جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

مردودية محافظ الحسابات في ظل تبني المعايير الجزائرية للتدقيق

مقدمة من طرف الطالب:

بهيليل عفيف محمد

الأستاذ المشرف:

مقراد عبد الله

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بشني يوسف	أستاذ محاضر قسم (أ)	جامعة مستغانم
مشرفا ومقررا	مقراد عبد الله	أستاذ محاضر قسم (أ)	جامعة مستغانم
مناقشا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر قسم	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2020- 2021

بسم الله الرحمن الرحيم
١٤٢٠

إهداء

الحمد لله الذي يدوم غيره والصلاة والسلام على نبي الله محمد (ص)

أهدي ثمرة جهدي إلى كل من علمني العطاء بدون انتظار

إلى كل من أحمل اسمه بكل افتخار وأحرز هذا النجاح من أجل سعادته إلى أبي العزيز.

إلى من كانت سندي في الحياة إلى التي لا نرى الأمل إلا من عينيها إلى حبية روحي أمي الغالية.

إلى إخوتي وأخواتي وكل عائلتي وجميع أصدقائي.

ولا نبغي أن أنسى بالذكر كل أساتذتي ومن ساندني في إتمام هذا العمل المتواضع.

أهدي لكم بحث تخرجي هذا داعيا من الله عز وجل أن يطيل أعماركم ويرزقكم بالخيرات.

شكروتقدير

بداية أتقدم بالشكر إلى الله سبحانه وتعالى الذي وفقني لانجاز هذا العمل.

لقوله تعالى "لئن شكرتم لأزيدنكم"

لا يسعني أن أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات الشكر والتقدير والعرفان

إلى أستاذي المشرف "مقراد عبد الله " على توجيهاته وإرشاداته التي قدمها لنا.

كما لا أنسى أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل أساتذتي

في مشواري الجامعي وكل زملائي في إنجاز هذا العمل المتواضع

وشكرا.

الفهرس:

الموضوع	الصفحة
البسملة	أ
إهداء	ب
شكر وتقدير	ج
الفهرس	د
قائمة الجداول	و
قائمة الأشكال	ز
مقدمة عامة	1
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات	
تمهيد	4
المبحث الأول: عموميات حول مهنة محافظ الحسابات	
المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات وشروط تعيينه	5
المطلب الثاني: الخصائص المهنية والمعنوية لمحافظ الحسابات	8
المطلب الثالث:مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات	9
المبحث الثاني: الإجراءات المالية والقانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات	
المطلب الأول: حقوق وواجبات محافظ الحسابات	12
المطلب الثاني: أتعاب ومسؤوليات محافظ الحسابات	14
المطلب الثالث:تقرير محافظ الحسابات	19
خلاصة الفصل	21
الفصل الثاني: الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائري المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات	
تمهيد	23
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي	
المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي وأهدافه	24
المطلب الثاني: أنواع وأهمية التدقيق	28
المطلب الثالث: فروض التدقيق والتزامات المدقق	32
المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائري المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات	
المطلب الأول: الإطار القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر	39
المطلب الثاني: إصدارات معايير التدقيق الجزائري NAA	43
المطلب الثالث: مقارنة وتحليل معايير التدقيق الجزائري	51
خلاصة الفصل	57

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمحافظ الحسابات	
تمهيد	59
المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية	
المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة	60
المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات ومعالجتها إحصائيا	61
المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة	
المطلب الأول: عرض وتحليل النتائج	63
المطلب الثاني: القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة	65
خلاصة الفصل	69
خاتمة عامة	
قائمة المراجع والمصادر	
الملخص	

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
1-II	التطور التاريخي للمراجعة	24
2-II	مقارنة معايير التدقيق الجزائري مع التدقيق الدولي ذو رقم 505	51
3-II	مقارنة معايير التدقيق الجزائري مع التدقيق الدولي ذو رقم 560	52
4-II	مقارنة معايير التدقيق الجزائري مع التدقيق الدولي ذو رقم 580	54
5-III	الإحصائيات المتعلقة باستمرار الاستبيان	60
6-III	التوزيع التكراري لخاصية العمر	63
7-III	التوزيع التكراري للمؤهل العلمي	64
8-III	القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة لمعايير أكتوبر 2016	65
9-III	القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة لمارس 2017	67

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
1-I	المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات	**16**
2-I	المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات	**17**
3-I	المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات	**18**
4-III	الدائرة النسبية المتعلقة باستمرار الاستبيان	**61**
5-III	الدائرة النسبية لخاصية العمر	**63**
6-III	الدائرة النسبية لخاصية المؤهل العلمي	**64**

مقدمة عامة

لقد شهدت الجزائر خلال العقدين الأخيرين أثارا مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية والذي شهد تطورا ملحوظا منذ نهاية عشرية الثمانينات وبداية التسعينات والذي تحاول من خلاله إحداث منهج جديد للمؤسسة الاقتصادية وذلك لضمان الفعالية والصرامة لضمان البقاء في العالم الخارجي وهذا ما يتطلب الحاجة إلى مهنة محافظ الحسابات.

نظرا لسهر كل مؤسسة على السير الحسن وضمان صدق ومصداقية المعلومات وحسن اختيار القرارات سواء كانت هذه القرارات إستراتيجية أو إدارية أو تشغيلية فكان ظهور مهنة محافظ الحسابات بمثابة قفزة نحو تطوير الشركة وضمان حقوق المتعاملين معها ومن هنا يظهر دور هذه المهنة لإعطائها الشكل الذي تستحقه والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها.

كان للثروة الاقتصادية دورا كبيرا في تطوير مهنة التدقيق لاسيما بعد التوسع الكبير في التجارة الدولية مما أدى إلى توسيع نشاط المؤسسة، وتطوير وسائل وطرق الإنتاج وكذا أنماط التسيير ونظرا لتعارض المصالح بين المالكين أو المساهمين والمسيرين كان لابد من الاستعانة بطرف خارجي ألا وهو المدقق الخارجي إذ أنه يتمتع بالخبرة والمهارة لإعطائهم صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة، ومن هذا المنطلق بدأ التفكير في إيجاد معايير تضبط مهنة التدقيق.

بالرغم من إصدار الجزائر مؤخرا لهذا المعيار إلا أن الأمر الذي بات يشكل تساؤلا واستفهاما كبير هو مدى تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية، ومن هنا نتطرق إلى الإشكالية التالية:

الإشكالية الرئيسية: إلى أي مدى يلتزم محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية؟

و للإجابة على الإشكالية الرئيسية يتطلب منا التفرع إلى الأسئلة الفرعية التالية:

الأسئلة الفرعية:

1. ما هي الخطوات والإجراءات المتبعة في مهنة محافظ الحسابات؟
2. ما واقع تعيين ممارسة محافظ الحسابات؟
3. هل يوجد اهتمام لمحافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية؟
4. هل هناك صعوبات لعد تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق؟

الفرضيات:

لمعالجة إشكالية البحث نتطرق إلى صحة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: محافظ الحسابات في الجزائر لا يرتكز على الخبرة المهنية.

الفرضية الثانية: يواجه محافظ الحسابات أسباب تؤدي إلى عدم الرضا بمهنته في الجزائر مما يؤدي إلى صعوبات موجهة لمهنته.

الفرضية الثالثة: هناك اهتمام كبير لمحافظ الحسابات بمعايير التدقيق.

الفرضية الرابعة: تساهم معايير مهنة التدقيق بالحد من أخطار التدقيق.

أهداف الدراسة:

- محاولة إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع
- تعتبر مهنة محافظ الحسابات من أهم المواضيع في الآونة الأخيرة.
- أهمية الموضوع بالنسبة للمدقق وأثره على مهنته.
- تسليط الضوء على تأثير محافظ الحسابات على مهنة التدقيق.

المنهج المستخدم:

بناء على طبيعة الإشكالية المطروحة وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذا البحث، وقصد الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة والتمكن منه، استخدمنا المناهج المتبعة في الدراسات المالية والاقتصادية، وعليه فان المنهج المستخدم كان المنهج الوصفي لسرد الحقائق المتعلق بمعايير التدقيق الدولية المهنة محافظي الحسابات ومن خلال الاستعانة بالمصادر العلمية ذات العلاقة بموضوع المعلومات المحاسبية والمعايير الدولية، كما اعتمدنا في سرد باقي الحقائق الخاصة بمهنة محافظي الحسابات في الجزائر كما نص عليه الجريد الرسمية والقوانين والنصوص التشريعية، بالإضافة إلى الأداة الإحصائية بالنسبة لدراسة التطبيقية الاستعانة بالمنهج التحليل الإحصائي، حيث قمنا بتحليل نتائج كل محور من الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة ومن خلاله تم الوصول لنتائج المتعلق بموضوع الدراسة.

وعلى هذا الأساس هدفت هذه الدراسة مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية إلى معالجة مدى تطبيق محافظ الحسابات بمعايير الخاصة بمهنة التدقيق، من خلال ثلاثة فصول، وكل فصل قسم إلى مبحثين:

الفصل الأول: تطرقنا إلى الإطار المفاهيم والقانوني لمحافظ الحسابات.

المبحث الأول: عموميات حول مهنة محافظ الحسابات، أما المبحث الثاني: الإجراءات المالية والقانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات

الفصل الثاني: تناولنا فيه الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائري المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي، أما المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائري المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات: الفصل الثالث و الأخير والذي يتضمن الجانب التطبيقي: : دراسة ميدانية لمحافظ الحسابات. كذلك شمل مبحثين: المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني فكان حول عرض وتحليل النتائج.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات

تمهيد:

خلال النصف الأول من القرن الحالي تحول هدف محافظ الحسابات إلى تقرير ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها وعن المركز المالي في نهاية الفترة.

إن ازدياد دور الشركات في تعزيز الاقتصاد القومي لكل بلد كان الشغل الشاغل للمشرعين إيجاد جهاز يسهر على ضمان السير الحسن للشركة وكذلك يضمن صدق ومصداقية المعلومات.

فكان ميلاد مهنة محافظي الحسابات بمثابة قفزة نحو تطوير الشركة وضمان حقوق المتعاملين معها، من هنا يظهر دور هذا الجهاز والذي أولته التشريعات العالمية أهمية كبيرة على غرار تشريعنا الجزائري، لذلك فرضت القوانين بعض الشروط التي يجب أن تتوافر لتعيين محافظي الحسابات أولا حتى يتسنى لهم القيام بالمهام المنوطة بهم ثانيا، كما أنه إلى جانب هذه المهام تقوم مسؤوليات محافظي الحسابات عن كل إخلال بالمهام والواجبات الملقاة على عاتقهم ثالثا.

وقد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين: المبحث الأول تضمن الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات، أما المبحث الثاني فتمثل في الإجراءات المالية والقانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات.

المبحث الأول: عموميات حول مهنة محافظ الحسابات

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات وشروط تعيينه

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر من ناحية تعريفها حسب التشريع الجزائري و كذالك من ناحية الإعداد العلمي و المهني للمراجعين، بداية بعرض تاريخ هذه المهنة وتطورها حتى الوقت الحالي و كيفية تطور المهمة الموكلة له عبر السنين و مدى ما تتمتع به المهنة من استقلال وتعتبر هذه الدراسة أمرا ضروريا حيث يعتبر خاصة من خصوصيات المراجعة الخارجية في الجزائر، إلا أن الجزائر تأخرت في مجال تنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة إذا ما قورنت بالدول المتقدمة فقد كانت هذه المهنة غير منظمة إلى أن جاء القانون 91 - 0 التي قام بإصدار تشريعات و أحكام متعلقة بالمهن الثلاثة، سنعرض في المطالب الآتية التشريعات التي نظمت هذه المهنة على حسب صدورها و إعطاء الخصائص التي ميزت مهنة محافظة الحسابات في الوطن.

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات وشروط تعيينه

1. تعريف محافظ الحسابات:

أ.حسب القانون التجاري:

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته 715 مكرر 4 (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) كما يلي:[1]

"تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول الصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها".

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحاسباتها، ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة، كما يمكن استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال، وإذا لم يتم تعين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينه أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجأ علينا للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.

1 القانون التجاري، بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص 184.

ب. حسب المادة 27 من قانون 08-91 المؤرخ في 27 أبريل 1991 تنص هذه المادة على مايلي:

يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات و الهيئات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري، و كذا لدى الجمعيات والتعاضدية الاجتماعية والنقابات.

وحسب ما جاء في القانون 10 وتحديدا في المادة 22 أن محافظ الحسابات هو كالشخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها للأحكام التشريعية المعمول بها.[1]

2. شروط تعيينه:

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط المبينة في المادة (06) من القانون رقم (91 - 08) المؤرخ في 91/04/24 المتعلقة بالمهنة، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

✓ **شروط التحاق الشخص الطبيعي بالمهنة يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:**

- توفر الشهادات المشترطة قانونا، والمتمثلة في الحصول على شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية فرع علوم مالية ثم إجراء تربص أو تدريب علمي لمدة سنتين للعملية التعليمية لأنه يساعد المتربص على معرفة كيفية تطبيق المعرفة التي اكتسبها على الواقع العملي، و يزود الطالب بالخبراء و المهارات اللازمة للممارسة المهنية وبعد انتهاء فترة التربص يتم إجراء امتحانات (كتابية وشفوية).

- لقياس مدى تفهم المرشح واستيعابه لهيكل المعرفة المهنية المتخصصة ومدى تفهمه لظروف وبيئة الممارسة المهنية، ومدى امتلاكه للمهارات اللازمة لأداء واجباته المهنية ومدى قدرته على إصدار حكم مهني سليم فيما يقابله من مشاكل مهنية، و الهدف من هذه الامتحانات المهنية هو كونها تتضمن شقا نظريا يختص بالمعرفة العلمية النظرية وشقا عمليا يهتم بفنون ومهارات الممارسة العملية والميدانية.

- أن يكون يتمتع بالجنسية الجزائرية.

- التمتع بكل الحقوق المدنية.

- أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية.

- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وذلك للحصول على الترخيص أو الاعتماد والذي يعني اعترفا قانونيا بمهنة محافظة الحسابات، الخبرة المحاسبية.

- أن يكون جائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

- تأدية اليمين أمام المحكمة المختصة إقليميا.

هناك عدد من الصفات التي يجب أن يتحلى بها محافظ الحسابات بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة بعمله منها:

1 القانون 1.10 المؤرخ في 28 رجب عام 1421، الجريدة الرسمية، 2010 العدد 42 ص 07.

- أن يكون محافظ الحسابات على أسرار العميل الذي يدقق أعماله وأن لا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله.

- أن يكون عمليا ومواكبا لما هو جديد في القوانين والتشريعات.

- أن يكون حرا غير تابع لأي جهة إلا ضميره وأن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية.

- أن يتصف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل.

- أن يكون عمله في مجال اختصاصه وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله.

- أن يكون أمنيا وواقعيا وأن يكون مستقلا في رأيه.

- أن لا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.

- وأهم شرط أن تسمح دولة الأجنبي لرعايا الدولة الجزائرية بممارسة المهنة وهذا في إطار ما يعرف بمبدأ المعاملة بالمثل.

✓ **شروط الالتحاق الشخص المعنوي بالمهنة:** على غرار نظيره الفرنسي، أقر المشرع الجزائري بإمكانية ممارسة مهنة محافظي الحسابات للشركات وهذا بعد أن تتوافر فيها الشروط المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة، ومن بين هذه الشروط:

- أن يكون الشركاء مسجلين فرادى في جدول المنظمة الوطنية، وهذا بعد أن تحترم جميع إجراءات التسجيل المنصوص عنها في المواد 6 و 7 من قانون الإطار.

- أن تنشأ الشركة المدنية حسب الأشكال القانونية، لذلك تخضع إلى أحكام القانون المدني، غير أنه قد تتخذ بعض الأشكال الأخرى التي نصت عليها المادة 13 من القانون المنظم للمهنة إذ قد تتخذ:

- مشكل شركة مدنية.
- أو شكل شركة تجارية، وهذا حسب ما جاء في الفقرة الثالثة من المادة 12 من القانون رقم 08/91.
- وقد تتخذ شكل مؤسسة عمومية اقتصادية، وهذا حسب المادة 12 من نفس القانون.
- أن يكون لكل الشركاء موطنا في الجزائر أو يقرون موطنا فيها.
- أن يكون كل الشركاء مسئولين شخصيين وبالتضامن.[1]

تعتبر الجمعية العامة العادية صاحبة الشأن في تعيين محافظ الحسابات ، وفي حالة عدم تعيينه أو كانت هناك عملية تحتية له لسبب من الأسباب القانونية يتم تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء وهذا بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

1 المادة 715 مكرر 01/04 من القانون التجاري والمادة 715 مكرر 01 من نفس القانون، كذلك المادة 30 من القانون رقم 91.08 المنظم للمهنة.

المطلب الثاني: الخصائص المهنية والمعنوية لمحافظ الحسابات.

1. **المؤهلات Compétence et Moralité:** المؤهلات و التي يمكن ترجمتها بالتكوين النظري والتطبيقي حيث تشمل المعرفة في ثلاث مجلات أساسية:

معرفة معمقة في المحاسبة و التمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي و تقنيات المراجعة، معارف في الاقتصاد العام و المؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها و تنظيمها، مسيرها، ومحيطها الخارجي، معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهمته

ومسئولياته من جهة، و التدقيق العميق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة و انتظامية القوائم المالية. ويعني هذا المعرفة المعمقة في القانون التجاري، التشريعات الضريبية، القانون الجنائي المطبق على الأعمال التجارية و معرفة القانون المدني.

2. **الاستقلالية (التنافي): Indépendance**

من أجل الأداء الجيد والكامل لمحافظ الحسابات يجب عليه أن يتمتع باستقلالية كاملة اتجاه هيئات المؤسسة الموضوعة تحت رقابته والابتعاد عن أي حالة تؤثر على حكمه المحايد المشرع الجزائري من أجل الحفاظ على هذه الميزة أصدر عدة نصوص قانونية. فبموجب المادة 715 مكرر (6) من القانون التجاري المعدل، تلخص حالات التنافي التي لا يمكن أن يعين فيها محافظ الحسابات في المؤسفة موضوع المراقبة والتي ستراها لاحقا.

أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا، وحتى يتمكن محافظ الحسابات من الحفاظ على استقلاليته المادية والمعنوية يجب احترام ما يلي:

- قبول عدد الوكالات وما يتناسب مع مؤهلاته وإمكانيات مكتبه.
- الاختيار الأمثل لمساعديه.
- المساهمة الشخصية في كل مراحل المهمة.
- التحسين الدائم لمعارفه و مساعديه (ملتقيات، الاشتراك في مجلات اختصاصه، محاضرات...إلخ).
- توزيع المهام على أعضاء مكتبه.
- احترام توصيات مجلس المنظمة الوطنية بشأن المعايير التقنية و المهنية.[1]

1 أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ط1، دار وائل عمان، 2015، ص 75.

المطلب الثالث: مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات.

أولا: مهام محافظ الحسابات:

دون الإخلال بمبدأ عدم التدخل في التسيير، يتمتع محافظ الحسابات بمهام، وإن كانت في مجملها تتسم بالعشوائية الواسعة والتي تتمثل في إثبات شرعية وصدق الحسابات، كما ينبغي عليه تحرير وإعداد تقارير ثم المصادقة عليها، على أنه ينبغي أن يعلم كل الجهات التي يخصها أمر المراقبة بأية معلومة يجدها ضرورية.

1. إثبات شرعية وصدق الحسابات:

يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن الحسابات السنوية للشركة جاءت مستوفية لكل الشروط المنصوص عنها قانونا من جهة، كما أنها تعطي المصداقية وتلك الصورة الوفية لحسابات الشركة من جهة أخرى، إن هاته المهمة تعد بحد ذاتها المهمة الأساسية التي قد تسمح للشركة بأن تتخذ ذلك الوضع القانوني للربح، لذلك كان لازما على محافظي الحسابات أن يتأكدوا من أن القائمين بالإدارة قد احترموا كل القوانين والتنظيمات التي تحكم الشركات لاسيما تلك المتعلقة بإعداد الحسابات.

فصدق الحسابات هو التعبير الوفي لوضعية الشركة الحقيقة التي تسمح للمتعاملين معها بأن يشعروا ببعض الأريحية، لتلك الصورة الوقفية في مفهوم الكثيرون من الفقهاء وهي تلك الفترة التي يتمتع بها كل محافظ للحسابات حول وضعية معينة ويتعلق الأمر بحقيقة خارجية تتطلب توفر تلك الموضوعية التي تسمح للشركة بأن تتخذ ذلك الوضع الذي يساعدها على التطور.

2. إعداد التقارير والمصادقة عليها:

فبعد أن يتأكد محافظ الحسابات من صدق المعلومة وكذا الحسابات التي قدمها مسيرو الشركة يتعين عليه إعداد تقارير والمصادقة عليها.

فيما يخص إعداد التقارير، يلزم محافظ الحسابات بتقديم تقريره إلى الجمعية العامة حتى يتسنى لأعضاء الشركة معرفة حال شركتهم، وهذا عبر التقرير العام الدستوري والتقارير الخاصة.

- **التقرير العام**: يكون محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير عام، يثبت فيه أن ما جاء في التقارير المعدة مسبقا من طرف القائمين بالإدارة جاء وفقا للشروط المنصوص عنها قانونية وكذلك عاكسا لصورة الحقيقية لوضعية الشركة.

ووجب على التقرير العام أن يكون مستوفيا جميع البيانات الأساسية والتي من شأنها أن تعطي لهذا التقرير تلك المصداقية والحجية أمام قارئيه، سواء تعلق الأمر بمعلومات تتعلق بحالة الشركة أو بفروعها وكذا بكل ما من شأنه أن يقيد في عملية تقييم حالة الشركة، لكن لم تحدد التشريعات المهلة التي ينبغي لمحافظ الحسابات أن يحترمها في تقديمه لتقريره العام، إذ وحسب بعض الفقهاء الفرنسيين تعتبر مدة إيداع التقرير غير كافية حتى يقف المهني (محافظ الحسابات) على كل ما اشتمله التقرير السنوي من معلومات.[1]

- **التقارير الخاصة**: إضافة إلى التقرير العام يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقاريره الخاصة تشديدا منه على بعض المعلومات التي قد تحمل في طياتها أضرار للشركاء والمساهمين، الأمر الذي يجعله بصفته رجل

1 علي حسين يونس، الشركات التجارية، دار الكتاب الحديث، مصر، 1996، ص 316.

مهنة ، يبدي رأيه في هاته المعاملات، وقد تكون هذه المعاملات عبارة عن :الاتفاقيات المبرمة ما بين الشركة والمسيرين، تنازل المساهمين عن حق الأفضلية في الاكتتاب عند رفع رأس مال الشركة، ومشروع حفظ رأس مال الشركة أو تحويل واندماج الشركة، العمليات المتعلقة بمختلف أشكال القيم المنقولة.

وعن المصادقة فقد يصادق محافظ الحسابات على التقرير العام بدون تحفظ، كما يمكن له أن ينوه على بعض التحفظات وتكون هذه التحفظات محل إعلام لكل أعضاء الشركة، وفي الحالات التي يجد فيها أن القائمين بالإدارة لم يحترموا القوانين فيما يخص إعداد الحسابات فيمكن لمحافظ الحسابات أن يرفض المصادقة، على أنه يتعين على محافظ الحسابات الذي يرفض المصادقة تعليل قراره وهذا حتى يتسنى للقائمين بالإدارة معرفة السبب.

3. **واجب الإعلام**: مادام أن محافظ الحسابات هو حامي الشرعية والمصداقية لحسابات الشركة أوكلت له مهمة التفتيش والتحقيق عن كل صغيرة وكبيرة في الشركة من أجل وصوله إلى الحقيقة التي عليه إعلام الشركاء بها وكذلك السلطات العمومية والمتمثلة أساسا بالسيد وكيل الجمهورية:

- **إعلام الشركاء:** كل نقص يكتشفه محافظ الحسابات ويكون من شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة يكون محلا للإعلام من طرف محافظ الحسابات.

وعن المعلومات التي ينبغي على محافظ الحسابات أن يبلغها للمسيرين جاءت المادة 230 من قانون الشركات الفرنسية ببعض الأمثلة: المراقبة والتفتيش الذي قام بها محافظ الحسابات، تقنية العينة التي اتخذها من أجل المراقبة، الوثائق التي اطلع عليها، في بعض الحالات ينوه عن الكيفية التي أعدت بها الحسابات، ويتعين على محافظ الحسابات أن ينوه فقط بالمعلومات دون حاجته إلى إعداد تقارير.[1]

- **إخطار السيد وكيل الجمهورية**: لقد حرص المشرع الجزائري على أن يكون للقضاء دور هام في مراقبة حياة الشركة، فألزم محافظ الحسابات بأن يخطر وكيل الجمهورية بكل ما من شأنه أن يعد خرقا لأحكام القانون التجاري وكذلك القوانين المكملة له لاسيما تلك المتعلقة بممارسة المهنة، إلا أننا لا نجد أي حكم لا في القانون المنظم للمهنة ولا في القوانين الأخرى كقانون أخلاقيات المهنة ينظم مسألة كيفية الإخطار، وبالرجوع إلى فرنسا نجدها قد نظمت هاته المسألة عبر المنشور الوزاري في 13 فيفري 1978، إذ أصبح محافظ الحسابات ينظم لقاءات مع وكيل الجمهورية من أجل تجنبه الإعلام عن أفعال قد لا تشكل جريمة، وهذا تشجيعا من المشرع الفرنسي لمحافظ الحسابات بالإخطار كون هاته المهمة كانت في بداية الأمر غير مرحب بها، إذ اعتبر محافظ الحسابات بمثابة الواشي بالأمر الذي كان يتنافى مع أخلاقيات عالم الأعمال.[2]

ثانيا: إنهاء مهام محافظ الحسابات.

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

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

---

1 نص المادة 230 من القانون رقم 537/66 المنظم للشركات في فرنسا، إذ جاء فيها " Les commissaires aux comptes portent à la connaissance. .."

2 المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، المتضمن قانون أخلاقيات مهنة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 24، 1996، ص 4.

2. **الأسباب الفجائية أو الاستثنائية**: مثل الموت، المرض، عدم القدرة، الاستقالة...الخ، حيث نصت المادة 46 من القانون رقم 91 - 08 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 والإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية.

على غرار أية مهنة أخرى فإن 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.

- 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 والمعاينات التي قام بها وهذه الاستقالة ينبغي أن لا يكون الهدف من ورائها الأضرار بالشركة.

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

- إن اختفاء أحد طرفي العقد ويتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو انحلال الشركة محل المراجعة يؤدي بالضرورة إلى انتهاء مهام محافظ الحسابات، لكن تصفية الشركة لا يؤدي في الواقع سوى إلى تعقيد مهام محافظ الحسابات وفي هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل آني.

- 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، كما تنهي مهام هذا الأخير إذا قامت الشركة بتغير شكلها القانوني، التحول مثلا من شركة مغفلة إلى شكل آخر.

- مبدأ كل مهنة حرة أو نشاط حر أن أي خرق للقانون أو الأحكام والقواعد المهنية يعد خطا تأديبي

يتحمل صاحبه عقوبات أدناها الإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة.[1]

1. Pratique du commissariat aux comptes, pierre feuillet, édition sirey-paris, 1978, p66-67 .

المبحث الثاني: الإجراءات المالية والقانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات

المطلب الأول: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

أولا: حقوق محافظ الحسابات:

طبقا للمواد 35 إلى 46 من قانون 91-08 المتضمنة حقوق محافظ الحسابات يأتي بما يلي:[1]

1. يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات و الموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة على كل الوثائق كذا الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها، ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة و الأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة.

2. يمكن لمحافظي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة.

3. يقوم القائمون بالإدارة في الشركات بتقديم في كل سداسي على الأقل لمحافظي الحسابات جدولا للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة والوثائق المحاسبية التي ينص عليه القانون.

4. يعلم محافظ الحسابات في حالة عرقلة ممارسة مهمة كتابة الأجهزة الإدارية قصد تطبيق أحكام القانون التجاري، ويحدد محافظ المحاسبات بكل حرية كيفيات و مدى مهمته في الرقابة مع مراعاة الالتزام بمقاييس وواجبات المهنة.

5. يستدعي محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة 45 يوما على الأكثر قبل انعقاده، كما يستدعي أيضا أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري.

6. يمكن تعيين محافظين للحصص طبقا للأحكام القانونية المعمول بها، ويمكن لمحافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على حسابهم و تحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بكل خير مهني آخر.

7. يحضر محافظو الحسابات الجمعيات العامة عندما تنعقد للمداولة على أساس تقرير أن هؤلاء المحافظون ولهم الحق في تناول الكلمة في الجمعية ارتباطا بتأدية مهمتهم.

8. يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يحترم إشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية.

وحسب المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري الجزائري: يجوز لمندوب الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال والتي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه، وفي حالة عدم احترام هذه الأحكام، أو إذا لاحظ مندوب الحسابات أنه رغم اتخاذه هذه القرارات بقيت مواصلة الاستغلال معرفة فإنه يقوم حينئذ بإعداد

1 القانون التجاري، النص الكامل للقانون، منشورات بيرتي، طبعة 2008،2007، الجزائر 2006، ص ص 257،256.

تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية، في حالة الاستعجال يقوم هو نفسه باستدعائها لتقديم خلاصته.

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات

كذلك لمحافظ الحسابات واجبات أيضا لابد من القيام بها وسنوضح أهمها فيما يلي:

1. إعداد التقارير:

يعتبر إعداد التقارير الواجب الأول من واجبات محافظ الحسابات ويجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة، فقد نصت المادة (193) من قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997 على: "يقدم محافظو الحسابات تقريرا خطيا موجها للهيئة العامة عليهم أو من ينتدبونه أن يتلو التقرير أمام الهيئة العامة، وذلك يعني أن تقرير محافظ الحسابات يجب أن يحتوي على رأيه الفني المحايد عما توصل إليه من خلال الإفصاح و يجب على محافظ الحسابات أن يتلو تقريره أمام الجمعية العامة للمساهمين والرد على التساؤلات التي يبديها الحضور في التقرير.

2. **حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين**: يجب على محافظ الحسابات حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة التقرير والتأكد من محتوياته و يقوم محافظ الحسابات بعرض قائمة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها والمصادقة عليها و كذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة الشركة، لذلك نصت المادة (198) من قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997 على مجلس إدارة الشركة أن يزود محافظ الحسابات بنسخة من التقارير الحضور اجتماع الهيئة العائلة للشركة وعلى المحافظ أو من يمثله حضور الاجتماع، مما سبق نجد أنه ربما لا يتمكن محافظ الحسابات من حضور الاجتماع بنفسه لظرف ما حينها يمكنه أن يرسل من ينوب عنه من مساعديه في الحضور على أن يكون المساعد ممن قاموا بعملية التدقيق لنفس الشركة حتى يتمكن من الرد على الاستفسارات التي يمكن أن تطرح من قبل أعضاء الجمعية. ويجب عليه أن يتأكد من بعض الأمور منها:

- صحة إجراءات الدعوة للاجتماع.
- التأكد من تدير محاضر اجتماعات الجمعية في سجل خاص.
- التوقيع على المحاضر سالفة الذكر مع رئيس الجمعية و سكرتيرها.
- التحقق من صحة الاجتماع والنصاب قانونا.[1]

3. **التدقيق والتحقيق في أصول وخصوم الشركة**: يعتبر هذا الواجب من أهم واجبات محافظ الحسابات وذلك كونه مطالبا بإبداء رأيه التقني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة وضع الشركة، ولكي يقوم بإبداء رأيه بعدالة واستقلالية المعلومات لابد أن يقوم بالفحص والتحقق من أصول الشركة وخصومها.

1 رأفت سلامة محمود، وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار الميسرة للنشر والطباعة والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2011، ص ص 115،118.

4. **مراقبة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها:** من واجبات محافظ الحسابات مراقبة الحسابات، مراقبة أعمال الشركة والتحقيق من مدى انتظام الدقات والسجلات وأنه تمت مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها وقد نص قانون الشركات المادة (193) على أنه من واجبات محافظ الحسابات مراقبة أعمال الشركة.

5. **فحص الأنظمة العالية والإدارية للشركة:** من واجبات المحافظ أن يقوم بفحص الوضعية المالية للشركة محل التدقيق، النظام الإداري وكذلك نظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمته، حيث نصت المادة (193) من قانون الشركات على أنه يتولى محافظو الحسابات مجتمعين أو مفردين القيام بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة العالية الداخلية لها والتأكد من ملامتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

6. الالتزام بأصول المهنة: يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بأصول مهنة التدقيق و أن يراعي مصالح العميل، فقد نصت المادة (24) من القانون العام رقم (73) لسنة 2003 على أن يقسم مقدم الطلب بعد الموافقة على طلبه، و قبل منحه إجازة المزاولة، أمام رئيس الهيئة العليا أو من يقدمه من أعضائها بحضور الرئيس.

- الاطلاع على قرارات الشركات.
- المحافظة على أسرار الشركة
- عدم تلويث السمعة المالية للشركة.
- تقديم التقرير.
- استلام كتاب رسمي من إدارة الشركة عند تعيينه.

المطلب الثاني: أتعاب ومسؤوليات محافظ الحسابات

المادة (44) من القانون رقم 91 - 08 حددت بصفة دقيقة أتعاب محافظ الحسابات حيث جاء فيها: "تحدد الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع محافظي الحسابات أتعاب محافظي الحسابات طبقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية، في إطار التشريع المعمول به، ولا يمكن أن يتلقى محافظو الحسابات فضلا على الأتعاب أي أجر أو امتياز تحت أي شكل كان" ومن هذا المنطلق تم وضع جدول أتعاب يسهل عملية حساب أتعاب محافظ الحسابات بناءا على مؤشرات ومعايير هي:

- المجموع الإجمالي للميزانية بدون تخفيض الاهتلاكات والمؤونات.
- مجموع الإيرادات المسجلة في الصنف (7) باستثناء حسابات التحويل حساب (75 و78) إلا أنه لا يمكن تطبيق جدول الأتعاب هذا لدى المؤسسات التي يفوق مجموع ميزانيتها 10 000000.00د.ج.

حسب القرار المؤرخ في 3 جمادى الثانية 1415 الموافق ل 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات جاء في مادته رقم 2 مايلي:

يتقاضى محافظو الحسابات أتعاب عن الأعمال التي ينجزها خلال السنة المالية، في إطار مهامهم العادية ومع احترام العينات المهنية، وتدفع أتعاب محافظ الحسابات عن مهامه العادية، بناء 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 العامة العادية.

المصاريف التي ينفقها محافظو الحسابات، في إطار مهامهم كما تقتضيها العناية المهنية وبرنامج العمل الذي تستخلص منه، يتم التكفل بها ابتداء من السنة المالية 1994 كما يلي:

- ترد مصاريف النقل، بناء على تقديم الأوراق الثبوتية، وفي حالة استعمال السيارة الشخصية ترد هذه المصاريف على أساس تعويض كيلو متري قدره 3 د.ج عن الكيلومتر الواحد.

- مصاريف الإيواء والإطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرها بوسائلها الخاصة ترد بناء على تقديم بيانات النفقات مدعمة بالوثائق الثبوتية المطابقة.

- 1500 على الأكثر في اليوم عن الشخص الواحد.

- 80 % من مجموع الساعات المخصصة.

لا تدفع المصاريف المذكورة أعلاه إلا في الحالات التي يبررها قانونا بعد المسافة التي تبعد أكثر من 50كم عن مراكز المراقبة أو مقر حافظ الحسابات.[1]

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

محافظ الحسابات يمارس مهنته تحت مسؤولياته الخاصة، وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه وخبراء يختارهم هو، ومن هنا يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاثة أنماط من المسؤوليات:

- المسؤولية المدنية.

