الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د.الطاهر مولاي "سعيدة "

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في:

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص:محاسبة وتدقيق

بعنوان:

مدى استجابة التشريع المحاسبي الجزائري مع المعايير الدولية للتدقيقISA

(دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات عاشر الطاهر _سعيدة_)

من إعداد الطالبتين:

كعرور سيهام

جباري سميحة

تحت إشـــــراف:

أستاذ: محمود العوني

أعضاء لجنـة المناقشـة :

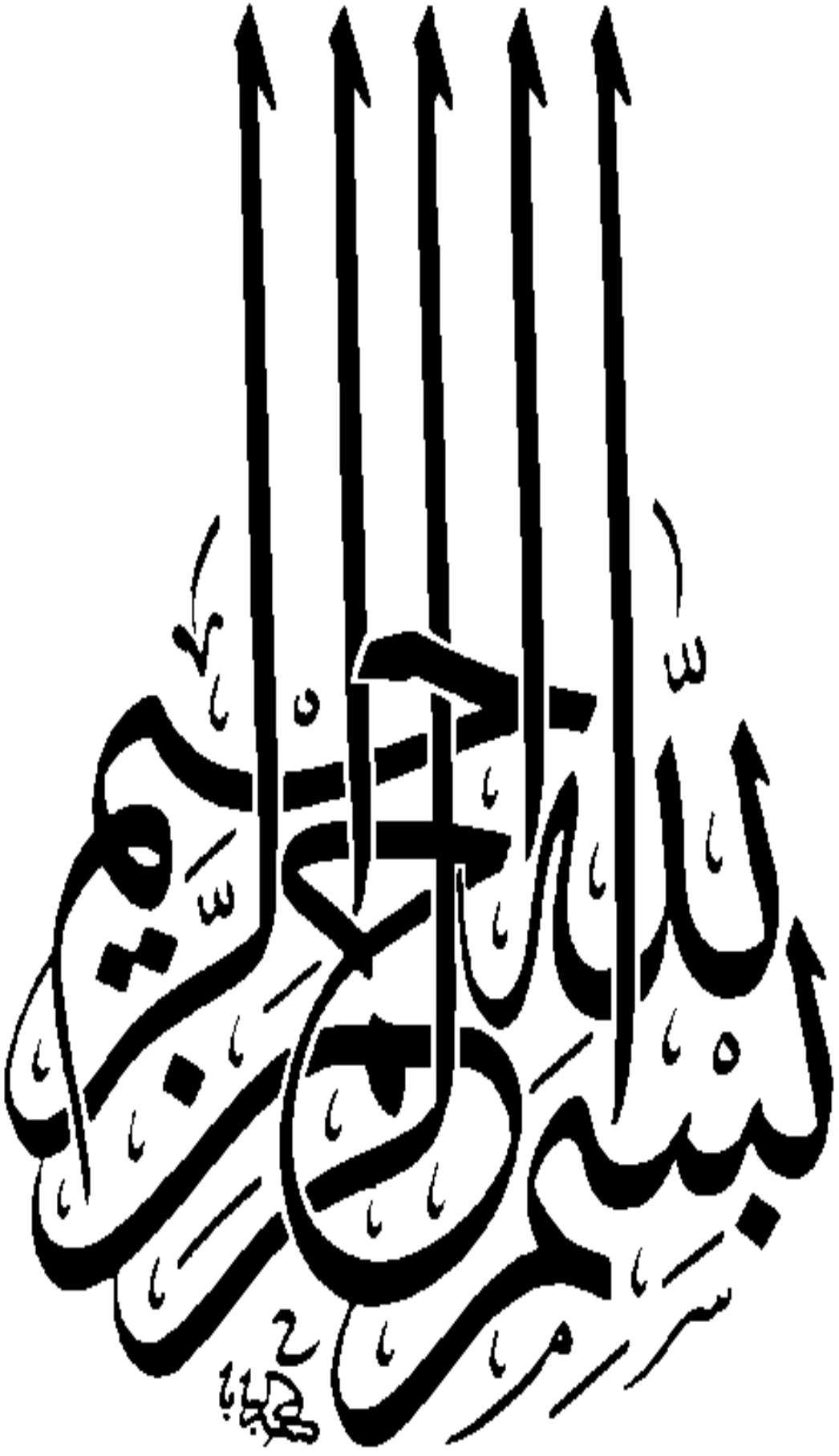
الأستاذ:.حريق خديجة..... رئيســاً

الأستاذ:محمود العوني.....مشرفاً ومقررا

الأستاذ: العكلي جيلالي .....مشرفا مساعدا

الأستاذ:بربار حفيظة .....ممتحنا

السنة الجامعية: 2018/2017


بسم الله الرحمن الرحيم

الدعاء

اللهم إن نسألك أن تملأ بنور الحق أبصارنا

اللهم لا تجعلنا نصاب بالغرور وإذا نجحنا ولا

باليأس

إذا أخفقنا وذكرنا أن الإخفاق هو التجربة التي

تسبق النجاح

اللهم إذا أعطيتنا نجاحا فلا تأخذ تواضعنا وإذا

أعطيتنا تواضعا فلا تأخذ اعتزازنا بكرامتنا

اللهم أختم بالسعادة أمالنا وبالثواب أعمالنا

ربنا تقبل دعاءنا

تشكرات

أشكر المولى العلي القدير الذي أنار لي درب العلو و
أعانني على ما فيه الخير و منحني القدرة

على التفكير و التفاني في إنجاز هذا العمل و قدرني
على إتمامه فالحمد لله،فما كان لشيء أن يجري في
ملكة إلا بمشيئته جل شأنه .

"إنما أمره إذا أراد شيئا أن يقول له كن فيكون"

يسعدني أن نتقدم بشكر وتقدير والامتنان والعرفان
بالجميل إلى الأستاذ المشرف محمود العوني وعكلي
جيلالي الذي يشرفني بقبوله الإشراف على هذا العمل
وما أسداه لي من نصائح وتوجيهات .

كما لا يفوتني أن أشكر كل موظفي مكتبة العلوم
الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير على مساعدتهم لي
بالمراجع اللازمة وإلى كل من ساندني من قريب أو
بعيد بالقول أو العمل ولم يبخل علينا بالنصائح.

الإهداء

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و المرسلين

أهدي هذا العمل إلى:

من علمني العطاء بدون انتظار...إلى من أحمل اسمه بكل افتخار...,أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطفها و ستبقى كلماتك نجوم اهتدي بها اليوم و في الغد و إلى الأبد.

والدي العزيز

إلى ملاكي في الحياة....إلى معنى الحنان و التفاني...إلى بسمة الحياة و سر الوجود...إلى من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي....

أمي الحبيبة

إلى من بهم أكبر و عليهم أعتمد و بوجودهم أكتسب القوة و المحبة

إخوتي

خديجة،نور الهدى،فاطمة الزهراء،إكرام،حمودة

إلى من أرى التفاؤل بعينهم و السعادة في ضحكتهم...و روحهم التي سكنت روحي

صديقاتي الأخوات اللواتي لم تلدهن أمي...,إلى من تحلو بالإخاء و تميزوا بالوفاء

أشكر أصدقائي الذين وقفوا إلى جانبي زينو،محمد،فارس.

ـ سميحة ـ

الإهداء

اهدي ثمرة جهدي و عملي هذا

إلى من بلغ الرسالة.....و أدى الأمانة....و نصح الأمة.... نبي الرحمة ...سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة و أزكى التسليم....

- **إلى ملاكي في الحياة، رمز الحب و التفاني و نبع الحنان، إلى من كان دعاؤها سر نجاحي،و حنانها بلسم جراحي، و التي لم تبخل علي بعطائها و حنانها و دعمها المادي و المعنوي إلى أغلى الحبايب أمي الغالية حفظها الله و رعاها و أطال في عمرها.**
- **إلى من يسر لي طريق العلم، و حصد الأشواك من دربي نحو النجاح، و الذي لم يبخل علي بعطفه و دعمه المادي و المعنوي.....والدي الكريم حفظه الله.**
- **إلى من كان معي في دربي و رافقني في مشواري الدراسي و كان لي نعم السند حبيب القلب حسين منصور حفظه الله من كل شر و إلى حبيبة القلب وصديقة عمري إيمان ربي يحفظها من كل شر .**
- ***إلى كل أفراد عائلتي إخوتي و أخواتي خوله و فريحه و زوجها عبد الكريم.**
- ***إلى الكتاكيت الصغار أولاد أخي ياسر و نجلاء و عبد الجليل حفظهم الله.**
- ***إلى كل عائلة "كعرور" صغيرا و كبيرا و عماتي و عمي و أولادهم بالخصوص إلى بنت عمتي بدرة.**
- ***إلى جدتي الغالية و جميع الخالات و الأخوال و أولادهم.**

إليكم جميعا أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

ـ سيهام ـ

الملخص:

الهدف من هذه الدراسة هو محاولة تسليط الضوء على الإطار النظري للتدقيق وذلك من خلال إعطاء تعريف التدقيق وإعطاء صورة عن مدى توافق التشريع الجزائري مع المعايير الدولية للتدقيق وذلك بإجراء مقارنة بين ما تنص عليه هذه المعايير وما جاءت به النصوص القانونية التي أصدرتها السلطات الجزائرية خاصة القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ حسابات والمحاسب المعتمد .

- اعتمدنا في دراستنا على تقديم ميزانية وجدول حسابات النتائج .

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك وجود إمكانية لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر وهذا أدى إلى تحسين مهنة التدقيق في الجزائر .

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية لتدقيق – محافظ الحسابات – التدقيق- القوائم المالية.

Abstract:

The objective behind this study is to try to highlight theoretical Framework of auditing. By giving a definition to this trem and also giving a view about how compatible is the Algerian legislation with the legislation with the these standard and the laws issued by the Algerian authorities especially the law number 10-01 concerning the profession of the accounting expert the governor of accounts and the certified accountant.
In our study we presented a budget and results calculations table.

Key words :international standards of auditing- governor of accounts- auditing- financial statements

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
الدعاء.....	
التشكرات	
الإهداء.....	
الملخص.....	V
فهرس المحتويات.....	VIII
فهرس الأشكال.....	VIII
قائمة الملاحق	
مقدمة عامة	أ
الفصل الأول :المعايير الدولية للتدقيق	01
تمهيد	02
المبحث الأول : مفاهيم حول التدقيق	03
المطلب الأول : ماهية التدقيق.....	03
المطلب الثاني : أهداف وأهمية التدقيق	07
المطلب الثالث : أنواع التدقيق.....	09
المبحث الثاني : نظرة حول معايير التدقيق الدولية.....	15
المطلب الأول: تعريف معايير التدقيق الدولية وأهميتها	15
المطلب الثاني : الهيئات المكلفة بوضع المعايير.....	17
المطلب الثالث : خصائص وأهداف معايير التدقيق الدولية.....	18

المبحث الثالث : معايير متعلقة بالمبادئ والمسؤوليات والتخطيط.....	19
المطلب الأول : معايير المبادئ العامة للتدقيق	20
المطلب الثاني : مسؤوليات المدقق.....	23
المطلب الثالث : معايير التخطيط والرقابة الداخلية.	26
المبحث الرابع : معايير متعلقة بأدلة الإثبات في التدقيق.	29
المطلب الأول : أدلة الإثبات والأرصدة الافتتاحية والإجراءات التحليلية.....	29
المطلب الثاني : عينة التدقيق وتدقيق التقديرات.....	31
المطلب الثالث : الأحداث اللاحقة والاستمرارية وإجراءات الإدارة.	33
المبحث الخامس : معايير اعتماد المراجع على أعمال الآخرين وتقريره النهائي.	35
المطلب الأول : الجهات المساعدة للمدقق	36
المطلب الثاني : تقرير المراجع النهائي.	38
خلاصة الفصل.....	43
الفصل الثاني : تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر ومدى تكيفها مع المعايير الدولية للتدقيق.....	44
تمهيد	45
المبحث الأول : تطور التدقيق والهيئات المشرفة عن المهنة في الجزائر	46
المطلب الأول: تطور التدقيق في الجزائر.....	46
المطلب الثاني : الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر.....	47

المبحث الثاني : ممارسة التدقيق في الجزائر وشروط ممارسة المهنة التدقيق في الجزائر.....	51
المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات.....	51
المطلب الثاني : تعيين محافظ الحسابات ومهامه.....	52
المطلب الثالث : شروط ممارسة المهنة وتحديد الأتعاب	56
المطلب الرابع : تقرير محافظ الحسابات.....	61
المبحث الثالث : مسؤوليات محافظ الحسابات ومهامه وحالات التنافي	66
المطلب الأول: مسؤوليات ومهام محافظ الحسابات.....	66
المطلب الثاني : حالات التنافي والموانع.....	69
المطلب الثالث : حقوق وواجبات محافظ الحسابات وحالات العزل.....	71
المبحث الرابع : مدى تكيف مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق.....	75
المطلب الأول : أوجه التشابه و الاختلاف لمهنة التدقيق بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية.	75
المطلب الثاني : أهمية تكيف قواعد ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير الدولية ..	77
خلاصة الفصل.....	78
الفصل الثالث : دراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات.....	79
تمهيد	80
المبحث الأول : تقديم المكتب محل الدراسة.....	81
المطلب الأول : تعريف بمكتب وخدمات التي يقدمها	81
المطلب الثاني : إجراءات قبول التوكيل أو رفضه	83

المطلب الثالث : إجراءات التعريف بالمؤسسة	85
المبحث الثاني : دراسة القوائم المالية وإعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.....	86
المطلب الأول : عرض ميزانية المؤسسة والمعلومات المفصح عنها.....	86
المطلب الثاني : عرض جدول حسابات النتائج	91
المطلب الثالث : تقرير محافظ الحسابات	94
خلاصة الفصل	98
خاتمة عامة.....	100
المصادر والمراجع.....	103
الملاحق.....	108

فهرس الجداول و الأشكال و الملاحق

1_ فهرس الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01_01	التطور التاريخي للتدقيق	05
02_01	أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	14
01_02	سلم أتعاب محافظ الحسابات	59
02_02	أنواع تقرير التدقيق	65
01_03	ميزانية أصول المؤسسة	68
02_03	ميزانية خصوم المؤسسة	87
03_03	ميزانية مختصرة لأصول المؤسسة	88
04_03	الميزانية المختصرة لخصوم المؤسسة	90
05_03	جدول حسابات النتائج	91
06_03	جدول يبين التغير في جدول حسابات النتائج بين 2015 و2016	92
07_03	تطور أعباء المؤسسة ص مابين 2015و2016	93

2_فهرس الأشكال:

01_02	التقرير النظيف النموذجي	63
02_03	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	82
03_03	نموذج بتحفظ	95

3_فهرس الملاحق:

الملحق رقم (01)	تقرير المراجعة (التدقيق) النظيف
الملحق رقم (02)	تقرير المراجعة (التدقيق) المقيد
الملحق رقم (03)	التقرير السلبي
الملحق رقم (04)	تقرير الامتناع عن إبداء الرأي
نموذج	قبول الوكالة

مقدمة

مقدمة عامة :

منذ ظهور الثورة الصناعية توجه العالم نحو الاقتصاد الذي يسمح باحترام مبدأ المسؤولية المحدودة، الذي بمقتضاه تم تجميع رؤوس الأموال و إقامة الصناعات الحديثة في شكل شركات مساهمة وغيرها من الشركات الأموال ترتب عن ذلك ظهور الملكية، حيث ينتخب جماعة المالكين الذين تجمعهم الجمعية العامة للمساهمين اللذين لهم الحق في تعيين المدقق الخارجي فهو وكيل في مجال مراقبة الحسابات و ممتلكات الشركة، ومن هنا برزت مهنة المدقق حيث نلاحظ أن مهنة التدقيق في الجزائر اتسعت بنوع اللاتنظيم في ممارسة المهنة بدليل انه لم يعاد النظر في النصوص التشريعية المنظمة للمهنة منذ1991 من خلال القانون 91-08 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد إلى غاية سنة 2010 من خلال قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد. إن المرجعية الرئيسية لمهنة التدقيق هي المعايير الدولية للتدقيق وهي عملية مطابقة لنظام ومتطلبات ومواصفات القياسية فيعمل فريق التدقيق و المراجعة على استخدام قائمة من التساؤلات التي يتم إعدادها في وقت سابق في فترة الإعداد، فحسب هذه الخطة والتساؤلات التي أعدت مسبقا يتم التحقق من النظام إذا كان مطابقا لها أم لا وتوضع النتائج وفق هذه التحقيقات، يتم تطبيق المعايير الدولية لتدقيق من قبل المحاسبين و المراجعين عند إعداد و فحص القوائم المالية وقد كانت التحولات الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية التي شهدتها الجزائر خلال العقدين الأخيرين أثار جدلا على المحيط الاقتصادي و الاجتماعي للمؤسسة والذي شهد بدوره تطورا ملحوظا بفضل الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية منذ عقد التسعينات التي تحاول من خلاله إحداث نمط جديد لتسيير يقضي بإحلال آلية السوق محل التخطيط المركزي.

ومع تطور معايير التدقيق هو الذي كان من بين أسباب تطور مهنة التدقيق لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية أوائل الخمسينات حيث شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لجنة تسمى لجنة إجراءات التدقيق وتبرز أهمية المعايير الدولية للتدقيق بظهور شركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية،وتعرف مهنة محافظ الحسابات ببعض المميزات خصصها لدى المشرع الجزائري في مجالات عديدة من أجل تنظيم المهنة وفرض الرقابة عليها، إن محافظ الحسابات ليس مجبر على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق لعدم وجود أي قانون جزائري يجبره على ذلك حيث أنه مجبر فقط على تطبيق مجموع النصوص القانونية و التشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة والصادرة عن وزارة المالية، حيث يركز محافظ الحسابات على

تطبيق الاجتهادات المهنية ونظرا للتغيرات العالمية و الرغبة في توحيد القواعد المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق وبما أن معايير التدقيق تختلف من دولة إلى أخرى ظهرت الحاجة إلى وضع هذه المعايير تحظى بالقبول العام وتراعي الاختلافات بين الدول كانت تصدر بواسطة لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) المنبثقة من الإتحاد الدولي للمحاسبة.

❖ **الإشكالية:**

ما مدى توافق التشريع المحاسبي الجزائري مع المعايير الدولية للتدقيق؟

وهذا التساؤل الرئيسي يقودنا لمجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مجال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA ؟
- مامدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر؟
- هل تؤثر معايير التدقيق على مصداقية محافظ الحسابات ؟

❖ **فرضيات البحث:**

- إمكانية الجزائر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق و تطابقها مع التشريعات الجزائرية.
- تؤثر معايير التدقيق في مصداقية محافظ الحسابات.

❖ **أهداف الدراسة:**

الهدف من هذه الدراسة هو إجراء مقارنة بين ما تنص عليه المعايير الدولية للتدقيق و التشريعات القانونية التي أصدرتها السلطات الجزائرية في هذا المجال وأهمها القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

❖ **أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على النواحي الفنية والعملية بمهنة التدقيق في الجزائر، حيث تعتبر هذه المهنة من أهم المهن في الدول المتقدمة إلا أنها لم تحظى بالاهتمام اللازم في بلادنا إلا الخدمات التي تقدمها لجهات مختلفة (المساهمين ، الموردين ، الزبائن .....) فهي تخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة و تساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات في مجال الاستثمارات.

❖ **منهج الموضوع:**

المنهج الذي تم إتباعه من اجل دراسة هذا الموضوع هو المنهج الوصفي التحليلي حيث يقوم على الجمع بين الدراسة النظرية و التطبيقية للإجابة على موضوع دراستنا لتوضيح مدى استجابة التشريع المحاسبي الجزائري مع المعايير الدولية للتدقيق واستخدمنا المنهج التاريخي

❖ **حدود الدراسة :**

الحدود المكانية: ترتبط هذه الدراسة بإجراء مقارنة بين ما نصت عليه التشريعات المحاسبية في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق التي تسعى الهيئات الدولية إلى تطبيقها، ولهذا تم إجراء دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات "عاشر الطاهر" المتواجد بولاية سعيدة.

الحدود الزمنية: .تمثلت فترة جمع المعطيات من 20 يناير إلى غاية 10ماي 2018 ، و التي شملت معطيات محاسبية للسنتين الماليتين 2015و2016.

❖ **أسباب اختيار الموضوع:**

اختيارنا للموضوع يعود للأسباب التالية:

- الميول الشخصي لمواضيع التدقيق و رغبة الإطلاع عليها.
- يعتبر التدقيق من المواضيع المتعلقة بأحداث اليوم.
- الكثير من الدول من ذوي الواقع الاقتصادي المشابه للجزائر أخذ من على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.
- **صعوبات الدراسة:**

يتم حصرها في النقاط التالية:

- ضيق الوقت بسبب عدم تقديم المواضيع في الوقت المناسب.
- لم نجد المعلومات الكافية في هذا المجال.

❖ **الدراسات السابقة:**

هناك العديد من الدراسات على المستوى الوطني التي تناولت موضوع التدقيق، وفي حدود علم الباحث فإن الدراسات التي تناولت مواضيع معايير التدقيق الدولية و كذا الجانب الدولي للتدقيق كانت الدراسات التالية:

➢ **مازون محمد أمين**"التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر" مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،جامعة الجزائر 3، 2011/2010.

انطلق الباحث من إشكالية مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين مخرجات التدقيق و إعطاء الثقة و الضمان لمستخدمي القوائم المالية و مدى إمكانية انتهاجها في الجزائر.حيث تناول الباحث الجانب النظري للتدقيق المحاسبي و البعد الدولي له،بالإضافة إلى ظروف إصدار معايير التدقيق الدولية و محتواها و مردودية العمل بها على مختلف العوامل ذات العلاقة، مع إسقاط كل هذه الجوانب على حالة الجزائر وقد خلصت الدراسة إلى أن أن التدقيق في الجزائر لم يتطور مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا رغم حاجاتها الملحة لها في عديد الجوانب، فهو رأى أن مهنة التدقيق في الجزائر تعاني قصورا يجعلها أمام صعوبات تؤثر على فاعلية المعلومات المالية و تؤدي إلى انخفاض مستوى المدققين مما يجعل مستوى المهنة أقل مقارنة بالدول المتقدمة مهنيا، مما يحتم على الجزائر أن تواكب الدولي حتى تكون مهنة التدقيق قادرة على أداء الدور المنوط بها و خاصة في ظل التغيرات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر،فالباحث يرى أن تطبيق معايير التدقيق الدولية هي الحل المستقبلي لرفع و تحسين مستوى أداء المهنة في الجزائر.

