وزارة التعليم العـالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس- مستغانم-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المـــالية والمحـــاسبة

تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر اكاديمي في تدقيق ومراقبة التسيير

الموسومة ب:

واقع تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

من إعداد الطالب:

- قوعيش عبد القادر
- عبو محمد

تحت إشراف الأستاذة:

د: عتيق عائشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	قبايلي حاجة	أستاذ محاضرة	جامعة مستغانم
مقررا ومشرفة	عتيق عائشة	أستاذ محاضرة	جامعة مستغانم
مناقشا	حجار آسيا	أستاذ محاضرة	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2021 / 2020

كلمة شكر

بداية الشكر لله عز وجل الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع

كما أشكر الأستاذة المؤطرة " الأستاذة عتيق عائشة" والتي ساعدتني كثيرا في إعداد مذكرتي بدءا بالخطة العملية والمراجع التي أفادتني كثيرا ، جعلها في ميزان حسناتها يوم لا ظل إلا ظله.

والشكر موصول لجميع أساتذة جامعة عبد الحميد بن باديس جامعة مستغانم من درسني ومن لم يدرسني

وختاما أشكر كل من ساهم معي وساعدني في إنجاز هذا العمل من بعيد أو قريب ولو بالكلمة الطيبة والدعم المعنوي

محمد – عبد القادر

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي وتعبي إلى :

الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما

الأخوة والأخوات أدامهم الله نعمة لا تزول

زملاء الدرب الدراسة أنار الله لهم الطريق

إلى كل طالب علم

محمد – عبد القادر

الفهرس

فهرس الموضوعات

الواجهة .....

شكر وإهداء .....

مقدمة .....أ

الفصل الأول: الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات

تمهيد :..... 5

المبحث الأول: ماهية مهنة محافظ الحسابات 6

المطلب الأول: مفهوم مهنة محافظ الحسابات 6

الفرع الأول: تاريخ مهنة محافظ الحسابات 6

الفرع الثاني:تعريف محافظ الحسابات 10

المطلب الثاني:خصائص مهنة محافظ الحسابات ومهامه 13

الفرع الأول: خصائص مهنة محافظ الحسابات 13

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات 14

المبحث الثاني: ممارسة مهنة محافظ الحسابات 17

المطلب الأول: حقوق وواجبات محافظ الحسابات وأتعابه 18

الفرع الأول: حقوق وواجبات التزامات محافظ الحسابات.....18

الفرع الثاني: أتعاب محافظ الحسابات 20

المطلب الثاني: التزامات محافظ الحسابات وتقريره 21

الفرع الأول: التزامات محافظ الحسابات 21

الفرع الثاني:تقرير محافظ الحسابات 24

الفصل الثاني: الإطار العام للتدقيق

تمهيد :..... 29

المبحث الأول: ماهية التدقيق 30

المطلب الأول: مفهوم التدقيق 30

الفرع الأول: نشأة التدقيق 30

الفرع الثاني:تعريف التدقيق 34

المطلب الثاني:أهداف التدقيق وأنواعه 35

الفرع الأول: أهداف التدقيق وأهميته 35

الفرع الثاني:أنواع التدقيق 38

المبحث الثاني:معايير التدقيق الدولية 39

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية.....39

الفرع الأول: تعريف معايير التدقيق الدولية.....39

الفرع الثاني:أساليب معايير التدقيق الدولية وأهدافها 40

المطلب الثاني:خصائص معايير التدقيق الدولية وأهم إصدارتها 43

الفرع الأول: خصائص معايير التدقيق الدولية 43

الفرع الثاني:أهم إصدارات معايير التدقيق الدولية 44

الفصل الثالث: واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات

تمهيد :..... 49

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق في الجزائر 50

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر 50

الفرع الأول: الفترة 1969-1980 50

الفرع الثالث: الفترة ما بين 1988-1991 51

الفرع الرابع: الفترة ما بين 1991-2010 51

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر 52

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة 52

الفرع الثاني: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.....53

الفرع الثالث: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.....54

المطلب الثالث: اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية 56

الفرع الأول: لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل 56

الفرع الثاني: لجنة مراقبة الجودة 56

المبحث الثاني: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية NAA.....57

المطلب الأول: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية NAA.....57

الفرع الأول: المعيار الجزائري "210" اتفاق حول أحكام مهام التدقيق".....57

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية ".....59

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 560 "الأحداث اللاحقة".....60

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق "580" التصريحات الكتابية.....61

المطلب الثاني: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية NAA.....62

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق "300" تخطيط تدقيق الكشوف المالية 62

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق "500" العناصر المقنعة 63

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق " 510" مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية "..... 65

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	أهداف التدقيق	36
2	أهم معايير التدقيق الدولية ISA	46

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1	مهام محافظ الحسابات	17
2	المسئولية التأديبية لمحافظ الحسابات	19

مقدمة

إن التطور الذي شهده القطاع الاقتصادي، وتحول المنشأة الصغيرة إلى مؤسسات عملاقة تنشط في شتى بقاع العالم، والأهمية التي اكتسبتها هذه المؤسسات عبر الزمن وانتقال معاملاتها من معاملات بسيطة إلى معاملة معقدة، مما استلزم تطوير واستحداث مهنة جديدة من غير المحاسبة، وأطلق عليها مراجعة الحسابات، وذلك لضمان وسيلة أمان للمتعاملين الاقتصاديين مع المؤسسات ومستخدمي قوائمها المالية وذلك خاصة بعد الفصل بين الملكية عن الإدارة، وأن الأزمات المالية التي وقع بها العالم زاد من أهمية ومصداقية المراجع الخارجي لما تكتسبه تقاريره المالية التي يقوم بإصدارها في نهاية السنة عن وضعية المالية للمؤسسة وهي بمثابة المرأة التي تعكس صورة المؤسسة للمتعاملين الاقتصاديين الحاليون والمحتملين، حيث أن شفافية ومصداقية هاته التقارير تحفز المستثمرين المحتملين، كما تطور بعد ذلك عمل المراجع لديهم كافة المسيرين في المؤسسة على اعتبار أنهم يعتمدون بشكل كبير على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات.

وقد اختلفت مبادئ التدقيق من بلد لأخر، حيث لكل بلد مبادئ معينة وطرق يسير عليها في عملية المراجعة الحسابات، وبعد تطور الشركات، وظهور الشركات متعددة الجنسيات التي تنشط في شتى بقاع العالم، وتطور الممارسات المهنية لمهنة المراجعة الخارجية، وهو الأمر الذي أدى بالهيئات الدولية إلى تدقيق الفارق بين ممارسة مهنة المراجعة بين الدول، فقد قامت الهيئات الدولية، وفي مقدمتها الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى إصدار جملة من الإرشادات ووضع إطار وخطوات وإجراءات تعمل على توحيد الممارسات مملة في المعايير الدولية للمراجعة.

والجزائر مغيرها وجب عليها مواكبة التطور خارج حدودها لاسيما أن كل الدول المتقدمة قامت بالخطوة الأولى، وسارعت إلى تطبيق هاته المعايير الدولية، كما أن التزاماتها الدولية خصوصها مع إبرامها إلى اتفاقيات دولية مع مختلف دول العالم، وارتقاب انضمامها إلى منظمة التجارة العالمية، هذا ما جعلها تخطيط خط الدول المتقدمة، وحتى الدول النامية،

فقامت بتطوير نظامها المحاسبي المالي، وكذا إصلاح منظومة مهنة المراجعة في الجزائر وإعطائها الشكل القانوني الذي تستحقه من أجل أن يرقى أدائها إلى المستوى المقبول دوليا.

ومما سبق نطرح الإشكالية التالية:

هل يستعين محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير مهنة التدقيق؟

للإجابة عن هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يرتكز محافظي الحسابات في الجزائر على الخبرات السابقة؟
- هل تطبق المعايير الدولية للتدقيق من طرف محافظي الحسابات؟
- هل معايير مهنة التدقيق بالحد من أخطار التدقيق؟

فرضيات الدراسة:

- لا يرتكز محافظي الحسابات في مهنة التدقيق على الخبرات السابقة
- لا يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق من طرف محافظ الحسابات
- تساهم معايير مهنة التدقيق بالحد من أخطار التدقيق

أسباب اختيار الموضوع:

- رغبة شخصية وميول لدراسة الموضوع
- إثراء المكتبة الجزائرية بمراجع في هذا الموضوع

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الدراسة في المساهمة الإيجابية التي يقوم بها محافظ الحسابات في الوقوف على القوائم المالية، وبشكل خاص على جدول سيولة الخزينة، والتي تمكن مستخدميها من معرفة الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والأنشطة التمويلية للشركة على

الأساس النقدي لتتلاءم مع قراراتهم، وكلما كان التقرير الذي يقدمه محافظ الحسابات ذو جودة عالية كلما كان يخدم شرائح أكثر في المجتمع سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

أهداف الدراسة:

-التعرف على مدى أثر معايير مهنة التدقيق على محافظ الحسابات

-تحديد جوانب النقص في ممارسات محافظي الحسابات

-تشخيص واقع التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق

المنهج المستخدم:

بناء على طبيعة الإشكالية المطروحة، وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذا البحث، وقصد الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة والتمكن منه، استخدمنا المناهج لمتبعة في الدراسات المالية ولاقتصادية، وعليه فإن المنهج المستخدم كان المنهج الوصفي والمنهج التحليلي.

