وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة التخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

دور محافظ الحسابات في عملية التدقيق وفق معيار 210 للتدقيق المطبق في الجزائر

مقدمة من طرف الطالب:
بويش محي الدين

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	مقيدش فاطمة الزهراء	أستاذ مساعدة .أ	جامعة مستغانم
مقررا	دواح بلقاسم	أستاذ التعليم العالي	جامعة مستغانم
مناقشا	بودية سعاد	أستاذ مساعدة .ب	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2021/2020

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة التخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

دور محافظ الحسابات في عملية التدقيق وفق معيار 210 للتدقيق المطبق في الجزائر

مقدمة من طرف الطالب:
بويش محي الدين

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	مقيدش فاطمة الزهراء	أستاذ مساعدة .أ	جامعة مستغانم
مقررا	دواح بلقاسم	أستاذ التعليم العالي	جامعة مستغانم
مناقشا	بودية سعاد	أستاذ مساعدة .ب	جامعة مستغانم

السنة الجامعية:2021/2020

شكر وتقدير

بعد حمد لله ، والصلاة والسلام على نبينا محمدا صلى الله عليه وسلم وعلى اله وصحبه أجمعين.

نتوجه بالشكر و التقدير إلى كل من ساعدنا لانجاز هذا البحث ونخص بالذكر الأستاذ دواح بالقاسم على توجيهاته ونصائحه والى

كما لا ننسى إلى كل من ساهم قريب أو من بعيد ولو بالكلمة الطيبة.

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات:

البيان	رقم الصفحة
شكر وتقدير	I
فهرس المحتويات	IV – III
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال	VIII
مقدمة عامة	ب-هـ
الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات	**38-02**
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني لمهنة محافظ الحسابات	14-03
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات	05-03
المطلب الثاني: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	12-06
المطلب الثالث: أسباب إنهاء مهام محافظ الحسابات:	14-13
المبحث الثاني: منهجية تنفيذ محافظ الحسابات	38-15
المطلب الأول: خطوات تنفيذ مهنة محافظ الحسابات	22-15
المطلب الثاني: أدلة الاثبات	27-23
المطلب الثالث : إعداد تقرير محافظ الحسابات	37-28
خلاصة	38
الفصل الثاني: عملية التدقيق وفق معيار 210 للتدقيق المطبق في في الجزائر	**76-40**
تمهيد	40
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق	52-41
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق وأهميته	43-41
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق و العوامل المؤدية إلى الطلب على التدقيق	46-44
المطلب الثالث أنواع وأهداف التدقيق	52-47
المبحث الثاني: إصدارات معايير التدقيق المطبقة في الجزائر	76-53
المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق المتعارف عليها	54-53

المطلب الثاني: كيفية إصدار معايير التدقيق في الجزائر و الهيئات المشرفة عليها :	**57-55**
المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر:	**67-58**
المطلب الرابع :معيار 210 للتدقيق المطبق في الجزائر	**75-68**
خلاصة	**76**
خاتمة عامة	**80-78**
قائمة المصادر والمراجع	**84-82**
الملخص	**85**

قائمة

الجداول

قائمة الجداول:

رقم الجدول	اسم الجدول	صفحة
II-01	التطور التاريخي للتدقيق	42
II-02	أوجه الاختلافات بين التدقيق الخارجي والداخلي	51

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	اسم الشكل	صفحة
I -01	معرفة عامة حول المؤسسة	15
I -02	تقييم نظام المراقبة الداخلية	20
II -03	هيكل الهيئة المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	67

مقدمة

عامة

لقد نشأ علم التدقيق لمساعدة المؤسسة في تلبية حاجيات المتعاملين المعنيين الذين تربطهم علاقة مع المؤسسة وإخبارهم بالتغيرات والأحداث التي تتم داخل المؤسسة خاصة في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، مما ألزم على الأطراف ذات المصلحة تفويض طرف ثالث محايد و مستقل عن المؤسسة للتحقق من صحة ودقة البيانات والمعلومات المالية.

مما أدى إلى ظهور محافظ الحسابات الذي يعمل على فحص البيانات والقوائم المالية والتحقق من مدى سلامتها وخالية من الأخطاء الجوهرية ،وتمثيلها للوضعية الحقيقية للمنشأة و الهدف من ذلك إبداء رأي فني محايد وموثوق فيه بعبر عن حقيقة المركز المالي للمنشأة.

تطورت مهنة محافظة الحسابات بفضل جهات متعددة منها القواعد والأحكام القانونية في التشريعات الحكومية، والقرارات التي أصدرتها نقابات المراجعين في دول العالم،

الجزائر أبدت اهتمامها بهذه المهنة بعد الاستقلال، قامت بإصدار العديد من القوانين والمراسيم والتشريعات كانت الغاية من ورائها تنظيم المهنة ومنها قانون التنفيذي 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهنة محافظ الحسابات ، والذي بتناول شروط الالتحاق بمهنة ومهام واجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات.

تمثل معايير التدقيق مستويات للأداء المهني بالنسبة لمدققي الحسابات فهي إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل وبالجودة الملائمة، ولهذا تعمل المنظمات المهنية على إصدار تلك المعايير لرفع كفاءة أعضاء المهن والنهوض بها.

أما بالنسبة لمعايير التدقيق المطبقة في الجزائر الغاية منها هو تحسين عمل محافظ الحسابات في عملية التدقيق.وتم إصدار عدة معايير.

الإشكالية:

من خلال ما سبق يمكن ان نطرح الإشكالية التالية:

- **كيف يمكن لمحافظ الحسابات أن يساهم في تطبيق عملية التدقيق وفق معيار 210 للتدقيق المطبق في الجزائر؟**

ومن خلال الإشكالية الرئيسية السابقة يقودنا إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي منهجية تنفيذ التي يتبعها محافظ الحسابات في عملية التدقيق؟

- ماهو التدقيق؟
- هل يلتزم محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المطبقة في الجزائر عند قيام بعملية التدقيق؟

فرضيات البحث:

1) يتبع محافظ الحسابات منهجية واضحة لإبداء رأيه الفني المحايد في التقرير لمدى سلامة القوائم المالية ومختلف السجلات والمستندات المتعلقة بالمحاسبة.
2) يجب توفر مجموعة من الشروط لإلتحاق بمهنة محافظ الحسابات.
3) التدقيق هو فحص المعلومات أو البيانات المالية يقوم من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة.
4) لا يلتزم محافظ الحسابات بمعيار 210 التدقيق المطبق في الجزائر عند قيام بعملية التدقيق.

أسباب اختيار الموضوع:

- ميول الطالب لمهنة محافظ الحسابات.
- ارتباط موضوع الدراسة بتخصص.
- الاهتمام الخاص بالموضوع من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة

أهمية الموضوع:

تبرز أهمية الموضوع من خلال النتائج المتوقع الوصول إليها ألا وهي تحديد الدور الذي ينبغي أن يقوم به محافظ الحسابات لعملية التدقيق وفق المعيار 210 للتدقيق المطبق في الجزائر.

أهداف الموضوع :

يهدف الموضوع لـ:

- التعرف على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر من الناحية النظرية وكذا من حيث الجانب المفاهيمي والقانوني بالجزائر وصولا إلى منهجية تنفيذ عملية التدقيق.
- عرض الإطار النظري للتدقيق والتعرف على الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر.
- التعرف على كيفية إصدار معايير التدقيق في الجزائر و اللجان المشرفة عليها.

المنهج المستخدم في الموضوع:

تم الاعتماد في هذا الموضوع على المنهج الوصفي في الجانب النظري، وذلك باستعراض المفاهيم الأساسية سواء متعلقة لمهنة محافظ الحسابات أو التدقيق و معايير التدقيق المطبقة في الجزائر.

هيكل الموضوع:

من خلال هذا الموضوع سنقوم بتقسيم الدراسة إلى فصلين كل فصل مكون من مبحثين حيث تتمثل الفصلين فيما يلي:

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات.

الفصل الثاني: عملية التدقيق وفق معيار 210 للتدقيق المطبق في الجزائر

الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات تم اعتماد عليها في هذا البحث معدة من طرف طلبة الماستر والماجستير و الدكنوراه التي لها علاقة بموضوع البحث وفي مايلي عرض الأبحاث والدراسات السابقة ذات علاقة بالموضوع:

- ✓ بن نعمة فاطيمة،**دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية**،مذكرة ماستر،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، مستغانم-الجزائر، جامعة عبد الحميد بن باديس- ،2016.

توصلت هذه الدراسة إلى نتائج :

- اهتمام مسيري المؤسسة ومتابعة الإرشادات من قبل محافظ ولالتزام بتطبيقها يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية.
- إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية يمكن من التقليل في حدوث أخطاء.
- محافظ الحسابات له دور فعال فبي المؤسسة وهذاا للحد من التلاعبات المحاسبية التي تحدث داخل المؤسسة.

- ✓ زيادي سامي،**أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق**،مذكرة ماجستير،تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة،قسم العلوم التجارية، ، سطيف-الجزائر ، جامعة سطيف1 ،2013.

توصلت هذه الدراسة إلى نتائج نذكر منها:

- إن عملية التدقيق في الجزائر لا تستند على معايير وقواعد واضحة فيما يخص العمل الميداني، بحيث أن المشرع الجزائري لم ينص على قوانين ترتبط بتخطيط عملية التدقيق، ضبط برنامجها، أدلة الإثبات، التحقق من سلامة السياسات المحاسبية، بحيث تكون هذه القوانين مؤطرة وموجهة لعمل المدقق، وعليه يمكن القول أن الأحكام المتعلقة بالعمل الميداني بوضعها الحالي عاجزة عن الوفاء بمتطلبات العمل الميداني المعاصرة الناتجة عن التطورات الاقتصادية، إلى جانب ظهور التكنولوجيا الحديثة واستخدامها في معالجة البانات والمعلومات المالية؛

- غياب معايير وقواعد واضحة فيما يخص تقارير التدقيق، بحيث أن المشرع الجزائري لم ينص على قوانين ترتبط بإطار إعداد القوائم المالية، في تطبيق نفس السياسات المحاسبية من فترة لأخرى، كما أن المشرع الجزائري ألزم المدقق برفض الشهادة على القوائم المالية للمؤسسة، في حالة تأكده أن القوائم المالية لا تمثل الصورة الصادقة والعادلة للوضع المالي للمؤسسة، وكذلك في حالة عدم التوافق بينه وبين الإدارة فيما يتعلق بوجود مشاكل في الدفاتر والسجلات مثل التزوير، والتضليل مما يؤثر على عدالة القوائم المالية، في حين أنه كان من المفروض أن يبدي رأي سلبي أو معاكس.

✓ تمارخديجة، **تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية**،أطروحة دكتوراه ،تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي، قسم مالية ومحاسبة، مستغانم-الجزائر ،جامعة عبد الحميد بن باديس ،2017.

توصلت هذه الدراسة إلى نتائج نذكر منها:

- تعد مهنة تدقيق الحسابات مهنة دقيقة جدا لما تحتويه من عراقيل وما تمر به من صعوبات؛
- تعمل تقارير التدقيق على التوصيل الفعال لنتائج عملية المراجعة لمستخدمي القوائم المالية، فتزداد جودة التقارير كلما التزم المدقق بمعايير التدقيق المتعارف عليها و معايير التدقيق الدولية؛
- اصدر المجلس الوطني للمحاسبة ثمان معايير تحت مسمى معايير التدقيق الجزائرية NAA ومازالت بصدد الدراسة لإعداد معايير جديدة؛
- يرى أغلبية المدققين الخارجين أن تبني المعايير الدولية سيحدث أثر ايجابي على الممارسة المحاسبية في الجزائر، من خلال التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

تمهيد:

تحتاج مهنة محافظ الحسابات إلى توافر بعض الصفات في شخص الذي يرغب في مزاولة هذه المهنة منها صفات ذاتية ومهارات شخصية ومعرفة كاملة بالقوانين الصادرة في الجزائر والشروط التي تحكم ممارسة هذه المهنة، وبالإضافة إلى معرفة واسعة بالمبادئ المحاسبية و معايير التدقيق المتعارف عليها وقواعد إعداد التقرير الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد في مدى سلامة القوائم المالية ومختلف السجلات والمستندات المتعلقة بالمحاسبة داخل المنشأة، والشخص الذي يزاول مهنة محافظ الحسابات يسمى محافظ الحسابات وأيضا مدقق الحسابات.

وحتى تكون لمحافظ الحسابات سمعة جيدة ومحل الثقة واحترام،يجب أن تكون لديه بعض مقومات معينة من الخبرة المهنية والعلم حتى يقوم بعملية التدقيق التي تتم وفق منهجية معينة كما عليه التزام بمجموعة من مهام ومسؤوليات حتى يتمكن من أداء مهمته بمستوى المقبول.

ومنه تم التطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات، من خلال تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني لمهنة محافظ الحسابات

المبحث الثاني: منهجية تنفيذ محافظ الحسابات

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني لمهنة محافظ الحسابات:

الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق هو محافظ الحسابات لهذا سوف نتطرق في المبحث حول توضيح مفهوم مهنة محافظ الحسابات وشروط الالتحاق بها،كيفية تعيينه وغيرها من الجوانب القانونية التي تخص هذه المهنة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات:

سوف نتطرق في هذا المطلب عبر فرعين إلى كل من التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات وتعريف محافظ الحسابات وشروط الالتحاق بالمهنة.

الفرع الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات:

حافظت الجزائر بعد الاستقلال على النصوص الفرنسية إلى غاية 1975 بالنسبة للشركات الخاصة، وهي سنة إصدار القانون التجاري الجزائري. في المقابل، في 1970 أصدرت النصوص القانونية التي تفرض الرقابة على الشركات الوطنية.

ولإعطاء صورة شاملة عن محافظة الحسابات في الجزائر تم تقسيم مراحل تطورها إلى مرحلتين أولا مرحلة قبل 1988 وثانيا مرحلة بعد 1988.

1- مهنة محافظ الحسابات قبل 1988 :

فقد مورست مهنة محافظة الحسابات منذ الاستقلال في الشركات التابعة للقانون الخاص وكان ذلك بمقتضى النصوص القانونية الفرنسية التي تواصل العمل بها إلى غاية تاريخ إنشاء القانون التجاري، أما مراقبة الشركات الوطنية فقد كرست قانونا بمقتضى الأمر رقم69-107 الصادر في1969/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 بحيث نصت المادة 39 منه بأن الوزير المكلف بالمالية والتخطيط يقوم بتعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات طابع الصناعي والتجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم.
ويجوز أن يعين للغرض نفسه محافظي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها، ولقد جاء فيما بعد المرسوم 70-173 الصادر في 1970/11/16 المتعلق بمهام والتزامات محافظي الحسابات والذي اعتبر محافظي الحسابات كمراقبين دائمين لتسيير المؤسسات العمومية والشبه عمومية يعينهم وزير مالية من بين المراقبين العامين للمالية أو مراقبي المالية أو مفتشي المالية، ويمكن بصفة استثنائية عند الحاجة اختيارهم من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة.[1]

[1] كنزة جواني، **دور تقارير محافظ الحسابات في دعم الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر، تخصص المحاسبة والمالية، أم البواقي- الجزائر، جامعة العربي بن مهيدي ،2017 ،ص10

وتواصل العمل على هذا النحو حتى تاريخ إنشاء مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية حيث تحت تأثير دستور 1976 الذي عرف وأعاد تنظيم وظيفة الرقابة أنسأ المشرع مجلس المحاسبة بمقتضى الأمر80-05 الصادر بتاريخ 1980/03/01 هذا القانون ألغى المادة 39 من قانون المالية 1970 وكذا المرسوم 70-173 السالفي الذكر، وبموجب نص المادة 05 منه أصبح مجلس المحاسبة هو المكلف بمراقبة المؤسسات العمومية وأصبحت مهنة محافظة الحسابات تحت وصاية وزير المالية على خلاف ما هو عليه الحال في فرنسا أين نجدها تحت وصاية وزير العدل. ولقد تميزت هذه الفترة بوجود محافظي حسابات نع انعدام نظام قانوني يحكمهم وينظم مهامهم، ولقد دام ذلك إلى غاية إصدار القانون رقم 84-21 المؤرخ في 1984/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 1985 حيث نصت المادة 169 منه على أنه يتم تعيين محافظي الحسابات لدى المؤسسات التابعة للقطاع العام لدى الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصة من أموالها، وكان من المفروض أن يتبع ذلك مرسوم تنظيمي يحدد كيفية تطبيقه إلا أنه لم يحدث ذلك وقد أرجعه البعض إلى الظروف الاقتصادية التي عاشتها البلاد آنذاك حيث استوجب الاهتمام بمهتم أخرى مثل إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات من جهة، ومن جهة أخرى إلى نقصان محترفي الرقابة القانونية حبث قدر عدد الخبراء المحاسبين بأقل من عشرين في حين أن عدد المؤسسات كان يقارب الـ 1600 مؤسسة إضافة إلى غياب نظام مهني للمهنة حيث لو وجد لكان لا محالة يهتم بمصير هذه المهنة وجلب اهتمام السلطات المعنية حو الدور الذي يمكن أن يؤديه هذا الجهاز.