➢ عبد السلام أبو سرعة "التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية" رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير الجزائر، 2010.

قسم الباحث الموضوع إلى أربعة فصول: تطرق في الفصل الأول إلى عموميات عن المراجعة أما الفصل الثاني فتناول المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، أما في الفصل الثالث تطرق إلى العلاقة التكاملية بين المراجعة الخارجية و الداخلية وفي الأخير قام بدراسة حالة.

وأهم نتيجة توصل إليها الباحث أن نسبة كبيرة من عملية التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية هي فيما تقدمه المراجعة الداخلية من مساعدة المراجع الخارجي أثناء تأدية لمهامه.

❖ **خطة و هيكل البحث:**

لمعالجة مختلف جوانب الموضوع والإجابة على التساؤل الرئيسي والأسئلة الفرعية تم تقسيم هذا العمل إلى ثلاثة فصول،حيث تطرقنا في الفصل الأول معايير التدقيق الدولية إلى ماهية التدقيق بعد ذكرنا للتطور التاريخي للتدقيق و تعريفه وأهميته وكذا الأهداف و الأنواع، وتناولنا نظرة حول المعايير التدقيق الدولية والذي شمل ،نظرة حول معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق المتعلقة بالمبادرة والمسؤوليات والتخطيط، وخصصنا لعملية التدقيق معايير متعلقة بأدلة الإثبات ثم معايير اعتماد المراجع على أعمال الآخرين وتقريره النهائي،أما في الفصل الثاني تطرقنا فيه إلى تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر ومدى تكيفها مع المعايير الدولية للتدقيق والذي تناولنا فيه تطور التدقيق والهيئات المشرفة عن المهنة في الجزائر وكذا ممارسة التدقيق في الجزائر وشروط ممارسة لمهنة التدقيق في الجزائر و مسؤوليات محافظ الحسابات ومهامه وحالات التنافي، ومدى تكيف مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق، أما الفصل الثالث و الأخير فقد تطرقنا من خلاله مدى استجابة التشريع المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق وتم إسقاطه بدراسة ميدانية لمحافظ الحسابات.

الفصل الأول:

معايير التدقيق الدولية

تمهيد:

قامت المنظمات الدولية و التي لها صلاحيات تنظم مهنة التدقيق على إصدار مجموعة من معايير التدقيق الدولية، بغيت توحيد عمل المدققين على المستوى الدولي و تحقيق التوافق في ممارسة المهنة، وقد أصدرت لجنة معايير التدقيق الدولية المنبثقة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين معايير تتماشى ومتطلبات مهنة المراجعة والتي عرفت بعض التعديلات لتصل إلى إصدار لها سنة 2009 ثم وضع هذا الفصل لتوضيح النقاط الأساسية المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية ومحتواها، وتم تقسيمه كالتالي:

مفاهيم حول التدقيق وماهية المعايير الدولية للتدقيق و معايير التدقيق المتعلقة بالبادئ و المسؤوليات و التخطيط ومعايير التدقيق المتعلقة بأدلة الإثبات و عمل الآخرين .

المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق

يلعب التدقيق دورا مهما بالنسبة للمؤسسة من خلال المعلومات التي يقدمها المدقق لمختلف المتعاملين معها، ولكن تعدد الزوايا التي تم من خلالها معالجة مصطلح التدقيق أدى ذلك إلى تعدد مفاهيمه واستعمالاته وكذا سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم المفاهيم حول التدقيق.

المطلب الأول: ماهية التدقيق

تعتبر مهنة التدقيق من المهن القديمة التي سايرت تطور الإنسان، والتي كانت في الأساس تعمل على تسيير و الإشراف على حاجياته الاقتصادية البسيطة.

الفرع الأول: لمحة تاريخية لمفهوم التدقيق.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين و اليونان كانتا تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقود على مدى صحتها، وهكذا نجد كلمة "auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "audire" ومعناها يستمع. ثم استمع نطاقالتدقيق ليشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع و منشات مختلفة، خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد سنة 1494م.

فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد على تطور المحاسبة و التدقيق. فقد نشأت حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من الدقة الحسابية.للسجلات و مطابقة ذلك لواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال و ما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المؤسسة وإدارتها مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء عنهم باجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.[1]

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م حيث تأسست كلية Roxonati، وكانت تتطلب ست سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة . وأصبحت عضوية هذه الكلية 1669م شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق.

---

[1] خالد أمين عبد الله، "**علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية** ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000، ص 18-19.

ثم اتجهت باقي الدول إلى تنظيم هذه المهنة، فجاء قانون الشركات عام 1862م ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين بأموالهم، ولقد دفع القانون بمهنة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جراءه.

وتفاوتت الدول في تبني هذه المهنة ، فكانت بريطانيا سنة 1854م ، و فرنسا سنة 1881م، و الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1896م، ففي الفترة مابين 1930-1940 أي بعد الأزمة الاقتصادية العالمية 1929م، تضاعفت وسائل التدقيق، فقد أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد و تتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين و الأطراف الأخرى[1].

و على أثر كل هذا، توسع مفهوم التدقيق كما تحددت تدريجيا المبادئ و التقنيات التي ساهمت بقسط كبير في تحسين و رفع درجة التحقيق و التأكد من نوعية المعلومات في المؤسسات.

الجدول (1_1): التطور التاريخي للتدقيق.

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقيق	أهداف التدقيق

[1] خالد أمين عبد الله، "**علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، مرجع سابق ، ص 20.

2000سنة قبل ميلاد المسيح.	الملك ، إمبراطور.	رجل الدين ، كاتب.	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من1700إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين.	المحاسب	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من1850إلى1900	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو القانون.	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية.
من1900إلى1940	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة. .	تجنب الغش و الأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940إلى1970	الحكومة، البنوك، المساهمين.	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة. .	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من1970إلى 1990	الحكومة، وهيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.
من 1990 إلى وقت الحالي.	الحكومة ،وهيئات أخرى و المساهمين.	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التوهامي طواهري / مسعود صديقي،"**المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"، د.م.ج: الجزائر ط2005،ص7.

الفرع الثاني: تعريف التدقيق

_ حسب الجمعية المحاسبية الأمريكية فان التدقيق هو: عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية، لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية [1].

– كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه" : إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإفرازات أو بالأرصدة الاقتصادية و الأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين مقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين[2]."

من خلال التعريفين السابقين، يمكن استخلاص ما يلي:[1]

[1] محمد سمير الصبان،"**نظرية المراجعة وآليات التطبيق** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص06.

[1]هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص20.

- ✓ عملية التدقيق عملية منظمة، و بالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق.
- ✓ يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة و قرائن إثبات، يبني المدقق رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها.
- ✓ أن يلتزم الحياد في جمعه للأدلة، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز.

أن تتعدى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي، والذي يعتبر المصدر لهذه المعلومات.

- ✓ إيصال المدقق لتقريره، يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له.

و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة و للوضعية المالية ونتائج المؤسسة."

_ بناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين الفرنسي، أن التدقيق " فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء الرأي حول انتظام و مصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما." [2]

على ضوء التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف بسيط و شامل كالتالي:

"فحص انتقادي مخطط، يقوم به شخص محترف ومستقل، للتأكد من صحة و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد و موضوعي مدعم بأدلة و قرائن إثبات في تقرير."

_ كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي: [3]

الفحص: يقصد به فحص البيانات و التسجيلات، للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها، وتحليلها، وتبويبها، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

---

[1] LIONNEL .C et GERARD.V ,Audit et Control Interne- aspects financiers, Opérationnels et stratégiques- Dalloze, Paris, 1992,P21.

[2] BERNARD. G, Audit Financier- Guide pour l audit de l informationfanancére des entreprises, lereédition ,Dunod , Paris , 1991 , p 28.

[3] محمد التهامي طواهري، وسعود صديقي،"**المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسات التطبيقية**"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005،ص17.

التحقيق: يقصد به الحكم على صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم عن واقع المؤسسة و مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، نشير إلى أن الفحص و التحقيق عمليتان مترابطتان، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة و سليمة لنتيجة و مركز المؤسسة الحقيقي.

التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، و نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق و ثمرته.

المطلب الثاني: أهداف و أهمية التدقيق

سنتطرق في هذا المطلب لأهداف التي يرمي إليها التدقيق و أهميته فيما يلي:

الفرع الأول: أهداف التدقيق.

الأهداف التقليدية للتدقيق: [1]

1_ التأكد من دقة البيانات المحاسبية و صحتها المثبتة في دفاتر المشروع و سجلاته، وتقرير مدى الاعتماد عليها.

2_ الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو بالدفاتر و السجلات

3_ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.

4_ تقليل فرص الأخطاء و الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع و تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمشروع.

5_ مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

الأهداف الحديثة للتدقيق :

1_مراقبة الخطط أعمال ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافاتها و أسبابها.

---

[1] الدكتور غسان فلاح المطارنة،"**تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية**"، عمان دار للمسيرة للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، 2009، ص 19.

2_تقييم أقصى قدر من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.

3_حقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.

4_تحقيق أقصى كفاية اقتصادية.

5_ التأكد من صحة الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية و الفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق

تعود أهمية التدقيق كونه وسيلة لا غاية ، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها[1]، ومن الأمثلة على هذه الأطراف و الفئات نجد المديرين ، و المستثمرين، و البنوك و الزبائن و الموردين، والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمل وغيرها.

إن أدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط و مراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات و الاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

1_ من حيث الإلزام القانوني: التدقيق الإلزامي و التدقيق الاختياري:

- **التدقيق الإلزامي**:هو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به ، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به ، وهذا بغية الوصول على الأهداف المتوخاة من التدقيق[2]، فعدم قيام المؤسسة بهذا يوقعها في مخالفة، تعرضها إلى عقوبة طائلة.

فنصت المادة 715مكرر 4 من الأمر59/75 المؤرخ في 26/09/1976 المتضمن القانون التجاري على ما يلي:[1]

[1] محمد التهامي طواهري ومسعود صديقي،"**المراجعة وتدقيق الحسابات**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص21.

[2] محمد التهامي طواهري ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحساباتالإطار النظري والممارسة التطبيقية**"،مرجع سبق ذكره، ص21.

" تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني...."

فهذه المادة تلزم المؤسسات تعيين مندوب للحسابات و تحدد كذلك مدة التعيين بثلاثة سنوات.

- **التدقيق الاختياري**:وهو الذي يتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة أو مجلس الإدارة و بدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام به إلا في حالة الاقتضاء لذلك، كما يمكن أن يكون هذا التدقيق إما كاملا أو جزئيا، فالشركات ذات المسؤولية المحدودة، تطلب هذا التدقيق لزيادة الثقة بالقوائم المالية و اطمئنان الشركاء على صحة الملومات المحاسبية المعبرة عن نتائج الأعمال و المركز المالي، كما يستعمل خاصة في حالات انفصال أو انضمام شريك جديد و كذلك لتحديد حقوق الشركاء.

وفي حالة المؤسسات الفردية نلاحظ وجود المدقق الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية و خاصة لمصلحة الضرائب.

2- من حيث المجال أو نطاق التدقيق: التدقيق الكامل و التدقيق الجزئي

أ_ التدقيق الكامل:في هذا النوع من التدقيق، الإطار الذي يعمل فيه المدقق غير محدد ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق أية قيود فيما يخص عمله، ولكن يخضع لمعايير و مستويات التدقيق المتعارف عليها، ففي ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجمها و تعدد عملياتها، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم المدقق بفحصها، ويتعين على المدقق إبداء الرأي الفني و المحايد عن مدى سلامة .[2]

---

[1] المادة 715 مكرر4، من الأمر75/59المؤرخ في 26/09/1976، **المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل و المتمم**، الجريدة الرسمية رقم 14العدد42بتاريخ 2010.

[2] د. سامي الوقاد ، الأستاذ لؤي محمد وديان ، "**تدقيق الحسابات (1)**" ، مكتبة المجتمع العربي للنشر التوزيع ، الأردن ، عمان ، الطبعة الأولى 2010 ، ص 34.

القوائم المالية كاملة بغض النظر عن مجال الفحص و المفردات التي شملتها اختباراته بصفتها تقع كلية تحت مسؤوليته.فأسلوب العينة يعتبر عامل أساسي في زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، لان حجم العينة و كمية الاختبارات يعتمد في اختيارها على فعالية نظام الرقابة الداخلية المعتمد من قبل المؤسسة.[1]

ب_ التدقيق الجزئي: يعتبر التدقيق الجزئي من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في التدقيق الخارجي، إذ يتضمن وضع بعض القيود على نطاق أو مجال التدقيق إذ يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات على سبيل الحصر، كتدقيق النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها، ويكون هذا النوع من التدقيق في حالة تزايد الشكوك في بنود معينة دون غيرها. فهنا تنحصر مسؤولية المدقق حول المجال الذي حدد له دون غيره، وعلى هذا الأساس و في مثل هذه الحالات يتوجب وجود اتفاق أو عقد كتابي يحدد مجال و حدود التدقيق و الهدف المراد تحقيقه، وذلك من أجل إبرام ذمته من القصور و الإهمال فيما يخص تدقيق ما لم يكلف به، من جانب أخر حصر مسؤولية في مجال نطاق التدقيق المعهود إليه.

3_ من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات: التدقيق التفصيلي(الشامل) والتدقيق الاختياري:

- **التدقيق التفضيلي (الشامل):** يعتبر التدقيق نوعا تفصيليا،[2] إذ يقوم المدقق في ظله بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات و البيانات المحاسبية و مسار المعالجة. الواقع أن هذا النوع قد يكون شاملا بالنسبة إلى عنصر معين و قد يكون شاملا بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة، و البند أو جميع البنود المراد تدقيقها، ومن الملاحظ أن هذا التدقيق يصلح للمؤسسات ذات الحجم الصغير وذلك لإمكانية فحص جميع القيود و المفردات محل الفحص وبالتفصيل ، أما بالمؤسسات الكبيرة، فلا يمكن القيام بهذا النوع من التدقيق لكبر حجم العمليات التي تقوم بها، فالقيام بهذا النوع من التدقيق في هذه المؤسسات يؤدي إلى زيادة أعباء عملية التدقيق و تعارضها مع الوقت و التكلفة اللازمة.

---

[2] محمد سمير الصبان، مصطفى سليمان،" **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005،ص41 .

[2] محمد التهامي طواهري و مسعود صديقي،"**المراجعة وتدقيق الحسابات**"، **الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"،مرجع سبق ذكره، ص28.

- **التدقيق الاختياري:** إن كبر حجم المؤسسات و تعدد العمليات التي تقوم بها أدى إلى استحالة القيام بتدقيق شامل لكل القوائم المالية و المفردات بالتفصيل، لذا استوجب الحاجة اللجوء إلى التدقيق الاختيارين الذي يعني قيام المدقق بمراجعة جزء من الكل، من أهمها ما يظهره المدقق بإبداء رأيه انطلاقا من هذه العينة. و يتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات، من أهمها ما يظهره المدقق عند فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة، وما يتيح له من اكتشاف نقاط القوة و الضعف للأجزاء المكونة له و بذلك تحديد إمكانية تطبيق هذا النوع من التدقيق. و لذلك يتم تدقيق العينة المختارة في ظل هذا النوع وفق الخطط التالية: المعاينة على أساس التقدير، المعاينة على أساس القبول أو الرفض، المعاينة الاستكشافية، إلا أنه لا يمكن تعميم الحكم الصادر عن التدقيق التفضيلي من ناحية، والتدقيق الجزئي و التدقيق الاختياري من ناحية أخرى.[1]

فالتدقيق الكامل قد يكون تفضيلي إذا تم فحص جميع القيود و الدفاتر و المستندات، وقد يكون اختياري عند فحص جزء من العناصر السابقة، ثم تعميم النتائج المتوصل إليها على الكل الذي ينتمي إليه هذا الجزء، أما بالنسبة للتدقيق الجزئي قد يكون شامل عندما يتم فحص جميع العمليات التي يشتمل عليها ذلك الجزء محلا لتدقيق،قد يتم اختيار عينة من هذا الجزء محل التدقيق، وبذلك فان الأسلوب المتبع في هذه الحالة هو التدقيق الاختياري، ولهذا لابد من عدم الخلط بين نطاق أو مجال التدقيق و بين مدى الفحص أو حجم الاختيارات المستخدم لتنفيذ عملية التدقيق.

4_ من حيث توقيت عملية التدقيق و إجراء الاختبارات: التدقيق النهائي و التدقيق المستمر:

- **التدقيق النهائي:** يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات و تحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي، و الواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل و يستطيع المدقق التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة التدقيق.[2]
- **التدقيق المستمر:** في هذه الحالة تتم عملية الفحص و إجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة و وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق

---

[1] محمد سمير الصبان، مصطفى سليمان، " **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات**"، مرجع سبق ذكره، ص50.

[2] التهامي طواهري ومسعود صديقي، "**المراجعة وتدقيق الحسابات**"، **الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"،مرجع سبق ذكره، ص26.

أخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية، للتحقق من التسويات الضرورية لإعادة القوائم المالية الختامية.[1] وقد يتم الفحص من خلال زيارات مفاجئة يقوم بها المدقق مما يسهل و يسرع في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش، وانتظام العمل بالنسبة للمدقق، و التقليل من التلاعب بالدفاتر و السجلات المحاسبية و عدم إهمال العاملين بالمؤسسة لعملهم نظرا للتدخل المستمر للمدقق. فهذا النوع من التدقيق بالغ الأهمية و بالخصوص في المؤسسات الكبيرة.

5_ من حيث القائم بعملية التدقيق: التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي:

التدقيق الخارجي: عرف التدقيق الخارجي على أنه:"عملية منظمة للتجميع و التقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث و التحريات الاقتصادية لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة و توصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية. وأصحاب المصلحة في المؤسسة".[2]

فهو التدقيق الذي يتم من طرف مدقق خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، بحيث يكون مستقلا نع إدارتها، ويتم تعيينه بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب على حساب حجم و طبيعة المهمة التي يكلف بها، وتتمثل مهامه في إبداء الرأي فني محايد عن مدى صحة و سلامة و مصداقية القوائم المالية و المعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة و ذلك بعد فحص البيانات و السجلات المحاسبية و القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية خلال فترة معينة، تنال قبول الجهات الخارجية التي تستعمل هذه المعلومات (المساهمين، المستثمرين، البنوك).

1_ التدقيق الداخلي: لقد تعددت التعاريف التي خص بها التدقيق الداخلي و من بين هذه التعاريف ما يلي:" التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض و تقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم".[3]

---

[1] محمد سمير الصبان، مصطفى سليمان،" **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات** "، مرجع سبق ذكره، ص52.

[2] عبد الوهاب نصر علي، "**خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**"، الدار الجامعية، مصر،2002، ص13.

[3] فتحي رزقي السوافيري، أحمد عبد المالك محمد،"**دراسات في الرقابة و المراجعة الداخلية**"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،2003 ، ص81.

ويهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المكلفين بها بدرجة عالية من الكفاءة و ذلك عن طريق توفير التحليل، و التقييم ، و التوصيات ، والمشورة،والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي يتم تدقيقها.[1]

_كما عرف مجمع المحاسبين الأمريكيين التدقيق الداخلي على أنه"نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".[2]

أما المعهد الفرنسي للمدققين و المراقبين الداخليين فقد عرفه" فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة و تسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة و مستقلة عن باقي المصالح الأخرى، إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين، في إطار هذا النشاط الدوري، هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة و مناسبة".[3]

وهناك أوجه تشابه بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي يمكن حصرها فيما يلي:[4]

_ كل منها يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية و التي يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها في إعداد لنافعة التقارير المالية.

_ كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء و التلاعب و الغش.

كما يوجد أيضا تعاون بينهما كما هو موضح في النقاط التالية:

_ وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المراجع الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص و بالتالي توفير وقت و جهد المراجع، فضلا عن كفاية النظام الكلي للتدقيق.

_ أن وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي وهكذا يؤكد صفة التكامل.

---

[1] فتحي رزقي السوافيري، سمير كامل السيد، محمود مراد مصطفى،"**الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية**"، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002،ص66.

[3] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان،" **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات**"، مرجع سبق ذكره،ص33.

[3] محمد بوتين،" **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**"، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر،2005، ص 15.

[4] أحمد حلمي جمعة، "**المدخل إلى التدقيق الحديث**"، الطبعة الثانية، دار الصفاء، الأردن2005، ص 17-16.

و الجدول التالي رقم (01-02) يوضح أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

م	البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	1_تحقيق أعلى كفاءة إدارية و إنتاجية من خلال القضاء على الإسراف و اكتشاف الأخطاء و التلاعبات في الحسابات. 2_التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها رسم الخطط واتخاذ القرارات و تنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف من داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
3	نطاق و حدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على تدقيق جميع عمليات المنشأة.	يتحدد نطاق و حدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة و المدقق الخارجين و العرف السائد، ومعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقا لطبيعة و حجم عمليات المنشأة محل التدقيق.
4	التوقيت المناسب للأداء	1_يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية. 2_ اختيارية وفقا لحجم المؤسسة.	1_يتم الفحص مرة واحدة(نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية(مستمرة). 2_قد يكون كامل أو جزئي. 3_إلزامية وفقا للقانون السائد.
5	المستفيدين	إدارة المنشأة	1_قراءة التقارير المالية. 2_أصحاب المصالح. 3_إدارة المنشأة.

المصدر: أحمد حلمي جمعة،"**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**"، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2002، ص18.

المبحث الثاني: نظرة حول معايير التدقيق الدولية

سنتناول في هذا المبحث الإطار المفاهيمي لمعايير الدولية من حيث التعريف و الأهمية، الهيئات المكلفة بإصدار و الخطوات المتبعة لإصدار المعيار، خصائص و أهداف معايير المراجعة الدولية، وأخيرا تصنيفاتها.