تقسيم البحث:

ارتأينا تقسيم البحث إلى ثلاث فصول:

الفصل الأول: الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات

الفصل الثاني: الإطار العام للتدقيق

الفصل الثالث: واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات

الفصل الأول

تمهيد:

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 المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة، ويتضح أبرز 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 مجاله وتنوع الأشكال القانونية للمنشآت فإن هدف محافظ الحسابات أضحى أعم وأوسع 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 تقريرها ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة من نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها وعن المركز المالي في نهاية الفترة.

تأسيسا على ما تقدم فقد ركز الأكاديميين المهتمين في العديد الدول على تطوير معايير محافظ الحسابات وإجراءاتها لتحقيق التوازن بين مسئولية 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 بعد بمثابة شهادة بأن 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.

المبحث الأول: ماهية مهنة محافظ الحسابات

تهدف هذا المبحث إلى توضيح مختلف الجوانب القانونية لمحافظ الحسابات من خلال تعريف محافظ الحسابات والإطار القانوني لمحافظ الحسابات و مهام محافظ الحسابات

المطلب الأول: مفهوم مهنة محافظ الحسابات

مهنة محافظ الحسابات لها أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة، خاصة في ظل التطور و كبر حجم المؤسسات عرب العصور، حيث أنو يعتبر أداة رقابة خارجية فعالة تساعد على مكافحة الغش على مكافحة الغش والحد منه، ودعامة أساسية لتأكيد الصورة ال حقيقية والوفية للوضعية المالية للمؤسسة، من خلال التزام هبالمعايير الدولية للتدقيق وقو اعد السلوك المهني بالإضافة على أداء مهمتهوفق منهجية محددة تحظى بقبول عام لدى أصحاب المهنة.

الفرع الأول: تاريخ مهنة محافظ الحسابات

1. مهنة محافظ الحسابات قبل 1988:

لقد تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية في سنة 1970 بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث جاء في المادة 39 منه ما يلي:" يكلف وزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين المحافظين للحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع لاقتصادي والتجاري، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو الهيئة العامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها وتحليل حالتها الأصولية والخصوصية".[1]

[1]: رضا زهواني، ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، 1 العدد التاسع ا.لد الثالث، سنة 2016، ص 9.

وفي المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 تم تحديد واجبات ومهام محافظي في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص محافظة الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة: اللذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين:[1]

- مراقبون عامون للمالية
- مراقبو المالية
- موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية

وتبين مما سبق أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام اعتبر كموظف عام في الدولة، يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة، وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا أنذاك والمتمثل في نمط التسيير الموجه، والذي تكرس أيضا في المهام الموكولة لموظفي الحسابات والمتمثلة في:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية، مباشرة وغير مباشرة على تسيير الهيئة موضوع المراجعة.
- متابعة تنفيذ الحسابات والموازنات أو الكشوف التقديرية للمؤسسة، وفقا لمقتضات الخطة
- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية أو المالية
- ضمان انتظام ونزاهة الجرد وحسابات النتائج المتضمنة في المحاسبة العامة أو المحاسبة التحليلية لكل مؤسسة [2].

[1]: رضا زهواني، ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر، المرجع السابق، ص 10.

[2]: كوثر مياسي، مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم تسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015، ص21.

فمهمة محافظ الحسابات هنا لا تنحصر في تقييم ونزاهة المعلومات المحاسبية، إذ ينبغي أن تبرر أيضا أخطاء التسيير، وتقييم نوعية التسيير المالي والتجاري للهيئة التي تمت مراجعتها، وهو ما يتنافى مع المهام الموكلة لمحافظ الحسابات على الصعيد الدولي.[1]

ومما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد ما يلي:

- 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 لوطنية وتنامي 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 ومعايير تحكمه
- إعادة هيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات الوطنية دعا إلى الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة وترجمة ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة والذي أنشئ بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 والذي أغلى صراحة المادة 39 من الأمر 69-107 وضمنيا المرسوم 70-173 الخاص بمحافظة الحسابات والمشار إليهما أعلاه، حيث أعطى القانون 80-05 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرفق والمؤسسات و الهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.[2]

[1]: : كوثر مياسي، مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية، المرجع السابق، ص 22.

[2]: المرجع نفسه، ص23.

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

2. محافظة الحسابات بعد 1988:

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدأ للعيان عدم نجاعة الإستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر، وانكشفت عيوب وأساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير والمخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وتأخذ في الغالب شكل شركة الأسهم أو شركة ذات مسئولية محدودة، 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 والعودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة محافظة الحسابات وانحصر مجال اختصاص مجلس المحاسبة برقابة:[1]

- مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية

[1]: نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، سنة 2012، ص17.

- 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 تسيير النظم الإجبارية للتأمين وحماية الاجتماعيين
- استعمال والمساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبية
- استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الاجتماعية أو العلمية أو التربوية أو الثقافية.

الفرع الثاني:تعريف محافظ الحسابات وتعيينه

أولا: تعريف محافظ الحسابات

هناك عدة تعاريف لمحافظ الحسابات قد تختلف لكنها تحافظ في معناها على مجموعة من المميزات والمعايير التي لا بد أن تتوفر في محافظ الحسابات، وقبل تعريف محافظ الحسابات لا بد من تعريف مهنة محافظ الحسابات.

محافظة الحسابات وهي رقابة تمارس ن طرف مهنيين مؤهلين قانونيا للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة.[1]

تعتبر محافظة الحسابات من أنواع التدقيق الخارجي التي تعد إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض الأنواع من المؤسسات التي حددها المشرع، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأي الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج، ومدى تعبيرها

[1]: نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات ، المرجع السابق، ص18.

عن المراكز المالي الحقيق للمؤسسة، أي أن محافظة الحسابات ينصب عملها على الجانب المحاسبي والمالي.[1]

التعريف الأول: عرف القانون التجاري الجزائري محافظ الحسابات في المادة 715 مكرر 4: " تعين الجمعية العامة للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر، لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين في 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 حسب الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادقون على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة 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.

التعريف الثاني: حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر على أنه:" كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسئوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها الأحكام التشريع المعمول به".[2]

لقد فرض المشرع على معظم المؤسسات مراقبة قانونية مستقلة، للمصادقة على صحة ودقة الحسابات السنوية والتحقيق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير لمجلس الإدارة، ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، وتقوم الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة بتعيين لمدة ثلاث سنوات محافظ للحسابات أو أكثر مع امكانية تحديد مدة توكيل المدقق مرة واحدة.

[1]: كوثر مياسي، مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية ، مرجع سبق ذكره، ص25.

[2]: نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات ، مرجع سبق ذكره، ص 19.

التعريف الثالث: يعرف محافظ الحسابات على أنه:" كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسئوليته الخاصة اثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة، على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد".[1]

ثانيا: تعيين محافظ الحسابات

لقد أولى المشرع الجزائري عملية تعيين محافظ الحسابات أهمية خاصة حتى يحظى محافظ الحسابات بالاستقلالية عند قيامه بعمله، ويظهر هذا جليا في المادة 26 من القانون 10-01 المؤرخ في 28 رجب 1421 الموافق ل يوليو 2010، حيث صرح بأن الجهة العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها هي المسئولة عن تعيين محافظ الحسابات كما يمكن تعيينه، في العقد التأسيسي الدمعية العامة التأسيسية، الدمعية العامة العادية مع التأكد من عدم وجود موانع بواسطة القضاء.

حيث في الشركات الفردية يقوم صاحب المشروع بتعيين محافظ الحسابات، وفي شركات الأشخاص فأمر تعيينه يكون باتفاق الشركاء، أما في الشركات المساهمة فإن السلطة تعيين محافظ تكون من اختصاص الجمعية العمومية للمساهمين، من ذلك نلاحظ أن حق تعيين المحافظ يكون في يد من سيوجه إليهم التقرير، وفي الشركات المساهمة قد تفوض الجمعية العمومية سلطة تعيين المحافظ إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا للشركة، غير أنه في حالة استقلالية المحافظ في موضع تساؤل قد يشعر المحافظ بأنه مدين للإدارة لأنها السبب في الاستعالنة به، وخاصة أن عمل المحافظ هو إبداء الرأي حول القائمة المالية المعدة من قبل الإدارة ولهذا لا يجب تفويض سلطة تعيين المحافظ على استقلالية وحياد المحافظ.

[1]: بوحفص رواني، المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حالة مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير البيئة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2007، ص 4.

المطلب الثاني:خصائص مهنة محافظ الحسابات ومهامه

الفرع الأول: خصائص مهنة محافظ الحسابات

1. الاستقلالية:

سعيا للأداء الجيد والكامل لمحافظ الحسابات يجب عليه أن يتمتع باستقلالية كاملة اتجاه هيئات المؤسسة الموضوعة تحت رقابته والابتعاد عن أي حالة تؤثر على حكمه المحايد المشرع الجزائري ومن 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 يوضع فيها محافظ الحسابات في المؤسسة موضوع المراقبة:

- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا، وحتى يتمكن محافظ الحسابات من الحفاظ على استقلاليته المادية والمعنوية يجب احترام ما يلي:[1]
- قبول عدد الوكالات وما يتناسب مع مؤهلاته وامكانيات مكتبه
- الاختيار الأمثل لمساعديه
- المساهمة الشخصية في كل مراحل المهمة
- التحسين الدائم لمعارفه ومساعديه
- توزيع المهام على أعضاء مكتبه
- احترام توصيات مجلس المنظمة الوطنية بشأن المعايير التقنية والمهنية [2].

[1]: بوحفص رواني، المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حالة مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ، المرجع السابق، ص05.

[2]: رادة فاروق دريباتي، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي دراسة ميدانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماستر في المحاسبة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة تشرين، سنة 2009، ص 34.

