وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية و المحاسبة التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

مقدمة من طرف الطالبة :

بن جبور سهيلة

تحت إشراف الأستاذ :

مرحوم محمد الحبيب

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	تدلاوتي يمينة	أستاذة مساعدة	جامعة مستغانم
مقررا	مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	زعفران منصورية	أستاذة مساعدة	جامعة مستغانم
مدعو	مرحوم محمد علاء الدين	أستاذ مشارك	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2018/2017

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية و المحاسبة التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

مقدمة من طرف الطالبة :

بن جبور سهيلة

إشراف الأستاذتحت

مرحوم محمد الحبيب

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	تدلاوتي يمينة	أستاذة محاضرة	جامعة مستغانم
مقررا	مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	مرحوم محمد علاء الدين	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2018/2017

شكر و تقدير

"رب أوزعني أن اشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والديا وان اعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين ".

فالشكر والحمد لله سبحانه وتعالى حمدا بجلا وجهه وعظيم سلطانه ، والصلاة والسلام على سيدنا محمد النبي الكريم وعلى اله وصحبه الطاهرين .

من باب العرفان بالفضل أتقدم بجزيل الشكر والامتنان لأستاذي " مرحوم محمد الحبيب " لفضله بالإشراف على ما قدمه لي من النصح والتوجيه والإرشاد فقد كان نعمة المشرف جزاه الله خير عن كل خير.

كما اشكر كل من أعنانا في إعداد هذه المذكرة من قريب أو بعيد وكامل الشكر لجامعتنا التي أتاحت لي هذه الفرصة .

إهداء

الهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ...ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ، ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك "الله عز وجل"

الحمد لله وحده الذي لا يدوم غيره والصلاة والسلام على من لا نبي بعد.

اهدي ثمرة جهدي هذا وحصاد مشواري إلى كل من يحمل هذه المذكرة بين كفيه ويمد بصره على عنوانها ويتصفح أوراقها .

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى كل من علمني العطاء بدون انتظار إلى كل من احمل اسمه بكل افتخار أرجو من الله أن يمد في عمره ليرى ثماره قد حان قطافها بعد طول انتظار ،وستبقى كلماتك تحوم ، اهتدي بها اليوم ، وفي الغد إلى الأبد إلى قدومي إلى الحياة ومثلي الأعلى إلى من جعلني أسير في هذه الدنيا بخطى ثابتة فتعلمت الصبر من صبره وأحرز النجاح من اجل السعادة إلى أبي العزيز ، كان لي ابا وأستاذا وسندا في مشواري ، الذي بفضله حققت أهدافي ،.حفظك الله أبي الغالي ،و أطال الله في عمره

إلى من أرضعتني وكانت سندي في الحياة إلى حبيبة الروح ، التي لو سطرت لها أجمل الكلمات وأعذبها ما وفيت حقها ، إلى من دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى من وضع الله الجنة تحت قدميها ، إلى من أنارت لي طرق النجاح بحنانها قرة عيني ، إلى الغالية التي يعجز اللسان عن وصفها وتخاف الكلمات أن تضعها فلا توفيها حقها ، إلى التي ضحت بالكثير من سعادتها لأجلنا ، إلى أغلى الحبايب أمي الغالية التي بفضلها وصلت إلى هدفي هذا.

إلى إخوتي (لخضر ، محمد الحبيب)

إلى أخواتي (كريمة ، فاطمة ، اسمهان)

إلى أزواج أخواتي (عبد الحميد،الشارف)

إلى زوجة أخي (أحلام)

إلى بنات أختي (سهاف رهام ،سناء)

إلى أولاد أختي (عبد المغيث انس ، عبد القادر)

لكل زملاء الدرب منهم بن جلول فاطمة الزهراء ، دوبة حفصة أسماء ، جرورو عبد النور ،بلمصطفى إسماعيل الخ ...

الفـهرس

العنـــــــــــــــــــــوان	الصفحة
البسملة	
شكر تقدير	
الإهداء	
الفهرس	
فهرس الجداول والأشكال	
فهرس الملاحق	
المقدمة	أ
الفصل الأول : الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات	25-01
تمهـــــيد	01
المبحث الأول : عموميات حول مهنة محافظ الحسابات	02
المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات	02
المطلب الثاني : تاريخ مهنة محافظ الحسابات	03
المطلب الثالث : الخصائص المهنية والمعنوية لمحافظة الحسابات وشروط الالتحاق بالمهنة	06
المطلب الرابع : مهمة محافظ الحسابات	07
المبحث الثاني : الخصائص العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات	09
المطلب الأول : تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات	09
المطلب الثاني : مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات	11
المطلب الثالث : حقوق وواجبات محافظ الحسابات	13
المبحث الثالث : الإجراءات المالية والقانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات	16
المطلب الأول : أتعاب محافظ الحسابات	16
المطلب الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات	17
المطلب الثالث : تقرير محافظ الحسابات	19
خلاصة الفصل	25
الفصل الثاني : الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA	44-27
تمهـيد	27
المبحث الأول : ماهية التدقيق	28
المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه	28
المطلب الثاني : أنواع التدقيق	29

المطلب الثالث : أهداف وأهمية التدقيق	34
المبحث الثاني :ماهية معايير التدقيق الدولية ISA	35
المطلب الأول : مفهوم معايير التدقيق الدولية	35
المطلب الثاني : نشأة وتعريف الهيئات المسؤولة عن إصدار التدقيق الدولية	36
المطلب الثالث :كيفية صدور معايير التدقيق الدولية	37
المبحث الثالث: بعض أساليب معايير التدقيق الدولية ISA	39
المطلب الأول : أهم إصدارات معايير التدقيق الدولية	39
المطلب الثاني :أهداف وأهمية وخصائص معايير التدقيق الدولية	41
المطلب الثالث :أساليب تبني معايير التدقيق الدولية	43
خلاصة الفصل	44
الفصل الثالث : الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية NAA	-46
تمهـيد	46
المبحث الأول :مدخل مفاهيمي للتدقيق في الجزائر	47
المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر	47
المطلب الثاني : الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر	48
المطلب الثالث : اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية	50
المبحث الثاني : إصدارات معايير التدقيق الجزائرية NAA	51
المطلب الأول : الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية	51
المطلب الثاني : الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية	54
المطلب الثالث : الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية	58
المبحث الثالث: مقارنة وتحليل معايير التدقيق الجزائرية NAA مع معايير التدقيق الدولية ISA	62
المطلب الأول : مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم210	62
المطلب الثاني : مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 505	64
المطلب الثالث : مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 560	66
المطلب الرابع : مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم580	68
خلاصة الفصل	70
الخاتمة	72
قائمة المراجع	
الملاحق	
الملخص	

أولا : الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-2	أهم معايير التدقيق الدولية ISA	40
1-3	مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو 210	62
2-3	مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 505	64
3-3	مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 560	66
4-3	مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 580	68

ثانيا : فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-2	أنواع التدقيق	33
2-2	الخطوات المتبعة من لجنة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي	38

فهرس الملاحق

الرقم	العنوان
الملحق 01	نموذج رسالة مهمة
الملحق02	نموذج رسالة الإدارة
الملحق 03	نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق

المقدمة العامة

المقدمة

إن التغير الذي عرفته المؤسسة من حيث نشاطها وتعدد وظائفها وأهدافها وباعتبارها الوحدة أو الخلية النشطة للنسيج الاقتصادي ما يجبرها على ضمان حسن التسيير وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها ، وحسن اختيار القرارات سواء كانت القرارات إستراتيجية أو إدارية أو تشغيلية والتي تملكنها من استغلال مختلف وسائلها المادية والبشرية استغلال امثل.

ولكي تتحكم المؤسسة في ترشيد نشاطاتها بات من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعدها على ذلك ، ومن هذه الوسائل التدقيق ، حيث ظهرت هذه الأخيرة بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته ، ومع تطور النشاطات الاقتصادية وكبر حجم المؤسسة ورؤوس أموالها وجب الفصل بين الملكية والتسيير ، وبذلك ظهر تخوف صاحب المال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة ، كما لوحظ مع مرور الزمن ، انه من المستحيل أن يشارك المساهمين في التسيير وحتى في حالة انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلق الوظائف الحقيقية غير ممكن في الغالب ، لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل ، بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبيرة في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها فظهور المهنة محافظ الحسابات الذي يقوم بها شخص محترف محايد ومستقل خارجي دليل يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه .

فإذا كان هدف المراجع الخارجي أثناء تدخله إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية قوة القانونية ، فالمجالات المتعددة والمتشبعة أفرزت تعدد في أنواع وأهداف التدقيق لتصل إلى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي من أصول وخصوم .التي تدرس مختلف الأنشطة والوظائف في المؤسسة ، والتي تهدف إلى تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية .

ولقد كان للتحولات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي شهدتها الجزائر خلال العقدين الأخيرين ، أثارا مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية والذي شهد بدوره تطورا ملحوظا ، خاصة بفضل الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية منذ نهاية عشرية الثمانيات ، وعقد التسعينات والتي تحاول من خلاله أحداث نمط جديد للتسيير يقضي بإحلال آليات السوق محل التخطيط المركزي حيث يتطلب هذا المنهج الجديد من المؤسسة الاقتصادية التكييف مع الظروف الجديدة بغية ضمان الفعالية والصرامة لتضمن بها البقاء في هذا المحيط الذي تشوبه المخاطر والمنافسة الشديدة نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي في كنف تحرير التجارة الخارجية وفتح الظروف تبدو الحاجة إلى مهمة محافظة الحسابات حتمية لاغنى عنها في تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات والرقابة على الأداء ، إذا لم تتخلف الجزائر عن باقي الدول في تنظيم ممارسة مهنة محافظ الحسابات،حيث عملت على تنظيم المهنة والسهر عليها لاعطاءها الشكل الذي تستحقه والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها ، حيث توالت التشريعات المختلفة التي تهدف إلى تنظيم هذه المهنة .

مما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يتوجب بحثها في هذه المذكرة والمتمثلة في الآتي :

إشكالية الدراسة

مامدى اثر ممارسة مهنة محافظ الحسابات على حوكمةالمؤسسة بهدف استمرارية نشاطها وواقع ممارستها في الجزائر؟

إن الإجابة على هذه الإشكالية يتطلب من تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية :

1) ماهو الإطار النظري العام لمهنة محافظ الحسابات .
2) ماهي الخطوات والإجراءات المتبعة في مهنة محافظ الحسابات .
3) ماهو واقع تنظيم وتعيين الممارسة المهنية بالجزائر.
4) هل يوجد اهتمام من طرف الممارسة المهنية لمحافظي الحسابات تجاه معايير التدقيق الجزائرية ؟

وللإجابة عن التساؤلات ننطلق من الفرضيات الأساسية التالية :

فرضيات الدراسة

- الفرضية الأولى : لايلتزموا مراجعو الحسابات بالجزائر بقواعد السلوك المهني ؛
- الفرضية الثانية : هناك أسباب تؤدي إلى عدم الرضا عن مهنة محافظ الحسابات في الواقع الجزائري؛
- الفرضية الثالثة : يواجه محافظي الحسابات بالجزائر في عملهم من صعوبات عدة ؛
- الفرضية الرابعة : هناك اهتمام كبير ودراسات قائمة من طرف محافظ الحسابات تجاه معايير التدقيق الجزائرية .

تحديد إطار الدراسة

تم تحديدا إطار الدراسة في العنصرين الآتين :

- **الحدود المكانية**

تربط هذه الدراسة بالواقع الجزائر في ظل نقص الدراسات المرتبطة بهنة محافظ الحسابات في الجزائر ،إضافة إلى أجزاء مسح وطني من خلال استجواب محافظي الحسابات الجزائريين وكذا المستفدين من آراء المراجعين .كما تناولت هذه الدراسة مراجعة الحسابات صارفين النظر عن الأنواع المختلفة لها ، سواء البيئية أو الاجتماعية أو مراجعة العمليات.

- **الحدود الزمنية**

سوف نحاول أن نقوم بمسح تاريخي شامل للواقع الجزائري ، فضلا عن التركيز الظرفي لسنوات تطور مهنة محافظة الحسابات في الجزائر من اعتمادها في سنة 1968 إلى غاية سنة 2006.

أسباب اختيار الموضوع

- قلة الدراسات حسب علم الباحث التي تناولت هذا الموضوع ؛
- محاولة لإثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع ؛
- تعتبر دراسة المراجعة بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية ؛

- حاجة المؤسسة الجزائرية التي شهدت تحولا في المحيط الاقتصادي لهذه الآلية بقصد تحقيق الفعالية في التسيير.

أهمية الدراسة

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى طبيعة الأهداف المتخذة من المهنة والى التأثيرات المختلفة لها.

أهداف الدراسة

- محاولة تشخيص الواقع العملي لمحافظة الحسابات في الجزائر من اجل محاولة تضييق الفجوة بالأطراف المهتمة بمراجعة الحسابات ؛
- معرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؛
- محاولة لتقريب وجهات النظر بين الأطراف المهتمة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر ؛
- التعرف على معايير التدقيق الدولية ؛
- التعرف على المعايير الجزائرية .

الصعوبات التي صادفت الدراسة

تبعا لخصوصية الموضوع المتعلق بواقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر وجدنا أمامنا صعوبات من أهمها الآتي :

- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع ، وخاصة منها أطروحات الدكتوراه ومذكرات الماجستير التي تفتقد إليها الجامعة الجزائرية في حدود علو الباحث ؛
- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري في ظل عدم تنظيم المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ؛
- صعوبة الحصول على يد المساعدة من قبل المسؤولين والذين يعتبرون ملزمون بتطبيق هذه المعايير.

منهج الدراسة

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية ،لهذا يكون المنهج وصفيا في بعض الأجزاء المرتبطة بالتأصيل العلمي لمحافظة الحسابات وتاريخيا في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي لمحافظة الحسابات واعتماد دراسة الحالة لواقع محافظ الحسابات في الجزائر. تبعا للأهداف المتوخاة من المذكرة ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الجزئية ولاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول يتناول الفصل الأول الإطار المفاهيمي والقانوني لمهنة محافظ الحسابات من خلال تقديم طبيعتها الأولية وتتبع مسار الخطوات العملية لها مبرزين أهم الأنواع لها، و الانتقال إلى الخطوات وإجراءات القيام بالمهنة. ويعالج الفصل الثاني معايير الدولية لتدقيق حيث تم التطرق إلى كيفية نشأة وصدور معايير التدقيق الدولية وعلاقتها مع معايير التدقيق الجزائرية .

الدراسات السابقة

من خلال اطلاع الباحث على الدراسات السابقة وجد إن الدراسات المتعلقة بالمجال نفسه شحيحة إلى حد ما ، وفيما يلي عرض للدراسات السابقة والمتعلقة بجانب من الموضوع وذات العلاقة :

I. الدراسات العربية :

1. دراسة (دهمش 1998)

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن ونوصل إلى مجموعة من المشكلات التي يواجهها مراقبو الحسابات في الأردن وأهمها :

- المنافسة الداخلية بين مراقبي الحسابات
- عدم وجود وعي كامل لدى مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة وبأهمية استقلال مراجعي الحسابات
- عدم توفي الإدارة للمعلومات الضرورية لعمل مراقب الحسابات

ويلاحظ أن الباحث قد اهتم بالمشكلات التي يمكن أن يواجهها مراقب الحسابات مع إدارة الشركات ،ولكنه لم يهتم بالمشكلات التي يمكن أن يواجهها في علاقته مع النقابات المهنية،

2. دراسة (وائل إبراهيم الراشد،2001)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ابرز المشاكل والمعوقات التي تواجه مهنة محافظة الحسابات بدولة الكويت وسبل التغلب عليها وزيادة كفاءة مكاتب الخبرة المحاسبية نحو تطوير المهنة ، فيمكن من خلال الوقوف على أراء اعضاء المهنة بالدولة تحديد سبل النهوض بالمهنة والارتقاء بها لتكون بمصاف مثيلاتها في الدول الصناعية.ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استبانه وزعت على جميع مكاتب المراجعة بالكويت وعددها (32) مكتبا، وقد تبين من خلال نتائج الدراسة بان ابرز مشاكل المهنة تتمثل في عدم وجود ميثاق شرقي للمهنة وغياب الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة، غياب الدور المهني لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، غياب القواعد المنظمة للسلوك المهني.

II. الدراسات الأجنبية :

1 - دراسة (Eynom et al. 1996)

حيث قام في استطلاع ميداني لعينة مكونة من 167 محاسبا قانونيا بأمريكا حول مدى وعي المدققين بأخلاقيات المهنة من خلال برامج التدريب والتعليم المختلفة، توصل إلى مشكلة كبيرة يواجهها المراجعون ألا وهي عدم وجود وعي كامل من قبل كثير من المراجعين اتجاه أخلاقيات المهنة وعدم إتباعهم قواعد السلوك المهني عند اتخاذ القرارات .

2 - دراسة (lee.1994)

تناولت هذه الدراسة مصاعب المهنة المتعلقة بمراقبي الحسابات أنفسهم من زوايا مختلفة كالعلاقة مع الإدارة من جهة والمساهمين من جهة أخرى ، والعلاقة مع العملاء على الإطلاق .

هيكل الدراسة

بغرض معالجة هذا الموضوع والإحاطة بجميع جوانب الدراسة التي نراها مهمة والإجابة على التساؤلات المطروحة ، سوف نقوم بتقسيم دراستنا إلى : مقدمة ، ثلاثة فصول من ثلاثة مباحث لكل فصل ،وخاتمة . حيث تتمثل الفصول فيما يلي :

- **الفصل الأول** : الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات؛
- **الفصل الثاني** : الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ؛
- **الفصل الثالث** : الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية .

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات

تمهيـد :

المتتبع لتاريخ تطور مهنة محافظ الحسابات في العديد من الدول العالم يجد أنها تمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة ، وذلك لحاجة ملاك المنشاة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المنشاة في استخدام مواردها المتاحة، وتتضح ابزر الملامح هذا التطور من خلال المراحل العديدة التي مرت بها مهنة محافظ الحسابات وزيادة الاهتمام بها سواء على مستوى المحلي و الدولي .

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته و تنوع الأشكال القانونية للمنشات فان هدف محافظ الحسابات أضحى أعم و أوسع مما استدعى معه التطوير في إجراءاتها ووسائل إيصال نتائجها إلى المستفيدين، بينما هدف محافظ الحسابات في مراحل تطوره الأولية كان وقائي يحث وينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب .

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

تأسيسا على ما تقدم فقد ركز الأكاديميين المهتمين في العديد من الدول على تطوير معايير محافظ الحسابات وإجراءاتها لتحقيق التوازن بين مسؤولية محافظ الحسابات القانونية واحتياجات مستخدمي التقارير المالية ، وتم الوصول إلى هذا التوازن من خلال ما يعرف بالتقرير النمطي . وقد مر التقرير النمطي في الولايات المتحدة الأمريكية بعدة مراحل 1917 لم يكن لهذا التقرير صيغة موحدة وكان هذا التقرير يعد بمثابة شهادة بان القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال وفي عام 1932 أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير محافظ الحسابات عن رأيه في أن القوائم المالية يمثل بمعدل المركز المالي ونتائج الأعمال ولا يزال هذا التطور مستمر حتى الآن. وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق لمختلف الجوانب الخاصة لمحافظ الحسابات في الجزائر من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي :

المبحث الأول : عموميات حول مهنة محافظ الحسابات ؛

- **المبحث الثاني : الخصائص العامة المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات ؛**
- **المبحث الثالث: الإجراءات المالية والقانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات.**

المبحث الأول : عموميات حول مهنة محافظة الحسابات

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر من ناحية تعريفها حسب التشريع الجزائري و كذلك من ناحية الإعداد العلمي و المهني للمراجعين . بداية بعرض تاريخ هذه المهنة و تطورها حتى الوقت الحالي و كيفية تطور المهمة الموكلة له عبر السنين و مدى ما تتمتع به المهنة من استقلال , و تعتبر هذه الدراسة أمرًا ضروريًا حيث يعتبر خاصة من خصوصيات المراجعة الخارجية في الجزائر .