- المسؤولية الجزائية.

- المسؤولية التأديبية.

1. المسؤولية المدنية.

في أغلب الأحيان تكون هذه المسؤولية تعاقدية و تعني مسؤولية محافظ الحسابات أمام العميل الذي يرتبط معه بعقد مكتوب وقد تكون مسؤوليته تقطيرية، أي أن كل خطأ يسبب ضرر للغير يلتزم من ارتكاب بالتعويض وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاث أركان وهي:

- خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله لواجباته.

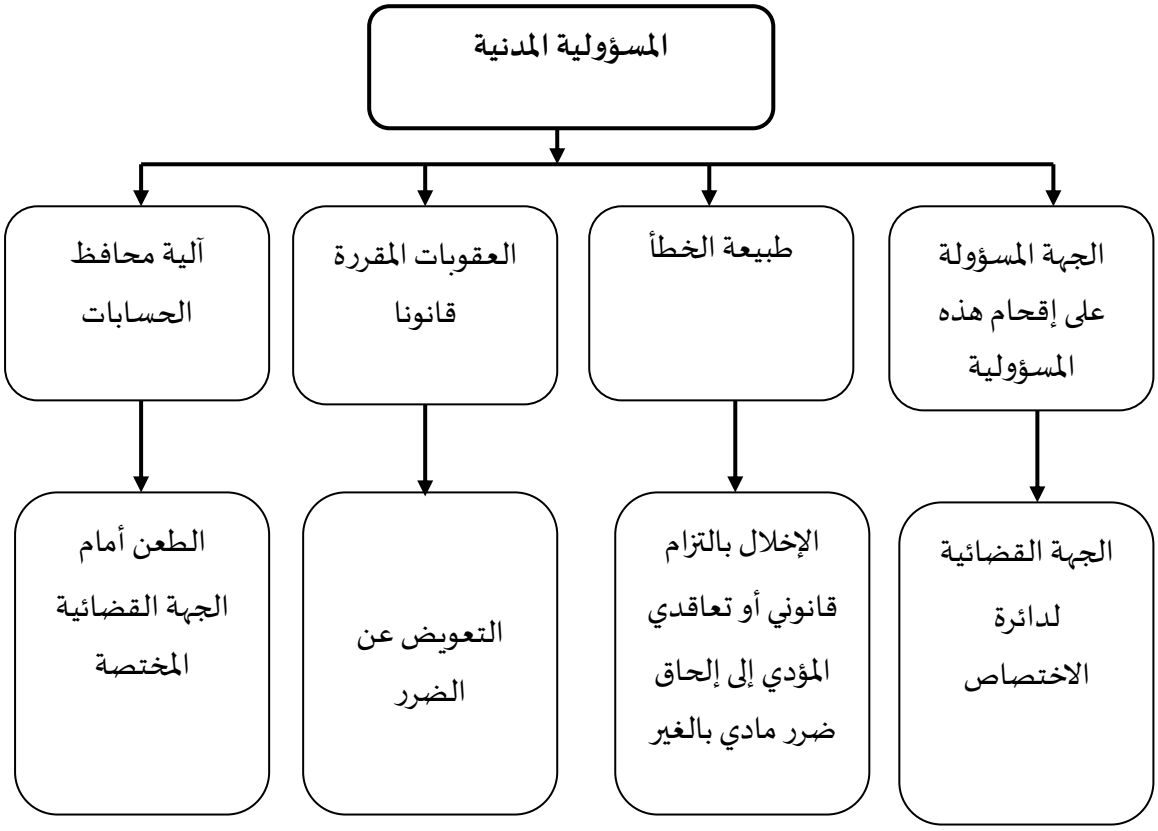
1 حسب المادة 08-09، من القانون 91-08،

- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.
- رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.

كما يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الغير قد يكونون المساهمين، الشركاء، المدنيين الاجتماعيين، وبصفة عامة كل الآخرين الذين تضرروا من أفعال محافظ الحسابات.

ومن خلال الشكل التالي نوضح المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات:

الشكل رقم (I-1): المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المادة 61 من القانون 10-01.

من خلال الشكل يتبين لنا أن العلاقة بين الخطأ والضرر علاقة سببية أكيدة ومباشرة، بمعنى أن يكون الخطأ هو المنتج للضرر، وبالتالي وجب على الطرف المتضرر إثبات الضرر، وعلى محافظ الحسابات إثبات نفي مسؤوليته عن الضرر.

2. المسؤولية الجزائية:

المادة (52) من القانون 91-08 تنص على أنه "يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالالتزام القانوني."

ومن هنا يمكن تحديد نوعين ما المسؤولية الجزائية:

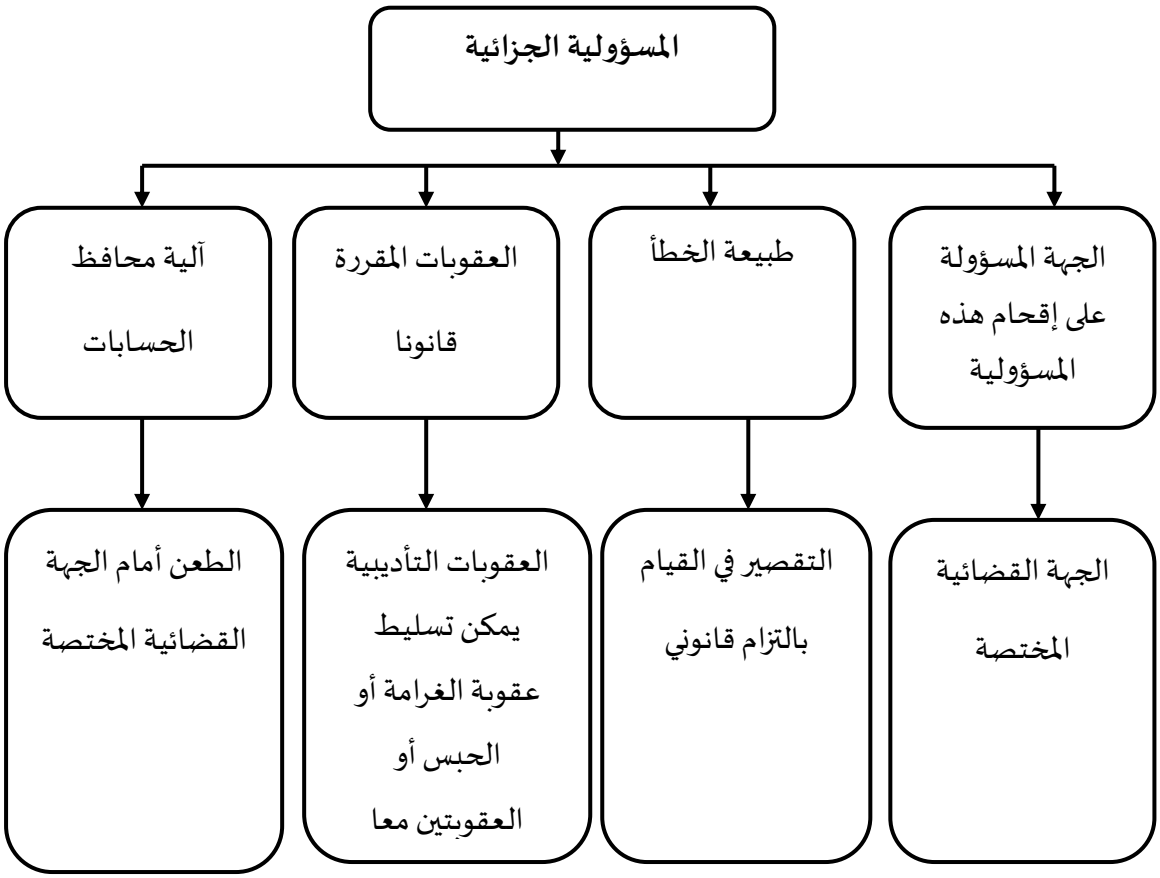
مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات وتتمثل في ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإصرار بالمجتمع و تنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات وتكون في الحالات التالية:

- تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهن.
- المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق في أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة.
- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافه.
- عدم احترام المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.[1]

وهناك مسؤولية تضامني عن الأفعال المخالفة التي قد يقوم بها محافظ الحسابات بالاشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية، كتقديم معلومات خاطئة، التستر على أفعال المسيرين، النصب والاحتيال...الخ.

ومن خلال الشكل التالي نوضح المسؤولية الجزائية فيما يلي:

الشكل رقم (I-2): يمثل المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المادة 62 من القانون 10-01.

1 محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1999، ص ص 57،58.

من خلال الشكل أعلاه تبين لنا أن المسؤولية الجزائية يمكن تعريفها بأنها المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذا توافر القصد الجنائي، أي علمه بالجريمة ومشاركته فيها، كما تخضع إلى مبدأ مهم ألا وهو "لا عقوبة ولا تدابير أمن إلا بنص قانوني".

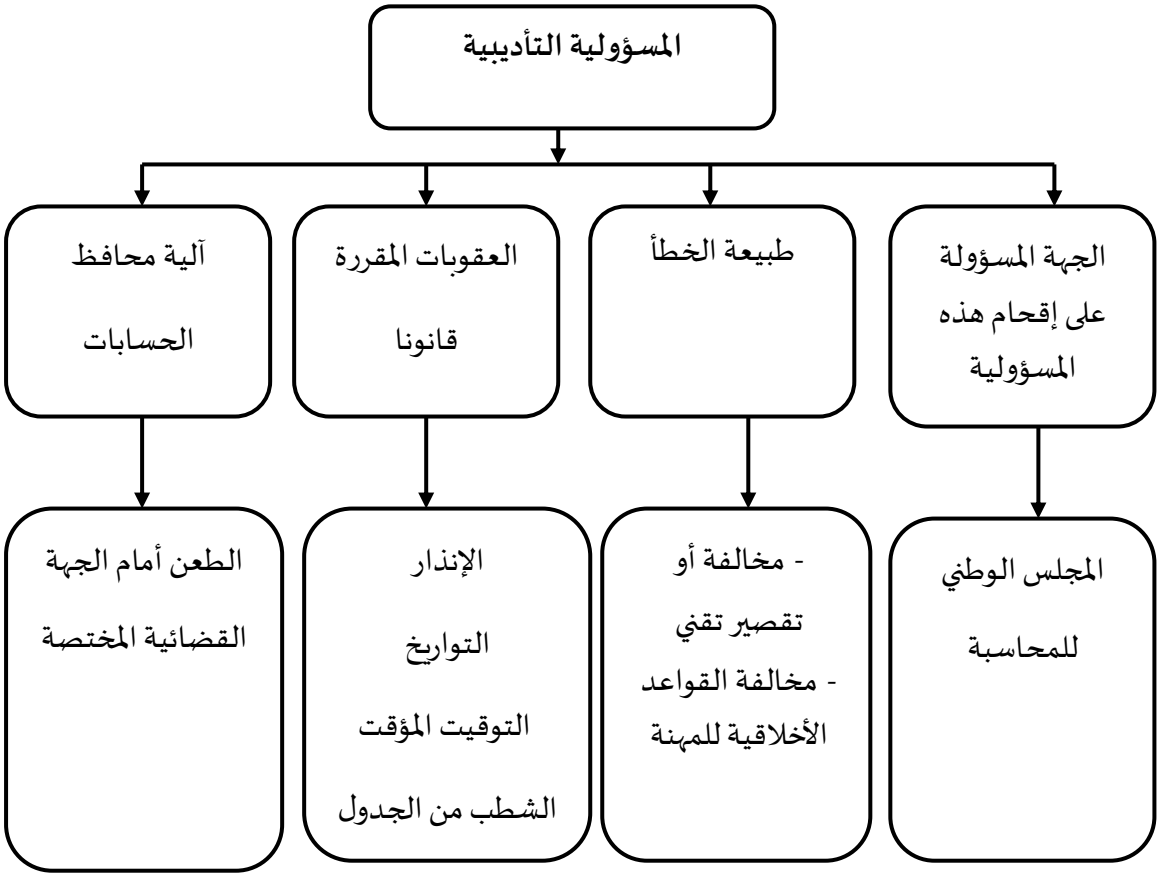
3. المسؤولية التأديبية:

بموجب المادة (53) من القانون رقم 91-08 المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات يمكن أن يتلقى المعني مخالفة أو تقصير في القاعد المهنية، ويترب على ذلك إجراءات تأديبية ويمكن حصرها فيما يلي:

- تلقي المعني بالأمر إنذار.
- التوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة.
- شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة وغيرها .
- الإهمال المهني الفضيع.[1]

ومن خلال ما سبق ذكره يمثل الشكل التالي المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات:

الشكل رقم (I-3): يوضح المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المادة 63 من القانون 10-01.

1 القانون التجاري، مرجع سابق، ص ص 256،257.

من خلال الشكل يتضح لنا أن القانون 10-01 قد حدد العقوبات التأديبية المتخذة ضد محافظ الحسابات وقسمها إلى درجات ولم يقسم الأخطاء حسب الدرجات بل أرجع ذلك إلى التنظيم، وأن المشرع الجزائري لم يحدد بالضبط مفهوم الخطأ التأديبي، وبالتالي يمكن اعتبار أي خطأ يصدر من محافظ الحسابات يمكن تصنيفه على أنه خطأ تأديبي.

المطلب الثالث: صعوبات وتحديات مهنة محافظ الحسابات

1. صعوبات مهنة محافظ الحسابات:

تواجه مهنة مراجعة الحسابات مشاكل وصعوبات عديدة ناجمة عن عدة عوامل أهمها:

- الشك في استقلال المراجعين و نقص الكفاءة المهنية عندهم، و انخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة.

- قصور التقارير المحاسبية على مسايرة التغيرات في المجتمع.

- وجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات.

- وجود ضعف و ثغرات في نظام الرقابة الداخلية تأثر على سلامة الإجراءات و على حماية الأصول المنشأة و ممتلكاتها.

- وجود غش وارتباطات غير قانونية بالقوائم المالية بهدف الحصول على مميزات غير مشروعة مثل: المناورات والتلاعب والتزييف أو التحريف في المستندات والسجلات المحاسبية.....إلخ.

- احتمال الوصول إلى استنتاجات أو نتائج بالنسبة للعينة تختلف عن دراسة المجتمع ككل لأن عدم اكتشاف مشاكل في العينة لا يعني عدم وجودها في المجتمع.

- تأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، و تأثير التقديرات المحاسبية التي اعتمدتها إدارة المنشاة عند عمل القوائم المالية، بالإضافة إلى قيود التكلفة والمنفعة.[1]

- تضارب المصالح بالنسبة للمهنيين وما ينتظر من المهنة وبالأخص فيما يتعلق بالمجتمع.

- تعرض المدققين إلى انتقادات واسعة من قبل مستخدمي القوائم المالية، و ما تبع ذلك من توجيه اتهامات لأصحاب المهنة مما أدى إلى اتسام المهنة بالدعاوي القضائية ولهذا أصبح المراجع الخارجي مطالبا

بعدد من المسؤوليات، أهمها مسؤوليته عن اكتشاف الغش و التلاعب الإداري.[2]

- تحديد نطاق عمل المدقق بطريق تؤثر بشكل جوهري على إجراءات الفحص و عدم إمكانية إجراء

الفحص بشكل فعال.

- حالة عدم التأكد التي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، والتي تجعل المدقق يعتبر إبداء رأي متحفظ لا يعد مناسبا بسبب عدم التأكد.

- عدم استقلال المدقق عن العميل والذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي.

---

1 يوسف جربوع، محددات مراجعة القوائم المالية تحدي كبير للمراجع الخارجي، "دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين"، غزة 2005.

2 غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006، ص49.

2. تحديات مهنة محافظ الحسابات.

كما يعمل محافظ الحسابات على تحدي هذه الصعوبات من خلال مجموعة من المحاولات منها:

- تحديد احتياجات العمل من العنصر البشري حتى لا يقع المدقق في حالة عجز هو برنامج جزء من المساعدين أو من الكفاءة المهنية المطلوبة، للوفاء بمتطلبات خطة و برنامج التدقيق.

- التحقيق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ المحاسبية (استخدام الأساس الملائم لتحقيق الإيرادات مثلا بشكل يربط التكاليف بالإيرادات وتخصيصها على الفترات المحاسبية).

- يعمل على مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية و عن مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي المالي لإعطاء صورة حقيقية على المؤسسة للأطراف المستخدمة لآراء المدقق.

- العمل على تحقيق أعلى مستوى من الجودة المطلوبة أثناء أداء المهام الموكلة إليه.

- العمل على ثبات اتجاه غير متحيز عند أداء عملية التدقيق في كل مراحله.

- التنبؤ بالأخطاء التي من الممكن أن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.[1]

1 غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 37.

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى مهنة محافظ الحسابات ودوره في مجال الشركات التجارية وكذلك في ضمان حقوق الغير والأقلية داخل هذه الشركات بقصد التحقيق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية، خاصة أنه صادر عن جهة خارجية تتوفر لها الخبرة والمعرفة المناسبة يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ويرفع من درجة الثقة فيها.

وتعتبر مهنة المراجعة من أهم المهن في الدول المتقدمة نتيجة لما تؤديه من خدمات إلى تلك الجهات العديدة فإنها تخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة وتساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات نظرا لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف أو التلاعب والغش.

الفصل الثاني: الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائري المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات

تمهيد:

شهدت السنوات الأخيرة تطورات في مجال التدقيق وقد أدت هذه التطورات إلى زيادة أهميتها فبعد ان كانت عملية التدقيق قاصرة على تتبع الغش والأخطاء إلى جوهر ومضمون القوائم المالية ثم اتسعت لتشمل كافة المجالات المحاسبية بمفهومها العلمي الحديث. وكان من الطبيعي إزاء هذه التطورات الكبيرة أن تظهر أساليب جديدة للتدقيق وأن يزداد الاهتمام العلمي والأكاديمي والمهني بتنظيم هذه المهنة وتطويرها لأدائها بأقصى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية ومن خلال ما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري للتدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية.