2. المؤهلات:

يمكن ترجمة المؤهلات بالتكوين النظري والتطبيقي، حيث تشمل المعرفة في ثلاث مجالات أساسية:

- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة
- معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة جيدا ليس فقط من الناحية لمحاسبية، ولكن على مستوى أنظمتها وتنظيمها، مسيريها، محيطها الخارجي
- معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهمته [1].

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات

يمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مهام دائمة ومهام خاصة:

1. المهام الدائمة:

تتمثل المهام الدائمة لمحافظ الحسابات دون أي تدخل في التسيير فيما يلي:

- المصادقة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية للشركة وأنها تعطي الصورة الصادقة للوضعية المالية وممتلكات الشركة في نهاية السنة المنصرمة.
- التحقق من صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص
- احترام مبدأ المساواة بين المساهمين
- الوقاية من الصعوبات التي تواجهها الشركات في نطاق إجراء الإنذار
- الكشف لوكيل الجمهورية عن الأفعال غير الشرعية التي يعلم بها
- إصدار شهادات وتقارير عن مختلف الأحداث التي قد تعيشها الشركة

[1]: رادة فاروق دريباتي، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي دراسة ميدانية ، المرجع السابق، ص 35.

- وفي حالة إعداد الشركة لحسابات مدعمة، فإن محافظ الحسابات يشهد أيضا بأن الحسابات المدعمة صحيحة بناء على وثائق محاسبية أو تقارير محافظي الحسابات في الشركات التي تملك فيها الشركة أسهما[1].

ووفقا لأحكام القانون المنظم لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر فإنه يترتب على المهام الدائمة إعداد محافظ الحسابات للتقارير التالية:

- ✓ تقرير يتضمن المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبرر قانونا
- ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات عند الاقتضاء
- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات
- ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين
- ✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية
- ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية
- ✓ تقرير خاص ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال[2].

[1]: رادة فاروق دريباتي، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي دراسة ميدانية ، المرجع السابق، ص 36.

[2]: سوداني رحمة، دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي، شهادة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2016، ص 53.

2. المهام الخاصة:

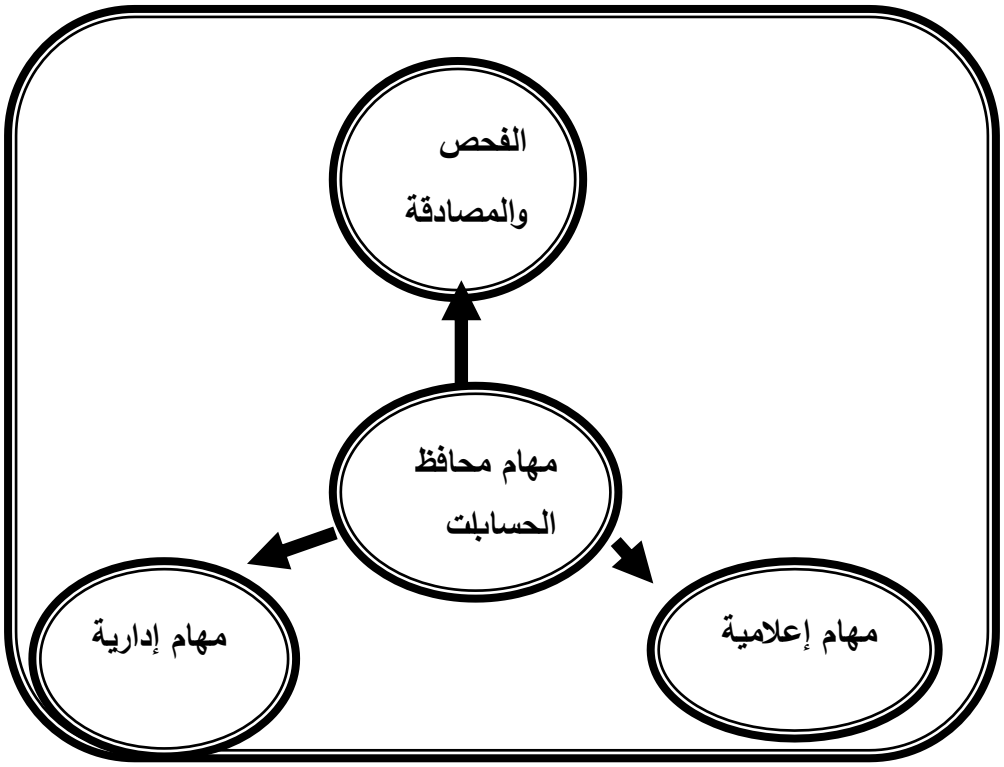
بالإضافة إلى المهام الدائمة السابقة يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة، ويمكن تلخيصها كما يلي:

- قرار الشركة بزيادة أو تخفيض رأس المال
- إنشاء شهادات الاستثمار، شهادات الحق في التصويت وإصدار قيم منقولة
- مشروع الإدماج أو الانفصال أو تحويل أو تصفية الشركة
- إخطار الجمعية العامة بكل المخالفات التي اكتشفها
- استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة وإخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية

يعمل محافظ الحسابات وفق ما يحدده القانون والمعايير من خلال مسئولياته والتزاماته اتجاه الشركة دون التدخل في التسيير، يقوم محافظ الحسابات بمهام دائمة تتمثل في فحص السجلات والحسابات للشركة محل التدقيق ومدى مطابقتها مع القواعد المعمول بها، وبمهام خاصة متعلقة بأحداث غير متوقعة وجب عليه إعداد تقرير خاص بشأنها.[1]

[1]: رحمة، دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي، المرجع السابق، ص 54.

يمثل الشكل رقم (01): مهام محافظ الحسابات



المصدر: رحمة، دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي، المرجع السابق

المبحث الثاني: ممارسة مهنة محافظ الحسابات

تم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة وذلك حسب المادة 26 من قانون 01 – 10 المؤرخ في 29 جوان 2010 "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية" وذلك عند تحرير الحصص العينية كلها وتحرير على الأقل 25% بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم)، هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأولين وتعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

المطلب الأول: حقوق وواجبات محافظ الحسابات وأتعابه

الفرع الأول: حقوق وواجبات ومسئوليات محافظ الحسابات

أولا: حقوق محافظ الحسابات

- الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات و الوثائق المحاسبية والكتابات التابعة للكيان.
- طلب توضيحات ومعلومات (خاصة بالكيان أو المؤسسات المرتبطة به)، والقيام بالتفتيشات اللازمة [1]
- حق حضور اجتماعات مجلس الإدارة المجتمع لإقفال حسابات السنة المالية المنتهية
- حضور الجمعية العامة المستدعية للتداول على أساس تقريره وحق التدخل
- حق استدعاء الجمعية العامة غير العادية في حالة الاستعجالات
- الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لأخر السنة المالية للعهدة
- حق الاستقالة دون التخلص من الأزمات القانونية شريطة إشعار الكيان مسبقا بمدة ثلاثة أشهر مع تقديم تقرير عن المراقبات والإثباتات الحاصلة
- حق مناقشة قرار العزل. [2]

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات

- الأداء الشخصي للمهنة
- الالتزام بالعقد المهني
- عدم التدخل في تسيير الكفاءة

[1]: كوثر مياسي، مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية، المرجع السابق، ص 29.

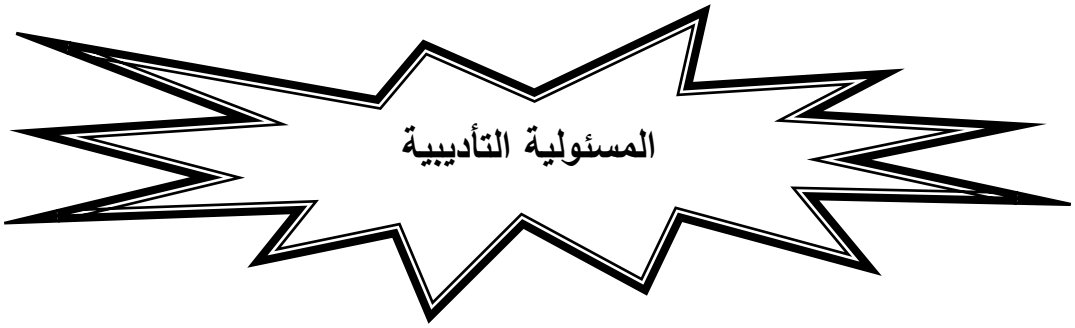
[2]: المرجع نفسه، ص 30.