إلاّ أن الجزائر تأخرت في مجال تنظيم مهنة المراجعة و المحاسبة إذا ما قورنت بالدول المتقدمة فقد كانت هذه المهنة غير منظمة إلى أن جاء القانون **91 – 08** الذي قام بإصدار تشريعات و أحكام متعلقة بالمهن الثلاثة . سنعرض في المطالب الآتية التشريعات التي نظمت هذه المهنة على حسب صدورها و إعطاء الخصائص التي ميّزت مهنة محافظة الحسابات في الوطن .

المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات

أ - حسب القانون التجاري

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

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

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة ، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين ، حول الوضعية المالية للشركة وحاسباتها .

ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة ، وصحة ذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين .

ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة .

كما يمكن استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال ، وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات ، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين ، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين .

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

ب - حسب المادة 27 **من قانون 91-08** المؤرخ في 27 **أبريل 1991** تنص هذه المادة على مايلي[2] :

[1] القانون التجاري – **بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل** – ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر 1993 – ص : 184

[2] الجريدة الرسمية رقم 20 لـ 1 ماي 1991

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

وحسب المادة 28 يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيئات المذكورة سابقا في نهاية السنة؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته استمرار استغلال المؤسسة .

وهذه المهام عبارة عن فحص قيم وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير و يترتب عن هذه المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية و صحة الوثائق السنوية و عند الاقتضاء رفض الشهادة المبررة قانونا .

المطلب الثاني : تاريخ مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

- **مهنة محافظة الحسابات قبل 1988:**

لقد تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية [1] في سنة 1970 بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث جاء في المادة 39 منه مايلي: " يكلف وزير المكلف بالمالية و التخطيط بتعيين المحافظين للحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي و التجاري، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية و نزاهة حساباتها و تحليل حالتها الأصولية و الخصومية ".

وفي المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 تم تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص محافظة الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة : الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين:

[1] La Pratique de Commissariat aux Comptes en Algérie – N-E Saadi et A . Mazouz – édition SNC – P : 27 -

- مراقبون عامون للمالية؛
- مراقبو المالية؛
- مفتشون ماليون؛
- موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام و شبه العام اعتبر كموظف عام في الدولة، يخضع في تعيينه و ترقيته و علاوته لقوانين الدولة، وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك و المتمثل في نمط التسيير الموجه، والذي تكرس أيضا في المهام الموكولة لموظفي الحسابات و المتمثلة في:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية و مالية، مباشرة و غير مباشرة، على تسيير الهيئة موضوع المراجعة؛
- متابعة تنفيذ الحسابات، الموازنات أو الكشوف التقديرية للمؤسسة، وفقا لمقتضيات الخطة؛
- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية أو المالية؛
- ضمان انتظام و نزاهة الجرد و حسابات النتائج المتضمنة في المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية لكل مؤسسة .

فمهمة محافظ الحسابات هنا لا تنحصر في تقييم انتظام و نزاهة المعلومات المحاسبية، إذ ينبغي أن تبرز أيضا أخطاء التسيير، وتقيم نوعية التسيير المالي و التجاري للهيئة التي تمت مراجعتها، وهو ما يتنافى مع المهام الموكلة لمحافظ الحسابات على الصعيد الدولي.

ومما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد مايلي:

- عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة لكل منهم من جهة ، وعدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية و تنامي حجمها من جهة ثانية ، واستخدام أشخاص أقل كفاءة؛
- الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى المهنة، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد و معايير تحكمه؛
- إعادة الهيكلة العضوية و المالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينيات أدى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات الوطنية، دعا إلى الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة و ترجم ة ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة و الذي أنشئ بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 والذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 69-107 وضمنيا مرسوم 70-173 الخاص

بمحافظة الحسابات و المشار إليهما أعلاه حيث أعطى القانون 80 – 05 لمجلس المحاسبة [1] الاختصاص الإداري و القضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات و المرافق و المؤسسات و الهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني .

و منه أصبحت مهنة محافظة الحسابات تعيش في فراغ قانوني حتى أعيد إليها الاعتبار بموجب الأمر رقم 21-84 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985 لكن المرسوم التنفيذي لم يظهر إلى الوجود أبدا .

- **محافظة الحسابات بعد 1988**

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدأ للعيان عدم نجاحة الإستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب و أساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، ومن ثمة يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة و العودة ثانية لصالح الفعالية و النوعية ، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة محافظة الحسابات و انحصر مجال اختصاص مجلس المحاسبة برقابة[2]:

- مصالح الدولة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات و المرافق و الهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية؛
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و المؤسسات و الهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا و التي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية؛
- تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها الاجتماعي؛
- الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين و حماية الاجتماعيين؛
- استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة؛
- استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الاجتماعية أو العلمية أو التربوية أو الثقافية.

[1] " مجلس المحاسبة " مجلة غير منشورة صادرة عن مجلس المحاسبة

[2] حسب الأمر رقم 95 – 20 مؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق لـ 17 يوليو 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة

المطلب الثالث : الخصائص المهنية و المعنوية لمحافظة الحسابات و شروط الالتحاق بالمهنة

1 - المؤهلات : Compétence et Moralité

المؤهلات و التي يمكن ترجمتها بالتكوين النظري و التطبيقي حيث تشمل المعرفة في ثلاث مجلات أساسية :

- معرفة معمقة في المحاسبة و التمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي و تقنيات المراجعة؛
- معارف في الاقتصاد العام و المؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية و لكن على مستوى أنظمتها و تنظيمها، مسيريها ، و محيطها الخارجي؛
- معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهمته و مسئولياته من جهة، و التدقيق العميق في الجانب القانوني و التشريعي للمؤسسة و مدى تأثيره على صحة و انتظامية القوائم المالية .

و يعني هذا المعرفة المعمقة في القانون التجاري، التشريعات الضريبية، القانون الجنائي المطبق على الأعمال التجارية و معرفة القانون المدني .

2 - الاستقلالية (التنافي) : Indépendance

من أجل الأداء الجيد و الكامل لمحافظ الحسابات يجب ع لهه أن يتمتع باستقلالية كاملة اتجاه هيئات المؤسسة الموضوعة تحت رقابته و الابتعاد عن أي حالة تؤثر على حكمه المحايد .المشرع الجزائري من أجل الحفاظ على هذه الميزة أصدر عدة نصوص قانونية. فبموجب المادة 715 مكرر (6) من القانون التجاري المعدل ، تلخص حالات التنافي التي لا يمكن أن يع ين فيها محافظ الحسابات في المؤسسة موضوع المراقبة و التي سنراها لاحقا .

- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا ، و حتى يتمكن محافظ الحسابات من الحفاظ على استقلاليته المادية و المعنوية يجب احترام ما يلي:
- قبول عدد الوكالات وما يتناسب مع مؤهلاته و إمكانيات مكتبه؛
- الاختيار الأمثل لمساعديه؛
- المساهمة الشخصية في كل مراحل المهمة؛
- التحسين الدائم لمعارفه و مساعديه (ملتقيات، الاشتراك في مجلات اختصاصه، محاضرات .....)؛
- توزيع المهام على أعضاء مكتبه؛
- احترام توصيات مجلس المنظمة الوطنية بشأن المعايير التقنية و المهنية.

3 - شروط الالتحاق بالمهنة

1. لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط المبينة في المادة (6) من القانون رقم (91 – 08) المؤرخ في 91/04/24 المتعلقة بالمهنة ، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- توفر الشهادات المشترطة قانونا، و المتمثلة في الحصول على شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية فرع علوم مالية ثم إجراء تربص أو تدريب علمي لمدة سنتين مم ثلاّ للعملية التعليمية لأنه يساعد المتربص على معرفة كيفية تطبيق المعرفة التي اكتسبها على الواقع العملي , و يزوّد الطالب بالخبراء و المهارات اللاّزمة للممارسة المهنية . و بعد انتهاء فترة التربّص يتم إجراء امتحانات (كتابية و شفوية)

لقياس مدى تفهم المرشح و استيعابه[1] لهيكل المعرفة المهنية المتخصصة و مدى تفهمه لظروف و بيئة الممارسة المهنية , و مدى امتلاكه للمهارات اللاّزمة لأداء واجباته المهنية , و مدى مقدرته على إصدار حكم مهني سليم فيما يقابله من مشاكل مهنية . و الهدف من هذه الامتحانات المهنية هو كونها تتضمن شقا نظريّا يختص بالمعرفة العلمية النظرية و شقًّا عمليًّا يهتم بفنون و مهارات الممارسة العملية و الميدانية؛

- الجنسية الجزائرية؛
- التمتع بكل الحقوق المدنية؛
- أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية؛
- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، و ذلك للحصول على الترخيص أو الاعتماد و الذي يعني اعترافا قانونيًّا بالمهنة محافظة الحسابات , الخبرة المحاسبية؛
- تأدية اليمين أمام المحكمة المختصة إقليميا.

المطلب الرابع : مهمة محافظ الحسابات

حسب المادة 27 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات .

من هذا التعريف نستنتج أن لمحافظ الحسابات مجموعة من المهام التي يمكن ترتيبها في صنفين أساسين :

1 - المهمة الأساسية تتمثل في مراجعة دائمة تؤدي إلى المصادقة على شفافية وسلامة الحسابات ؛

2 - مهام قانونية خاصة تتعلق ببعض العمليات .

ومن ثمة يمكن ترتيب مهام محافظ الحسابات إلى مهام عامة (مستمرة ودائمة) وخاصة ، يمكن شرحها بإيجاز فيما يلي :

المهام العامة :

إن المهمة الأساسية والعامة هي مراجعة محاسبة الشركات التجارية عن طريق فحص دفاترها وقيمها وممتلكاتها ، أي أن هذه المراقبة هي مراجعة خارجية قانونية إجبارية بنص المادة 828 من القانون التجاري الجزائري.

أما عن غاية هذا الفحص فهي مصادقة على الحسابات ، أي إصدار رأي فني محايد عن سلامة وشفافية القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج وعملية الجرد وكل الجداول الملحقة الأخرى) ، ومن ثمة فمحافظ الحسابات يفحص ويتأكد من احترام التعليمات القانونية والتشريعية وطرق تقييم بنود

[1] تطبيقات في أصول المراجعة لـ د . م الفيومي و د . ع لبيب – 1998 – ص : 58

الميزانية وجدول حسابات النتائج لتقديم رأي إلى الجمعية العامة للمساهمين يعبر عن قناعته العميقة بسلامة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية ، وهذا وفقا لأسس عمل مهنية ومعايير اختبار توصي بها و تحبذها الهيئات المختصة .

وهذه المهمة تسمح كذلك بـ :

- تأكيد وتكميل المعلومات المالية المتضمنة في تقرير المديرين بنص (المادة **28** من قانون **91-08** **السطر 2)**؛
- تقييم شروط عقد الاتفاقيات بين الشركة الخاضعة للمراقبة والمؤسسات أو الهيئات التي تتعامل معها ، أو المؤسسات التي تكون فيها مصلحة للمسيرين في الشركة بنص المادة(**28 من القانون 91-08 السطر 2)**؛
- إعلام المسيرين والجمعية العامة بكل النقائص التي يمكن أن استمرار نشاط المؤسسة بنص المادة(**28 من القانون 91-08 السطر** 3) ؛
- إصدار رأي عن التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة الخاضعة للمراقبة؛
- تقييم فعالية المراقبة الداخلية بما فيها نشطات المراجعة المالية والمحاسبة الداخلية؛
- التنبيه إلى الأخطاء والمشاكل المكتشفة ؛
- المصادقة على رواتب الأشخاص الأكثر تقيما ومكافأة في المؤسسة (عدد الأشخاص 5 حسب المادة 68 و 10 أشخاص حسب المادة 819) .

هذه المهمة تنتهي بإعداد تقرير يقدم إلى الجمعية العامة يبين فيه محافظ الحسابات العناصر التي توصل إليها بصدد تنفيذه للعقد الذي يربطه بالشركة (نص المادة 29 من القانون 91-08) .

المهام الخاصة :

المشرع الجزائري كلف محافظو الحسابات بمهام متعددة خاصة حتى يجعل منه الحارس الأمين على تطبيق القوانين داخل المؤسسة ، هذه المهام الخاصة والمتعددة ذات الطابع الظرفي يمكن ذكر منها مايلي :

1 - إخطار الجمعية العامة للمؤسسة بكل المخالفات التي اكتشفها؛

2 - التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي (بالزيادة أو التخفيض)؛

3 - إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها (المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري الجزائري)؛

4 - المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح (المادة 723) ؛

5 - تقييم اقتراحات تعديل الأشكال والطرق الخاصة لحسابات النتائج والميزانية (المادة 715) ؛

6 - ممارسة الحق التفضيلي للإكتتاب؛

7 - فحص متطلبات التنازل والدمج والانفصال وتصفية الشركات (المادة 750)؛

8 - استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة (المادة 621) .

المبحث الثاني : الخصائص العامة المتعلّقة بمهنة محافظ الحسابات

تعرف مهنة محافظة الحسابات بعض المميّزات خصصها المشرع الجزائري في مجالات معيّنة سنعرض أهمها في المطالب التالية :

المطلب الأول : تعيين و موانع تعيين محافظ الحسابات

1 - تعيين محافظ الحسابات

القانون رقم (88 –01) والقانون رقم (88 – 04) ينص على تعين محافظ الحسابات على الأقل في كل المؤسسات العمومية الاقتصادية بدون استثناء، ومهما كان شكلها القانوني أو أهميتها .

كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 19 رجب 1417 الموافق لـ 30 نوفمبر 1996 يتعلق بكيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة .

فإجمالا فإن تعيين محافظ الحسابات يتم تحت الأشكال التالية :

- **التعيين في النّظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية)**

يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشّركة و ذلك حسب المادة 610 من الأمر 75 – 59 المتعلق بالقانون التجاري كما جاء كذلك في المادة 600 (المرسوم التشريعي رقم 93 – 08) : يعيّن القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة , واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات ....." و ذلك عند تحرير الحصص العينية كلّها و تحرير على الأقل 25 % بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم) , هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية و في محضرها الأوّل يتم تعيين المديرين الأولين و تعيين محافظ أو محافظي الحسابات .

- **التعيين عن طريق المساهمين**

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات ، يختاروا من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني وذلك حسب ما جاء ت به المادة 715مكرر(4) من القانون التجاري المعدل.

إضافة إلى المادة 30 من القانون (91 – 08)التي تنص على أن « تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في القانون » .

- **التعيين عن طريق المحكمة**

التعين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر4 « و إذا لم يتم تعين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات ، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى

تعينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين » .

و المادة 715 مكرر 8 تنص على ما يلي : " يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة في الشّركات التي تلجأ علنية للادخار, أن يطلبوا من العدالة , و بناءًا على سبب مبرر , رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة .

و إذا تمت تلبية الطلب , تعيّن العدالة مندوبًا للحسابات و يبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعيّنه الجمعية العامة .

مدة العهدة :

مدة عهدة محافظ الحسابات تم تحديدها بثلاث سنوات مجددة مرة واحدة فقط في المؤسسات العمومية بالمساهمة ، كذلك الأمر بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات المسؤولية المحدودة.

إلا أن هناك استثناء متعلق بمدة العهدة وذلك في حالة استخلاف مندوب الحسابات للمندوب السابق ، لأسباب المنع ،الاستقالة ، الرفض ،...الخ.

إلا أن تدخلات هذا الأخير تكون محدودة في الوقت حيث لا يمكنه إلا إكمال المدة المتبقية للمندوب السابق .

2 - موانع تعين محافظ الحسابات

إن ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات ، أوجبت وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم ، وهكذا فقد جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري عدم إمكان تعين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية:

- الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة ، بما في ذلك القائمون بالإدارة ، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين آو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1/10) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1/10) رأس مال هذه الشركات .
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا ، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة .
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في اجل 5سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

لنفس الأهداف، القانون رقم 91-08 حدد حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات وهي :

- أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
- أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- أن يشتغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد عهدته؛
- أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل مسيرين؛

- مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة؛
- مهام التنظيم و الإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.

المطلب الثاني : مهام و إنهاء مهام محافظ الحسابات

أ - مهام محافظ الحسابات

- إن تدخل محافظ الحسابات على مدى دورة الاستغلال و لاسيما بعد الإقفال توجب عليه الالتزام بتنظيم صارم و تخطيط محكم حتى يتمكن من إتمام مهمته واحترام بعض الآجال القانونية و الجبائية، إذ يتوجب عليه وضع برنامج دقيق للأعمال التي ستنجز ولآجالها و للمتدخلين إن وجدوا؛
- عليه تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة وذلك بعد التعرف على إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بتنظيم المؤسسة بشكل عام وعلى محاسبتها بشكل خاص يمكنه تفويض بعض الأعمال إلى معاونيه لكنه يضطلع بالمسؤولية ويظل مشرفا على هذه الأعمال، ويتخذ القرارات المناسبة؛
- المهمة الأساسية لمحافظ الحسابات هي مراقبة و تدقيق حسابات المؤسسة بغية صياغة رأيه حول انتظامها و نزاهتها ، وبكونها مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنفرطة و للوضعية المالية؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء؛
- يشهد بانتظام و صحة الوضعيات المالية و يتعلق الأمر بالميزانية، بجدول حسابات النتائج، وبالجرد. و التحقق من مبدأ المساواة بين المساهمين؛
- يعلم المستثمرين و الجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد اكتشفه واطلع عليه، والذي من شأنه أن يضر بالمؤسسة .

عرض الأسباب : يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز علي منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية .

عند الاستشعار بالتوكيل قبل البدء في الوظيفة ، علي محافظ الحسابات أن يمتنع من إبداء قبوله بسهولة وهذا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي :

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي و الممنوعات الشرعية و القانونية .
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه .

التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشوبه مخالفات و من ثم تجنب الشركة المراقبة ، أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين .

أن هذه التوصية تدرس على ضوء القوانين و التنظيمات السارية المفعول ، الاجتهادات الدنيا لمحافظ الحسابات قبل قبول التوكيل والبدء في الوظيفة.

ب - إنهاء مهام محافظ الحسابات[1]

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

- ♦ الأسباب العادية : ونعني بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات .
- ♦ الأسباب الفجائية أو الاستثنائية : مثل الموت، المرض، عدم القدرة، الاستقالة، ...الخ . حيث نصت المادة 46 من القانون رقم 91 – 08 على أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ، ويجب عليه أن يقدم إشعارا مسبقا مدته ثلاث أشهر و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية.