المطلب الأول: تعريف معايير التدقيق الدولية وأهميتها:

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى كل من تعريف المعايير التدقيق الدولية و الأهمية التي ترمي إليها.

الفرع الأول: تعريف معايير التدقيق الدولية:

يعتبر المعيار على أنه نموذج موضوع من سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب العمل به و إتباعه،و كمقياس فعالية الأداء، و يجب التفرقة بين معايير التدقيق أو إجراءاتها بحيث أن: _الإجراءات هي مجموعة من الخطوات التفضيلية التي يعتمدها و يطبقها المراجع للحصول على الأدلة و البراهين التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية، وبالتالي إجراءات التدقيق يتم إعدادها لمقابلة أهداف التدقيق وتحقيقها.[1]أما معايير التدقيق فهي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يتبعها المراجع أثناء تأدية عمله، والتي تستنتج من المبادئ و الفروض التي تدعمها.

_ ونظريا تمثل معايير التدقيق الإطار العام الذي يقوم المراجع بإتباعه لتأدية مهامه، وأن مخالفته لهذه المعايير تعرضه للمسؤولية و المسائلة من قبل الهيئات المختصة. أما معايير التدقيق الدولية فهي عبارة عن المبادئ و الإجراءات وكافة الإرشادات و الإيضاحات التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية، والتي يمكن تعريفها على أنها:

" القرائن والقواعد التي توضح التعريف المهني الدولي المتفق عليه و التي يمكن اللجوء إليها عند قصور معايير التدقيق على المستوى المحلي."

ومنه فإن معايير التدقيق الدولية تمثل ما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة مهنة التدقيق، و توضيح كافة الجوانب المحيطة بعمل المراجع لتوحيد مهنة التدقيق على المستوى الدولي.[2]

الفرع الثاني: أهمية معايير التدقيق الدولية

ترجع الأهمية التي أوليت لمعايير التدقيق الدولية إلى الحاجة الملحة و المستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير الأداء المهني التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل التدقيق، ولسدد احتياجات مجتمع الأعمال،

---

[1] وليام توماس، إمرسون هنكي، "**المراجعة بين النظرية و التطبيق** "، ترجمة أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر،القاهرة،1999، ص44.

[2] أمين السيد احمد لطفي،" **التطورات الحديثة في المراجعة**"، **الدار الجامعية**"، الإسكندرية، 2007، ص54.

الأمر الذي يجعلها تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة و تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم الدول.[1]

وتتمثل أهمية معايير التدقيق الدولية في:[2]

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير المحلية.
- تشجيع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية و الدولية.

إن التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، و تكنولوجيا المعلومات تفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، و تكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس لهذا التوحيد.

- إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.
- انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجد الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في مراجعة حساباتها.

المطلب الثاني: الهيئات المكلفة بوضع المعايير.

تتمثل المنظمات التي استهدفت وضع معايير التدقيق الدولية و تهيئة المناخ اللازم لتطبيقها فيما يلي:

1- الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC :

الإتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة عالمية للمحاسبة، تأسس عام 1977 بمقتضى اتفاقية بين 63 منظمة مهنية من 49 دولة و مقر المكتب الإداري للإتحاد بنيويورك.

وتتمثل مهنته في تطوير و تحسين مهمة المحاسبة في المحاسبة في العالم بمعايير متجانسة لتقديم خدمات ذات جودة عالية، ومن أهم النقاط التي يسعى إلى تحقيقها ما يلي:[3]

_ وضع الإرشادات لممارسة المراجعة الدولية.

---

[1] عبد حامد معيوف الشمري، **"معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية"**الإدارة العامة للبحوث، الرياض، 1994، ص33.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **"المراجعة الخارجية– المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر2002، ص170.

[3] محمد سمير الصبان، ،**"نظرية المراجعة وآليات التطبيق "**، مرجع سابق، ص78.

ـ وضع دليل للسلوك المهني للتقيد به من قبل المنظمات و الأعضاء.

ـ جمع و تحليل و نشر المعلومات المتعلقة بممارسة مهنة المراجعة بهدف رفع فعاليتها.

2- لجنة ممارسة التدقيق الدولية IAPC:

أعطيت لجنة التدقيق الدولية صلاحية و مسؤولية محددة وهي إصدار مسودات و أدلة التدقيق الدولية بالنيابة عن IFAC، ويتم تعيين أعضاء لجنة المراجعة الدولية من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد لمدة خمس سنوات، وعلى الممثل الذي تعينه المنظمة أو المنظمات الأعضاء أن يكون عضوا في اللجنة، وقد تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن لوجهات النظر المختلفة.

تعتبر المعايير الدولية التي تصدر عن الإتحاد الدولي بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية إطارا متجانسا و قابلا للتطبيق لدى المستويات المهنية الدولية، و التي لا تتعارض مع معايير المراجعة المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير تدقيق خاصة بها.[1]

المطلب الثالث: خصائص وأهداف معايير التدقيق الدولية

الفرع الأول: خصائص معايير التدقيق الدولية

تمتاز معايير التدقيق الدولية ببعض الخصائص من أهمها:

ـ التركيز على تفاصيل إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المراجعين، وان كان ذلك ميزة تتمثل في التفاوت و الاختلاف و القرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام التدقيق.

ـ استخدمت اللجنة لفظ إرشادات تدقيق دولية، ولاشك أن تلك التسمية أكثر تلفظا، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير و إتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة.

---

[1] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي،"**المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية** "،مرجع سابق، ص156.

ـ تعبر هذه المعايير أكثر عمومية و شمولا من غيرها، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق و يلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولة المهنة.

الفرع الثاني: أهداف معايير التدقيق الدولية

يحقق إصدار معايير التدقيق الدولية مجموعة من الأهداف خاصة لممارسي المهنة و مستخدمي القوائم المالية و كذا الشركات الدولية متعددة الجنسيات و بعض الدول النامية التي لم تصدر معايير التدقيق بعد، أو تلك الدول التي تسعى لتطوير معاييرها المحلية بهدف رفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني إلى المستوى الدولي، وتتلخص أهم هذه الأهداف فيما يلي:[1]

ـ الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي و المناسب و التي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، بجانب الالتزام بقواعد المراجعة المناسبة و التي تنص عليها معايير التدقيق سيوفر للقوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية متعددة الجنسيات سيمت الموثوقية التي يتطلع إليها مستخدمو القوائم، كما يجعل هذه القوائم صالحة للمقارنة و التحليل المالي.

ـ وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين، مهمتها المتابعة المستمرة مما يوفر لهذه المعايير سيمة المرونة التي تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها.

ـ إعداد القوائم المالية استنادا إلى معايير المحاسبة الدولية و اعتماد المراجع عند مراجعتها على معايير التدقيق الدولية سوف يجعل من السهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة و الحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة.

ـ وجود المعايير الدولية للتدقيق سوف يوفر للدول النامية الجهد و التكلفة لإنشاء معاييرها المحلية، خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة و ضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، و على المنظمات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي، و بالتالي فإن ذلك سيؤدي , إلى عالمية مهنة التدقيق.

---

[1] عبد حامد معيوف الشمري، **"معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودي**ة"، الإدارة العامة للبحوث، الرياض،2000، ص35 .

المبحث الثالث : معايير التدقيق المتعلقة بالمبادئ و المسؤوليات و التخطيط

سيتم التطرق إلى معايير التدقيق الدولية التي تخص المبادئ العامة لعملية التدقيق وكذا المعايير التي تحكم مسؤوليات المراجع، ثم المعايير التي تخص عملية التخطيط لعملية التدقيق.

المطلب الأول: معايير المبادئ العامة للتدقيق

يمكن توضيح المعايير الدولية للتدقيق و التي تخص المبادئ العامة للتدقيق في ما يلي:

الفرع الأول: الهدف و المبادئ العامة التي تحكم عملية التدقيق ISA200:

ينص المعيار على أن الهدف من التدقيق البيانات المحاسبية هو لأجل أن يتمكن المراجع من إعطاء الرأي فيما إذ كانت البيانات المالية محضرة ومن جميع الجوانب المادية و حسب إطار معروف.وأن التدقيق يتم حسب العينات لأجل الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الانحرافات المادية.[1]

وتتمثل **مبادئ السلوك المهني التي تحكم مسؤوليات المدقق** في :[2]

الاستقلالية، الموضوعية، الأمانة، الكفاءة و العناية المهنية السرية، السلوك المهني، المعايير الفنية.

على المراجع تخطيط و أداء عملية التدقيق تتضمن شكوكا مهنية، فمن الممكن أن تكون البيانات تتضمن معلومات مظللة بصورة جوهرية،و يتم التأكد من أن البيانات المالية خالية من الأخطاء بواسطة القرائن و أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع.

تتمثل مسؤولية المدقق في إبداء الرأي حول البيانات المالية، أما إعداد و عرض البيانات المالية فهي من مسؤولية المؤسسة.[3]

الفرع الثاني: شروط الارتباط بمهمة التدقيق ISA210:

---

[1] هادي التميمي،"**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية**"، مرجع سبق ذكره، ص34.

[2] أحمد حلمي جمعة،" **تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب التاسع** "، الطبعة الأولى ، دار الصفاء للنشر، عمان، 2009، ص67.

[3] داوود يوسف صبح، "**تدقيق البيانات المالية**"، الجزء الثاني، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن،2000، ص 34.

على المراجع و العميل الاتفاق على شروط التكيف وتثبيت هذه الشروط في كتاب التكيف بالتدقيق أو في أي شكل من أشكال العقد، ويقوم المراجع بإرسال كتاب التكيف إلى العميل قبل المباشرة بالمهمة لتجنب أي سوء فهم متعلق بالمهمة، ويبين كتاب التكليف موافق المراجع على تعيينه وهدف و نطاق التدقيق، كما يبين مدى مسؤوليات المراجع اتجاه العميل و شكل التقرير.

وتتمثل المحتويات الأساسية لكتاب التكليف بالتدقيق و التي تختلف من عميل إلى أخر، فيما يلي:[1]

_ الهدف من تدقيق البيانات المالية ومسؤولية الإدارة عن هذه البيانات.

_ نطاق التدقيق، متضمنا الإشارة إلى التشريعات و التعليمات ذات العلاقة، البيانات الصادرة عن الهيئات التي يلتزم بها المراجع.

_ الحقيقة بشأن طبيعة الاختبارات و الحدود الجوهرية للتدقيق و أنظمة المحاسبة و الرقابة الداخلية.حيث يوجد مخاطر لا يمكن تجنبها و حتى بعض الأخطاء في القوائم المالية غير مكتشفة.

_ حرية الاطلاع على السجلات و الوثائق و المستندات و أية معلومات و بيانات ذات علاقة بأعمال التدقيق يتم طلبها.

الفرع الثالث: الرقابة على جودة عملية التدقيق ISA220

تضمن هذا المعيار أنه يجب على المؤسسة المراجعة تنفيذ سياسات و إجراءات وقاية الجودة التي صممت للتأكد من أن كافة عمليات التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو المعايير أو الممارسات المحلية المناسبة.وفيما يخص عمليات التدقيق الفردية، يجب على مكتب التدقيق اختيار سياسات و إجراءات رقابة الجودة التي تتناسب مع طبيعة عمليات التدقيق الفردية.[2]

وتتمثل سياسات الرقابة على جودة أعمال التدقيق و الهدف منها فيما يلي:[3]

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **"مدخل إلى التدقيق الحديث"**، مرجع سبق ذكره، ص133.

[2] داوود يوسف صبح، **"تدقيق البيانات المالية"**،مرجع سبق ذكره ، ص36-37.

[3] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **"مراجعة الحسابات المتقدمة"**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان،2009، ص73.

المتطلبات المهنية: يجب على موظفي مؤسسة المراجعة الالتزام بمبادئ الاستقلال و الأمانة و الموضوعية و السلوك المهني.

المهارات و الكفاءة: على المؤسسة أن تكون مزودة بأفراد حصلوا و حافظوا على المعايير الفنية و الكفاءة المهنية المطلوبة، للقيام بانجاز مهامهم بالعناية الكافية.

توزيع المهام: يجب أن تعهد أعمال المراجعة إلى أفراد ممن يمتلكون درجات من التدريب الفني و الكفاءة المهنية المطلوبة.

الإشراف: ينبغي أن يكون هناك توجيه و إشراف و متابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.

المراقبة: يجب على المؤسسة أن تراقب ملائمة و فعالية تطبيق سياسات أو إجراءات رقابة الجودة.

القبول و المحافظة على العملاء:يجب إجراء تقويم للعملاء المحتملين و متابعة علاقتها مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على المؤسسة عند اتخاذ قرار بقبول أو بقاء العميل أن تأخذ بعين الاعتبار استقلالية المؤسسة و قابليتها لخدمة العميل بشكل ملائم.

يتعين على مراجع و مساعديه ممن لديه مسؤوليات إشرافية الأخذ بمهارات المساعدين و قدرتهم في أداء العمل الموكل لهم عند البث في نطاق التوجيه و الإشراف و المراجعة المناسب لكل منهم.

الفرع الرابع : التوثيق (أوراق التدقيق) ISA230

على مراجع توثيق الأمور المهمة و التي توفر لها قرائن لدعم رأيه، وتتمثل أوراق التدقيق التي يعدها المراجع أو التي يتم الحصول عليها و الاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق، وتكون على شكل معلومات مخزنة في الأوراق أو الأفلام أو الوسائل الالكترونية و التي تساعد في:[1]

_ تخطيط و تنفيذ عملية التدقيق.

_ الإشراف و المتابعة على أعمال التدقيق.

[1] هادي التميمي،"**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية**"،مرجع سابق، ص57.

_ تعتبر أدلة إثبات الناتجة عن تنفيذ عملية التدقيق لدعم رأي المراجع.

وقد حدد المعيار الدولي مجموعة من الضوابط التي تحكم شكل و مضمون أوراق العمل وهي:

_ على المراجع تهيئة أوراق العمل بالشكل الكامل و المفصل لكي يوفر الفهم الكافي لعملية التدقيق.

_ تسجيل المعلومات المتعلقة بعملية التدقيق، طبيعة و توقيت و نطاق المراجعة المنجزة، نتائج عمليات التدقيق، وما تم استنتاجه من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

_ يمكن للمراجع استخدام الجداول و التحاليل المستندات التي تعدها المؤسسة و أن يتأكد من أنها أعدت بالشكل الملائم.

وتتضمن أوراق العمل كافة المعلومات الخاصة بعملية التدقيق ومن بينها:[1]

_ معلومات تتعلق بالهيكل التنظيمي و القانوني للمؤسسة.

_ معلومات تخص أو نسخ من البيئة الصناعية، و القانونية التي تنشط بها المؤسسة.

_ خلاصات أو نسخ من المستندات القانونية و الاتفاقيات و محاضر الاجتماعات المهمة.

_ القرائن التي تثبت تقييم و فحص نظام الرقابة الداخلية.

_ القرائن التي تثبت عملية التخطيط بما فيها برنامج التدقيق و أي تعديلات.

_ قرائن تثبت بأن العمل المنجز من طرف المساعدين قد تم الإشراف عليه و متابعته.

_ سجل لطبيعة و توقيت و نطاق إجراءات التدقيق المنجزة و نتائجها.

_ نسخا من الاتصالات التي تمت بين المدققين و الخبراء و الأطراف الثالثة، وكذا النتائج التي تم التوصل إليها و المتعلقة بالجوانب الهامة لعملية التدقيق.

المطلب الثاني: مسؤوليات المدقق

[1] شمشام ضياء الدين، **"مهنة محافظ الحسابات وفق المعايير الدولية للتدقيق"**، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، ص59.

مثلما للمراجع حقوق خلال أدائه لمهام التدقيق، فإن عليه مسؤوليات عليه أخذها بعين الاعتبار تحددها المعايير الدولية للتدقيق الثلاث التالية.

الفرع الأول: الغش و الخطأ ISA240

عند قيام المراجع بعملية التخطيط و تنفيذ إجراءات التدقيق أو إعداد التقرير لنتائج التدقيق التي قام بها، عليه النظر إلى مخاطر احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية ناتجة عن الغش و الخطأ.يعتبر الغش فعل مقصود من قبل شخص أو عدة أشخاص لغرض تحريف في البيانات المالية كتسجيل عملية وهمية أو اختلاس الأصول أو سوء تطبيق السياسات المحاسبية، أما الأخطاء فتكون غير مقصودة نتيجة السهو أو أخطاء في العمليات الحسابية أو عند الكتابة.

إن مسؤولية منع واكتشاف الأخطاء تقع على إدارة المؤسسة، وذلك من خلال تطبيقها و استخدامها للنظام المحاسبية الملائمة و لنظام الرقابة الداخلية و التي تقلل من إمكانية حدوثها، و في حالة اكتشاف المراجع لظروف المراجع تشير إلى احتمال وجود تظليل في البيانات المالية و له أثر جوهري على التقارير المالية يتوجب عليه القيام بإجراءات إضافية يعتمد نطاقها على حكمه بالنسبة لنوع الغش أو الخطأ المؤثر، احتمال حدوث الغش أو الخطأ، واحتمال وجود تأثير أساسي لنوع من الغش أو الخطأ في التقارير المالية.[1]

ويقوم المدقق بإبلاغ الإدارة عن وجود الغش و الخطأ و إن لم تكن له تأثير جوهري على البيانات المالية، كما يبلغ المستفيدين من تقريره حول البيانات المالية وذلك بإبداء رأي متحفظ في التقرير عن البيانات المالية.

الفرع الثاني: دراسة القوانين و اللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية ISA250

الغرض من هذا المعيار توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المراجع حول مراعاة القوانين و الأنظمة عند تدقيق القوائم المالية.عند تخطيط و تنفيذ إجراءات التدقيق،وتقييم نتائج التدقيق و إعداد التقارير عنها،يجب على المراجع أن يحي أن مخالفة المؤسسة للقوانين الحكومية قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية، ومع ذلك لا

[1] شمشام ضياء الدين، **"مهنة محافظ الحسابات وفق المعايير الدولية للتدقيق"**، مرجع سابق،ص60.

يتوقع من عملية التدقيق تعقب المخالفات بصرف النظر عن أهميتها النسبية، ويتطلب مراعاة مضمون النزاهة للإدارة و العاملين و التأثير المحتمل لنواحي أخرى من عملية التدقيق.

يطبق هذا المعيار على عمليات التدقيق للقوائم المالية ولا ينطبق على الارتباطات الأخرى، والتي يرتبط خلاله المدقق بشكل منفصل باختبار مدى الالتزام بقوانين وأنظمة معينة و تقرير منفصل بذلك.[1]

تقع مسؤولية منع وتعقب المخالفات و التأكيد على الالتزام بالقوانين و اللوائح على عاتق الإدارة، و التي تستعين في ذلك من السياسات و الإجراءات، كإنشاء و تطبيق نظام سليم للرقابة الداخلية و إشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في مراقبة المتطلبات القانونية.

الفرع الثالث: دراسة القوانين و اللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية ISA250

يجب على المدقق أن يحدد الأشخاص الملائمين الذين يتولون المسؤولية عن الحكومة في المؤسسة و الذين يتم إبلاغهم بأمور التدقيق التي تفيدهم.تعريف حكومة الشركات إنها ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه و إدارة شركات و التحكم في أعمالها من أجل تحقيق الهداف المستقلة.[2]

تتضمن الأمور ذات الارتباط بالحكومة التي يتعين على المراجع توصيلها عادة ما يلي:[3]

_ النطاق الشامل لعملية التدقيق.

_ السياسات المحاسبية المستعملة و التغيرات فيها.

_ المخاطر الجوهرية و المحتملة و أثرها على القوائم المالية.

_ عدم التأكد المرتبط بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط

_ الاختلافات الموجودة بين المدقق و الإدارة، ومدى جوهرية هذه الاختلافات.

---

[1] محمود السيد الناعي،" **المراجعة إطار النظرية و الممارسة، الطبعة الثانية**"، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر2000، ص146-165.

[2] رأفت حسين مطير،"**آليات تدعيم دور المراجعة الداخلية في حوكمت الشركات**"، مجلة الإسلامية، المجلد13، العدد الأول،عمان 2005،ص95.

[3] حماد طارق عبد العال،"**موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول**"، جامعة عين الشمس، الإسكندرية،2004، ص 597.

يكون الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة شفويا أو كتابيا وذلك بمراعاة عدة عوامل كالهيكل القانوني والتشغيلي للمؤسسة وحجمها، طبيعتها وجوهرية الأمور التي يتم توصيلها، ومقدار الاتصال المستمر و الحوار بين المدقق و الأشخاص المعنيين بالحوكمة.[1]

المطلب الثالث: معايير التخطيط و الرقابة الداخلية

بالنسبة للتخطيط و الرقابة فإن المعايير الدولية للتدقيق تناولتها فيما يلي:

الفرع الأول: التخطيط ISA300

يتناول هذا المعيار التخطيط لعملية المراجعة المتكررة وليس عملية التدقيق الجديدة، و التي قد تتطلب إجراءات إضافية، إذ على المراجع تخطيط عملية التدقيق لكي يتم إنجاز التدقيق بطريقة فعالة، ويعني التخطيط وضع الفصل إستراتجية عامة منهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداها، ويخطط المراجع لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي التوقيت المناسب، ويساعد التخطيط الملائم لعملية التدقيق المراجع على:[2]

_ التعرف على الجوانب الهامة و إعطائها العناية المناسبة، و أن المشاكل المحتملة قد شخص و أن العمل يتم إنجازه بسرعة.

_ توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين.

_ تنسيق العمل الذي تم من قبل المراجعين الآخرين و الخبراء.

_ الحصول على أدلة مراجعة كافية.

_ التحكم في التكاليف.

_ تجنب سوء التفاهم مع العميل.

---

[1] Compagne national des commissaires aux comptes CNCC ;2007 :p12

[2] حسين دحدوح، حسين يوسف القاضي، "**مراجعة الحسابات المتقدمة في إطار النظري**"،الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الأردن 2009،ص 242.

كما يبين المعيار المتطلبات الضرورية لبناء خصلة التدقيق، منها:[1]

_ المعرفة المسبقة بطبيعة حجم و نشاط المؤسسة.

الدراية بالنظام المحاسبي و السياسات المحاسبية و الإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية للعميل .

_ تقرير الدرجة المتوقعة للاعتماد على الرقابة الداخلية.

