وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة:

معايير التدقيق الجزائرية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المالية في المؤسسة الاقتصادية.

من إعداد الطالبة:

✓ **فلاح سارة**

تحت إشراف الأستاذ :

د/ حمو محمد عكرمي.

-أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاســـم واللقـــب	الرتبة	الجامعة
رئيسا	أ – د/ سليمان سفيان	أستاذ محاضر	جامعـــة مستغـانم
مقررا	د حمو محمد عكرمي	أستاذ محاضر	جامعـــة مستغـانم
ممتحنا	د/ محمد الحبيب مرحوم	أستاذ محاضر	جامعـــة مستغـانم

السنة الجامعية:2021/2020

الإهداء

بسم الله والحمد لله والسلام على رسول الله صلى الله عليه وسلم، أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا إلى:

من بذل النفس والتعب من أجل إسعادي، إلى من أعتبره قدوتي في الحياة، إلى من نور قلبي بالحب والعطاء وكان لي حافزا للعلم والمثابرة إلى مصدر فخري إلى العزيز "أبي".

إلى منبع العطف والحنان وفرحة قلبي إلى أحلى وأغلى من نطق لها اللسان إلى الغالية "أمي".

إلى إخوتي وأخواتي إلى من ساندني بحمل أعباء هذا العمل إليهم جميعا أهدي عملي.

الشكر

أحمد الله عز وجل الذي وفقني في إنجاز هذا العمل

أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف " الدكتور حمو محمد عكرمي " الذي لم يبخل عليا بتوجيهاته ونصائحه القيمة والتشجيع المستمر على إنجاز هذا البحث.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرة.

وأخيرا أشكر كل من ساعدني من قريب ومن بعيد على إنجاز هذا العمل.

فهرس المحتويات

الفهرس

الموضوع	الصفحة
الاهداء.	I
الشكر.	II
فهرس المحتويات.	III
قائمة الاشكال والجداول.	IV
المقدمة العامّة.	01
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي النظري لمعايير التدقيق الجزائرية.	03
تمهيد.	04
المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية والجزائرية.	05
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق.	05
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق.	05
المطلب الثالث: أهداف التدقيق.	06
المطلب الرابع: أنواع التدقيق.	07
المبحث الثاني: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية الجزائرية.	09
المطلب الأول: الهيئات المشرفة على إصدار معايير التدقيق الدولية وعرضها.	09
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على إصدار معايير التدقيق الجزائرية.	14
المطلب الثالث: الإصدارات الأولى والثانية لمعايير التدقيق الجزائرية.	19
المطلب الرابع: مقاربة معايير التدقيق الجزائرية والدولية ذات أرقام (300 – 560).	49
خاتمة الفصل.	52
الفصل الثاني: أثر جودة المعلومة المالية في المؤسسة الاقتصادية.	53
تمهيد.	53
المبحث الاول: المعلومة المالية.	54
المطلب الاول: نظام المعلومات المحاسبي.	54
المطلب الثاني: المعلومة المالية وخصائصها.	56
المطلب الثالث: النظرية الحديثة للمعلومة المالية.	58
المبحث الثاني: عموميات حول القوائم المالية.	59
المطلب الاول: القوائم المالية وخصائصها.	59
المطلب الثاني: وثائق القوائم المالية.	60
المطلب الثالث: اهداف القوائم المالية.	65
خاتمة الفصل.	67

الفصل الثالث: دراسة استطلاعية للآراء محافظي الحسابات.	**68**
تمهيد	**69**
المبحث الاول: الإطار المنهجي للدراسة.	**70**
المطلب الأول: عرض منهج ومجتمع الدراسة.	**70**
المطلب الثاني: أدوات ومصادر الحصول على المعلومات.	**70**
المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة.	**71**
المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.	**74**
المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج محور البيانات الشخصية والوظيفية.	**74**
المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج المحاور.	**78**
المطلب الثالث: استنتاجات الاستبيان.	**86**
خاتمة الفصل.	**87**
الخاتمة العامّة.	**89**
قائمة المراجع.	**91**
الملاحق	**/**