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

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون أن يتمكن من التملص من التزاماته القانونية ، وعليه أن يقدم إشعارا بذلك قبل ثلاثة أشهر ، كما يتوجب عليه أن يقدم تقريرا حول المراقبة والمعاينات التي قام بها ، وهذه الاستقالة ينبغي أن لا يكون الهدف من ورائها الأضرار بالشركة؛
- يمكن فسخ العقد وإنهاء مهام محافظ الحسابات لدى الشركة بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطا في تنفيذ مهمته أو لتدخله في التسيير أو بسبب مانع جسدي؛
- إن اختفاء أحد طرفي العقد و يتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو انحلال الشركة محل المراجعة يؤدي بالضرورة إلى انتهاء مهام محافظ الحسابات ، لكن تصفية الشركة لا يؤدي في الواقع سوى إلى تعقيد مهام محافظ الحسابات وفي هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل آني؛
- إن الشركات التي تم ابتلاعها تفقد قانونها الأساسي و تمارس عملها تحت لواء القانون الأساسي للشركة التي ابتلعتها ، وعملية الضم هذه تنهي مهام محافظ الحسابات ، كما تنهى مهام هذا الأخير إذا قامت الشركة بتغير شكلها القانوني ، التحول مثلا من شركة مغفلة إلى شكل آخر؛
- مبدأ كل مهنة حرة أو نشاط حر أن أي خرق للقانون أو الأحكام والقواعد المهنية يعد خطا تأديبي يتحمل صاحبه عقوبات أدناها الإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة.

[1] Pratique du Commissariat aux Comptes – Pierre Feuillet – édition Sirey – Paris 1978 P : 66 et 67

المطلب الثالث: حقوق و واجبات محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات حقوق وعليه واجبات ، وهذه الحقوق و الواجبات مرتبطة بمتطلبات عمله: الحق في الاطلاع، في التقصي، في المشاركة في الاجتماعات، في الدعوة إلى عقد جمعية عامة، في الحصول على مقابل لقاء عمله، من جهة، وبمصالح المؤسسة: الالتزام بالمراقبة، بالسر المهني، عدم التدخل في تسيير المؤسسة من حضور الجمعية العامة، تقديم التقرير ...الخ ، من جهة ثانية.

1. حقوق محافظ الحسابات

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على أكمل وجه خول له القانون، إضافة على التصديق على انتظام وصحة الحسابات، عدة حقوق من أهمها :

أ. **الحق في الاطلاع**

لقد أتاح القانون لمحافظ الحسابات حق الاطلاع على أي وثيقة (جميع دفاتر الشركة، سجلاتها،مستنداتها) يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره، دون أن يكون مجبرا على إخطار الشركة مسبقا بذلك، حيث جاء في المادة 35 من قانون 91-08 المشار إليه سابقا أن: " يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات و الموازنات و المراسلات و المحاضر، و بصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها " ويجبر القانون مجلس الإدارة على تمكين محافظ الحسابات من ممارسة هذا الحق، وكل من أحجم عن فعل ذلك تعرض لعقوبة السجن من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من 20 ألف د.ج إلى 200 ألف د.ج، أو بإحدى هاتين العقوبتين على رئيس الشركة أو القائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة و حسب المادة 36 من نفس القانون يمكن لمحافظي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة .

ب. حق التقصي عن البيانات و الإيضاحات

لمحافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات أو إيضاحات أو تفسيرات من مسئولي الشركة و أعوانها، يراها ضرورية لأداء مهمته على الوجه الأمثل، لاسيما إذا رأى أن الدفاتر و المستندات المطلع عليها غير كافية، وهو ما نصت عليه المادة 35 في قانون 91-08 المذكورة سابقا، " ...ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة و الأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات و المعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة " .

وحق التقصي هذا ينطبق على الشركة المراقبة ، وأيضا على الشركات التي تمتلك أكثر من نصف (1/2) رأس مال الشركة المراقبة أو على الشركات التي تمتلك الشركة المراقبة أكثر من نصف (1/2) رأسمالها .

وهذا يعني أن سلطات التقصي غير محدودة لا في الزمان و لا في المكان .

ت. حق استدعاء الجمعية العامة

وقد اعترف بحق استدعاء الجمعية العامة في المادة 644 من القانون التجاري، وهذا في حالة عدم استدعائها في الآجال القانونية، كما خول لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (3/4) رأس المال الاجتماعي .

ث. حق الحصول على صور الإخطارات و البيانات المرسلة إلى المساهمين

لقد ألزمت المادة 35 من القانون 91-08 مجلس إدارة الشركة المراقبة موافاة محافظ الحسابات بصورة من الإخطارات و البيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة .

ج. حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة

يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة، وهو في الواقع حق و واجب، باسطة حق الاطلاع و واجب الاطلاع ، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة في آجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره، هذا وقد نصت المادة 40 من قانون 91-08 على ما يلي : " يستدعى محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج و موازنة السنة المنصرمة خمسة و أربعون (45) يوما على الأكثر قبل انعقاده. كما يستدعى أيضا إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري " .

2. واجبات محافظ الحسابات

الطابع القانوني لمهمة محافظ الحسابات تحتّم توفر سلوك خاص في ممارسة المهنة و أهم العناصر المتعلقة بهذا السلوك هي :

أ. السر المهني

محافظ الحسابات ، طبيعة مهمته تسمح له قانونا الحصول على معلومات مهمة وسرية وبصفته محترف لا يمكنه الفرار من قاعدة الحفاظ على السر المهني ، كما أن ضرورة توفر الثقة بين محافظ الحسابات وبين الشركة التي وكلته تفرض على محافظ الحسابات الالتزام بالسر المهني ، وهو ما أكدته المادة **18** من قانون **91 – 08** والمادة **06** من قانون **1996** وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادة **301** من قانون العقوبات الخبراء المحاسبون ، محافظو الحسابات ، المحاسبون المعتمدون مطالبون بالتزام السر ضمن الشروط التي تحددها المادة **301** من قانون العقوبات .

إلا أنه وحسب المادة **715** مكرر **13**

- من القانون التجاري المعدل – (**المرسوم التشريعي رقم 93 – 08 المؤرخ في 25 أبريل 1993**) يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة، المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم . ويطلعون، علاوة على ذلك ، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي أطلعوا عليها.

و مع مراعاة أحكام الفقرات السابقة ، فان مندوبي الحسابات مساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال و الأعمال و المعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم .

إلا أن هناك حالات استثنائية يبيح القانون فيها إفشاء هذا السّر والمتمثلة في :

- إلزامية اطلاع إدارة الضرائب على الوثائق المقررة .
- إذا رغب موكليهم في ذلك .
- عندما يدعون للإدلاء بشهادته أمام غرف المصالحة و التأديب والتحكيم .
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم .

ب. عدم التدخل في التسيير

لقد تطرق المشرع الجزائري في عدة نصوص إلى مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية.

حيث جاء في القانون (88 – 01) المؤرخ في 88/01/12 المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية في مادته (58) والتي تنص على أن « لا أحد يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية ...» .

كما جاء في القانون (91 – 08) المؤرخ في 91/04/27 المتعلق بالمهن الثلاث في مادته (28) التي تشترط :« ... مهام محافظي الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل قي التسيير » .

و الهدف الأساسي في هذا المنع في التدخل في تسيير المؤسسة هو تحقيق ما يلي :

- تقوية ودعم استقلالية تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية ؛
- الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه في إبداء الرأي بحرية أكثر.

ت. استمرارية المهنة

مهمة محافظي الحسابات هي دائمة كما تبينه المادة 715 مكرر 4 :

(المرسوم التشريعي رقم **93 – 08 المؤرخ في 25 أبريل**) تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني ، وتتمثل مهمتهم الدائمة ، باستثناء أي تدخل في التسيير ، في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها . كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة ، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها .

هذه المادة تكرس مبدأ عدم المحدودية في الوقت و ما يجب عليه إلى توزيع الوقت بطريقة مثلى على الأشغال الواجب إنجازها كما يجب برمجة تدخلاته حسب ما يلي :

- الأشغال الواجب إنجازها؛
- الأشغال الملزم بها منذ تعينه ؛
- الأشغال الواجب إنجازها بعد غلق الحسابات؛
- الأشغال الواجب إنجازها مؤقتا عند تنفيذه لمهمة خاصة.

ث. الإشراف الشخصي

مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص آخر .بل يجب عليه أن يدبر مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى:

- تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة ،
- تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة .

ج. الالتزام بالمعاينة الكافية

العناية بالمهمة ليست قائمة فقط على الحضور الدائم في المؤسسة أو الاهتمام بالملف موضوع المراقبة ، بل ترتكز عناية محافظ الحسابات على الطريقة المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات و المناهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات و الفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة ، ويمكن حصر هذه المناهج فيما يلي :

- اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة ؛
- التحليل والتدقيق في نظام الرقابة الداخلية؛
- الاستعمال الجيد للتقنيات الموجودة لكل حالة ، الفحص التحليلي ، الفحص الوثائقي، سيرورة الوثائق، المراقبة الحسابية، الجرد المادي،...الخ
- لفطنة في التقييم .

المبحث الثالث :الإجراءات المالية و القانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات

تمثل الإجراءات المالية في الأعباء التي يتحصل عليها المراجع من جراء قيامه بعمله , و قد وضع المشرع الجزائري بعض القرارات التي تطبق عليه في إطار المهام العادية التي تستند إليه إلى جانب هذه الإجراءات هناك أحكام قانونية تتعلق من جهة بمسؤولياته على عمله و أمام المجتمع و من جهة أخرى تتعلق بإصدار تقريره حول مراقبة الحسابات السنوية للنشاط و الملاحظات و التصريحات حول دقتها و شرعيتها (أو عدمها).

إلى جانب هذا فإن على المراقب إبلاغ لذوي الحقوق على الأخطاء و الغش المكتشفة خلال ممارسته لمهنته.

المطلب الأول :أتعاب محافظ الحسابات

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

- المجموع الإجمالي للميزانية بدون تخفيض الاهتلاكات والمؤونات .
- مجموع الإيرادات المسجلة في الصنف (7) باستثناء حسابات التحويل حساب(75 و78) .

إلا أنه لا يمكن تطبيق جدول الأتعاب هذا لدى المؤسسات التي يفوق مجموع ميزانيتها 10 000 000,00 دج.

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

يتقاضى محافظو الحسابات أتعاب عن الأعمال التي ينجزها خلال السنة المالية ، في إطار مهامهم العادية ومع احترام العينات المهنية ،

تدفع أتعاب محافظ الحسابات عن مهامه العادية ، بناء على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي [1] :

- 30 % عند بداية الأعمال؛
- 20 %بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة؛
- 30 % عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات؛
- 20 % بعد اجتماع الجمعية العامة العادية .

المصاريف التي ينفقها محافظو الحسابات ، في إطار مهامهم كما تقتضيها العناية المهنية وبرنامج العمل الذي تستخلص منه ، يتم التكفل بها ابتداء من السنة المالية 1994 كما يأتي [2] :

- ترد مصاريف النقل ، بناء على تقديم الأوراق الثبوتية ، وفي حالة استعمال السيارة الشخصية ترد هذه المصاريف على أساس تعويض كيلومتري قدره 3 دج عن الكيلومتر الواحد؛
- مصاريف الإيواء والإطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرها بوسائلها الخاصة ترد بناء على تقديم بيانات النفقات مدعمة بالوثائق الثبوتية المطابقة؛
- 1500 على الأكثر في اليوم عن الشخص الواحد ؛
- 80 %من مجموع الساعات المخصصة .

لا تدفع المصاريف المذكورة أعلاه إلا في الحالات التي يبررها قانونا بعد المسافة التي تبعد أكثر من 50كلم عن مراكز المراقبة أو مقر محافظ الحسابات .

المطلب الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات[3]

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

- المسؤولية المدنية؛
- المسؤولية الجزائية؛
- المسؤولية التأديبية.

1 - المسؤولية المدنية

بموجب المادة 715 مكرر 14 (المرسوم التشريعي رقم 93 – 08) من القانون التجاري و المادة (45) من القانون رقم 91 – 08 المتعلق بالمهن الثلاث : محافظو الحسابات يعدون مسؤولون اتجاه الشركة موضوع المراقبة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم ، و يتحملون بالتضامن سواء اتجاه الشركة أو الهيئة أو اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون.

ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة ، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها .

---

[1] حسب المادة 8 من القانون 91 – 08

[2] حسب المادة 9 من القانون 91 – 08

[3] Rencontre Nationale – les Entreprises Publiques Economiques et le Commissaire aux Comptes – S.N.C Juin 1989 P : 26

يتضح مما سبق أن محافظ الحسابات مسؤول اتجاه طرفين :

من جهة هو مسؤول أمام الشركة (المؤسسة) ، حيث تبدأ مسؤوليته اتجاهها ابتداء من الإمضاء على العقد الذي بينهما أي انطلاقا من سريان الوكالة ، ويكون مسؤولا مدنيا عن الأفعال التالية :

- الغياب أو القيام برقابة غير كافية؛
- تقديم تقارير غير كافية أو غياب بعض الملاحظات؛
- عدم الكشف عن المخالفات إلى الجمعية العامة عند ممارسة مهمته...الخ.

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

2 - المسؤولية الجزائية

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

و من هنا يمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية

مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات و نعني بها القيام بالمخالفات التي نص عنها القانون التجاري :

- ✓ القيام عمدا بممارسة أو الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملاءمات القانونية (المادة **829** القانون التجاري)؛
- ✓ إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة ؛
- ✓ عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية (المادة **830**من القانون التجاري)؛
- ✓ إفشاء السر المهني (المادة **830** القانون التجاري)؛
- ✓ عدم الإشارة في تقريره عن عمليات النشاط المتعلق بالشركات الفرعية؛
- ✓ الممارسة غير القانونية لمهنة محافظ الحسابات (المادة **54** من القانون**91 - 08**).

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

3 - المسؤولية التأديبية

بموجب المادة 53 من القانون رقم (91 – 08) المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات يمكن أن تترتب تجاه المنظمة الوطنية عن مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية .

والتي يمكن حصرها على سبيل المثال فيما يلي :

- مخالفة قوانين وتنظيمات المهنة؛
- الإهمال المهني الفضيع؛

- السلوك المخالف لشرف المهنة.

المطلب الثالث : تقرير محا فظ الحسابات

إن الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية هو فحص البيانات المحاسبية للشركة وغيرها من الأدلة بما يتيح للمراجع إبداء رأيه عن ملاءمتها ، وبالتالي تحديد مدى نجاح الإدارة في تمثيلها للأملاك ، أو مدى نصوص الإدارة بالوكالة الممنوحة لها نيابة عن ملاك المشروع .

ويعبر المراجع عن رأيه المهني في تقرير المراجعة , ويعتبر هذا التقرير بمثابة الدليل على قيام المراجع بالعمل ، ولهذا ينبغي أن يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به ، وما يراه بالنسبة لصدق القوائم المالية .

تعتمد قيمة تقرير المراجع علي مدى إتباع المراجع لمعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما .

التشريعات الحالية والمعمول بها تلزم محافظي الحسابات في أغلب الحالات تقديم نتائج أعمالهم في تقرير ناجع و مقبول ، وذلك حسب المهمة الموكلة إليه سواء تقرير عام أو تقرير خاص (مهمة خاصة) .

إلا أن التقرير في شكله العام ليس إجباريا أو ضروريا عن الأشكال الأخرى (بيان ، عرض حال) حيث هناك بعض الحالات الاستثنائية التي نصت عليها النصوص القانونية يمكن أن تقدم في شكل آخر غير التقارير و هي خاصة بالمهام التالية :

- استدعاء الجمعية العامة للمساهمين في حالة غياب مجلس الإدارة؛
- المصادقة على صحة المبلغ الإجمالي لا على خمسة أجور الأولى؛
- الكشف عن المخالفات الجزائية.

و ما يجدر الإشارة إليه أن محافظ الحسابات ملزم بإصدار إحدى التصريحات التالية :

- التصديق الصريح و البسيط بدون تحفظات؛
- التصديق مع تحفظ؛
- رفض المصادقة مع إعطاء المبررات؛
- عدم القدرة على المصادقة .

1. المصادقة (الشهادة) بدون تحفظ

هذا الشكل من المصادقات يعبر على أن القوائم المالية التي تم فحصها تمثل مستوى جيد من الانتظامية و الصحة .

مما يستوجب على محافظ الحسابات في هذه الحالة القيام برقابة معمقة حتى يصل إلى التأكد مما سيشهد عليه ، وحتى يكون له الأدلة الكافية لإبداء الرأي .

2. المصادقة (الشهادة) بتحفظ

و هو التقرير الذي يذكر فيه محافظ الحسابات بأن القوائم المالية لمؤسسة معينة تمثل بصورة عادلة والوضع المالي ونتائج الأعمال مع ذكر بعض التحفظات.

و من بين الحالات التي يمكن فيها لمحافظ الحسابات من إعطاء رأى تحفظي على سبيل المثال مايلي :

- وجود إهمال أو أخطاء بشأن التغيرات الحاصلة في طرق التقييم (تقيم المحزونات مثلا)؛
- فيما يخص المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة ؛
- استحالة القيام ببعض الفحوصات ؛
- الشكل الذي قدمت فيه الميزانية ؛
- عدم تطبيق الأحكام القانونية (مثلا فيما يخص توزيع النتيجة) ؛
- الأحداث المحتملة و غير المؤكدة ، القائمة في نهاية السنة و لا تعرف نتائجها ولا يمكن تقديرها بدقة .

3. رفض المصادقة (الشهادة)

في هذا النوع من المصادقات محافظ الحسابات يرفض المصادقة على القوائم المالية التي لا تمثل الوضع المالي ولا نتائج الأعمال حيث أعدت دون اتباع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها .

وهذا الرفض صادر عن عدد الأخطاء وبشاعة المخالفات المرتكبة مع ضرورة ذكر الأسباب التي أدت إلى إصدار مثل هذا الرأي (سبب رفض المصادقة) . و يمكن ذكر على سبيل المثال بعض حالات المخالفات :

- وجود عوائق وعقبات لا تسمح لمحافظ الحسابات بالرقابة؛
- وجود مخالفات مؤثرة سواء في شكل أو مضمون القوائم المالية ؛
- رفض عدد من المسيرين من تسوية وضبط الحسابات حسب توجهات وتوضيحات محافظ الحسابات .

4 - عدم القدرة على المصادقة (الشهادة)

يتعذر على محافظ الحسابات الإدلاء برأيه و المصادقة على القوائم المالية التي تمثل الوضع المالي للمؤسسة و ذلك لما تكون عقبات في طريقه كعدم تطبيق إحدى معايير مهنة المراجعة أو عدم تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بالمهنة فهذه الأسباب و غيرها لا تسمح له بتأدية مهمته و منه لا يكون له الإثبات و الأدلة الكافية للمصادقة و بالتالي فإن محافظ الحسابات يكون غير قادر على الشهادة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛ تتعدد أنواع التقارير التي يعدها مراقب الحسابات بتعدد المهام التي توكل إليه ويمكن تقسيم هذه التقارير إلى نوعين رئيسيين هما : تقرير عام وتقرير خاص .