_ تحديد أهداف و نطاق المراجعة لكل المجالات.

وضع و توثيق برنامج يوضح طبيعة إجراءات التدقيق المخططة وتوقيتها.

_ التنسيق و التوجيه و الإشراف و المتابعة للمراجعين المساعدين و مواقع العمل.

ينبغي على المراجع إعادة النظر في خطة المراجعة الشاملة و برنامج المراجعة كلما وجدت ضرورة لذلك و خلال فترة لإجراءات التدقيق، كما يجب تسجيل أسباب التغيرات المهمة.

الفرع الثاني: الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها و أخطارها ISA310

يجب على المدقق فهم أسلوب المؤسسة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية و اتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة المخاطر ونتائج ذلك، وتوصف العملية بأنها عملية تقييم نخاطر المؤسسة و التي تشكل الأساس لكيفية تحديد الإدارة للمخاطر ليتم إدارتها.

وعلى المدقق الحصول على الفهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق لتحديد أنواع الأخطار المحتملة، واعتبار العوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتصميم طبيعة و توقيت إجراءات التدقيق.

الفرع الثالث: الأهمية النسبية ISA320

عرفت الأهمية النسبية من لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطار إعداد و عرض القوائم المالية بما يلي:" تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ظروف خاصة و تقديمه بصورة خاطئة، وبالتالي فإن الأهمية النسبية توفر جوانب حاسمة و ليس مجرد نوعية يلزم

[1] حسين القاضي، حسين دحدوح، "**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية**"، مؤسسة الوراق، الأردن1999 ،ص215.

توفرها في المعلومات لكي تكون مفيدة، كما يجب على المراجع أخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار عندما يقرر طبيعة و توقيت ومدى إجراءات التدقيق و يقوم بتقييم تأثير الأخطاء الجوهرية.

عند تصميم خطة التدقيق فإن المدقق يقوم بوضع مستوى قبول الأهمية النسبية وذلك لاكتشاف كمية المعلومات الخاطئة الجوهرية، ومع ذلك فإن دراسة كل من كم ونوعية التحريفات في المعلومات يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار.ففي حالة وجود أخطاء بمبالغ صغيرة نسبيا فإنه عند تراكمها يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.[1]

الفرع الرابع: التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدماتISA 402

قد يستخدم العميل مؤسسة خدمية مثل التي تقوم بإنجاز المعاملات و الاحتفاظ بما يتعلق بها من خدمات أو تسجيل المعلومات ذات العلاقة (مثل مؤسسة خدمية لأنظمة الحاسوب). وفي هذه الحالة فإن بعض السياسات و الإجراءات و السجلات المنظمة من قبل المؤسسة الخدمية قد تكون ذات صلة بعملية تدقيق القوائم المالية للعميل، وقد تؤثر على هيكلة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاصة به بالتالي على المراجع تحديد أهمية نشاطات المؤسسة الخدمية على العميل وصلتها بعملية التدقيق وذلك بمراعاة:

_ طبيعة الخدمات المقدمة من قبل المؤسسة الخدمية.

_ شروط العقد و العلاقة بين العميل و المؤسسة الخدمية.

_ تأكيدات القوائم المالية الهامة، و التي تتأثر باستعمال المؤسسة الخدمية و المخابر الملائمة المرتبطة بالتأكيدات.

_ مدى تفاعل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للعميل مع أنظمة المؤسسة الخدمية.

_ الرقابة الداخلية للعميل و المطبقة على المعاملات المعالجة من قبل المؤسسة الخدمية.

_ قدرة المؤسسة الخدمية وقوة مركزها المالي، ويضمن ذلك التأثير المحتمل لفشل المؤسسة الخدمية على العميل.

---

[1] حامد طارق عبد العال، "**موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول**"،جامعة عين شمس ، الإسكندرية،2004 ص677-678.

إن مراعاة العميل لما سبق يقوده لأن يقرر مخاطر الرقابة سوف تتأثر بضوابط المؤسسة الخدمية، أما حالة استنتاجه بأن أنشطة المؤسسة الخدمية مهمة للمؤسسة وذات صلة بعملية التدقيق فعليه الحصول على معلومات كافية لفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وقيامه بتقدير مخاطر الرقابة، وقد يلجأ في ذلك استعمال تقرير مدقق للمؤسسة الخدمية مع مراعاة كفاءته المهنية وحدود التكليف المحدد الذي وافق عليه، وعليه تقدير وملائمة التقارير الصادرة عنه، استعمال المراجع تقرير مدقق المؤسسة الخدمية، يجب عدم الإشارة إلى ذلك في تقريره.[1]

المبحث الرابع: معايير متعلقة بأدلة الإثبات في التدقيق

يحتاج المدقق لدعم رأيه النهائي حملة الإجراءات بغرض إثبات صحة رأيه في القوائم المالية المدققة، والتي قد يصل إليها عن طريق وثائق، تحليلات، مصدقات من الغير، من خلال مقابلات يجريها مع المسير أو باستيضاح تأثير ارتباط المؤسسة بأطراف أخرى ذوي مصلحة لديها...وغيرها من الإثباتات .

المطلب الأول: أدلة الإثبات و الأرصدة الافتتاحية والإجراءات التحليلية

تطرقت معايير التدقيق الدولية لكل من أدلة الإثبات و الأرصدة الافتتاحية و الإجراءات التحليلية من خلال المعايير التالية:

الفرع الأول: أدلة الإثبات في التدقيق ISA500

يجب على المدقق الحصول على أدلة الإثبات كافية و ملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة تكون الأساس الذي يبنى عليه رأيه المهني.[2] يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة "ومن الإجراءات الجوهرية" وفي بعض الحالات فإن أدلة الإثبات بمصدرها (داخلية وخارجية) وبطبيعتها (مرئية أو موثقة أو شفهية) بينما تعتمد موثوقيتها على الظروف الخاصة، إلا أن العموميات التالية تساعد على مدى موثوقية أدلة الإثبات التالية :[3]

---

[1] حماد طارق عبد العال،" **موسوعة معايير المراجعة**"، الجزء الثاني، جامعة عين شمس، الإسكندرية2004، ص205-207.

[2] عبيد بن سعد المطيري، "**مستقبلا مهنة المحاسبة و المراجعة تحديات وقضايا معاصرة**"، دار المريخ للنشر، السعودية2000،ص 59.

[3] أحمد حلمي جمعة، "**تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة**"، الكتاب 10،الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 20.

_ تكون أدلة التدقيق موثوقة أكثر عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المؤسسة.

_ أدلة التدقيق المنتجة داخليا موثقة أكثر عندما تكون عناصر الرقابة ذات العلاقة المفروضة من قبل المؤسسة فعالة.

_ تكون أدلة التدقيق موثقة عندما تكون موجودة في شكل وثائقي، سواء كان ذلك ورقا أو في واسطة إلكترونية أو وسائط أخرى.

_ أدلة التدقيق التي توفرها الوثائق الأصلية موثقة أكثر من أدلة التدقيق التي توفرها النسخ المصورة أو الفاكسات.

الفرع الثاني: الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة ISA510

لقد اهتم مجلس معايير التدقيق الدولية و التأكيد الدولي من خلال هذا المعيار بالأرصدة الافتتاحية، وذلك عندما تراجع القوائم المالية للمرة الأولى أو عندما تكون مراجعة من قبل مراجع أخر، لذلك يجب على المراجع أن يأخذ هذا المعيار يعين الاعتبار ليتمكن من إدراك الالتزامات المالية الطارئة أو المحتملة الموجودة في بداية الفترة وأكد في نفس السياق على أنه في إطار مهمة التدقيق الأولى يجب على المراجع الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد أن:

_ الأرصدة الافتتاحية لا تشمل أخطاء ذات أهمية نسبية تؤثر على القوائم المالية الجارية.

_ الأرصدة المغلقة في الفترة السابقة تم نقلها للفترة الجارية بصورة صحيحة و مناسبة مع إعادة عرضها.

_ أن السياسات المحاسبية المناسبة تطبق بثبات، أو التغيرات في السياسات المحاسبية قد أخذت بعين الاعتبار و تم الإفصاح عنها بشكل مناسب.[1]

الفرع الثالث: الإجراءات التحليلية ISA520

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى المراجعة الحديثة**، الطبعة الثانية، دار الصفاء، الأردن 2005، ص 229.

معنى الإجراءات التحليلية هو تحليل النسب و المؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات و العلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف على المبالغ المتنبأ بها .

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية مثلا:

_ المعلومات المقارنة للفترات السابقة.

_ النتائج المرتقبة للوحدة مثل: الموازنات التقديرية أو التنبؤات أو توقعات المراجع.

_ المعلومات المتماثلة للقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة.

كما تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر القوائم المالية التي يمكن توقعها و التي تتطابق مع النمط المتنبأ على خيرة الوحدات مثل نسبة هامش الربح.

_ بين المعلومات المالية و المعلومات غير المالية ذات العلاقة كتكلفة الرواتب مع عدد الموظفين.

المطلب الثاني: عينة التدقيق وتدقيق التقديرات

اهتمت معايير التدقيق الدولية بعينة التدقيق من خلال **ISA530** و تدقيق التقديرات في المعيار **ISA540** التي سنتطرق لها بنوع من التفاصيل من خلال ما يلي:

الفرع الأول: عينة التدقيق و إجراءات التدقيق المرجعية ISA530

يقصد بعينة التدقيق تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من البنود المكونة لرصد الحسابات أو فئة عمليات بغرض الحصول على أدلة إثبات و تقويمها لأجل صياغة النتائج المتعلقة بالمجتمع الإحصائي الذي سحبت منه العينة، ويجب على المراجع أن يأخذ باعتباره أهداف تدقيق التي ينبغي تحقيقها و إجراءات التدقيق التي يحتمل أن تحقق تلك الأهداف.[1]

لدى تحديد المدقق حجم العينة يجب أن تأخذ في اعتباره خطر المعاينة و الخطأ المتوقع. كما يجب اختيار بنود العينة بطريقة يمكن معها توقع كون هذه البنود ممثلة للمجتمع الإحصائي و يقتضي ذلك وجود فرصة لكل

[1] حسين قامتي، مأمون حمدان، "**المحاسبة الدولية** "، الدر العلمية الدولية للنشر و التوزيع، عمان 2004، ص270.

بنود المجتمع الإحصائي لأن تدخل في العينة.مع أن هناك طرق عديدة للاختيار إلا أن الطرق الثلاث التالية هي الأكثر شيوعا و استخداما.

1_ الاختيار العشوائي: الذي يضمن أن كل بنود المجتمع الإحصائي لها فرص متساوية للاختيار كاستخدام الأرقام العشوائية في اختيار العينة.

2_ **الاختيار المنظم**: الذي يقضي اختيار بنود باستخدام فاصلة ثابتة مع بداية عشوائية للفاصلة الأولى قد تبنى الفاصلة على أساس عدد معين من البنود.

3_ الاختيار الإتفاقي أو الشخص: شريطة أن يسحب المراجع عينة تمثل جميع بنود المجتمع الإحصائي.

الفرع الثاني: تدقيق التقديرات المحاسبية ISA540

يقصد بالتقديرات المحاسبية تحديد قيمة تقريبية لرصد أحد البنود في غياب وسائل قياس دقيقة ومن أمثلة التقديرات الإيرادات المستحقة.

_ الضرائب المؤجلة.

_ أعباء مواجهة الخسائر الناجمة عن ملاحقة قضائية.

_ فحص الأسلوب المستخدم من قبل الإدارة للقيام بالتقديرات.

_ خسائر متوقعة لعقود المقاولات قيد الإنجاز.

_ استخدام تقدير مستقل ومقارنته مع تقدير الإدارة.[1]

على المدقق القيام بتقييم نهائي لمعقولية التقديرات مستندا على معرفته لطبيعة العمل وفيها إذا كان التقدير منسجم مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق.

المطلب الثالث: الأحداث اللاحقة و الاستمرارية و إقرارات الإدارة

[1] حامد طارق عبد العال، **"موسوعة معايير المراجعة"**، مرجع سبق ذكره، ص 215-216.

تناولت المعايير ISA560 و ISA570 و ISA580 الأحداث اللاحقة و الاستمرارية و إقرارات الإدارة التي سنتناولها في هذا المطلب.

الفرع الأول: الأحداث اللاحقة ISA560

إن مصطلح الأحداث اللاحقة كما جاء في هذا المعيار يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية و تاريخ إعداد التقرير، والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقريره، وعلى المراجع مراعاة الأحداث اللاحقة على القوائم المالية على تقرير التدقيق.[1]

وتنقسم الأحداث اللاحقة حسب المعيار الدولي إلى:[2]

1_الأحداث التي تقع إلى غاية تقرير المراجع : على المراجع تنفيذ الإجراءات المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية و كلائمة تؤيد أن كافة الأحداث لغاية تقرير المراجع، و التي قد تتطلب إجراء التسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية قد تم تشخيصها، وتتمثل هذه الإجراءات في:

_ فحص الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد حددت.

_ قراءة محاضر اجتماعات المساهمين و مجلس الإدارة و لجان التدقيق و الاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في الاجتماعات والتي لم تتوفر لها محاضر بعد.

2_ حقائق مكتشفة بين تاريخ التقرير و قبل إصدار القوائم المالية :في هذه الحالة المراجع غير مسؤول عن أدلة الإجراءات أو عمل الاستفسارات فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره، بينما تقع المسؤولية على الإدارة بإبلاغ المراجع بالواقع التي قد تؤثر على هذا الأساس يتخذ المراجع الإجراء المناسب في ظل تلك الظروف و الذي قد يتبع بإعداد تقرير جديد.

3_ حقائق مكتشفة بعد صدور القوائم المالية : لا يترتب على المراجع بعد صدور القوائم المالية أية مسؤولية لعمل أية استفسارات تتعلق بتلك القوائم المالية، إلا في حالة معرفته لأي واقعة كانت موجودة بتاريخ

---

[1] حسين أحمد دحدوح، "**حسين يوسف القاضي**"، مراجعة الحسابات المتقدمة، مرجع سبق ذكره ، ص 144.

[2] محمود محمد، عبد السلام البيومي،" **المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و العناصر الإفصاح في القوائم المالية**"، منشأة المعارف للنشر والتوزيع، الإسكندرية2003، ص20.

تقرير التدقيق، و التي كانت من المحتمل أن تتسبب في تعديل التقرير، في هذه الحالة عليه مناقشة الأمر مع الإدارة و اتخاذ الإجراءات المناسبة و الملائمة، مع الإشارة إلى هذه التعديلات في تقديره الجديد.

الفرع الثاني: استمرارية المؤسسة ISA570

عند تخطيط وإنجاز إجراءات التدقيق على المدقق ملائمة فرض استمرارية المؤسسة مستقبلا، بحيث يساعد تقرير المراجع في إضفاء الثقة على البيانات المالية لكنه لا يعتبر ضمان لاستمرارية المؤسسة. ولإزالة شكوك المراجع يقوم بمجموعة من الإجراءات للحصول على أدلة إثبات حول فرض الاستمرارية و المتمثلة فيما يلي:[1]

_ تحليل ومناقشة التدقيق النقدي و الربحية و التوقعات المناسبة الأخرى مع الإدارة.

_ تدقيق الأحداث الحاصلة بعد نهاية الفترة للبنود التي تؤثر على قابلية المنشأة للتواصل كمؤسسة مستمرة.

_ تحليل القوائم المالية المرحلية.

_ تدقيق شروط اتفاقيات السندات و القروض.

_ قراءة محاضر اجتماعات الجمعية العامة و مجلس الإدارة و اللجان الهامة.

_ التأكد من وجود ترتيبات قانونية و ملزمة لتوفير أو المحافظة على الدعم المالي المرتبط بالمؤسسة و أطراف التمويل، وتحديد قدرة هؤلاء الأطراف على توفير أموال إضافية.

الفرع الثالث: إقرارات الإدارة ISA580

على المدقق أن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل يتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية، وبالموافقة عليها من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المتشابهة أو بالحصول على إقرار خطي من الإدارة أو باستلام موقعه من القوائم المالية.

خلال عملية التدقيق تقوم الإدارة بعمل عدة إقرارات إما المراجع من تلقاء نفسه أو بناء على استفسارات معينة، وفي حالة كون هذه الإقرارات تتعلق بأمور هامة للقوائم المالية فإن المراجع سوف يحتاج إلى:

_ طلب أدلة إثبات معززة من مصادر داخل أو خارج المؤسسة.

---

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **"المحاسبة الدولية"**، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع ، عمان 2000، ص272.

_ تقييم فيما إذا كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة معقولة و تتوافق مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها...[1]

_ أما في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات الذي يعتقد المراجع أنها ضرورية، فإن ذلك سيشكل تحديد نطاق التدقيق وعلى المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو يمنع عن إبداء الرأي.

المبحث الخامس: معايير اعتماد المراجع على أعمال الآخرين و تقريره النهائي

تضمنت معايير التدقيق الدولية اعتماد المراجع على أعمال الآخرين في المعايير ISA600، ISA 610، ISA620 كما بينت الحالات التي يأخذها تقرير المراجع و الإجراءات التي قد تتبع تلك الأنواع من التقارير في المعايير ISA700، ISA710، ISA720، ISA800.

المطلب الأول: الجهات المساعدة للمدقق.

هناك بعض الأطراف التي قد يلجأ إليها المراجع عند أداء وظيفته والتي تناولتها معايير التدقيق الدولية في ثلاثة معايير.

الفرع الأول: الاعتماد على مراجع أخر ISA 600

يجب على المدقق أن يأخذ بعض الاعتبارات فيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمدقق أساسي، ولهذا الغرض يجب عليه دراسة ما يلي:

_ الأهمية النسبية لجزء القوائم المالية التي سيقوم المدقق الأساسي بتدقيقها.

_ درجة معرفة المدقق الأساسي بخصوص أعمال الأجزاء.

_ مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للأجزاء التي تم تدقيقها من قبل مدقق أخر.

---

[1] حماد طارق عبد العال، "**موسوعة معايير المراجعة**"، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره،ص685-688.

_ القيام بالإجراءات الإضافية للتدقيق و المتعلقة بالأجزاء التدقيق من قبل مدقق أخر[1].

يجب على المدقق الأساسي عند قيامه بالتخطيط للاستفادة من عمل مدقق أخر أن يراعي الكفاءة المهنية للمدقق الأخر في سياق المهمة الخاصة، وأن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة بان عمل المدقق الأخر ملائم لأغراضه في سياق المهمة المحددة.

الفرع الثاني: الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي ISA 610

هدف المعيار هو توفير إرشادات للمدققين الخارجيين لمراعاة عملية التدقيق الداخلي، كما أنه لا يتعامل مع حالات قيام موظفين من تدقيق داخلي يساعد المدقق الخارجي في تنفيذ إجراءات التدقيق الخارجي،والتي تطبق فقط على فعاليات التدقيق الملائم لتدقيق البيانات المالية.

يجب على المدقق الخارجي مراعاة فعاليات التدقيق الداخلي و تأثيراته إن وجدت على إجراءات التدقيق الخارجي، وفي حالة وجود دلائل بأن التدقيق الداخلي مناسب للتدقيق الخارجي للقوائم المالية، على المدقق الخارجي للقوائم المالية إنجاز تقييم أولي للتدقيق الداخلي بناء على عوامل مهمة، وهي:[2]

_ مكانة المدقق الداخلي في التنظيم.

_ مدى العمل المتاح للمدقق الخارجي، ووجهة نظر الإدارة حول توصيات المدقق الداخلي ومدى دلالتها.

_ الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي و العناية المهنية المناسبة.

_ العناية المهنية المناسبة (وجود برنامج للتدقيق الداخلي، أوراق العمل، الإشراف الفعال، التوثيق).

_ وتزداد فعالية التنسيق مع التدقيق الداخلي إذا عقدت الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال الفترة ويحتاج المراجع الخارجي إلى إحاطته بتقارير المدقق الداخلي و الذي قد يؤثر على عمل المدقق الخارجي.

كما يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقييم لمدى كفاية أعمال المدقق الداخلي لأغراضه، و الذي قد يتضمن دراسة فيما إذا كان:[1]

---

[1] أحمد حلمي جمعة،"**تطور معايير المراجعة و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**"، الكتاب 09، دار الصفاء للنشر، عمان2009، ص89-90.

[2] أحمد حلمي جمعة،"**المدخل إلى التدقيق الحديث**"، مرجع سبق ذكره، ص97.

_ قد تم العمل من طرف أشخاص لديهم التدريب المهني كمدققين داخليين، وأن عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل مناسب.

_ قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة لتكون أساسا معقولا للنتائج التي تم التوصل إليها.

_ أن النتائج التي تم التوصل إليها كانت مناسبة في ضوء الظروف المحيطة، وأن التقارير المعدة كانت متطابقة مع نتائج العمل المنجز.

_ أن الاستشارات أو الأوامر غير الاعتيادية التي اكتشفت بواسطة التدقيق الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب.

الفرع الثالث: الاستفادة من عمل خبير ISA620

قد يحتاج المدقق خلال عملية التدقيق أن يحصل على أدلة إثبات بالتعاون مع المؤسسة أو بصورة مستقلة أو على شكل تقارير أو أراء أو تقييمات أو بيانات من خبير، ويتعين على المدقق قبل الاستفادة من عمل الخبير التأكد من جملة من الأمور لعل أهمها:[2]

أ-عندما يخطط المدقق الاستفادة من عمل الخبير عليه تقييم كفاءته المهنية أخذا بالاعتبارات التالية:

_ الشهادات المهنية أو ترخيص المزاولة الصادر عن الهيئة المهنية ذات العلاقة أو عضويته فيها.
_ الخبرة و السمعة في المجال الذي يسعى المراجع للحصول على دليل إثبات فيه.

1_يجب على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة تفيد بأن نطاق عمل الخبير كاف لأغراض عملية التدقيق.

2_ يجب على المدقق تقييم ملائمة عمل الخبير كدليل إثبات للقوائم المالية التي هي رهن التدقيق، وهذا يشمل تقدير فيما إذا كان جوهر نتائج الخبير قد تم انعكاسها بشكل مناسب في القوائم المالية أو مكونها تدعم توكيدات القوائم المالية.

المطلب الثاني: تقرير المراجع النهائي

---

[1] احمد حلمي جمعة،" **تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة**"، مرجع سبق ذكره، ص 78.