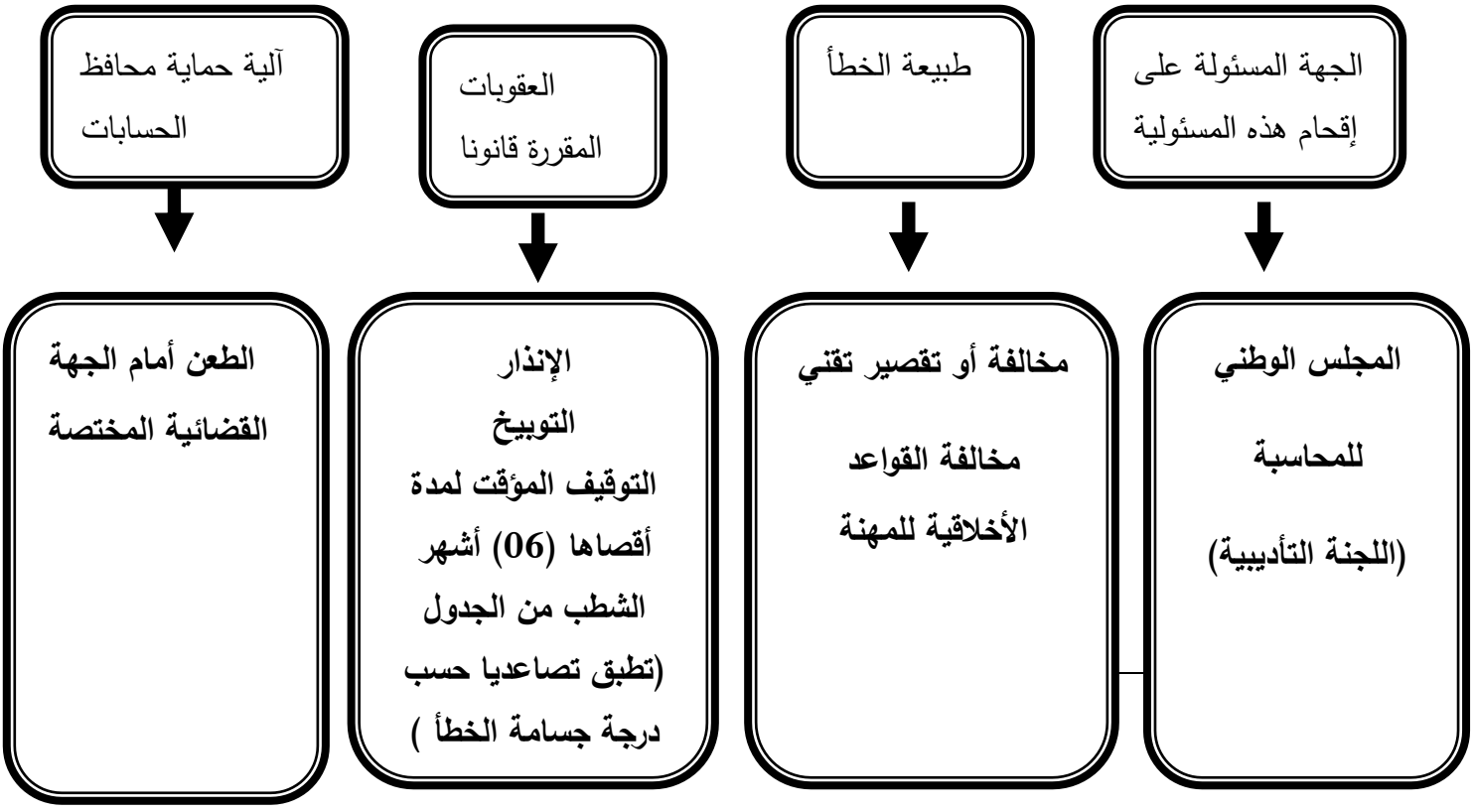
- احترام معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها
- تصحيح الأخطاء ومعالجتها
- تقديم خلاصة نتيجة أعماله تتمثل في تقرير يقدمه لمن يهمه الأمر
- احترام قواعد قانون الشرف المهني وأدائها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله

ثالثا: مسئوليات محافظ الحسابات

أثناء ممارسة محافظي الحسابات لمهامهم قد يصدر منهم خطأ بقصد أو عن غير قصد، وبالتالي يترتب عن مثل هذه الحالات مسئوليات عدة.[1]

الشكل رقم (02): المسئولية التأديبية لمحافظ الحسابات





المصدر : كوثر مياسي، مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية، المرجع السابق

الفرع الثاني: أتعاب محافظ الحسابات

إن القاعدة العامة هنا أن الذي يقوم بتحديد الأتعاب، هي الجهة التي قامت بالتعيين، على أنه في الشركات المساهمة يكون منوطا بالهيئة العامة للمساهمين أصلا، إذ تحدد الأتعاب من قبل هذه الهيئة قبل صدور قرارها بتعيين المحافظ، وهذا هو العرف السائد، أما الذي إذا لم يتسن للهيئة العامة القيام بذلك فهي تفوض مجلس الإدارة، ولكن لهذا الحد أقصى لا يمكن تجاوزه.

إن الأتعاب والرسوم المستوفاة من العميل عن عملية التدقيق، قد تتخذ كل أو بعض الأشكال التالية:

- **الأتعاب الثابتة:** وتحدد سلفا كمبلغ معين غير قابل للزيادة
- **الأتعاب المتغيرة:** وتكون حسب الوقت الذي يمضيه المحافظ أو مندوبون في عملية التدقيق
- **الأتعاب الشرطية:** ويتوقف مقدار هذه الأتعاب على نتائج مستقبلية، ومثل هذه الأتعاب المخالفة لآداب المهنة، إلا إذا كانت متوقفة على النتائج الضريبية، حيث التحقيقات هنا من عمل دائرة الضريبة ولا دخل للمحافظ فيها.

وبالعودة إلى المادة 37 من القانون رقم 10-01 يتبين لنا أن محافظ الحسابات لا يمكن في أي حال من الأحوال أن يتلقى أجرا أو أي امتياز مهما كان نوعه، إنما يتلقى: [1]

أ. **أتعابا:** مقابل المهمة التي يقوم بها وتكون محددة مسبقا من طرف الجمعية العامة أو هيئة المداولات.

ب.**تعويضات:** المصاريف التي ينفقها محافظ الحسابات في إطار تأدية مهامه

[1]: Michael C. Jensen et William H. Meckling, Managerial behavior, agency costs and ownership structure, Harvard Business School, 1976 ,p.16.

" على العميل أن يرد للمحافظ أية مصاريف يدفعها هذا الأخير أو يتحملها أثناء تأدية عمله والخاصة بأعمال الشركة، لأنها منفصلة عن مسألة الأتعاب".

ملاحظة:

- لا يمكن في أي حال من الأحوال احتساب أتعاب محافظ الحسابات على أساس النتائج التي حققها الكيان المعني
- تجدر الإشارة هنا إلى النظام القديم حسب القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، يعتمد في تحديد الأتعاب على السعر المحدد من السلطات العمومية المختصة بالتنسيق مع المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات. [1]

المطلب الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات وتقريره

الفرع الأول: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

طبقا للمواد 08 والمواد 46-56 من القانون 10-01 إلى مجموعة من الشروط التي يجب أن تتوفر في الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذي سيمارسون مهنة المحاسبة، هذه الشروط منها ما يتعلق بالحفاظ على شرف وسمعة المهنة، وهذا حرصا من المشرع للارتقاء بهذه المهنة النبيلة والحساسة إلى درجات يمنع فيها المتطفلين والأشخاص غير المؤهلين إلى الاقتراب منها، وتتمثل هاته الشروط فيما يلي:[2]

[1]: كوثر مياسي، مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية، المرجع السابق، ص 36.

[2]: المرجع نفسه، ص37.

1. الشروط المتعلقة بالشخص الطبيعي: تتمثل فيما يلي:

- الجنسية الجزائرية
- أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معادلة لهما

الاعتماد والتسجيل في الجدول: أن يعتمد من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يسجل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات

- أداء اليمين القانونية
- أن لا يكون محكوما عليه بجنحة أو جناية مخلة بشرف المهنة
- التمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية (أن لا يكون مثلا ممنوعا عليه تقلد الوظائف في الدولة، أو الانضمام إلى حزب سياسي)[1].

2. الشروط المتعلقة بالأشخاص المعنويين:

- أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية
- أن يكونوا مسجلين بصفة فردية في جدول الغرفة
- أن يشكل الأعضاء في (شركة المساهمة والشركة ذات المسئولية المحدودة والتجمعات) ثلثي الشركاء على الأقل وأن يمتلكوا ثلثي رأس المال في الشركة
- أن يكون الثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل من جنسية جزائرية حاملا للشهادة الجامعية لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة
- إذا اتخذت الشركة شكل شركة مدنية يجب أن يكون ثلاثة أرباع الشركاء مسجلين في الجدول والربع المتبقي من الشركاء غير المسجلين وغير المعتمدين يكونون من حاملي الشهادات العليا ومن جنسية جزائرية

[1]: محمد بوتّن، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرّة إلى التطبّق، ، دّيوان المطبوعات الجامعّة، الجزائر، 2012، ص40.

- أن تعين الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات من بين المهنيين المسجلين في الجدول فقط
- أن لا تعين هذه الأجهزة المسيرة في أكثر من تجمع أو شركة[1].

ولحصول هاته الشركات على الاعتماد يجب:

- أن تهدف إلى ممارسة محافظة الحسابات
- أن يسيرها ويديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد بالموافقة المسبقة إما للجهاز الاجتماعي أو لحاملي الحصص الاجتماعية
- أن لا تكون تابعة لأي شخص أو تجمع مصلحة بصفة مباشرة أو غير مباشرة
- أن لا تمتلك هذه الشركات مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية، أو في الشركات المدنية، غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير أو محافظ الحسابات يمكن للمجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

يقتضي النظام الأساسي لممارسة أي مهنة عدة مبادئ وأسس يتطلب تحقيقها على وجه الترتيب من حيث الإجراء، لذا حدد المشرع الجزائري جملة من الشروط الواجب توفرها في أي شخص في نيته ممارسة مهنة محافظة الحسابات.[2]

الفرع الثاني:تقرير محافظ الحسابات

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

[1]: : محمد بوتّن، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرّة إلى التطبّق، المرجع السابق، ص41.

[2]: نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات ، المرجع السابق، ص24.

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

تعتمد قيمة التقرير المراجع على مدى إتباع المراجع لمعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما.

التشريعات الحالية والمعمول بها لتزم محافظي الحسابات في أغلب الحالات تقديم نتائج أعمالهم في تقرير ناجح ومقبول، وذلك حسب المهمة الموكلة إليه سواء تقرير عام أو تقرير خاص (مهمة خاصة).[1]

غير 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 أخر غير التقارير وهي خاصة بالمهام التالية: [2]

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

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

- التصديق الصريح والبسيط بدون تحفظات
- التصديق مع تحفظ
- رفض المصادقة مع إعطاء المبررات
- عدم القدرة على المصادقة

[1]: محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي: المراجعة الخارجية– المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،ص6 ،2002.