فحسب التوصية رقم 3 من الاجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية الصادرة في المقرر رقم 94 / SPM/ 103 المؤرخ في 2 فيفري 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات جاء ما يلي :

إن المادة **28** من القانون **91 –08** المؤرخ في **27 أبريل 1991**، تكلف محافظ الحسابات بالمهمة الآتية :

- شهادة الحسابات السنوية ؛
- مراقبة المصداقية والمطابقة مع الحسابات السنوية للمعلومات المحتواة في تقرير تسيير المسؤولين ؛
- تقدير شروط إبرام الاتفاقيات القانونية ؛
- الإشارة إلى النقائص التي من شانها تهديد استمرارية الاستغلال ، هذه المهمات نفسها مع اختلاف ضئيل منصوص عليها في القانون التجاري .

يجب إنهاء هذه المهام بالتشكيلة التي ينص عليها المشروع بغية تجسيد نوعا ما رأي محافظ الحسابات و تتجسد هذه التشكيلة بالتقارير التي يقدمها محافظ الحسابات علي النحو التالي :

- تقرير عام لإثبات الحسابات السنوية **(المادة 29 من القانون 91-08 و المادة 75 مكرر 10من المرسوم القانوني رقم 93 –08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75 –59 المؤرخ في 26سبتمبر 1975 و المتضمن القانون التجاري).**
- التقرير الخاص حول الاتفاقيات القانونية **(المواد 672 من القانون(93-08) و المؤرخ في 25 أبريل 1993 ، المعدل والمتمم للأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري الاتصال في مجلس الإدارة الذي يضبط الحسابات السنوية (المادة 40 من القانون 91-08 و المؤرخ في 27 أبريل 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات**) يجب أن يكون الملفين الأولين محررين وممضين ومؤرخين من طرف محافظ الحسابات؛
- فيما يخص الاتصال في مجلس الإدارة الذي يضبط أو يحدد الحسابات السنوية ، فإن القانون ليس صريحا في هذا الشأن أي أنه يبقى صامتا حول الصيغة التي يجب أن تأخذها ، إلا أن الأولوية يجب إعطاؤها للشكل الكتابي.

فالتوصية هذه تقوم بدراسة حسب الترتيب التالي :

- الاتصال في مجلس الإدارة ؛
- التقرير العام حول صحة وصدق الحسابات السنوية ؛
- التقرير الخاص بالاتفاقيات القانونية .

- الاتصال بمجلس الإدارة

المادة **40** من **القانون 91-08** تتضمن استدعاء محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو الرقابة التي تضبط حسابات النشاط.

حضور محافظ الحسابات في المجلس ، يسمح له بتقديم تقرير حول الاجتهادات المبذولة وكذا إبراز النقائص الملحوظة والخاصة بالمراقبة الداخلية و الحسابات و التعديلات التي تطرأ على مراجعة المحاسبة قبل عرضها على المساهمين .حتى وإن كان هذا من التقرير لم يتم تحديده من طرف القانون ، تعطي الأولوية للشكل الكتابي أكثر مما تعطي للشكل الشفهي وهذا من أجل الاحتفاظ بأثر خاص بإجراءاته .

في حالة تعدد محافظي الحسابات يمكن لهؤلاء تحرير تقرير الإتصال سواء جماعي أو فردي . وعلى هذا الاتصال تغطية كل أبعاد المهمة الآتية :

أ. الإجراءات المطبقة : الطرق والتقنيات المستعملة والوسائل المعمول بها ؛
ب. نقاط ضعف المراقبة الداخلية الملحوظة من طرف محافظ الحسابات ؛
ت. حسابات ومناصب الأحوال المالية التي تحتاج إلى تغيرات ؛
ث. الملاحظات حول طرق التقييم المستعملة وعرض الأحوال المالية للمؤسسة؛
ج. الشذوذ والغلطات المكتشفة ؛

ح. المشاكل والعراقيل التي يصادفها عند تنفيذ المهمة ؛

خ. النتائج المستخلصة من الملاحظات المشار إليها أعلاه وأثرها على النتيجة .

لا يجوز لمحافظ الحسابات أن يخفي الشذوذ والغلطات الملاحظة في التقرير العام، بحجة أن مجلس الإدارة أو المراقبة قد أنذر عدة مرات .

يقوم محافظ الحسابات بالعرض الكامل في التبليغ وهذا طيلة المهمة في كل وقت ، وفقا للظروف مع مسيري الشركة المراقبة لاسيما لفحص المشاكل التي تصادف أثناء تنفيذ المهمة والشروط التي يجب توفيرها لتنفيذ المهمة .

إن المحضر أو الرسالة الموجهة للمجلس والتي من شأنها ضبط الحسابات تعتبر حوصلة لنتائج الإجراءات المبذولة التي تم البث فيها .

- **تقرير عام لشهادة الحسابات**

تنص المادة 29 الفقرة الثانية من القانون 91-08 على أن مهمة محافظ الحسابات تؤدي إلى إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ و إذا اقتضى الأمر رفض مبرر لشهادة الحسابات السنوية .

يؤدي التقرير العام لمحافظ الحسابات إلى التعبير بصفة واضحة وغير مشتبهة من رأيه حول الأحوال المالية في مجملها (ميزانية جدول حسابات النتائج ، الملاحق المطابقة للملخص II للقرار المؤرخ في 23 جوان 1975 والمتعلق بكيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني . يجب أن يتضمن التقرير العام على المعلومات الآتية :

أ. تذكير عن كيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات ؛

ب. تعريف الشركة ونشاط المراقب ؛

ت. المراجعة المالية التي تعتبر موضوع المراقبة ، وأنها ملحقة إلى التقرير مع تأشيرة محافظ الحسابات ؛

ث. احترام الإجراءات المستعملة في مجال محافظة الحسابات والإشارات حول طبيعة و إمداد الأعمال التي أجريت ؛

ج. الغلطات والأخطاء الملحوظة مكتوبة بوضوح بدون غموض ومدى تأثيرها على النتيجة ؛

ح. تأكيد المعلومات المعطاة من قبل مجلس الإدارة واختلافات محافظ الحسابات مع المعلومات المكملة التي يراها مفيدة ؛

خ. أسباب تغيرات أشكال وطرق التقييم وكذا تقديم الحسابات الاجتماعية وأثرها على الأحوال المالية ؛

د. النتيجة السريعة لمحافظ الحسابات التي يمكن أن تكون شهادة صريحة وبسيطة، وشهادة بتحفظات أو رفض مبرر للشهادة ؛

ذ. الواجبات الخاصة التي يتحملها محافظ الحسابات ؛

ر. الشهادة على خمس أو عشر تعويضات المدفوعة خلال النشاط؛

ز. الحالات التي بإمكانها تعطيل استمرارية الاستغلال ؛

س. الأخذ بالمساهمات المتوقعة ؛

ش. أخذ المخالفات التي ارتكبها الإداريين ، أعضاء المديرية أو كل عون من الشركة المراقبة وإجراءات الإدلاء لوكيل الجمهورية المادة 715 مكرر13 14 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 من 25 أبريل 1975 المتضمن القانون التجاري .

ص. شهادة صحيحة وبسيطة لما تقدم الأحوال المالية المراقبة مستوى عالي من الصحة والشرعية.

يمكن أن تكون مصحوبة بملاحظات لما يتعلق الأمر بتوضيحات بدون التأثير على حقيقة الحسابات المخصصة لإنارة ذوي الأسهم .

لما تعتبر الأهمية النسبية للأخطاء والانحرافات أو عدم الصحة الملحوظة ليست ذات طبيعة مشوبة جوهريا بشرعية ومصداقية الحسابات السنوية ، يقوم محافظ الحسابات بتنسيق شهادته بالاحتياط .

وفي هذا الشكل من الشهادة ، يلتزم محافظ الحسابات بالدقة والوضوح في تصريح وتقدير التحفظات .

يجب عليه أن يحدد بالتدقيق، طبيعة ومضمون التحفظات وإظهار تأثيرها على الحسابات وعلى نتيجة النشاط .

يرفض محافظ الحسابات ، شهادة الحسابات السنوية إذا ما تبين له أن عدد وخطورة الشذوذ والغلاطات الملاحظة بلغت حدا حيث أن الأحوال تقدم كل ضمانات الدقة والمصداقية .

رفض الشهادة ينتج أيضا عن:

أ - وجود عوائق عضال أثناء عمليات المراقبة لمحافظ الحسابات ؛

ب - رفض قاطع للمسيرين في إجراء تسويات معتبرة على الحسابات أو أجهزة الميزانية أو إزالة عجز خطير في أداة المحاسبة ، طبقا لملاحظات وتوصيات محافظ الحسابات .

يجب أن يكون الرفض على الشهادة ، مبررا ومدعما بأكبر عدد ممكن من المعلومات للسماح للمجموعة ذوي الأسهم من أخذ القرارات اللازمة .

وفي حالة تعدد محافظي الحسابات ، ووجود عدم اتفاق فيما بينهم ، يتم إعداد تقرير مشترك يبرز مختلف الآراء المبدية .

- **تقرير خاص حول الاتفاقيات التنظيمية**

هذا التقرير منصوص عليه في المادة 672 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 في 26سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري والمتعلق بالاتفاقيات التنظيمية المحددة في المادة 628 من المرسوم التشريعي المشار إليه أعلاه .

إن محافظ الحسابات ، ملزم بإعداد وتقديم تقرير خاص حول الاتفاقيات المباحة والتي أعلم بها من طرف الأجهزة المسيرة أثناء النشاط .

يرافق التقرير الخاص التقرير العام للشهادة والاثنين معا موجهين للجمعية العامة لذوي الأسهم .

يحتوي التقرير الخاص على ما يلي :

أ. إحصاء الاتفاقيات التي تعرض لمصادقة الجمعية العامة ؛

ب. التعريف بالمستفدين ؛

ت. طبيعة و موضوع الاتفاقية ؛

ث. تقدير شروط إبرام الاتفاقيات (المادة 28 الفقرة 3 من القانون 91-08 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات ، المحاسب المعتمد).

قبل تحرير التقرير الخاص ، يتحقق محافظ الحسابات من غياب الاتفاقيات ، بغض النظر عن تلك التي أحيط بها علما وهذا عن طريق فحص محاضر المجلس ، حسابات القروض الحسابات الجارية .

لما يكتشف محافظ الحسابات أثناء تنفيذ مهمته اتفاقية ممنوعة ، عليه بالإعلان عن هذه المخالفة في تقريره العام للشهادة على الحسابات السنوية .

حتى في حالة غياب اتفاقيات مباحة على محافظ الحسابات إعداد تقريره الخاص الذي يشير فيه إلي غياب الاتفاقيات .

خلاصة الفصل

إن المهمة الرئيسية للمراجع هي فحص الحسابات والقواعد المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية و الإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم و الملحقات سواء داخل أو خارجها ، فبوجود هذا الرأي المهني وخاصة أنه صادر عن جهة خارجية تتوافر لها الخبرة والمعرفة المناسبة يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ويرفع من درجة الثقة فيها ، وبالتالي يكون المراجع قد خدم جهات عديدة نتيجة قيامه بفحصه . كإدارة المؤسسة التي ترى في تقرير مراجع الحسابات الخارجي المحايد شهادة لها بحسن قيامها بالمهام الموكلة إليها من ملاك المشروع ، كما يخدم مراجع الحسابات البنوك والدائنين على اختلاف طبقاتهم ، وذلك بتأكدهم من أن ربحية الشركة قادرة على الوفاء بالتزاماتها وأن الميزانية تعطي صورة صادقة من مركزها المالي مما يسمح بتوسع أحجام منح الائتمان من قبل المؤسسات المالية ، كما أن شهادة المراجع تمنح الاطمئنان والتأكد للعاملين بالشركة ، بأن مشروعهم يسير سيرا حسنا ويحقق لهم عمالة مستقرة ويمنح كذلك لأصحاب رأس المال الراحة والضمان من أن الإدارة قد حافظت عل أموالهم واستخدمتها الاستخدام السليم في سبيل تحقيق أهداف المشروع .في حين السلطات الجبائية والرقابية ترى في تقرير المراجع تأكيدا على التزام المؤسسة بما تخضع له من قوانين وما تفرضه من تعليمات وتوجيهات ، و إضافة إلى كل هذا التحقق من عدم وجود تلاعب ، غش أو اختلاسا في هذه المؤسسة .

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

الفصل الثاني

الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA

تمهيد :

يعتبر التدقيق علم مترامي الأطراف يهدف إلى إعطاء الصبغة القانونية لمعلومة محل الاستعمال وهو بذلك وسيلة إثبات مدى صحة واعتمادية المعلومات محل التداول من حيث القانونية والسلامة والصورة الوافية لها أي مدى تمثيلها للحقيقة القائمة على ارض الواقع أحسن تمثيل .

وبعد هذا العلم محصلة العديد من التجارب ، فتطوره عبر العصور نتج إصدار معايير التدقيق الدولية والتي تعتبر بمثابة مؤشرات يحتذي بها في عملية القياس والحكم أثناء أدائهم لمهنتهم ، وذلك من طرف هيئات مهنية ومنظمات دولية نشأت بسبب تراكم مناقشات ودراسات سابقة .

انطلاقا مما شبق ولدراسة ذلك أكثر تفصيلا سنحاول تقسي هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو الآتي :

- **المبحث الأول** : ماهية التدقيق ؛
- **المبحث الثاني** : ماهية معايير التدقيق الدولية ISA ؛
- **المبحث الثالث** : بعض أساسيات معايير التدقيق الدولية ISA.

المبحث الأول : ماهية التدقيق

سيتم تناول في هذا المبحث بعض أساسيات حول التدقيق من حيث تطوره التاريخي ومفهومه بالإضافة إلى مختلف أنواعه ، كذلك سنتطرق في الأخير إلى أهدافه وأهميته.

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه

الفرع الأول : التطور التاريخي للتدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البانيات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته ، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع وقد ظهرت الحاجة أولا لدى الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة .

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا بايطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية roxonati وكانت تتطلب ست سنوات تمرينيه بنجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة ، وقد أصبحت عضوية الكلية في عام 1699 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق ، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة .[1]

ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي ، فان الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ ، ولكن التغيير المهم الذي طرا خلال هذه الفترة ولغاية 1850 هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ ، والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتحقيق القوائم المالية من قبل شخص مستقل ومحايد .[2]

وحاليا تتمتع جميع الدول العربية بتشريعات منظمو للمهنة على رأسها المملكة العربية السعودية والإمارات المتحدة وسلطنة عمان ، واليمن ،تونس ،السودان ، ليبيا ، الجزائر ، المغرب ...الخ .[3]

الفرع الثاني : مفهوم التدقيق

لقد تعددت مفاهيم التدقيق من باحث إلى آخر ومن مؤلف إلى آخر ومن منظمة إلى أخرى للوصل إلى مفهوم شامل للتدقيق والمتمثلة فيما يلي :

[1] خالد عبد الله **علم تدقيق الناحية النظرية والعلمية** ،ط1 ،داروائل ، بدون بلد ،2000،ص،ص 17, 18.

[2] هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية** ،ط3، داروائل ، عمان ، 2006، ص 17.

[3] خالد عبد الله ، مرجع اسبق ، ص21.

فقد عرفه احمد جمعة بأنه :[1]

" عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشاة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشاة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية ".

كما عرفته الجمعية المحاسبة الأمريكية بأنه :

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

وقد توصل خالد عبد الله إلى مفهوم شامل وهو:[2]

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

المطلب الثاني : أنواع التدقيق

هناك أنواع كثيرة للتدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر إليها إلى عملية التدقيق من خلالها ، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة ، ويوجه الإجمال يصنف التدقيق بوجهات النظر المختلفة كالتالي :

الفرع الأول : التدقيق من خلال النطاق

ينقسم التدقيق من حيث النطاق القسمين هما :

1. التدقيق الكامل :

وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محددا للعمل الذي يؤديه ، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعيين المدقق ، أية قيود على نطاق أو مجال عمل المدقق ومن الأمثلة على ذلك ، حالة تعيين مدقق خارجي لإحدى شركات المساهمة (طبقا للقانون 159 لسنة 1981) ، فانه لا يتم تحديد نطاق أو مجال التدقيق الذي يلتزم به المدقق ،ولكن يخضع ذلك لمعايير ومستويات التدقيق المتعارف عليها.[3]

---

[1] احمد جمعة ، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث** : الإطار الدولي ، مرجع سابق ، ص، 25.

[2] خالد عبد الله ، مرجع سابق ، ص، 20.

[3] سمير الصبان ، محمد القيومي ، المراجعة بين التنظير والتطبيق ،ط1، الدار الجامعية ، لبنان ، 1990، ص47

2. التدقيق الجزئي :

وهو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق كان يقتصر عمل المدقق على تدقيق بعض العمليات دون غيرها او تدقيق الميزانية دون غيرها أو تدقيق دون غيره ويتم تحديد ذلك وفقا للعقد الذي تم بين المدقق والجهة التي قامت بتعيينه ، وفي هذه الحالة فان مسؤولية المدقق تنحصر في المجال الذي حدد له فقط ، وسوف يكون رأي المدقق في حدود المجال الذي حدد له وليس في القوائم المالية ككل . [1]

الفرع الثاني : التدقيق من حيث التوقيت

ينقسم التدقيق من حيث الوقت إلى قسمين هما :

1. **التدقيق النهائي :** يعد التدقيق النهائي مناسبا للمنشاة الصغيرة والمتوسطة الحجم ، وذلك لان المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات ، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها ، كما انه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشاة وذلك لعدم تردد المدقق ومساعديه على المنشاة ، وبالإضافة إلى انه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق ، ولكن يؤخذ على التدقيق النهائي تأخر النتائج .[2]
2. **التدقيق المستمر:** وهو تدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات معتمدة للمنشاة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها ، ثم يقوم في نهاية السنة بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية ، ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشاة الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي ,[3]

الفرع الثالث : التدقيق من حيث القائمين بعملية التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث القائمين بعملية التدقيق إلى قسمين هما :[4]

1. **التدقيق الخارجي :** وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المنشاة أو الشركة حيث يكون مستقلا عن ادراة المنشاة .
2. **التدقيق الداخلي :** لقد كان ظهور التدقيق الداخلي لاحقا للتدقيق الخارجي ومن ثم فهو يعتبر حديث إذا ما قرن بالتدقيق الخارجي ، ولقد نشا التدقيق الداخلي بناءا على احتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية ، فالتدقيق الداخلي يعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى

[1] غسان المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية ،ط2، دار الميسرة ،عمان ،2009 ،ص30 .

[2] احمد جمعة ، المدخل الى التدقيق والتاكيد ، وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ،مرجع سابق ، ص،ص، 44, 45 .

[3] خالد عبد الله ،**علم التدقيق الحسابات : الناحية النظرية** ،دار وائل ، بدون بلد ، بدون سنة ،ص 34.

[4] سمير الصبان ، **نظرية المراجعة واليات التطبيق** ،ط1، الدار الجامعية ، لبنان ، 2001، ص 30.