2- مهنة محافظ الحسابات بعد 1988:

أصدر المشرع الجزائري القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 والذي أخضع المؤسسة العمومية لقواعد القانون التجاري والقانون المدني في حال غياب أحكام خاصة، وبهذا نظمت وظيفة الرقابة التي ترجما على المستوى القانوني بإعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات وتأسيس المراقبة الداخلية في المؤسسات العمومية وذلك حسب نص المادة 40 منه.
وبعد ذلك أصدر المشرع القانون 91-08 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد و أتبعه بالمرسوم التنفيذي 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للمهن الثلاث السالفة الذكر وتلاه المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 المتضمن قانون أخلاقيات المهن الثلاث.[2]

[2] بن جميلة محمد، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**، مذكرة ماجستير، تخصص قانون الأعمال،قسنطينة-الجزائر، جامعة منتوري، ،2011 ص8-9

الفرع الثاني: تعريف محافظ الحسابات وشروط الالتحاق بالمهنة

أولا: تعريف محافظ الحسابات:

حسب ما تنص عليه المادة 22 من القانون 10-01 يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية. باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[3]

عرف القانون التجاري حسب المادة 715 مكرر 4 محافظ الحسابات على أنه "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة،وفي مراقبة انتظام الشركة وصحتها. كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحلة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة،وصحة ذلك. ويتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.[4]

ثانيا: شروط الالتحاق بالمهنة:

حسب ما تنص عليه المادة 8 من القانون 10-01 للممارسة مهنة محافظ الحسابات، يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

1- أن يكون جزائري الجنسية،
2- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها،
3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،
4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،
5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون،

أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون 10-01.[5]

[3] د. مولود ديدان، **مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، دار البيضاء- الجزائر، دار بلقيس للنشر،2014، ص11

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 27،المؤرخة بـ 05 ذي القعدة 1413 الموافق 27 أبريل سنة 1993، متضمن مرسوم تشريعي رقم 93-08 مؤرخ في 03 ذي القعدة عام 1413 الموافق 25 أبريل سنة 1993 يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395الموافق ل 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري، ص 32

[5] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42،المؤرخة بـ الأحد 28 رجب عام 1431 الموافق 11 جويلية 2010 القانون رقم01 -10 المؤرخ في 29 جوان 2010، ص05.

المطلب الثاني: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر:

أولا: كيفية تعيين و موانع محافظ الحسابات:

1- كيفية تعيين محافظ الحسابات:

حسب ما جاء في نص المادة 26 من القانون 10-01 يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا.

وأيضا حسب المادة 27 من القانون 10-01 : تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك. وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات[6]

طبقا للأحكام المقررة والقوانين الأساسية الخاصة بالمؤسسات أو الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري غير المستقلة. في حالة غياب أحكام قانونية أساسية في الميدان يشترك في التعيين وزير المالية والوزير الوصي.

يتم اختيار محافظ الحسابات بناءا على قدراته ومراجعه المهنية ومخطط التكاليف.

يرسل محافظ الحسابات أو محافظو الحسابات المعينون إلى الوزير الوصي ووزير المالية بمبادرة منهم أو بطلب من الوزيرين، كل المعلومات التي يرونها ضرورية في إطار مهمتهم الدقيقة بالإضافة إلى التقرير السنوي.[7]

2- موانع تعيين محافظ الحسابات:

نصت المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري أنه لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:

1- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة والأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة.

[6] د. مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص 13

[7] دروس محاضرات أستاذ مرحوم محمد الحبيب، مقياس محافظ الحسابات،التخصص التدقيق ومراقبة التسيير،السنة الجامعية 2021/2020

2- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر (10/1) رأس المال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه المؤسسات.
3- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، أما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.
4- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير محافظ الحسابات في آجل خمس سنوات ابتداءا من تاريخ انتهاء وظائفهم.
5- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في اجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ وظائفهم[8].

3- حالات التنافي والموانع:

نصت المادة 64 و 65و 66 من القانون 10-01 على التوالي :

لتحقيق ممارسة مهنة محافظ بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون:

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية،
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني،
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46،
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة،
- كل عهدة برلمانية،
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد(1) من تاريخ مباشرة عهدته.

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

لاتتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و52 من هذا القانون.

[8] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 27،مرجع سابق، ص 32-33

يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة،
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين،
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير،
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها،
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها،
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته.

زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور وأتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة. توسع نفس حالات التنافي والموانع و تلك المذكورة في المادتين 64 و65 أعلاه إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات. [9]

ثانيا: مهام ومسؤوليات وأتعاب محافظ الحسابات

1- مهام محافظ الحسابات:

تنص المادة 23 من القانون 01-10 ما يلي:

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الأتية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات،
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص،
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير،
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة،
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة أو المداولة المؤهلة ، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

[9] د. مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص 22-24

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

تنص المادة 24 :

عندما تعد الشركة والهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار

وأيضا حسب ما جاء في نص المادة 25:

يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر،
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء،
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة،
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات،
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية،
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية،
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال. تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.[10]

2- مسؤوليات محافظ الحسابات:

يواجه محافظ الحسابات عند قيام بمهامه 4 أنواع من المسؤوليات وهي:

- **المسؤولية العامة:**

حسب نص المادة 59:

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

- **المسؤولية المدنية:**

حسب نص المادة 61:

- يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه. ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

[10] د. مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص 11-12

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.[11]

- **المسؤولية التأديبية:**

حسب نص المادة 63:

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

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

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

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

- **المسؤولية الجزائية:**

حسب المادة 62:

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام القانوني.[12]

3- أتعاب محافظ الحسابات:

تتحدد أتعاب محافظ الحسابات بالاتفاق بينه وبين عميله، وفي حالة مؤسسات فردية وشركات أشخاص يكون الاتفاق بين محافظ الحسابات وبين أصحاب هذه المؤسسات أو كان حلها هو السبب، أو المنظمة التي ينتمي إليها هي السبب.

نوع العمل الموكل إليه ومقدار الأتعاب المتفق عليها، أما في شركات المساهمة وما شكلها فإن تحديد الأتعاب في يد الجمعية العمومية للشركة وتستطيع الجمعية العمومية تفويض مجلس الإدارة في تحديد أتعاب المحافظ إلا أن هذا التفويض لا يجوز دون ذكر حد أقصى للأتعاب، وفي هذه الحالة الأخيرة فإن المفوض أن يكون تقرير الأتعاب بقرار مجلس الإدارة، ولا ينفرد به رئيس مجلس الإدارة أو العضو المنتدب وقد جرى العرف على أن يتقاضى المحافظ أتعابه بعد إتمام عمله أي بعد تقييم

[11] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 ، مرجع سبق ذكره، ص 10

[12] د. مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص 22

تقرير عن الميزانية العمومية، وعلى هذا فإن أتعاب المراجعة تعتبر مبلغا مستحقا بالنسبة للحسابات السنة المالية التي قام بمراجعتها. [13]

حسب ما تنص المادة 37: تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات. أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته

لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكلع، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية. [14]

ثالثا: حقوق وواجبات محافظ الحسابات:

1- حقوق محافظ الحسابات:

- حق الاطلاع على جميع الدفاتر وسجلات ومستندات الشركة تحت المراجعة(التدقيق)في أي وقت سواء كانت مالية أو إحصائية أو إدارية بالإضافة لجميع المراسلات الواردة والصادرة وأي مستندات أخرى يرى ضرورتها. ويمكن أن يكون حضور المراجع بعد إبلاغ الإدارة أو أن يكون حضوره مفاجئ على حسب ما يراه مناسبا.
- حق طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات التي يراها ضرورية لتنفيذ عملية المراجعة(التدقيق).
- حق الحصول على صورة من جميع المراسلات البيانات التي ترسلها الإدارة للمساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الجمعية العمومية.
- التحقق من موجودات الشركة والتزاماتها بحيث يستطيع إبداء رأي فني محايد على مستوى عدالة القوائم المالية.
- حق حضور الجمعية العمومية والأداء رأيه في النواحي المالية والرد على الاستفسارات حول تقريره المرفق بالقوائم المالية.
- حق مناقشة قرار عزله أمام الجمعية العمومية. [15]

[13] عديلة لموسخ، **دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظة الحسابات**،مذكرة ماستر،تخصص تدقيق محاسبي،قسم علوم تسيير،جامعة الوادي،2014،ص59

[14] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 مرجع سبق ذكره،ص 8

[15] زهرة عاطف سواد،**مراجعة الحسابات والتدقيق**،الطبعة الأولى، عمان-الأردن،دار الراية للنشر والتوزيع، ،2009،ص138

2- واجبات محافظ الحسابات:

يلتزم محافظ الحسابات مجموعة من واجبات مذكورة كالتالي:

- ضرورة التزام المراجع بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية المراجعة. مخالفة المراجع لهذه المعايير تعرضه للمسائلة القانونية أو المسائلة المهنية من قبل أعضاء المهنة.
- تقديم تقرير مكتوب يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة تحت المراجعة؛
- ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العمومية والرد على أي استفسار للمساهمين حول ما ورد في تقريره.
- ضرورة الالتزام بقواعد شرف المهني وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله.[16]

[16] وفاء جبلاحي **دور محافظ الحسابات في تفعيل عملية التدقيق الداخلي**،مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق،قسم العلوم التجارية، المسيلة،جامعة محمد بوضياف ،2017،ص6

المطلب الثالث: أسباب إنهاء مهام محافظ الحسابات:

أولا: انتهاء المدة محددة قانونا:

تنتهي مهام محافظ الحسابات بانتهاء العهدة التي عين لها طبقا لنص المادة 1/27 من القانون 10-1 التي حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات (3) قابلة للتجديد مرة واحدة. تنتهي مهمة محافظ الحسابات لدى الشركة بقوة القانون اعتبارا من تاريخ انعقاد الجمعية العامة العادية التي اعتمدت الحسابات المالية السارية ما لم يجدد عقده لفترة أخرى تمتد أيضا لمدة ثلاث سنوات أخرى، لكن لا يجوز إعادة تعيين محافظ الحسابات نفسه لعهدة ثالثة متتالية إلا بعد مرور عهدة أخرى فاصلة طبقا لنص المادة 2/27 من القانون 10- 01.[17]

ثانيا: استقالة محافظ الحسابات

من حق محافظ الحسابات في الاستقالة حسب ما جاء في نص المادة 38 من القانون 10- 01:"يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية. ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة(3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

ثالثا:عزل محافظ الحسابات

يتم عزل محافظ الحسابات في المؤسسة لعدة أسباب ويتم تعيين محافظ الحسابات آخر للقيام بعملية التدقيق، ويتم عزل محافظ الحسابات عن طريق الهيئة العامة للمساهمين كون محافظ الحسابات يعتبر الوكيل عن المساهمين للقيام بمهمة التدقيق ويحق لهذه الهيئة عزله أو إعادة تعيينه ومن الممكن ان يتم عزل محافظ الحسابات إما بسبب الوفاة أو الاستقالة أو فقدان الأهلية الشرعية. [18]

تنص المادة 715 مكرر 8 من القانون التجاري:" يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر(10/1) رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب، أو مندوبي الحسابات التي عينتهم الجمعية العامة. وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة."

وأيضا حسب المادة 715 مكرر 9 من القانون التجاري:"في حالة حدوث أي خطأ أو مانع يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون عشر (10/1) رأس مال الشركة أو

[17] بن جميلة محمد،مرجع سابق،ص 48
[18] وفاء جبلاحي،مرجع سابق،ص 09

الجمعية العامة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة."[19]

رابعا: وفاة محافظ الحسابات:

وقد أشارت المادة 76 من قانون 10-01 في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أو أي حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها، يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس مجلس المصف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية أو رئيس مجلس لمنظمة الوطنية، مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع.[20]

[19] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 27،مرجع سابق،ص33
[20] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 42 ،مرجع سبق ذكره، ص12

المبحث الثاني: منهجية تنفيذ محافظ الحسابات

حتى يؤدي محافظ الحسابات عمله يتبع منهجية معينة لتنفيذه حيث يقوم أولا مرور بمجموعة من خطوات وجمع أدلة إثبات لكي يقوم بإعداد التقرير.

المطلب الأول: خطوات تنفيذ مهنة محافظ الحسابات

1. **الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:**

إن هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال محافظ الحسابات إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة. لذلك فإن محافظ الحسابات يبدأ انطلاقه في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محمل المراجعة، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات العامة حولها لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد محافظ الحسابات تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته. أما نوعية ومقدار هذه المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها، فيتحددان حسب أهداف ومسؤوليات المحافظ[21]. وهذه الخطوة الرئيسية تتضمن خطوات فرعية يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم(I – 01) معرفة عامة حول المؤسسة

1- أشغال أولية:

- **التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة**
- **التنظيم المهني**
- **عناصر المقارنة مابين المؤسسات**

2- اتصالات أولى مع المؤسسة:

- **حوار مع المسؤولين**
- **زيارات ميدانية**
- **التعرف على الوثائق الداخلية**

3- انطلاق الأشغال:

- **تكوين الملف الدائم**
- **إعادة نظر في برنامج التدخل**

المصدر محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظري إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2008 ص68

[21] وفاء جبلاحي، مصدر سبق ذكره،ص 10

وفيما يلي شرح للخطوات السابقة:

❖ **الأشغال الأولية:**

هي خطوة يطلع محافظ الحسابات(المراجع) من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول مهنة المؤسسة أحيانا، مما يمكنه استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

❖ **الاتصال الأولي مع المؤسسة المراجعة:**

يتعرف المحافظ (المراجع) من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشتغل معهم، أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهمة. كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها. وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكراراها.

❖ **انطلاق الأشغال :**

يحصل المحافظ (المراجع) على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة، نسبيا في ملف هو الملف الدائم، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.[22]

2. فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

وضع مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1936 التعريف التالي (الضبط الداخلي والرقابة هو مجموعة المقاييس والطرق، التي تتبناها المؤسسة أو (المنشأة) نفسها بقصد حماية أصولها، النقدية وغيرها، وكذلك بقصد ضبط الدقة الحسابية لما هو مقيد في الدفاتر).

عرفت لجنة إجراءات التدقيق المنبثة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين الرقابة سنة 1949، أصبح أكثر التعاريف تطورا وهو: ((تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية، وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما.[23]

[22] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظري إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، الجزائر،ديوان المطبوعات الجامعية، 2008 ص69

[23] د.حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، **أصول المراجعة**،الجزء الأول، منشورات كلية الاتصاد جامعة دمشق،سوريا،2014،ص292-293

تمثل الخطوات التي يتبعها محافظ الحسابات في سبيل دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية في مايلي:

أ. **توثيق فهم الرقابة الداخلية :**

توثيق فهم الرقابة الداخلية وهيكلها مطلوب في جميع الفقرات التي سيتم تدقيقها،وهذا الفهم والتقييم يدون في أوراق عمل المدقق، ويوجد ثلاث أساليب شائعة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية وهي:

- ✓ **التقرير الوصفي:**

تقوم هذه الطريقة على وصف إجاءات الرقابة عن طريق شرح تدفق العمليات والبيانات وعن طريق تحديد مراكز المسؤوليات لكل دورة عمليات.[24]

- ✓ **خرائط التدفق:**

يتم إستخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، وتأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة، كذلك تمكن خرائط التدفق المدقق من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية وبيان نقاط قوته وضعفه إستنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها. يمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات التالية:

1- أن يقوم المدقق بدراسة الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها؛
2- بعد الخطوة السابقة واستنادا عليها يقوم المدقق بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية؛
3- يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام استنادا إلى المعلومات الواردات في ملخص واجبات العاملين واجباتهم على استفسارات المدقق.

عند قيام مدقق الحسابات بإعداد خرائط التدفق يجب أن يراعي مايلي:

1. أن يتم إعطاء عنوان لكل خريطة تدفق بأرقام أوراق التدقيق الخاصة به، كذلك النظام (استلام نقدية،مخزون،...الخ)؛
2. أن يتم ذكر اسم الوظيفة أو القسم أو الشخص المختص في أعلى كل عمود من أعمدة الخريطة.
3. أن توضح مسؤوليات كل وظيفة والمستندات المتداولة والمعدة بواسطة المسؤولين في العمود الخاص بالوظيفة أو القسم أو الموظف.[25]

[24] تمارخديجة، **تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية**،أطروحة دكتوراه ،تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي، قسم مالية ومحاسبة، مستغانم-الجزائر،جامعة عبد الحميد بن باديس، ،ص 124

- ✓ **الاستقصاء:**

ويمثل عدة خطوات من ا أسئلة حول سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية،التي يعتقد المحاسب القانوني من أنها ضروية لمنع الانحرافات المادية في البيانات المالية، والإجابة عن هذه الأسئلة، إما بـ (نعم) أو (لا) أو (لايطبق) فإذا كانت الإجابة بنعم، فنعني أن نظام الرقابة الداخلية يفي بالغرض
وهذه الأسئلة عادة محضرة مسبقا من قبل المحاسب القانوني لكل إقرار من إقرارات الإدارة لكل فقرة أو رصيد وعلى سبيل المثال فقرات النقدية والبضاعة والذمم المدينة...الخ.[26]

ب. اختبارات الفهم:

لا يكفي إطلاع محافظ الحسابات على الإجراءات والضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط، بل يجب أن يتأكد من أنه قد فهم النظام وأن النظام يطبق كما هو محدد له، ويحقق محافظ الحسابات هذا الهدف من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق التي قد تأخذ إما فحص العملية من بدايتها إلى نهايتها أو فحص عينة من العمليات.

ج. التقييم الأولي للرقابة الداخلية:

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن محافظ الحسابات من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة ونقاط الضعف. تستعمل في هذه الخطوة في الغالب استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو لا، وعليه يستطيع محافظ الحسابات في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه.[27]

د. اختبارات الاستمرارية:

يتأكد محافظ الحسابات من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم ألأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح لمحافظ الحسابات أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا.