[2] حامد طارق عبد العال، "**موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث**"،جامعة عين شمس ،الإسكندرية، 2004، ص90 .

باعتبار أخر مرحلة من عملية التدقيق، يصدر المدقق تقريره النهائي للأطراف الطالبة له، وله في ذلك أن يتقيد بجملة من المعايير الدولية للتدقيق وهي:

الفرع الأول: تقرير المدقق عن القوائم المالية ISA700

يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المألوفة:

_ عنوان التقرير و الجهة التي يوجه إليها التقرير.

_ الفقرة الافتتاحية أو التمهيد، تحتوي على ما يلي:[1]

1_ بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة و مسؤوليات المدقق.

2_ تحديد القوائم المالية المدققة.

_ فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية التدقيق).

_ فقرة الرأي.

_ يجب على المدقق أن يؤرخ تاريخ إكمال عملية التدقيق، ويجب عليه عدم إصداره تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع و موافقة الإدارة على تلك القوائم المالية.

_ يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك.

_ أن يوقع التقرير باسم مؤسسة المدققة أو الاسم الشخصي للمدقق أو كلاهما، ويتضمن تقرير المدقق أحد الآراء التالية:

1- الرأي المتحفظ:

[1] غسان فلاح المطارنة، **"تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة الثانية"**، دار المسيرة، الأدرن2009، ص120.

عندما يخلص المدقق إلى أن الخلاف مع الإدارة أو القيد على نطاق التدقيق ليس هاما لدرجة الامتناع عن إبداء الرأي أو رأي سلبي.

2- عدم إبداء الرأي:

في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق التدقيق جوهريا و شاملا وبدرجة لا يتمكن المراجع فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة، وبالتالي لا يستطيع أن يبدي رأي حول القوائم المالية.

3_الرأي المعاكس:

يجب أن يتم إبداؤه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية النسبية و الشمولية للقوائم المالية لدرجة يرى فيها المدقق بأن مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في القوائم المالية.[1]

الفرع الثاني: المقارنات ISA710

على المدقق التأكد من أن المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للقوائم المالية التي تم تدقيقها:

1_ مسؤوليات المراجع عن الأرقام المتناظرة: يجب أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة، علما بأن مدى إجراءات تدقيق الأرقام المتناظرة أقل بكثير من تلك المنجزة على الأرقام السنة الحالية، وهي محددة اعتياديا بالتأكد من أن الأرقام المتناظرة قد تم عرضها بشكل صحيح ويتم تصنيفها بشكل ملائم.[2]

يجب أن يحتوي تقرير المدقق على إشارة خاصة للأرقام المتناقصة فقط في الظروف التالية:

_ في حالة كون تقرير المدقق عن الفترة الماضية و الصادر سابقا يتضمن رأيا متحفظ أو عدم إبداء الرأي أو رأيا سلبيا، و أن الأمر الذي أدى إلى التقيد قد عولج بالشكل المناسب في القوائم المالية.

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **"تدقيق الحسابات المعاصرة"**، مرجع سبق ذكره، ص121.

[2] محمد أمين مازون، **"التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"**، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2011، ص119.

2_ مسؤولية المراجع بشأن القوائم المالية المقارنة و التقرير عنها: يجب على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة بان القوائم المالية تفي بمتطلبات التقارير المالية المناسبة، وهذا يتطلب قيام المراجع بتقرير:

_ ما إذا كانت أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ و الإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات أو إفصاحات مناسبة.

_ ما إذا كانت السياسات المحاسبية للفترة السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات أو إفصاحات مناسبة.[1]

الفرع الثالث: المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية ISA720:

تصدر المؤسسة وثيقة سنوية تتضمن بياناتها المالية التي تم مراجعتها مع تقرير المراجع حولها، وقد تضيف إليه معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات و الملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة، وعلى المراجع الإطلاع على هذه المعلومات.

كما يأخذ المدقق هذه المعلومات بالاعتبار نظرا لأن مصداقية القوائم المالية قد تضعف بسبب التناقضات التي قد تكون بين القوائم المالية المدققة و المعلومات الأخرى، وفي حال وجود تناقضات بشكل جوهري على المراجع أن يقرر فيما إذا كانت البيانات المالية التي تم تدقيقها بحاجة إلى تعديل.

أما إذا كان التعديل منصبا على المعلومات الأخرى، و رفض العميل القيام بهذه التعديلات يجب على المدقق وضع فقرة تفسيرية في التقرير تصف هذا التناقض أو إجراء أخر كعدم إصدار التقرير أو الانسحاب من الارتباط بالتنسيق مع المحامي الخاص بالمدقق.[2]

الفرع الرابع: تقرير المراجع عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة ISA800

لقد حدد هذا المعيار أنواع التقارير المتعلقة بالأغراض الخاصة، والتي تتمثل في:

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **"تطور معايير المراجعة و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة"**،الكتاب الثاني ،دار صفاء للنشر،عمان 2009، ص115-119.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، **"المحاسبة الدولية"**، الطبعة الأولى، الدار العملية الدولية للنشر و التوزيع، عمان2000، ص 247.

1_ تقارير حول البيانات المالية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير معايير المحاسبة الدولية أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموما.

2_ تقارير حول الالتزام بالاتفاقيات التعاقدية.

3_ تقارير حول ملخص البيانات المالية.[1]

وعلى المدقق قبل موافقته على إجراء مهمة التدقيق لغرض خاص، أن يتأكد بأن هناك مع العميل يحدد بدقة طبيعة المهمة وشكل ومضمون التقرير الذي سيتم إصداره.وعند تخطيط المراجع لعمله لابد أن يكون واضحا له الهدف من استخدام المعلومات التي كلف بإعداد تقرير عنها ومن سيستخدمها، ويجب أن يشير في تقريره إلى الغرض الذي تم إعداد التقرير من أجله.[2]

[1] طارق محاد عبد العال، "**موسوعة معايير المراجعة**"، الجزء الثالث، مرجع سبق ذكره، ص4.

[2] محمود محمد ، عبد السلام البلومي، " **المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و العناصر الإفصاح في القوائم المالية** مرجع سابق، ص248.

خلاصة الفصل :

من خلال ما ورد في هذا الفصل نلخص إلى أن معايير التدقيق الدولية تشمل كافة الإجراءات و الإرشادات التي يقتدي بها المراجعين أثناء أداء المهنة، والتي لاقت الاهتمام من قبل الهيئات العلمية المنظمة لمهنة التدقيق على المستوى الدولي، ويمكن أن نلاحظ أن هذه المعايير كغيرها من المعايير الأخرى اشتملت على جملة من المبادئ و المسؤوليات لممارسة مهنة التدقيق وكذا معايير التخطيط و الرقابة الداخلية، التي هي عبارة عن دليل أو مرشد للقيام بعملية التدقيق.

كذلك احتوت على معايير تخص أدلة الإثبات واعتماد على عمل المراجعين الآخرين و التقرير في المراجعة، وكذا الجهات المساعدة للمراجع للقيام بمهامه.

وهذه المعايير تتميز كونها إطار متجانس وقابلا للتطبيق على المستويات الدولية، وأكثر عمومية و شمولا كونها صادرة عن هيئة دولية تنظم معظم دول العالم، من الجانب الضمني الملاحظ أنها ترتكز على تفصيلات و إجراءات العمل الميداني بغرض تقليل التفاوت والقرب من الموضوعية.

الفصل الثاني:

تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر ومدى تكيفها مع المعايير الدولية للتدقيق

مقدمة الفصل:

شهدت مهنة محافظ الحسابات عدة مراحل نتيجة الإصلاحات التي قامت بها الجزائر من أجل تنظيم المهن المحاسبية و مهنة المراجعة بشكل خاص و عليه تم إصدار مجموعة من القوانين لتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر و ضمان التطبيق الجيد لهذه المهنة ،و عليه نقوم بإسقاط الضوء على مختلف التشريعات الجزائرية التي تعنى بتنظيم هذه المهنة و مطابقتها بالمعايير الدولية للتدقيق .

لذا سنقسم هذا الفصل إلى أربع مباحث كالتالي:

التطور التاريخي للمهنة في الجزائر و ممارسة التدقيق في الجزائر و شروط ممارسة المهنة و مسؤوليات محافظ الحسابات و حالات التنافي و مدى تكيف مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية التدقيق.

المبحث الأول:تطور التدقيق و الهيئات المشرفة عن المهنة في الجزائر.

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المرجوة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطور هذه الأخيرة من الجانب النظري، بغية جعلها تتماشى والمتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية و الاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شاهدتها المؤسسة الاقتصادية بشكل خاص وهذه المتغيرات أدت إلى زيادة الحاجة إلى خدمات التدقيق.

المطلب الأول:تطور التدقيق في الجزائر.

يمكن تقسيم التطور التاريخي للتدقيق إلى المراحل التالية :

1-الفترة من العصر القديم سنة 1500م

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمؤسسات العائلية التي كانت تهتم خاصة بمجرد المخزون السلعي، بغية الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش في الدفاتر.[1]

كما تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع وفي هذه الفترة تم استعمال مصطلح AUDIREذات الأصل اللاتيني للدلالة عن المراجعة وتم اشتقاق كلمة AUDIT والتي استعمالها ما يزال إلى يومنا هذا.

2-الفترة مابين 1500م-1850م:

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين،كما تم استعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى و لو لم تكن بصورة متطورة كما هو حاليا ،وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع [2].

---

[1] أشتوي عبد السلام ، "**مراجعة المعايير والإجراءات** "، طبعة الرابعة ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1996 ، ص 142 .

[2] أمين السيد ، أحمد اللطفي،" **مراجعات لأغراض مختلفة** "، دار الجامعة ، مصر ، 2005 ، ص 3.

3 الفترة مابين 1850– 1905.[1]

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة ،أدى إلى الانفصال بين المملكة و الإدارة ، و ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المراجعين حفاظا على أموالهم المستثمرة ، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطانية سنة 1862 ، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مراجع مستقل .

أما أهداف تدقيق خلال هذه الفترة كالآتي :

* اكتشاف الغش و التلاعب بالدفاتر و السجلات المحاسبية.

* اكتشاف الأخطاء الفنية و الأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

4- الفترة مابين 1905 إلى يومنا هذا:

أهم ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى و كذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق ، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي ، كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني و المحايد حول القوائم المالية ، ومدا سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة و النتائج المسجلة ،كما لوحظ انتشار استعمال التدقيق في جميع أنحاء العالم و على جميع المستويات.[2]

المطلب الثاني: الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر

قام المشرع الجزائري بإنشاء عدة هيئات تقوم على تنظيم مهنة التدقيق لضمان السير الحسن لهذه المهنة، وهناك عدة هيئات تتمثل فيما يلي:

الفرع الأول:المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

نصت المادة 5 من القانون 08-91 المؤرخ في 27 أفريل 1991على أنه " تنشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ، تتمتع بالشخصية المدنية و تظم أشخاص الطبيعيين أو

[1] أشتوي عبد السلام ، "**مراجعة المعايير والإجراءات** "، مرجع سبق ذكره ، ص 16.

[2] عبد الفتاح الصحن ،" **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا ، مؤسسة دار الشباب الجامعة** "، مصر ، 1993 ،ص 6 .

المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب و محافظ حسابات و محاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون ، و يدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر و يحدد تشكيل المنظمة و صلاحياتها و أعد سيرها عن طريق التنظيم ".

و فضلا عن أحكام المادة 5 أعلاه تقوم المنظمة الوطنية للخبراء باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار القانون حسب ما نصت عليه المواد 10 ,9,11 من القانون أعلاه فيما يلي:[1]

- السهر على تنظيم المهنة و حسن ممارستها.

-الدفاع عن كرامة أعضائها و استقلاليته.

- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل و الإيقاف و الشطب من قائمة جدول المنظمة.

- التأكد من النوعية المهنية و التقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها.

- تقدير حدوث التشريع المعمول به للصلاحيات المهنية للإنجازات و الشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في إحدى أصناف هذه المنظمة .

_ نشر مقاييس تقدير الإنجازات و الشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة و كيفيات تطبيقها.

الفرعالثاني:التنظيمات المهنية:

تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية للأعضاء المهنة للموجب المرسوم التنفيذي رقم92 / 20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 ميلادي المعدل بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1 ديسمبر 1997 م ،و الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة و يضبط اختصاصاته و فوائد عمله ، و تتمثل اختصاصات المجلس في :[2]

- حماية المصالح المعنوية و المادية لأعضاء النقابة.

- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية و تجار الغير و المنظمات الأجنبية المماثلة.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 28 المؤرخ بتاريخ 1991/05/01 ،ص 653- 654.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 03 لسنة 1992 ،ص 82 ، 83.

- إعداد و مراجعة و نشر قائمة الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة و تسويتها.

- تحصيل الاشتراكات المهمة التي تقررها الجمعية العامة.

- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للنقابة التشريعية و التنظيمية و المعمول بها و النظام الداخلي.

- تحديد المطالب للتدقيق والرقابة.

- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في الميدان التقييس المحاسبي و المالي المرتبط بحياة المؤسسة.

-المساعدة و النهوض بالتقويم المستمر النظري و التقني لدى أعضاء النقابة و دعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات و الملتقيات المهمة و تنظيمها و الإشراف عليها و مراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة.

- المشاركة في مهام التعليم و التكوين و البحث.

- القيام بتعميم نتائج الإشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة و توزيعها و نشرها.

الفرع الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة:

لقد تم الإعلان عن إنشاء ا لمجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-09-1996 م و طبقا للمادة 2 من هذا المرسوم يعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري مشترك و مهني مشترك و يقوم بمهمة التنسيق و التلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة و التطبيقات المرتبطة بها هذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة أو يطلب من الوزير المكلف بالمالية و تتمثل صلاحياته طبقا للمادة 3 من نفس المرسوم فيما يلي :[1]

- يجمع و استغلال كل المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمحاسبة و بتعليمها.

-ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات و التحاليل في مجال التنمية و استخدام الأدوات و طرق المحاسبة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 65 المؤرخة في 09/25/ 1996 ، ص 20.

- اقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية و استغلالها العقلاني.

- الإفصاح وإبداء الرأي و التوصيات بشان كل المشاريع و النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.

- المشاركة في تطوير أنظمة التكوين و برامجه و تحسين المستوى في مجال المهن المحاسبة .

- يتابع التطور المناهج و التنظيمات و الأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.

- ينظم كل التظاهرات و اللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه –ينشر تقاريره و دراساته و تحاليله و واجهاته.

أما فيما يتعلق بأعضاء المجلس فلقد تم تحديدهم في المادة6 من نفس المرسوم السابق الذكر و الذي يتضمن تشكيلة ورئاسة المجلس حيث يترأس وزير المالية أو ممثلة أما تشكيلته فهي :

- الرئيس المزاول لمهمته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء و المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

- ممثل الوزير المكلف بالمالية.

- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.

- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري و الوظيف العمومي.

- ممثل من المفتشية العامة للمالية.

- ممثل عن الفرقة الوطنية للتجارة و الصناعة.

- ممثل عن بنك الجزائر.

- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها.

- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك و المؤسسات المالية.

- ممثل عن جمعية التأمين.

- ممثل عن الشركات القابضة العمومية.

– ستة ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

–أستاذين لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة و المالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي و البحث العلمي.

وتنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:

ـ لجنة تقيس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.

ـ لجنة الاعتماد و لجنة التكوين.

ـ لجنة الانضباط و التحكيم.

ـ لجنة مراقبة النوعية.

المبحث الثاني: ممارسة التدقيق في الجزائر و شروط ممارسة المهنة.

تخضع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر إلى عدة ضوابط و شروط و ذلك حسب نصوص المواد القانون 10-01 و المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

المطلب الأول:تعريف محافظ الحسابات

ـعرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715مكرر4 على أنه:"الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المتقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد و حسابات المؤسسة و الموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين"[1].

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري**، مطبوعات بيرتي،2007، الجزائر، ص188.

_حسب ما نصت عليه المادة 22 من القانون 10-01 يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لإحكام التشريع المعمول به .[1]

-المدقق هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنة أو يكون على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين،و هو الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عند انجاز مهمة التدقيق[2].

-و يعرف محافظ الحسابات بأنه شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة ،هدفه الرئيسي هو المصادقة على القوائم المالية ،كما يمكنه من مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في شركة و تجدر الإشارة إلا أن هناك عدة ألقاب مختلفة تطلق على محافظ الحسابات منها المحاسبون المعتمدون، المحاسبون القانونيون،مراجع خارجي، مراقب الحسابات.[3]

-كما يعرف كذلك بأنه الشخص الذي يطمئن له المساهمين على سلامة النتائج التي تظهرها الحسابات النهائية في شكل تقرير يرفعه إليهم في ختام المراجعة السنوية.[4]

المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات ومهامه.

أولا:مهام محافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات بتأدية المهام التالية حسب نص المادة 23 من القانون 10-01:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،القانون رقم10_01 المؤرخ في 29جويلية2010،العدد42، المادة 22 ، ص7.

[2] زهرة توفيق عاطف سواد،"**مراجعة الحسابات**"، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، ص 191.

[1] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، "**التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية** "، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر ،2008، ص28 .

[4] حسين عمر،" **الموسوعة الاقتصادية**" ، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، 1992، 422.

– يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير .

– يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات أو الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

– يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

– و تخص هذه المهام فحص قيم وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

حسب نص المادة 25 من القانون 10-01: يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

– تقرير المصادقة بتحفظ أو دون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند اقتضاء رفض المصادقة المبررة

– تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.

– تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

– تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تخفيضات.

–تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

– تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.

– تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

– تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

– تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

ثانيا:تعيين محافظ الحسابات

حسب المواد 26و27 من القانون رقم 10_01 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث(3)سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك:

وقد صدر المرسوم التنفيذي رقم32/11 تعيين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي:[1]

1- خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال أخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

2- يجب عرض أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يلي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة و ملحقاتها المحتملة ووحداتها و فروعها في الجزائر وفي الخارج.
- ملخص المعاينات و الملاحظات و التحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم، وكذا محافظ أو محافظ الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
- نموذج رسالة الترشيح.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات و التقارير الواجب إعدادها.
- المؤهلات و الإمكانيات المهنية و التقنية.
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.

3- يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظ الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يلي:

- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرسوم تنفيذي رقم 32/11 مؤرخ في 27 جانفي 2011، العدد 7، المواد من 3إلى 15، ص 23،24.

- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهنة.
- تنظيم الكيان وفروعه.

ويتم الإطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط.

4- يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهنة محافظ الحسابات.

5- يوضح محافظ الحسابات في العرض، استنادا إلى العناصر المذكورة في لمادة أعلاه، ما يأتي:

- المؤهلات المهنية للمتدخلين.
- التقارير التمهيدية، الخاصة و الختامية الواجب تقديمها.
- أجال إيداع التقارير.
- الموارد المرصودة.

6- يجب أن تتوافق الآجال و الوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث(3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظ الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي على أساس التقييم المبدئي.

7- يمكن أن ترتب على عدم احترام التزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

8- يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي و مبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنويون غلى نفس المكتب أو غلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول به.

9- في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر الشروط جديد.

10- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني و العرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات. غير أنه يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي(3/2) سلم التنقيط الإجمالي.

11- تقوم الهيئات و المؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

- تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها و عرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا.
- غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

12- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية(8) أيام، بعد تاريخ استلام تبليغ تعيينه.

13- طبقا لأحكام المادة 715مكرر4 من القانون التجاري،إذا فشلت المشاورات أولم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

المطلب الثالث:شروط ممارسة المهنة و تحديد الأتعاب.

أولا:شروط ممارسة المهنة

ممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر في الشخص القائم بالمهمة الشروط و المؤهلات الكافية،والتمتع بالاستقلالية لأداء مهمته على أكمل وجه،والتي تتلخص فيما يلي:

1_ الشروط العامة:

نصت المادة 08 من القانون 01/10 السابق الذكر على وجوب توفر الشروط التالية:

أ-أن يكون جزائري الجنسية.

ب_ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

ج-أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنحة أو جناية عمديه مخلة بشرف المهنة.

د-أن يحوز لممارسة المهنة على النحو التالي:

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

هـ-أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

و- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، و الله على ما أقول شهيد"

2- المؤهلات العلمية و العملية:

إضافة للشروط السابقة فإنه يمكن أن يسجل كمحافظ حسابات الأشخاص الذين تتوفر فيهم المقاييس التالية:[1]

*المؤهلات العلمية المتمثلة في حيازة شهادة التعليم العالي في العلوم المالية،شهادة المدرسة العليا للتجارة(فرع مالية و محاسبية) أو فرع التدقيق،أو فرع التدقيق،الجزء الأول و الثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.

*أما المؤهلات المهنية تتمثل في متابعة تدريب مهني مدته سنتان يتوج بشهادة نهائية للتدريب القانوني،أو إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في الميدان المحاسبي و المالي و متابعة تدريب مهني مدة ستة أشهر،كذلك بالنسبة لأعوان المفتشية العامة للمالية للمتحوصلين على رتبة مفتش المالية من الدرجة الثانية أو مفتش أو مفتش عام للمالية على الأقل و الممتعون للخبرة قدرها 10 سنوات ضمن الهيئة.

[1] عبد الصمد نجوى،**"تدقيق و مراقبة الحسابات"**،جامعة،باتنة ، 2012 ،ص،11،12.

3- الاستقلالية:

يقصد باستقلالية محافظ الحسابات عدم وقوعه ضمن حالات التنافي و الموانع التي نص عليها القانون،و التي من بينها:

*ممارسة نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية أو المهنية.

*القيام بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

*قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة التي يراقب حساباتها.

*ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى نفس المؤسسة التي يراقبها.

*الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسب و محافظ الحسابات و محاسب معتمد لنفس المؤسسة.

*البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح التعويضات أو استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

ثانيا: أتعاب محافظ الحسابات: تعرف أتعاب محافظ الحسابات على أنها المبالغ التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية مراجعة حسابات المؤسسة،و يتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المؤسسة محل الفحص و بين محافظ الحسابات وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية المراجعة و الخدمة المطلوبة منه و حاجة عملية المراجعة للمساعدين.[1]

و يجب مراعاة النقاط التالية عند تحديد أتعاب محافظ الحسابات:

-الوقت المطلوب للتخطيط و تنفيذ برنامج التدقيق.