الفرع الرابع : التدقيق من حيث الإلزام

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام إلى قسمين هما :

1. **تدقيق إلزامي :** هو تدقيق الملزم بنص القوانين في الدولة المعنية ومثال ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم مات نص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للشركة يتولى تدقيق حساباتها وقوائمها المالية .[1]
2. **التدقيق الاختياري :** وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به ، ففي المنشاة الفردية وشركات الأشخاص ، قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق في تدقيق حسابات المشروع واعتمادا قوائمه الختامية نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي .[2]

الفرع الخامس : التدقيق من حيث مدى الفحص

ينقسم التدقيق من حيث مدى الفحص إلى قسمين هما :[3]

1. التدقيق التفصيلي : وهو التدقيق الذي كان سائدا في بداية عهد المهنة ، ومنه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام ، وأنها صحيحة ، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشاة الصغيرة ولا يناسب المنشاة الكبيرة .
2. التدقيق الاختياري : هذا التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة الرقابة الداخلية ، ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق احد الأسلوبين هما التقدير الشخصي والعينات الإحصائية فهو يعتبر أساس العمل الميداني .

الفرع السادس : التدقيق من حيث الغرض

نلاحظ من التقسيمات السابقة متداخلة إلى حد كبير فمثلا يمكن للتدقيق أن يكون كاملا ومستمرا وخارجيا وإلزاميا وتفصيليا في آن واحد ، ومن هنا نصف التصنيف التالي إلى :

1. **التدقيق المالي :** يقصد به فحص البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ، ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة .
2. **التدقيق الإداري :** يقصد به تدقيق النواحي الادراية للمشروع للتأكد من أن الإدارة تسير بالمشروع نحو تحقيق أقصى منفعة أو عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

---

[1] محمد السرايا ، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، الاطار النظري –**المعايير والقواعد –مشاكل التطبيق العملي** ، ط1، المكتب الجامعي ص،42,41.

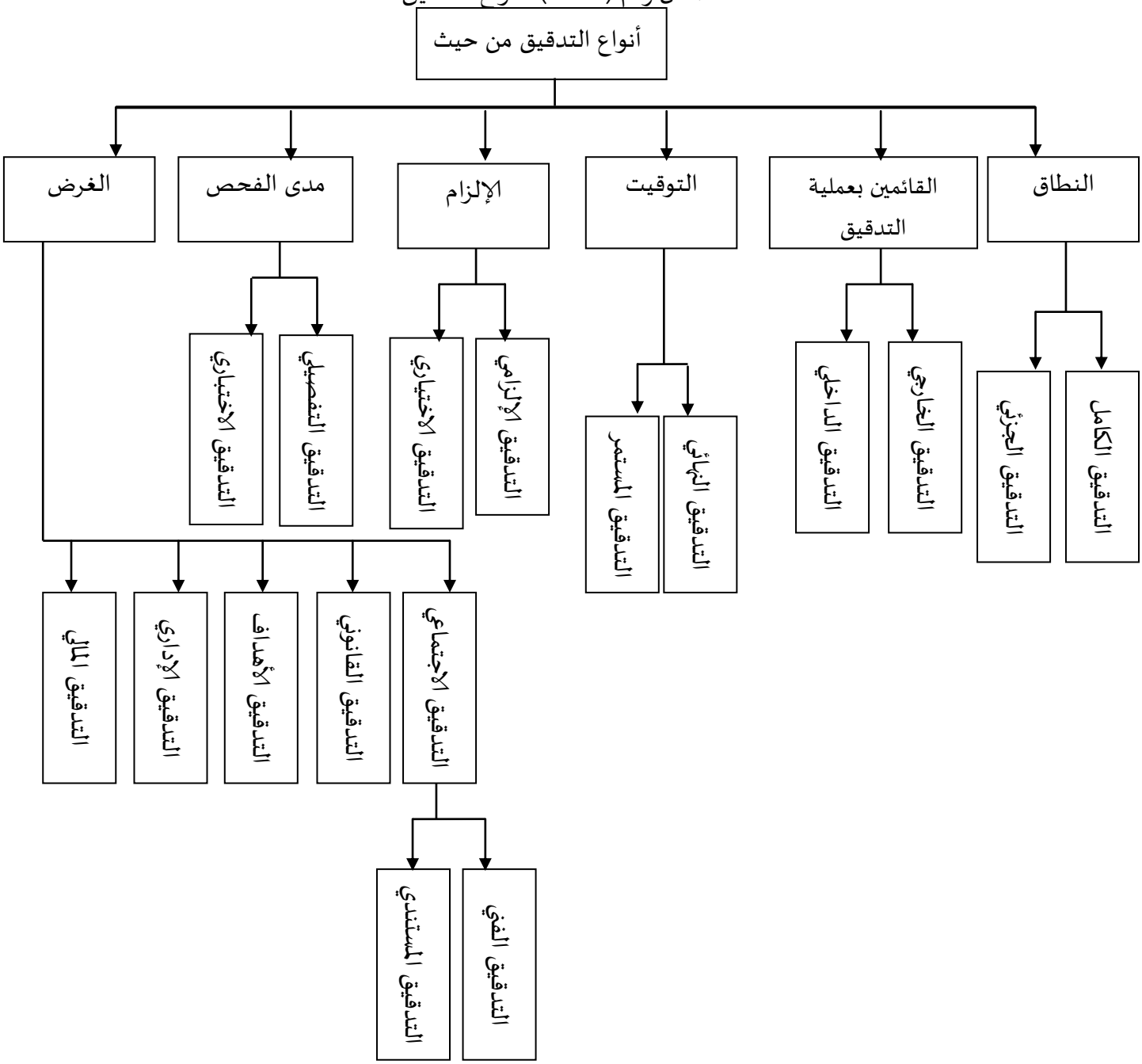
[2] سمير الصبان ، محمد القيومي ، مرجع سابق ، ص،ص:47,46.

[3] احمد جمعة ، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد والحديث** : وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ، مرجع سابق ،ص،ص: 43,42 .

3. **تدقيق الأهداف :** يقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة المرسومة سابقا والمخطط لها قد تحققت فعلا ، وعلينا أن تتذكر هنا أن الهدف من عملية التدقيق ليس تصيد الأخطاء ، وإنما تحسين الأداء وتحقيق الأهداف .
4. **التدقيق القانوني :** يقصد به تأكد المدقق من أن المنشاة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها سواء السلطة التشريعية او التنفيذية في الدولة .
5. **التدقيق الاجتماعي :** لم يعد الهدف الأوحد لوجود أية مؤسسة واستمراريتها ، بل شاركه في ذلك أهداف أخرى مهمة منها تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة ، أي انه أصبح من مهام المؤسسة واجب وطني تجاه المجتمع الذي تعمل فيه .فهذا النوع لديه نوعين من التدقيق (تدقيق فني و تدقيق مستندي)

يبين لنا الشكل الآتي أنواع التدقيق :

الشكل رقم (01-01) : أنواع التدقيق



المصدر: خالد عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية ، مرجع سابق ذكره ، ص 38-41

المطلب الثالث : أهداف وأهمية التدقيق

الفرع الأول : أهداف التدقيق

الأهداف هي الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين ، ويتمثل الهدف الأساسي للمدقق الحيادي في التعبير عن رأيه بالقوائم المالية ، وذلك الرأي يمثل محصلة لإجراءات طويلة استنباطية واستقرارية وأحكام منطقية .[1]

فلقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطورا ملحوظا في أهدافها ، ويمكن بوجه الإجمال حصر الهداف التقليدية بالتدقيق في نواح عدة أهمها :

- اكتشاف الغش والسرقة التي تتم منت قبل الموظفين ؛
- تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء ؛ [2]
- تحديد مدى صحة المركز المالي وتم التحول نحو التدقيق الاختباري .

ومن عام 1960 حتى الآن أضيفت أهداف عامة للتدقيق أهمها :

- تحقيق الرفاهية الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع ؛
- الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات ككل خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن غش أو خطاء ؛
- الإبلاغ عن البيانات المالية والاتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية وفقا للنتائج التي توصل إليها المدقق ؛[3]
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط .[4]

الفرع الثاني : أهمية التدقيق

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية ، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها [5] .ومن بين هذه الأطراف :

- إدارة المنشاة : يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيي ثان اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمقل هذه المنشاة .

[1] وليام توماس ، امرسون هنكي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، ط1 ،دار المريخ ، مصر ، 1998،ص،44.

[2] غسان المطارنة ، مرجع سابق ،ص،ص:18,17.

[3] احمد جمعة ، **المدخل إلى التدقيق والتاكيد : وفقا للمعايير الدولية للتدقيق** ، مرجع سابق ،ص،ص:35,34.

[4] خالد عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية والعلمية ،مرجع سابق ، ص15.

[5] غسان المطارنة ، مرجع سابق ، ص،ص:20,19 .

- الجهات الحكومية : تعتمد القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض الصناعات ... الخ ، كذلك تعتمد عليها نقابات العمل في مفاوضتها مع الإدارة وبشان الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه .

المبحث الثاني : ماهية معايير التدقيق الدولية ISA

سيتم التناول في هذا المبحث بعض الأساسيات حول معايير التدقيق الدولية من حيث مفهومها ونشأة وتعريف الهيئات المسؤولة عن إصدارها بالإضافة إلى كيفية صدورها .

المطلب الأول : مفهوم معايير التدقيق الدولية ISA

لقد تعددت تعاريف معايير التدقيق الدولية من مؤلف إلى آخر ومن باحث إلى آخر للوصول إلى تعريف شامل وتتمثل فيما يلي :

تعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة المقاييس والمبادئ المهنية التي توفر الإرشادات اللازمة لتمكين المدقق من القيام بالإجراءات الضرورية لتنفيذ عمليات التدقيق المختلفة .[1]

وقد عرفها حامد الشمري بأنها :[2]

" نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق ، وتعتبر بمثابة المقاييس لتقويم كفاءة المدقق ونوعية العمل الذي يؤديه".

كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها :

" مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات ".[3]

وقد توصل سمير الصبات وعبد الوهاب نصر علي إلى مفهوم شامل لمعايير التدقيق الدولية وهو : [4] "

معايير التدقيق الدولية هي إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية ، والتي لا تتعارض بالمرة على معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير التدقيق الوطنية الخاصة بها ".

---

[1] كاظم حسين ، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التاكيد ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد23.

[2] عطاء الله ، مدى تعامل مدققي انظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير التدقيق الدولية الخاصة ببيئة انظمة المعلومات للمحافظة على امن وسرية المعلومات في البنوك التجارية الاردنية " المؤتمر الثالث " الازمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول .

[3] حامد الشمري ، معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية ، ط1 الادارة العامة للبحوث ، المملكة العربية السعودية ، 1994، ص 16.

[4] محمد السرايا ، مرجع سابق ،ص33.

المطلب الثاني : نشأة وتعريف الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية ISA

الفرع الأول : نشأة الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية ISA

في عام 1941 اشترطت هيئة تنظيم تداول الأوراق لمالية أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي " ما إذا كانت عملية التدقيق قد نمت وفقا لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها للتدقيق " وهي هيئة حكومية صدر قانون بتأسيسها من اجل تداول الأوراق المالية بعد الكارثة التي حلت بسوق الأوراق المالية الأمريكي عام 1929 .

فقد دفعت هذه العبارة أعضاء المهنة إلى التساؤل عما هي معايير الأداء المتعارف عليها لهذه المهنة ؟

وبدأت المهنة تواجه سؤالا م حيرا ، هل من الممكن تحديد وتعريف معايير الأداء المهني والاتفاق عليها بين أعضاء المهنة ؟

ولقد ترتب عن الأسئلة السابقة العديد من الدراسات والمناقشات حول هذا الموضوع ، ورأى الكثيرون إن المهمة كان لديها قدر معين من معايير الأداء منذ سنوات طويلة متمثلة في مؤلفات علماتها وتطبيقاتها المدققين لها ،إلا انه لم تكن هناك وثيقة مكتوبة لتحديدها أو تعريفها .

وبسبب التغيرات العالمية وحدت المنافسة والرغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق ، وكنتيجة لذلك تأسست الهيئات المكلفة بإعداد معايير التدقيق الدولية والمتمثلة في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ولجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC.

الفرع الثاني : تعريف الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية ISA

1 - الاتحاد الدولي للمحاسبين :IFAC

هو المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم ، ويعمل التحاد مع أعضائه والمنتمين له البالغ عددهم 157 المنتشرين في 118 دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة .

يمثل أعضاء ومنتسبي الاتحاد الدولي للمحاسبين ، واغلبهم هيئات محاسبية مهنية وطنية ، 2.5 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة وفي قطاع العام وفي مجالات الصناعة والتجارة والمجالات الحكومية والأكاديمية .

ولقد انبثق الاتحاد من لجنة التنسيق الدولي لمهنة المحاسبة يوم 1977/10/07 بموجب اتفاقية 63 منظمة مهنية من 49 دولة .

2 - لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC

لقد أعطيت لهذه اللجنة صلاحيات لإصلاح مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة نيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات ، ويتم

تعيين أعضاء لجنة ممارسة التدقيق من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد IFAC ، وقد تضم اللجان ذلك الحصول على اكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة ، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط ، وتتضمن لجنة ممارسة التدقيق الدولي ابتداء من 1994 أعضاء من 13 دولة .

المطلب الثالث : كيفية صدور معايير التدقيق الدولية ISA

يراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي : [1]

1 - انه طالما إن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو أخرى من دولة إلى أخرى ، فانه من المهم لصدور معايير تدقيق مراعاة مثل هذه الاختلافات ، ومحاولة الوصول إلى معايير دولية ، أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا ، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة التدقيق الدولي ؛

2 - إن اللجنة عندما تضع معايير تدقيق دولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية ،إلا انه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه إذا للزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ،

3 - يمكن لمراقب الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية ، طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق ؛

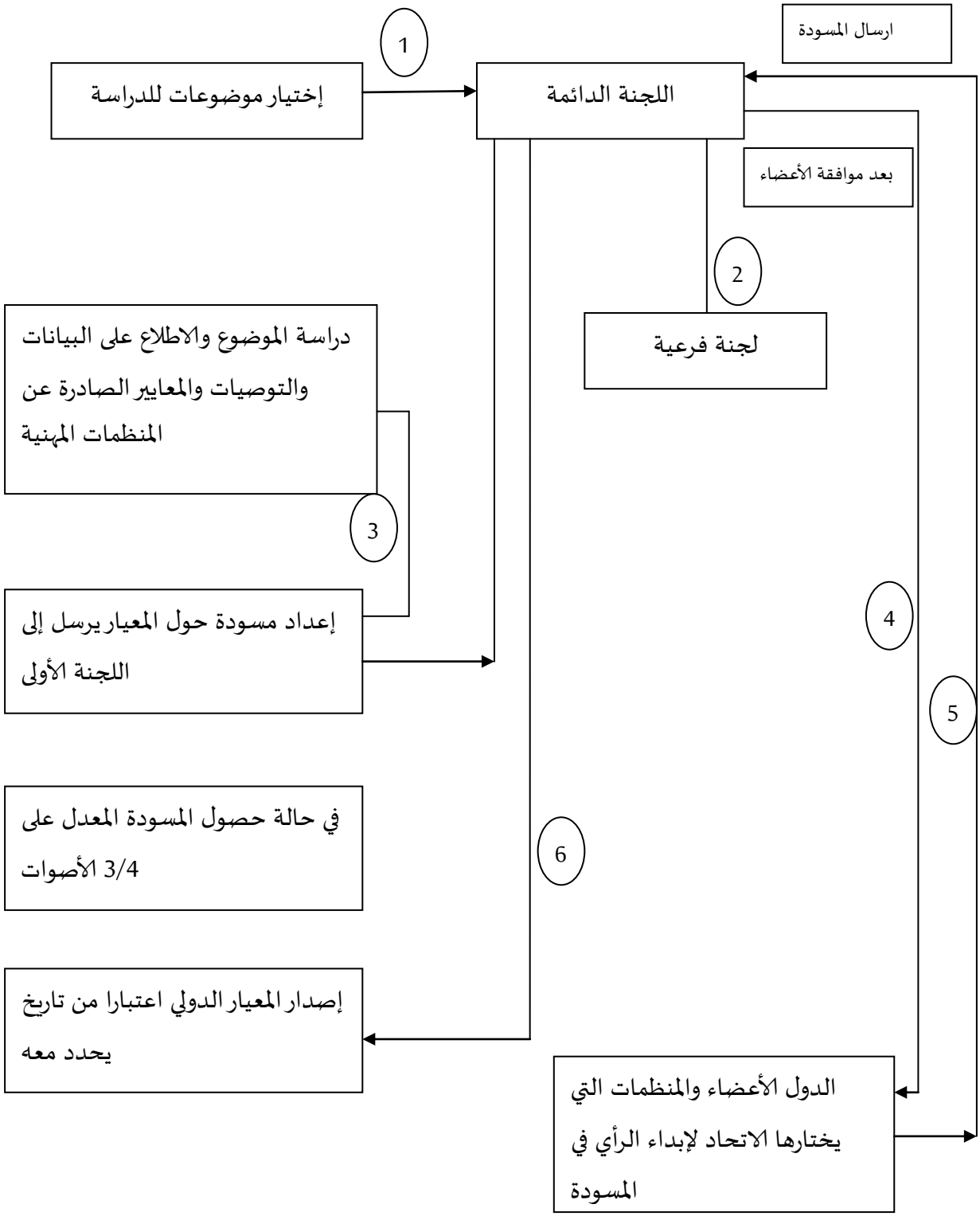
4 - القاعدة أن تطبق معايير التدقيق على كافة عمليات تدقيق الحسابات ، والاستثناء أن يقتصر تطبيقها على أمور معينة وان حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة في صدر المعيار ؛

5 - عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولي الخطوات التالية عند صدور معيار دولي للتدقيق ؛

- تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومتعمقة ؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار ؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح ؛
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح .

[1] بن اعمارة منصور وحولي محمد ، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية والنعايير الدولية للمراجعة ، ملتقى علمي دولي ، باجي مختار ،عنابة ، يومي 14,13 ديسمبر 2011، ص ،ص:9,8.

الشكل رقم (1-2) : الخطوات المتبعة من لجنة التدقيق الدولية عند اصدار معيار دولي



المصدر: محمود الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة : تحليل وإطار التطبيق ، ط 1 ، مصر ، 2011 ، ص73 .

المبحث الثالث : بعض أساسيات معايير التدقيق الدولية ISA

سيتم التناول في هذا المبحث أهم إصدارات معايير التدقيق الدولية بالإضافة إلى أهدافها وأهميتها وخصائصها كذلك سنحاول معرفة أساليب تبنيها.

المطلب الأول : أهم إصدارات معايير التدقيق الدولية ISA

قد تمكن الاتحاد الدولي للمحاسبين من إصدار مجموعة معايير التدقيق وقد وصل عددها حتى نهاية فبراير سنة 1989 الى 27معيارا ، فيما يلي بيان مبوب لها حسب سنة صدورها : [1]

في عام 1980 صدرت ثلاثة معايير هي :

1 - أهداف ومجالات تدقيق الحسابات (جانفي)؛

2 - كتاب تكليف مدقق الحسابات (جانفي)؛

3 - المبادئ الأساسية في التدقيق (سبتمبر)؛

في عام 1981 صدرت أربعة معايير هي :

4 - التخطيط (فيفري)؛

5 - الاعتماد على عمل مدقق آخر (جويلية)؛

6 - دراسة وتقييم النظام المحاسبي والضوابط المرتبطة به (جويلية)؛

7 - رقابة الجودة في أعمال التدقيق (سبتمبر) ؛

في عام 1982 صدرت أربعة معايير هي :

8 - أدلة الإثبات في التدقيق (جانفي) ؛

9 - التوثيق (جانفي) ؛

10 -الاعتماد على المدقق الداخلي (جويلية)؛

11 -الغش والخطأ (أكتوبر) .

