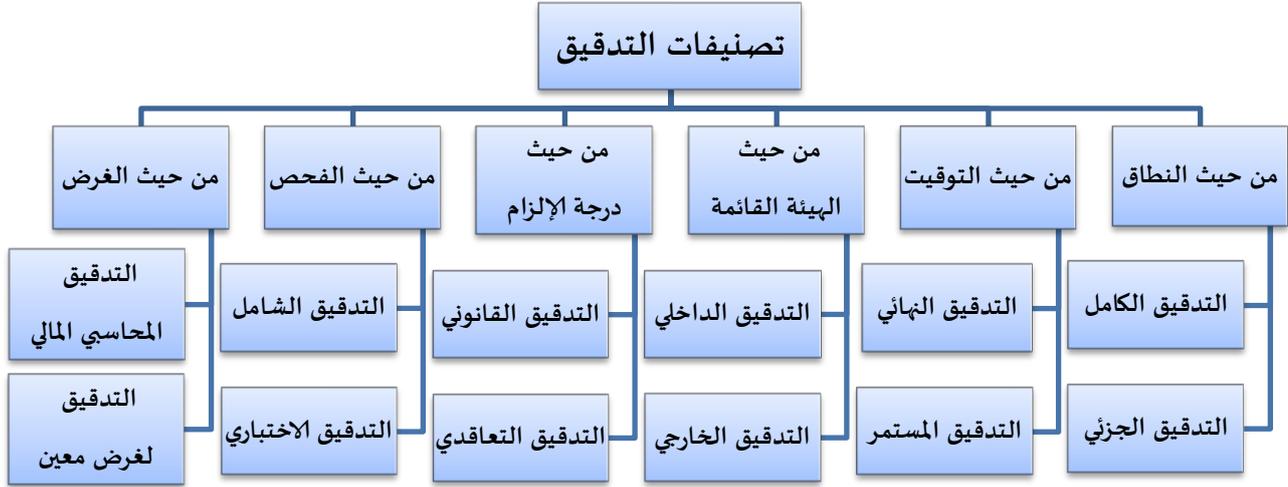


## الوحدة رقم 02: تصنيفات ومعايير التدقيق

### أولاً: تصنيفات التدقيق

توجد عدة أنواع من عملية التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها نلخصها كما يلي:



#### 1) من حيث نطاق عملية التدقيق

- أ- **التدقيق الكامل:** يقوم المدقق في هذا النوع بفحص القيود والسجلات لكل وظائف وأنشطة المؤسسة ذات المشاريع الصغيرة، وللمدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الجهة المعينة أية قيود على مجال عمله دون المساس بمعايير المهنة للتوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية.
- ب- **التدقيق الجزئي:** يقتصر عمل المدقق على فحص بعض العمليات أو البنود التي يتعهد إليها المدقق بفحصها في العقد، قد نجد مثلاً يدقق النقدية أو المخزون أو حسابات أخرى، كما تنحصر مسؤولية المدقق في حدود المجال المكلف به وغالباً ما يكون هذا النوع في الشركات الكبرى.

#### 2) من حيث توقيت عملية التدقيق

- أ- **التدقيق المستمر:** يكون هذا النوع على مدار السنة المالية وغالباً ما تتم وفق برنامج زمني محدد مسبقاً، بغض النظر عن تدقيق القوائم المالية، يكون للمدقق الوقت الكافي لاكتشاف الأخطاء والتجاوزات، يطبق هذا النوع في المنشآت الكبيرة نظراً لما تتمتع به من تعدد وتعقد المعاملات.
- ب- **التدقيق النهائي:** هو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر واعداد الحسابات الختامية والميزانية، ويناسب هذا النوع المنشآت الصغيرة إلا أنها غير ممكنة للمنشأة الكبيرة لكثرة عملياتها، وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات.

### 3) من حيث القائم بعملية التدقيق

أ- **التدقيق الخارجي:** هو فحص انتقادي للدفاتر المحاسبية والقوائم المالية من قبل شخص مهني مؤهل ومستقل عن المؤسسة يتم تعيينه بواسطة عقد، بقصد إبداء رأي فني محايد ومدعم بالحجج حول نوعية وثقة المعلومات المالية المعروضة من طرف المؤسسة والتزامها بالمبادئ المحاسبية المعمول بها.

ب- **التدقيق الداخلي:** يعرف على أنه وظيفة تقييم مستقلة من داخل المؤسسة يقوم على فحص وتقييم مختلف الأنشطة بهدف المتابعة وتحسين الأداء، والمدقق الداخلي موظف بالمشروع يركز نشاطه على الفحص والتقييم، يتمتع بقدر من الاستقلال الوظيفي ليوجه تقريره إلى الإدارة العليا أو لمجلس الإدارة.