-عدد المساعدين الذين سيقومون بعملية التدقيق .

-حجم المؤسسة الخاضعة للتدقيق.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/06/11ص11.

-عدد التقارير المطلوبة للعميل.

-طبيعة عمل المؤسسة و مدى حاجتها لخبرات و كفاءات متخصصة.

تنص المادة 02 من القرار المؤرخ في 7 نوفمبر سنة 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات على : -أن يتقاضى محافظو الحسابات أتعابا عن الأعمال التي ينجزونها خلال السنة المالية في إطار المهام العادية و مع احترام العناية المهنية و يحسب مبلغها حسب السلم الملحق،السلم موضح في الجدول:[1]

الجدول(2-1) سلم أتعاب محافظ الحسابات:

المبلغ الإجمالي الخام عن الموازنة السنوي الاستثمارات غير معادة التقويم) و عائدات الاستغلال	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم/دج(*)
حتى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
من 100 إلى أقل من 200دج	من 240إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
من 200 إلى إقل من400 دج	من 340 إلى أاقل من 460	من 170 إلى أقل من 230
من 400 إلى أقل من 800دج	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى أقل من 300
من 800إلى أقل من 1600 دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من 380
من 1600 إلى أقل من 3200دج	من 760إلى أقل من 1030	من 380 إلى أقل من 515
من 3200 إلى اقل من6400دج	من 1030 إلى أقل من 1400	من515 إلى أقل من 700
من 6400 إلى أقل من 12800دج	من 1400إلى أقل من 1800	من700 إلى أقل من 900
من 12800 إلى أقل من 25600دج	من 1800 إلى أقل من 2400	من 900 إلى أقل من 1200

[1] وزارة المالية،مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة،ص27.

أكثر من 25600 مليون دح يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 2 من 2.8 سا لكل حصة إضافيةب5000 دج حتى الحد الأقصى 4500	حد أقصى 4500ساعة	حد أقصى 2250

المصدر:وزارة المالية،مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهمة المحاسبة،ص33.

ساعات في معدل الساعات ضرب عدد الساعات*نحصل عليها بمبلغ 500دج

يطبق سلم الأتعاب،على المهام العادية لمحافظ الحسابات التي يحددها القانون باستثناء المهام الخاصة الدقيقة التي توكلها الجمعية العامة للمساهمين مثل:

*إدماج انقسام المؤسسة.

*إنشاء شركات فرعية للإسهام الجزئي في الأصول .

*مهام محدودة و ظرفية في مراقبة الحسابات.

*أداء مهام خاصة في رقابة حسابات الشركات الفرعية أو شركات المساهمة.

تحدد الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن هذه المهام الخاصة باتفاق مشترك بين الأطراف المعنية لمساهمي ومحافظي الحسابات

-و حسب نص المادة 37 من القانون 10-01 فإنه :

-تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

-لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما كان شكله،باستثناء الأتعاب و التعويضات المنفقة في إطار مهمته.

-لا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من المؤسسة.

نشير إلى أن صدور القانون 10-01 المشار إليه أعلاه ،أصبحت الأتعاب التي يتقاضاها محافظ الحسابات قابلة للتفاوض.

تدفع أتعاب محافظ الحسابات حسب المادة 08 من قرار 07 نوفمبر 1994 عن مهامه العادية و بناءا على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي:

-30% عند بداية الأعمال.

-20%بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة.

-30%عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات.

-20%بعد اجتماع الجمعية العادية.

المطلب الرابع : تقرير محافظ الحسابات

يعبر محافظ الحسابات عن رأيه المهني في تقرير التدقيق، ويعتبر هذا التقرير بمثابة الدليل على قيامه بالعمل، وهو عملية ختامية لعملية التدقيق ويعد بمثابة المنتج النهائي لها الذي تستخدمه مختلف الجهات التي تكون مستفيدة من المعلومات التي تم تدقيقها، كما تلزم التشريعات الحالية و المعمول بها في غالب الحالات تقديم نتائج عمله في تقرير مقبول وناجح وذلك حسب العمل الموكل إليه سواء تقرير عام أو تقرير لها، يتحدث فيه عن نتائج فحصه لهذه القوائم المالية ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، ومدى تمثيلها لواقع الأمور في المنشأة عن فترة مالية معينة، وأهم ما يوفره التقرير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق و الاعتماد على التقارير المنشورة بشهادة من طرف خارجي محايد هو محافظ الحسابات.

يحتوي تقرير محافظ الحسابات على عدة عناصر منها:[1]

1- **عنوان التقرير(Titre)**: يجب أن يتضمن تقرير المدقق عنوانا يميزه بأنه تقرير مستقل.

[1] محاري علي، **"دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومات المحاسبي المالي"**، لنيل ماجستير، جامعة قسنطينة، 2012، ص77،78.

2- **الجهة الموجه لها التقرير** (**Adressée**): وهنا يوضح التقرير الجهة التي سيتم مخاطبتها، وعادة ما تكون موجهة إلى الشركة، المساهمين (على أساس انه قد تم تعيين مدقق بواسطتهم من خلال الجمعية العامة للشركة) ، مجلس الإدارة.

3- **فقرة تمهيدية** (**IntorroductoryParagraphe**): تحدد الفقرة القوائم المالية التي يغطيها تقرير المدقق، و التمييز بوضوح بين مسؤولية الإدارة عن إعدادها ومسؤولية المدقق عن تدقيقها وإبداء رأيه .

4- **فقرة النطاق** (**Scope Paragraphe**): تصف عبارات عامة و مركزة لها قام بها المدقق ودين ذكر أي تفصيلات كما تبين هذه الفقرة ما إذا كانت عملية التدقيق قد أنجزت وفقا لمبادئ التدقيق المقبولة قبولا عاما.

5- **فقرة الرأي** (**Opinion Paragraphe**): في هذه الفقرة ينقل المدقق لمن يهمهم الأمر استنتاجه في القوائم المالية التي قام بفحصها.

6- **الفقرة التوضيحية** (**ExplamatoryParagraphe**): يقوم بإضافتها الى التقرير حسب الظروف، فإذا حالة الامتناع عن إبداء رأيه فيقوم بوضعها بعد الفقرة التمهيدية، وفي حالة كانت الظروف لا تؤثر على إبداء رأي المدقق فتاتي هذه الفقرة بعد فقرة الرأي.

7- **توقيع المدقق**(**Signature**): وهنا يقوم المدقق بتوقيع على التقرير، حتى يتمكن من التأكد من قبول المدقق لمسؤولياته.

8- **تاريخ التوقيع**(**Date**): من الواجب نأخذ التقرير بذلك التاريخ الذي أنهي فيه محافظ الحسابات إجراءات الفحص الميداني، فهو يعتبر مهما لأنه يمثل الحدود الزمنية على مسؤولية المدقق من الأحداث التي تقع بعد انتهاء الميزانية العمومية.

ويلزم محافظ الحسابات بإصدار لإحدى التصريحات التالية:[1]

1- الرأي بدون تحفظ (رأي نظيف) :

يصدر محافظ الحسابات رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه شروط من بينها:

- إعداد القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عام.
- عدم وجود أخطاء تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي.
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع و مركزه المالي.
- حصوله على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة التي تبرر رأيه عن صدق القوائم المالية لنتائج الأعمال و المركز المالي في نهاية كل سنة.

وفيما يلي نموذج لتقرير محافظ الحسابات ووفقا لما تتطلبه معايير التدقيق الدولية:

الشكل (2_1): التقرير النظيف النموذجي.

تقرير المدقق المستقل (**اسم التقرير**).

إلى مساهمي الشركة.....(**المخاطبون**).

(**فقرة المقدمة**) قمنا بتدقيق قائمة المركز المالي للشركة.....المرفقة و المعدة في 12/31ن،والقوائم المرتبطة بها، وهي قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية المعدة عن ذات السنة.

وتقع مسؤولية إعداد القوائم المالية المذكورة أعلاه على عاتق إدارة الشركة، أما مسؤوليتنا فتتمثل في التعبير عن رأينا عن تلك القوائم تأسيسا على تدقيقنا.

(**فقرة المجال**) قمنا بإجراء التدقيق طبقا لمعايير التدقيق الدولية (أو يشار إلى المعايير و الممارسات الوطنية المناسبة). وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ التدقيق بما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لا توجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية، ويشمل التدقيق

[1] وسيلة بوخالفة، "**دور المراجعة في تحسين جودة القوائم المالية**"، جامعة ورقلة،2013، ص12،13.

بناء على أساس اختياري جمع الأدلة التي تعم القيم و الإفصاح بالقوائم المالية، كما يشمل التدقيق أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة و التقديرات الجوهرية التي توصلت الإدارة إليها وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة، ويعتقد أن التدقيق الذي قمنا به يوفر لنا أساسا مناسبا لإبداء الرأي.

(**فقرة الرأي**) في رأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة وعادلة(أو تعرض بعدالة) وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي للشركة..... في 12/31/ن ونتائج العمليات و التدفقات النقدية عن نفس الفترة طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي.

(**اسم المرجع**).....

(**تاريخ التقرير**) في../.../..... العنوان .....

المصدر: إبراهيم منانة،" **دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المالي المحاسبي** "، جامعة الوادي 2015،ص33.

2- الرأي بتحفظ:

يدلي محافظ الحسابات برأي متحفظ في حالة صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات و المعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون رأيه في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضه أو انتقاداته التي يرى من الضروري الإشارة إليها، ويجب أن تشمل التقرير الذي ينطوي فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.

3- الرأي السلبي (المعاكس):

بعدما يتأكد محافظ الحسابات من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، يصدر رأيه ويبين أسبابه وأدلته، ما يعتبر الرأي السلبي أمر نادر الحدوث بحيث أن محافظ الحسابات يقدم مجموعة من التوصيات للمؤسسات قبل تقريره و غالبا ما تلتزم المؤسسة بهذه التوصيات.

4- الامتناع عن إبداء الرأي:

في هذه الحالة لا يستطيع محافظ الحسابات إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق، و ذلك لعدة ظروف وأسباب غالبا ما نرجع إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المدقق رأيه فيها.

وتكون فقرة الرأي في هذه الحالة كما يلي:

(لم يتم تعييننا مدققين للشركة.....إلا بعد انتهاء السنة المالية لشركتكم، ولذا لم نحضر عملية جرد المخزون السلعي في أول السنة ولا في أخرها، ولم تتمكن من التحقق من الكمية المخزون بأي وسيلة، ولقد أظهر فحصنا جوانب ضعف خطيرة في سجلات الشركة، وفي نظام الرقابة الداخلية لذلك لم نستطع التأكد من أن جميع مصروفات الشركة و إيراداتها قد تم تسجيلها، أو أن ما تم تسجيله يعتبر صحيحا، وبناءا على ذلك لم تتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك تعديلات ضرورية للأصول و الخصوم المسجلة أو الغير مسجلة وما ينتج من تأثير على الميزانيات العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية.

ويسبب التأثيرات الهامة المحتملة على القوائم المالية للأمور المشار إليها في الفقرة السابقة فإن نطاق عملها لم يكن كافيا لإبداء الرأي حول البيانات المالية ولهذا فإننا الرأي حول عدالة القوائم المالية.

ويلخص الجدول التالي أنواع التقارير المختلفة و استنتاج المدقق في كل نوع:

الجدول رقم:(2 _2):أنواع تقرير التدقيق

نوع التقرير	الاستنتاج الأساسي للمدقق
التقرير النظيف	القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها و أنها أعدت وفقا للمعايير التدقيق المتعارف عليها، و التي سبق تطبيقها في العام السابق، وتتفق مع نظام الشركات و النظام الأساسي للشركة.
التقرير المتحفظ	القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي للشركة و نتائج أعمالها، وأنها أعدت وفقا للمعايير التدقيق المتعارف عليا، و التي سبق تطبيقها في العام السابق ماعدا بندا معينا أو عدة بنود عدة وتتفق مع نظام الشركات و النظام الأساسي للشركة .
التقرير العكسي	القوائم المالية لا تعبر عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها.

الامتناع عن التقرير	لا يستطيع المدقق تكوين رأي القوائم المالية بسبب تضييق نطاق الفحص أو عدم الاستقلال.

المصدر: محمد الفيومي و آخرون ،"**المراجعة علما وعملا**"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية،2015 ،ص73.

المبحث الثالث:مسؤوليات محافظ الحسابات و مهامه وحالات التنافي.

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة أثناء تأدية مهامه أمام المؤسسة من أجل مراقبة الأخطاء أثناء تأدية مهامه .

المطلب الأول:مسؤوليات ومهام محافظ الحسابات

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مسؤوليات محافظ الحسابات والمهام التي يقوم بها .

الفرع الأول: مسؤوليات محافظ الحسابات

على محافظ الحسابات تحمل مسؤولية عمله وهي ثلاث أنواع تتمثل في :

_ المسؤولية المدنية.

_ المسؤولية الجزائية.

_ المسؤولية التأديبية.

_المسؤولية الفنية.

1_ المسؤولية المدنية:

تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيها العقدية أو التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توافر الأركان التالية:[1]

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية.
- وقوع ضرر أصحاب الغير نتيجة إهمال و تقصير محافظ الحسابات.

[1] يوسف محمود جربوع، "**مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**"، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن،2000،ص 238.

- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير و بين إهمال و تقصير محافظ الحسابات.

2_ المسؤولية الجزائية:

هي التي تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي:[1]

_ تأمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة.

_ تأمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معنية في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.

_ تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة.

_ عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

_ إقفال محافظ الحسابات وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة.

3_ المسؤولية التأديبية:

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخافة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في :

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة(6) أشهر.
- الشطب من الجدول.

[1] محمد السيد سرايا، **"أصول قواعد المراجعة و التدقيق"**، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر،2002،ص74.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها:[1]

4_ المسؤولية الفنية:

يمكن أن نستخلصها فيما يلي:

_ مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت و بشكل سليم القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليا و المقبولة قبولا عاما.

_ مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين و اللوائح و الأنظمة و العقود و غيرها من الوثائق التي تنظم أعمال و أنشطة المؤسسة قد روعت ونم تطبيقها بشكل سليم.

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات بالمهام التالية: [2]

1- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقتها تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات و الهيئات.
2- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
3- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول الإجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسيرين.
4- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون القائمين بالإدارة او المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
5- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو الهيئات المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم01/10، مرجع سابق، المادة 63، ص10.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم01/10، مرجع سابق، المادة 23،24،25،ص7.

المطلب الثاني:حالات التنافي و الموانع.

حدد القانون حالات التنافي و الموانع

و ذلك حسب المادة 64 التنافي مع بعض المهن لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب و مهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية و أخلاقية،ويعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون:

-كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية .

-كل محل مأجور بمقتضى قيام صلة خضوع قانوني.

-كل مهنة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري ،غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 أعلاه

-الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

-كل عهدة برلمانية

-كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب ،إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته.

يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته،طبقا لأحكام المادة 76 أدناه.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة خبير المحاسب أو محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد مهام التعليم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية،طبقا للتشريع الساري المفعول و كذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و 52 من هذا القانون:

و حسب نص المادة 65 يمنع محافظ الحسابات من:

-القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

-القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.

-قبول و لو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية عن أعمال التسيير.

-قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

-ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل 3 سنوات من انتهاء عهدته.

و حسب القانون التجاري:نجد أن حالات التنافي و الموانع في المادة 715 المكرر06خصوصا في المادة715 المكرر 6 من القانون التجاري و التي تنص على أنه لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة مساهمات:

*الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة بما في ذلك القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين و مجلس مراقبة الشركة.

*القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك (10/1) رأس مال الشركة،أو إذا كانت الشركة نفسها تمتلك(10/1) رأس مال هذه الشركات.

*أزواج الأشخاص اللذين يحصلون على أجرة أو مرتبا بحكم نشاط دائم،أما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.

*الأشخاص اللذين منحتهم الشركة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات من أجل خمس سنوات إبتداءا من تاريخ إنهاء وظائفهم .

*الأشخاص اللذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة أو مجلس المديرين من أجل خمس سنوات إبتداءا من تاريخ إنهاء وظائفها.

*لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين اللذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال ثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

*إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة،و ألا تربطهم أي مصلحة،و أن لا يكونوا منتمين لنفس الشركة محافظ الحسابات.

*يمنع محافظ الحسابات بالقيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة و غير مباشرة.

*إذا أراد محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة،يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه،و تمنح لجنة الاعتماد المرافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

*يتعين على محافظ الحسابات كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301و302 من قانون العقوبات ،و يخضع لنفس الالتزامات محافظي الحسابات المتربصون،و كذا مستخدمو محافظي الحسابات.

و لا يتقيد محافظ الحسابات بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها قانونا و لاسيما الحالات التالية:

-بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين.

-بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.

-بناءا على إرادة موكليهم،عندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط و التحكيم،بعد ممارسة غير شرعي لمهنة محافظي الحسابات.

-كل شخص غير مسجل في الجدول أوتم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول و الذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في القانون المتعلق بمهنة محافظ الحسابات.

*كل شخص يتحلى صفة محافظ الحسابات أو تسميات شركة خبرة في محافظة الحسابات أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات و التسميات.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات و حالات العزل

من خلال هذا المطلب سنتطرق للحقوق و الواجبات التي أقرها المشرع الجزائري التي تتعلق بمحافظ الحسابات.

أولا:حقوق محافظ الحسابات.

- يتمتع محافظ الحسابات ببعض الحقوق و التي تسمح له بالقيام ببحث شامل للدفاتر و السجلات،و تختلف هذه الحقوق بناءا على طبيعة المهمة الموكلة له في إطار مهمته [1].و حتى يؤدي محافظ الحسابات حقوقه على أكمل وجه و التي حددها القانون 10-01 كما يلي :

1-الإطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر و بصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ،و يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان و التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات و المعلومات و أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

2-يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

3-يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل 6 أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

4-يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي المتداول على أساس تقريره،و يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

5-تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته و لا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

6_ يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية و يجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته 3أشهر و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة.

7_ تحديد مدى و كيفيات أداءه مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر شروط الذي تعهد به.

8_ يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، المؤرخ في29 جوان2010 ، المواد 31-32 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 ص08.

9_ أن محافظ الحسابات حق الاستقالة من دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة.

ثانيا:واجبات محافظ الحسابات

تتمثل الواجبات المفروضة على محافظ الحسابات لأداء مهمته، فيما يلي:

الأداء الشخصي للمهمة :يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على حسابات المؤسسة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، فلا يمكن توكيل المهمة لشخص أخر غيره.

الالتزام بالسر المهني:خص القانون محافظ الحسابات بإمكانية الاطلاع على كافة المعلومات الخاصة بالمؤسسة بما في ذلك ما يعتبر بمثابة أسرار في حدود مهامه، ولا يتقيد السر المهني بنص المادة 72من القانون 01/10في الحالات التالية:

- فتح بحث أو تحقيق قضائيين.
- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.
- بناءا على إرادة موكليهن أو عندما يستدعى أمام لجنة الانضباط و التحكم.

عدم التدخل في التسيير: وهذا ما نصت عليه المادة (23) من القانون01/10، إن محافظ الحسابات ووثائق الشركة و مرافبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.[1]

الكفاءة: على محافظ الحسابات التمتع بالكفاءة العلمية و العملية واكتسابه معارف مختلفة في مجال المحاسبة وتقنيات التدقيق، كذلك الجانب الضريبي و الجبائي لمعرفة حدود مهنته و مسؤولياته وفهمه لأنظمة المؤسسة وما يحيط بها.[2]

ثالثا:حالات العزل

إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحدودة في النصوص يمكن حصرها فيما يلي:

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 11أوت 2010، المادة 23،ص7.

[2] عبد العال محمودي، "**دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك**"، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات جامعة محمد خيضر، بسكرة، 7ماي 2012، ص 6،5 .

❖ **الأسباب العادية:** وتعني بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات.

❖ **الأسباب الفجائية أو الاستثنائية:** تكون مثل الموت، و المرض، أو عدم القدرة، و الاستقالة.....الخ.

حيث نصت المادة 38 من القانون 01/10 على أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يقدم إشعارا مسبقا مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية.

على غرا أية مهنة أخرى فغن موظف الحسابات يمكن أن يتوقف عن ممارسة وظيفته، سواء كان السبب هو الموت، أو كان محافظ الحسابات هو السبب، أو كانت المؤسسة هي السبب، أو كان حلها هو السبب، أو المنظمة التي ينتمي إليها هي السبب.

1- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون أن يتمكن من التملص من التزاماته القانونية، وعليه أن يقدم إشعارا بذلك قبل ثلاثة أشهر، كما يتوجب عليه أن يقدم تقريرا حول المراقبة و المعاينات التي قام بها، وهذه الاستقالة ينبغي أن لا يكون الهدف من ورائها الأضرار بالشركة.

2- يمكن فسخ العقد وإنهاء مهام محافظ الحسابات لدى الشركة بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطأ في تنفيذ مهمته أو لتدخله في التسيير أو بسبب مانع جسدي.

3- إن اختفاء أحد طرفي العقد و يتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو انحلال الشركة محل التدقيق يؤدي بالضرورة إلى انتهاء مهام محافظ الحسابات، لكن تصفية الشركة لا تؤدي في الواقع سوى إلى تعقيد مهام محافظ الحسابات وفي هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل أني.

4- إن الشركات التي تم ابتلاعها تفقد قانونها الأساسي و تمارس عملها تحت لواء القانون الأساسي للشركة التي ابتلعتها، وعملية الضم هذه تنهي مهام محافظ الحسابات، مكا تنهي مهام هذا الأخير إذا قامت الشركة بتغيير شكلها القانوني، التحول مثلا من شركة مغلقة إلى شكل أخر.

5- مبدأ كل مهنة حرة أو نشاط حر أن أي خرق للقانون أو الأحكام و القواعد المهنية بعد خطا تأديبي يتحمل صاحبه عقوبات أدناها الإنذار و أقصاها الشطب مدى الحياة.