هـ. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بناءا على ضوء تقييمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية وكذلك نتائج اختبارات الاستمرارية التي نفذها، يقوم محافظ الحسابات بإجراء التقييم النهائي لهذا النظام. وتحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء

---

[25] بن شهيدة فضيلة، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، أطورحة دكتوراه، تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي، قسم العلوم المالية، مستغانم-الجزائر،جامعة عبد الحميد بن باديس،2017،ص145-146

[26] الدكتور هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، عمان-الأردن،دار وائل للنشر، 2006،ص92

[27] محمد بوتين، مرجع سابق،ص 73

تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لهذا النظام. ومن ثم يقوم بإعداد تقرير بذلك وإبلاغ إدارة المؤسسة به.[28]

3. فحص الحسابات والقوائم المالية:

تنجز المرحلة الأخيرة من مراحل المراجعة(التدقيق) هي ا أخرى في عدة خطوات حسب الشكل رقم 02، فبعد التقييم التقييم المهائي لنظام المراقبة الداخلية أي استخراج عيوبه ومزاياه، يعاد النظر في برنامج التدخل،بحذف أجزاءه منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف. وتجدر الملاحظ إلى أنه:

- في حالة جودة الرقابة الداخلية يكون هذا دليلا مبدئيا على صحة الحسابات لكنه غير كاف ولابد من تدقيق مباشر للحسابات والقوائم المالية، وإلا فكيف يمكن المصادقة عليها دون فحصها فحصا فعليا؟ يكتفي المراقب في هذه الحالة ببرنامج عمل أدنى لكي يتأكد من:
  - عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش. تم ادخاله في العمليات الختامية التي يصعب على نظام المراقبة الداخلية اكتشافها. فقد تسجل مؤونات غير مبررة وقد تسوى حسابات خطأ.
  - أما في حالة ضعف نظام المراقبة الداخلية على المراجع (محافظ الحسابات) توسيع برنامج تدخله وذلك لما لنقاط الضعف من آثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات. وإذا استبعدنا سلبيات النظام الخطيرة جدا التي لا تسمح بالقيام بأي عمل أي عدم مواصلة العمل ورفض المصادقة على الحسابات والقوائم المالية، فإن على المراقب:
- تدعيم الاختبارات التي كان يتوقع القيام بها في حالة جودة النظام؛
- إضافة الاختبارات متممة للاختبارات السابقة.

ومهما يكن على المراجع (محافظ الحسابات) أن يتأكد دائما أنه قام بمراقبة كافية لتحديد رأيه، كما عليه تفادي المبالغة في التحريات ولاكتفاء فقط بما له تأثير على الوثائق المالية.

[28] الدكتور أحمد قايد نور الدين،**التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى،عمان-الأردن ،دار جنان للنشر والتوزيع، 2015،ص63

تنتهي عملية المراجعة، كما هو موضح في الشكل 02 بقيام المراجع بـ:

- التأكد من عدم وجود أحداث وقعت ما بعد الميزانية الختامية[29]

الشكل رقم: (I – 02) تقييم نظام المراقبة الداخلية

1- تقييم نهائي لنظام المراقبة الداخل

- **تخفيف البرنامج**
- **تدعيم البرنامج**
- **رفض المصادقة**

2- إختبارات السريانية والتطابق

- **إختبارات التطابق(إعادة النظر في المعلومة، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية)**
- **إختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية**
- **إختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية**

3- إنهاء عملية التدقيق

- **التأكد من توفر المبادئ المحاسبية**
- **فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية**
- **إعادة النظر في أوراق العمل**

4- إصدار الرأي

المصدر: محمد بوتين،مرجع سبق ذكره،ص78

[29] محمد بوتين،مرجع سابق،ص76-77

وفي ما يلي توضيح للإجراءات التي تضمنها الشكل السابق:

1- **تحديد آثار نظام الرقابة الداخلية:**

كما سبق القول أن التقييم النهائي لنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي سيؤدي إلى توسيع أو تضييق برامج التدخل النموذجية المسطرة. فالنظام الجيد يعفى المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، كما أن النظام الملء بالعيوب، خاصة الناحية النظرية أو التصورية، له قد يؤدي به إلى استحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي حولها.

2- **إختبارات السريانية والتطابق:**

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمتدخل التحقق أولا من تجانس وتطابقه (أوعدمه) المعلومات المحاسبية والمعلومات في الميدان. إن الرغبة هنا هي اكتشاف فيما إذا كان هناك انحراف.تتم اختبارات التطابق والتجانس عن طريق الاطلاع على المعلومات المحاسبية:

- ✓ فحص سريع للقيود الكبيرة وتدقيق للعمليات الممركزة. والاطلاع كذلك على المعلومات خارج المحاسبة:
- ✓ الموازنات؛
- ✓ الإحصائيات التجارية؛
- ✓ لوحة القيادة؛
- ✓ العقود؛
- ✓ محاضر الاجتماعات....الخ.
- ✓ جون نسيان، من جهة أخرى، القيام بمقارنات عن طريق عمليات حسابية:
- ✓ تطور هامش الإجمالي؛
- ✓ نفقات المستخدمين؛
- ✓ اهتلاكات الاستثمارات؛
- ✓ النفقات المالية...الخ.

أما اختبارات السريانية للتسجيلات فتتم هي الأخرى بالاعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها:

- ✓ الرجوع إلى الوثائق الداخلية: الفواتير،سندات (مذكرات) الاستلام أو التسليم، ملف الجرد المستمر لقيم الاستغلال...الخ؛
- ✓ إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة قصد التأكيد (أو نفي) للعمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة والتي تمت معهم، مثل الزبائن، الموردين والبنوك. كما يقوم المراجع بإرسال طلبات مصادقة لأطراف أخرى طلبا لمعلومات حول المؤسسة التي يراجعها، مثل المحامين فيما يخص النزاعات المحتمل أن تكون مع الغير، المستخدمين، ومصالح الرهن العقاري فيما يخص العقارات .

إن تقنية طلبات المصادقة محبذة وتستعمل كثيرا من أجل التأكد من سريانية الأرصدة؛

- ✓ المشاهدة الميدانية: بحضور عملية العد وتقييم المخزونات، مراقبة الاستثمارات في أماكن وجودها، مراقبة الصندوق فجائيا بجرده.

لقد سبقت الإشارة إلى أنه كلما كانت الوثائق آتية من مصادر خارجية كلما كانت قوية في مثل هذه الاختبارات، إلا أن تقييم نظام المراقبة الداخلية الذي قام به الراقب في المرحلة الثانية من مراحل المراجعة،قد يعطي للوثائق الداخلية، في حالة وجودها، درجة ثقة ومصداقية معتبرة يعتمد عليها لتحديد طبيعة وحجم الاختبارات التي ينبغي أن تجرى على الحسابات.

3- إنهاء عملية المراجعة:

على المراجع (محافظ الحسابات) في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية وذلك إنهاء لمهمة، وعليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة، كما سبق القول، الإطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة ومدى احترام مبادئ المحاسبية المتعارف عليها. كما عليه فحص الأحداث ما بعد الميزانية، فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة، وأحداث مؤثرة على حياة ومستقبل الشركة. وعليه مراجعة أوراق عمله، التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير، للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة. والتأكد كذلك من أن الأشغال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب وأن محتوى أوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي للمراجع ولم يبقى للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلا أن يختتم ويدلي بهذا الرأي.[30]

[30] محمد بوتين، مرجع سابق،ص79-80

المطلب الثاني : أدلة الاثبات:

سنعالج في هذا البند أدلة الإثبات باعتبار أن محافظ الحسابات يقوم بفحص البيانات المحاسبية والمستندات والتحقق من المعلومات المحاسبية المقدمة بعد المعالجة بغية التقرير عليها وإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى تعبير نتيجة أعمال المؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.

تتوقف صحة المعلومات على درجة اعتماد الأدلة المدعمة لذلك وعن الأساليب السليمة في المعالجة وقوة نظام الرقابة الداخلية المتبنى، لذا سنحاول التطرق إلى هذا البند من خلال العناصر الآتية:[31]

أولا- أنواع أدلة الإثبات:

توجد أنواع عدة لأدلة الإثبات هي:

1- **الوجود الفعلي**:

يعتبر الوجود الفعلي للمواد والعناصر الأصول الثابتة دليل إثبات قوي على الوجود، بيد أن الوجود لا يعكس بشكل آلي ملكية المؤسسة للموجودات المتوفرة ولا صحة وسلامة تقييمها، لذلك يجب على محافظ الحسابات إثبات ملكية المؤسسة للموجودات بكل أنواعها وصحة تقييمها، لذلك يجب على المراجع إثبات ملكية المؤسسة للموجودات بكل أنواعها وصحة تقييمها وفقا للطرق المعمول بها.

2- **المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات:**

تعتبر المستندات من أكثر الأدلة والبراهين أهمية من وجهة نظر المراجع، إذ تحتوي هذه الأخيرة على كافة البيانات اللازمة للتحقق من حدوث عملية معينة ومن صحة إثباتها في السجلات المحاسبية، والواقع أن يتم إعداد هذه المستندات وفقا للنصوص المعمول بها ومن طرف جهات مرخص لها ذلك قانونا، يمكن تصنيف هذه المستندات إلى ثلاث مجموعات هي على النحو الآتي:

- مستندات تم إعدادها من طرف جهات خارج المؤسسة ومستعملة داخلها، كالفواتير المتعلقة بالشراء أو الكشوف البنكية مثلا.
- مستندات تم إعدادها داخل المؤسسة ومستعملة خارجها،كفواتير البيع والشيكات والتصاريح الجبائية وشبه الجبائية وإلى غير ذلك.
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر المحاسبية ووصول الاستلام والكشوف الإجمالية للرواتب وإلى غير ذلك.

عند بداية الفحص المستندي ينبغي على محافظ الحسابات مراعاة الاعتبارات الأساسية التالية:

- ✓ أن يكون المستند مستوفيا لكافة الشروط القانونية، فعلى سبيل المثال الفاتورة ينبغي أن تحتوي على التاريخ، اسم المؤسسة وعنوانها ورأسمالها ورقمها الجبائي والبنكي، اسم

[31] بن نعمة فاطيمة،**دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية**،مذكرة ماستر،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، مستغانم-الجزائر،جامعة عبد الحميد بن باديس- ،ص 20

المؤسسة الموجه لها الفاتورة، تعيين المواد وكميتها وسعرها الوحدوي والمبلغ الإجمالي والرسم، الإمضاء والختم.

- ✓ أن يكون المستند خاصا بالمؤسسة ومعزز لعملية في نطاق نشاطها.
- ✓ أن يكون المستند مستوفيا لجميع التوقيعات طبقا لما تقتضيه إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ أن يكون المستند أصلا وليس نسخة أو صورة، وفي حالات عدم توفر أصول المستندات، كما هو الحال بالنسبة لفواتير المبيعات، إذ أن أصولها ترسل إلى الزبائن، فيجب على المراجع التأكد من صحة البيانات الواردة في النسخ والصور باستخدام كافة الوسائل المتاحة.

3- **صحة الأرصدة من الناحية الحسابية:**

إن المعالجة المحاسبية للبيانات تمر عبر مراحل عدة وتستغرق وقت كبير خاصة في ظل المؤسسات ذات العمليات الكثيرة، مما يسمح بحدوث أخطاء تؤثر على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، لذلك ينبغي تأليه المعالجة المحسابية بشكل سليم بتفادي حدوث الأخطاء وتقليص الوقت المستغرق في المعالجة. إن تأليه المعالجة المحاسبية واستعمال الآلات الحاسبة يعتبر دليلا ماديا على صحة وانتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية[32].

4- أدلة اثبات تم اعدادها بمعرفة المنشأة محل المراجعة:

وتشمل هذه ا أدلة دفاتر وسجلات المنشأة والتي تم إعداد القوائم المالية على أساسها (دفاتر يومية، دفاتر أستاذ، سجلات مساعدة)، وكذا المستندات الداخلية المؤيدة لبعض العمليات مثل فواتير البيع، كشوف المرتبات والأجور، نظام الرقابة الداخلية القائم بالمنشأة، الشهادات والإقرارات التي يحصل عليها المراجع من ادارة المنشأة، قرارات مجلس ادارة الوحدة.

5- أدلة اثبات واردة للمنشأة من أطراف خارجية:

وتشمل هذه الأدلة أوامر البيع الواردة من العملاء، وفواتير الشراء الواردة من الموردين، كشوف حسابات البنوك التي تتعامل معها الوحدة، والواقع أن اعداد هذه الادلة خارج المنشأة تزيد من درجة اعتماد المراجع عليها في فحصه وان كان احتفاظ المنشأة بها يقلل نسبيا من هذه الدرجة.[33]

---

[32] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية**، الطبعة الثالثة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، ،2006،ص132-134

[33] محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد،**أصول المراجعة والرقابة الداخلية** التأصيل العلمي والممارسة العملية،دراسات في الجامعة،1999،ص265

ثانيا: إجراءات أو وسائل حصول على أدلة الاثبات:

يقوم محافظ الحسابات بالعمل على الحصول على أدلة الإثبات التي تبين مدى صحة وتعبير القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة،ويستعمل عدة إجراءات أو وسائل لجمع هذه ما يكفي من أدلة تساعده على تأسيس رأي فني محايد حول القوائم المالية. ونذكر من هذه الوسائل ما يلي:

1. **الجرد الفعلي:**

يعتبر الجرد المادي أحد أهم الوسائل التي تمكن من الحصول على أدلة الإثبات، فإجراء الجرد وفق ما ينص عليه المخطط المحاسبي الوطني في مادة 17 المتعلقة بالجرد للإستثمارات ومانص عليه الأمر الرئاسي رقم 19 المؤرخ في 27 جانفي 1982 والمتعلق بالجرد الفعلي لموجودات المؤسسة، يمكن من إعطاء دليل مادي على الوجود الفعلي للإستثمارات والمخزونات، وذلك من خلال النتائج النهائية لعملية الجرد في حول ممضي عليه من الأطراف القائمة بالعمل.[34]

2. **المصادقات :**

يقصد بالمصادقات كما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (505) عملية الحصول على أدلة تدقيق وتقويمها من خلال الرد المباشر من طرف آخر استجابة لطلب المعلومات حول بند معين يؤثر في التأكيدات التي قامت بها الإدارة في القوائم المالية. أو بكلمات أخرى تمثل إيصالا أو ردا كتابيا أو شفويا من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المدقق. وتعد المصادقات من الأدلة القوية واسعة الاستخدام من قبل المدققين لأنه يتم الحصول عليها من مصدر مستقل خارجي .

وتحدد نشرة التدقيق رقم SAS67 ثلاثة أنواع من المصادقات:

أ. **المصادقة الإيجابية:**

تتطلب المصادقة الإيجابية من المستجيب إجابة المدقق في جميع الحالات وذلك بإبداء موافقة المستجيب على المعلومات المعطاة. ويتوقع عادة أن تقدم الاستجابة لطلب المدقق أدلة تدقيق موثوقة، على أنه توجد مخاطرة احتمال إجابة المستجيب على طلب المصادقة بدون التحقق من أن المعلومات صحيحة، ولا يستطيع المدقق عادة اكتشاف ما إذا كان ذلك قد حصل، على أنه يمكن للمدقق تخفيض هذه المخاطرة باستخدام النوع الثاني.

[34] بن نعمة فاطيمة،مرجع سابق،ص 22

ب. المصادقة العمياء:

يتطلب هذا النوع من المصادقات الطلب من المستجيب تعبئة معلومات حول الأمر المراد التحقق منه. إلا أنه ثبت أن هذا النوع قليل الاستخدام في الواقع العملي لأنه يتطلب جهدا إضافيا من المستجيب.

ت. المصادقة السلبية:

يتطلب هذا النوع من المستلم ا إجابة فقط في حالة عدم الاتفاق مع المعلومات الواردة في الطلب، على أنه عندما لا يتم استلام رد على طلب مصادقة سلبية فإن المدقق يبقى على علم انه تكن هناك أدلة صريحة بأن الأطرف ا أخرى المقصودة قد استلمت طلبات المصادقة وتحققت من أن المعلومات الواردة بها صحيحة، وتبعا لذلك يوفر عادة استخدام طلبات المصادقة السلبية أدلة أقل موثوقية من استخدام المصادقة الإيجابية .

3. **التوثيق:**

يتمثل في فحص المستندات والسجلات التي تؤيد المعلومات الواردة في القوائم المالية وتشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة. ونظرا لتطبيق المبدأ المستندي الذي يقوم على ضرورة توفير مستند لكل عملية مالية، يوجد عدد كبير من هذه الأدلة. ويستخدم التوثيق كنوع من الأدلة على نطاق واسع في جميع مراحل التدقيق، كما أنه متاح بسهولة وبتكلفة منخفضة. وهناك ثلاثة أصناف رئيسية لتوثيق أدلة الإثبات، والتي توثق درجات مختلفة من الموثوقية للمدقق وهي:

4- أدلة إثبات موثقة صادرة عن طرف ثالث ومحفوظة لديه. مثل طلب كشف من البنك.

5- أدلة إثبات موثقة صادرة عن طرف ثالث ومحفوظة لدى المنشأة (مثل: فواتير الشراء، أوراق الدفع الملغاة،...الخ).

6- أدلة إثبات صادرة عن المنشأة ومحفوظة لديها. مثل فواتير البيع، التقارير الزمنية عن العاملين، تقارير استلام المخزون..الخ.

4. الملاحظة:

تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراء الذي يقوم به آخرون، مثلا، ملاحظة المدقق لعمليات العد في الجرد الذي يقوم به موظفو النشأة، أو ملاحظة أداء إجراءات الرقابة الداخلية. ولا تكفي الملاحظة بمفردها. فمن الضروري أن يتبع الملاحظة الحصول على أنواع أخرى من الأدلة تدعمها ومع ذلك تعد الملاحظة أمرا هاما في معظم إجراءات التدقيق.