### 4) من حيث درجة الإلزام

أ- **التدقيق القانوني:** هو النوع الذي ينص عليه القانون أو حكم قضائي، بحيث يلزم القانون عددا من المنشآت بتدقيق حساباتها، وغالبا ما يكون من هذه المنشآت الملزمة شركات الأموال (المساهمة).

ب- **التدقيق الاختياري:** هذا النوع غير التزمي ويكون حسب اتفاق بين الشركاء للقيام بها بواسطة مدقق خارجي، وهذا النوع من التدقيق يناسب المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، ان واجبات المدقق في هذه الحالة محددة في الاتفاق بين المدقق والشركة بحيث يمكن توسيع نطاق المراجعة أو تضيقه.

### 5) من حيث مجال الفحص

أ- **التدقيق التفصيلي:** يشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية، مما يجب فحص كافة البيانات المسجلة في الدفاتر المحاسبية والتأكد من صحة وصدق القوائم المالية ومدى تمثيلها للواقع المالي، الا أن هذا النوع يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من قبل المدقق.

ب- **التدقيق الاختباري:** يقوم هذا النوع على انتقاء عينة من مجمل العمليات لفحصها، ويتوقف حجم هذه العينة حسب مدى متانة نظام الرقابة الداخلية الموجود في الشركة. إذا وجد المدقق أخطاء كثيرة وجب عليه توسيع حجم العينة إلى أن تصل لديه قناعة كافية للتعبير عن رأيه.

### 6) من حيث الغرض (الهدف)

أ- **التدقيق المحاسبي المالي:** يسعى هذا النوع إلى جمع أدلة كافية وملائمة عن البيانات التي تشملها القوائم المالية، ومن خلاله يمكن للمدقق إبداء رأيه وبدلي بشهادته عن مدى صحة وصدق القوائم المالية، مما يتطلب أن تكون هذه المهمة من قبل شخص مؤهل ومستقل يتمتع بالكفاءة المهنية.

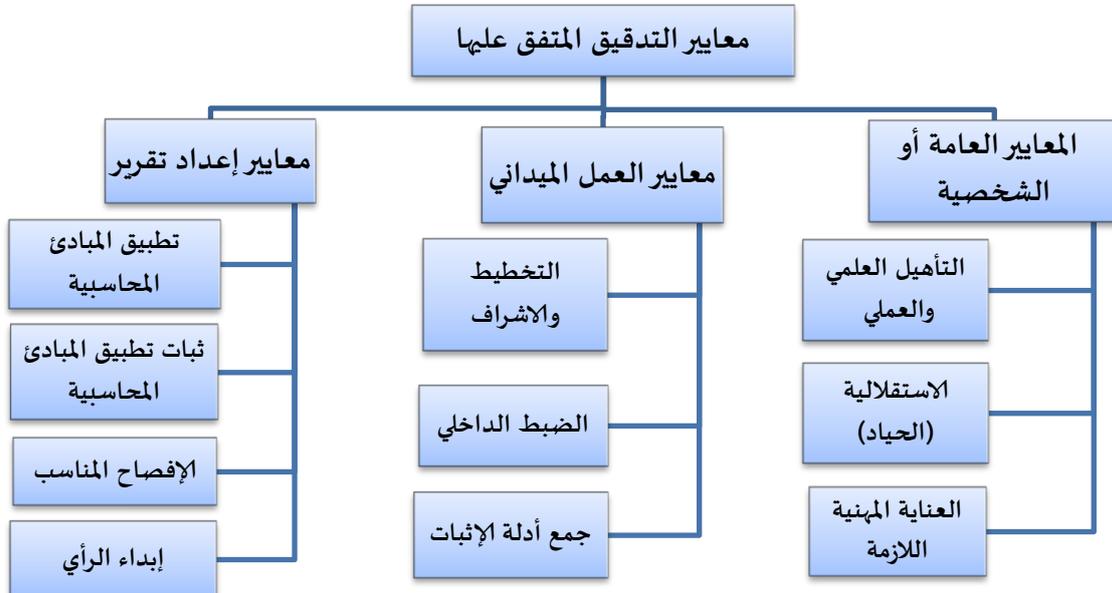
ب- **التدقيق لغرض آخر:** قد يكون التدقيق لأغراض أخرى حسب الجهة المستفيدة وطبيعة العمل الخاضع للتدقيق، قد نجد في مجالات عدة منها: التدقيق التشغيلي، الجبائي، البنكي، الحكومي، الإجتماعي...