المبحث الرابع:مدى تكيف مهمة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق.

من خلال ما تم عرضه من معايير دولية للتدقيق و كذا النصوص و التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر سنحاول في هذا المبحث إيجا د أهم التوافق و لا التوافق بينهما و محاولة إبراز أهمية تكييف التشريعات المحلية مع المعايير الدولية للتدقيق.

المطلب الأول:أوجه التشابه والاختلاف لمهنة التدقيق بين التشريع الجزائري و المعايير الدولية.

أولا:نقاط التشابه:

***تعيين المدقق** : ينص المرسوم التنفيذي رقم11-32 على أن عملية التعيين تتم وفقا لدفتر الشروط يوضح جميع الحقوق و الواجبات للطرفين والجهة التي نعينه و كذا خطاب التكليف ،و هو ما جاء في المعيار الدولي رقم 200 الأهداف العامة للمدقق المستقل و تنفيذ المراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق و المعيار رقم 210 الاتفاق حول آجال و شرط مهمة المراجعة أو شروط التكليف بالتدقيق[1].

***رقابة الجودة**:نصت المادة05من القانون 10-01 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية و هو ما يتوافق مع المعيار رقم 220 رقابة جودة مراجعة القوائم المالية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية : العدد 42 ، المؤرخة في 2010/06/11 ، ص 08 ، 09.

***تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير و المراجع الثانوي:** وهو ما نصت عليه المواد 49.48.47.46.30من القانون 10-01 و هو ما يتوافق مع المعيار رقم 600 مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع –اعتبارات خاصة.

***التقرير و أنواعه:**من بين ما نص عليه القانون 10-01 لا سيما في مادته 25 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة ،و هو ما نص عليه المعيار الدولي رقم 570 الاستمرارية و التقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة رقم 25 و هو ما يتوافق مع المعيار رقم 265 الذي نص على الاتصال مع القائمين على الحوكمة و الإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.

***التوثيق وحفظ الملفات:**حيث نص القانون 10-01 في مادته 40 على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات ابتداء من آخر سنة لانتهاء العهدة و هو ما يتوافق مع المعيار الدولي للتدقيق رقم 230.

نقاط الاختلاف:

لم تندرج النقاط التالية ضمن النصوص القانونية لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر و التي نصت عليها المعايير الدولية نذكر منها:

*تقييم المخاطر

*أدلة الإثبات و مدى كفايتها و ملائمتها.

*عينات التدقيق و إجراءات الاختبارات الانتقائية (حجم العينة و حدودها و ما مدى تغييرها.

*الأطراف ذات العلاقة .

*الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية و أثرها على تقرير المراجع.

*مراعاة عمل التدقيق الداخلي.

الاستفادة من عمل الخبير.

المطلب الثاني :أهمية التكيف قواعد ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية.

من خلال استقرائنا لواقع مهنة التدقيق في الجزائر و تنظيمها و دراسة النصوص القانونية التي تنظمها و ما مدى توافق المعايير الدولية للتدقيق لاحظنا بأن هناك كم هائل من القوانين و المراسيم التي تسعى إلى الرقي بهذه المهنة إلى المستوى المطلوب من الثقة و المصداقية و الإفصاح التي يأملها كل مستعمل من مستعملي مخرجات هذه المهنة،إلا أنها لم تنزل للواقع أو الميدان من أجل تطبيقها و بقيت مجرد نصوص قانونية موجودة في الجرائد الرسمية و هذا لعدة أسباب منها:

-عدم وجود هيئات لمتابعة تطبيق هذه النصوص و تداخل الصلاحيات بين المجلس الوطني للمحاسبة،و مجلس ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين و مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،و بالتالي إفراغ هذه الأخيرة من محتواها و ضرب استقلالية المهنة.

-التأخر في إصدار التعليمات أو المذكرات المنهجية المفسرة للقوانين أو المراسيم(كالمذكرة المنهجية المتعلقة بالتثبيتات و المخزونات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة سنة بعد بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي.

-غياب التكوين و التأطير حيث أصبح المتربصون يكتفون بإعداد التقارير فقط دون الممارسة الميدانية ،فضلا عن عدم وجود التدريب المتواصل و الاستفادة من الخبرات الوطنية و الأجنبية في مجال المحاسبة و المراجعة.

- عدم وجود الثقافة الكافية لدى المؤسسات الجزائرية فيما لها و ما عليها (الحقوق و الواجبات.

- عدم وجود الشفافية و غياب المنافسة بين مكاتب الخبرة الوطنية و الأجنبية و هو ما يعكس على التقارير التي أصبحت شكلية لا تعبر على واقع المؤسسة.

خلاصة الفصل :

نستخلص مما سبق أن محافظ الحسابات بالجزائر مرت بعدة مراحل نتيجة تطور المؤسسات الوطنية وزيادة حجم الأنشطة التي تقوم بها، ويتم تعين محافظ الحسابات في المؤسسات و الهيئات التي يفرض عليها القانون ذلك خاصة الشركات التجارية و الصناعية ، وهو مهني مستقل عن المؤسسة يقوم بمهام المراجعة القانونية لحسابات المؤسسة والذي تتوفر فيه كل من النزاهة و الأمانة لأداء المهنة إلى جانب المؤهلات العلمية و العملية و اكتسابه المعارف اللازمة في الميدان المحاسبي و المالي ،كما يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق التي تساعده على القيام بعمله ووجود مجموعة من الواجبات التي يتقيد بها في عمله من اجل إبداء رأيه الفني و المحايد حول صحة الحسابات و البيانات المالية للمؤسسة محل المراجعة .كما يتحمل المسؤولية اللازمة عن أي تقصير أو إخلال في أدائه لمهامه.

كما استخلصنا وجود نقاط تشابه بين التشريع الجزائري المحلي و المعايير الدولية للتدقيق ونقاط غير متوافقة و ناقصة بالنسبة للقوانين الجزائرية المنظمة لمهنة التدقيق و سنحاول من خلال الدراسة الميدانية الوقوف على مختلف النقائص بالإضافة إلى محاولة التوصل إلى مختلف الاقتراحات و ذلك في الفصل الثالث.

تمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري إلى كل من معايير التدقيق الدولية و إلى تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر ومدى تكيفها مع المعايير الدولية للتدقيق ولتدارك أي نقص قد يلتحق بالبحث ارتأينا أن نقوم بدراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات "عاشر الطاهر"سوف نتطرق في هذا الفصل الى مبحثين هما:

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة.

المبحث الثاني:دراسة القوائم المالية.

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة

سنقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى التعريف بالمكتب محل الدراسة وهيكله التنظيمي و الخدمات التي يقوم بها و إجراءات التعرف عليها.

المطلب الأول: التعريف بالمكتب و الخدمات التي يقدمها

أولا:التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي

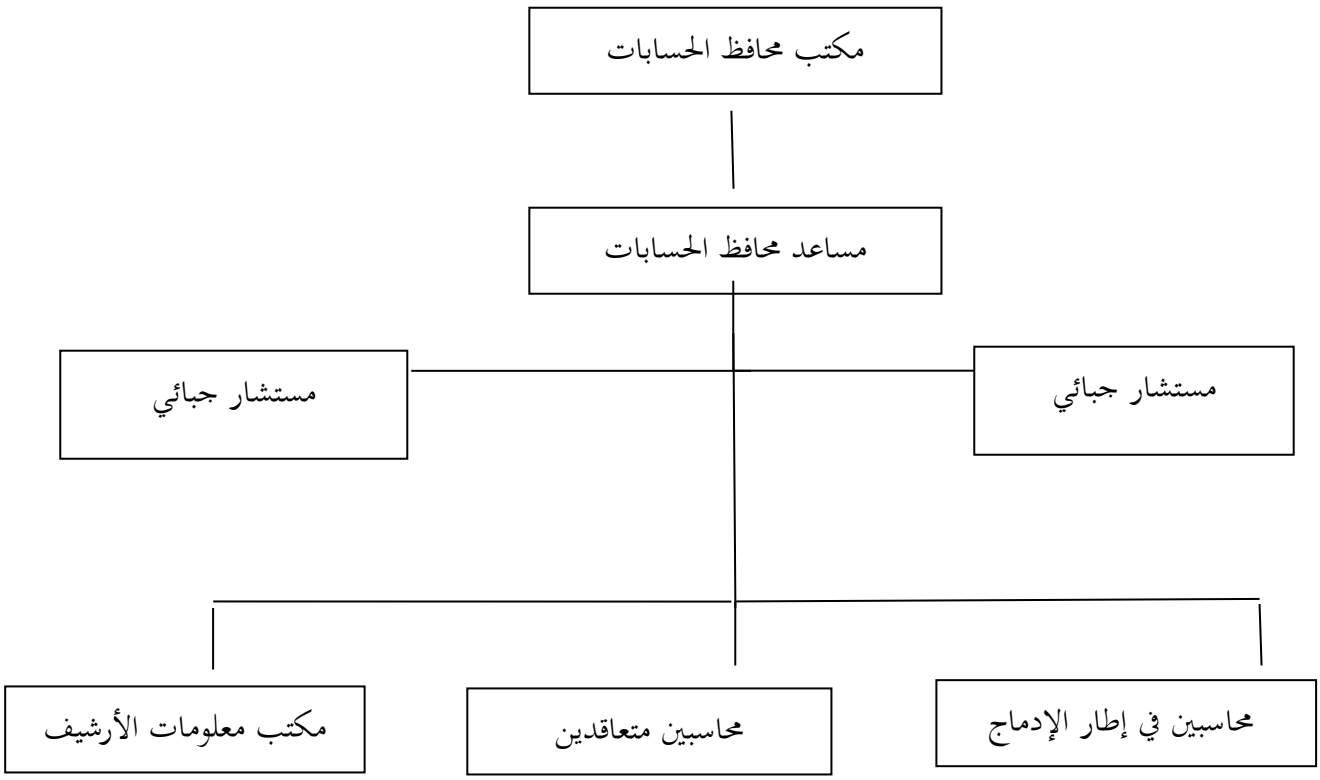
تأسس مكتب السيد "عاشر الطاهر" الذي يقع بولاية سعيدة ، حيث تحصل على شهادة الليسانس في العلوم التجارية سنة 1975 و بدأ العمل كرئيس للمصلحة في سوناطراك ولاية سعيدة و نائب مدير الجمعية الوطنية للمحاسبة SNS سنة 1983 إلى غاية 1986 ، ومن تم فتح مكتبه كمحافظ حسابات ومحاسب معتمد سنة 1989 وتحصل على شهادة خبير محاسبي سنة 2008 ، ويقع المكتب في نهج الدكتور الدمرجي 14بولاية سعيدة.

وفيما يلي أهم المؤسسات التي يقوم محافظ الحسابات بتدقيقها:

- مؤسسة الوكالة العقارية لولاية (سعيدة _ معسكر).
- مؤسسة أرولي للحليب بولاية سعيدة.
- مؤسسة الأشغال العمومية للبناء و العمران لولاية (سعيدة- البيض- النعامة).
- تدقيق مؤسسة سونلغاز (الجرد لمدة ثلاث سنوات متتالية).
- تدقيق مؤسسة الجزائرية للمياه سعيدة فرع مصلحة التحصيل .

وفيما يلي تقديم الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات .

الشكل (3_1) :الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر :من إعداد الطالبتين باعتماد على وثائق المكتب .

ثانيا:الخدمات التي يقدمها المكتب

يقوم المكتب بعدة أعمال في المجال المالي و المحاسبي ومنها:

_ مسك المحاسبة و المتابعة الجبائية و المحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالمحامي و الصيدلي ، و الأشخاص المعنويين كالمؤسسات ، و التصريحات الجبائية الشهرية ، وإعداد الميزانيات الختامية و القوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.

_ تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (الدائرة الولاية).

_ يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناء على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.

_ يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية ، اجتماعية .

_ يقوم المكتب أيضا بعملية الرقابة القانونية المستقلة و ذلك بالإدلاء على صحة الحسابات السنوية و التحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير ، و ذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة ، بالإضافة إلى التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس .

المطلب الثاني: إجراءات قبول التوكيل او رفضه

قبل شروع محافظ الحسابات في التعرف على المؤسسة، هناك مرحلة تسبقها هي قبول المهنة و التحقق من صحة تعيينه.

1_ قبول التوكيل:

من الواجب أن تكون عملية محافظ الحسابات ترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير المصادقة للحسابات السنوية ، وعليه عدم إبداء قبوله بسهولة قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي:

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي و الممنوعات الشرعية و القانونية.
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة من إمكانيات تقنية و بشرية لمكتبه.
- التأكد من أن التوكيل لا يحتوي على مخالفات .
- يطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة و المؤسسات المنسوبة و إذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية.
- أما في حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة و الزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا.

- وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر للاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله.

2_ الدخول إلى الوظيفة :

بعد تلبية الاجتهادات الأولية و قبول التوكيل :

- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيس وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، بمقتضى القوانين العامة إما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع الملاحظة قبول التوكيل وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا.
- في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية.
- يجب على محافظ الحسابات أن بعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله التوكيل.
- قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراء تطبيق توكيل محافظ الحسابات.

هذه الرسالة تشير إلى : مسؤولية المهنة ، المتدخلين ، طرق العمل المستعملة ، فترات التدخل و الآجال القانونية التي يجب احترامها ، الآجال القانونية لإبداء التقارير ، الأتعاب.

- يجب على محافظ الحسابات المغادر أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن التي يجب الزملاء.

3_ حالة رفض القبول:

إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيله أو يحاط علما بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة تحت التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية ، عليه بإعلام المؤسسة بعدم اكتسابه الكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يوم من تاريخ عمله

بهذا الأمر ، إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع الإجراء المنصوص في القانون التجاري، وإذا سبق وإن قامت المؤسسة بإجراء الإشهار القانونية و التنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل .

المطلب الثالث: إجراءات التعريف بالمؤسسة

إن الطابع الدائم لمهنة محافظ الحسابات تفترض عليه ما يلي :

- إتباع طريقة للمراقبة و التأكيد من جمع العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه.
- يجري مدقق الاتصالات الأولية للتعرف على مسؤولي كل المصالح ومحاورتهم.
- القيام بزيارات ميدانية مع الموظفين في المؤسسة و مختلف الأشخاص الذين يمكنهم تقديم معلومات
- تحليل الوثائق الداخلية و الخارجية للمؤسسة و التركيز على الوثائق المالية ز
- أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني و الدولي.
- الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين .
- اقتضاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها أية فائدة.
- القيام بتلخيص المدقق ذات الحجم الضخم.
- المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة و الملخص و عناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بإبداء رأيه حول درجة الشرعية و مصداقية الحسابات السنوية.

_ تدوين الأعمال التي أجريت و الاختبارات المعمول بها ، التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج بدون إهمال ، تبرير الرأي المبدئي و تسهيل تحرير التقرير.

- وصف الأنظمة و المخطط المسير و مجموعة الأسئلة الخاصة بالمراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية، قوة و ضعف المنظمة و إجراءات الشركة المراقبة، أوراق العمل، استنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة و الإجراءات المعمول بها و أثرها على برنامج مراقبة الحسابات.
- إن الطابع السري للمعلومات تجبر محافظ الحسابات على المحافظة على هذا الطابع خارج المكتب و هذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات.

المبحث الثاني: دراسة القوائم المالية وإعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

بعد الانتهاء من الإجراءات القانونية التي يتبعها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ، سوف نقوم في هذا الفصل بعملية تدقيق القوائم المالية (الدفاتر والعمليات المحاسبية) وذلك لتمكيننا من إبداء الرأي السليم حول مدى صحة البيانات المثبتة في القوائم المالية ومدى تطبيقها للمعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.

المطلب الأول:عرض ميزانية المؤسسة و المعلومات المفصح عنها

أولا: عرض ميزانية الأصول والخصوم لمؤسسة اقتصادية (ص) لسنة 2016

الجدول (3_1) : ميزانية أصول المؤسسة (X)

الأصول	2016			2015
	النتيجة الإجمالية	الاهتلاكات	النتيجة الصافية	
أصول غير جارية				
شهرة محل				
تثبيتات معنوية	89000.00	58740.00	30250.00	59630.00
تثبيتات العينية				
أراضي				
بناءات				
تثبيتات عينية أخرى	2447681.40	1897404.84	552976.56	1894704.84
تثبيتات في شكل امتياز				
تثبيتات الجاري انجازها				
قروض وأصول أخرى				5000.00
ضرائب مؤجلة على الأصول				
المجموع أصول غير جارية	253681401	1953444.84	583236.56	815082.89
أصول جارية				
مخزونات البضائع	5100.00		5100.00	27596.00
زبائن				

مدينون آخرون	**87401.30**		**87401.30**	**359330.79**
الضرائب	**617202.74**		**617202.74**	**585613.30**
حسابات دائنة				
الخزينة	**19904775.81**		**19904775.81**	**18999406.50**
مجموع الأصول الجارية	**20614479.85**		**20614479.85**	**19648846.59**
مجموع الأصول	**23151161.25**	**1953444.84**	**23151161.25**	**21463929.84**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة لدى مكتب المحافظ

الجدول(3_2): ميزانية خصوم المؤسسة (X).

الخصوم	**2016**	**2015**
أموال خاصة		
النتيجة الصافية لسنة المالية	**1519535.69**	**6879187.22**
رؤوس الأموال الأخرى	**18280855.06**	**10737258.57**
مجموع الأموال الخاصة	**19800390.75**	**17616445.79**
خصوم غير جارية		
قروض		
ديون أخرى غير جارية		
مجموع الخصوم الغير جارية		
خصوم جارية		
موردو الحسابات	**255613.48**	**133600.00**
ضرائب	**586295.91**	**2455743.27**
ديون اخرى	**555416.27**	**258140.42**
خزينة الخصوم		
مجموع خصوم الغير جارية	**1397325.66**	**2847483.69**
مجموع الخصوم	**21197716.43**	**20463929.48**

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة لدى مكتب محافظ الحسابات.

ثانيا:المعلومات التي تم الإفصاح عنها في ميزانية المؤسسة.

1_ الميزانية المختصرة للأصول:

الجدول(3_3): ميزانية مختصرة لأصول المؤسسة (x).

الأصول					
	2015	2016	الضريبة	المجموع	النسبة
أصول جارية	815.089	583.236	2.75	-231.847	%-28.45
المخزونات	27.895	5.1000	-0.02	-22.796	%-81.72
أصول غير جارية	19620.950	20.197.716	97.23	988.430	5.04 %
المجموع	20463.929	21.197.716	100	733.787	3.59 %

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة لدى مكتب محافظ الحسابات

من خلال الميزانية 2016/01/01 التي قام بتدقيقها محافظ الحسابات نلاحظ أن :

_ أن أصول المؤسسة بلغت 21197716.41دج بينما كان مجموع الأصول في السنة الماضية ، أي هناك 204463929.48دج أي يوجد زيادة في قيمة أصول المؤسسة.

_ حساب التثبيتات ظهر في السنة2016 بمبلغ يقدر ب583236.56دج وبالنسبة للسنة الماضية قدر ب815083دج ونلاحظ وجود انخفاض بنسبة 28.44%أي بمبلغ يقدر ب231847-دج (سالب).

وهنا قام محافظ الحسابات بتجميع العمليات المتعلقة بجع أدلة الإثبات بفصها، وكذلك المتعلقة بالعمليات المحاسبية والقيام بمقرنتها بالتثبيتات، سجل محافظ الحسابات ملاحظات من شأنها التأثير على مصداقية التثبيتات.

هنا نقول أن محافظ الحسابات قام بتطبيق معيار الذي يحكم أدلة الإثبات من خلال وجود أدلة في شكل وثائق، كذلك اعتماده على ما يتم الحصول عليه من مصادر مستقلة خارج المؤسسة. ويعتمد على الأدلة للتدقيق الموجودة داخليا أكثر موثوقية عندما تكون عناصر الرقابة ذات علاقة مفروضة من قيل المؤسسة ذات فعالية.

وهذا مجاء بيه المعيار 500 : أدلة الإثبات في التدقيق الذي يعتمد على موثوقية كما هو مبين فيه، " يجب على المدقق الحصول على أدلة الإثبات كافية و ملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة تكون الأساس الذي يبنى عليه رأيه المهني .

_ **المخزونات:** بلغت قيمتها في سنة 2015 بمبلغ 27896دج وعرفت انخفاض في السنة 2015دج بمبلغ 5100دج، وتقدر نسبة الانخفاض بنسبة 81.72% أي بمبلغ 22796_دج (سالب).

بعد قيام المحافظ أيضا بتدقيق الحسابات المختلفة و المستندات المقدمة لهذا الحساب، قام المدقق بالتحقق من صحة العمليات الحسابية و كذا التحقق من صحة إجراءات الجرد المطبقة، لاحظ انخفاض في تكلفة المخزونات انخفاض بنسبة كبيرة في المخزون.

_ **المدينون الآخرون:** بلغت قيمتها في سنة 2015 : 35930.79دج ، نلاحظ وجود زيادة في السنة 2016 والتي قدرت بمبلغ 87401.3دج ، وقدر مبلغ الزيادة ب51470.51دج.

وهنا قام محافظ الحسابات بفحص كل الحسابات التي تتعلق بالمدينون الآخرون وعند قيامه بعملية التدقيق لاحظ وجود زيادة.

_ **الأصول الجارية الأخرى:** بلغت قيمتها في سنة2016 : 20906380دج وكانت قد بلغت قيمتها في السنة2015: 988430دج ونجد أن هناك زيادة مقدرة بنسبة5.04% .

_ **الحسابات المالية:** بلغت قيمتها في سنة2015: 18999406.5دج وقد أصبحت قيمتها في سنة 2016: 19904775.81دج نلاحظ أن هناك زيادة بنسبة 2%.

وهنا قام المدقق بعملية التدقيق للحسابات المالية لجميع العمليات والقيود، بجمع كافة أدلة الإثبات المتعلقة بالمستندات وهنا قام المدقق بإعطاء رأيه بتحفظ كما جاء في المعيار700.

عندما يخلص المدقق إلى أن الخلاف مع الإدارة أو القيد على نطاق التدقيق ليس هاما لدرجة الامتناع عن إبداء الرأي أو رأي سلبي. حسب المعيار الدولي المطبق من قبل المدقق.