حتى الوصول إلى عام 1987 صدرت ثلاثة معايير هي :

12 -الأهمية النسبية وخطر التدقيق (فيفري) ؛

13 -تدقيق البيانات التقديرية في المحاسبة (أكتوبر) ؛

14 -فحص المعلومات المالية المتوقعة .

وصدرت المعايير في اصدرارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد الدولي للمحاسبين تبويب هذه المعايير وفيما يلي أهم معايير التدقيق الدولية ISA :

[1] أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر** ، ماجيستر، منشورة ، محاسبة وتدقيق ، الجزائر 3 ، 2011،ص،ص :73,72.

الجدول رقم (2-1) : أهم معايير التدقيق الدولية ISA

الرقم	إسم معيار
	المجموعة الاولى : معايير المبادئ العامة والمسؤوليات
200	الهدف والمبادئ الأساسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية
210	شروط التكليف بالتدقيق
220	رقابة الجودة لأعمال التدقيق
230	التوثيق
240	الاحتيال والخطأ
250	مراعات القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية
265	الاتصال مع أولئك المكلفين بالرقابة
	المجموعة الثانية : معايير تقديم المخاطر والاستجابة في تقدير الاخطاء
300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية
315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشاة وبيئتها
320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق
330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة
400	تحديد المخاطر والرقابة الداخلية
401	المراجعة في بيئة نظم المعلومات الالكترونية
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشات التي تستعمل مؤسسات خدمية
450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق
	المجموعة الثاثة : معايير الإثبات في التدقيق
500	أدلة التدقيق
501	أدلة التدقيق –اعتبارات محددة لبنود مختارة –
505	المصادقات الخارجية
510	عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية –
520	الإجراءات التحليلية
530	عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات
540	تدقيق التقديرات المحاسبية
550	الأطراف ذات العلاقة
560	الأحداث اللاحقة
570	المنشاة المستمرة
580	الإقرارات الخطية
	المجموعة الرابعة : معايير استخدام عمل الآخرين

600	الاستفادة من عمل مدقق آخر
610	مراعات المدقق الداخلي
620	استخدام مدقق خبير
	المجموعة الخامسة: انتهاء عملية التدقيق والتقرير عنه
700	يكون رأي إعداد تقارير حول البيانات المالية
705	التعديلات على الرأي الوارد في تقري المدقق المستقل
706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
710	المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة
720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى والمستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة
800	عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لأطراف أغراض خاصة
805	عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة
810	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة

المصدر: حسام الدين حماني : التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ،ماستر ،غير منشورة ، مالية ومحاسبية ، سطيف 1 ص،ص:32،33.

المطلب الثاني : أهداف وأهمية وخصائص معايير التدقيق الدولية ISA

الفرع الأول : أهداف معايير التدقيق الدولية ISA

تتبلور معايير التدقيق الصادرة عن الجهات المهنية في معظم دول العالم بصرف النظر عن أسلوب التبويب المتبع ، في ثلاثة اتجاهات لتحديد الإطار الواجب إتمام عملية التدقيق من خلاله حتى تحقق أهدافها المطلوبة بصورة جيدة ، وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي : [1]

- اتسام المعايير بسمة الدولية يخفف إلى حد كبير من احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية المتعددة الجنسيات ؛
- الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي المناسب والذي تنص عليه معايير المحاسبية الدولية بجانب الالتزام بقواعد التدقيق المناسبة والتي تنص عليها معايير التدقيق الدولية سيوفر للقوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية متعددة الجنسيات سمة الموثوقية التي يتطلع إليها مستخدمو هذه القوائم ، كما يجعل هذه القوائم صالحة للمقارنة والتحليل المالي ؛
- إعداد القوائم المالية استنادا على معايير المحاسبية الدولية واعتمادا المدقق عند تدقيقها على معايير التدقيق الدولية سوف يجعل من السهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة في كل الدول ؛

[1] حامد الشمري ،مرجع سابق ،ص،ص:37,35,19 .

- وجود المعايير الدولية للتدقيق سوف يوفر على الدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية خصوصا في ضوء مواردها الاقتصادية من جهة أخرى وما على المنظمات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي وبالتالي يؤدي إلى عالمية التدقيق ؛
- وجود معايير التدقيق الدولية جنبا إلى جانب مع معايير المحاسبية الدولية يفيد المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الذين يعتمدون عند اتخاذ قراراتهم الدولية أكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية ؛
- عند غياب المعايير تصبح مهنة التدقيق من غير مكانها الملائم ، مما يتيح الفرصة إمام الحكومات إلى التشريعات التي تحول المهنة إلى وظيفة حكومية .

الفرع الثاني : أهمية معايير التدقيق الدولية ISA

لقد تطورت مهنة التدقيق بصفة عامة وظهرت هيئات ومنظمات تهم بهذه المهنة مما زاد أهمية المحافظة على المعايير وتطورها من جميع النواحي ، فأهمية التدقيق الدولية تبرز في النقاط التالية :

- أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات عملية التدقيق للجهات المختلفة المستفيدة منها ؛
- توفر للمدقق أساسا موضوعيا للتقويم الذاتي في ضوء إطار المسؤولية المهنية ؛[1]
- تحديد المؤهلات الواجب توفيرها في المدقق شخصيا ؛
- تمكن كل من يزاول مهنة التدقيق من تقييم أعماله المؤداة ؛
- تمثل إطارا للعمل لضبط عمل المهنيين وتوجيههم بشكل امثل ؛
- تضييق فجوة التوقعات من خلال جعل إجراءات التدقيق متوقعة ؛
- تساعد في تحسين الأداء والارتقاء والحكم عليه ؛
- قابلة للتطبيق على كافة القوائم وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة النشاط ؛
- تساعد في تلبية رغبات المجتمع فيما يتعلق بالتوقعات عن دور مؤسسات المدقق ؛
- العمل على مراقبة القوائم بأكبر قدر ممكن من التنافس والفهم الموحد والمشترك .[2]

الفرع الثالث :خصائص معايير التدقيق الدولية ISA

تتلخص أهم الخصائص في الآتي :[3]

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني ، الأمر الذي يشكل بعض القيود والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق ؛

[1] خالد عبد الله ،المرجع سابق .ص.15 .

[2] حسام حماني ، مرجع سابق ،ص،،ص: 35,34.

[3] حامد الشمري ، مرجع سابق ،ص35.

- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم ، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقي قبولا عامل على النطاق الدولي ، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها .

المطلب الثالث : أساليب تبني معايير التدقيق الدولية ISA

هناك عدة أساليب تستخدم لتبني معايير التدقيق الدولية وهي كالآتي :

الفرع الأول : التبني الكامل للمعايير

تقوم بعض المؤسسات لتبني معايير التدقيق الدولية كليا بنسبة 100% وإضافة أي متطلبات تشريعية أو وطنية لها ، وتنتهج بعض الدول هذا الأسلوب نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير وهذا ينطبق على كثير من الدول النامية والتي ترغب في دخول الأسواق العالمية ، وهناك أكثر من 70 دولة قامت بتبني معايير التدقيق الدولية بصفة عامة منها على سبيل المثال الأردن ولبنان .[1]

الفرع الثاني : استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة

إن بعض الدول لا تقبل تبني معايير التدقيق الدولية دون الاطلاع الدقيق للاختلافات ما بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية ، وفي هذه الحالة فان الدول تقوم بعمليات تدقيق ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت ، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية يوضح الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية سوف يكون بمثابة التزاما بمعايير التدقيق الدولية ولا داعي لإجراءات تدقيق أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن التدقيق قد تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية .[2]

الفرع الثالث : استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة

في حال وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير لهذا الاختلاف ، إن الهدف من ذلك هو تنبيه المدقق إلى الاختلاف الذي يجب أخذه يعين الاعتبار عند إعداد تقريره والذي يوضح فيه أن التدقيق الذي قام به قد تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية ففي حالة تطلب المعيار الدولي إجراءات تدقيق إضافية غير مطلوبة في المعيار المحل ، فانه يجب على المدقق أن يقوم بهذه الإجراءات إذا كان يريد الالتزام بمعايير التدقيق الدولية .[3]

[1] عبد الله يامشوس ، تطبيق معايير التدقيق ، مجلة المحاسب القانوني ، اليمن ،العدد التاسع ، مارس 2010،ص 8.

[2] سامي زيادي ، مرجع سابق ، ص،ص :73,72.

[3] عبد الله يامشوس ،مرجع سابق ،ص 8.

خلاصة الفصل :

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات ، فتطور التدقيق كان نتجا لتطوير النشاط الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغيرات التي مست المؤسسات بسبب الانفصال بين الإدارة والملاك وقد انتقل مضمونه من اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس إلى إبداء الرأي حول مصداقية المعلومات المالية.

ونظرا لضعف الهيئات والمنظمات في الدول النامية في ضوء الموارد الاقتصادية فقد وفرت معايير التدقيق الدولية الجهد وتكلفة إنشاء معايير التدقيق المحلية وذلك بتبنيها سواء بشكل كلي أو جزئي.

الفصل الثالث

الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

تمهيد:

اتسم التدقيق في الجزائر بنوع من اللا تنظيم من الفوضى وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة بدليل انه لم يعاد النظر في النصوص التشريعية المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من سنة 1991 إلى غاية 2010 ،فقد وضعت معايير تدقيق جزائرية مؤخرا من طرف لجنة خاصة والتي تشمل مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة ، فهذه المعايير بمثابة نموذج يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق.

انطلاقا مما سبق ولدراسة ذلك أكثر تفصيلا ، سنحاول تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو الآتي :

- المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق في الجزائر؛
- المبحث الثاني : إصدارات معايير التدقيق الجزائرية NAA؛
- المبحث الثالث : مقارنة وتحليل معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية ذات أرقام580. 210.505.560.

المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق في الجزائر

تعتبر الجزائر من أواخر الدول التي تبنت معايير التدقيق ولذلك سنحاول إعطاء نبذة تاريخية لتطور التدقيق في الجزائر بالإضافة إلى التعرف إلى الهيئات المشرفة على التدقيق وكذا اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر

إن مهنة التدقيق هي المهنة الحديثة في الجزائر، وقد عرف التدقيق في الجزائر تطورات كثيرة من خلال عدة قوانين لتنظيمها وذلك من اجل مسايرة التطورات الاقتصادية على مستوى البلاد، فيمكن تلخيص هذه التطورات في أربعة مراحل.

الفرع الأول: الفترة مابين 1969-1980

بدا تنظيم التدقيق في الجزائر سنة 1969 بموجب الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 1970 حيث أشار إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تامين حق الدولة.[1]

الفرع الثاني: الفترة مابين 1980-1988

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول انكشفت عيوب وأساليب الاقتصاد الوطني وبدا التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا ، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة ،وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 من طرف مجلس المحاسبة .[2]

الفرع الثالث: الفترة مابين 1988-1991

بموجب القانون 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والقانون 88-04 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية تم الفصل التام بين التدقيق الخارجي لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات ن وتقييم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس الإدارة المؤسسة .

[1] سيد محمد ،بوعرار شمس الدين ،

[2] عمر شريقي ، **التنظيم المهني للمراجعة** ، دكتوراه علوم اقتصادية ،غير منشورة ، سطيف 1 2012ص، ص: 115 114

الفرع الرابع: الفترة ما بين 1991-2010

بموجب القانون رقم 01/88 نتج عنه صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27،[1] حيث أنشأت بموجب هذا الأخير المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وأوكلت له مهنة تدقيق الهيئات والمؤسسات التي ليست من اختصاص مجلس المحاسبة .

أما في سنة 2010، تم صدور قانون جديد لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كذلك يلغي أحكام القانون 91-08 المنظم للمهنة وهو القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/10/29.[2]

المطلب الثاني : الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر

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

الفرع الأول : المجلس الوطني للمحاسبة

نشا هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له ، كما حدد اختصاصه وصلاحيته والقواعد التي تسيره.[3]

1 - تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ويتشكل من :

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية ؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة ؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني ؛
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة ؛
- رئيس المفتشية العامة للمالية ؛
- المدير العام للضرائب ؛
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر ؛
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛

[1] سيد محمد بوعرار شمس الدين ، مرجع سابق ،ص118.

[2] عمر شريفي ، مرجع سابق .

[3] براق محمد ، قمان عمر ، **اثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر** ، مداخلة الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلو م التسيير ورقلة يومي 30 ، 29 نوفمبر 2011

- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي المحاسبين ؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ؛
- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

2 - **صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة** :

تتمثل صلاحيات المجلس على الخصوص فيما يلي :

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

الفرع الثاني : المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

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

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

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

2 - **صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين** :

يكلف المجلس على الخصوص بما ياتي :

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

الفرع الثالث : المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 2011/11/27 تحدد تشكيلة المجلس الوطني لمحافظي الحسابات وصلاحياته.

1 - **تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :** يتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

وله نفس قواعد الأعضاء انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين .

ومن صلاحياته انه لديه نفس صلاحيات مجلس الوطني للغرفة الوطنية للخبراء المحاسبين بأنه تتمثل إدارة المالك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها ، إعداد النظام الداخلي بغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .[1]

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

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

المطلب الثالث : اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية

الفرع الأول : لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل

إن لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل مكلفة ب:

- وضع مناهج عمل في ميدان الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل ؛
- إعداد المشاريع المتفق عليها بالتنسيق مع مختلف المؤسسات المعنية ،المتعلقة بالمعايير التي وضعتها الهيئات الدولية حول توحيد المحاسبة وتطبيقها .

الفرع الثاني : لجنة مراقبة الجودة

- إن لجنة مراقبة الجودة مكلفة ب :
- وضع مناهج عمل في ميدان جودة الخدمات ؛
- وضع آراء واقتراح مشاريع نصوص شرعية في ميدان الجودة؛

[1] المرجع سابق ،ص،ص،10،11.

- ضمان جودة التدقيقات المكلف بها المدققين المهنيين ؛
- ضمان المعايير الخاصة بكيفيات تنظيم المكاتب وإداراتها ؛
- ذكر أسماء المراقبين المختارين من بين أهل المهنة قصد ضمان مهمات تفقد الجودة ؛

الفرع الثالث : اللجنة الخاصة

- اللجنة الخاصة هي الجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية انشات ضمن المجلس الوطني للمحاسبة وهي مؤلفة من خبراء في شؤون المحاسبة والتدقيق.[1]

المبحث الثاني : إصدارات معايير التدقيق الجزائرية NAA

حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات لها وإبراز كل معيار في مطلب .

المطلب الأول : الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

الفرع الأول : المعيار الجزائري 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار .ويضمن مايلي :

1 - مجال تطبيق المعيار وواجباته :

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

- أن يكون المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر إلى خصائص المؤسسة ؛
- أن يعترف وتتحمل الإدارة مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية ،
- وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال من قبل الإدارة ؛
- عدم وضع أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات من قبل الإدارة ؛
- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:
- إذا توقع عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية وافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة فانه يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة ؛

[1] دهامي ، المجلس الوطني للمحاسبة ، **اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية** ، مكتب الأمينة العامة ، 2017/02/28 (مقابلة شخصية).

- المصادقة على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرفه في السنة الأولى من المهمة ، وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة ؛
- أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل .

2 - المحتويات الأساسية لرسالة المهمة

تحتوي رسالة المهمة مايلي : (انظر الملحق)[1]

- هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية ح
- مسؤولية محافظ الحسابات ؛
- مسؤولية المسيرين الاجتماعين للمؤسسة ؛
- مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة ؛
- رسالة التأكيد؛
- الأتعاب ؛
- رزنامة الفوترة والدفع؛

3 - مزايا رسالة المهمة

- إذا منحت المهمة إلى عدة مدققين فان عليهم إعداد رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية؛
- في حالة إعداد رسالة مهمة مشتركة يجب تحديد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين واحتساب الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم ؛
- إذا قام بإعداد رسالة مشتركة يطلب من المؤسسة الأم التأكيد خطيا أن جميع المؤسسات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة ؛

الفرع الثاني : المعيار الجزائري للتدقيق 505 " التأكيدات الخارجية"

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

1/ مفهوم التأكيدات الخارجية

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

ويصنف التأكيد الخارجي إلى صنفين هما :

- التأكيد الايجابي : هو طلب يدعو مرسل الرد (الغير) أن يرد مباشرة على المدقق في جميع الحالات إما بالموافقة على المعلومات الواردة أو نفيها أو يقدم معلومات ناقصة مطلوبة.
- التأكيد السلبي : هو طلب يدعو مرسل الرد مباشرة المدقق في حالة نفيه للمعلومات الوارد في الطلب .

[1] الملحق 1 يتضمن نموذج رسالة مهمة .

2/ واجبات المدقق وفق هذا المعيار

تتمثل واجبات المدقق فيما يلي:

- الحفاظ على الرقابة على الطلبات التأكيد عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي ؛
- متابعة إجراءات إرسال الطلبات إلى المرسل ؛
- إذا استخلص عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات الصلة ومصداقية يجب أن يقوم بإعلام الإدارة ؛
- في حالة الكشف عن انحراف فعلي يقوم بتقييمه ما إذا كان يشير إلى غش أو لا .

3/ إجراءات التدقيق البديلة

يلجا إلى إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية في الحالات التالية :

- إذا رفضت الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد؛
- إذا تبين له عوامل تثير لدبه شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد ؛
- عدم التأكد من مصدر الوثيقة عندما تكون الردود عن طريق الفاكس أو البريد الالكتروني ؛
- إذا قام المرسل بالاستعانة بشخص آخر بغية التنسيق وإعداد الردود على طلب التأكيد ؛

الفرع الثالث : المعيار الجزائري للتدقيق 560 " الأحداث اللاحقة"

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

- **مفهوم الأحداث اللاحقة :** لقد عرفها المطارنة أنها :[1]

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

وقد عرفها أبو زيد الشحنة على أنها :[2]

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

- **أهداف المدقق وفق هذا المعيار :** تتمثل أهداف المدقق في :

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

[1] غسان المطارنة ، مرجع سابق .ص.132 .

[2] ابوزيد الشحنةص.90 ، **تدقيق الحسابات :مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية** ، ط1 ، داروائل ، عمان ، 2015،.

- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره ،والتي كانت لتؤدي به إلى أحداث تعديلات على محتواه أن هو علم بها قبل ذلك التاريخ .[1]

الفرع الرابع : المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية"

بالنسبة لهذا المعيار سنحول شرحه مبسطا وهذا لتغطية بعض جوانب المعيار

1. **مفهوم التصريحات الكتابية :** هي عبارة عن لمعلومات أو الاقرارت أو العناصر الضرورية لمدقق في إطار الكشوف المالية ، وقد تعتبر هذه العناصر مقنعة و كافية وملائمة كما تعتبر غير مقتنعة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.
2. **أهداف المدقق :** تتمثل أهداف المدقق وفق المعيار فيما يلي :
   - الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة ؛
   - تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالتاديدات الخاصة ؛
   - الرد بشكل ملائم في حالة تقديم أو عدم تقديم التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.
3. **خصائص التصريحات الكتابية :** للتصريحات الكتابية ثلاثة خصائص تتميز بها والمتمثلة فيما يلي: (انظر الملحق)

1 - التاريخ : يجب أن يكون اقرب ما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية وليس بعده ؛

2 - المدة: يحب أن تشير التصريحات الكتابية إلى كل الفترات التي تغطيها تقرير المدقق ؛

3 - الشكل : يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المدقق؛

المطلب الثاني: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق والتي ستقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات لها وذلك بإبراز كل معيار في مطلب .