5. الاستفسارات من العميل:

يتضمن الحصول على معلومات من العميل وقد يتم بشكل كتابي أو شفوي. وتوفر الاستفسارات معلومات للمدقق لم يكن يملكها سابقا، أو توفر أدلة إثبات معززة له. إلا أنه لا يمكن النظر إلى الاستفسار كدليل حاسم لأنه يتم الحصول عليه من طرف غير محايد. وهذا يعني انه من الضروري للمدقق أن يدعم هذا الدليل بأدلة أخرى تدعمه من خلال تنفيذ إجراءات أخرى.

6. إعادة الحساب:

تتضمن إعادة الحساب التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الأصلية والسجلات المحاسبية، أو إجراء حسابات مستقلة.

7. الإجراءات التحليلية:

تشمل الإجراءات التحليلية النسب والمؤشرات المهمة، ومن ذمنها نتائج البحث في التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، تلك التي تنحرف عن المبالغ المخططة، وتستخدم الإجراءات التحليلية بشكل كبير في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية. وفي بعض الحالات تستخدم الإجراءات التحليلية في عول حسابات أو عمليات مالية يجب أن يتم فحصها على نحو عميق لتقرير ما إذا كانت هناك خطوات أخرى ينبغي القيام بها للتحقق. ومثلا، تتم مقارنة مصاريف الشراء الإجمالية العائدة للفترة الحالية بالمصاريف نفسها العائدة للفترة السابقة وفحص الفرق، فإذا كان معنويا، يجب التعرف على سبب الزيادة أو النقص.[35]

[35] حسين يوسف القاضي،حسين أحمد دحدوح،مرجع سابق،ص370-374

المطلب الثالث: إعداد تقرير محافظ الحسابات:

سنعالج في هذا المطلب تقرير الذي يقوم محافظ الحسابات بإعداده من تعريفه وأهميته وكذلك معالجة عناصره وأركانه وأنواعه و معايير إعداد هذا التقرير.

الفرع الأول: مفهوم تقرير محافظ الحسابات وأهميته:

أ. مفهوم تقرير محافظ الحسابات:

كان البيان الذي يقدمه مدقق الحسابات عن القوائم المالية، يطلق عليه لفظ "شهادة" في الولايات المتحدة الأمريكية، ثم استبدلت الشهادة بلفظ "تقرير" تمشيا مع ما هو متبع في انجلترا.

سنقوم بعرض بعض التعاريف لتقارير مدقق الحسابات:

فبعض الكتاب يرى أن عملية التدقيق تتم بالاعتماد على إجراءات التدقيق الاختيارية ولهذا فإنه لا يمكن للمدقق أن يقرر أو يشهد بشئ عن نتائج التدقيق، و إنما هو يكتب تقريرا يمثل نتيجة ما قام به من أعمال ، فهو لا يستطيع أن يكتب شهادة لأن ذلك يعني أنه يقر بأن كافة البيانات الواردة هي بيانات صحيحة صحة مطلقة ، وهذا يتنافى مع الواقع لأن بعض البيانات اعتمدت في استخراجها على التقدير الشخصي مثل تكوين الاحتياطات والمخصصات وتقييم المخزون السلعي. ولهذا فإن لفظ "شهادة" لا يتناسب مع مفهوم البيان الذي يقدمه المدقق.

أما بعض الكتاب فإنه لا يرى فرقا بين الشهادة والاقرار حيث يستعملان لغويا بمعنى واحد إذ يتضمنان البيان والأخبار عما يعلمه الشخص من وقائع. ويرون أن بعض اللغويين يعتبر الإقرار أكثر تأكيدا من الشهادة فهو عندهم أخبار على وجه ينتفي فيه التهمة و الريبة ، أما الشهادة فهي مشتقة من المشاهدة ، والشاهد انما يخبر عما شهده.[36]

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف تقرير محافظ الحسابات هو:

وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه بهدف إبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.[37]

[36] خالد الرفاعي، خليل الرفاعي،**علم تدقيق الحسابات النظري والعملي** ،الطبعة الأولى، عمان-الأردن، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009،،ص97-98

[37] أحمد حلمي جمعة،**المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق**،الطبعة الثانية،عمان-الأردن ،دار صفاء للنشر والتوزيع، ،2015،ص452

ب. أهمية تقرير محافظ الحسابات:

يمكن تلخيص أهمية تقرير تدقيق الحسابات لمدقق الحسابات نفسه ولجميع أصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية فيما يلي:

1. تقرير تدقيق الحسابات له أهمية خاصة لمدقق الحسابات نفسه باعتباره المنتج النهائي لعملية تدقيق الحسابات والمؤشر على انجازه لعمله وفقا لمعايير تدقيق الحسابات المتعارف عليها، وأداه المدقق لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية وبالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم والتي تعكس احتياجاتهم مما يؤثر على جودة عملية تدقيق الحسابات ككل.
2. يعتبر تقرير المدقق بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرجوع إليها لتحديد مسئولية مدقق الحسابات القانونية وذلك في حالة مساءلته جنائيا أو مدنيا نتيجة وجود تقصير أو إهمال وكذلك مسئوليته المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد آداب وسلوك المهنة.
3. يحقق تقرير مدقق الحسابات على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية قيمة مضافة للمتعاملين في سوق المال سواء مؤسسات مالية أو استشارية أو المقرضين أو المستثمرين والدائنين الأفراد من خلال رأي المدقق الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية، ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم.
4. إن تقرير مدقق الحسابات يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا بالوحدة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات بمسئولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة باعتبارها وكيلا عن الملاك ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة ومعايير المحاسبة الدولية، في إعداد القوائم المالية للمشروع، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح و التشريعات المنظمة لأنشطة الوحدة الاقتصادية. ويعد تقرير مدقق الحسابات خاصة الرأي النظيف بدون تحفظات داليلا على صدق القوائم المالية التي تم إعدادها تحت إشراف إدارة الوحدة الاقتصادية وإنها لم ترتكب تحريفات جوهرية أو معتمدة في القوائم المالية.[38]

[38] رأفت سلامة محمود،أحمد يوسف كلبونة،عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات النظري**،الطبعة الأولى،عمان- الأردن ،دار المسيرة للنشر والتوزيع، ،2011،ص192

الفرع الثاني: عناصر والأركان الشكلية للتقرير:

أولا عناصر التقرير:

يجب أن يحتوي تقرير المدقق على البيانات الأساسية التالية:

1. **العنوان:**

يجب استخدام عنوان مناسب مثل " تقرير مدقق حسابات مستقل، ويساعد هذا في تعرف القارئ على هذا التقرير وعلى التفرقة بينه وبين أية تقارير أخرى تصدر من آخرين مثل مدير التدقيق الداخلي أو رئيس لجنة التدقيق أو الإدارة مثلا.

2. **الجهة الموجهة لها التقرير:**

يجب توجيه التقرير إلى الجهة المطلوب توجيهه إليها طبقا لظروف التعيين أو القوانين المحلية، وعادة ما يوجه التقرير إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المنشأة موضوع التدقيق.

3. **تحديد التقارير المالية المدققة:**

يجب أن يحدد التقرير القوائم المالية التي تم تدقيقها ويتضمن هذا اسم المنشأة والتاريخ، والفترة المغطاة بالقوائم المالية.

4. **مسؤولية كل من المدقق والإدارة**

يتم التحديد في هذه الفقرة أن وفقا لكتاب الإرتباط الإدارة هي المسؤولة عن إعداد التقارير المالية وأن مسؤولية المدقق تنحصر في إبداء الرأي حول عدالة وواقعية تمثيل التقارير المالية للمركز المالي للمنشأة.

5. **فقرة تشير إلى معايير التدقيق المتبعة من قبل المدقق.**

يجب أن يبين التقرير معايير التدقيق أو الأساليب التي اتبعت عند القيام بالتدقيق، هل تم الإعتماد على معايير التدقيق المقبولة عموما، أم معايير التدقيق الدولية، أم معايير التدقيق المحلية للبلد الموجودة فيه المنشأة.

6. **الرأي حول التقارير المالية**

يجب أن يبين التقرير رأي مدقق الحسابات على مدى تمثيل التقارير المالية لمركز المنشأة المالي وعن نتيجة نشاطها، وتدفقاتها النقدية. والكلمات المقترحة لإبداء رأي مدقق الحسابات وهي تعطى صورة صادقة وعادلة عن (أو تعبر بوضوح) وذلك طبقا 0يبين المعايير المتبعة هل هي محلية أم دولية أم أمريكية).

7. **التوقيع**

يجب التوقيع على التقرير مؤسسة التدقيق أو التوقيع باسم الشخص المدقق أو الاثنان معا.

8. عنوان مدقق الحسابات

يجب أن يبين التقرير مكان محدد كعنوان والذي يكون عادة اسم المدينة التي فيها مكتوب مدقق الحسابات.

9. **تاريخ التقرير**

يجب تأريخ التقرير وهذا يبين للقارئ أن مدقق الحسابات قد أخذ في اعتباره عند إعداد تقريره الأحداث والمعاملات التي تمت إلى علمه ولها تأثير على التقارير المالية حتى ذلك التاريخ.[39]

ثانيا: الأركان الشكلية للتقرير:

لابد أن يتوفر في تقرير مدقق الحسابات الأركان الشكلية التالية:

1. يجب أن يكون التقرير في وثيقة مكتوبة؛
2. يجب أن يكون التقرير موجها إلى الهيئة العامة للمساهمين، أي يكون أن يكون موجها لجميع المساهمين وليس لفئة أو جماعة معينة منهم، وذلك لكونه وكيلا عنهم فيوجه التقرير للمساهمين بعبارة" إلى حضرات المساهمين " أو " إلى مساهمي شركة.."
3. يجب أن يكون التقرير مصاغا بألفاظ سهلة يسهل على القارئ فهمها، وأن يضمنه عبارات قاطعة لا تحمل أكثر من معنى واحد، لا لبس فيها و لا التواء.[40]
4. يجب أن يوقع التقرير من طرف مدقق الحسابات، وليس من طرف أحد موظفيه فهو المسؤول عن أية وثائق أو تقارير تصدر عن مكتبه.
5. يجب أن يكون التقرير مؤرخا، لأن هذا التاريخ يحدد نطاق مسؤولية المدقق، بحيث لا يعتبر مسؤولا عن الأحداث التي تقع في تاريخ إعداد تقريره.
6. يجب أن يبين التقرير السنة المالية التي أعد فيها التقرير.[41]

---

[39] تامر مزيد رفاعه ،**أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**،عمان-الأردن،،دار المناهج للنشر والتوزيع، 2017،ص129-130

[40] خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، الطبعة الأولى،عمان-الأردن، دار وائل للنشر،2000،ص132-133

[41] بن نعمة سليمة، **النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية(حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه،تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي،قسم المالية والمحاسبة،مستغانم-الجزائر جامعة عبد الحميد بن باديس ،2018،ص50

الفرع الثالث :أنواع التقارير والتحفظات:

1- من حيث نشرها أو عدم نشرها وتقسم إلى:

أ. تقارير غير منشورة أو خاصة:

وهي التقارير التي ترتبط بمهام خاصة يتم الاتفاق عليها مع المدقق ولا تنشر، مثل تدقيق عمليات المخازن لاكتشاف الاختلاسات فيها وتحديد المسؤولين عنها، أو تقييم الخسائر الناتجة عن الحريق لمطالبة شركات التأمين بها، أو فحص مستندات عملية معينة للتأكد من توافر جميع المستندات اللازمة أو اكتشاف عمليات التزوير التي حدثت فيها، ولا تحتاج هذه التقارير لعملية النشر لأنها تهم الجهة التي كلفت المدقق القيام بها.

ب. تقارير منشورة أو عامة:

وهي التقارير العامة التي تهم جهات متعددة ، مثل تقرير الميزانية أو تقرير المدقق لنشره زيادة أسهم رأس المال في الشركات المساهمة وهي تقارير تعد وفقا لمتطلبات القانون.

2-من حيث احتوائها أو عدم احتوائها على تحفظات ، وتقسم إلى:

أ. تقارير مطلقة :

وتسمى أيضا تقارير نظيفة، وهي التقارير التي لا تتضمن أي ملاحظات أو تحفظات وبذلك تدل على أن تصرفات الإدارة كانت سليمة ومتفقة مع النظام الداخلي ومتطلبات القانون ، وأن الإجراءات التي قام بها المدقق كاملة من حيث اطمئنانه التام وثقته بالحسابات والدفاتر، وتزويده بكل المعلومات والإيضاحات الكافية لابداء حكمه عن نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي/ ولم تقع مخلفات لقانون الشركات أو القرارات الحكومية أو النظام الداخلي.

ب. **تقاير مفيدة :**

وهي التقارير التي تتضمن تحفظات تمثل اعتراض المدقق أو رغبته في تحديد مسؤوليته عن بعض الأمور التي قامت بها الادارة، وحاول أثناء قيامه بواجباته إن يقنعها بتغيير الأوضاع ولكنها أصرت على رأيها، وبذلك ظهرت البيانات في القوائم المالية بشكل يعبر عن وجهة نظر الإدارة التي يراها المدقق خاطئة حيث ان المدقق لا يستطيع ولا يحق له التدخل في الشؤون الإدارية للمشروع، إلا أن له حق ابداء هذه التحفظات في تقرير إذا كان يعتقد ان هذه التحفظات ضرورية لتحديد مسؤوليته أو ضرورية لتوضيح بعض الإجراءات التي قامت بها الإدارة ولا يوافق عليها.

وتتلخص المجالات التي يورد المدقق تحفظاته بشأنها فيما يلي:

- **تحفظات تتعلق بإجراءات التدقيق:**

وهي التحفظات التي يوردها المدقق إذا لم يتمكن من إتباع إجراءات التدقيق المألوفة لسبب من الأسباب مثل ضيق الوقت المحدد لعملية التدقيق، أو حدوث ظروف خارجية لم تمكن المدقق من القيام بذلك ، فقد لا يتمكن المدقق من حضور عملية الجرد للبضاعة الباقية بالمخزن ، أو عدم تدقيقه لحسابات الفروع البعيدة أو عدم حصوله على كشوف حساب البنك أو غير ذلك .

وفي هذه الحالات يجب على المدقق أن يشير في تقريره إلى عدم اتباع الاجراءات المعتادة، والتحفظ التالي يتعلق بعدم حضور المدقق لعملية جرد المخزون .

"..وقد تمت مراجعتنا وفقا لمستويات التدقيق المتعارف عليها ، ووفقا للاختبارات الخاصة بالسجلات المحاسبية وإجراءات المراجعة الأخرى التي اعتبرناها ضرورية في مثل هذه الظروف. إلا أنه بسبب تكليفنا بالعمل كمدققين لشركتكم بتاريخ / / فإننا لم نحضر عملية الجرد الفعلي للمخزون ، ولم نتمكن من الاقتناع بكميات المخزون بإتباع إجراءات المراجعة الأخرى..."

- **تحفظات تتعلق بالقيود التي يفرضها المشروع :**

قد يفرض المشروع قيودا معينة على عملية التدقيق ، ولذا يجب على المدقق أن يحتفظ بسبب هذه القيود، على أن يكون التحفظ منصبا على العناصر الواردة في القوائم المالية التي تتأثر بهذه القيود. وفيما يلي مثلا لحالة فرض قيود على مصادقات العملاء.

"...وقد تمت مراجعتنا وفقا لمستويات التدقيق المتعارف عليها، ولكن وفقا لتعليمات الإدارة، لم نطالب العملاء بالمصادقات على أرصدة رسوم التخزين الخاصة بهم، ولذا فإننا لا نستطيع إبداء بخصوص هذا العنصر الذي تبلغ قيمته كما هو في حساب الأرباح والخسائر(كذا) علما بأن هذه القيمة تؤثر على نتائج العمليات والمركز المالي.."

- **تحفظات تتعلق بقيام مدققين آخرين بإجراء جزء من الفحص :**

قد يستعين المدقق الأصلي بمدققين آخرين للقيام بجزء من عملية التدقيق كما في حالة تدقيق بعض أقسام وفروع المنشأة البعيدة، وتستخدم التقارير الواردة من المدقق الفرعي في التقرير الذي يعده المدقق الأصلي لإبداء رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة. وقد يختار المدقق الأصلي عدم الإشارة إلى المدقق الفرعي، أو قد يشير اليه لتحديد مسؤوليته- وفي ما يلي مثالا لحالة قيام مدققين فرعيين بجزء من عملية التدقيق.

"...قمنا بتدقيق الميزانية العمومية لشركتكم في / / وكذلك حساب المتاجرة والأرباح والخسائر، إلا أننا لم ندقق القوائم المالية الخاصة بفرع الشركة في لبنان ، والتي دققتها أحد المدققين القانونين هناك ، وتسلمنا منه تقريره في هذه القوائم ، وقد استندنا إلى هذا التقرير في إبداء رأينا عن هذه القوائم...".

وقد يأخذ المدقق على عاتقه تحمل مسؤولية عمل المدقق الفرعي في الحالات التالية:

- إذا كان المدقق الفرعي وكيلا للمدقق الأصلي.
- إذا كان المدقق الفرعي قد كلف بالعمل كدليل للمدقق الأصلي.
- إذا قام المدقق الأصلي بفحص كامل لما قام به المدقق الفرعي.

- **تحفظات تعلق بعدم ثبات تطبيقي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:**

قد تقوم الإدارة بعدم اتباع مبدأ الثبات في تطبيق القواعد أو المبادئ المحاسبة المتعارف عليها عليها من عام لآخر ، ولذا فإن على المدقق أن يشير الى هذا التغيير ومدى تأثيره على قوائم نتيجة الأعمال ، مثال ذلك:

"... فيما عدا التغيير في طريقة تقييم المخزون السلعي من طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل إلى طريقة التكلفة، ولن تتأثر قوائم نتيجة الأعمال بهذا التغيير بسبب تكوين المشروع احتياطي هبوط أسعار بضاعة..."