[2]: أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الكتاب1، دار صنعاء، عمان، 2002، ص2.

1. المصادقة بدون تحفظ:

هذا الشكل يعبر عن أن القوائم المالية التي تم فحصها تمثل مستوى جيد من الانتظامية والصحة، 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 بتحفظ:

وهو التقرير الذي يتم فيه ذكر محافظ الحسابات بأن القوائم المالية لمؤسسة معينة تمثل بصورة عادلة والوضع المالي ونتائج الأعمال مع ذكر بعض التحفظات، ومن بين الحالات التي يمكن فيها لمحافظ الحسابات من إعطاء أي رأي تحفظي على سبيل المثال ما يلي:

- ✓ استحالة القيام ببعض الفحوصات
- ✓ الشكل الذي قدمت فيه الميزانية
- ✓ وجود إهمال أو أخطاء بشأن التغيرات الحاصلة في طرق التقييم
- ✓ فيما يخص بعض المعلومات المقدمة
- ✓ عدم تطبيق الأحكام القانونية [1]

3. رفض المصادقة:

في هذا النوع من المصادقات محافظ الحسابات يرفض المصادقة على القوائم المالية التي لا تمثل الوضع المالي، ولا نتائج الأعمال حيث أعدت دون إتباع 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)، ويمكن ذكر على سبيل المثال بعض حالات المخالفات:

[1]: نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات ، المرجع السابق، ص25.

- 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 توجيهات وتوضيحات محافظ الحسابات [1]

4. عدم القدرة على المصادقة:

يتعذر على محافظ الحسابات الإدلاء برأيه والمصادقة على القوائم المالية التي تمثل الوضع المالي للمؤسسة، وذلك لما تكون عقبات في طريقه كعدم تطبيق إحدى معايير مهنة المراجعة أو عدم تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بالمهنة فهذه الأسباب وغيرها لا تسمح له بتأدية مهمته، ومنه لا يكون له الإثبات والأدلة الكافية للمصادقة.

وبالتالي 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.[2]

[1]: نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات ، المرجع السابق، ص27.

[2]: كوثر مياسي، مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعاير المراجعة الدولية ، مرجع سبق ذكره، ص36.

الفصل الثاني

تمهيد:

رغم أن التدقيق مل يرقى إلى ما وصلت إليه ا لمحاسبة من تطور، حيث أهنا بعدما كانت تقنية صارت فنا ثم أصبحت علما قائما بذاته، ويف ال مقابل مل يتم التوصل إبل نظرية للتدقيق، ولكن الارتباط الوثيق بني الاثنين يمكن وضع إطار نظري للتدقيق، ومن مث تكنولوجيا المعلومات خاصة في المجال الاقتصادي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق

إن عملية التدقيق في سلامة وانتظام حسابات الشركة بات أمرا حتميا وملزما خاصة على بعض الأنواع من الشركات كشركات المساهمة.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق

الفرع الأول: نشأة التدقيق

أجمع الباحثون أن التدقيق قديم قدم الإنسانية، فقد نشأ نتيجة حاجة الإنسان للتحقق من صحة البيانات ا لحسابية التي يعتمد عليها ا تخاذ القرار، وبالتالي نشأت هاته ال مهنة بظهور المحاسبة وتطورت بتطورها، وبالرجوع إلى نظرية المحاسبة جند أن المحاسبة ظهرت مع ظهور المعلومات التجارية منذ فجر التاريخ، والدليل على ذلك ما مت اكتشافه من حفريات وآثار قديمة ترجع ى أكثر من 3500 سنة قبل ا لميلاد مثل الحضارة الآشورية) والتي تظهر أقدم عمليات التسجيل المالي لما يدفعه الملوك إلى جنودهم من رواتب يف شكل حيوانات أو مزروعات(، كما أظهرت الحفريات الآشورية والبابلية).[1]

ويمكن تقسيم مراحل تطور التدقيق إلى أربع مراحل:

1. الفترة من العصر القديم إلى سنة 1500 ميلادية:

في هاته الفترة كان التدقيق يقتصر على سلطات الدولة وكهذا المعابد وملاك الأراضي، حيث يهتمون خاصة مجرد المخزون السلعي، بهدف الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش.

[1]: أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الكتاب الأول، دار صنعاء، عمان، 2002، ص24.

كما تميزت بالقيام بالتدقيق عن طريق استماع المدقق للحسابات التي كانت تتلى عليه، و تقييمها لمعرفة مدى صحتها مستخدما تجربته في ذلك.

أظهرت الحفريات القديمة في الحضارة الأشورية أقدم عمليات التسجيل المالي لما يدفعه الملوك إلى جنودهم في شكل حيوانات ومزروعات، حيث ساهم الكهنة السومريون أيضا في تطوير المحاسبة والتدقيق.

كما أظهرت الحفريات البابلية أثار لما يشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطوب، إضافة إلى شرائع الحمورابي التي ظهرت على برج بابل، فقد استخدمت ضمن موادها بنود تتعلق بالمعاملات التجارية والمالية خاصة فيما يتعلق بإظهار الأرباح والخسائر.

وتحسنت عملية التدقيق بتحسن عملية التسجيل واكتشاف القيد المزدوج ونشره في كتاب " نظرة عامة في الحساب والهندسة" سنة 1940 في مدينة البندقية.[1]

2. الفترة من 1500 إل 1850:

أهم ما يميز هذه الفترة هو التمهيد للثورة الصناعية وظهور الشركات الضخمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإرادة وزيادة حجم الاستثمار والمضاربة في الأسهم، مما أدى إلى خلق طلب على مزيد من الإفصاح.

ونظرا لأهمية التدقيق كعلم ومهنة فقد زادت العناية بتدريس علمي المحاسبة والتدقيق والفروع العلمية المرتبطة بينهما في الجامعات والمعاهد العليا، فظهرت أول منظمة مهنية

[1]: أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، المرجع السابق، ص 25.

في ميدان المراجعة في فينيسا بإيطاليا سنة 1581 وتأسست كلية لتكوين خبراء المحاسبة، وأصبح على مزاول المهنة أن يكون عضوا في هذه الكلية.[1]

3. الفترة من 1850 إلى 1900:

تميزت هذه الفترة بالنمو الاقتصادي الكبير كنتيجة لانطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وظهور حاجة مالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي أقر ضرورة استعمال مراجعي الحسابات لمراجعة شركة المساهمة.

هذا القانون أعطى دفع كبير لمهنة التدقيق، حيث ساعد على انتشاره في أرجاء عديدة في العالم، حيث وصل إلى فرنسا سنة 1881، ثم إلى الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882، أين وجد التدقيق المحض الملائم، أين تم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أما أستراليا فقد عرفت التدقيق سنة 1896، وكندا سنة 1902.[2]

4. الفترة من 1900 إلى يومنا:

إن أهم ما ميز بدايات هذه الفترة هو انتشار واستعمال التدقيق في جميع أنحاء العالم، والاتجاه نحو استعمال المراجعة الاختيارية أي أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق، وأصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

[1]: محمد سير الحسان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التدقيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص06.

[2]: المرجع نفسه، ص 7.

وتجدر الإشارة إلى أنه على الصعيد العربي، كان لمصر فضل السبق حيث بدأت مزاولة المهنة فيها مبكرا دون تنظيم، حتى صدور القانون الأول سنة 1909 المنظم للمهنة، وقد أدخلت عليه عدة تعديلات فيما بعد.[1]

كما كانت هناك تشريعات مهنية متقدمة في العراق سنة 1919 مستمدة من قانون الشركات البريطاني، بينت حق المراجع في الاطلاع على سجلات المؤسسة محل التدقيق، حتى سنة 1958 تم استبداله بقانون الشركات العراقي.

وفي بداية نصف الثاني من القرن العشرين، تطورت مهنة التدقيق الخارجي في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وتتضح أبرز ملامح هذا التطور في مفهوم التدقيق الصادر عن الجمعية المحاسبية الأمريكية السابقة الذكر.[2]

ومنه فخلال النصف الأول من القرن الحالي تحول هدف التدقيق إلى تقرير ما إذا كانت البيانات (القوائم) المالية تعبر بصورة صحيحة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها أو عن المركز المالي في نهاية الفترة بعدما كان الهدف وقائي بحث وينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب أو الاختلاس.

ولقد عملت المنظمات المهنية، هيئات الأوراق المالية الأكاديميين والمهنيين في العديد من الدول إلى تطوير معايير التدقيق لتحقيق التوازن بين مسئولية المدقق الخارجي القانوني، واحتياجات مستخدمي البيانات المالية، قد تم التوصل إلى هذا التوازن من خلال ما يعرف بالتقرير النمطي.

[1]: أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، المرجع السابق، ص 28.

[2]: خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 18.

ولقد مر التقرير النمطي في الولايات المتحدة الأمريكية بعدة مراحل، ففي سنة 1917 لم يكن له صيغة موحدة، وكان بمثابة شهادة بأن البيانات المالية تمثل حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال.[1]

وفي سنة 1932 أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير المدقق ليكون " رأي" بمدى التزام المنشأة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بدلا من "شهادة".