الفرع الأول : المعيار الجزائري للتدقيق 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار.

1 - مفهوم وأهداف تخطيط تدقيق الكشوف المالية: هو عبارة عن وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة المستمرة والمذكورة المرتبطة بنهاية التدقيق لاسابق وتتواصل إلى غاية انتهاء التدقيق الجاري

2 - أهداف تخطيط تدقيق الكشوف المالية : إن تخطيط تدقيق الكشوف المالية يساعد المدقق على :

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق ؛

[1] تاريخ تقرير المدقق هو تاريخ الموضح على تقرير المتعلق بالكشوف المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة ولا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوف المالية .

- التعرف على المشاكل المتوقعة وحلها في الوقت المناسب ؛
- انجاز المهمة بفعالية وكفاءة.

3 - **المتطلبات الضرورية لبناء خطة التدقيق** لبناء خطة التدقيق يجب توفر متطلبات ضرورية والمتمثلة في :

- معرفة طبيعة حجم ونشاط المؤسسة ؛
- معرفة الإطار التنظيمي والقانوني الذي تخضع له المؤسسة؛
- وضع وتوثيق برنامج يوضح طبيعة وإجراءات التدقيق والتغيرات المهمة العامة له. [1]

الفرع الثاني : المعيار الجزائري للتدقيق 500" العناصر المقنعة"

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار.

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

- المعلومات المتضمنة والمؤيدة لإعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (دفتر الأستاذ ، دفتر اليومية) والوثائق الاثباتية (الفواتير ، العقود، الصكوك..)،
- معلومات أخرى مجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات ، أو المعلومات الناتجة عن تدقيقات سابقة أو أعمال خبراء معنيين من طرف الإدارة .

2. **واجبات المدقق وفق هذا المعيار**

- أن يكون يقظا وعلى أتم الوعي بالنظر إلى مؤشرات المشكوك في مصدرها ؛
- أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية إذا ارتابه شك ما ؛
- جمع عناصر مقنعة حول دقة وشمولية المعلومات الصادرة عن المؤسسة ؛
- تقييم كفاءة وقدرات الخبير ؛
- تقدير ملائمة أعمال الخبير ؛
- إعادة تنفيذ الإجراءات أو التدقيقات داخل المؤسسة إما يدويا أو عن طريق تقنيات المدعمة بجهاز الحاسوب .

3. **خصائص العناصر المقنعة ، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي :**

- الكفاية : تقدر الكفاية بالنظر إلى كم العناصر التي تم جمعها ويتعين عليها مخاطر اختلالات معتبرة ، فكلما كان كم العناصر المقنعة المطلوب معتبرا كانت المخاطر كبيرة.
- الملائمة : تتوفر الملائمة على نوعية العناصر المجمعة .
- الدلالة : تقوم الدلالة على الهدف المنشود من إجراء التدقيق ، فذا تعلق الأمر بالتأكد من استعمال الحسابات المناسبة وبالشكل الجيد.

[1] الجمهورية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، رقم 115، الجزائر ، 11 اكتوبر 2016 .

- المصداقية : تتعلق مصداقية العناصر بمصدرها وطبيعتها وبالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها وبالتالي فان العناصر المقنعة ذات المصداقية اقل هي :
  - العناصر المجمعة من مصادر داخلية ؛
  - العناصر المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات ؛
  - العناصر المجمعة المتكونة من النسخ ؛
  - العناصر المتحصل عليها من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها ؛
  - العناصر الموجودة في وثائق محررة أثناء اجتماع ما .

الفرع الثالث : المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية"

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

1.1.1.مجال تطبيق المعيار

يخص هذا المعيار الأرصدة الافتتاحية في إطار مهنة التدقيق الأولية بالإضافة إلى انه يعالج واجبات المدقق المتعلقة بهذه الأرصدة والتي سنتعرف عليها في الفرع الموالي .

فالأرصدة الافتتاحية يقصد بها العناصر الموجودة أو المبالغ الواردة في الكشوف المالية في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل :

- الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة ، خاصة الاحتمالات والالتزامات المسجلة خارج الميزانية .

أما مهمة التدقيق الأولية فيقصد بها المهمة التي تتصف بها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها :

- لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق .

2.1.1 : واجبات المدقق وفق هذا المعيار

جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح بإثبات :

- أن الأرصدة إقفال السنة المالية السابقة قد تم إعادة نقلها بشكل صحيح للفترة الجارية؛
- ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل ملائم في الكشوف المالية الخاصة بالفترة الجارية:
- إن موضوع المعلومة ملائم في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق .

- إعلام الإدارة بالاختلالات التي تحملها الأرصدة الافتتاحية التي لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية؛
- وضع إجراءات تدقيقية تكميلية لتحديد الأثر.

3.1.1 نتائج وتقرير المدقق

يقوم المدقق بتقديم الرأي بالرفض (استحالة تقديم الرأي) إذا توصل إلى إحدى النتائج التالية :

- إن الأرصدة الافتتاحية تحمل اختلال لديه تأثير على الكشوف المالية للفترة الجارية ولم يتم تسجيل تأثير هذا الاختلال محاسبيا ؛
- إن تأثير التغيرات المحدثة على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيلها بالشكل الملائم ؛
- إن موضوع المعلومة في الكشوف المالية غير ملائم للمرجع المحاسبي المطبق .

الفرع الرابع : المعيار الجزائري للتدقيق 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية "

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

1/ مجال تطبيق المعيار وواجبات المدقق وفق هذا المعيار

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

2 - واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

- التعبير في تقريره برأي غير معدل إذا استخلص انه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها ؛
- التعبير في تقريره برأي معدل في الحالتين التالين :
  - عندما يتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة ؛
  - عدم قدرته على جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة .

2/ تقرير المدقق

يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن مايلي : (انظر الملحق)

- عنوان يشير بوضوح بان التقرير لمدقق مستقل ؛
- المرسل إليه ؛
- فقرة تمهيدية يذكر فيها :
  - تعريف المؤسسة التي تمت تدقيق كشوفها المالية ؛
  - الكشوف المالية التي تمت تدقيقها ؛
  - ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة ؛
  - تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تم تدقيقها ؛
  - هوية وتدقيق المدقق؛

- تاريخ التقرير ويجب أن لايكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ جمعه العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية.

المطلب الثالث : الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

الفرع الأول :المعيار الجزائري للتدقيق520" الإجراءات التحليلية

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

1/ مجال تطبيق المعيار وواجبات المدقق وفق هذا المعيار

I. مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراء ات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها ، إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر(و التي يعالجها المعيار315) بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة و كيفية تطبيق رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدى كرد على تلك المخاطر.

ويهدف على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية.

عليه كذلك تصور و أداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان و كشوفه المالية[1].

II. الواجبات المطلوبة

- هناك إجراءات تحليلية مادية قد تكون المراقبات المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طرف المدقق إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الاثنين .
- يجب على المدقق تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة ، كما يجب عليه التأكد من فعاليته في كشف اختلال ما ، والذي إذا اخذ على حدا أو أضيف لاختلالات أخرى قد يؤدي إلى اختلالات معتبرة في الكشوف المالية .
- تتأثر موثوقية المعطيات بمصدرها (داخلي وخارجي) وكذا قابلية مقارنتها (معطيات السنة ن والسنة ن-1 ،معطيات القطاع) وطبيعتها .
- يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة والذي ما فوقه وجب عليه وضع إجراءات التدقيق لشرح هذه التغيرات وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات أو عدمه .

[1] **الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات** ، نفس المرجع السابق ،ص،11.10.

- وهناك إجراءات تحليلية كأداة خلاصة فيجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفة للكيان .
- أما بالنسبة لتحليل نتائج الإجراءات التحليلية فعندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد ، فانه يقدر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي أداها ب:

- طلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها؛
- وضع إجراءات تدقيق أخرى تعتبر ضرورية بالنظر إلى الظروف .

الفرع الثاني : المعيار الجزائري للتدقيق "570" استمرارية الاستغلال

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

1/ مجال تطبيق المعيار وواجباته نحو المدقق

1-1 مجال تطبيق المعيار

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

1-2 فرضية استمرارية الاستغلال

- حسب فرصة استمرارية الاستغلال ، يفترض بكيان ما انه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع .يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية ، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه؛
- استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري ؛
- يمكن للمخاطر المرتبطة باستمرارية الاستغلال ، وهذا دون أن تقصر عليها فقط ، أن تنجم عن حالات تمارس فيها كيانات القطاع العمومي أنشطة ربحية .

1-3 مسؤولية المدقق

- يجب على المدقق جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من اجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية ؛
- استنتاج وجود "عدم يقين" معتبر او لا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله .
- لا يستطيع المدقق أن يتنبآ بمثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية وعليه فان عدم وجود ا يق ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال ، ولا يمكن اعتباره لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله .

2/ الواجبات المطلوبة

- إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات أخرى

- عند أداء إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقا ل م.ج.ت (2) 315 يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شانها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله ؛
- في حالة إذا لم يتم التقييم بعد ، على المدقق أن يناقش مع الادراة حول الأسباب التي من خلالها تعتزم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال ويتحرى لها عن وجود أحداث أو ظروف .

الفرع الثالث : المعيار الجزائري للتدقيق "610" استخدام أعمال المدقيقين

سنحاول في هذا المطلب الإحاطة بكل ماجاء في هذا المعيار

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

1 - العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي :

- بجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي ؛
- إن وظيفة التدقيق الداخلي ليست مستقلة عن الكيان مثلما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية.

2 - **الأهداف من هذا المعيار** : فإن أهدافه هي

- تحديد إمكانية و إلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

3 - الواجبات المطلوبة

أ - تحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين : على المدقق الخارجي تحديد:

- احتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق؛
- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم، القيود المفروضة ؛
- الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين (تكوين و خبرة، طريقة).

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

- النظر في إجراءات التدقيق الموضوعة من طرف المدققين الداخليين.

الفرع الرابع : المعيار الجزائري للتدقيق" 620 " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

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

مسؤولية المدقق في رأي التدقيق أي يتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، و لا يخففها استخدامه لأعمال خبير عينه[1].

1 - **الأهداف تتحدد أهداف هذا المعيار هي كالتالي**:

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

2 - الواجبات المطلوبة

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

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

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

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

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

ث - اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من قبل المدقق بتحديد طبيعة ، امتداد وأهداف أعمال الخبير مراعاة لاحتياجات التدقيق ، مع تقييم ملائمة هذه الأعمال لاحتياجات التدقيق .

[1] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، نفس المرجع السابق ، ص11.10.

المبحث الثالث : مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية ذات أرقام 210،505،560،580.

سنقوم بمقارنة كل معيار تدقيق جزائري مع معيار تدقيق دولي في كل مطلب .

المطلب الأول : مقارنة التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 210

الجدول رقم (3-1): مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 210

المعيار الدولي للتدقيق 210" شروط التكييف بالتدقيق	**المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق**
مجال التطبيق : يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات للاتفاق بين المدقق والعميل على شروط الارتباط بعملية التدقيق وكيفية استجابة المدقق للطلب الذي قد يقدمه العميل لتغيير شروط الارتباط إلى شروط يتوافر فيها مستوى اقل من التأكيدات كما يهدف إلى مساعدة المدقق في إعداد خطاب الارتباط المتعلق بتدقيق القوائم المالية ويمكن الاستعانة بهذا الإرشاد على الخدمات ذات الصلة لأنه قابل للتطبيق عليها إلا انه يكون من المفضل إعداد خطابات منفصلة لهذه الخدمات .	**مجال التطبيق** : يهدف هذا المعيار إلى وضع شروط للاتفاق بين المدقق والإدارة أو المدقق والأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهام التدقيق .كما يهدف إلى مساعدة المدقق في إعداد رسالة المهمة المتعلقة بتدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية بالإضافة إلى المهام الملحقة. المصادقة من الطرفين المعنيين على رسالة المهمة الأولية المعدة قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة.
محتويات كتاب التكليف : - الهدف من تدقيق البيانات المالية؛ - مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية ؛ - نطاق التدقيق؛ - شكل التقرير أو أية وسيلة أخرى لإيصال نتائج التكليف ؛ - رسالة تأكيد. - إضافة إلى ذلك يمكن تضمين كتاب التكليف مايلي: - ترتيبات متعلقة بتخطيط عملية	**محتويات رسالة المهمة :** - هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية ؛ - مسؤولية محافظ الحسابات ؛ - مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للمؤسسة؛ - مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة؛ - رسالة التأكيد؛ - الأتعاب ؛ - رزنامة الفاتورة والدفع ؛

التدقيق؛ - طلب تأكيد شروط التكليف ؛ - أسس احتساب الأتعاب . إضافة إلى ذلك يمكن تضمين كتاب التكليف مايلي: - ترتيبات تتعلق بارتباط مدققين آخرين ؛ - ترتيبات تتعلق بارتباط مدققين داخلين ؛ - ترتيبات تتم مع المدقق السابق. **محتويات كتاب التكليف :** - الهدف من تدقيق البيانات؛ - شكل التقرير أو أية وسيلة أخرى لإيصال نتائج التكليف؛ - أسس احتساب الأتعاب ؛ - ترتيبات تتم مع المدقق السابق **إعادة التكليف بالتدقيق** :قد قرر المدقق عدم إرسال كتاب تكليف جديد في كل فترة ومع ذلك فان العوامل التالية تجعل من المناسب إرسال كتاب جديد: - أي مؤشر يدل على أن العميل قد أساء فهم هدف ونطاق التدقيق ؛ - أية تعديل أو شروط خاصة بالتكليف ؛ - أي تغيرات هام في طبيعة أو حجم أعمال العميل ؛ - متطلبات قانونية .	إضافة إلى ذلك يمكن تضمين رسالة المهمة ما يلي : - أحكام متعلقة بمشاركة مدققين آخرين ؛ - أحكام متعلقة بإشراك مدققين داخليين ؛ - الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق. **محتويات رسالة المهمة** : - هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية؛ - مسؤولية محافظ الحسابات ؛ - مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للمؤسسة؛ - مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة؛ - الأتعاب . **التدقيقات المتكررة** :يحدد المدقق أثناء تأديته مهمته إذا كان من الضروري تذكير بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغتها لاسيما عند: - وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة حيال طبيعة ونطاق تدخلات المدقق؛ - مواجهة المدقق لمشاكل خاصة لدى مباشرته لأعماله ؛ - وقوع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق .

المصدر: اعتمادا على معيار التدقيق الجزائري والدولي ذو رقم 210

الفرع الأول :تحليل نتائج مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية ذات أرقام" 210"

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

- انه يجب تحديد شروط الارتباط بعملية التدقيق وذلك للاتفاق بين المدقق والإدارة ؛
- العناصر الأساسية التي يجب أن يشملها تقرير المدقق ؛
- الإجراءات التي يجب أن يستلزم بها المدقق عند إعادة التكليف بالتدقيق أي التدقيقات المتكررة.

إلا أن المعيار الجزائري فقد تناول كل بنود المعيار الدولي وقد أضاف إلى ذلك الفقرات رقم 14، 15، 16، 17 والتي تتناول الاتفاق على إطار مهمة التدقيق التعاقدية والتي تتمثل أهمها فيما يلي :

- لا ينبغي أن يقبل محافظ الحسابات مهمة تدقيق الكشوف المالية إلا عندما يتوصل إلى أن إطار مهمة التدقيق التعاقدية الذي تتبناه الإدارة مقبول ؛
- بدون وجود إطار مقبول لا يكون عند الإدارة أساس لمهمة التدقيق التعاقدية ولا يكون عند محافظ الحسابات مقاييس محددة ومناسبة يستند عليها تقييمه للكشوف المالية للكيان ,[1]

المطلب الثاني : مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 505

الجدول رقم (3-2): مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 505

المعيار الدولي للتدقيق 505 : التأكيدات الخارجية	المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية
مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار استخدام المدقق إجراءات تأكيد خارجية للحصول على أدلة الرقابة وفقا لمتطلبات المعيار الدولي 330 والمعيار الدولي للتدقيق 500 ولا يعالج الاستفسارات والمطالبات التي يعالجها المعيار الدولي للتدقيق 501.	مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.
إجراءات التأكيد : يمكن استعمال التأكيدات للحصول على أدلة حول: - وجود أو عدم شروط وظروف مشرعة أو غيرها مثل ضمانات الأداء أو تمويل ، في الاتفاقيات أو الترتيبات المبرمة مع أطراف ثالثة ؛ - رصد نفقات لم يتم الترخيص فيها بعد من	**إجراءات التأكيد :** يمكن استعمال التأكيدات للحصول على أدلة حول: -معلومات موضوع التأكيد أو الطلب ، كذلك رصيد الحسابات ، مكوناتها ، آجال الاتفاقيات ،العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة من طرف آخر؛

[1] اعتمادا على نتائج مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي رقم 210.

قبل السلطة التشريعية ؛ – استمرارية أهلية الأفراد لتلقي رواتب التقاعد. المعلومات المؤيدة التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن الهيئة الخاضعة للرقابة قد تزيد من التأكيد الذي يحصل عليه المدقق من الأدلة التي تتضمنها السجلات المحاسبية الداخلية أو إقرارات الإدارة .وبذلك يعرف التأكيد الخارجي بأنه رد خطي على المدقق من قبل طرف ثالث في صيغة ورقية أو عن طرق وسيط الكتروني أو غيره.	–رصد نفقات لم يتم الترخيص فيها بعد من قبل الإدارة ؛ –استمرارية أهلية الغير لتلقي رواتب التقاعد أو مدفوعات سنوية. المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن الإدارة غير صادرة عن المصدر الصحيح تزيد من التأكيد الذي يحصل عليه المدقق من الأدلة التي تتضمنها إقرارات الإدارة ، وبذلك يعرف التأكيد الخارجي بأنه دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه إلى المدقق من طرف الغير.

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

الفرع الأول : تحليل نتائج مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 505

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

- كل الإجراءات التأكيد التي يستلزم بها محافظ الحسابات للحصول على أدلة مثبتة ؛
- إجراءات محافظ الحسابات في حالة رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد ؛
- الإجراءات في حالة عدم تلقي الردود ؛
- الإجراءات في حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل ؛
- تقييم الأدلة المثبتة أي أدلة الرقابة

إلا إن المعيار الجزائري فقد تناول كل البنود المعيار الدولي وقد أضاف إلى ذلك جزء في الفقرة 3 والتي تناول فيها شرح بسيط لأنواع التأكيد الايجابي والتأكيد السلبي [1].