- **تحفظات تتعلق بعدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:**

قد تلتزم الإدارة بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو بعض هذه المبادئ كما يؤدي بالتالي إلى التأثير على قوائم نتيجة العمال. كثل عدم احتساب استهلاك لأصل ثابت أو أكثر أو عدم تكوين احتياطات لمقابلة خسائر أو التزامات في المستقبل مثال ذلك:

"... ونظرا مجلس الإدارة بتخفيض حجم الإنتاج فقد تم إيقاف أحد أجهزة الإنتاج عن العمل في منتصف العام،ولم تقم باحتساب الاستهلاك السنوي للجهاز عن فترة التوقف، مما يؤدي الى التأثير على قوائم نتيجة الأعمال بمقدار قيمة الاستهلاك الذي لم يحتسب.."

- **تحفظات تتعلق بعدم كفاية المعلومات والبيانات :**

قد ترفض الإدارة إظهار بعض البيانات أو المعلومات التي تعتبر أساسية لصحة عرض القوائم المالية، ولذا فإن المدقق قد يضع تحفظا حول هذا الموضوع بإظهار هذه البيانات لكي يتحقق مبدأ الإفصاح في القوائم المالية ومثال ذلك :

".. إن رقم بضاعة آخر المدة الظاهر بقائمة المركز المالي يتضمن قيمة بضاعة تم شراؤها فعلا إلا أنها لم تصل بعد إلى مخازن المشروع.."

- **تحفظات تتعلق بالنواحي التقديرية:**

تلجأ الإدارة إلى استخدام أسلوب التقدير الشخصي لبعض عناصر المصاريف أو الالتزامات، مما يؤثر بالتالي على نتائج العمليات وعلى المركز المالي، مثل تقدير قيمة مخصص الديون المشكوك فيها أو مخصص هبوط أسعار أوراق المالية، أو مخصص ضريبة الدخل، ومثال ذلك:

"...وقد قامت الشركة بتكوين مخصص ديون مشكوك فيها بنسبة5% من المدينين ، علما بأن النسبة التي اتبعها المشروع في سنوات سابقة لا تقل عن 10% من المدينين... "[42]

3- من حيث إدلاء المدققين برأيهم:

[42] خالد الرفاعي، خليل الرفاعي،مرجع سابق،101-105

أ. **الرأي القياسي النظيف:**

التقرير الذي يصدر بدون تحفظات يسمى التقرير النظيف وذلك عندما يكون المراجع راضيا أداء إدارة العميل في اتباع المعايير المقررة عند إعداد التقارير المالية التي تعتبر بعدالة عن المركز المالي للمنشأة، عندها يجب أن يوضح تقرير المدقق رضاؤه بطريقة واضحة وإيجابية. ويقوم المدقق بإصدار رأي بدون تحفظات عند وجود الظروف التالية:

- إذا تم إعداد التقارير المالية وفقا لمعايير المحاسبية المقررة، ومطبقة بصورة مماثلة للسنة السابقة.
- إذا تم الالتزام بالأنظمة والقوانين المرعية في إعداد التقارير المالية.
- يحالة الاتفاق بين الصورة الإجمالية لعرض التقارير المالية وبين ما يعرفه مدقق الحسابات عن
- طبيعة نشاطات الشركة.
- بحالة كانت ا إيضاحات المرفقة تعبر عن كافة المواضيع الهامة التي يتوجب عرضها في البيانات المالية.
- بحالة تم التغيير في المبادئ المحاسبية أو في طريقة تطبيقها وتم الإفصاح عن أثر ذلك في التقارير المالية.

ب. **الرأي المتحفظ:**

ويصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات، وهنا لابد من ذكر موضوع التحفظ وأسبابه وأثره على القوائم المالية إن أمكن، أما إذا كان التحفظ من الأهمية بحيث يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلابد من الامتناع عن إبداء الرأي، أو إعطاء رأي معاكس إذا تكونت القناعة لدى المدقق بان ذلك التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المشروع، ويذكر التحفظ عادة في فقرة وسيطة بين فقرتي النطاق والرأي.

ج. **الرأي السلبي في التقرير:**

وهو رأي يؤكد فيه المدقق إن التقارير لا تعبر بصورة واضحة عن المركز المالي للشركة. ويتم إبداء الرأي السلبي عندما يكون هناك عدم اتفاق مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المختارة كما إن طريقة تطبيق هذه السياسات تؤثر تأثيرا جسيما على التقارير المالية بحيث يتوصل مدقق الحسابات إلى قناعة بان التحفظ في التقرير ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة التضليل أو عدم الاكتمال في التقارير المالية مما يستدعي المدقق إصدار رأي سلبي، وعندما يبدي مدقق الحسابات رأيا سلبيا، يجب أن يتضمن التقرير جميع الأسباب الجوهرية لذلك بوضوح، وعليه كذلك أن يبرز الآثار المحتملة على القوائم المالية متى كان ذلك ممكنا. وتبين هذه المعلومات في فقرة مستقلة تسبق فقرة الرأي، وقد تتضمن إشارة إلى مناقشة تفصيلية للظروف التي استدعت الرأي السلبي.

فيما يلي نموذج عن رأي سلبي : (والسبب خلاف جوهري مع إدارة الشركة حول السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد التقارير المالية)

1. فقرة المقدمة نفسها كما في التقرير النظيف.
2. فقرة النطاق نفسها كما في التقرير النظيف.
3. فقرة إيضاحية تبين الاختلاف حول السياسات محاسبية المطبقة.
4. **فقرة الرأي:** في رأينا، ونظرا للتحفظات والملاحظات المشار إليها أعلاه فإن التقارير المالية لا تعبر بصورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي للشركة كما في 31 / كانون الأول/ ونتائج نشاطها وتدفقاتها بذات التاريخ.

هـ. الامتناع عن إبداء الرأي:

قد يفرض أحيانا تقييدا لعمل المدقق بواسطة الشركة، وتقوم بمنع المدقق من إجراء بعض إجراءات التدقيق التي يرى ضرورتها، ويكون الأثر المتوقع من تقييد نطاق العمل أو درجة عدم التأكد جسيمين وشاملين بحيث أنه لم يتمكن من الحصول على أدلة وقرائن كافية مناسبة تساعده على إعطاء رأيه في البيانات المالية وعند وجود مثل هذا القيد، فإنه يصدر تقرير يمتنع فيه عن إبداء الرأي:

1. فقرة المقدمة:

" تم تعيينا لتدقيق قائمة المركز المالي المرفقة لشركة (.....) في 31 ديسمبر2016
وكذلك قائمتي الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ وهذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة.

2. فقرة النطاق:

تعدل فقرة نطاق ويذكر فيها تقييد عمل المدقق، وتضاف فقرة القيد على النطاق كالأتي:
لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي بالكامل وكذلك لم نتمكن من الحصول عل مصادقات من المدينين بسبب القيود التي فرضت على عملنا بواسطة الشركة.

وعوضا عن فقرة الرأي نكتب : ونظرا لجوهرية ا أمور الموضحة في الفقرة السابقة، فإننا لا نستطيع إبداء رأي حول التقارير المالية للشركة.[43]

[43] تامر مزيد رفاعه،مرجع سابق،ص130-131

الفرع الرابع: معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات:

يمكن تلخيص معايير تدقيق الحسابات المتعارف عليها إلى تحكم سلوك مدقق الحسابات عند إعداده لتقريره وإبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية فيما يلي:

1. يجب أن يوضح تقرير تدقيق الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية التي تم إعدادها وعرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أو طبقا لمعايير المحاسبة الدولية.
2. يجب الإشارة في تقرير تدقيق الحسابات إلى مدى الثبات والاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة أو معايير المحاسبة الدولية في الفترة الحالية إذا ما قورنت بالفترة السابقة. ويجب الأخذ في الاعتبار الفرق بين المتغيرات التي تؤثر على القابلية للمقارنة فقط وتلك التي تؤثر على الاتساق أو الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.
3. يفترض أن الإفصاح المالي كاف أو ملائم ما لم يشر مدقق الحسابات في تقرير تدقيق الحسابات إلى غير ذلك. ووفقا لهذا المعيار فإن القاعدة أن يكون الإفصاح في القوائم المالية ومرفقاتها كافيا وملائما، والاستثناء هو عدم كفاءة أو ملائمة الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية، لذلك يجب أن يشير مدقق الحسابات إلى أسباب ذلك القصور في تقريره، وذلك إذا رأى قصورا في كمية أو نوعية أو محتوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها.
4. يجب على مدقق الحسابات إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، ويتطلب ذلك أن يبدي مدقق الحسابات رأيه في القوائم المالية للشركة ككل، وألا يبدي رأيه عن بعض هذه القوائم أو عنصر معين من هذه القوائم، وفي حالة عدم إبداء الرأي يجب على مدقق الحسابات أن يوضح أسباب ذلك.[44]

[44] رأفت سلامة محمود،أحمديوسف،كلبونة،عمر محمد زريقات،مرجع سابق،ص193-194

خلاصة

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل حول محافظ الحسابات تبين أن هدفه أساسي هو التأكد من صحة،و سلامة و صدق البيانات المالية وذلك من خلال مهمته إعطاء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية، ولتسهيل قيام بمهمته عليه احترام والتزام بالمعايير التدقيق المتعرف عليها ،والذي يشترط أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة المدققة ويكون ذا خبرة مهنية.

الفصل الثاني:

عملية التدقيق وفق معيار 210 للتدقيق المطبق في الجزائر

تمهيد:

التدقيق ليس وليد اليوم أو الزمن القريب فقد عرفه الإنسان بشكل بدائي، منذ بدأ الفرد مزاولة نشاطه لإشباع حاجاته وحاجات غيره.

فعلم التدقيق هو فرع من فروع المحاسبة، ظهرت الحاجة له للتأكد من سلامة استخدام المبادئ المحاسبية ومدى سلامة القوائم المالية، ونتيجة الثورة الصناعية وازدهار التجارة في أوروبا، أدى ذلك إلى ظهور المشروعات الكبيرة واتساع نشاطها وزيادة رأسمالها وذلك اعتبر سببا الذي ساعد على تطور مهنة المحاسبة والتدقيق وزيادة طلب على خدمات المحاسبين،حيث ظهرت الشركات المساهمة أو ما يعرف بشركات الأموال مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة، فظهرت رغبة الملاك لخدمات طرف مستقل مؤهل علميا وعمليا للتدقيق الحسابات والقوائم المالية، وتزويدهم بتقرير عن ذلك، لحمايتهم والمحافظ على حقوقهم.

عملية التدقيق مرجعيتها الدولية الأساسية هي المعايير الدولية للتدقيق، قامت الجزائر بتبني هذه المعايير من أجل تسهيل عمل المدققين، وهنا حاولنا تقسيم هذه الفصل إلى مبحثين أساسيين :

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق
- المبحث الثاني: إصدارات معايير التدقيق المطبقة في الجزائر

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى التطور التاريخي للتدقيق ومفهوم التدقيق ،وكذا العوامل المؤدية للطلب على التدقيق وأنواعه وأهدافه.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق و أهميته :

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة "تدقيق " "Auditing" مشتقة من كلمة اللاتينية "Audire" ومعناها "يستمع ".[45]

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حرجمة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص ، لذلك سنورد جدول نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة.[46]

[45] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق،ص19-20
[46] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي، مرجع سابق،ص7

الجدول رقم (II-01): التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل السيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	معاقبة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، الماحكم التجارية والمساهمين.	المحاسب.	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأموال.
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش وتأكد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبة ومعايير المراجعة.
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية**، الطبعة الثالثة،ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون،الجزائر،2006،ص7-8

ثانيا: أهمية التدقيق:

تعود أهمية التدقيق الى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة الى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياسنها . ومن هذه الطوائف مايلي:

أ- إدارة المشروع التي تعتمد اعتمادا " كليا " على البيانات المحاسبية المدققة (من قبل جهة محايدة) في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه.

ب- المستثمرون الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

ت- الجهات الحكومية التي تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وغير ذلك.

ث- المقرضون والبنوك الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، بحيث تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمنشآت التي تقوم بتقديم قروض أو تسهيلات ائتمانية لهم.[47]

[47] رزق ابو زيد الشحنة،**تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، عمان-الأردن،الطبعة الأولى،دار وائل للنشر والتوزيع، ،2015،ص 39

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق و العوامل المؤدية إلى الطلب على التدقيق:

سنتطرق في هذا المطلب إلى مختلف التعاريف للتدقيق والعوامل المؤدية إلى الطلب عليه.

أولا:تعريف التدقيق

التعريف الأول:

التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني،وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه[إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات[الأرصدة] الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين][48].

التعريف الثاني:

التدقيق هو عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات حول المعلومات من أجل تحديد درجة ارتباط وامتثال المعلومات للمعايير والأسس المتبعة، والإبلاغ عن نتيجة العملية من خلال رأي مهني محايد، ويجب أن يقوم بالتدقيق شخص كفؤ ومؤهل ومحايد.[49]

النعريف الثالث:

عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا إنتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشاة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية.[50]

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن التدقيق هي عبارة عن: تحقيق وبحث تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها السارية داخل المؤسسة وذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه الأمر من مسيرين شركاء، نقابة وبنوك...الخ حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعة تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة. بالتالي، فإن عملية التدقيق تشمل الفحص، التحقيق والتقرير:

1- **الفحص:** التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.
2- **التحقيق:** ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم الحالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة.

[48] الدكتور هادي التميمي، مرجع سابق،ص20
[49] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات،مرجع سابق،ص21
[50] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص25

وهكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

3- **التقرير**: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتهما في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها، وهو ختام عملية التدقيق حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية.[51]

ثانيا: العوامل المؤدية إلى الطلب على التدقيق:

في ظل توسع حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن الإدارة وتعقد العمليات المحاسبية والحاجة إلى دقة المعلومات الموثوق فيها بهذه المؤسسات، ظهر العديد من العوامل التي أدت إلى الطلب على عملية التدقيق، ومن هذه العوامل:

أ. ظهور ما يسمى بفجوة البعد:

أن النقص في الموثوقية وبالتالي الحاجة إلى طرف خارجي مستقل من أجل زيادة درجة الموثوقية في البيانات المالية الصادرة عن الإدارة.

وتنشأ هذه الفجوة بسبب صعوبة قيام الإدارة بإطلاع المساهمين على الكم الهائل من العمليات المالية وغير المالية التي تتم داخل المنشأة، والتي يحتاج المساهمون عنها معلومات مالية للاطمئنان على رؤوس أموالهم المستثمرة في المنشأة واتخاذ القرارات اللازمة، وهذا يؤدي إلى حدوث فجوة في الاتصال بين الإدارة والمساهمين وغيرهم من الأطراف الأخرى الخارجية التي تعتمد على هذه المعلومات، كما أن هذه الفجوة تشتمل على مجموعة من الأبعاد هي:

- بعد زماني: ان البيانات المالية هي حصيلة عمليات محاسبية تمت على مدى سنة كاملة ستقدم إلى المستفيدين منها في فترة محددة، وهذا يتطلب معلومات دقيقة وموثوق فيها.
- بعد مكاني: ان مستخدمي البيانات المالية منتشرون في مناطق متباعدة عن الإدارة التي تعد هذه البيانات.
- بعد قانوني: ان اطلاع مستخدمي البيانات المالية على الدفاتر والمستندات المؤيدة لعمليات غير عملي،ويؤدي إلى إفشاء الأسرار وإلحاق الضرر بالمنشأة والمستفيدون منها.
- بعد مرتبط بالتكلفة: ان اطلاع الفئات المختلفة على الدفاتر والسجلات يؤدي إلى تكاليف عالية تؤثر على كافة الفئات.

ب. تضارب المصالح بين الفئات المستفيدة من القوائم المالية:

بصفة عامة يحدث التضارب في المصالح بين الإدارة والمساهمين، وبين الشركة والأطراف ا أخرى الخارجية التي تعتمد على بياناتها المالية،وهذا ما يحدث عند تعدد الفئات المستفيدة من القوائم المالية وتعدد الاستخدامات المختلفة لهذه القوائم،وبالتالي فان تنوع المصالح، تجعل الفئات

[51] أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق،10-11

المختلفة إلى جهة مستقلة ومحايدة حتى تطمئنها بأن البيانات المالية أعدت بشكل موضوعي ومحايد دون تحيز لأي جهة.[52]

ت. حاجة المعلومات المالية إلى الملائمة حتى تكون مؤثرة:

ان من مستلزمات الاعتماد على القوائم المالية أن تتميز المعلومات التي تحتويها هذه القوائم بالملائمة والمصداقية حتى تكون مؤثرة في الاتجاه الصحيح، وبالتالي فانه لابد من وجود جهة محايدة تمتع بالكفاءة والاستقلالية حتى يطمئن لها متخذي القرارات ويثقون في مصداقية هذه المعلومات.

ث. التعقيد:

إذا تميزت العقود الأخيرة بتعقيد العمليات المحسابية فكثرت عمليات السيطرة والاندماج، وانتشرت تجارة المشتقات المالية بما فيها من عمليات التحوط أو خيارات وعمت التجارة الإلكترونية إلى حد كبير...الخ وصار من الصعب على مستخدمي المعلومات المالية، استيعاب مدلول هذه العمليات والثقة بالأرباح الناجمة عن مثل هذه العمليات وما تنطوي عليه من خطر، وصار أمام هؤلاء المستخدمين خياران: الأول تحمل هذا الخطر وبالتالي تحمل تكاليف هذا الخكر، والثاني تكليف مهنة التدقيق للحد من خطر المعلومات وجعلها أكثر فهما ووبيان الرأي في قابلية الاعتماد عليها.