2_ الميزانية المختصرة للخصوم:

الجدول (3_4): الميزانية المختصرة لخصوم المؤسسة (x).

الخصوم					
	2015	2016	الضريبة	المبالغ	النسبة
رأس مال خاص	10737259	18280855	86.24	7543.536	%70.26
الخصوم الجارية	2847483	1397325	6.59	1450158	%50.93
نتيجة الضريبة	6879187	1519536	7.17	5359.615	%77.91
المجموع	20463988	2119716	100	733.787	%3.59

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة.

من خلال الجدول الموضح أعلاه نلاحظ:

_ أن رؤوس الأموال الأخرى قد شهدت ارتفاع نسبة 70.26 % والتي تقدر بمبلغ 7543596دج من سنة 2015إلى سنة 2016. أما الخصوم الجارية شهدت انخفاض بين السنتين 2015و2016 بما نسبته 50.93%وبفارق سالب 1450.158-دج .

_ في جانب الخصوم قام محافظ الحسابات بالتأكد من صحة الحسابات سواء من حيث التسجيل المحاسبي و التقييم و الشمولية الملكية. التي من شأنها أن تأثر على صحة تلك الحسابات .

أما نتيجة الضريبة الصافية قد شهدت انخفاض في السنتين 2015و 2016 بنسبة 77.91% بفارق سالب 5359651-دج.

المطلب الثاني: عرض جدول حسابات النتائج

من خلال المعطيات السابقة نقوم بعرض جدول الحسابات و جدول يبين تغير جدول حسابات النتائج.

1_ عرض جدول حسابات النتائج

الجدول (3_5): جدول حسابات النتائج

البيان	2015	2016
إعانات الاستغلال	**12672720.81**	**8961780.46**
إنتاج السنة المالية	**12672720.81**	**8961780.46**
المشتريات المستهلكة	**-210014.00**	**-290888.48**
خدمات خارجية	**-889670.82**	**-758585.32**
استهلاكات السنة المالية	**-1099684.82**	**-1049473.86**
القيمة المضافة	**11573035.99**	**7912306.66**
أعباء المستخدمين	**-4284931.24**	**-30000.00**
ضرائب ورسوم	**-46193.00**	**-5356642.62**
إجمالي فائض لاستغلال	**7241911.75**	**2552664.04**
منتوجات عملياتية أخرى	**57555.33**	**69811.84**
أعباء عملياتية أخرى	**-17997.45**	**-184202.95**
مخصصات الإهتلاكات و المؤونات	**-402282.41**	**-384846.33**
النتيجة العملياتية	**-402282.41**	**-384846.33**
النتيجة العادية قبل الضريبة	**6879187.22**	**2053426.60**
الضرائب الواجب دفعها 25 %		**-533890.91**
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**12730276.14**	**9031592.30**
مجموع أعباءالأنشطة العادية	**-5851088.92**	**7512056.61**
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**6879187.22**	**1519535.69**
صافي النتيجة للسنة المالية	**687918722**	**1519535.69**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة.

قد تم عرض الشكل العام لجدول حسابات النتائج في المؤسسة (X) في ولاية البيض وفقا لمتطلبات عرض القوائم المالية حسب النظام المالي يشمل على جزئين : الأعباء وتمثل الاستهلاكات و النفقات التي تدفعها المؤسسة، المنتجات : وتمثل الإيرادات و الأرباح التي تحققها المؤسسة، ويعطي فكرة أولية عن ربحيتها.

الجدول(3_6): جدول يبين التغير في جدول حسابات النتائج بين 2015 و2016.

البيان	السنة		الفرق	نسبة التطور
	2015	2016		
القيمة المضافة	111573035.99	79123006.66	3660729.33	%31
النتيجة الصافية	6879187.22	1519535.69	-535965.53	%77

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة.

التعليق: من خلال الجدول الذي يلخص تطور جدول حساب النتائج لسنتي 2015 و2016.

_ القيمة المضافة: سجلت انخفاض بنسبة 31% بمبلغ 3660729.33دج.

_ النتيجة الصافية: سجلت انخفاض بنسبة 77% بمبلغ 535965.53-دج.

وهذا ما يفسر انخفاض في ربح المؤسسة.

_ أما أعباء فبينما في الجدول التالي:

الجدول رقم(3_7): تطور أعباء المؤسسة ص مابين 2015و2016.

البيان	السنة		الفرق	نسبة التطور
	2015	2016		
استهلاكات السنة المالية	-1099684.82	-1049473.86	-1204658.70	%-0.04
أعباء المستخدمين	-4284931.24	-30000.00	-4284931.24	%2.25
ضرائب ورسوم	-46193.00	-5356642.62	-3000.00	%-0.93
أعباء عملياتية أخرى	-17997.45	-184202.95	-17997.45	%-0.70

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة.

التعليق على جدول أعباء

يضم مقارنة بين أعباء المؤسسة بين السنتين 2015و 2016 والذي يتكون من حسابات الصنف 6 وهي:

_ استهلاكات السنة المالية المتمثلة في ح/60مشتريات مستهلكة و ح/61خدمات خارجية و ح/62 خدمات خارجية أخرى حيث بلغت نسبة 0.04-%.

_ إضافة ح/63 أعباء المستخدمين الذي بلغت قيمته في سنة 2015: 4284931.24- أما سنة 2016 فقد ازدادت قيمته بنسبة 2.25%.

_ انخفاض الضرائب والرسوم عن السنة الماضية بقيمة 3000.00- دج أي ما يقارب نسبة تقدر ب0.93-% .

_ الأعباء العملياتية : قدرت في سنة 2015: 17997.45- دج وسجلت هي أخري ارتفعت بقيمته 184202.95-دج في سنة2016.

_ انخفضت أعباء المؤسسة الإجمالية بنسبة 0.70-% من سنة2015 إلى سنة2016.

قام محافظ الحسابات بالعمل وفق المعيار 710 المقارنات والذي يتم من خلاله مقارنة بين سنتين متتاليتين

_ ما إذا كانت أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ و الإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات أو إفصاحات مناسبة. هذا ما نص عليه المعيار 710 المقارنات.

المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات

من خلال الاطلاع على مختلف القوائم المالية للمؤسسة وسجلاتها المحاسبية وجد محافظ الحسابات ما يلي:

_ زيادة في القيمة الإجمالية.

_ انخفاض في ربح المؤسسة .

_ انخفاض في تكلفة المخزونات.

إن القوائم المالية للمؤسسة في مختلف الجوانب تعبر بصدق وعدالة عن نتائج أعمالها و تتماشى مع القوانين المنظمة.

الشكل (3_2):نموذج التقرير بتحفظ :

إلى مساهمي الشركة

عنوان التقرير :تقرير عام شهادة تحفظ

طبقا للمهنة التي كلفت بها من الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ .....يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المغطى في الفترة من .....إلى .....

قمنا بتدقيق الحسابات السنوية لشركتكم المعدة بتاريخ 2016/01/01 والقوائم المرتبطة بها وهي:ميزانية المؤسسة و جدول حسابات النتائج ، وسجلنا الملاحظات التالية:

_زيادة في القيمة الإجمالية للأصول.

_ انخفاض في ربح المؤسسة

_ انخفاض في تكلفة المخزونات.

إن القوائم المالية للمؤسسة في مختلف الجوانب تعبر بصدق وعدالة عن نتائج أعمالها و تتماشى مع القوانين المنظمة.

ويجب أن ابدي تحفظات على النقاط التالية:

_ هناك زيادة في القيمة الإجمالية للأصول.

تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظرا للاجتهادات التي أديتها طبقا لتوصيات المهنة، اقدر انه بإمكاني الشهادة أن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات الماضية لهذا التقرير، منتظمة وصادقة ومصداقية وهي تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط السابق و ممتلكات المؤسسة وحالتها المالية.

اسم المدقق :.....

تاريخ التقرير: 2018/4/9	**العنوان:.....**
الإمضاء:.....	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المكتب.

من خلال ما درسنا يمكن أن نقول:

أن المعايير التي يطبقها محافظ الحسابات خلال عملية التدقيق للميزانية و جدول حسابات النتائج المعايير التالية : 520الإجراءات التحليلية و700تقرير المدقق (المراجع) و 710 مسؤوليات المدقق و 720 المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية.بحيث المعيار 520 الإجراءات التحليلية هو تحليل النسب و المؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات و العلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف على المبالغ المتنبأ بها .

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية مثلا:

_ المعلومات المتقارنة للفترات السابقة.

_ النتائج المرتقبة للوحدة مثل: الموازنات التقديرية أو التنبؤات أو توقعات المراجع.

_ المعلومات المتماثلة للقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة.

كما تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات

_ بين عناصر القوائم المالية التي يمكن توقعها و التي تتطابق مع النمط المتنبأ على خيرة الوحدات مثل نسبة هامش الربح.

_ بين المعلومات المالية و المعلومات غير المالية ذات العلاقة كتكلفة الرواتب مع عدد الموظفين.

المعيار700تقرير المدقق : يتضمن تقرير المراجع العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المألوفة:

_ عنوان التقرير و الجهة التي يوجه إليها التقرير.

_ الفقرة الافتتاحية أو التمهيد، تحتوي على ما يلي:

1_ بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة و مسؤوليات المراجع.

2_ تحديد القوائم المالية المدققة.

_ فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية التدقيق).

_ فقرة الرأي.

_ يجب على المراجع أن يؤرخ تاريخ إكمال عملية التدقيق، ويجب عليه عدم إصداره تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع و موافقة الإدارة على تلك القوائم المالية.

_ يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك.

_ أن يوقع التقرير باسم مؤسسة المدققة أو الاسم الشخصي للمراجع أو كلاهما، ويتضمن تقرير المدقق أحد الآراء التالية: الرأي المتحفظ، عدم إبداء الرأي، الرأي المعاكس.

بحيث أن المعيار 710 مسؤوليات المدقق : يتحدث المعيار هنا عن مسؤولية المدقق على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة، علما بأن مدى إجراءات تدقيق الأرقام المتناظرة أقل بكثير من تلك المنجزة على الأرقام السنة الحالية، وهي محددة اعتياديا بالتأكد من أن الأرقام المتناظرة قد تم عرضها بشكل صحيح ويتم تصنيفها بشكل ملائم.

مسؤولية المدقق بشأن القوائم المالية المقارنة و التقرير عنها:يجب على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة بان القوائم المالية تفي بمتطلبات التقارير المالية المناسبة، وهذا يتطلب قيام المراجع بتقرير:

_ ما إذا كانت أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ و الإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات أو إفصاحات مناسبة.

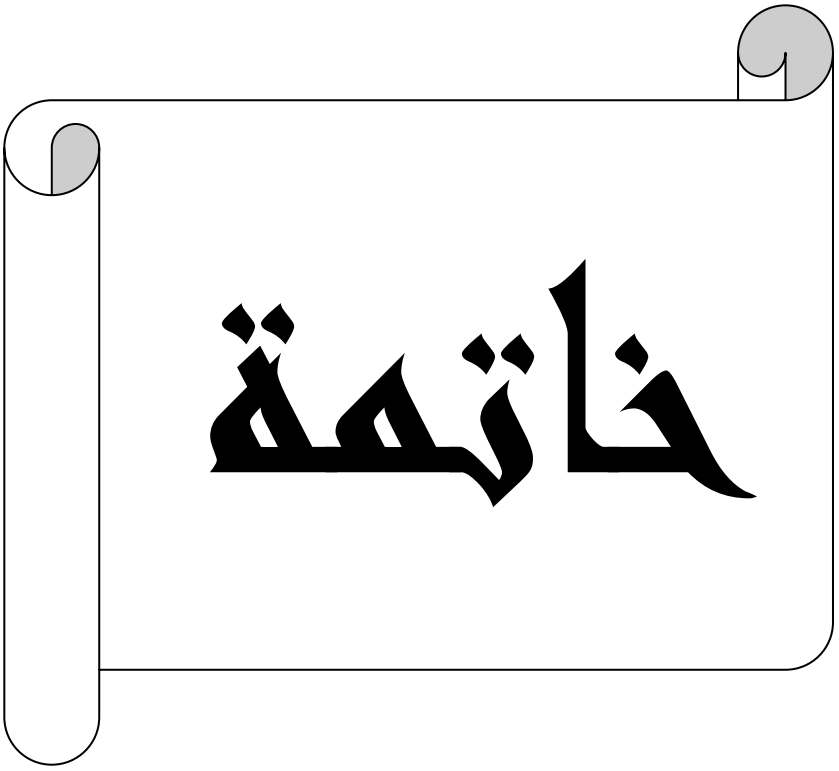
_ ما إذا كانت السياسات المحاسبية للفترة السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات أو إفصاحات مناسبة.

بحيث أن المعيار720 المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية: تصدر المؤسسة وثيقة سنوية تتضمن بياناتها المالية التي تم تدقيقها مع تقرير المدقق حولها، وقد تضيف إليه معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات و الملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة، وعلى المراجع الإطلاع على هذه المعلومات.

كما يأخذ المدقق هذه المعلومات بالاعتبار نظرا لأن مصداقية القوائم المالية قد تضعف بسبب التناقضات التي قد تكون بين القوائم المالية المدققة و المعلومات الأخرى، وفي حال وجود تناقضات بشكل جوهري على المراجع أن يقرر فيما إذا كانت البيانات المالية التي تم تدقيقها بحاجة إلى تعديل.

خلاصة الفصل:

بعد قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات تعرفنا على طريقة عمله و كيفية فحص القوائم المالية و معرفة كيفية إذا كان يطبق المعايير الدولية للتدقيق، المعايير التي يقوم بتطبيقها،الإجراءات التحليلية والمقارنات، تقرير المدقق و تقديم معلومات أخرى المرافقة للقوائم المالية و مسؤوليات المدقق اتجاه المعلومات التي يقدمها وكيفية إعداد التقرير حيث يقوم باكتشاف الأخطاء و الانحرافات و ذلك بالتقيد بالمعايير الدولية للتدقيق.


خاتمة

خاتمة عامة:

بعد القيام بدراستنا لإمكانية معرفة مدى تطبيق التشريع الجزائري مع المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر وذلك من خلال ما تضمنه واقع ممارسة المهنة في الجزائر و قد توصلنا إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية و هي وجود توافق بين ما نصت عليه التشريعات الجزائرية و ما نصت عليه المعايير الدولية للتدقيق وعلى ضوء هذا الأمر قسمنا هذه الخاتمة إلى نتائج البحث من خلال اختيار الفرضيات و التوصيات و الاقتراحات .

وبالتالي يوجد تشابه بين ما هو مطبق من معايير في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق.

نتائج البحث:

*يتميز التشريع الجزائري المنظم لمهنة التدقيق بالديناميكية حيث يتم تعديل قوانين في هذا الإطار تبعا للتغير الحاصل في المعايير الدولية للتدقيق .

*تتوافق معايير إعداد التقرير لمدققي الحسابات وفق التشريع الجزائري مع نظيرتها المنصوص عليها في المعايير الدولية للتدقيق.

*يتلقى مدققي الحسابات في الجزائر تكوينا بصفة دورية بما يتوافق مع إصدارات المعايير الدولية للتدقيق.

*من الضروري تكييف مهنة التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي، وهذا من أجل توافق بين التشريع الجزائري مع المعايير الدولية للتدقيق.

*معظم المعايير الدولية للتدقيق مستمدة من معايير التدقيق الأمريكية.

*معايير التدقيق الدولية ضرورة حتمية لابد منها خاصة مع نمو المؤسسات.

التوصيات و الاقتراحات :

بناءا على المعلومات التي تحصلنا عليها من خلال الدراسة والمتعلقة بمدى توافق التشريع الجزائري مع المعايير الدولية للتدقيق تمكنا من وضع مجموعة من الاقتراحات والتوصيات التالية:

- ✓ على الجزائر الاستعانة بضرورة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.

- ✓ وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر وأن يتم تدقيقها للتأكد من مواكبتها لتغيرات في احتياجات التدقيق.
- ✓ ضرورة تقيد محافظ الحسابات في الجزائر بالمعايير الدولية للتدقيق.

قائمة المصادر والمراجع

أولا: قائمة المراجع المعتمدة باللغة العربية :

1_ أحمد حلمي جمعة،"المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2002.

2_ أحمد حلمي جمعة،المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء، الأردن2005.

3_ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر، عمان، 2006.

4_ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير المراجعة و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة،الكتاب 02، دار صفاء للنشر،عمان 2009.

5_ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الخامس، الطبعة الأولى ، دار الصفاء، عمان2009.

6_أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب التاسع، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان 2009.

7_أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 10، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009.

8_أمين السيد، احمد لطفي، "مراجعات لأغراض مختلفة"، دار الجامعة ، مصر ،2005.

9_أمين السيد، احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

10_أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

11_أشتوي عبد السلام ، "مراجعة المعايير والإجراءات " ، طبعة الرابعة دار النهضة العربية ، لبنان ، 1996.

12_حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن1999.

13_حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع ، الأردن عمان، 2000.

14_حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة في اطار النظري، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان،2009.

15_حسين قامتي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الدر العلمية الدولية للنشر و التوزيع، عمان 2004.

16_حسين عمر، الموسوعة الاقتصادية، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، 1992.

17_حمادة طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، جامعة عين الشمس،الإسكندرية،2004.

18_حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثاني، جامعة عين شمس، الإسكندرية 2004.

19_حامد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، جامعة عين شمس، الإسكندرية 2004.

20_خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر، عمان، 2000.

21_خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات ،الطبعة الأولى، القاهرة 2014.

22_خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن 2009.

23_داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، دار المنشورات الحقوقية، لبنان2000.

24_داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء الثاني، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن،2002.

25_د. سامي الوقاد ، الأستاذ لؤي محمد وديان ، تدقيق الحسابات (1) ، مكتبة المجتمع العربي للنشر التوزيع ، الأردن ، عمان ، الطبعة الأولى 2010.

26_عبيد بن سعد المطيري، مستقبلا مهنة المحاسبة و المراجعة تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، السعودية2000.

27_عبد الوهاب نصر علي ،" خدمات مراقب الحسابات لسوق المال"، الدار الجامعية، مصر، 2002.

28_عبد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، 1994.

29_عبد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للبحوث، الرياض،2000.

30_عبد الصمد نحوى ، "تدقيق ومراقبة الحسابات "، جامعة باتنة ،2012.

31_عبد الفتاح الصحن ،"مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا "،مؤسسة دار الشباب، الجامعة مصر، 1993.

32_د.غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة الأولى ، دار المسيرة، الأدرن2009.

33_ الدكتور غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، عمان دار للمسيرة للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، 2009 .

34_فتحي رزقي السوافيري، أحمد عبد المالك محمد،"دراسات في الرقابة و المراجعة الداخلية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية2003.

35_فتحي رزقي السوافيري، سمير كامل السيد، محمود مراد مصطفى،"الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية"، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.

36_محاري علي، دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومات المحاسبي المالي، لنيل ماجستير، جامعة قسنطينة، 2012.

37_محمد التو هامي طواهري / مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

38_محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

39_محمد سمير الصبان، مصطفى سليمان،" الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
40_محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2002.
41_محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة و التدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر،2002.
42_محمد بوتين،" المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر،2005.
43_محمد الفيومي و آخرون ،"المراجعة علما وعملا"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية،2015.
44_محمود السيد الناعي، المراجعة إطار النظرية و الممارسة، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر2000.
45_محمود محمد، عبد السلام البيومي، المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و العناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف للنشر والتوزيع، الإسكندرية2003.
46_يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن،2000.
47_زهرة توفيق عاطف سواء، مراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009.
48_هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
49_وسيلة بوخالفة، دور المراجعة في تحسين جودة القوائم المالية، جامعة ورقلة،2013.
50_وليام توماس، إمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر،القاهرة،1999.

ثانيا : الكتب بالفرنسية

51- BERNARD. G, Audit Financier- Guide pour l audit de l information fanancére des entreprises, lereédition ,Dunod , Paris , 1991

Compagne national des commissaires aux comptes CNCC ;2007 52-

53-LIONNEL .C et GERARD.V , Audit et Control Interne- aspects financiers, Opérationnels et stratégiques- Dalloze, Paris, 1992

ثالثا: أطروحات الدكتوراه و مذكرات الماجستير:

54_عقاري مصطفى، مساهمات علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، رسالة دكتوراه جامعة فروحات عباس، سطيف 2003.

55_عبد السلام عبد الله أبو سرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر في علوم التسيير ،جامعة الجزائر ، 2008.

56_محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2011.

57_شمشام ضياء الدين، مهنة محافظ الحسابات وفق المعايير الدولية للتدقيق، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة.

رابعا: المجلات و ملتقيات

58_عبد العال محمودي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات جامعة محمد خيضر، بسكرة، 7ماي 2012.

59_ رأفت حسين مطير، آليات تدعيم دور المراجعة الداخلية في حوكمت الشركات، مجلة الإسلامية، المجلد13، العدد الأول، عمان 2005.

النصوص التشريعية و النظيمية:

60_المادة 715 مكرر4، من الأمر75/59المؤرخ في 26/09/1976، المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية رقم 14 العدد 42بتاريخ2010.

61_الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 28 المؤرخ بتاريخ 1991/05/01.

62_الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 3 سنة.1992....

63_الجريدة الرسمية للجمهورية رقم 65 المؤرخة في 1996/09/25.

64_الجريدة الرسمية للجمهورية، العدد 22 المؤرخ في 1998/04/10.

65_الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي،2007، الجزائر.

66_الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/06/11.

67_الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائر، العدد 42، المؤرخة في 11 يوليو2010.

68_الجريد الرسمية للجمهورية الجزائر، العدد 42 المؤرخ في 2010/06/29، المواد 31-32 من القانون 01/10 المؤرخ في 29جويلية 2010.

69_الجريد الرسمية للجمهورية الجزائر من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/29، العدد42، المادة22.

70_الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرسوم تنفيذي رقم 32/11 مؤرخ في 27 جانفي 2011، العدد 7، المواد من 3إلى 15.

71_الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 11أوت 2010، المادة 23.

72_الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائر، العدد 42، المؤرخة في 2012/06/11.

73_وزارة المالية،مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة.

قائمة الملاحق