وقد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين: المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي، المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائري المتعلق بمهنة محافظ الحسابات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي

يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، حيث يقوم المدقق بإتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها المدقق مسبقا في صورة برنامج تدقيق، وتخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير دولية مقبولة عموما ومتعارف عليها على المستوى المحلي والدولي، هذه المعايير تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة ومعترف بها دوليا لضمان تحقيق الهدف الأساسي لعملية التدقيق والمتمثل في إبداء الرأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية التدقيق.

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي وأهدافه

1. التطور التاريخي للتدقيق لمحة تاريخية:

أن تكون الدول والمملكات من جهة وتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية من جهة أخرى أدى إلى تطور المحاسبة وازدياد حجم عملياتها، فانعكس هذا انعكاسا مباشرا على التدقيق، الذي تطور هو الآخر وانتشر بنفس درجة انتشار المحاسبة ونلخص أهم المراحل التي مر بها التدقيق في الجدول التالي:

الجدول رقم (II-1): يمثل التطور التاريخي للمراجعة[1]

الفترة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
سنة 2000 ق.م إلى 1700م	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل دين	مجازات اللصوص والمختلسين وحماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم والمساهمين	محاسب	تفادي الغش ومجازات الفاعلين وحماية الأموال
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	محاسب أو قانوني	حماية الأصول
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	مراجع ومحاسب	تفادي الغش، تأكيد سلامة القوائم المالية السابقة
من 1940 إلى 1970	الحكومة، المصارف والمساهمين	مراجع محاسب ومختص في الاستشارة	التأكيد على سلامة القوائم المالية السابقة
من 1970 إلى 1990	الحكومة، مؤسسات أخرى والمساهمين	مراجع محاسب ومختص في الإشارة	جودة نظام الرقابة الداخلية نوعية المعايير المحاسبية ومقاييس المراجعة والمراجعة
من بداية 1990	الحكومة مؤسسات	شخص مختص في	التأكد من صحة

1 خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الناحية النظرية والعلمية، ط1، دار وائل، 2000، ص ص 17-21.

	أخرى والمساهمين	المراجعة، المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الحسابات ودقتها وجودة نظام الرقابة طبقا للمعايير الدولية

المصدر: صبرينة العايب، المراجعة الخارجية في ظل اعتماد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي الجديد، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، الجزائر، 2012-2013، ص 9-10.

2. مفهوم التدقيق المحاسبي

تعددت مفاهيم التدقيق المحاسبي وسنتطرق لعدة تعاريف منها:

التدقيق المحاسبي هو عبارة عن فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والمستندات وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أو المنظمة فحصا نظاميا ومطابقة للمواصفات والمعايير العالمية والمعارف بها، والخروج من هذا الفحص برأي منطقي ومحايد يدل دلالة واضحة على مدى تطابق القوائم المالية للمنشاة أو المؤسسة لما هو موجود على أرض الواقع.

فقد عرفه أحمد جمعة بأنه :"عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقيق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية".

كما عرفته الجمعية المحاسبية الأمريكية بأنه:

"عملية منتظمة وموضوعية للوصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات للمهتمين بذلك التحقيق".[1]

وقد توصل خالد عبد الله إلى مفهوم شامل وهو: "إن عملية التدقيق تشمل الفحص examinassions والتحقيق vérification والتقرير reporting ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع أما التحقيق فيقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة، وكذا دلالة وضعه المالي في نهاية تلك الفترة، حيث يبن المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة".[2]

و يمكن تعريف التدقيق من وجهة النظر العملية على أنه "طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج إلى الأطراف المعينة ومن المعروف أن القوائم المالية التي تلخص هذه الأحداث تمثل المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله

1 أحمد جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث: الإطار الدولي، ط1، دار صفاء، عمان، 2009، ص 25.

2 خالد عبد الله، مرجع سابق، ص 20.

والمعدة من قبل إدارة المؤسسة، وبالرغم من أن المدقق قد يشارك في إعدادها وكتابة الملاحق لها، إلا أن وظيفته لا تتعدى فحص تلك القوائم وإبداء رأيه الفني حول عدالتها".

وعرفت أيضا بأنها: "مراجعة حسابات مؤسسة ما تشمل على دراسة أعمالها والنظم المتبعة في القيام بعملياتها ذات المغزى المالي وطريقة الرقابة والإشراف عليه وفحص سجلاتها القيود المحاسبية فيها، وكذلك مستنداتها وحساباتها الختامية والتحقق من أصولها والتزاماتها وأي بيانات أو قوائم مالية أخرى مستخرجة منها بقصد التثبت من أن الأعمال المحاسبية المعمول عنها مراجعة أو مقدمة عنها بشهادة المراجع صحيحة، وتمثل ما تدل عن عمليات المؤسسة المالية أو نتائجها أو الحقائق المتصلة بها أو مركزها المالي تمثيلا صحيحا بدون أي مبالغة أو تقصير يدل هذا التعريف أن التدقيق قد يكون جزئي أي تدقيق جزء معين فقط، من أعمال سواء كان هذا الجزء من الأعمال العادية أو الاستثنائية الغير متكررة أو إجراء بحث لمساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية وهو التعريف الشامل".

وبناءا على هذه التعاريف يمكن تحديد أهم النقاط التي يتمحور حولها تدقيق الحسابات، وهي:

1. **المنهجية:** تدقيق الحسابات إطار متكامل ومنظم من الإجراءات والمراحل، المترابطة والمخططة جيدا، التي يقوم بها مدقق الحسابات استرشادا بمجموعة من الفروض والمعايير المهنية.

2. الفحص: يقصد به فحص القياس المحاسبي، من قياس كمي ونقدي للأحداث الاقتصادية، ولا يقتصر الفحص على المعلومات المحاسبية فقط، بل يشمل نظام المعلومات المحاسبية الذي أنتجها ونظام الرقابة الداخلية المرتبط به.

3. **التحقيق**: وهو إمكانية الحكم على عدالة ومصداقية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج المؤسسة الاقتصادية، وكدلالة على وضعها المالي.

4. **أدلة الإثبات**: وهي تمثل أي معلومات مقنعة، قد تكون من داخل المؤسسة أو من خارجها يقوم مدقق الحسابات بتجميعها، تقييمها وفحصها كتمهيد لإبداء الرأي حول عدالة ومصداقية القوائم المالية، فهي تمثل الأساس الذي يستند عليه التحقيق بعد فحصها.

5. **التقرير**: وهو ختام عملية التدقيق، ببلورة نتائج الفحص والتحقيق، يبين فيه مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية من عدمهما استنادا لأدلة الإثبات التي سبق جمعها وتقييمها هذا التقرير سوف تستفيد منه أطراف مختلفة ستتخذ قرارات لها علاقة بالمؤسسة محل عملية التدقيق، أهمها: الأملاك، المستثمرين، المقرضين، الأجهزة الحكومية والرأي العام).[1]

ومن خلال هذه التعويضات نستنتج تعريف شامل للتدقيق وهو: "تدقيق الحسابات في مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص بهدف إعطاء رأي فني محايد بخصوص صحة القوائم المالية، ولا بد من توفر المعرفة عند المدقق بالأمور المتعلقة بالتدقيق حيث يتوجب عليه الإلمام بجميع ما تطلبه قواعد التدقيق سواء القواعد العامة للتدقيق أو قواعد التدقيق المرتبطة بالعمل الميداني.

1 زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008، ص 18.

ثالثا: أهداف التدقيق

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إبداء رأي فني محايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة من المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية من تلك الفترة المدقق فيها، وهناك أهداف ثانوية منها التقليدي والحديث نتيجة التطور والانفتاح الاقتصادي.

1. **الأهداف التقليدية**: يمكن إيجازها فيما يلي:

- إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية وكشف الأخطاء وأعمال الغش والتلاعب.
- التأكد من صحة العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية مع مفردات الأصول والالتزامات.
- إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه.

2. **الأهداف الحديثة**: يمكن إيجازها فيما يلي:

- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة عملية التنفيذ والنتائج المحققة مع مقارنتها لما هو مخطط مسبقا.
- تحديد وتحليل الانحرافات لمعرفة أسبابها ومدى معالجتها كما يعمل على الحد من الإسراف.
- تقييم كفاءة الأداء والكفاءة الإنتاجية مع رفع مستوى فعالية المؤسسات.[1]

أن تتبع نشوء، وتطور المراجعة يعطى أساسا لتحليل وتفسير التغيرات التي طرأت على أغراض وأهداف المراجعة وأساليبها، كما يكشف عن اتجاه جديد نحو الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية. والتقليل من الفحص الشامل للأحداث المالية يمكن القول أن هناك حاليا أغراضا أساسية للمراجعة وأغراضا تبعية، وأدناه استعراض لأهم هذه الأهداف والأغراض.

3. **الأهداف والأغراض الأساسية للمراجعة:**

- تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة.
- تمكين المراجع من إبداء رأيه في ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية.
- اطمئنان أصحاب الشركة على سلامة إدارة المؤسسة وسلامة أموالهم المستثمرة.
- اعتماد الآخرين كالمستثمرين والمقرضين على الحسابات المدققة في اتخاذ قراراتهم.
- سهولة الربط الضريبي نتيجة اعتماد موظفي الضرائب على الحسابات المدققة عند تقدير الضريبية المستحقة.

4. **أهداف وأغراض التبعية للمراجعة:**

- اكتشاف الأخطاء والغش.

1 حفيظة مقراوي وآخرون، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة خميس مليانة، 2016-2017، ص 11.

- اعتماد إدارات أقسام المؤسسة على الحسابات المدققة في تقرير السياسة الإدارية السليمة للحاضر والمستقبل.

- تسهيل تقدير مبلغ شهرة المحل عقد بيع المؤسسة.

- تسهيل قيام المؤسسة بتقدير التقارير المالية المختلفة إلى المصالح والجهات الإشرافية كرقابة النقد وشركات التأمين...الخ.

- قيام الأقسام المالية بتسجيل كافة العمليات أول بأول، وتهيئة كافة الدفاتر والسجلات وجعلها جاهزة للمراجعة في أي وقت.[1]

المطلب الثاني: أنواع وأهمية التدقيق

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة من التعرف على المركز المالي للمؤسسة، وتنوع التدقيق يتم وفقا للزاوية التي ينظر منه لعملية التدقيق بل يعني ذلك وجود أنواع من التدقيق مختلفة في المبادئ أو المعايير أو الإجراءات بل يعني ذلك اختلاف عمليات التدقيق.

الفرع الأول: أنواع التدقيق:

- من حيث النطاق.

- من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق.

- من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق.

- من حيث درجة الالتزام القانوني في القيام بعملية التدقيق.

- من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في تنفيذ عملية التدقيق.

1. التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيق:

1.1. **التدقيق الكامل:** سابقا كان حجم المشروعات صغيرا لذا كانت عملية التدقيق تمتد إلى جميع العمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات للتحقق من سلامة تسجيل القيود المحاسبية وعدم وجود أخطاء أو غش وضمان إتباع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ومع تطور حجم المشروعات وتعدد عملياتها أصبح تدقيق العمليات جميعها يتطلب نفقات باهظة وجهدا ووقتا كبير فاتجه التفكير نحو التدقيق الاختياري الذي يتمثل في فحص بعض العمليات بشكل دقيق وشامل دون غيرها وذلك في مواعيد يحددها المدقق نفسه كان يدقق مشتريات شهر معين ومبيعات شهر آخر، وهكذا أي باستخدام الأساليب الإحصائية لتحديد نطاق التدقيق خصوصا وأن مع اتساع حجم المشروعات بدأ الاهتمام بتصميم أنظمة سليمة للرقابة والضبط الداخلي مما يحقق رقابة داخلية على التصرفات المالية ويوفر حدا أدنى من الدقة الحسابية ويمنع حدوث أي أخطاء أو الغش و لذا يجب على المدقق قبل أن يبدأ بعمله القيام بفحص دقيق لنظام الرقابة الداخلية في المشروع للتأكد من مدى سلامة هذا النظام و مدى

1 حازم هاشم الأوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، ط1 الجزء الأول، دار الكتاب الوطنية، ليبيا، 2003، ص ص 30،28.

الاعتماد عليه حيث أن ذلك الفحص يؤدي إلى توسيع نطاق عملية التدقيق أو الاكتفاء بتدقيق بعض العمليات بشكل يطمئن معه إلى سلامة تسجيل و تصنيف العمليات المالية في الدفاتر والسجلات.

2.1. التدقيق الجزئي:

هو تدقيق جزء محدد من عمليات المشروع وذلك بتكليف خطي من قبل إدارة المشروع كان تتفق الإدارة مع المدقق على تدقيق مستندات عملية معينة أو فحص عمليات جزء محدود من الفترة المالية أو فحص عمليات قسم من أقسام المؤسسة، تكون مسؤولية المدقق محدودة بنطاق عملية التدقيق فقط وفيما قدم إليه من بيانات ومعلومات لذا يجب تحديد نطاق المراجعة الجزئية كتابة مع الجهة التي تكلف المدقق بهذه العملية وعلى المدقق أن يبين في تقريره النتائج التي وصل إليها خلال عملية التدقيق.

2. التدقيق من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

1.2. التدقيق النهائي: في هذا النوع من المراجعة، يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية وانتهاء المحاسب من عمله وإقفاله للحسابات الختامية، وهذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر المراجع على فحص ومراجعة الميزانية.

2.2. **التدقيق المستمر**: وهذا النوع من التدقيق يستمر خلال الفترة المالية للمشروع حيث يتم تدقيق حسابات كل شهر على حدة يقوم بزيارات متعددة للمؤسسة موضوع التدقيق ثم يتم في نهاية العام إجراء التدقيق النهائي الخاص بإعداد قوائم نتيجة الأعمال المتمثلة في حساب الأرباح والخسائر وقائمة المركز المالي.

ومن الواضح أن هذا النوع من التدقيق يصلح في تدقيق المؤسسات الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي، ويمتاز هذا النوع من التدقيق بالخصائص التالية:

- وجود وقت كاف لدى المدقق ما يمكنه من التعرف على المؤسسة بصورة أفضل، ومن التدقيق بشكل أوفى.
- سرعة اكتشاف الغش والخطأ وفي وقت قصير بدلا من ترك تلك حتى نهاية العام، بمعنى آخر إمكان حصر الفترة التي تم فيها حدوث الخطأ والغش وعلاجه أول بأول.
- انتظام العمل بمكتب المدقق وفي المشروع أيضا لوجود المجال الواسع زمنيا للتدقيق.
- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي المشروع.
- انجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المشروع، وذلك بسبب تردد المدقق على المؤسسة أيضا.[1]

3. التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:

1.3. **التدقيق الداخلي**: هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من داخل المؤسسة يهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة من خلال التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات دقيقة للإدارة، كما أنه يمثل أحد

1 مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، ط1، دار الرواد للنشر، عمان الأردن، 2014، ص ص 36، 38.

فروع الرقابة الداخلية يمد الإدارة بالمعلومات المستمرة بهدف اكتشاق الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات المرسومة.

2.3. **التدقيق الخارجي:** هو عملية منظمة، يقوم بها مدقق مستقل عن إدارة المؤسسة، بغرض إبداء رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية التي تخص مؤسسة معينة. مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام، يسمى التدقيق الخارجي تدقيق محاسبي ومالي، يعمل على تأكيد صحة القوائم المالية أو يقدم نصائح وتوجهات لصالح مجلس الإدارة لكي تستخدم في المجالات الأخرى.

3.3. **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:** يقصد به التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما بما يضمن تغطية أشمل لأعمال المراجعة، وتقليل بقدر الإمكان وازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعا يحقق أهداف المراجعة بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة حيث يكمن التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إلى:

- تغطية أعمال المراجعة لكافة أنشطة المؤسسة.
- تنفيذ أعمال المراجعة بجودة عالية.
- الحد من التكرار وازدواجية العمل.
- تخفيض تكلفة أعمال المراجعة.
- مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بنجاح.[1]

4. **التدقيق من حيث درجة الإلزام القانوني في القيام بعملية التدقيق:**

1.4. **التدقيق الإلزامي:** وهو التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، فقد ألزم القانون عددا كبيرا من المؤسسات بتدقيق حساباتهم وأهم هذه المؤسسات شركات الأموال.

2.4. **التدقيق الاختياري:** هو ذلك التدقيق الذي يطلبه أصحاب المؤسسة دون إلزام قانوني يحتم القيام به، وتلك هي الحالة بالنسبة للمؤسسات الفردية وشركات الأشخاص وقد يكون التدقيق إما كاملا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المؤسسة وكما هو موضح في العقد المبرم بين المدقق والعميل.

5. **التدقيق من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في تنفيذ عملية التدقيق:**

1.5. **التدقيق العادي:**

وهو التدقيق الذي يهدف إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتائج أعمال المشروع وعن مركزه المالي في نهاية فترة معينة ويجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الضرورية أثناء ذلك وقد يكون التدقيق العادي تدقيقا كاملا أو جزئيا إلا أن هدفه النهائي يتمثل في الحكم على سلامة القوائم المالية للمشروع واتفاقها مع ما سبق تسجيله في دفاتره ومستنداته.

1 مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص 39.

2.5. التدقيق لغرض معين:

هو تدقيق موضوع محدد بهدف محدد بتكليف من جهة ما لمدقق حسابات ويتم هذا التكليف كتابة ويحدد فيه نطاق عملية التدقيق والغرض منها، وقد يتم هذا التكليف من إدارة المشروع كان يكلف المدقق بفحص نظام المراقبة الداخلية للمشروع بهدف تصميم نظام آخر أكثر دقة أو تكليف المدقق بتدقيق مستندات عملية ما أو الاشتراك في لجان جرد المخزون أو اكتشاف اختلاسات أو أخطاء حدثت في فترة زمنية معينة كما قد يتم التكليف من جهات أخرى حكومية أو غير حكومية كانت تنتدب المحكمة مدققا لحصر تركة شخص ما أو لتصفية مشروع ما أو إعادة تقييم ممتلكات مشروع ما، ولذا فإن مدقق الحسابات لا تقتصر خدماته على مجرد كتابة التقارير عن القوائم المالية الختامية للمشروعات بعد فحصها فقط بل تمتد خدماته أيضا إلى مجالات أخرى متعددة.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة من التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة ومن هذه الأطراف:

1. **إدارة المؤسسة:** يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسة.