## ثانيا: معايير التدقيق المتفق عليها

مهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعدها وأصول لممارستها، تسمى بمعايير التدقيق المتفق عليها تعتبر بمثابة دليل ومرجع يرشد ويضبط عمل المدققين كما يساعدهم على تنفيذ مهامهم عند مراجعة القوائم المالية، قد أصدر المجمع المحاسبي الأمريكي AICPA في عام 1939 تسعة معايير للمراجعة أضاف إليها معيارا عاشرًا في عام 1954 تحت اسم معايير المراجعة المقبولة عموما GAAS.

إلى أن ظهرت اللجنة الدولية لمهنة التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، التي أصدرت عام 2001 معايير التدقيق الدولية ISA بهدف التوحيد والتقارب الدولي بين ممارسي المهنة من جهة، وتحسين جودة العمل المقدم من جهة أخرى ومن انجازتها أصدرت معايير ذات أبعاد أخرى مثل: محاسبة القطاع العام، المنشآت المتوسطة والصغيرة، خدمات التأكيد الأخرى ذات العلاقة ومعايير الرقابة على الجودة...

أما على المستوى المحلي أصدر المجلس الوطني للمحاسبة CNC المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل تدريجي بدء من عام 2016 إلى غاية سنة 2019 في أربعة مقررات في كل مقرر أربعة معايير، كخطوة أخرى في إمتداد وتوسيع اصلاح البيئة المحاسبية في الجزائر بعد إصدار قانون النظام المحاسبي المالي SCF المستوحى من معايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS وإصدار قانون ينظم مهنة المحاسبة والتدقيق.



## المجموعة الأولى: المعايير العامة (أو الشخصية)

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي لمزاولي مهنة التدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين. وتوصف هذه المعايير بأنها "عامة" لأنها تمثل مطالب أساسية تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر "شخصية"، لأنها تنص على الصفات التي يجب أن يتحلى بها المدقق.

من ثم يمكن القول، بأنه للحصول على تقرير يتضمن رأي فنيا محايدا له أهميته ومغزاه، يتعين أن يكون المدقق على درجة كبيرة من الكفاءة، وأن يتمتع بالاستقلال المطلوب، ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليه، وتنقسم إلى ثلاثة معايير هي:

### المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملية

بالرغم من أي شخص قد تتوفر فيه الكفاءة في مجالات عديدة إلا أنه لا يستطيع مقابلة احتياجات المراجعة، بدون التعليم والخبرة في هذا المجال التي تمكنه من إبداء رأي تثق فيه وتعتمد عليه عدة أطراف في اتخاذ القرارات. ينص المعيار على ضرورة توافر عاملين أساسيين في المدقق:

- التأهيل العلمي: أي على المدقق أن يكون على درجة كبيرة من التعليم في مجالي المحاسبة والتدقيق من خلال الدراسة في المعاهد والكليات المختصة.
- التأهيل العملي: يمثل تحقيق الكفاءة المهنية التي تبدأ بما وصل إليه المدقق من تعلم، وهذا بإجراء تدريب يلائم متطلبات المهنة عن طريق إجراء تريض مهني خلال فترة زمنية معينة لدى أحد مزاولي المهنة لكسب الخبرة الميدانية من مراجع أكثر خبرة.

### المعيار الثاني: الاستقلال أو الحياد

يسعى مستخدمو المعلومات المحاسبية إلى الحصول على بيانات ذات ثقة ومصداقية للاعتماد عليها في سنّ قراراتهم المستقبلية، هذه الثقة تتبع من مدى استقلال وحياد المدقق في إبداء رأيه بشكل صادق، فمهما كانت كفاءة المدقق الفنية فإنه لا يجب أن ينقصه الحياد اللازم للاعتماد على ما يرد في تقريره.

من أهمية المهنة أن تتوفر عنصر الثقة في حياد المدقق الخارجي من قبل المستفيدين من التدقيق، لأنه قد تفقد هذه الثقة إذا ظهر دليل على أن الحياد غير متوفر أو لوجود ظرف يعتقد ذوي المصالح أنها من المحتمل أن تؤثر على الحياد، بل عليه تجنب المواقف التي تؤدي إلى تشكيك الغير في حياده بتوفر شرطين:

- الاستقلال المادي: أي عدم وجود مصالح مادية لشخصه أو مع أحد أقاربه أو لأطراف بالمؤسسة باستثناء حقه في الاستفادة من أتعابه المتفق عليها مسبقا.
- الاستقلال الذهني: مثل عدم وجود أية ضغوط أو تدخلات من جانب العميل أو سلطة عليا في أداء المهمة المسندة للمدقق أو عند إعداد التقرير.