[1] اعتمادا على نتائج مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي رقم 505

المطلب الثالث : مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 560

الجدول رقم (3-3) : مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم **560**

المعيار الدولي للتدقيق " 560" الأحداث اللاحقة	المعيار الجزائري للتدقيق " 560" الأحداث اللاحقة
مجال تطبيق المعيار : الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة ،وان مصطلح (الأحداث اللاحقة) في هذا المعيار يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق.	**مجال تطبيق المعيار** :يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية ،وان مصطلح الأحداث اللاحقة التي تظهر بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره .
أحداث تقع لغاية تقرير المدقق : - على المدقق انجاز الإجراءات المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد بان كافة الأحداث لغاية تاريخ تقرير المدقق ، والتي قد تتطلب إجراء تسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية قد تم تشخيصها ؛ - إن إجراءات تشخيص الأحداث التي قد تتطلب إجراء التسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية ،والتي يتم القيام بها في اقرب وقت ممكن لتاريخ تقرير المدقق تتضمن تدقيق الإجراءات التي قامت بها الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد شخصت .	**أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق :** - من واجب المدقق وضع الإجراءات الكافية بجمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي من شانها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ إصدار التقرير والتي تتطلب أحداث تعديلات على الكشوف المالية ، قد تم تحديدها ؛ - إن إجراءات تحديد الأحداث التي قد تتطلب إجراء تعديلات في الكشوف المالية والتي يتم القيام بها في اقرب تاريخ ممكن منه لتاريخ تقرير المدقق تتضمن إدراك كافة الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة .
حقائق مكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل إصدار البيانات المالية : - لا يتحمل المدقق أية مسؤولية للقيام بإجراءات أو لعمل أي استفتار يتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ تقرير المدقق ؛ - عند اطلاع المدقق ، بعد تاريخ تقرير المدقق ولكن تم إصدار البيانات المالية ،	**حقائق اعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية :** - لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصداره تقريره ؛ - عند إعلام الإدارة المدقق إصدار تقريره قبل المصادقة على البيانات المالية ، بحدث من

على واقعة قد تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية ، يجب عليه دراسة ما إذا كانت البيانات المالية في حاجة إلى تعديل ، - في حالة عدم قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية في ظروف يعتقد فيها المدقق بضرورة التعديل .	شانه أن يحدث تعديلات على التقرير ، يجب عليه تحديد ما إذا كانت الكشوف المالية في حاجة إلى تعديل ؛ - إذا لم تعدل الإدارة الكشوف المالية في ظروف يعتبر المدقق انه من الضروري القيام بها ، استوجب على المدقق تغيير رأيه ثم إرسال تقريره .
حقائق مكتشفة بعد إصدار البيانات المالية : لا تقع على المدقق بعد إصدار البيانات المالية أية مسؤولية لعمل أية استفسارات تتعلق بذلك البيانات المالية .	**حقائق اعلم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية :** لا يلتزم المدقق بأية إجراء تدقي على الكشوف المالية بعد إشهارها .

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

الفرع الأول : تحليل نتائج مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 560

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

- الأحداث التي تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق ؛
- الحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل إصدار الكشوف المالية ؛
- الحقائق المكتشفة بعد إصدار الكشوف المالية .

إلا أن المعيار الجزائري فقد تناول كل البنود المعيار الدولي وقد أضاف إلى ذلك في الفقرة 2 والتي تناول فيها شرح بسيط لتاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ المصادقة عليها كذلك شرح لتاريخ تقرير المدقق .[1]

[1] اعتمادا على نتائج مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي رقم 560.

المطلب الرابع : مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 580

الجدول رقم (3-4) : مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدول ذو رقم 580

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

العناصر الرئيسية لإقرار الإدارة :	العناصر الرئيسية للتصريحات الكتابية :
- عند طلب إقرار الإدارة ، يطلب المدقق أن يعنون الكتاب إليه ، وان يتضمن معلومات خاصة ، ويؤرخ ويوقع بشكل مناسب ؛ - يؤرخ كتاب التمثيل عادة بنفس تقرير التدقيق ومع ذلك وفي ظروف معينة فقد يتم الحصول على إقرار الإدارة منفصل يتعلق بمعاملات خاصة أو إحداث أخرى خلال إجراء عملية التدقيق أو في تاريخ لاحق لتاريخ تقرير المدقق .	- عند طلب التصريحات الكتابية ، يطلب المدقق إن تعنون الرسالة إليه وان تتضمن معلومات خاصة ، وتؤرخ وتوقع بشكل مناسب ؛ - تاريخ التصريحات الكتابية عادة يكون اقرب او في نفس تاريخ تقرير المدقق .

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

الفرع الأول : تحليل نتائج مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 580

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

- الإجراءات المستلزمة على المدقق اتخاذها عند الحصول على إقرارات الإدارة (التصريحات الكتابية)؛
- مسؤولية المدقق اتجاه إقرارات الإدارة عندما تكون بمثابة دليل إثبات ؛
- العناصر الرئيسية لإقرار الإدارة ؛
- نموذج كتاب إقرار الإدارة .

إن المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي ولم تكن هناك أي إضافات في هذا المعيار. [1]

[1] اعتمادا على نتائج مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي رقم 580.

خلاصة الفصل :

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

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

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

تناول موضوع بحثنا هذا دراسة وتحليل لأهم جوانب الإطار الفكري للمحافظة الحسابات ومعاييرها كما تم التطرق بالدراسة إلى أهم خطرات وإجراءات مهنة محافظ الحسابات ، مجسدين من خلال ذلك لما معمول به في الواقع المهني الجزائري من قوانين وأحكام تشريعية ، ومن خلال دراستنا الميدانية حاولنا الوقوف على واقع الممارسة المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر ، بواسطة البحوث التي قمنا بها واقتباس بعض الأسئلة والحوارات على فئة من الخبراء ر محافظين الحسابات توصنا إلى النتائج والتوصيات التالية :

الاستنتاجات

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

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

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

3 - إن مهمة تطوير مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على المشكل وأسبابها وطرق علاجها ، وقد ظهر من خلال البحث أن محافظي الحسابات في الجزائر يواجهون في عملهم مصاعب متعددة منها:

- النقص في التدريب المهني الكافي للمحاسبين بسسب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين والمحاسبين أيضا .
- عدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل وثقل المسؤولية في كثير من الأحيان .
- ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها
- التنافس غير الشريف بين محافظي الحسابات .
- عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات .
- ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية وتوثيق روح التعامل بين أعضائها .
- تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات
- عدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها تلائم الواقع الجزائري .

4 - أن هناك أسباب عدم الرضا عن مهنة محافظة الحسابات في الواقع الجزائري حيث يمكن ذكر أهمها:

- التدريب المهني الحالي لا يتوائم مع مهنة محافظ الحسابات
- قصور النظام المحاسبي لمعالجة بعض الظواهر
- عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني
- عدم اختبار أداء المهنيين خاصة في البورصة
- اعتبار نتائج العمل إجراء قانوني
- افتقاد المهنة لهياكل واليات مهنية محددة .

التوصيات

من خلال دراستنا للجوانب المتعددة للواقع محافظ الحسابات في الجزائر ، وكذا من خلال دراسة القوانين والأحكام التي تحكم وتنظم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ، وجد أن هذه المهنة لازالت تحتاج إلى المزيد من التطوير حتى يرقى أداؤها إلى المستوى المقبول ، وبالتالي مواكبة التطورات والتحديات المعاصرة التي تواجهها الجزائر ، الأمر الذي يجعلها تقدم بعض التوصيات التي نرى بأنها مهمة في تطوير مهنة محافظ الحسابات وهي كالتالي :

- نوعية المراجعين بقواعد السلوك المهني وحثهم المستمر والتمسك بها ، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية وورش العمل التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد وبعواقب عدم الالتزام بها .
- حث مكاتب محافظي الحسابات على توفير الفرص لتنمية وتطوير مهارات ومعارف المحافظين من خلال برامج التعليم المهني المستمر ،
- تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق محافظي الحسابات مع التشدد في تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها سواء من قبل المحافظين أو من الشركات .
- حماية محافظي الحسابات وذلك من خلال إيجاد آلية معينة تمنع مستخدميهم عن الاستغناء عنهم دون إبداء أسباب ذلك .
- وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر وان يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات محافظي الحسابات .
- العمل على إنشاء لجان محافظي الحسابات في الشركات بأعضاء مستلين .
- تفعيل عملية الفحص الدوري لممارسات مكاتب محافظي الحسابات ، للوقوف على المخالفين لقواعد السلوك المهني ومعاقبتهم .
- العمل على تفعيل دور النقابات بشكل اكبر وإعطائها صلاحيات أكثر مما هي عليه ، نظرا لاتصالها المباشر بمحافظي الحسابات الخارجين .
- دعم المنظمات المهنية الخاصة بمحافظة الحسابات بحيث تكون قادرة على عقد ندوات ومؤتمرات تهتم بتطوير محافظ الحسابات وتوعيته .

أفاق الدراسة :

يمكن أن نشير إلى أن دراستنا هذه يمكن أن تكون مرحلة تمهيدية لمواضيع دراسات مستقبلية في مجال الخبرة المحاسبية وفي مجال التدقيق ولذا سوف نقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا والتي نراها مكملة لهذا البحث :

- أن الدراسة كانت محددة حيث تناولت الإصدارات الأولى والثانية لمعايير التدقيق الجزائرية ، حيث يبقى المجال مفتوحا أمام آخر الإصدارات ؛
- دراسة مقارنة بين معايير الدول الإسلامية للتدقيق ومعايير الجزائرية للتدقيق ؛
- مدى تطبيق محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المعتمدين لمعايير التدقيق ؛
- أهمية تطوير معايير التدقيق في الجزائر لتحقيق التوافق مع معايير التدقيق الدولية .

ومن خلال دراستنا لواقع محافظ الحسابات في الجزائر وجد أن المهنة لازالت تحتاج إلى المزيد من التطوير ، حيث أن القوانين والتشريعات التي تنظم هذه المهنة لا تستجيب لمتطلبات الممارسة المهنية ،بالإضافة إلى أن مختلف الهيئات والنقابات لا تقوم بدورها كما يجب وهذا على رأي اغلب محافظي الحسابات و الخبراء ، وكذلك نقص تنظيم هذه الهيئات الذي أدى إلى زيادة مشاكل محافظي الحسابات والمتربصين عوض حل مشاكلهم والسهر على حماية مصالحهم . وفي إطار دراستنا لبيئة محافظ الحسابات في الجزائر ، خاصة مع دخولها اقتصاد السوق وانفتاحها على الاقتصاد العالمي ودخول معايير التدقيق الجزائرية التي لم تطبق في الميدان إلى حد الآن ، كان لنا عدة اقتراحات وتوصيات والتي من شانها أن ترفع من مستوى المهنة في الجزائر ، وتقلل من المصاعب التي يواجهها لتقليص الفجوة بين محافظي الحسابات ومختلف مستخدمي القوائم المالية .

ونأمل في الأخير أن يساهم بحثنا هذا ولو بالشيء القليل في تدعيم البحث العلمي ، خاصة أن الجامعة الجزائرية تفتقد إلى هذا النوع من البحوث و إلى هذا النوع من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات ، ولذا عالجت دراستنا هذه جانب مهم من جوانب محافظي الحسابات على أمل أن تفتح المجال لبحوث أخرى في المستقبل تعالج جوانب أخرى من هذا النوع ، وان تلقى هذه المهمة الاهتمام الواسع من قبل الباحثين لإبرازها للرأي العام وإظهار أهميتها في دفع عجلة التنمية الاقتصادية ، وفي الأخير نرجو الله أن يكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع.

أولا : الكتب

1. أبو زيد الشحنة ،تدقيق الحسابات : مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية ،ط1، دار وائل ، عمان 2015.
2. احمد جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث : الإطار الدولي ،ط1 دار صفاء ، عمان 2009.
3. احمد جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكيد : وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ، ط1دار صفاء ، عمان ، 2011.
4. حامد الشمري ، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية ،ط1،الإدارة العامة للبحوث ، المملكة العربية السعودية ، 1994.
5. خالد عبد الله ، علم التدقيق الحسابات : الناحية النظرية والعلمية ، ط1دار وائل ،بدون بلد ،2000.
6. خالد عبد الله ، علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية ،دار وائل ، بدون بلد ،بدون سنة .
7. زاهرة توفيق ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، ط1دار الراية ، الأردن ، 2009.
8. سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر على ،المراجعة الخارجية : المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا لمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية ،ط1، الدار الجامعية ، 2002.
9. سمير الصبان ، نظرية المراجعة واليات التطبيق ، ط1 الدار الجامعية ، لبنان ، 1990.
10. سمير الصبان ، نظرية المراجعة واليات التطبيق ،ط1الدار الجامعية ،لبنان ، 2001.
11. غسان المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية ،ط2 ،دار الميسرة ، عمان ،2009.
12. محمد السرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل : الإطار النظري –المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي ،ط1، المكتب الجامعي الحديث ، لبنان ، 2007.
13. محمود الناغي ،دراسات في المعايير الدولية للمراجعة : تحليل وإطار التطبيق ، ط1، مصر ،2011.
14. هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ،ط3،دار وائل ، عمان ، 2006.
15. وليام توماس ،امرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ،ط1، دار المريخ ،مصر ، 1998.
16. القانون التجاري – بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل– ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر 1993 – ص : 184

ثانيا : البحوث العلمية

1. أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ،ماجيستر ، مشورة ،محاسبة وتدقيق ، الجزائر3، 2011 .
2. حسام الدين حماني ، التدقيق المحاسبي من منظرو المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، ماستر ، غير منشورة ، مالية ومحاسبة ،سطيف ،1، 2011.
3. زهير بوشامة ، دور معايير التدقيق الدولية في حوكمة الشركات / ماستر ، غير منشورة ، محاسبة ومالية ، ام البواقي ، 2014.

4. سامي بن عاشور ، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر ، ماستر ، منشورة ، فحص محاسبي ، بسكرة ، 2015.
5. عمر شريقي ، التنظيم المهني للمراجعة ، دكتوراه ، غير منشورة ، علوم اقتصادية ،سطيف 1،2012.

ثالثا: التظاهرات العلمية

1. براق محمد ، قمان عمر ، اثر الإصلاحات على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر ، مداخلة الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ورقلة يومي 29 و 30 نوفمبر 2011 .
2. بن اعمارة منصور وحولي محمد ، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة ، ملتقى علمي دولي ، باجي مختار ، عنابة ، يومي 13و 14 ديسمبر 2011.
3. سيد محمد ، بوعرارا شمس الدين ، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق ، ملتقى دولي ، سعد حلب ، البليدة ، يمومي 11 و 12 ديسمبر 2012.
4. عطاء الله الحسبان ، مدى تعامل مدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير التدقيق الدولية الخاصة ببيئة أنظمة المعلومات للمحافظة على امن وسرية المعلومات في البنوك التجارية الأردنية ، المؤتمر الثالث " الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول –التحديات والآفاق المستقبلية –كلية العلوم الإدارية والمالية ، جامعة الإسراء الخاصة بالاشتراك مع كلية بغداد للعلوم الاقتصادية يومي 28 و 29 افريل 2009.

رابعا : القرارات

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ،مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، رقم 002، الجزائر ، 04 فيفري 2016.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، رقم 150، الجزائر ، 11أكتوبر 2016.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،وزارة المالية ،يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ،،رقم 23 ، الجزائر ، 15 مارس 2017.
4. المادة 3 من القانون 91 – 08 .
5. المادة 4 من القانون 91 – 08 .
6. المادة 6 من القانون 91 – 08.
7. a Pratique de Commissariat aux Comptes en Algérie – N-E Saadi et A . Mazouz – édition SNC – P : 27 -

خامسا : الجرائد والمجلات العامة

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 07المؤرخة في 02فيبراير 2011.
2. عبد الله بامشموش ، تطبيق معايير التدقيق ، مجلة المحاسب القانوني ، لايمن ، العدد التاسع ، مارس 2010.
3. الجريدة الرسمية رقم 20 لـ 1 ماي 1991 .
4. كاظم حسين ، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، كلية بغداد العلوم الاقتصادية ، العدد 23،2013.

سادسا : المواقع الالكترونية

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ماهي معايير المراجعة الدولية

https://Mouhasaba.3ouloum.orgt/t89-topic

2. http ;//www.bayt.com/ar/specialties/q/195506 ,2017/04/02

سابعا : المقابلات الشخصية :

1. بن جبور عبد القادر ، مكتب الخبرة المحاسبية ،خبير محاسب محافظ الحسابات ،(مقابلة شخصية).
2. مرحوم محمد الحبيب ، مكتب الخبرة المحاسبية ، خبير محاسب محافظ الحسابات ،(مقابلة شخصية (دكتور جامعي) جامعة عبد الحميد ابن باديس –مستغانم.

الملخص:

نظرا لأهمية مهنة محافظ الحسابات حرص المشرع الجزائري كل الحرص على التنظيم الجيد لها ، ليكون أداؤها جيدا ، وهذا ما جاء في القانون 91-08 الصادر سنة 1991 المتعلق بالمهنة محل الدراسة والغي هذا القانون بالقانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 .

تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا ،لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ الحسابات .يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر ، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة يمكنه كذلك أن يتطلب من التابعين للشركة أو على كل التوضيحات والمعلومات ، وان يقوم بكل التحقيقات التي يراها لازمة وله أن يطلب من كل الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة معها ، ويقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل سنة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا ، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون ؛كما يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري .

كما تطرق المشرع إلى المسؤوليات التي يتحملها المهني ، نتيجة خطا أو مخالفة ، كما بين العقوبات التأديبية التي قد يتعرض لها ، إذ قد يتعرض لها ، قد يتعرض لمسؤولية مدنية جراء تسببه في أضرار للشركة أو للغير كم يتعرض لمسوولية جنائية عن كل خطا جزائي وذلك من باب الردع وفرض الصرامة في العمل واحترام القانون . فمن خلال دراستنا حاولنا إلقاء الضوء على أهم الجوانب التي تمس المهنة منها معايير التدقيق الدولية ISA و معايير التدقيق الجزائرية NAA ، فكانت النتيجة بتطور التدقيق في الجزائر وهذا بالاتساق مع معايير التدقيق الجزائرية التي تبنتها الجزائر.

الكلمات الافتتاحية : محافظ الحسابات – الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات -المعايير الجزائرية للتدقيق – معايير التدقيق الدولية .

Résumé :

A l'instar de son homologue français , le législateur algérien a adopté une politique claire vis-à-vis de la certification des comptes par la création d'un professionnel qui à pour mission de veiller à ce que les comptes de la société donnent l'image fidèle de la situation réel de cette dernière, il s'agit de profession dérager une loi 08-91 et 01-10.

Ce professionnel de chiffre est chargé de certifier et approuvé les comptes de la société ainsi d'établir des rapports . et enfin il est tenue d'informer les actionnaires de toutes informations concernant la gestion de la société il et tenue aussi de révéler les faits délictueux au procureur de la république causé à un tiers comme il est responsable devant le conseil nationale d'experts comptable , commissaires aux comptes et comptable argées de toutes fautes disciplinaire.

A travers cette étude , nous avons essayé de mettre une vision sur les aspects les plus importants de ce métier tels que les normes audites internationales ISA et les normes audites algériennes NAA,

A la fin on a réaliser un bon développement en Algérie, grâce à l'audit .

Les mots clés : commissaires aux comptes – la chambre nationale des commissaires aux comptes-les normes d'audit internationales- les normes d'audit algérienne .