ج. مساهمة منشآت التدقيق بتحمل الخطر:

فإذا كان الخطر كبيرا كانكشاف أجر المشروع والإفصاح عن حقيقة وضعه المشرف على الإفلاس، فإن متخذي القرارات يتحملون خطر كبيرا متمثلا بضياع أموالهم كليا أو جزئيا كالمساهمين الذين يشترون أسهمهم بناء على قوائم مالية مضللة ما يؤدي إلى انخفاض سعر هذه السهم عن بيان الواقع، أو البنوك التي تقدم قروضا تفقد معظمها إذا أفلس المشروع...الخ. [53]

[52] رزف ابو زيد الشحنة،**مرجع سابق،ص34-36**

[53] حسين يوسف قاضي،أحمد حسين دحدوح،مرجع سابق،ص20

المطلب الثالث : أنواع وأهداف التدقيق:

سنعالج في هذا المطلب إلى مختلف أنواع وأهداف والتدقيق:

أولا- أنواع التدقيق:

هناك أنواع متعددة للتدقيق تختلف باختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله إلى التدقيق. لكن هذا التنوع في التدقيق لا يؤثر في جوهر عملية التدقيق، أي أن مفهوم التدقيق والأصول والأسس التي يقوم عليه لا تتغير بتغير المعيار الذي ينظر منه إلى التدقيق. حيث يمكننا تمييز الأنواع التالية للتدقيق:

1- من حيث المصدر الذي ينص عليه:

أ- **تدقيق قانوني(إلزامي): Statutory Audit**

هو التدقيق التي ينص عليه القانون، حيث يلزم القانون عددا من المنشآت بتدقيق حساباتها وأهم هذه المنشآت شركات الأموال.

ب- **تدقيق اختياري:**

هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني وإنما بناء على اتفاق بين الشركاء على القيام بها بوساطة مدقق خارجي. ويحدث هذا غالبا في شركات الأشخاص، أو المؤسسات الفدية. إن واجبات المدقق في هذه الحالة محددة في الاتفاق الذي تم مع الشركة أو المنشأة الفردية بحيث يمكن توسيع نطاق التدقيق أو تضييقه.

2- من حيث حجم الاختبارات:

يقسم التدقيق من حيث حجم الاختبارات إلى:

أ- **تدقيق شامل:**

يقصد به التدقيق الذي يشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية. لذا يجب فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من عدالة القوائم المالية، ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي. إلا أن هذا النوع غير ملائم ويعد غير اقتصادي لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبير من قبل مدقق الحسابات.

ب- **تدقيق الاختباري:**

هو التدقيق الذي يقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لهذه العينة على مجتمع الدراسة. وحجم هذه لعينة يتوقف على متانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في الشركة. وإذا وجد المدقق أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب عليه توسيع حجم العينة إلا أن تتولد لديه القناعة الكافية بأن السجلات والدفاتر والحسابات ستعكس رأيه النهائي حو عدالة القوائم المالية.

3- من حيث هدف التدقيق:

يمكن تقسيم التدقيق استنادا إلى الهدف من الوظيفة المؤداة إلى مايلي:

أ- **تدقيق القوائم المالية:**

ينطوي هذا التدقيق على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشمل عليها القوائم المالية لأي وحدة،واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق الوحدة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. وهذا

النوع من التدقيق سنهتم بدراسته في هذا الكتاب، ويهدف تدقيق القوائم المالية بصفة أساسية إلى أن يبدي المدقق رأيه أو أن يدلي بشهادته عن مدى تماشي القوائم المالية للوحدة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. وما لاشك فيه أن عملية إبداء الرأي يجب أن تتم من قبل شخص مؤهل ومستقل عن المنشأة ويتمتع بالكفاءة اللازمة والتي تمكنه من إصدار رأيه استنادا إلى أدلة وبراهين كافية.

ب- **تدقيق الالتزام:**

يهدف تدقيق الالتزام إلى تحديد مدى التزام المنشأة موضوع التدقيق بالسياسيات الإدارية لمحددة أو القوانين المعمول بها. والمعيار المستخدم لقياس هذا الالتزام قد يكون السياسات التي تتبناها الإدارة أو قانونا ما وما يرتبط به من لوائح تنفيذية مثل قانون الضرائب، قانون الشركات، قانون العمل...إلخ.

وتعد تدقيق إقرارات ضريبية الدخل مثالا واضحا للتدقيق الالتزام حيث بمقتضاها تحدد مصلحة الضرائب مدى التزام المنشأة بقوانين الضرائب وتعد الإدارة من أهم الأطراف المستفيدة من تدقيق الالتزام، فإن جزءا كبيرا من هذا النوع من التدقيق يتم بوساطة مدققين يعملون حقا في الوحدات محل التدقيق.

ت- **التدقيق التشغيلي:**

يتمثل التدقيق التشغيلي في فحص معظم أنشطة الوحدة الاقتصادية أو جزء منها، تحقيقا لأهداف معينة ترتبط بتقويم الأداء، وتحديد فرص تحسين وتطوير هذا الأداء وإصدار التوصيات بشأن ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص.

وتعد عملية فحص وتقويم النظام المحاسبي الذي يعتمد على الحاسوب، لتحديد مدى كفاءة هذا النظام وفعاليته وإمكانية الاعتماد عليه والثقة فيه، و إصدار التوصيات اللازمة لتحسين هذا النظام وتطويره مثالا واضحا على التدقيق التشغيلي. كما ينظر إليها على أنها استشارة يتم تقديمها إلى الإدارة أكثر منها عملية للمدقق. وقد زادت أهمية هذا النوع من التدقيق في العقد الماضي.[54]

4- تبويب التدقيق من حيث التوقيت:

يقسم التدقيق من حيث توقيت إلى ما يلي:

أ- **تدقيق مستمر:**

يعد التدقيق المستمر الذي يقوم فيه مدقق الحسابات بالتردد على المنشأة من وقت إلى آخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت، وبمعنى آخر يعد التدقيق المستمر التدقيق الذي يتم أولا بأول خلال السنة المالية، ولذلك فإن هذا النوع يعد مناسبا لشركات الأموال، وغيرها من المنشآت التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبيا لفحصها، كما أنها توفر للمدقق الوقت الكافي خلال المدة مما يساعده على التوسع في عملية التدقيق، وبالتالي تلافي أو تقليل فرص ارتكاب الغش فضلا عن ذلك سرعة اكتشاف الأخطاء،ولذلك أيضا يطلق عليه التدقيق المانع والمصحح في وقت واحد.

[54] حسين يوسف القاضي، أحمد حسين دحدوح،مرجع سابق،ص28-33

ب- تدقيق نهائي:

يعد التدقيق النهائي مناسبا للمنشآت الصغيرة و المتوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها، كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة وذلك لعدم تردد المدقق ومساعديه على المنشأة، بالإضافة إلى أنه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق، ولكن يؤخذ على التدقيق النهائي تأخر النتائج، وحدوث ارتباك في مكتب التدقيق، وعدم اكتشاف الغش والخطأ وعدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب.

وترجع هذه الاحتمالات إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق، وذلك لأن المدقق يلتزم بإنهاء عملية التدقيق وإبداء الرأي في مواعيد محددة وفقا لقانون الشركات ونظام الشركة، أو ما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات واحدة أو متقاربة، وكذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب التدقيق. [55]

5- من حيث نطاق التدقيق:

أ- **تدقيق كامل:**

هو التدقيق الذي لا تضعفيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله،وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني المحايد أ يمس كل القوائم المالية دون استثناء.

ب- **التدقيق جزئي:**

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن، أو التأكد من جرد المخزون[56].

6- **من حيث القائم بعملية التدقيق:**

من حيث هذا المعيار يقسم التدقيق إلى:

أ- **التدقيق الخارجي:**

وهي التدقيق التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة.

[55] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق،ص44-45
[56] تامر مزيد رفاعه،مرجع سابق،ص17

ب- التدقيق الداخلي:

هو أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم و التقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات الحسابية والمالية. ومن هنا يمكننا القول بأن التدقيق الداخلي تمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة باستمرار بالمعلومات فيما يتعلق بالنواحي الآتية:

1) دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
2) الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع.
3) كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي لكي يعكس بصدق نتائج العمليات.

ولتنفيذ التدقيق الداخلي يتطلب الأمر أن يقوم المدقق الداخلي بدور فعال بحيث يتولى المهام التالية:

- الرقابة قبل الصرف للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي.
- الرقابة بعد الصرف للتأكد من جميع المصروفات قد صرفت في الأغراض المحددة لها و المرتبطة بأعمال المشروع.
- التأكد من مدى مسايرة العاملين بالمشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعة.
- التحقق من صحة المعلومات المحاسبية و الإحصائية التي تقدمها الأقسام المختلفة للإدارة العليا.

إذن من التعاريف السابقة لطبيعة كل من التدقيق الداخلي والخارجي يتضح أن هناك أوجه تشابه وأوجه اختلاف.

- يمكن حصر أوجه التشابه فيما يلي:

- كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة.
- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للمراقبة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.

- أما أوجه الاختلاف، يمكن إيجازها فيما يلي:

1. من حيث الهدف؛
2. من حيث العلاقة بالمنشأة؛
3. من حيث نطاق وحدود العمل؛
4. من حيث التوقيت المناسب للأداء؛
5. من حيث المستفيدين .[57]

[57] أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق،ص15-18

ونظرا لأهمية التدقيق الخارجي والداخلي نبين في الجدول أوجه الاختلافات بين التدقيق الخارجي والداخلي :

الجدول رقم (II –02): أوجه الاختلافات بين التدقيق الخارجي والداخلي

بيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1. الهدف	1- تحقق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. 2- التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط و اتخاذ القرارات وتنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
2. علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف من داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
3. نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على مراجعة عمليات المنشأة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي والعرف السائد، ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وماتنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما تكون الخارجية تفضيلية أو اختيارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق.
4. التوقيت المناسب للأداء	1- يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية. 2- اختيارية وفقا لحجم المنشأة.	1- يتم فحص بصورة نهائية طوال السنة المالية(مستمرة) 2- قد يكون كامل أو جزئي 3- إلزامية وفقا للقانون السائد
5. المستفيدون	إدارة المنشأة	1- قراء التقارير المالية 2- أصحاب المصالح 3- إدارة المنشأة

المصدر: الدكتور أحمد قايد نورالدين،**التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى،دار جنان للنشر والتوزيع،عمان-الأردن،2015،ص17

ثانيا- أهداف التدقيق:

تطورت أهداف التدقيق نتيجة عوامل عدة في الفترة الأخيرة. ولقد كان لعبارة القاضي لوباس في قضية حلج القطن سنة 1897 الأثر الأكبر في تغيير النظرة لعملية التدقيق ككل وهي العبارة المشهورة The auditor is a watch-dog not a bloodhound

ويمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة

1. **الأهداف التقليدية هي نوعان-رئيسية وفرعية**

أ. **أهداف رئيسية:**

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء الرأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

ب. **أهداف فرعية (ثانوية):**

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش .
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.
- تقديم التقارير المختلفة وملء الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.[58]

2. **الأهداف الحديثة أو المتطورة**

أ. مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

ب. تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

ج. تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

د. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.[59]

[58] خليل الخطيب، خليل الرفاعي،مرجع سابق،ص10-11
[59] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات،ص26

المبحث الثاني : إصدارات معايير التدقيق المطبقة في الجزائر

سنتطرق في هذا المبحث إلى الجانب النظري لمعايير التدقيق، من مفهوم معايير التدقيق المتعارف عليها من جهة، ومعايير مطبقة و اللجان المصدرة له في الجزائر ، والهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر من جهة أخرى، وقيام بعرض معيار 210 للتدقيق المطبق في الجزائر.

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق المتعارف عليها:

المعايير هي قوانين وأنظمة وإجراءات موضوعية من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق. إن وجود هذه هذه المعايير لأجل الحفاظ على قياس موحد (معياري) لعمل المدقق المستقل والمحايد لأن هذا القياس يوفر لمهنة التدقيق الثقة والكرامة من قبل الجمهور، وبالتالي الثقة بالبيانات المالية، هذه المعايير تعتبر مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبين القانونين لأجل الإبقاء بالتزاماتهم.

المعايير التي سنقوم بتعدادها وشرحها هي المعايير الموضوعية من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين :

أ. **المعايير الميدانية:**

وهي المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والإجراءات التي عليه إنجازها وتشمل:

- يجب التخطيط الكافي لعملية التدقيق كما يجب الإشراف على المساعدين، إن وجدو.
- يجب أن يكون هناك فهم ودراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية ليكون أساسا لتخطيط عملية التدقيق وتقدير طبيعة وقت ومدى الفحص الذي سيقوم به.
- الحصول على أدلة كافية وملائمة وذات علاقة وذلك من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسار ، التأييدات والإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقول لرأي المدقق حول البيانات المحاسبية.[60]

ب. **المعايير الشخصية:**

يحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات ويتكون من ثلاث معايير:

1. **التأهيل العلمي والعملي للمدقق.**

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

التدقيق يجب أن يتم من قبل شخص أو أشخاص لديهم التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات.

هذا المعيار يعترف بأن الشخص مهما كان مؤهلا وكفؤا في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية والأعمال لا يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل والتدريب في حقل التدقيق، وان هذا التدريب المهني يشمل التدريب المستمر حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي.

[60] هادي التميمي،مرجع سابق،ص30-31

2. **قاعدة استغلال:**

تتوقف على استقلاليته وحياده في ابداء 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.

3. **قاعدة العناية المهنية:**

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات ا إشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وذخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة[61]

[61] زهره عاطف سواد،مرجع سابق،ص33

المطلب الثاني كيفية إصدار معايير التدقيق في الجزائر و الهيئات المشرفة عليها :

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم الهيئات أو اللجان المصدرة للمعايير و كيفية إصدارها في الجزائر:

أولا: كيفية إصدار معايير التدقيق في الجزائر:

إن عملية إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية يتم بعد الاتفاق بين اللجان (لجنة مراقبة الجودة ولجنة المتخصصة ولجنة توحيد الممارسات)، حيث يتم تبني المعايير الدولية ومحاولة معالجتها وتنظيمها ومحاولة تكييفها مع الواقع الوطني الذي تتطلبه ممارسة مهن المحاسبة والتدقيق. وتتم عملية ترجمتها على مستوى اللجنة الوطنية لتوحيد المقاييس وبعد عملية التأكد من المعايير وبعد عملية فحصها ومراجعتها للمرة الثانية وعرضها على الهيئات التشريعية في الدولة وإذا تمت الموافقة تتم عملية نشرها على مستوى الجريدة الرسمية الجزائرية.[62]

ثانيا: الهيئات المشرفة على إصدار معايير التدقيق في الجزائر:

1- **المجلس الوطني للمحاسبة:**

هو عبارة عن مجلس وطني ينشأ تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة مهن المحاسبية.

ويضم المجلس ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، وتحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم.[63]

يضم المجلس الوطني للمحاسبة لجان ممثلة عن منظمات تساهم في عملية إصدار القوانين المالية والمعايير ومنها:

1. **لجنة مراقبة النوعية:**

تتولى لجنة المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن

[62] عماد مرجانة، **دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر**، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومالية،قسم علوم التجارية،ولايةم البواقي-الجزائر،جامعة العربي بن مهيدي ،ص56

[63] مولود ديدان، مرجع سابق؛المادة 4 ،ص 04

2. **لجنة تقييس ممارسات المحاسبية والعناية المهنية:**

تتولى لجنة المهام الأتية:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع أراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- اقتراح كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها، بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

3. **لجنة الاعتماد:**

تتولى لجنة مهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بهمنة الخبير المحاسب ومحافظ الحساباتو المحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- تحضير ملفات الاعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

4. **لجنة التكوين:**

تتولى لجنة التكوين مهام الآتية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛
- توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
- تسليم شهادات نهاية التربص؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيي المحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

5. **لجنة الانضباط والتحكيم :**

تتولى لجنة المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛

- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أة إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية و المصالحة و التحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.[64]

[64] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد07،المؤرخ 2011/02/02،ص6-7

المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر:

تخضع مهنة التدقيق في الجزائر إلى مجموعة من القواعد والأساليب والإجراءات، التي تعمل على سير هذه المهنة بشكل جيد حيث تعمل الهيئات والمنظمات المهنية من عمليات الإشراف والمراقبة والمتابعة والتي تتمثل في مايلي:

الفرع الأول: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

1. **تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة:**

يحدد المرسوم التنفيذي رقم92-20 المؤرخ في 13/01/ 1992، في نص المادة 01و02 :

تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

يدير النقابة الوطنية لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مجلس يتكون من تسعة (9) أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين ا أعضاء المسجلين قانونيا في جدول النقابة الوطنية.[65]

وتتمثل اختصاصات المجلس حسب ما جاء في المادة 08 فيما يلي :

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة.
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.
- إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة.
- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة لأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي.
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة.
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة.
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات المهنية، تنظيمها، الإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة.
- المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث.
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.[66]

---

[65] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد03،المؤرخ في 1992/01/15،ص82

[66] زيادي سامي،**أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق**،مذكرة ماجستير،تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة،قسم العلوم التجارية،سطيف-الجزائر،جامعة سطيف2013،1،ص9-10

الفرع الثاني: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

1. نشأة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

تأسست هذه المنظمة بموجب المادة رقم(05) من القانون 91-08 الصادر في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بحيث نصت هذه المادة على أنه "تنشأ منظمة وطنية لخبراء المحاسببين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون. ويدير هذه المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في مدينة الجزائر، ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم."[67]

2. صلاحيات المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

تبعا للمواد 09، 10، 11 من القانون 91-08 فإن مهام هذه المنظمة تتمثل فيما يلي:

المادة 09: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين جهاز مهني يكلف في اطار القانون فضلا عن أحكام المادة 05 المذكورة سابقا:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد شروط التسجيل، الإيقاف والشطب من جدول المنظمة؛

المادة 10: يتولى المجلس طبقا للنظام الداخلي مهمة التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة الوطنية.