### المعيار الثالث: العناية المهنية اللازمة

يعرف كذلك بالحذر المهني المعقول وعلى المدقق أن يبذل العناية المهنية الواجبة في القيام بعملية الفحص وفي إعداد تقريره، هذه العناية تتطلب مراجعة انتقادية لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل المطلوب، والأحكام التي يقررها المساعدون، كما تتطلب العناية بجمع وتقييم الأدلة وقرائن الإثبات. إن معيار العناية المهنية يوجب على كل شخص يعمل في مكتب المدقق من التخطيط الكافي، وجمع أدلة الإثبات بعناية بهدف إعداد تقرير يشمل رأيه الفني المحايد بدقة. وعليه يكون أمام المدقق احترام نصوص عقد الاتفاق وأن يبذل العناية المهنية الكافية عند أداء مهامه، لأن أي إخفاق سوف يترتب عنه مسؤولية أمام كل الأطراف التي لها مصلحة من عملية التدقيق.

### المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني

تتمثل هذه المعايير في وضع خطة لعملية التدقيق والإشراف على المساعدين الذين يستعين بهم المدقق لتقديم الإرشادات اللازمة مع جمع أدلة الإثبات الكافية والتي يعتمد عليها المدقق لإبداء رأيه الفني المحايد عند تحرير التقرير النهائي لعملية التدقيق.

### المعيار الأول: التخطيط والإشراف

يفترض أن يكون التخطيط السديد العائد لمهمة التدقيق يوفر تنظيما صحيحا في مكتب المدقق وبين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل، مما يتطلب تخطيط أي عملية تدقيق القيام بالخطوات الأساسية التالية لمباشرة العمل الميداني:

- الاتصال بالمدقق السابق قبل قبوله عملية التدقيق حينما يحدث تغيير في المدقق.
- حصول المدقق على المستوى اللازم من المعلومات عن طبيعة نشاط المشروع.
- دراسة السياسات المالية والإجراءات المحاسبية تتيح للمدقق فهم الطرق الرقابية المستخدمة، والسياسات المنتهجة ومدى تأثيرها على المنشأة.
- تخطيط استراتيجية التدقيق وتوثيقها للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

- الاستعانة بأحد الخبراء عندما يصادف المدقق بعض الأمور التي تخرج عن نطاق معرفته والتي تتطلب خبرة خاصة، كتقدير قيمة العقارات، احتياطي النفط، تفسيرات قانونية...
- إعداد برنامج يساعد على توجيه ومتابعة عمل المساعدين لتحقيق الأهداف المرجوة من عمله.

### المعيار الثاني: الضبط الداخلي

ينص معيار الضبط الداخلي حسب مجمع المحاسبين الأمريكي على أنه: "يجب القيام بدراسة كافية وتقويم نظام الرقابة الداخلية الحالي كأساس للاعتماد عليه ولتحديد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك والتي سنتقصر عليها إجراءات التدقيق".

يعتمد المدقق على مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية للعمليات المحاسبية المتعلقة بالقوائم المالية. والاختبارات المنجزة للتحقيق في مبالغ العمليات والأرصدة الواردة بالقوائم المالية وفق الخطوات التالية:

- دراسة نظام الرقابة الداخلية لكونه عملية روتينية إلزامية يقوم بها المدقق والغرض منها أساسا الحصول على معلومات عن المنشأة وعن الإجراءات الرقابية الموضوعة عن طريق:

- إجراء مناقشات وحوارات مع الموظفين حسب المستوى المناسب.
- الرجوع إلى اللوائح التي تحدد الخرائط التنظيمية، وصف الوظائف...
- الاعتماد على قائمة الاستبيان المكونة من عدة أسئلة تتعلق بالإجراءات الرقابية كمنع حدوث الأخطاء والغش بالنسبة لكل نوع من العمليات...

- اختبار تنفيذ نظام الرقابة الداخلية للتأكد بطريقة معقولة أن الإجراءات تستخدم فعلا كما هي موضوعة، فقد يوجد نظام سليم من الناحية النظرية ولكن قد يصبح معيبا في التطبيق لأن قواعده وإجراءاته لا يتم احترامها أو الالتزام بها.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى درجة الاعتماد عليه، لكشف نقاط الضعف الفعلية التي تؤثر على طبيعة وتوقيت مدى فحص الاختبارات، ويطلب من المدقق اتباع الخطوات التالية:

- تحديد أنواع الغش والأخطاء المحتمل حدوثها.
- تحديد الإجراءات الرقابية التي يجب أن تمنع أو تكشف تلك التجاوزات.
- تحديد ما إذا كانت هذه الإجراءات الرقابية الضرورية منصوص عليها في تعليمات المنشأة وأن يتم تنفيذها بطريقة مرضية.