قائمة
الأشكال و الجداول

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(01)	أنواع التدقيق.	09
(02)	نظام المعلومات المحاسبي.	55
(03)	أجزاء نظام المعلومات المحاسبي.	56
(04)	خصائص المعلومة المالية.	57
(05)	أهداف القوائم المالية.	66
(06)	أفراد العينة حسب الجنس.	75
(08)	أفراد العينة حسب العمر.	75
(09)	أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	76
(10)	أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.	77
(11)	أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.	77
(12)	أفراد العينة حسب عدد العاملين في مكتب التدقيق.	78
(13)	أفراد العينة حسب تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي.	79
(14)	أفراد العينة حسب عضوية مكتب التدقيق في شبكة من المكاتب التدقيق.	79

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(01)	أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة.	05
(02)	معايير التدقيق الدوليةISA.	12
(03)	مقاربة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو الرقم "300".	49
(04)	مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم "560".	50
(05)	نموذج للميزانية.	60
(06)	جدول حسابات النتائج.	62
(07)	جدول تدفقات الخزينة.	63
(08)	معامل الإرتباط سبيرمان.	71
(09)	نتائج معامل الإرتباط سبيرمان.	72
(10)	نتائج معامل الإرتباط سبيرمان.	73
(11)	نتائج ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة.	74
(12)	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	74
(13)	توزيع أفراد العينة حسب العمر.	75
(14)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	76
(15)	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.	76
(16)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.	77

(17)	توزيع أفراد العينة حسب عدد العاملين في مكتب التدقيق.	**78**
(18)	توزيع أفراد العينة حسب تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي.	**78**
(19)	توزيع أفراد العينة حسب عضوية مكتب التدقيق في شبكة من المكاتب التدقيق.	**79**
(20)	تحليل أسئلة المحور الأول.	**80**
(21)	المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري للمحور الأول.	**81**
(22)	تحليل أسئلة المحور الثاني.	**82**
(23)	المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري.	**83**
(24)	تحليل أسئلة المحور الثالث.	**84**
	المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري.	**85**

المقـــدمـــة العـــامّة

المقدمة العامة:

يعتبر تطور الإقتصاد المحلي الذي صاحب الإصلاحات الأخيرة التي شهدتها الجزائر والتي تمثلت في تبنيها للمعايير المتعلقة بإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية من خلال تطبيق النظام المحاسبي والمالي أدى إلى ظهور التدقيق كأداة فعالة للرقابة في يد المسيرين والمساهمين وجميع من أوكلت لهم مهمة إدارة شؤون مختلف الشركات والمؤسسات الإقتصادية وحركة رؤوس الأموال من أجل حسن الإستغلال الأمثل وتقييم مختلف المستويات للموارد التي هي تحت تصرف المؤسسة الإقتصادية المراد دراستها والتعرف على متطلباتها ومدى تكييفها مع مختلف أنظمتها وأنشطتها وهذا لكي تعمل في تناسق تام والسيطرة على الكم الهائل من المعلومات.

كما دعت الحاجة إلى إستغلال دور القوائم المالية في شكل نظام محاسبي ومالي من أجل تزويد المسيرين وإعطاء صورة دقيقة وواضحة لما تنشره المؤسسات الإقتصادية والإسترشاد بمراجعها للتأكد من الكفاءة المهنية المتعلقة بالمؤسسة وبالتالي تسهيل عملية إتخاذ القرارات الملائمة بهدف تحقيق مبتغى هذه المؤسسة في شكل مخرجات لتأتي المعايير والتي تكمن مهمتها في دراسة مخرجات التقارير من أجل التوجه بالإقتصاد نحو إصلاحات جديدة للنهوض بالمؤسسات الإقتصادية ومواكبتها مع العصر الحالي نحو الأفضل.

وعلى ضوء ما تقدم وما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية التالية:

- ما أثر معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة المعلومة المالية في المؤسسة الإقتصادية؟.