2. **المؤسسات المالية والتجارية والصناعية:** يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ القرار منح قرض أو عدمه على القوائم المالية للمدقق بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

3. **الجهات الحكومية:** تعتمد على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض ضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشطات بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف آخر.[1]

1 مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص ص 22ن 23.

المطلب الثالث: معايير وفروض التدقيق والتزامات المدقق

الفرع الأول: معايير وفروض التدقيق

1. معايير التدقيق: أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القوانين مجموعة من المعايير التي ألقت قبولا عاما من قبل الممارسين لمهنة التدقيق لدرجة أنها أصبحت ومازالت المرجع الأساسي لكل من مزاولي المهنة وتشمل ثلاثة معايير المعايير العامة (الشخصية)، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقارير.

1.1. المعايير الشخصية:

وتسمى المعايير العامة أو المعايير الشخصية وذلك لأنها تتعلق بشخص مراجع الحسابات من ناحية تأهيله مهنيا ومهنيا وهي ثلاثة معايير:

المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق وذلك فيما يلي:

- التأهيل العلمي والدراسي.
- التأهيل العلمي والخبرة المهنية.
- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء الجداول الآتية:

✓ جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين.

✓ جدول المحاميين أو المدققين.

✓ جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين.

المعيار الثاني: قاعدة الاستقلال

تتوقف على استقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال، يجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.[1]

المعيار الثالث: قاعدة العناية المهنية الملائمة

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، ولمسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية. هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة.

1 أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 26.

2.1. معايير العمل الميداني Field Works standards

وهي التي تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير:

المعيار الأول: قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين

تتطلب أولا اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التنفيذ وفقا لخطة ملائمة فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وكذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق، تحتاج عملية التدقيق إلى تخطيط دقيق ومتابعة، فينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلة وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع، فهو ما يسمع ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص

المعيار الثاني: قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافيه أكثر من غيرها واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة والى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفايته ويمر هذا النظام بثلاثة خطوات رئيسية وهي:

- الإلمام بنظام الموضوع: يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام.

- تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام: قد يكون هذا الأخير سليم نظريا ولكنه غير مطابق واقعيا ويمكن ذلك تتبع العينات الإحصائية.

- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.[1]

المعيار الثالث: قاعدة كافية وملائمة لأدلة الإثبات

ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا مسلما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية، وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

المعيار الرابع: توثيق العمل

يوثق عمل المراجعة دائما بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.

1 زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص ص 34، 35.

3.1. معايير إعداد تقرير المراجعة

وهي أربعة معايير كما يلي:

- يجب أن يوضح التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما بكل أبعادها المادية.

- يجب أن يبين التقرير بأن تلك المبادئ مطبقة بثبات وتجانس من فترة إلى أخرى أو الإشارة إلى غير ذلك.

- يجب أن يبين التقرير إفصاحا كاملا على الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك.

- يجب أن يبين التقرير رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل على القوائم المالية كوحدة واحدة، وعندما لا يستطيع المراجع أن يبين رأيه على تلك القوائم كوحدة واحدة. في هذه الحالة على المراجع أن يوضح الأسباب التي أدت إلى ذلك، وفي جميع الأحوال عندما تقترن اسم مراجع الحسابات بالقوائم المالية يجب أن يوضح التقرير طبيعة عمل المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

المعيار الأول: مدى اتفاق القوائم المالية مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها

يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى أن القوائم المالية للعميل تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، حيث تعتبر هذه المبادئ هي الأساس الذي يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية.

ويقصد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ان يتم إتباع تطبيق قواعد وأصول المحاسبة في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في عمله، والتي صادق عليها المتخصصين في مجال المهنة، ويعني ذلك التزام الإدارة بالمبادئ المحاسبية في إعداد وعرض القوائم المالية بما يتضمن صدق هذه القوائم، وخلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت تعريفات متعمدة أو غير متعمدة.

المعيار الثاني: مدى ثبات المنشاة في تطبيق الميادين والسياسات المحاسبية المتعارف عليها

يجب أن يتأكد المدقق فيما إذا كانت الميادين والسياسات المحاسبية المتعرف عليها والتي استخدمت في إعداد القوائم المالية في التدقيق لا تختلف عن تلك التي استخدمت في الفترة السابقة، وفي حالة وجود اختلاف جوهري في تطبيق هذه الميادين فيجب على المدقق الإشارة إلى ذلك في تقريره.

ويعني ذلك ثبات المؤسسة في إتباع الميادين والسياسات المحاسبية من خلال الفترات المالية بهدف الإبقاء على سلامة المقارنة بين القوائم المالية لنفس المنشاة عبر السنوات أو بينها وبين المؤسسات الأخرى المماثلة التي تتبع نفس المبادئ المحاسبية ولعدم إظهار قوائم مالية مضللة في حالة عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ.[1]

المعيار الثالث: مدى كفاية ومناسبة الإفصاح

يجب أن تعبر البيانات الواردة في القوائم المالية تعبيرا كافيا ومناسبا عما تحويه من معلومات وبخلاف ذلك يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى عدم كفاية ومناسبة الإفصاح، ولذلك يجب أن يقرر المدقق مدى كفاية البيانات التي حصل عليها ومدى صحتها حتى يبدي رأيه فيها، وإذا رأى المدقق أن هناك قصور في كم أو نوع أو محتوي هذا الإفصاح سوف يشير في تقريره إلى ذلك.

1 أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق ص 37.

المعيار الرابع: إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن الرأي مع ذكر الأسباب

يجب على المدقق أن يقوم بإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي ويكون رأيه فيها معبرا عن هذه القوائم كوحدة واحدة، ولا يعني ذلك الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية، وبصفة عامة يمكن تقسيم الآراء التي بينها المدقق إلى الأنواع التالية:

- رأي نظيف، وفيه يبدي المدقق رأيه بدون أي تعديلات أو تحفظات.

- رأي غير نظيف. وفيه يبدي المدقق رأيه متضمنا بعض التحفظات.

- رأي معاكس، وفيه يبدي المدقق عكسيا فقط إذا اعتقد أن القوائم المالية محرفة أو مضللة كلية بمعنى أنها لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها.

- رأي سلبي (الامتناع عن إبداء الرأي)، وفيه يمتنع المدقق على إبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويصدر هذا الرأي عندما لا يصل المدقق إلى أدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأيه.

2. فروض التدقيق:

يمكن أن تعرف بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار، ولكن لم تحظى فروض التدقيق بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطوير والتغيير يمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق فيما يلي:

- **فروض استقلال المدقق:** الواجب الأساسي للمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تمثل بصورة صادقة وعادلة للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وتقديم تقديره لمستخدمي تلك القوائم، وبما أن عمل المدقق هو القيام بعملية التدقيق بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والإدارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية). ولكن لا يعني أن يكون عدم وجود التعارض دائم أو حتمي لأنه ربما يكون ذلك تعارض بين مصلحة كل طرف كان تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق، في النهاية يجب أن يكون المدقق طرفا محايدا بالنسبة لأصحاب المؤسسة الإدارية.[1]

- **فرض إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم:** يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق ، وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم (المعلومات) مجموعة من المعايير مثل:

- **الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم، ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.

- **البعد عن التحيز:** أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة.

- القياس الكمي: أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

1 رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، ط1، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2015، ص ص 124، 130.

- **القابلية للفحص**: أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وإن يتم الوصول لنقص النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

- **فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم**: يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم الذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال وجود خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استنادا إلى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث الخطأ. فإذا توفر في المؤسسة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك، ويشمل نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة.

✓ الرقابة المحاسبية.

✓ الرقابة الإدارية.

✓ الضبط الداخلي.

- **فرض إثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف:** وهو أن يفترض المدقق ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المؤسسة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها، أما إذا اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه من المفترض أن يكون حريص في الفترات المستقبلية.

- **فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب**: يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض أن القوائم المالية والمعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختياري كما هو مفترض، حيث أن وجود هذه الأخطاء أو التلاعبات يتطلب من المدقق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.

- **فرض الصدق في محتويات التدقيق:** وهو أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يعده مدقق الحسابات بعد الانتهاء من عملية التدقيق ويقدم للجهة التي قامت بتعيينه. ويتطلب ذلك من المدقق أن يتحقق من:

- تطبيق المؤسسة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة عاما.

- أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية في المعلومات ملائمة.

- أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة تلائم طبيعة نشاط المؤسسة محل الفحص.

- أنه تم تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المؤسسة بثبات.

الفرع الثاني: حقوق وواجبات المدقق

يتمتع مدقق الحسابات بعدة حقوق كما عليه التزامات واجبة وتتلخص في الآتي:

- حقوق المدقق:

- حق الاطلاع في أي وقت عالى دفاتر وسجلات و مستندات الشركة سواء منها الإلزامية أو الاختيارية التي تمسكها الشركة، وكذلك محاضر الجلسات لمجلس الإدارة والهيئة العامة للمساهمين لمراعاة التقيد بنظام الشركة الأمامي وما يطلبه قانون الشركات وليتمكن أخيرا من إعطاء رأيه الفني المحايد حول عدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.

- حق طلب البيانات والإيضاحات التي يرى المراجع ضرورتها للمساعدة على القيام بعمله، وعلى مجلس الإدارة تزويده بذلك كله، وكذلك تحديد وقت الجرد لممتلكات الشركة والتزاماتها من أجل التأكد من عدالة تصوير البيانات المالية للواقع الشركة.

- حق دعوة الهيئة العامة للمساهمين للانعقاد وذلك في حالات الضرورة القصوى وقد جاء ذلك في المادة 172 من القانون على الوجه التالي: "يحق لهم المراجعون أيضا متفردين ومتجمعين أن يطلبوا من مجلس الإدارة دعوة الهيئة العامة في أي وقت إذا رؤوا ذلك مفيدا، أما تقدير الضرورة فأمر عائد لحكم المراجع نفسه وتقديره الشخصي.

- حق الحصول على نسخة من الاستفسارات والبيانات التي يواجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور اجتماعات الهيئة العامة بالإضافة إلى القوائم المالية المرفقة.

- حق مناقشة اقتراح عزله وذلك بالرد على هذا الاقتراح قبل ثلاثة أيام من اجتماع الهيئة العامة للمساهمين لأن مثل هذا الحق يحول دون العزل التعسفي للمراجع.[1]

- حبس المستندات والأوراق، والمقصود في هذا الحق المحافظة على مصلحة المراجع في الحصول على كامل أتعابه من موكله.

- واجبات المدقق:

- تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة، وما يتضمنه من دفاتر وسجلات و مستندات وقوائم في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق.

- قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها.

- الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك أو إذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15 من حملة أسهم الشركة.

- بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات، وجمع أدلة الإثبات الكافية.

- يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهنته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

- الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات.

1 غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان الأردن، 2009، ص ص 20،22.

الفرع الثالث: مبادئ عملية التدقيق

يوجد اتفاق بين الباحثين على أن هناك مجموعتين من المبادئ العلمية للتدقيق، وترتبط هذه المبادئ العلمية بكل ركن من أركانه (التأكيد التقرير)، بناءا على ذلك فإن المبادئ العلمية للتدقيق بمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

1. المبادئ المرتبطة بركن التحقيق (الفحص): وتتمثل في الآتي:

- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

- **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري**: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والشرعية وكذالك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

- **مبدأ الموضوعية في الفحص**:، ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التميز أثناء الفحص وكالات الاستثناء إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وند عمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

- **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية**: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في

الشركة، بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدي المدقق عن أحداث الشركة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة وهذا المناخ تعبير عما تحتويه الشركة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2. **المبادئ المرتبطة بركن التقرير**: وتمثل في الآتي :

- **مبدأ كفاية الاتصال**: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة النقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة الجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

- **مبدأ الإفصاح**: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفحص المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذه الأهداف للشركة، ومدى التطبيق للميادين والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف (ان وجدت) في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

- **مبدأ الإنصاف**: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالشركة سواء داخلية أو خارجية.

- **مبدأ السببية**: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي

يواجه به المدقق، وان تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

وما هو جدير بالذكر ان المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادرات المجال وأن تكون متسقة مع هذه المقومات. كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العلمي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون قضايا غائبة أو سلبية.[1]

المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائري المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات

المطلب الأول: الإطار القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر

الفرع الأول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

لقد أصدرت الجريدة الرسمية في 27 جانفي 2011 ثلاثة مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة وصلاحيات الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر، فسنحاول التعرف في كل فرع على هيئة من الهيئات تلك.

1. **المجلس الوطني للمحاسبة**: نشأ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له ، كما حدد اختصاصه وصلاحيته والقواعد التي تسيره.

1.1. تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة: يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ويتشكل من :

- ✓ ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالصناعة .
- ✓ رئيس المفتشية العامة للمالية.
- ✓ المدير العام للضرائب.
- ✓ المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ✓ ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
- ✓ ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ✓ ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ✓ ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي المحاسبين.
- ✓ ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

1 غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ص 42، 50.

✓ ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

2.1. صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة: تتمثل صلاحيات المجلس على الخصوص فيما يلي :

- بجمع كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق.
- يعمل على تحقيق على الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات.
- يقترح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييم المحاسبات والتدقيقات.
- ينظم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطاره.

2. **المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:** بموجب المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27/01/2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته.

1.2. تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين: يتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين عن طريق الاقتراع السري.

الأعضاء التسعة (09) المنتخبون هم الذين تحصلوا على اكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا للخزينة وبون ع الأعضاء الستة (06) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل علها ، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.

2.2. **صلاحيات المجلس الوطني للمصيف الوطني للخبراء المحاسبين:** يكلف المجلس على الخصوص يما يأتي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها.
- إقفال الحسابات المسئولية عند نهاية سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة.[1]
- يكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطية المهنة ونشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل الميتة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثيل المصحف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.
- إعداد النظام الداخلي للمصيف الوطني للخبراء المحاسبين.
- **المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/11/2011 تحدد تشكيلة المجلس الوطني لحافظي الحسابات وصلاحياته.

1 عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية، سطيف، 2012، ص ص 114، 115.

1.3. تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: يتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وله نفس قواعد الأعضاء انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للصف الوطني للخبراء المحاسبين.

ومن صلاحياته أنه لديه نفس صلاحيات مجلس الوطني للغرفة الوطنية للخبراء المحاسبين يأته تتمثل إدارة المالك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها، إعداد النظام الداخلي الوطني لمحافظي الحسابات.

3. **صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات**: تتشابه بعض صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مع صلاحيات المجلس الوطني للخبراء المحاسبين أما الصلاحيات الأخرى التي تختلف عنها تتمثل فيما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.
- إعداد النظام الداخلي للفرقة الوطنية لمحافظي الحسابات.[1]

الفرع الثاني: النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

فرضت الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية على الجزر المستقلة حديثا الإبقاء على العمل بالقوانين الفرنسية إلا بما يتنافي والسيادة الوطنية، لكن هذه الوضعية ما قلت أن تدوم طويلا الصدر القوانين الجزائرية لجزائر البناء والتشييد، خاصة في المجال الاقتصادي، حيث صدر المرسوم رقم 127-63 المؤرخ في 19/04/1963 المتضمن تنظيم وزارة المالية والتخطيط، بهدف وضع د للاستغلال والجشع، ثم بعد ذلك صدر المرسوم رقم 57 المؤرخ في 10/02 / 1964 المتعلق بتعديل اختصاص المراقبة المالية للدولة، ليضل الحال هكذا حتى سنة 1968، وكمية اقتصادية للنظام الاشتراكي المنتهج من طرف الجزائر ظهرت الحاجة إلى الشقق في المؤسسات الاقتصادية العمومية التي أنشأت آنذاك، حيث تم تعيين محافظ حسابات بموجب الأمر رقم 69-107 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 لتولي هذه المهمة (مهمة التدقيق)، ثم جاء بعد تلك المرسوم رقم 70-173 المتضمن واجبات ومهام المحافظ، وأسند مهمة محافظ الحسابات إلى "موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من طرف وزير المالية من بين المراقبين العامين المالية، مراقبي المالية، مفتشي المالية وموظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية، ثم توالت بعد ذلك القوانين التي تنظم مهنة التدقيق ومن أهمها:[2]

- الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29/12/1971
- المتعلق بتنظيم مهنة المحامية والخبير المحاسبي.
- الأمر رقم 75-25 المؤرخ في 29/04/1975 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN).

1 غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 134.

2 مرسوم رقم 173/70 مؤرخ في 1970/11/16، يتعلق بواجبات ومهمة مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية وشبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 97، سنة 1970.

- الأمر رقم 75-ور المؤرخ في 26 ديسمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

- القانون رقم 80-05 المؤرخ في أول مارس 1980 والمتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، وذلك بعد تأسيسه القانوني بمقتضى المادة 190 من دستور 1976.

تم وضع مجلس المحاسبة في هذا القانون تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية ، وأوليت له صلاحيات واختصاصات رقابية واسعة، حيث نصت المادة 05 منه على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمدينة، أين يتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها".

- القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- اعتبر هذا القانون بمثابة المنعرج الحاسم في تنظيم مهنة التشقق في الجزائر، حيث أنشأ بموجب المادة 05 منه ثلاثة تنظيمات مهنية محاسبية في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وحرر مهنة محافظة الحسابات، وأضفى عليها استقلالية أكثر مما كانت عليه سابقا.

- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتعلق بتبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية (IA5)، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وهذا بعد إعداد النظام المحاسبي المالي (SCF)، الذي شرع في العمل به بداية سنة 2010.

- قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

نظرا للإصلاحات المحاسبية التي باشرتها الجزائر إثر تعديلها لنظامها المحاسبي المالي بما يتوافق والمعايير المحاسبية الدولية، وإرساء لمبدأ الاستقلالية على مهنة التدقيق المحاسبي، قامت الجزائر بإلغاء القانون 91-08 وتعويضه بالقانون 10-01 حيث نص صراحة في المادة 03 منه على " ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بكل استقلالية ونزاهة"،[1] كما أنشأت لكل مهنة من المهن الثلاثة هيئة مستقلة بموجب المادة 14 التي نصت على أنه" ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين.

ثم توالت بعد ذلك المراسيم المنظمة للهيئات المشرفة على المهن المحاسبية وكذا الممارسين المهنيين سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين معنويين ومن جملة هذه المراسيم نذكر:

المراسيم التنفيذية رقم 11/24 -25-26-27-28-29-30-31-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011.[2]

1 القانون رقم 10-01، مرجع سابق.

2 القانون رقم 10-01، مرجع سابق.

المطلب الثاني: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية NAA

حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات فيما يلي:

الفرع الأول: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

1. المعيار الجزائري 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار، ويتضمن مايلي :

1.1. مجال تطبيق المعيار وواجباته: يحص هذا المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية والتاريخية الكلية أو الجزئية بالإضافة إلى المهام الماحقة كذلك يعالج واجبات المدقق ومسؤولياته وفقا للاتفاق المبرم مع الإدارة مع ضرورة تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة المتمثلة في:

- أن يكون المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر إلى خصائص المؤسسة.

- أن يعترف وتتحمل الإدارة مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية.

- وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال من قبل الإدارة.

- عدم وضع أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات من قبل الإدارة.

- واجبات المدقق وفق هذا المعيار.

- إذا توقع عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية وافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة فانه يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة.

- المصادقة على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرقه في السنة الأولى من المهمة ، وذلك قبل الشروع في أعمال الفن والمراقبة.

- أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

2.1. المحتويات الأساسية لرسالة المهمة: تحتوي رسالة المهمة مايلي :

- هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية.

- مسؤولية محافظ الحسابات.

- مسؤولية المسيرين الاجتماعين للمؤسسة.

- مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة.

- رسالة التأكيد.

- الأتعاب.

- رزناممة الفوترة والدفع.

3.1. مزايا رسالة المهمة:

- إذا منحت المهمة إلى عدة مدققين فان عليهم إعداد رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية.

- في حالة إعداد رسالة مهمة مشتركة يجب تحديد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين واحتساب الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم.

- إذا قام بإعداد رسالة مشتركة يطلب من المؤسسة الأم التأكيد خطيا أن جميع المؤسسات قد وافقت على مستوى رسالة المهمة.

2. المعيار الجزائري للتدقيق 505 " التأكيدات الخارجية"

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا مبسطا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار في البنود التالية:

1.2. مفهوم التأكيدات الخارجية:

- **التأكيد الخارجي**: هو دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه من طرف المرسل في الغير مباشرة إلى المدقق سواء كان في شكل ورقي أو الكتروني أو شكل آخر.

ويصنف التأكيد الخارجي إلى صنفين هما:

✓ **التأكيد الايجابي:** هو طلب يدعو مرسل الرد (الغير) أن يرد مباشرة على المدقق في جميع الحالات إما بالموافقة على المعلومات الواردة أو نفيها أو يقدم معلومات ناقصة مطلوبة.

✓ **التأكيد السلبي**: هو طلب يدعو مرسل الرد مباشرة المدقق في حالة نقية للمعلومات الوارد في الطلب.

3. المعيار الجزائري للتدقيق 560 " الأحداث اللاحقة"

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا مبسطا وهذا التغطية بعض جوانب المعيار.

1.3. مفهوم الأحداث اللاحقة: لقد عرفها المطارنة أنها:[1]

كل الأحداث التي تقع بين تاريخ إقفال الحسابات الختامية وإعداد القوائم المالية واعتمادها من قبل الجمعية العمومية المساهمين.

وقد عرفها أبو زيد الشحنة على أنها:

"كل الأحداث التي تقه بين القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق" وكذا الحقائق التي تكتشف بعد تاريخ هذا التقرير.

2.3. **أهداف المدقق وفق هذا المعيار**: تتمثل أهداف المدقق في:

الحصول على العناصر الثابتة الكافية والملائمة والتي تدل أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره، والتي تتطلب أحداث تعديلات على الكشوف المالية أو المعلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنتج المحاسبي المطبق.

- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره، والتي كانت تؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه أن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

1 غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، ط2، دار المسيرة، عمان، 2009، ص 132.

4. المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية"

بالنسبة لهذا المعيار سنتناول شرحه مبسطا وهذا لتغطية يع جوانب المعيار .

1.4. مفهوم التصريحات الكتابية: هي عبارة عن المعلومات أو الإقرارات أو العناصر الضرورية لمدقق في إطار الكشوف المالية، وقد تعتبر هذه العناصر مقنعة و كافية وملائمة كما تعتبر غير مقتنعة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

2.4. **أهداف المدقق:** تتمثل أهداف المدقق وفق المعيار فيما يلي:

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالتدقيقات الخاصة.
- الرد بشكل ملائم في حالة تقديم أو عدم تقديم التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.[1]

3.4. **خصائص التصريحات الكتابية:** التصريحات الكتابية ثلاثة خصائص تتميز بها والمتمثلة فيما يلي:

- **التاريخ:** يجب أن يكون أقرب ما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية وليس بعده.
- **المدة:** يجب أن تشير التصريحات الكتابية إلى كل الفترات التي تغطها تقرير المدقق.
- **الشكل:** يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المدقق.

الفرع الثاني: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2015 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق والتي تتمثل فيما يلي:

1. المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار.

1.1. **مفهوم وأهداف تخطيط تدقيق الكشوف المالية:** هو عبارة عن وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة المستمرة والمذكورة المرتبطة بنهاية التدقيق السابق وتتواصل إلى غاية انتهاء التدقيق الجاري.

.1. **أهداف تخطيط تدقيق الكشوف المالية:** إن تخطيط تدقيق الكشوف المالية يساعد المدقق على:

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق.
- التعرف على المشاكل المتوقعة وحلها في الوقت المناسب؛
- انجاز المهمة بفعالية وكفاءة.

3.1. **المتطلبات الضرورية لبناء خطة التدقيق:** لبناء خطة التدقيق يجب توفر متطلبات ضرورية والمتمثلة في:

- معرفة طبيعة حجم ونشاط المؤسسة.

1 رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 90.

- معرفة الإطار التنظيمي والقانوني الذي تخضع له المؤسسة.

- وضع وتوثيق برنامج يوضح طبيعة وإجراءات التدقيق والتغيرات المهمة العامة له.[1]

2. المعيار الجزائري للتدقيق 500" العناصر المقنعة"

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار فيما يلي:

1.2. **مفهوم العناصر المقنعة**: العناصر المقنعة في كل المعلومات التي يجمعها بغية الوصول إلى نتائج معقولة تكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني وتصنف هذه المعلومات إلى صنفين:

- المعلومات المتضمنة والمؤيدة لإعداد الكشوف المالية القيود المحاسبية القاعدية (دفتر الأستاذ، دفتر اليومية) والوثائق الإثباتية ا(لفواتير، العقود، الصكوك...إلخ)

- معلومات أخرى معتمدة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، أو المعلومات الناتجة عن تدقيقات سابقة أو أعمال خبراء معنيين من طرف الإدارة.

2.2. واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

- أن يكون يقظا وعلى أتم الوعي بالنظر إلى مؤشرات المشكوك في مصدرها.

- أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية إذا ارتابه شك ما.

- جمع عناصر مقنعة حول دقة وشمولية المعلومات الصادرة عن المؤسسة.

- تقييم كفاءة وقدرات الخبير.

- تقدير ملائمة أعمال الخبير.

- إعادة تنفيذ الإجراءات أو التدقيقات داخل المؤسسة إما يدويا أو عن طريق تقنيات المدعمة بجهاز الحاسوب.

3.2. **خصائص العناصر المقنعة**: وتتمثل هذه الخصان فيما يلي:

- **الكفاية:** تقدير الكفاية بالنظر إلى كم العناصر التي تم جمعها ويتعين عليها مخاطر اختلالات معتبرة ،فكلما كان كم العناصر المقنعة المطلوب معتبرا كانت المخاطر كبيرة.

- **الملائمة**: تتوفر الملائمة على نوعية العناصر المجمعة.

- **الدلالة**: تقوم الدلالة على الهدف المنشود من إجراء التدقيق، فإذا تعلق الأمر بالتأكد من استعمال الحسابات المناسبة وبالشكل الجيد.

- **المصداقية**: تتعلق مصداقية العناصر بمصدرها وطبيعتها وبالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها.

4. المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية "

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا مبسطا وهذا لتغطية بعض جوانب المعيار.

1.4. مجال تطبيق المعيار وواجبات المدقق وفق هذا المعيار

[1] مرسوم رقم 173/70 مؤرخ في 1970/11/16، مرجع سابق.

- **مجال تطبيق المعيار**: يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية القائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة كذلك يعالج شكل مضمون تقريره الذي يتم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.

- **واجبات المدقق وفق هذا المعيار**:

- التعبير في تقريره برأي غير معدل إذا استخلص انه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها.

- التعبير في تقريره برأي معدل في الحالتين التاليتين:

✓ عندما يتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة.

✓ عدم قدرته على جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة.

2.4 **تقرير المدقق**: يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن مايلي:

- عنوان يشير بوضوح بان التقرير لمدقق مستقل.

- المرسل إليه.

- فقرة تمهيدية.

الفرع الثالث: الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

1. المعيار الجزائري للتدقيق 520 الإجراءات التحليلية:

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا مبسطا وهذا لتغطية بعض جوانب المعيار:

1.1. مجال تطبيق المعيار وواجبات المدقق وفق هذا المعيار:

1.1.1. **مجال تطبيق المعيار:** يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، إلزامية أداء المدقق الإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق، تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحبطة لاعتبارها إجراءات التقييم المخاطر أو التي يعالجها المعيار (315) بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة و كيفية تطبيق رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدى كرد على تلك المخاطر.

ويهدف على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، وعليه كذلك تصور و أداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوف مالية.

2.1.1. الواجبات المطلوبة:

- هناك إجراءات تحليلية مادية قد تكون المراقبات المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طرف المدقق

إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الاثنين.

- يجب على المدقق تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة، كما يجب عليه

التأكد من فعاليته في كشف اختلال ما، والذي إذا أخذ على حدا أو أضيق لاختلالات أخرى قد يؤدي إلى اختلافات معتبرة في الكشوف المالية.

- تتأثر موثوقية المعطيات بمصدرها (داخلي وخارجي) وكذا قابلية مقارنتها (معطيات السنة ن والسنة ن-1، معطيات القطاع) وطبيعتها.

- يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة والتي ما فوقه وجب عليه وضع إجراءات التدقيق الشرح هذه التغيرات وجميع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات أو عدمه.[1]

2. المعيار الجزائري للتدقيق "570" استمرارية الاستغلال:

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا مبسطا وهذا لتغطية بعض جوانب المعيار.

1.2. مجال تطبيق المعيار وواجباته نحو المدقق:

1.1.2. مجال تطبيق المعيار:

يعالج المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة الفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

- **فرضية استمرارية الاستغلال:**

- حسب فرصة استمرارية الاستغلال.

- يفترض بكيان ما انه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع، يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه.

- استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري.

- يمكن للمخاطر المرتبطة باستمرارية الاستغلال، وهذا دون أن تقصر عليها فقط، أن تنجم عن حالات تمارس فيها كيانات القطاع العمومي أنشطة ربحية. 3

- **مسؤولية المدقق:**

- يجب على المدقق جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من اجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية.

- استنتاج وجود "عدم يقين" معتبر أولا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

- لا يستطيع المدقق أن يتنبأ بمثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية وعليه فإن عدم وجود أي ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال، ولا يمكن اعتباره لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

1 الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ص ص 10، 11.

1.2.2. الواجبات المطلوبة:

- إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات أخرى:

- عند أداء إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقا لـ م.ج ـ ت (2) 315 يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

- في حالة إذا لم يتم التقييم بعد على المدقق أن يناقش مع الأداة حول الأسباب التي من خلالها تعتزم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال ويتحري لها عن وجود أحداث أو ظروف.

3. المعيار الجزائري للتدقيق" 610" استخدام أعمال المدققين:

يعالج هذا المعيار الجزائري التدقيق شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م. ج. ت 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

1.3. العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

- يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي.

- إن وظيفة التدقيق الداخلي ليست مستقلة عن الكيان مثلما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية.

2.3. الأهداف من هذا المعيار:

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين.

- في حالة استخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين الاحتياجات التدقيق.

3.3 الواجبات المطلوبة:

تحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المدققين الداخلين، وعلى المدقق الخارجي تحديد:

- احتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم، القيود المفروضة.

- الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين (تكوين، خبرة، والطريقة).

استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة ليتمكن من استعمال الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، على المدقق الخارجي تقييم و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق حول هذه الأعمال لتحديد ملائمتها لاحتياجاته الخاصة، وتحتوي هذه الإجراءات على:

- النظر في إجراءات التدقيق الموضوعة من طرف المدققين الداخليين.

4. المعيار الجزائري للتدقيق "620" استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصية تتطلب خبرة في ميدان أخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير، وإن الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيأة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق.

مسؤولية المدقق في رأي التدقيق أي يتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، ولا يخففها استخدامه لأعمال خبير عينه".

1.4. **الأهداف**: تتحدد أهداف هذا المعيار كالتالي:

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه.
- تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

2.4. الواجبات المطلوبة:

تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير: عندما تكون الخبرة في ميدان غير المحاسبة أين يكون التدقيق ضروريا أجمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة. على المدقق تحديد إذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخير الذي يعينه قد يكون من المناسب الاستعانة بخبر من أجل:

- الحصول على معرفة أفضل للكيان و محيطه، بما فيه مراقبته الداخلية، مخاطر الاختلالات المعتبرة.
- جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة أخرى.
- تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة.

طبيعة رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق: لتحديد هذه الإجراءات، على المدقق الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

- تلبية الموضوع الذي هو محل أعمال الخبير.
- مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة بالموضوع الذي هو محل أعمال الخبير.
- أهمية أعمال الخبير في إطار التدقيق.

كفاءة مهارات وموضوعية الخبير المعين من طرف المدقق: على المدقق تقييم ما إذا كان الخبير الذي سيعين يمتلك الكفاءة المهارات و الموضوعية الضرورية بالنظر إلى احتياجات التدقيق. المهارات والموضوعية الخبير المعين من طرف المدقق عن متبادر متنوعة.

اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من قبل المدقق بتحديد طبيعة امتداد وأهداف أعمال الخير مراعاة الاحتياجات التدقيق، مع تقييم ملائمة هذه الأعمال لاحتياجات التدقيق.[1]

1 الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ص ص 10، 11.

المطلب الثالث: مقارنة وتحليل معايير التدقيق الجزائري

1. مقارنة معايير التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 505، ويمثل الجدول التالي ذلك.

الجدول رقم (2.II): يمثل مقارنة معايير التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 505.

المعيار الدولي للتدقيق 505:التأكيدات الخارجية	المعيار الجزائري للتدقيق 505: التأكيدات الخارجية
مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار استخدام المدقق إجراءات تأكيد خارجية للحصول على أدلة الرقابة وفقا لمتطلبات المعيار الدولي 330 والمعيار الدولي للتدقيق 500 ولا يعالج الاستفسارات والمطالبات التي يعالجها المعيار الدولي للتدقيق 501.	مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار استعمال المدقق الإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.
إجراءات التأكيد: يمكن استعمال التأكيدات للحصول على أدلة حول: - وجود وعدم شروط وظروف مشرعة أو غيرها مثل ضمانات الأداء أو تمويل، في الاتفاقيات أو الترتيبات المبرمة مع أطراف ثالثة. - رصد نفقات لم يتم الترخيص فيها بعد من قبل السلطة التشريعية. - استمرارية أهلية الأفراد لتلقي رواتب التقاعد. المعلومات المؤيدة التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن الهيئة الخاضعة للرقابة قد تزيد من التأكيد الذي يحصل عليه المدقق من الأدلة التي تتضمنها السجلات المحاسبية الداخلية أو إقرارات الإدارة . وبذلك يعرف التأكيد الخارجي بأنه رد خطي على المدقق من قبل طرف ثالث في صيغة ورقية أو عن طرق وسيط الكتروني أو غيره<	**إجراءات التأكيد**: يمكن استعمال التأكيدات للحصول على أدلة حول: معلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، أجال الاتفاقيات والعقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة من طرف آخر رصد نفقات لم يتم الترخيص فيها بعد من قبل الإدارة. استمرارية أهلية الغير لتلقي رواتب التقاعد أو مدفوعات سنوية. المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن الإدارة غير صادرة عن المصدر الصحيح تزيد من التأكيد الذي يحصل عليه المدقق من الأدلة التي تتضمنها إقرارات الإدارة ، وبذلك يعرف التأكيد الخارجي بأنه دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطى موجه إلى المدقق من طرف الغير.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معيار التدقيق الجزائري والدولي ذو رقم 505.

- **تحليل نتائج مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 505:**

يهدف هذا التحليل إلى تناول كل النقاط التي تناولناها كلا من المعيارين الدولي والجزائري فمن خلال جدول المقارنة السابق نلاحظ أن كلا المعيارين أوضحا ما يلي:

- كل الإجراءات التأكيد التي يستلزم بها محافظ الحسابات للحصول على أدلة مثبتة.
- إجراءات محافظ الحسابات في حالة رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد.
- الإجراءات في حالة عدم تلقي الردود.
- الإجراءات في حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل.
- تقييم الأدلة المثبتة أي أدلة الرقابة إلا إن المعيار الجزائري فقد تناول كل البنود المعيار الدولي وقد أضاف إلى ذلك جزء في الفقرة تناول فيها شرح بسيط لأنواع التأكيد الايجابي والتأكيد السلبي.