## المعيار الثالث: جمع أدلة الإثبات

يتطلب هذا المعيار من المدقق جمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة التي تمثل أساسا معقولاً ومناسباً لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص، وعملية جمع الأدلة والقرائن تمثل جوهر وحجر الأساس لعملية التدقيق. لكون أدلة الإثبات تعد أداة المدقق للحكم على صحة وجدية القوائم المالية المقدمة له حيث لا تهيئ له مدى القناعة التي تمكنه من إبداء رأيه المحايد.

كما حددت نشرة معايير التدقيق على خصائص التي تتصف بها أدلة الإثبات هي الكفاية من حيث حجم العينة المتاحة لتدعيم وتأكيد الرأي دون إسراف في التكلفة والصلاحية لتلك الأدلة حتى تكون ذات فعالية وموثوق فيها وملائمة للأهداف المسطرة سلفاً. أما أساليب جمع أدلة الإثبات فتتمثل في الطرق المتاحة للمدقق في كيفية الجمع والتقييم وغالباً ما تتمثل في الوسائل التالية:

- الجرد المادي: ويسمى المعاينة المادية للعناصر الملموسة مثل النقدية، المخزون، التثبيبات..
- الملاحظات: عن طريق توجيه الحواس والذهن إلى ظاهرة أو مجموعة من الظواهر الحسية رغبة في الكشف عن صفاتها وخصائصها بهدف التوصل إلى كسب معرفة جديدة،
- الاستفسارات: التي تطرح على شكل أسئلة على الموظفين بالمؤسسة بالإضافة إلى تتبع الوقائع المشكوك فيها لإثباتها أو نفيها بالدليل المقنع،
- المصادقات: المرسلة إلى الغير من أجل التأكد ما ورد بالنتائج التي أظهرتها الدفاتر وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر أدلة الإثبات صلاحية وقناعة لأنها أنشأت خارج المنشأة.

## المجموعة الثالثة: معايير إعداد التقرير

هي مجموعة من المقاييس المتعلقة بإعداد التقرير النهائي الذي يعتبر المنتج المادي لعملية التدقيق، كونه يمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين، مما يجب أن يكون واضحاً ومختصراً متطابقاً مع النموذج الذي يتبع عادة مهنة التدقيق. ويتطلب توفر أربعة المعايير هي:

### المعيار الأول: إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يتطلب أول معيار لإعداد التقرير ضرورة التعرف على ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وعلى المدقق التحقق من ذلك للتأكد من صدق صحة المركز المالي للمشروع ونتائج الأعمال، وعدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يدل على أن القوائم المالية غير صادقة وبها معلومات مضللة لأنها غير ملتزمة بالقواعد المعمول بها.

## المعيار الثاني: ثبات وانتظام تطبيق المبادئ المحاسبية

يتطلب المعيار ضرورة توضيح ما إذا كانت تطبيق المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق، يهدف إلى التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية لفترات متتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية، أو لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير التدقيق.

## المعيار الثالث: الإفصاح المناسب

ضرورة الإفصاح المناسب بتقرير التدقيق عن أية معلومات مالية وغير مالية تعبر عن مدى صدق وعدالة العرض، ذلك إذا ما كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت من صلب القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة من طرف معديها، أو الإفصاح عن معلومات وعمليات لن تخضع للفحص.

## المعيار الرابع: إبداء الرأي

هذا المعيار يعد من أكثر المعايير تعقيدا لكونه يتضمن ثلاث عبارات هامة:

- يتضمن التقرير رأي المدقق بالقوائم المالية كوحدة واحدة أو يتمتع كليا عن إبداء هذا الرأي.
- في حالة الامتناع عن إبداء الرأي على المدقق توضيح أسباب امتناعه.
- بكل الأحوال تقرير المدقق يجب أن يتضمن خصائص الفحص ودرجة المسؤولية التي يتحملها من جراء عملية التدقيق.

كما يلزم على المدقق أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن:

- عنوان يشير بوضوح أن التقرير لمدقق مستقل؛ المرسل إليه،
- فقرة تمهيدية يذكر فيها تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية، ملخص أهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان وكذلك معلومات توضيحية أخرى، ثم تاريخ الاقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.
- شرح مسؤولية المسيرين المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق...،
- شرح لمسؤولية المدقق المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه...
- شرح التدقيق، تاريخ تقرير المدقق، وعنوان المدقق.