وأصدر أول تقرير نمطي سنة 1939 من طرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وتضمن مسئولية المدقق عن رأيه في أن البيانات المالية تمثل معدل المركز المالي ونتائج الأعمال، ولقد توالت التعديلات إلى غاية سنة 2007 أين صدر معيار التدقيق الدولي المعدل 700: "تقرير المدقق المستقل"، وهذا من طرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، حيث تم تطوير نماذج التدقيق النمطي من حيث المحتوى لتضمين ما يعرف بفجوة الاتصال، والملحق رقم 03 بين النموذج المعدل وفقا لمعايير التدقيق الدولي 700 المعدل، وتم مراجعة المعايير الدولية للتدقيق، وإصدار النسخة الأخيرة التي تمت مراجعتها سنة 2016 لتدخل حيز التطبيق لتدقيق القوائم المالية المنتهية في 15 ديسمبر 2016.[2]

الفرع الثاني:تعريف التدقيق

يمكن حصر مفهوم التدقيق بأنه:" فحص المعلومات بصورة رئيسية أو البيانات من قبل شخص مستقل ومحايد لأي شركة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني"، وقد أشار مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي التابع لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين وفي إطار الدولي للعمليات التأكيد إلى أن التدقيق يعد مهمة تأكيد معقولة، لذلك يعرف المجلس مهمة التدقيق بأنها:" عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة الثقة

[1]: خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، المرجع السابق، ص 19.

[2]: محمد سير الحسان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التدقيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، المرجع السابق، ص 09.

للمستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسئولة بشأن التقييم أو قياس موضوع مقابل المقياس، ونتيجة تقييم الموضوع هي معلومات التي تنجم عن تطبيق المقياس وبموجب الإطار الدولي لعمليات التأكيد هناك".[1]

والتدقيق أيضا هو:" فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع دفاتر السجلات والبيانات المحاسبية فحصا محاسبيا والتحقق من نتيجة أعمال المشروع من الربح والخسارة، والتأكيد من سلامة المركز المالي للخروج برأي محايد ومستقل حول صحة القوائم المالية خلال فترة مالية معينة.

كما عرف التدقيق بأنه:" فحص انتقادي موجه للتأكد من أن حسابات المؤسسة تعكس صورة صادقة عن نشاطها، وكذا مدى الالتزام بتطبيق المبادئ والقوانين المتعارف عليها".

وهو كذلك: "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".[2]

المطلب الثاني:أهداف التدقيق وأنواعه

الفرع الأول: أهداف التدقيق وأهميته

أولا: أهداف التدقيق

لقد صاحب تطور المهنة تطورا كبيرا في أهدافها، ومدى التحقق والفحص والاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويمكن تلخيص هذه التطورات في الجدول الموالي:

جدول رقم 01):

[1]: محمد سير الحسان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التدقيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، المرجع السابق، ص 10.

[2] : 1 Pierre Vernimmen : finance d'entreprisa, 5éme édition, dalloz pons, 2002, p 928.

الفترة	الهدف من المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس	مفصل	عدم الاعتراف بها
1850-1905	اكتشاف التلاعب والاختلاس الأخطاء الكتابية	مفصل	عدم الاعتراف بها
1905-1933	تحديد مدى صحة وسلامة القوائم المالية اكتشاف التلاعب والأخطاء	مفصل (بعض الاختبارات)	اعتراف مبدئي وسطحي
1933-1940	تحديد مدى صحة وسلامة القوائم المالية اكتشاف التلاعب والأخطاء	مراجعة اختبارية	بداية الاهتمام بها
منذ 1940	تحديد مدى صحة وسلامة القوائم المالية	مراجعة اختبارية	اهتمام وتركيز قوي

كما أضيفت أهداف عامة للتدقيق أهمها:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها

- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.[1]

ويعتبر للقضاء الانجليزي الدور الكبير في تطور أهداف مهنة التدقيق، فالعبارة المشهورة للقاضي " لوباس"، في قضية خليج الأقطان في عام 1896 والتي تصنف لمدقق بأنه:" كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء أثار المجرمين".

وتعني هاته العبارة أن الهدف الأساسي ليس اكتشاف الغش والخطأ وإنما يظهر الخطأ والغش تلقائيا عند قيام المدقق بمهمته، ولقد أكد هذا مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (200) على أن هدف التدقيق للبيانات المالية أن يتمكن المدقق من التعبير ن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة ومن جميع جوانبها المادية طبقا لإطار معروف من التقارير المالية لإعداد التقارير المالية IFRS.[2]

ثانيا: أهمية التدقيق

إن أهمية التدقيق تعود على مستخدمي البيانات المحاسبية المالية، الذين يستخدمونها لاتخاذ القرار، فالتدقيق يزيد من قيمة هاته البيانات لترشيد القرار من خلال ما يعرف بخطر المعلومات الناتج عن:

1. صعوبة الوصول المباشر للمعلومات
2. التحيز من قبل معد المعلومات
3. الحجم الكبير للمعلومات

[1] : Lionel- collin, gerard valin : « audit et controle interne, principes, objectifs et pratique », 3éme édition dalloz, paris, 1986,P 4 Mants, RK. and Sharaf,HA.1961, the philosophy of auditing, Evanston, II, AAA , P 241.

[2]: دونالد كيزو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 1999، ص 29.

4. تعقد المعلومات [1]

الفرع الثاني:أنواع التدقيق

تعددت أصناف التدقيق بحسب الزوايا التي ينظر منها، فهناك من يأخذ بالحسبان التصنيف من زاوية الإلزام القانوني فيقسم التدقيق إلى اجباري واختياري، وهناك من ينظر إلى التدقيق فيقسم التدقيق من حيث الهدف منه، فيصنفه إلى تدقيق مالي وأخر عملياتي، وهناك من يأخذ بمعيار ميدان تطبيق التدقيق فيقسم التدقيق إلى تدقيق اجتماعي، وبيئي، وجبائي.....

1. التدقيق الداخلي:

هو وظيفة تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنشأة كخدمة المنشأة، تشمل وظائفه الأشياء الأخرى كالفحص والتقييم ومراقبة مدى كفاءة وفعالية وملائمة الرقابة الداخلية، يقوم به شخص من داخل المؤسسة وينتمي إليها، ووظيفته مدرجة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ويعمل تحت سلطة الإدارة العليا.

2. التدقيق الخارجي:

- هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات والمحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية.[2]

[1]: المرجع نفسه، ص 30.

[2]: حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1999. ص 13.

❖ هو مهمة فحص ميداني للنظر في مصداقية وعدالة الحسابات، يتم من طرف مهني مستقل عن المؤسسة....

وينقسم إلى:

أ. **تدقيق قانوني:** يفرضه القانون كحال القانون الجزائري الذي يفرض على شركة المساهمة تعيين مندوب حسابات في قانونها التأسيسي مهمته تدقيق الحسابات، وهذا طبقا للمادة 609 من القانون التجاري الجزائري.

ب.**تدقيق تعاقدي:** يعتبر التدقيق تعاقدي، إذا كان بطلب من المؤسسة لمدقق بأن يقوم بتنفيذ أعمال التدقيق لحساب المؤسسة نفسها أو أحد فروعها أو مؤسسة أخرى توي حيازتها، كما يمكن أن يكون بطلب من أحد الأطراف ذوي الصلة بالمؤسسة كالزبائن، المردون، البنوك...الخ.

ت.**الخبرة القضائية:** تكون بطلب من المحكمة للاستعانة بها لحل بعض النزاعات العالقة بين المؤسسة ومتعامليها، ويقوم بها شخص مهني محترف وخارجي.[1]

المبحث الثاني:معايير التدقيق الدولية

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية

تعددت التعاريف معايير التدقيق الدولية من مؤلف لأخر ومن باحث لأخر للوصول إلى تعريف شامل، وتتمثل فيما يلي:

الفرع الأول: تعريف معايير التدقيق الدولية

[1]: حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، المرجع السابق، ص 14.

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

كما عرفها الاتحاد الدوليين للمحاسبين بأنها:" مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات".

وعرفها "حامد الشمري" بأنها:" نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجبة اتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق، وتعتبر بمثابة المقاييس لتقويم كفاءة المدقق ونوعية العمل الذي يؤديه".

وقد توصل سمير الصبات وعبد الوهاب نصر علي إلى مفهوم شامل لمعايير التدقيق الدولية وهو:" معايير التدقيق الدولية هي إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرة على معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية لا تحرم على أية دولة إصدار معايير التدقيق الوطنية الخاصة بها".[1]

الفرع الثاني:أساليب معايير التدقيق الدولية وأهدافها

أولا: أساليب معايير التدقيق الدولية

1. التبني الكامل للمعايير:

تقوم بعض المؤسسات لتبني معايير التدقيق الدولية كليا بنسبة 100 بالمائة 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

[1]: حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، المرجع السابق، ص 15.

دخول الأسواق العالمية وهناك أكثر من 70 دولة قامت بتبني معايير التدقيق الدولية بصفة عامة.

2. 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 فإن الدول تقوم بعمليات تدقيق ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظات 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.[1]

3. 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 إلى الاختلاف الذي يجب أخذه بعين 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

[1]: دونالد كيزو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب أحمد حامد حجاج، المرجع السابق، ص 34.

مطلوبة في المعيار المحل، فإنه يجب على المدقق أن يقوم بهذه الإجراءات إذا كان يريد الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.[1]

ثانيا: أهداف معايير التدقيق الدولية

تتبلور معايير التدقيق الصادرة عن الجهات المهنية في معظم دول العالم بصرف النظر عن أسلوب لتبويب المتبع، في ثلاثة اتجاهات لتحديد الإطار الواجب إتمام عملية التدقيق من خلاله حتى تتحقق أهدافها المطلوبة بصورة جيدة، وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:[2]

- اتسام المعايير بسمة دولية 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 واعتماد 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]: خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، المرجع السابق، ص 21.