2. **مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 560:**

الجدول رقم (3.II): يمثل مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 560.

المعيار الدولي للتدقيق 560 الأحداث اللاحقة	المعيار الجزائري للتدقيق 560 الأحداث اللاحقة
مجال تطبيق المعيار: الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة ، وان مصطلح (الأحداث اللاحقة) في هذا المعيار يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق.	**مجال تطبيق المعيار:** يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية، وإن مصطلح الأحداث اللاحقة التي تظهر بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.
أحداث تقع لغاية تقرير المدقق: - على المدقق انجاز الإجراءات المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد بان كافة الأحداث لغاية تاريخ تقرير المدقق ، والتي قد تتطلب إجراء تسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية قد تم تشخيصها. - إن إجراءات تشخيص الأحداث التي قد تتطلب إجراء التسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية، والتي يتم القيام بها في اقرب وقت ممكن التاريخ تقرير المدقق تتضمن تدقيق	**أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق:** - من واجب المدقق وضع الإجراءات الكافية يجمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ إصدار التقرير والتي تتطلب أحداث تعديلات على الكشوف المالية، قد تم تحديدها. - إن إجراءات تحديد الأحداث التي قد تتطلب

الإجراءات التي قامت بها الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد شخصت.	إجراء تعديلات في الكشوف المالية والتي يتم القيام بها في اقرب تاريخ ممكن من التاريخ تقرير المدقق تتضمن إدراك كافة الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة.
حقائق مكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل إصدار البيانات المالية: - لا يتحمل المدقق أية مسؤولية للقيام بإجراءات أو لعمل أي استفتار يتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ تقرير المدقق. - عند اطلاع المدقق، بعد تاريخ تقرير المدقق ولكن تم إصدار البيانات المالية، على واقعة قد تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية في حاجة إلى تعديل. - في حالة عدم قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية في ظروف يعتقد فيها المدقق بضرورة التعديل.	**حقائق علم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية:** - لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره. - عند إعلام الإدارة المدقق إصدار تقاريره قبل المصادقة على البيانات المالية، بحدث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقارير، يجب عليه تحديد ما إذا كانت الكشوف المالية في ظروف يعتبر المدقق أنه من الضروري القيام بها، استوجب على المدقق تغيير رأيه ثم إرسال تقريره..
حقائق مكتشفة بعد إصدار البيانات المالية: لا تقع على المدقق بعد إصدار البيانات المالية أية مسؤولية لعمل أية استفسارات تتعلق بذلك البيانات المالية.	**حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية:** لا يلتزم المدقق بأية إجراء تدني على الكشوف المالية بعد إشهارها.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معيار التدقيق الجزائري والدولي ذو رقم 560.

- **تحليل نتائج مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 560:**

هدف هذا التحليل إلى تناول كل النقاط التي تناولناها كلا من المعيارين الدولي والجزائري فمن خلال جدول المقارنة السابق نلاحظ أن كلا المعيارين أوضحا مسؤولية المدقق المتعلقة بـ:

- الأحداث التي تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق.

- الحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل إصدار الكشوف المالية.

- الحقائق المكتشفة بعد إصدار الكشوف المالية.

إلا أن المعيار الجزائري فقد تناول كل البنود المعيار الدولي وقد أضاف إلى ذلك في الفقرة 2 والتي تناول فيها شرح بسيط لتاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ المصادقة عليها كذلك شرح لتاريخ تقرير المدقق.

3. مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 580:

الجدول رقم (II-4): يمثل مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 580

المعيار الدولي للتدقيق 580 إقرارات الإدارة	المعيار الجزائري للتدقيق 580 التصريحات الكتابية
مجال تطبيق المعيار: الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول استخدام إقرارات الإدارة، وإجراءات التي يجب تطبيقها عند تقييم وتوثيق إقرارات الإدارة والإجراء المتخذ في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات المناسبة.	**مجال تطبيق المعيار:** يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار الكشوف المالية.
إقرارات الإدارة كدليل إثبات: - على المدقق أن يحصل على إقرارات خطية من الادراة حول أمور هامة للبيانات المالية في حالة يتعذر فيها وجود أدلة إثبات أخرى كافية. - خلال عملية التدقيق تقوم الادراة بعمل عدة إقرارات إلى المدقق أما من تلقاء نفسها أو بناء على استفسارات معينة، وفي حالة كون هذه الإقرارات تتعلق بأمور هامة للبيانات المالية فان المدقق سوف يحتاج إلى: - طلب أدلة إثبات معززة من مصادر داخل أو خارج المنشأة. - تقييم فيما إذ كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة معقولة وتتوافق مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها ومن ضمنها | الإقرارات الأخرى.	**تصريحات كتابية كعنصر مقنع:** على المدقق أن يحصل على تصريحات كتابية من الإدارة المتعلقة بالكشوف المالية في حالة | يتعذر فيها وجود عناصر مقنعة أخرى كافية. خلال عملية التدقيق تقوم الإدارة بعمل عدة تصريحات كتابية إلى المدقق، وفي حالة كون هذه التصريحات الكتابية تتعلق بالكشوف المالية، فإن المدقق سوف يحتاج إلى: - طلب عناصر مقنعة من مصادر داخل وخارج المنشأة. - تقييم فيما إذا كانت التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة تتوافق مع العناصر المقنعة الأخرى، إذا كانت التصريحات الكتابية المقدمة مناقضة للعناصر المقنعة الأخرى، على المدقق وضع إجراءات التدقيق اللازمة محاولة منه في حل هذه التناقضات، وإذا لم يتم حل المسالة عليه إعادة النظر في تقييم الكفاءة من النزاهة، أخلاقيات أو واجبات الإدارة.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معيار التدقيق الجزائري والدولي ذو رقم 580.

- **تحليل نتائج مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 580:**

يهدف هذا التحليل إلى تناول كل من النقاط التي تناولها كلا من المعيارين الدولي والجزائري فمن خلال جدول المقارنة السابق نلاحظ أن كلا المعيارين أوضحا ما يلي:

- الإجراءات المستلزمة على المدقق اتخاذها عند الحصول على إقرارات الإدارة (التصريحات الكتابية).

- مسؤولية المدقق اتجاه إقرارات الإدارة عندما تكون بمثابة دليل إثبات.

- العناصر الرئيسية لإقرار الإدارة.

- نموذج كتاب إقرار الإدارة.

إن المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي ولم تكن هناك أي إضافات في هذا المعيار

خلاصة الفصل :

إن وجود معايير التدقيق الدولية عالية الجودة ومحددة تعزز ثقة مستخدميها ، فضلا عم مساعدتهم في ترشيد القرارات المتخذة بناء عليها ، ولا يتحقق هذا إلا بضرورة تطبيقها في مختلف البلدان واعتمادها من قبل المدققين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

تعتبر معايير التدقيق الدولية نموذج من الضوابط والأحكام، تجعلها ذات خصوصيات تنفرد عن نظيراتها التقليدية، إلا أن البيئة التي تنشط في ظلها حتمت على بعضها أن تتبناها كأساس للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مستخدميها.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية

لمحافظ الحسابات

تمهيد:

بعد أن تم التعرض نظريا لأهم المتغيرات التي يعتقد أن يكون لها دور ومساهمة للسعي نحو البحث عن إجابة الإشكالية الدراسة وتساؤلاتها ، وهذا لا يأتي إلا من خلال التحقق من الفرضيات التي تمت صياغتها لأغراض هذا العمل البحثي.

لهذا يأتي هذا الفصل ليسقط ميدانيا ما جاء في الفصول النظرية ، والذي قسم إلى مبحثين سيتم التعرض من خلالها إلى الإجراءات المنهجية التي تم اعتمادها، وقد تكون أهمها تلك المتعلقة بعينة الدراسة المكونة من ثلاثون (30) محافظ حسابات، والتي مثلت منطلقا للبيانات التي تم الحصول عليها وتحليلها إحصائيا بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS الإصدار رقم 22 (V22)، نتائج التحليل الإحصائي ستسمح بوصف عينة الدراسة وقياس مدى استجابة أفرادها.

ومنه فإن مباحث الفصل تتمثل في:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

يهدف هذا المبحث إلى تحديد مختلف المراتب المنهجية المرتبطة بطبيعة الدراسة وأهدافها، والذي سيسعى بمعالجة إشكالية الدراسة من خلال الاعتماد علي منهجية واضحة ومكية ، ويتضمن الإجرامات المنهجية التي تمت الاستعانة بها، والتي سيتم تناولها في المطالب التالية

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

أولا: مجتمع الدراسة

يعتبر تحديد مجتمع الدراسة الإطار نور المرجع التي يستند إليه الباحث من أجل الحصول على البيانات الميدانية، لكن لاستحالة دراسة جميع أفراد المجتمع لظرف من الظروف، يمكن للباحث اللجوء إلى استخدام أسلوب العينة، على أن تكون هذه العينة عملة للمجتمع الأصلي لغرض إمكانية تعميم نتائج الدراسة على المجتمع ككل في دراستنا هذه فإن مجتمع الدراسة يشمل فئة محافظي الحسابات المزاولين لمهنة التدقيق في الجزائر.

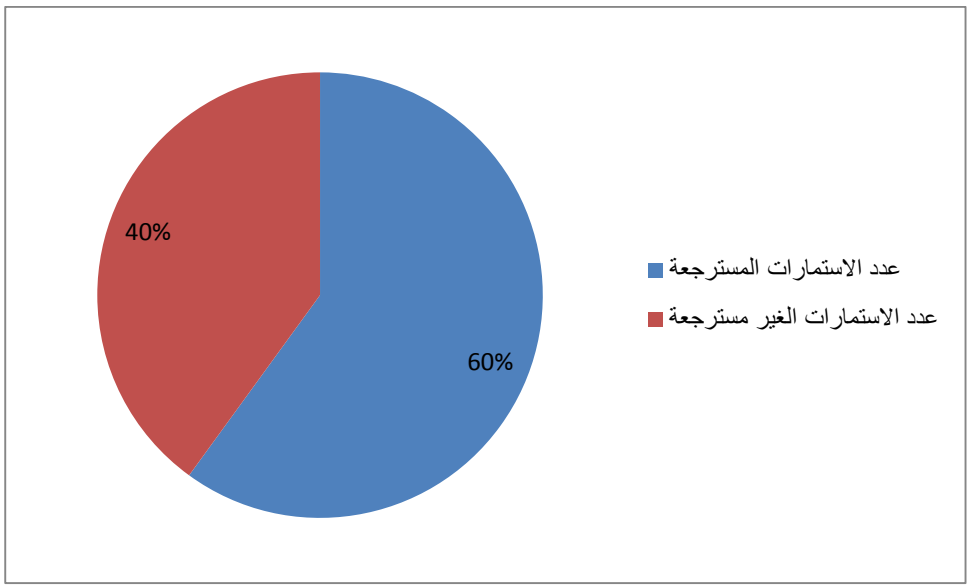
ثانيا: عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من ثلاثون فردا، والمكونة أساسا من فئة محافظي الحسابات، من مدينتين، والتي بإمكانها إدراك موضوع الدراسة باعتباره يخص هذه الفئة، ونظرا الخصائص التي تتميز بها عينة الدراسة والمتمثلة في أنها تعبر عن المجتمع الأصلي كل من حيث أن محافظي الحسابات لهم نفس الخصائص والمميزات على مستوى القطر الجزائري، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن استحالة إمكانية شمول الدراسة للمجتمع الأصلي، لهذه الأسباب تم اختيار أسلوب العينة وللإشارة هنا إلى أن أفراد عينة الدراسة تتمل جنسي الإناث والذكور معا ولكن بنسب متفاوتة ولكن هذا المتغير ليس له تأثير على دراستنا، لأن محافظ الحسابات يؤدي مهامه بصفة عادية وكما يتطلبه القانون بغض النظر عن طبيعة جسمه، وبالتالي سنستبعد هذا المتغير في دراستنا.

الجدول (III-5): يمثل الإحصائيات المتعلقة باستمرار الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة	50	100%
عدد الاستمارات المسترجعة	30	60%
عدد الاستمارات الغير مسترجعة	20	40%

الشكل رقم (III-4): يوضح الدائرة النسبية المتعلقة باستمرار الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالب

من خلال تحليلنا لنتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن عند الاستمارات الموزعة تقدر بـ (30) استبيان أي ما نسبته 100%، استرجعت منها (30) استمارة ما يشكل نسبة 60%، أما عن الاستمارات غير المسترجعة فتقدر بـ (20) استبيان ويمثل 40% من العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة القراءة التحليلية لهذه النتائج تدل على أن هناك أسباب من أفراد عينة البحث مطل الدراسة، منها ما تجهلها ومنها ما نعلمها والمتمثلة حسب تصريحات السادة محافظي الحسابات في كثرة الالتزامات وتم توفر الوقت للرد على هذه الاستمارات.

إن هذا إن دل على شيء إنما يدل على عدم العناية بالبحث العلمي من طرف بعض أفراد عينة الدراسة، وبالتالي عدم المساهمة في الارتقاء بالمهنة إلى مستوى الآفاق المنشودة من التطور.

المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات ومعالجتها إحصائيا

سيوضح هذا المطلب أداة الدراسة الأساسية والمتمثلة في الاستبيان حيث يعرف الاستبيان على أنه مجموعة من الأسئلة المتنوعة والتي ترتبط بعضها البعض بشكل يحقق الهدف الذي يسعى إليه الباحث من خلال المشكلة التي يطرحها بحثه. ويرسل الاستبيان بالبريد الإلكتروني أو البريد العادي أو بأي طريقة أخرى إلى مجموعة من الأفراد أو المؤسسات التي اختارها الباحث لبحثه لكي يتم تعبئتها ثم إعادتها للباحث، ويكون عدد الأسئلة التي يحتوي عليها الاستبيان كافية وواقية لتحقيق هدف البحث بصرف النظر عن عددها، كما سنتناول في هذا المطلب الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها لمعالجة بيانات الدراسة.

أولا : بناء أداة الدراسة

بعد الاطلاع على أدبيات الدراسة ومختلف الدراسات التي تولت بعض متغيراتها ، تم إعداد الاستبيان بشكله النهائي يحتوي على الأجزاء التالية:

- **مقدمة تمهيدية:** في المقدمة التمهيدية تم توضيح مختلف حيثيات موضوع الدراسة أفراد عينة الدراسة، مع إعلامهم بأن البيانات التي سوف يقدمونها في معلومات سرية مخصصة للأغراض العلمية البحثية لا غير.

- **الجزء الأول للاستبيان:** تم إدراج في الجزء الأول من الاستبيان البيانات الشخصية لعينة الدراسة (العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية).

- **الجزء الثاني للاستبيان:** ينقسم إلى محورين:

1. المحور الأول:

ويتضمن ستة عشرة (16) عبارة مقسمة على أربعة جداول تترجم معايير التدقيق الجزائرية، والهدف من هذا المحور هر الإجابة على السؤال الفرعي الأول (هل يستعين محافظ الحسابات في أداء مهامه بمعايير التدقيق الجزائرية؟)، ومنه اختبار الفرضية الأولى اعتمادا على النتائج المتوصل إليها.

2. **المحور الثاني:** الهدف من هذا المحور هو الإجابة على السؤال الفرع الثاني (هل يوجد هناك صعوبات تحول دون تطبيق محافظ الحسابات المعايير التدقيق الجزائرية؟)، ومنه اختبار الفرضية الثانية اعتمادا على النتائج المتوصل إليها.

ثانيا: أساليب المعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة

يعرف الإحصاء الوصفي بأنه الإحصاء الذي يهتم بتجمع البيانات وتبويبها وعرضها ثم إجراء التحليل اللازم من خلال استخدام مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، إن أهم أساليب الإحصاء الوصفي والاختيارات الإحصائية التي تم الاستعانة بها في تحليل الإجابات المتحصل عليها هي:

- **التكرارات:** تم استخدام التكرارات من أجل تحليل خصائص عينة الدراسة.

- **النسب المئوية:** هي تحويل التكرارات من قيمة عددية إلى قيمة نسبية وقد تم الاستعانة بها للمساعدة في عملية تحديد خصائص عينة الدراسة.

- **المتوسط الحسابي:** هو أحد مقاييس النزعة المركزية الأكثر استخداما يستخدم من أجل معرفة متوسط الإجابات المتحصل عليها.

- **الانحراف المعياري:** هو من أهم مقاييس التشتت وأكثرها شيوعا واستخداما نظرا لدقته، يعرف بأنه الجذر التربيعي الموجب لمتوسط مربع انحرافات القيم عن وسطها الحسابي 1، تم الاستعانة به من أجل معرفة مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي وتباينها.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى عرض بيانات الدراسة وتحليلها واختبار الفرضيات.