- يقدم مساعدته للأشغال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير.
- يمثل مصالح المهنة تجاه السلطات المختصة وتجاه الغير والمنظمات ا أجنبية المماثلة.
- يعد ويراجع وينشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

المادة 11: تتأكد المنظمة الوطنية من النوعيى المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها ضمن احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها.

تقدر المنظمة الوطنية في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للانجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة. ولهذا تنشر المنظمة الوطنية مقاييس تقدير الاجازات والشهادات التي تخول الحق لممارسة المهنة وتحدد كيفيات تطبيق هذه الفقرة عن طريق التنظيم.

[67] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20 ، المؤرخ في 1991/05/01المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،المادة 05 ،ص652

وهذه المقاييس ليس لها إلا صلاحية مهنية واحدة.[68]

الفرع الثالث: مجلس المحاسبة:

إن مجلس المحاسبة عبارة عن مؤسسة تم انشاؤها بهدف فحص حسابات الدولة والمؤسسات العمومية، ومن أجل مراقبة تنفيذ العمليات المالية لهذه الهيئات.[69]

أنشئ مجلس المحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 و نصت عليه المادة 160 من دستور 1989،و170 من دستور 1996. يتولى مجلس المحاسبة مهمة الرقابة البعدية على الأموال العمومية.
وقد كرس الدستور الجديد لسنة 2016 في مادته 192 استقلالية المؤسسة وعزز دورها في مجال الرقابة على الأموال العمومية و خولها مهمة المساهمة في تطوير الحكم الراشد للمال العام وترقية الشفافية في التسيير العمومي.

تأسس المجلس فعليا سنة 1980 وتم تنظيمه على التوالي بموجب:

- القانون رقم 80-05 المؤرخ في الفاتح من شهر مارس 1980 والذي منحه صلاحيات إدارية وقضائية لممارسة الرقابة الشاملة على الجماعات والمؤسسات والهيئات مهما كانت وضعيتها القانونية التي تسير أو تستفيد من الأموال العمومية.
- القانون رقم 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 الذي ألغى صلاحياته القضائية وأقصى من صلاحياته الإدارية الرقابة على المؤسسات الاقتصادية العمومية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

يخضع مجلس المحاسبة حاليا في تسييره للأمر رقم95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المعدل والمتمم بالأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي يخوله صلاحيات إدارية وقضائية ويمنحه اختصاص شامل للرقابة على كل الأموال العمومية .[70]

[68] الجريدة الرسمية،مرجع سابق،العدد20،المادة11،10،9،ص652
[69] بن نعمة سليمة، مرجع سابق،ص75
[70] www.ccomptes.dz

الفرع الرابع: المجلس الوطني للمحاسبة:

1- **نشأة المجلس الوطني للمحاسبة:**

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم318/96 المؤرخ في 1996/09/25 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له. كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره.

2- **صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة:**

تتمثل صلاحياته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم في ما يلي:

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛
- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية؛
- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛
- يفصح ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛
- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي؛
- ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه؛
- ينشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوجيهاته.[71]

3- **الهيكلة الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة:**

تم بموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27-1-2011، تحديث القانون السابق، والذي يتضمن إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناءا على هذا القانون الجديد تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، كما تحدد الأعضاء الذي يشكلونه، إضافة إلى تحديد مهام المنوط بها هذا المجلس.[72]

يتولى المجلس مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحسابية.

- **يمارس المجلس بعنوان الاعتماد المهام الأتية:**

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوي التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛

[71] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،العدد 56،1996/09/25،ص18
[72] الجريدة الرسمية ، العدد رقم 07 ،مرجع سابق،،ص04

- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

➢ **يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي، المهام الأتية:**

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مرافبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولى؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

➢ **يمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، المهام الأتية:**

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛[73]
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد ا أدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبيين.

4- **أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة:**

في مايخص أعضاء المجلس فلقد تم تحديدهم في المادة (02) من المرسوم التنفيذي 11-24 حيث يوضع المجلس تحت الوزير المكلف بالمالية، ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ويتشكل من:

- ممثل الوزير المكلف بالمالية.
- ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.

[73] الجريدة الرسمية،العدد07،مرجع سابق،ص5-6

- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- ممثل عن 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.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة
- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والتوظيف العمومي.
- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ثلاثة (3) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية. يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي.[74]

الفرع الخامس: المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

ينشأ مصف للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وكنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منهما بالشخصية المعنوية ويضم ا أشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين للممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون.

يسير كلا من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون كما يمكن إنشاء مجالس جهوية.

تحدد تشكيلة المجالس المذكورة أعلاه وصلاحيتها وقواعد تسييرها عن طريق التنظيم.

مهامه: حسب ما جاء في المادة 15 من القانون 10-01:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتها؛
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها؛

[74] الجريدة الرسمية ، العدد رقم 07 ، مرجع سابق، ص4

- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.[75]

الفرع السادس: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، يتم انتخاب 9 أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة.[76]

وتتمثل صلاحيات المجلس فيما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة والغير لمنقولة التابعة للمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.[77]

الفرع السابع: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

إن الوزير الأول بناء على تقرير وزير المالية وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 85-3 و125(الفقرة2) ومنه. وبعد موافقة رئيس الجمهورية [78]حسب نص المادة 01 تطبيقا لأحكام المادة 14 من القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 تحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وتنظيمه وقواعد سيره ويدعى في صلب النص "المجلس".[79]

[75] محمود ديدان،مرجع سابق،المادة 14-15،ص8-9
[76] بن نعمة سليمة،مرجع سابق،ص79
[77] الجريدة الرسمية ، مرجع سابق، العدد رقم 07، المادة03، ص08
[78] تمار خديجة،مرجع سابق،ص78
[79]الجريدة الرسمية ، مرجع سابق، العدد رقم 07،،ص11

1. تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

المادة 03: تتشكل الغرفة من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يعين 3 أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين ممثله لدى هذا المجلس المجلس.

المادة 11: يتم انتخاب أعضائها عن طريق الاقتراع السري.

الأعضاء التسعة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا عاما للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العدد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.

2. صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تتمتع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بصلاحيات إدارية ومهنية نذكر منها:

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية لسنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[80]

3. مهام أعضاء الغرفة الوطنية:

- **مهام الرئيس:**

يقوم بتنفيذ مهام المجلس الوطني للمحاسبة، حيث يقوم بإرسال مشروع الأعمال وكذلك كل الوثائق المتعلقة به قبل 15 يوم من انعقاد المجلس.

- **مهام أمين الغرفة:**

- تحصيل الاشتراكات وتحرير وصل بذلك؛
- عرض الوضعية المالية على المجلس مرفق بالكشوفات اللازمة؛

[80] الجريدة الرسمية،العدد07، مرجع سابق ،ص11-12

- إعداد التقرير المالي وعرض حسابات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[81]

الفرع الثامن: المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

إن الوزير الأول بناء على وزير المالية وبناء على الدستور لاسيما 85-3 و 125 (الفقرة2) منه، وبعد موافقة رئيس الجمهورية.تحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، ويدعى في صلب النص "المجلس" وفقا للمادة2 يحدد مقر المجلس بمدينة الجزائر، ويمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.[82]

1. تشكيل

يتشكل المجلس من تسعة أعضاء (9) منتخبين من الجمعية العامة من بين ا أعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

يعين ثلاثة أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.[83]

2. الصلاحيات:

يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي:

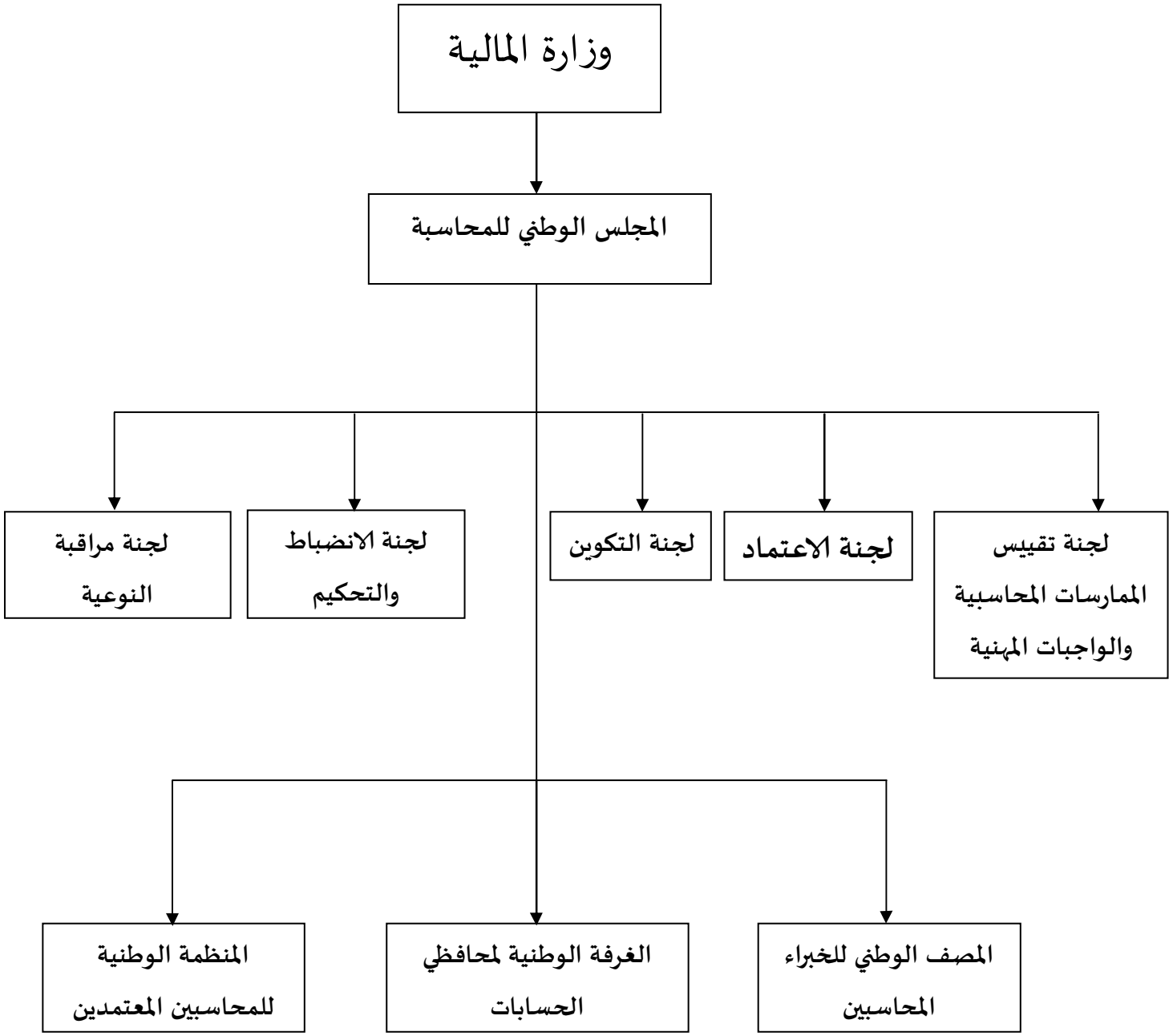
- إدارة وتسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بالمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.[84]

[81] عماد مرجانة،مرجع سابق،52

[82] المرسوم التنفيذي رقم 11/27 المؤرخ في 27 جانفي 2011،يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.المادة رقم 01 و02

[83] المرسوم التنفيذي رقم 11/27،مرجع سابق،المادة رقم 03.

الشكل رقم (II -03): هيكل الهيئة المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر



المصدر: بن نعمة سليمة، **النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية(حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه،تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي،قسم المالية والمحاسبة،جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم،2018،ص81

[84] المرسوم التنفيذي رقم 11/27 المادة رقم 04.

المطلب الرابع: المعيار 210 لتدقيق المطبق في الجزائر

I. المقدمة

1.1. مجال تطبيق المعيار:

1- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق.

2- يخص هذا المعيار كل مهام تدقيق الكشوفات المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

3- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.

4- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

2.1. الهدف:

5- إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها:

- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة،
- بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة،وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة، على أحكام مهمة التدقيق.

6- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد هويته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة. يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل

II. الشروط المسبقة للتدقيق:

7- يجب على المدقق أن يضمن أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، لاسيما:

- المرجع المحاسبي المطبق بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوفه المالية،
- الإدارة تعترف، تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوفات المالية،
- تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال،
- لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام بالمهمة،

8- إذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوفات المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة فإنه يتوجب على هذا الأخير مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة، إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.

III. محتوى رسالة المهمة

1-3 الأحكام الأساسية لرسالة المهمة

9- يجب أن تدون أحكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة التدقيق ويجب أن تتضمن:

- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرج التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق؛
- مسؤوليات المدقق،
- مسؤوليات الإدارة؛
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية؛
- إشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق؛
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛
- مخطط وتنفيذ التدقيق؛
- نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق وكذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط التدقيق و تنفيذه بشكل صحيح؛
- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها؛
- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة؛
- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية والتي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على الكشوف المالية.

10- من جهنة أخرى، إذا طرأت الحالات التالية،يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية:

- الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء؛
- الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان؛
- الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق،و عند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.
- من جهة أخرى، لاسيما في الحالات التالية:
- بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء؛
- التعامل مع لمدقق السابق، وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

يجب أن تحتوي رسالة المهمة على الأحكام المتعلقة بها.

2-3 التدقيقات المتكررة

11- يجب أن تتم المصادقة من الطرفين المعنيين، على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المدقق في السنة الأولى من المهمة وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة.

12- يحدد المدقق أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغته لاسيما عند:

- وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة حيال طبيعة ونطاق تدخلات المدقق؛
- مواجهة المدقق لمشاكل خاصة لدى مباشرته لأعماله؛
- حدوث تغييرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على الحكم في المؤسسة أو المساهمين؛
- ملاحظة تطور في طبيعة وأهمية نشاطات الكيان؛
- وقوع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق.

13- تدمج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة، أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية.

IV. تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية

14- يجب على المدقق أن لا يقبل تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك. مثلا، لايمكن للإدارة أن تطلب تحديد مهمة التدقيق إذا كان الهدف من ذلك هو تجنب الحصول على رأي مع التحفظ حول جوانب معينة.

15- قبل انتهاء مهمة التدقيق، وإذا طلب المدقق بتعديل مهمة التدقيق إلى مهمة تقود إلى مستوى تأمين أقل، فإن عليه تحديد ما إذا كان هناك سبب معقول يستدعي ذلك مع تقدير الآثار القانونية والتنظيمية المحتملة.

16- إذا وافق المدقق على تعديل أحكام مهمة التدقيق إلى مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها فيجب على هذا الأخير والإدارة وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة أو تحت أي شكل آخر مناسب للاتفاق الكتابي.

إن تقرير المدقق لا يجب أن يحيل إلى المهمة الأصلية كمرجع أو أن يذكر الإجراءات المتخذة التي تتضمنها هذه الأخيرة إلا إذا كانت المهمة الجديدة معنية بهذه الإجراءات.

17- إذا تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية، يجب عليه

- الاستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح القانون أو التنظيم المطبق لذلك؛
- تحيد وجود أي نوع من الالتزام، تعاقدي أو شكل آخر، وإبلاغ آثار ذلك للأطراف الآخرين مثل الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة أو المالكين أو سلطات المراقبة.

V. خصوصيات أخرى

18- في حالة التدقيقات المشتركة حيث تمنح المهمة إلى عدة مدققين فإن هؤلاء إما يعدون رسالة المهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية.

19- في حالة رسالة المهمة المشتركة فإن هذه الأخيرة يجب أن تحدد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين وميزانية الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم.

20- عندما يكون مدقق الكيان الذي يقوم بإعداد حسابات مجمعة أو مدمجة هو أيضا مدقق كيان آخر أو عدة كيانات تابعة لنفس المجموعة، سيقدر ما إذا كان ينبغي إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة كيانات.

21- عندما يقوم المدقق باختيار إعداد رسالة مشتركة يجب أن يطلب من الكيان الأم التأكيد خطيا أن جميع الكيانات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة، كل فيما يخصه.[85]

[85] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،**وزارة مالية،مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**،رقم002،الجزائر،2016/02/04

نموذج عن رسالة المهمة(تكيف وفق طبيعة المهمة، قانونية أو تعاقدية)

مثال: نموذج رسالة مهمة محافظة الحسابات

رأسية المكتب:

رقم الاعتماد:

رقم التسجيل في الجدول:

العنوان:

الهاتف/ الفاكس:

المكان والزمان:

موجه إلى إدارة الكيان

سيدة/سيد،

في إطار عهدة محافظ حسابات لكيانكم، أؤكد لكم أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنوات ن،ن+1،ن+2.

1. هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية

في إطار هذه المهمة، سأقوم بإجراء تدقيق الكشوف المالية لكيانكم بهدف تقديم رأي حول انتظام وصحة والصورة المطابقة التي تقدمها حسابات شركتكم.

وسيحصد يتحرير تقارير إبداء الرأي وتقارير خاصة كما ينص عليها القانون التجاري والقانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب،محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والنصوص المنبثقة.

سأقوم بإجراء التدقيق وفقا لمعايير المطبقة في الجزائر. هذه المعايير تتطلب وضع حيز التنفيذ الواجبات التي تسمح بالحصول على ضمان معقول بعدم احتواء الحسابات على اختلالات معتبرة.

أذكركم في هذا الإطار أن التدقيق يتمثل في فحص من خلال سبر، العناصر المقنعة التي تبرر المعطيات المحتواة في الكشوف المالية.