[2]: محمد سير الحسان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التدقيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، المرجع السابق، ص12.

- وجود المعايير الدولية للتدقيق سوف يوفر على الدولة 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 جنب 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 أمام الحكومات إلى التشريعات التي تحول المهنة إلى وظيفة حكومية.[1]

المطلب الثاني:خصائص معايير التدقيق الدولية وأهم إصدارتها

الفرع الأول: خصائص معايير التدقيق الدولية وأهميتها

أولا: خصائص معايير التدقيق الدولية

تتجلى أهم الخصائص فيما يلي:

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق.
- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار الذي ينظم مهنة التدقيق

[1]: حسام الدين حماني، التدقيق المحاسبي من منظور معايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، ماستر، غير منشورة، مالية ومحاسبة، سطيف، ص32.

ويلقي قبولا عامل على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.[1]

ثانيا: أهمية معايير التدقيق الدولية

لقد تطورت مهنة التدقيق بصفة عامة وظهرت هيئات ومنظمات تهتم بهذه المهنة مما زاد أهمية المحافظة على المعايير وتطويرها من جميعه النواحي، فأهمية التدقيق الدولية تبرز في ما يلي:[2]

- أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات عملية التدقيق للجهات المختلفة المستفيدة منها
- توفير أساسا موضوعيا للمدقق للتقويم الذاتي في ضوء إطار المسئولية المهنية
- 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 أمثل
- تضييق فجوة التوقعات من خلال جعل إجراءات التدقيق متوقعة
- تساعد في تحسين الأداء والارتقاء والحكم عليه
- قابلية التطبيق على كافة القوائم وبغض النظر عن حجم العميل وطبية 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

الفرع الثاني:أهم إصدارات معايير التدقيق الدولية-

تمكن التحاد الدولي للمحاسبين من إصدار مجموعة معايير التدقيق وقد وصل عددها حتى نهاية فبراير سنة 1989 إلى 27 معيارا، فيما يلي بيان مبوب لها حسب سنة صدورها:

[1]: المرجع نفسه، ص33.

[2]: أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، المرجع السابق، ص27.

عام 1980 صدرت ثلاثة معايير:[1]

- أهداف ومجالات تدقيق الحسابات
- كتاب تكليف مدقق الحساب
- المبادئ الأساسية في التدقيق

عام 1981 صدرت أربعة معايير هي:

- التخطيط
- الاعتماد على عمل مدقق أخر
- دراسة وتقييم النظام المحاسبي والضوابط المرتبطة به
- رقابة الجودة في أعمال التدقيق

عام 1982 صدرت أربعة معايير هي:

- أدلة الإثبات في التقييم
- التوثيق
- الاعتماد على التدقيق الداخلي
- الغش والخطأ

عام 1987 صدرت ثلاثة معايير:

- الأهمية النسبية وخطر التدقيق
- تدقيق البيانات التقديرية في المحاسبة
- فحص المعلومات المالية المتوقعة [1]

[1]: حسام الدين حماني، التدقيق المحاسبي من منظور معايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، المرجع السابق، ص34.

وصدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، ثم أعاد الاتحاد الدولي للمحاسبين تبويب هذه المعايير، وفيما يلي أهم معايير التدقيق الدولية ISA :[2]

جدول رقم (02): أهم معايير التدقيق الدولية ISA

الرقم	اسم المعيار
	المجموعة الأولى: معايير المبادئ العامة والمسئوليات
	الهدف والمبادئ الأساسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية
	شروط التكليف بالتدقيق
	رقابة الجودة لأعمال التدقيق
	التوثيق
	الاحتيال والخطأ
	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية
	الاتصال مع أولئك المكلفين بالرقابة
	المجموعة الثانية: معايير تقديم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء
	التخطيط لتدقيق البيانات المالية
	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبنيتها

[1]: حسام الدين حماني، التدقيق المحاسبي من منظور معايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، المرجع السابق، ص35.

[2]:

	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق استجابة المدقق لمخاطر المقيمة تحديد المخاطر والرقابة الداخلية المراجعة في بنية النظام المعلومات الإلكترونية اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشأة التي تستعمل مؤسسات خدمية تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق
	المجموعة الثالثة: معايير الإثبات في التدقيق أدلة التدقيق أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة – المصادقات الخارجية عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية – الإجراءات التحليلية عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات تدقيق التقديرات المحاسبية الأطراف ذات العلاقة الأحداث اللاحقة المنشأة المستمرة الإقرارات الخطية

المجموعة الرابعة: معايير استخدام عمل الآخرين الاستفادة من عمل مدقق أخر مراعاة المدقق الداخلي استخدام مدقق خبير	
المجموعة الخامسة: انتهاء عملية التدقيق والتقرير عنه يكون رأي إعداد تقارير حول البيانات المالية التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل لمعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة مسئوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى و المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لأطراف أغراض خاصة عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة	

المصدر: حسام الدين حماني، التدقيق المحاسبي من منظور معايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، المرجع السابق.

الفصل الثالث

تمهيد:

تميز التدقيق في الجزائر بنوع من اللاتنظيم من الفوضى وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة بدليل أنه 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 المدقق.

انطلاقا مما سبق، ولدراسة ذلك أكثر تفصيلا، سنحاول تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو الأتي:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق في الجزائر

المبحث الثاني: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية NAA

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 أجل مسايرة التطورات الاقتصادية على مستوى البلاد، فيمكن تلخيص هذه التطورات في أربعة مراحل.

الفرع الأول: الفترة 1969-1980

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

الفرع الثاني: الفترة مابين 1980-1988

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول انكشفت عيوب وأساليب الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تأخذ في الغالب المطبقة على المؤسسات

[1]: عمر شريلي، التنظيم المبني للمراجعة، دكتوراه علوم اقتصادية، غير منشورة، سطيف 2011، ص114-115.

العمومية الاقتصادية، ثم الفصل التام بين التدقيق الخارجي لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس الإدارة المؤسسة.

الفرع الثالث: الفترة ما بين 1988-1991

بموجب القانون 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والقانون رقم 88-04 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، ثم الفصل التام بين التدقيق الخارجي لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات وتقييم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس الإدارة المؤسسة.[1]

الفرع الرابع: الفترة ما بين 1991-2010

بموجب القانون رقم 01/88 نتج عنه صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27، 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

[1]: محمد براق، قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، مداخلة الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة يومي 29-30 نوفمبر.

[2]: المرجع نفسه.

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

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة

نشأ 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.

1. تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة: [1]

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

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

[1]: المرجع السابق.

- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم 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 وصلاحيته.[1]

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 أكبر 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:

[1]: المرجع السابق.

يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع السنة المالية الموالية
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين [1]

الفرع الثالث: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

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

1. تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة بين أعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

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

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

ومن صلاحياته أن 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 وطنية لمحافظي الحسابات.

2. صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطني لمحافظي الحسابات:

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

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

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:

[1]: المرجع السابق.

- 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 واقتراح مشاريع نصوص شرعية في ميدان الجودة
- ضمان جودة التدقيقات المكلف بها المدققين المهنيين
- ضمان المعايير الخاصة بكيفيات تنظيم المكاتب وإدارتها
- ذكر أسماء المراقبين المختارين من بين أهل المهنة قصد ضمان مهمات تفقد الجودة

الفرع الثالث: اللجنة الخاصة

- اللجنة الخاصة هي اللجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية أنشأت ضمن المجلس الوطني للمحاسبة وهي مؤلفة من خبراء في شئون 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"

[1]: أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، مدخل معاصر لمعايير التدقيق الدولية، ط 1، دار وائل، عمان، 2015، ص90.

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه تفصيليا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار، ويضمن ما يلي:[1]

1. مجال تطبيق المعيار وواجباته:

يخص هذا المعيار كل مهام التدقيق الكشوف المالية والتاريخية الكلية أو الجزئية، بالإضافة إلى المهام الملحقة كذلك يعالج واجبات المدقق ومسئولياته 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 و العرض الصادق للكشوف المالية,
- وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال من قبل الإدارة,
- عدم وضع أية حدود أو قيود على الفحوص و المراقبات من قبل الإدارة,
- واجبات المدقق وفق هذا المعيار,
- إذا توقع عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية و افتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة فانه يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة
- المصادقة على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرفه في السنة الأولى من المهمة و ذلك قبل الشروع في أعمال الفحص و المراقبة
- أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل

المحتويات الأساسية لرسالة المهمة:

تحتوي الرسالة المهمة ما يلي:

-هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية

[1]:المرجع السابق، ص91.

-مسؤولية محافظ الحسابات

- مسؤولية المسيرين الاجتماعين للمؤسسة

-مخطط التدخل و الفريق المخصص للمهمة

-رسالة تأكيد

- الألعاب

- رزنامة الفوترة و الدفع

مزايا الرسالة المهمة :[1]

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

- في حال إعداد رسالة مهمة مشتركة يجب تحديد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين و احتساب 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 لتغطية جميع جوانب المعيار فب 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 إلكتروني أو شكل أخر.

[1]: المرجع السابق، ص92.

ويصنف التأكيد الخارجي هما:

- **التأكيد الإيجابي:** 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

2/ واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

تتمثل واجبات المدقق فيما يلي :[1]

- الحفاظ على الرقابة على الطلبات التأكيد عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي
- متابعة إجراءات 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:

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

- إذا رفضت الإدارة السماح له بإرسال طلب لتأكيد

[1]: بن جبور سهيلة، واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2018، ص73.

- إذا تبين له عوامل تثير شكوك لديه حول مصداقية الرد على طلب التأكيد
- عدم التأكد من مصدر الوثيقة عندما تكون الردود عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني
- إذا قام المرسل بالاستعانة بشخص أخر 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[1].