المطلب الأول: عرض وتحليل النتائج

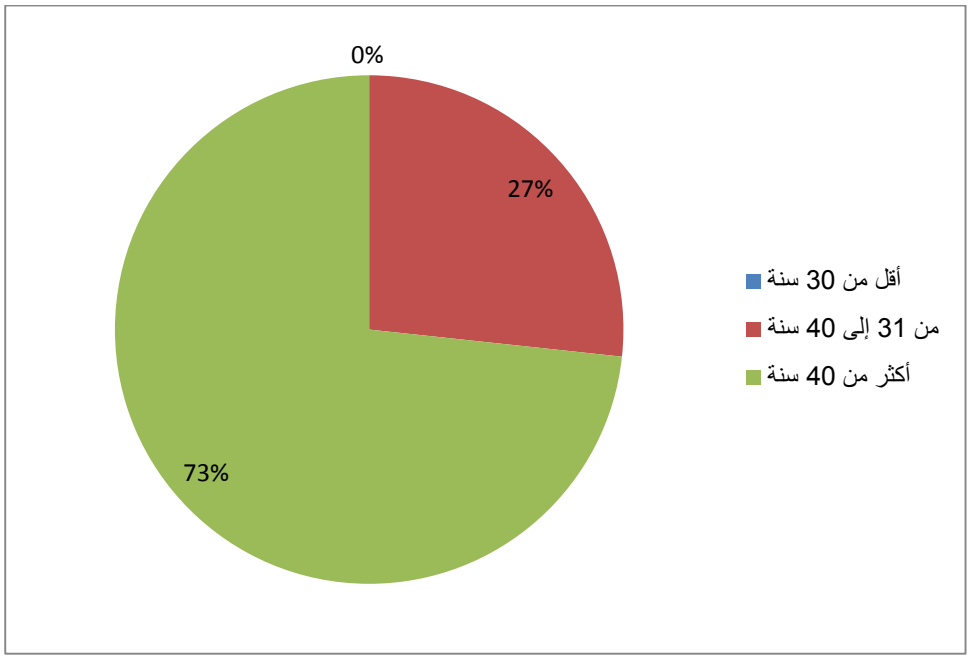
أولا: تحليل البيانات الشخصية

الجدول رقم (III-6): يمثل التوزيع التكراري لخاصية العمر

العمر	التكرارات	النسب المئوية
أقل من 30 سنة	00	00%
من 31 إلى 40 سنة	08	26 ,7%
أكثر من 40 سنة	22	73,3%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (III-5): يوضح الدائرة النسبية لخاصية العمر



المصدر: من إعداد الطالب

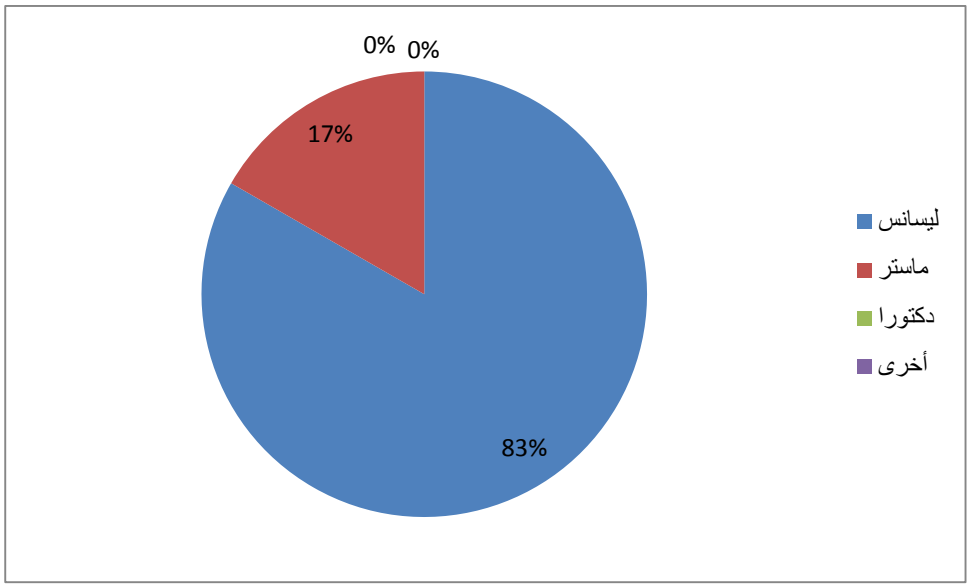
نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه أن الفئة العمرية (أكثر من 40 سنة) تحصلت على أعلى نسبة بواقع (73.3 %) يلي ذلك الفئة العمرية من 31 إلى 40 سنة بنسبة (26.7%) من أفراد عينة الدراسة، وهي نتيجة منطقية نظرا للتأخر في منح الاعتماد، الناتج من تأخر دراسة الملفات وتراكمها، إثر الانتقال من التنظيم القديم (المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) إلى التنظيم الجديد (المجلس الوطني للمحاسبة)، حيث أصبح منح الاعتماد من صلاحيات هذا الأخير هذا من جهة.

الجدول رقم (III-7): يمثل التوزيع التكراري للمؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسب المئوية
ليسانس	25	83,3%
ماستر	5	16,7%
دكتوراه	00%	00%
أخرى	00%	00%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (III-6): يوضح الدائرة النسبية لخاصية المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب

من الجدول أعلاه نلاحظ أن الفئة التي تمثل أصحاب حاملي شهادة الليسانس حازت على أكبر نسبة والمقدرة بـ (83.3%) وبنسبة تكرار 25 من أصل 30 فردا من عينة الدراسة ثم تليها فئة حاملى شهادة الماستر بنسبة (16.7%) وبنسبة تكرار قدرها 5 من أصل 30 فردا من عينة الدراسة، ويعود ذلك إلى أن نظام LMD ظهر مؤخرا.

المطلب الثاني: القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة

الجدول رقم (III-8): يمثل القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة لمعايير أكتوبر 2016.

الرقم	العبارة	مستويات الموافقة					م ح	ح مع	الترتيب
		م ش.	م	م ح	غ. م	غ. م.ش			
01	وضع المدقق خطة ملائمة في بداية عملية التدقيق لتسهيل مهمته	07	23	00	00	00	4,23	0,43	1
02	يعتمد المدقق في إبداء رأيه على العناصر المقنعة المجمعة	00	30	00	00	00	4,00	00	02
03	يجمع المدقق كل العناصر المقنعة بخصوص التأكد من صحة وسلامة نقل الأرصدة الافتتاحية وأنها لا تحتوي على اختلالات من شأنها التأثير على كشوف السنة المالية الجارية	00	19	11	00	00	3,56	0,56	4
04	يبدي المدقق رأيه حول الكشوف المالية المعدة على أساس تقييم النتائج المستخرجة من العناصر المقنعة	03	20	05	02	00	3,80	0,71	03

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الجدول رقم (III-8) نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام للمجموعة الثانية من المعايير الصادرة في أكتوبر 2016 والمتعلقة (بمدى استعانة محافظ الحسابات بهاته المعايير في أداء مهام التدقيق) يقدر بـ

3.89 انحراف معياري مقدر بـ 0.42 وبالنظر إلى الجدول السابق المتعلق بتصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكارت الخماسي فإن هذا المقدار يقع في المجال [3.14- 4.20] مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة، وعليه نستخلص من هذه المجموعة من المعايير المطبقة من طرف محافظي الحسابات التحليل الجزئي:

من خلال الجدول نلاحظ أن:

- الفقرة رقم 01 والتي تترجم مدى تطبيق محافظ الحسابات المعيار الجزائري للتدقيق رقم (300) - تخطيط شقيق الكشوف المالية، احتلت المرتبة الأولى متوسط حسابي يقدر بـ 4.23 وانحراف معيارى يقدر بـ 0،43، وبدرجة موافقة مرتفعة جدا، مما يفسر التقيد الصارم لمحافظي الحسابات بمهام التخطيط الشقيق الكشوف المالية.

ثم تليها الفقرة رقم 02 والتي تترجم مدى تطبيق محافظي الحسابات بالمعيار رقم (500) " العناصر المقنعة " بمتوسط حسابي مقداره 4 وانحراف معياري يقدر ب 00، وبدرجة موافقة مرتفعة، وهذا يدل على أن محافظي الحسابات يستقلون في إبداء آرائهم على العناصر المقنعة، مما يفسر تطبيق هذا المعيار على أرض الواقع تأتي في المرئية الذلة الفقرة رقم 4 والتي ترجم على تطبيق المعيار رقم (700) تأسيس الرأي وتقرير الشقيق على الكشوف المالية بمتوسط حسابي يقترب 3.80 وانحراف معياري يقدر بـ 0.71 وبدرجة موافقة مرتفعة، دليل على أن محافظي الحسابات يقومون بتقييم النتائج التي يخلصون إليها من العناصر المقنعة التي يجمعونها إبداء آرائهم حول الكشوف المالية للكيانات التي يتولون مهام التدقيق فيها، مما يعني التقيد أيضا بتطبيق هذا المعيار في الميدان الواقعي والعملي. وأخيرا الفقرة رقم 3 في المرتبة الرابعة والتي ترجم المعيار رقم (510) الأرصدة الافتتاحية بمتوسط حسابي يقدر ب 3.56 وانحراف معياري يقدر بـ 0.56، وبدرجة موافقة مرتفعة، وبصورة عامة فإن محافظي الحسابات قبل البدء في مهام التدقيق يتأكد من صحة وسلامة الأرصدة المرحلة من السنة (N-1) إلى السنة (N)، وأنها لا تتضمن اختلالات من شأنها التأثير على الكشوف المالية للسنة | (n) تطبيق هاته المعايير من طرف محافظي الحسابات، ولكن بالنظر إلى درجة تكرار المستجوبين نلاحظ أن 19 فردا من أصل 30 من عينة الدراسة أجابوا بالموافقة، وأن 11 فردا الباقية محايدين، مما يعكس تحفظ بعض محافظي الحسابات على جزيئات وردت في هذا المعيار وخاصة منها المتعلقة بإجراء التعديلات على الأرصدة الافتتاحية إن كانت تحتوي على اختلالات قد تؤثر على الكشوف المالية للسنة الجارية، وهذا ما صرحوا لنا بعض محافظي الحسابات أثناء مقابلتهم لتسليمهم الاستبيانات .

الجدول رقم (III-9): يمثل القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة لمارس 2017

الرقم	العبارة	مستويات الموافقة					م ح	اح مع	الترتيب
		م ش.	م	م ح	غ. م	غ. م.ش			
01	يضع المدقق إجراءات تحليلية قريبة من نهاية تاريخ أعمال التدقيق بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية	00	14	13	03	00	3,36	0,66	3
02	عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق حول عدم اليقين لاستمرارية الاستغلال لا يعتبر كضمان لقدرة الكيان على الاستمرارية	00	07	15	08	00	2,96	0,71	4
03	يدرج المدقق الخارجي في وثائق التدقيق النتائج المتعلقة بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي في حالة استغلالها	00	17	09	04	00	3,43	0,72	02
04	يتحمل المدقق كامل مسؤولياته عند الاستعانة بخبير عينه في مجال آخر غير المحاسبة سواء أشارة إليه في تقريره أم لا	00	29	01	00	00	3,96	0,18	01

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الجدول رقم (III-9) نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام للمجموعة الثالثة من المعايير الصادرة في 15 مارس 2017 والمتعلقة (بمدى استعانة محافظ الحسابات بهاته المعايير في أداء مهام التدقيق) يقدر بـ 3.42 بانحراف معياري مقدر بـ 0.56 وبالنظر إلى الجدول السابق المتعلق بتصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكارت الخماسي فإن هذا المقدار يقع في المجال [3.14 -4.20]، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة، وعليه نستخلص بأن هذه المجموعة من المعايير مطبقة من طرف محافظي الحسابات.

خلاصة الفصل:

من خلال ما عرضناه خلال فقرات هذا الفصل التطبيقي من بيانات وتحليلات للإجابات المتحصل عليها بخصوص العبارات التي تضمنتها محاور الاستبيان، ومن خلال اختبارنا لفرضيتان، اللتان صغناهما في بداية هذا الفصل، توصلنا إلى أن:

محافظي الحسابات في الجزائر يطبقون معايير التدقيق الجزائرية بشكل غير مباشر وغير إقراري وهذا راجع إلى عدم وجود هيئات رقابية ميدانية تكفل التطبيق الرسمي والمباشر لهاته المعايير، بالإضافة إلى غياب بعض النصوص التنظيمية المفسرة لمعايير التدقيق وكذا غياب ثقافة طلب خدمة محافظ الحسابات من طرف المؤسسات ولا سيما الخاصة منها.

كما أن محافظ الحسابات يواجه صعوبات على أرض الواقع محاولا التغلب عليها بالخبرات المتراكمة.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

من خلال موضوع بحثنا هذا تطرقنا إلى دراسة الإطار النظري والقانوني لمحافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية كما تم التطرق بالدراسة إلى أهم أخطرات وإجراءات مهنة محافظ الحسابات، مجسدين من خلال ذلك لما معمول به في الواقع المهني الجزائري من قوانين وأحكام تشريعية ، ومن خلال دراستنا الميدانية حاولنا الوقوف على واقع الممارسة المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر، بواسطة البحوث التي قمنا بها واقتباس بعض الأسئلة والحوارات على فئة من الخبراء ومحافظين الحسابات.

إن المكانة التي احتلها التدقيق على المستوى الدولي لم تتولد على سبيل العبث، وإنما مسايرته للساحة الاقتصادية والتطورات السريعة التي مستها من جهة، ومن جهة أخرى إجابته على كل تساؤل أو غموض أو بصيغة أخرى سده فجوة البعد التي تصاحب مستخدمي المعلومة المالية والمحاسبية أدى إلى الاهتمام به أكثر، إذ نجد أن المسؤولين عن تسيير الشركات يطالبون بتوحيد الضوابط والمعايير الخاصة بمهنة المحاسبة والتدقيق والرقي بهذه المهنة.

و لقد سعت هذه الدراسة إلى معرفة واقع الممارسة المهنية في الجزائر من خلال قياس مدى تقيد محافظي الحسابات بقواعد السلوك المهني وبمعرفة أسباب عدم الرضا عن محافظة الحسابات في الجزائر وكذا معرفة مصاعب مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، وقد تمكن الباحث وبعد اطلاعه على جميع الأدبيات العلمية الخاصة بموضوع الدراسة، ومن خلال إجرائه دراسته الميدانية بالخروج بالاستنتاجات التالية:

- إن مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر، يتقيدون وبشكل عام تقريبا من وجهة نظر جميع الفئتين المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني.

- هناك تضارب بين وجهة النظر مستخدمي البيانات المالية، بما يخص التزام المراجعين بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق، حيث يرى المراجعون بأنهم ملتزمون بتلك القاعدة، بينما يرى مستخدمو البيانات المالية عكس ذلك.

- لا تنحصر مهمة محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات فقط وإنما يعتبر أيضا ضمان أمان وجهاز واقي ضد أي تلاعب قانوني أو اختلاس وطرف فعال في اكتشاف الأخطاء المحاسبية، التي تساعد على استمرار الشركة وتحمي مصالح الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية والمالية.

- إن صدور معايير التقارير محافظ الحسابات دلالة واضحة على جهود المشرع الجزائري وسعيه إلى إحداث التوافق بينها وبين معايير التدقيق الدولية.

قائمة المصادروالمراجع:

1. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006
2. أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ط1، دار وائل عمان، 2015،
3. أحمد جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث: الإطار الدولي، ط1، دار صفاء، عمان، 2009
4. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000
5. حازم هاشم الأوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، ط1 الجزء الأول، دار الكتاب الوطنية، ليبيا، 2003،
6. خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الناحية النظرية والعلمية، ط1، دار وائل، 2000
7. رأفت سلامة محمود، وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار الميسرة للنشر والطباعة والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2011
8. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، ط1، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2015،
9. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008
10. علي حسين يونس، الشركات التجارية، دار الكتاب الحديث، مصر
11. عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية، سطيف، 2012
12. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان الأردن، 2009
13. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1999
14. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، ط1، دار الرواد للنشر، عمان الأردن، 2014
15. يوسف جربوع، محددات مراجعة القوائم المالية تحدي كبير للمراجع الخارجي، "دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين"، غزة 2005.

المراجع باللغة الفرنسية:

Pratique du commissariat aux comptes, pierre feuillet, édition sirey-paris, 1978

المراسيم والقوانين:

1. القانون التجاري، بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993
2. نص المادة 230 من القانون رقم 537/66 المنظم للشركات في فرنسا، إذ جاء فيها " Les commissaires aux comptes portent à la connaissance. .."

3. القانون التجاري، النص الكامل للقانون، منشورات بيرتي، طبعة 2008،2007، الجزائر 2006
4. المرسوم رقم 173/70 مؤرخ في 1970/11/16، يتعلق بواجبات ومهمة مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية وشبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 97
5. المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، المتضمن قانون أخلاقيات مهنة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 24، 1996
6. المادة 715 مكرر 01/04 من القانون التجاري والمادة 715 مكرر 01 من نفس القانون، كذلك المادة 30 من القانون رقم 91.08 المنظم للمهنة.
7. القانون 1.10 المؤرخ في 28 رجب عام 1421، الجريدة الرسمية، 2010 العدد 42

مذكرات ماجستر:

حفيظة مقراوي وآخرون، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة خميس مليانة، 2016-2017

الملخص:

باللغة العربية:

إن الهدف من هذه الدراسة هو اختبار مدى تأثير مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائري ومن خلال هذه الدراسة حاولنا تسليط الضوء على أهم جوانب مهنة محافظ الحسابات والمعايير الإستراتيجية الدولية من خلال النصوص القانونية التي أصدرتها السلطات الجزائرية في هذا المجال وإن أهم ما جاء به القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، والعقوبات التأديبية التي قد يتعرض لها جراء تسببه بأضرار في الشركة أو للغير.

وللقيام بتأثير فعال من طرف مهنة محافظ الحسابات على معايير التدقيق يجب أن لا تنحصر مهمة محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات فقط وإنما وضع أمان وجهاز واقي ضد أي تلاعب قانوني أو اختلاس وطرف فعال في اكتشاف الأخطاء المحاسبية، التي تساعد على استمرار الشركة وتحمي مصالح الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية والمالية.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، المعايير الخاصة بمحافظ الحسابات، معايير التدقيق الجزائرية، معايير التدقيق الدولية

باللغة الانجليزية

The aim of this study is to test the extent of the influence of the account keeper profession between reality and commitment to the Algerian auditing standards. Law 10-01 regulating the profession of the accountancy expert and bookkeeper, and the disciplinary penalties that he may face as a result of causing damage to the company or to others.

In order to have an effective influence by the profession of account keeper on the auditing standards, the task of the account keeper must not be limited to monitoring the accounts only, but rather to put in place a safety and protective device against any legal manipulation or embezzlement and an effective party in discovering accounting errors, which helps the continuity of the company and protects the interests of the parties using the information Accounting and Finance.

Key words: portfolios of accounts, standards for portfolios of accounts, Algerian auditing standards, international auditing standards.