يتمثل التدقيق أيضا في تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة، التقديرات المعتبرة المتخذة لإقفال الحسابات وتقدير محتوى وعرض الكشوف المالية وكذلك المعلومات المقدمة.

2. مسؤولية محافظ الحسابات

يستوجب علي أن أشير أنه نظرا لتقنيات السبر وحدود أخرى مرتبطة للتدقيق وكذلك تلك المتعلقة بسير كل نظام المحاسبة ومراقبة داخلية فإن خطر عدم اكتشاف اختلالات معتبرة،كذلك تلك المنبثقة عن حالات الغش أو نتيجة للأخطاء، لايمكن تفاديه كليا. لهذه الأسباب لا يمكنني منح ضمان بأن كل النقائص المهمة في النظام المحاسبي والمراقبة الداخلية الناتجة عن الانحرافات المعتبرة، يمكن تحديدها.

أنا أخضع للسر المهني طبقا لأحكام المادة رقم 71 من القانون 10-01 المذكور آنفا، ولا يمكن أن أعفى منه إلا ضمن الشروط المحددة من خلال المادة 72 من نفس القانون.

3. مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للكيان

أذكركم أن إعداد الكشوف المالية السنوية لكيانكم يقع على عاتق المسؤولين الاجتماعيين، وهذه المسؤولية تستلزم:

22- مسك محاسبي وفقا لقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي والمالي والنصوص المنبثقة،

23- وضع نظام مراقبة داخلية مناسب.

المسيرون الاجتماعيون ملزمون كذلك ب:

24- وضع في متناولي كل الوثائق المحاسبية للكيان وبصفة عامة كل المعلومات الضرورية لقيامي بمهمتي، خاصة محاضر جمعيات المساهمين ومجالس الإدارة.

25- السماح لي بالتواصل الحر مع المستخدمين و الذين أعتبر أنه من الضروري التواصل معهم للوصول إلى أدلة مثبتة.

يجب أن يرسل إلي مشروع الكشوف المالية السنوية التي ستعرض على مجالس الإدارة أو هيئة التسيير، 45 يوما قبل تاريخ الاجتماع المخصص لإقفال الحسابات.

لكن سأتدخل مسبقا، من حين لآخر، حول المشاريع التي ستعد وتعرض على الهيئات المداولة.

سأكون ممتنا بتلقي إرسالكم:(على سبيل المثال)

26- الاستدعاءات المرسلة وفق الآجال المحددة في القانون التجاري،

27- قائمة بالاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها،

28- قائمة بالاتفاقيات المنظمة قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ إقفال السنة المالية.

4. مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي:

جانفي:.....

فيفري:.....

الخ:.....

هذا المخطط سيعد كل سنة بالتشاور الوثيق مع مصالحكم. بيد أنني ألفت أنتباهكم إلى أن احترام الرزنامة يتوقف على افتراض أن حساباتكم تم إقفالها و عرضها علي في الآجال المتفق عليها و التي تسمح لي بالقيام بمهمتي في الآجال المحددة. أشير فضلا عن ذلك أن مهمة محافظ الحسابات تتطلب بعض الفحوصات والأعمال الخاصة.

أعتمد على تعاونكم التام وكذا مستخدميكم حتى يتاح لي الحصول على مجموع الوثائق المحاسبية والمعلومات الضرورية في الآجال المعقولة.

سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خكمة ذات نوعية للكيان.

ستتم مساعدتي في مهمتي من طرف:

(تحديد الهوية، المؤهلات المهنية والمركز).

عند الاقتضاء سيتم اللجوء إلى أشخاص من أهل الاختصاص وذلك لمساعدتي في انجاز مهمتي.

5. رسالة التأكيد

تجنيا لكل خطر نسيان معلومة مهمة وتأكيد عدد من الصريحات المجمعة أثناء المهمة،سأطلب من الإدارة عند نهاية أعمال التدقيق رسالة تأكيد. هذه الرسالة ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات كيانكم اتجاه الغير أو المنازعات الجارية أو المحتملة قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية أو، إذا لم يكن بالإمكان إدراجها، قد أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية (الملحق).

6. الأتعاب

لقد اتفقنا على تحديد أتعابي ب.....دج خارج الرسم والنفقات. وفقا لرزنامة المهمة فإن أتعابي ستتم فوترتها كالتالي:

(وضع رزنامة الفوترة والدفع) سأعلمكم في الحين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معتبر على أتعابي وسيؤدي، عند لاقتضاء، إلى مراجعتها. أرجو منكم إعادة النموذج المرفق بالرسالة مختوما بإمضائكم ومكتوب عليه بخط اليد "قرئ وتمت المصادقة عليه"

تقبلو مني، سيدتي/سيدي،خالص عبارات التقدير ولاحترام.

محافظ الحسابات

الكيان

التاريخ:

سيدة/سيد:

الوظيفة:

خلاصة:

خلاصة إلى ما تطرقنا في هذا الفصل، تم التطرق إلى مراحل تطور التدقيق عبر التاريخ مسايرة لتطور المؤسسات والحياة الاقتصادية، والعوامل أو أسباب المؤدية إلى طلب على التدقيق ، مما أدى إلى ظهور عدة أنواع،واستنتجنا تعريفا على أنه التدقيق هو عبارة عن: تحقيق وبحث تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها السارية داخل المؤسسة وذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه الأمر من مسيرين شركاء، نقابة وبنوك...الخ حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعة تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة. بالتالي، فإن عملية التدقيق تشمل الفحص، التحقيق والتقرير.

ثم تناولنا إصدارات معايير تدقيق مطبقة في الجزائر، حيث قمنا بعرض مفهوم معايير التدقيق المتعارف عليها، و إلى كيفية إصدار معايير التدقيق في الجزائر والهيئات المشرفة عليها،ولأن مهنة التدقيق قانونية تطرقنا إلى الهيئات التي تشرف على تنظيمها في الجزائر، وفي الأخير عرضنا عليكم معيار 210 للتدقيق المطبق في الجزائر الذي يخص اتفاق حول أحكام مهام التدقيق مع نموذج رسالة المهمة.

خاتمة

عامة

لقد قمنا من خلال دراستنا لموضوع" دور محافظ الحسابات في عملية التدقيق وفق المعيار 210 للتدقيق المطبق في الجزائر" حاولنا معالجة إشكالية الدراسة التي تتمثل في: كيف يمكن لمحافظ الحسابات أن يساهم في عملية التدقيق وفق معيار210 للتدقيق المطبق في الجزائر ؟، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذه الموضوع من خلال التطرق إلى الجانب النظري، حيث تناولنا في الفصل الأول الذي يتمثل في الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات الذي تناولنا فيه التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الحزائر ، ومختلف التعاريف وشروط الالتحاق بالمهنة،وكذا التطرق للجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات خصوصا ما يتعلق منه كيفية تعيينه وموانع تعيينه،مهامه ومسؤولياته وأتعابه، حقوقه وواجباته، وكذا أسباب إنهاء مهما محافظ الحسابات. بالإضافة إلى التعرف على منهجية تنفيذ محافظ الحسابات من دراسة خطواته وجمع أدلة الإثبات إلى غاية إعداد التقرير.

أما الفصل الثاني يتمثل في عملية التدقيق وفق معيار 210 للتدقيق المطبق في الجزائر حيث تناولنا فيه التطور التاريخي للتدقيق وأهميته ، ومختلف التعاريف والعوامل المؤدية إلى الطلب على التدقيق، الأهداف والأنواع للتدقيق كما تعرضنا من خلالها أيضا على كيفية إصدار معايير التدقيق في الجزائر والهيئات المشرفة عليها، ومتطرقين أيضا على مختلف الهيئات التي تشرف على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر و اطلاع على معيار 210 للتدقيق المطبق في الجزائر وعرض نموذج رسالة المهمة.

اختبار الفرضيات:

1. **الفرضية الأولى:** التي تنص على أنه" **يجب توفر مجموعة من الشروط لإلتحاق بمهنة محافظ الحسابات".**

   ولقد تم اثبات صحتها من خلال الفصل الأول وذلك من خلال دراستنا للقانون التنفيذي 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات، كما أن هذا الأخير يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط لالتحاق بمهنة محافظ الحسابات نصت عليها المادة 08 من القانون 10-01 .
2. **الفرضية الثانية :** و التي تنص على أنه " **يتبع محافظ الحسابات منهجية واضحة لإبداء رأيه الفني المحايد في التقرير لمدى سلامة القوائم المالية ومختلف السجلات والمستندات المتعلقة بالمحاسبة"**

   ولقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الأول وذلك من خلال دراستنا لمنهجية تنفيذ محافظ الحسابات، وذلك بإتباعه خطوات منهجية تبدأ بحصول على معرفة عامة حول المؤسسة و تقييم نظام المراقبة الداخلية وتلي هذه الخطوة جمع أدلة الإثبات التي تبين مدى صحة وتعبير القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة وفي الأخير يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير الذي يبين فيه رأيه الفني المحايد.

3. **الفرضية الثالثة :** التي تنص على أنه **" التدقيق هو فحص المعلومات أو البيانات المالية يقوم من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة".**

ولقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الثاني وذلك من خلال التعريف النظري للتدقيق أما بالنسبة الشخص المستقل والمحايد الذي يقوم بعملية التدقيق هو محافظ الحسابات أو مدقق الحسابات.

5) **الفرضية الرابعة:** التي تنص على أنه**" لا يلتزم محافظ الحسابات بمعيار 210 التدقيق المطبق في الجزائر عند قيام بعملية التدقيق".**

تم نفي صحتها(أي خاطئة) من خلال دراستنا للفصل والثاني واطلاع على معيار210 للتدقيق المطبق في الجزائر الذي يخص حول اتفاق أحكام مهام التدقيق ،لأنه يعالج واجبات المدقق للاتفاق مع الادارة وعند لاقتضاء مع ا أشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق.

وعلى محافظ الحسابات أن يلتزم بمعايير التدقيق المتعارف عليها ومعايير التدقيق المطبقة في الجزائر عند أداء مهمته .

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا الجانب النظري للموضوع استنتجنا مايلي:

1- على الأشخاص الذين يريدون لالتحاق بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر توفر فيهم مجموعة من الشروط نصت عليها المادة 08 من القانون التنفيذي 10-01 من بينها:
   - أن يكون جزائري الجنسية،
   - أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها،
   - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،
2- عملية التدقيق هو عملية فحص المعلومات من قبل شخص مستقل يبدي رأيه مهني محايد في التقرير، ويجب أن يقوم بالتدقيق شخص كفؤ ومؤهل وهو محافظ الحسابات
3- المجلس الوطني للمحاسبة هو الهيئة التي تشرف على اصدار معايير التدقيق في الجزائر؛
4- ظهرت العديد من القوانين التنفيذية والمراسيم التي تتعلق بالهيئات التي تشرف تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر
5- هناك هيئات تشرف على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر نذكر منها وهي المجلس الوطني للمحاسبة، المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

6- توجد عدة إصدارات من المعايير للتدقيق المطبقة في الجزائر اكتفينا فقط بإطلاع على معيار 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق " الذي يعالج واجبات المدقق للاتفاق مع الادارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق.

7- لمحافظ الحسابات دور فعال في عملية التدقيق وذلك من خلال التزامه بالمعايير التدقيق مما يؤدي إلى تحسين عملية التدقيق.

التوصيات:

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

1- منح مهنة محافظ الحسابات في الجزائر أهمية لمكانتها مما هي عليه الأن؛

2- التركيز على التدريب الجيد و التكوين وخاصة التطبيقي للمدققين ، حول عملية التدقيق .

3- فرض مكاتب محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين فتح مجال تربصات للطلبة الجامعيين الذي لهم علاقة بتخصص التدقيق والمحاسبة؛

4- الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها ومعايير تدقيق مطبقة في الجزائر.

قائمة

المصادر

والمراجع

أ. الكتب:

1- أحمد حلمي جمعة ،**المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق**،الطبعة الثانية، دار عمان-الأردن، صفاء للنشر والتوزيع، 2015.

2- أحمد قايد نورالدين،**التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى ، عمان-الأردن، دار جنان للنشر والتوزيع،2015.

3- أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، دار وائل للنشر ،2000.

4- تامر مزيد رفاعه ،**أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، عمان-الأردن، دار المناهج للنشر والتوزيع،2017.

5- حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، **أصول المراجعة**،الجزء الأول، جامعة دمشق،سوريا منشورات كلية الاقتصاد،2014.

6- خالد الرفاعي، خليل الرفاعي،**علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، ،الطبعة الأولى، عمان-الأردن ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ،2009.

7- رأفت سلامة محمود،أحمد يوسف كلبونة،عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات النظري**،الطبعة الأولى ، عمان-الأردن،دار المسيرة للنشر والتوزيع ، 2011.

8- رزق ابو زيد الشحنة،**تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**،الطبعة الأولى ، عمان-الأردن،دار وائل للنشر والتوزيع ، 2015.

9- زهرة عاطف سواد،**مراجعة الحسابات والتدقيق**،الطبعة الأولى، عمان-الأردن،دار الراية للنشر والتوزيع،2009.

10- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية**، الطبعة الثالثة، بن عكنون،الجزائر ،ديوان المطبوعات الجامعية،2006.

11- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظري إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، 2008.

12- محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد،**أصول المراجعة والرقابة الداخلية** التأصيل العلمي والممارسة العملية،دراسات في الجامعة،1999،ص265

13- مولود ديدان، **مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، دار البيضاء- الجزائر، دار بلقيس للنشر،2014

14- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، عمان –الأردن، دار وائل للنشر ،2006.

ب. الرسائل الجامعية(دكتوراه،ماجستير، مذكرة ماستر):

1. بن جميلة محمد، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**، مذكرة ماجستير، تخصص قانون الأعمال،قسنطينة-الجزائر،جامعةمنتوري ،2011 .
2. بن شهيدة فضيلة، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، أطورحة دكتوراه، تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي، قسم العلوم المالية، مستغانم-الجزائر، جامعة عبد الحميد بن باديس،2017.
3. بن نعمة سليمة، **النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية(حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه،تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي،قسم المالية والمحاسبة ، مستغانم-الجزائر ، جامعة عبد الحميد بن باديس،2018.
4. بن نعمة فاطيمة،**دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية**،مذكرة ماستر،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، مستغانم-الجزائر،جامعة عبد الحميد بن باديس،2016.

5. تمارخديجة، **تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية**،أطروحة دكتوراه ،تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي، قسم مالية ومحاسبة، مستغانم-الجزائر ،جامعة عبد الحميد بن باديس ،2017.
6. زيادي سامي،**أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق**،مذكرة ماجستير،تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة،قسم العلوم التجارية، ، سطيف-الجزائر ، جامعة سطيف1 ،2013.
7. عديلة لموسخ، **دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظة الحسابات**،مذكرة ماستر،تخصص تدقيق محاسبي،قسم علوم تسيير،جامعة الوادي،2014.
8. عماد مرجانة، **دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر**، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومالية،قسم علوم التجارية ، جامعة العربي بن مهيدي ، ولاية أم البواقي الجزائر ،. 2017
9. وفاء جبلاحي **دور محافظ الحسابات في تفعيل عملية التدقيق الداخلي**،مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق،قسم العلوم التجارية، المسيلة-الجزائر ،جامعة محمد بوضياف، 2017.

ت. دروس ومحاضرات:

1- دروس محاضرات أستاذ مرحوم محمد الحبيب، مقياس محافظ الحسابات، التخصص التدقيق ومراقبة التسيير،السنة الجامعية 2021/2020

ث. القوانين والمراسيم:

1- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42،المؤرخة بـ الأحد 28 رجب عام 1431 الموافق 11 جويلية 2010 القانون رقم01 -10 المؤرخ في 29 جوان 2010، ص05.الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،العدد 56،1996/09/25.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20 ، المؤرخ في 1991/05/01المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 27،المؤرخة بـ 05 ذي القعدة 1413 الموافق 27 أبريل سنة 1993، متضمن مرسوم تشريعي رقم 93-08 مؤرخ في 03 ذي القعدة عام 1413 الموافق 25 أبريل سنة 1993 يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395الموافق ل 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري.

4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد03،المؤرخ 1992/01/15

5- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد07،المؤرخ 2011/02/02

6- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة مالية،مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق،رقم002،الجزائر،2016/02/4

7- المرسوم التنفيذي رقم 11/27 المؤرخ في 27 جانفي 2011،يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

ج. مواقع إلكترونية:

www.ccomptes.dz

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في عملية التدقيق وفق معيار 210 للتدقيق المطبق في الجزائر، حيث اشتملت هذه على الإطار النظري الذي تم تناول فيه مهنة محافظ الحسابات، التدقيق،معايير تدقيق متعارف عليها ، ومعايير التدقيق المطبقة في الجزائر، وذلك بالاتكال على مجموعة من الكتب، الرسائل الجامعية (مذكرات ماستر،ماجستير،وأطروحات دكتوراه)، المراسيم والتشريعات والقوانين،مواقع الكترونية،

حيث تم التوصل إلى أنه لمحافظ الحسابات دور فعال في عملية التدقيق وذلك من خلال التزامه بالمعايير التدقيق ،مما يؤدي إلى تحسين عملية التدقيق.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات،التدقيق،معايير التدقيق المطبقة في الجزائر.

summary

This study aims to show the role played by the governor of accounts in the audit process according to the standard 210 audit applied in Algeria, where this included the theoretical framework in which the profession of the governor of accounts, auditing, standard audit criteria, and audit standards applied in Algeria, by relying on a set of books, university letters (master's notes, master's degree, doctoral thesis), decrees, legislation and laws, websites ,

It has been concluded that the auditor has an active role in the audit process by adhering to audit standards, improving the audit process.

Keywords: Account portfolios, audits, audit standards applied in Algeria.