- **مفهوم الأحداث اللاحقة:**

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

ولقد عرفها أبو زيد الشحنة على أنها:" كل الأحداث التي تقع بين القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، وكذا الحقائق التي تكتشف بعد تاريخ هذا التقرير.

- **أهداف المدقق هذا المعيار**: تتمثل أهداف المدقق في: [2]

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:

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

[1]:المرجع السابق، ص74.

[2]: المرجع السابق، ص75.

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق "580" التصريحات الكتابية

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه مبسطا وهذا لتغطية بعض جوانب المعيار[1]

1. **مفهوم التصريحات الكتابية:** هي عبارة عن المعلومات أو الإقرارات و العناصر الضرورية لمدقق في إطار الكشوف المالية، وقد تعتبر هذه العناصر مقنعة وكافية 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 بالتأديات الخاصة

-الرد بشكل يلائم في حالة تقديم أو عدم تقديم التصريحات الكتابية من طرف الإدارة

3. **خصائص التصريحات الكتابية** : للتصريحات الكتابية ثلاثة خصائص تتميز بها والمتمثلة فما يلي: [2]

-**التاريخ:** يجب أن يكون أقرب ما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية، وليس بعده

-**المدة:** يجب أن تشير التصريحات الكتابية إلى الفترات التي تغطيها تقرير المدقق

-**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 سنقوم بشرحها ونتناول بعض الأساسيات، وذلك بإبراز كل معيار في فرع.

[1]: المرجع نفسه، ص76.

[2]: المرجع السابق، ص77.

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 السابق، وتتواصل إلى غاية انتهاء التدقيق الخارجي.
2. **أهداف تخطيط تدقيق الكشوف المالية** : إن تخطيط تدقيق الكشوف المالية يساعد المدقق على:

-الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق

-التعرف على المشاكل المتوقعة وحلها في القوت المناسب

-إنجاز المهمة بفعالية وكفاءة

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

-معرفة طبيعة وحجم ونشاط المؤسسة

-معرفة الإطار التنظيمي والقانوني الذي تخضع له المؤسسة

-وضع وتوثيق برنامج يوضح طبيعة وإجراءات التدقيق والتغيرات المهمة العامة له

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: [1]

-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 [2]

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 الكبيرة.

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

[1]: المرجع السابق، ص78.

[2]: المرجع السابق، ص79.

-**الدلالة:** تقوم الدلالة على الهدف المنشود من إجراء التدقيق

-**المصداقية:**تتعلق مصداقية العناصر بمصدرها وطبيعتها وبالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها، وبالتالي فإن العناصر المقنعة ذات المصداقية أقل هي:

- العناصر المجمعة من عناصر داخلية
- العناصر المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات
- العناصر المجمعة المتكونة من النسخ
- العناصر المتحصل عليها من تأويل لفظي بعدي 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. مجال تطبيق المعيار:

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

فالأرصدة الافتتاحية يقصد بها العناصر الموجودة أو المبالغ الواردة في الكشوف المالية في بداية الفترة، والتي على أساسها يجب تقديم معلومات، مثل: [1]

-الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة

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

2. واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح بإثبات:

[1]: المرجع السابق، ص80.

- أن أرصدة إقفال السنة المالية السابقة قد تم إعادة نقلها بشكل صحيح للفترة الجارية
- ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية تم تطبيقها بشكل ملائم في الكشوف المالية الخاصة بالفترة الجارية
- إن موضوع المعلومة ملائم في الكشوف المالية وفقا لمرجع المحاسبي المطبق
- وضع إجراءات تدقيقية تكميلية لتحديد الأثر.

2/ نتائج وتقرير المدقق:

يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن ما يلي:

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

الخاتمة

إن مهنة التدقيق المحاسبي محافظة الحسابات ، كما هي عليها الآن أضحت تتصدر اهتمام كثير من الباحثين والهيئات المحاسبية الدولية و الإقليمية، واهتمام الحكومات والدول المتقدمة والنامية عمى حد سواء نظرا لمركزها في كثير من المعضلات المالية العالمية ، وكذا تسببها في إيجاد حلول لها أيضا من خ لال تظافر جهود الفاع لين في إرساء قواعد ومعايير دقيقة وواضحة لاستئناس والعمل بها.

وانطلاقا من هذا هدفت دراستنا هاته " مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية " إلى الوقوف عمى مدى استعانة محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية NAA.

النتائج:

- لا تنحصر مهمة محافظة الحسابات في مراقبة الحسابات فقط، وإنما تعتبر أيضا صمام أمان وجهاز واقي ضد أي تلاعب قانوني أو اختلاس فعال في اكتشاف الأخطاء المحاسبية، التي تساعد على استمرار الشركة وتحمي مصالح الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية المالية.
- إن صدور معايير التقارير محافظ الحسابات دلالة واضحة على جهود المشروع الجزائري الجزائري، وسعيه إلى إحداث التوافق بينها وبين معايير التدقيق الدولية.
- إن اتباع محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الدولية يعطي موثوقية أكثر للمعلومات المحاسبية والمالية التي صدق عليها، ويخدم أكثر استثمار الشركات الأجنبية في الجزائر.
- الدور الكبير الذي تلعبه المنظمات المهنية للمراجعة للارتقاء بمهنة المراجعة في العالم، وتوحيد الممارسات المهنية للمراجعين الخارجيين بين الدول.

- تبني المعايير الدولية للمراجعة وحده ليس كافي لتحسين واقع الممارسات المهنية للمراجعة الخارجية بالجزائر، بل لا بد من إصلاحات ترافق هذه المعايير.

الاقتراحات:

- ضرورة اهتمام المراجع الخارجي بتطور قدراته العلمية والمهنية بصورة مستمرة ليضل مواكبا لكل ما يستجد من متطلبات ومعايير وقواعد تحكم سلوكه المهني وتنمي قدراته على أداء مهامه بكفاءة عالية.
- ضرورة تنظيم الندوات والملتقيات لمناقشة المستجدات على الساحة المهنية وتقريب وجهات النظر للارتقاء بمهنة محافظ الحسابات.
- إلزام محافظ الحسابات بدورات تدريبية، تهيئتهم للانتقال إلى تطبيق معايير الدولية، وتفعيل مشاركتهم في الملتقيات التي تخص المهنة التي تنظمها الجامعات، للخروج لنخبة محافظ الحسابات تتناسب والمتطلبات الدولية.
- زيادة الاهتمام بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر للاستفادة من مخرجاتها أكثر.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

أ – الكتب

1.أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، مدخل معاصر لمعايير التدقيق الدولية، ط 1، دار وائل، عمان، 2015.

2.أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الكتاب الأول، دار صنعاء، عمان، 2002.

3.أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الكتاب 1، دار صنعاء، عمان، 2002.

4.حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1999

5.خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2000.

6.دونالد كيزو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 1999.

7.محمد بوتّن، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرّة إلى التطبّق، دّيوان المطبوعات الجامعّة، الجزائر، 2012.

8.محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي: المراجعة الخارجية– المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص6 ،2002.

ب – الرسائل الجامعية

1.بن جبور سهيلة، واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2018.

2.بوحفص رواني، المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حالة مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير البيئة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2007.

3.حسام الدين حماني، التدقيق المحاسبي من منظور معايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، ماستر، غير منشورة، مالية ومحاسبة، سطيف.

4.رادة فاروق درياتي، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي دراسة ميدانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماستر في المحاسبة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة تشرين، سنة 2009.

5.سوداني رحمة، دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي، شهادة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2016.

6.عمر شريلي، التنظيم المبني للمراجعة، دكتوراه علوم اقتصادية، غير منشورة، سطيف 2011.

7.كوثر مياسي، مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعاير المراجعة الدولية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم تسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015.

8.نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، سنة 2012.

ج- الملتقيات والمجلات

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

2.رضا زهواني، ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، 1 العدد التاسع ا لعددد الثالث، سنة 2016.

3.محمد براق، قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، مداخلة الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة يومي 29-30 نوفمبر.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Pierre Vernimmen : finance d'entreprisa, 5éme édition, dalloz .pons, 2002
2. Lionel- collin, gerard valin : « audit et controle interne, principes, objectifs et pratique », 3éme édition dalloz, paris, Mants, RK. and Sharaf,HA.1961, the philosophy of 1986,P 4 .auditing, Evanston, Il, AAA

3. Michael C. Jensen et William H. Meckling, Managerial behavior, agency costs and ownership structure, Harvard Business School, 1976.

ملخص الدراسة

ملخص باللغة العربية:

إن الهدف من هذه الدراسة هو محاولة الوقوف على واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر، ومدى تكيفها مع المعايير الخاصة بمهنة التدقيق، ومن خلال هذه الدراسة حاولنا تسليط الضوء على أهم الجوانب الملمة بكل جوانبه، محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الدولية واسترتيجية الجزائر في التزام محافظ الحسابات بالمعايير الدولية من خلال مختلف النصوص القانونية التي أصدرتها في هذا الشأن.

الكلمات المفتاحية:

محافظ الحسابات – معايير دولية – التدقيق – الإصدار – المراجعة .

ملخص باللغة الأجنبية:

The objective of this study is to try to identify the reality of the commitment of the account holders in Algeria, and the extent of their adaptation to the standards of the auditing profession. Through this study, we tried to shed light on the most important aspects that are relevant in all its aspects, the portfolios of accounts and international auditing standards and Algeria's strategy in the commitment of account holders to standards international law through the various legal texts issued in this regard.

key words

Account portfolios- international standards- Audit

-Review