- وإنطلاقا من هذا السؤال الجوهري يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1- هل لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر تأثير كبير على جودة المعلومة المالية؟.

2- ما مضمون وما أهمية معايير التدقيق الجزائرية في تنفيذ مهنة التدقيق؟.

فرضيات الدراسة:

إستنادا لمشكلة الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية:

1- يوجد تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية.

2- معظم معايير التدقيق كانت مطبقة من طرف المدققين الجزائريين إلاّ أنّ هناك بعض المعايير لم تطبقبعد.

أهمية الدراسة:

تستمد دراستنا أهميتها من خلال ما يلي:

1- مدى أهمية تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA على جودة المعلومات المالية المقدمة في القوائم المالية لمستخدميها.

2- تقديم مختلف مكونات المعلومة المالية وطريقة معالجتها على مستوى المؤسسات الإقتصادية.

3- إبراز مدى قدرة القوائم المالية والملاحق في تفسير المعلومة التالية.

أسباب إختيار الموضوع:

هناك العديد من الأسباب الذاتية والموضوعية لإختيار هذا الموضوع أهمها ما يلي:

1- الأسباب الذاتية:

- الإهتمام الشخصي كونه صلب التخصص.
- الرغبة في التعرف على معايير التدقيق الجزائرية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المالية.

2- الأسباب الموضوعية:

- أهمية المعلومة المالية في حد ذاتها بالنسبة للمؤسسة وإعتبارها أساسا ومرجعا لإتخاذ القرارات الهامة.
- مواكبة موضوع البحث لمعايير التدقيق الجزائرية وأثرها على جودة المعلومة المالية.

منهج الدراسة:

إعتمدنا في هذه الدراسة على منهجين:

المنهج الوصفي في الإطار النظري كونه أهم أنواع المناهج المتبعة في تنفيذ وتحرير البحوث والرسائل العلمية لدراسة وتفسير المشكلات العلمية، أما الجانب التطبيقي فإعتمدنا على منهج دراسة حالة والذي يتجه إلى جمع البيانات وإستخدامها في الحصول على معلومات وحقائق تفصيلية حول مشكلة البحث لذا قمنا بدراسة إستطلاعية لأراء محافظي الحسابات لبلوغ هدف الدراسة.

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع التي تناولت الموضوع.
- عدم وجود دراسات سابقة مشابهة للموضوع.
- ضيق الفترة المخصصة للبحث.

الدراسات السابقة:

- تمار خديجة، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية.
- دراسة حالة الجزائر - مذكرة دكتوراه جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم 2017/2016، إهتمت هذه الدراسة إلى التعريف بأهمية إعداد تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.
- شريفي إبراهيم، درجة مصداقية المعلومة المالية في المؤسسة الإقتصادية - دراسة حالة مؤسسة ختر لمركبات السيارات.
- دكتوراه جامعة جيلالي ليابس - سيدي بلعباس. 2018/2017. إهتمت هذه الدراسة بتحديد نمط رقابي غايته الرفع من مصداقية المعلومة المالية المنشورة من طرف المؤسسة الإقتصادية في السياق الجزائري.
- محمد الأمين حاج عاشور، بن سالم بوسماحة، معايير التدقيق الجزائرية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، المركز الجامعي بلحاج بوسعيب - عين تموشنت 2018/2017. إذ تناولت هذه الدراسة أهم معايير التدقيق الجزائرية وأثرها على جودة المعلومات المالية للقوائم المالية طبقا للنظام المحاسبي المطبق منذ 01 - 01 - 2010 والذي يستجيب لمستعملي القوائم المالية إستنادا لدراسة إستطلاعية لأراء محافظي الحسابات بعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية في 04 - 02 - 2016 ومساهمة هذه المعايير في جودة المعلومة المالية.

تقسيمات الدراسة:

حيث هذه المذكرة سيتم التطرق إلى الفصول التالية:

- **الفصل الأول:** تم التطرق في هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي النظري لمعايير التدقيق الجزائرية، حيث قمنا بتقسيمه إلى مبحثين إذ تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية التدقيق، ثم في المبحث الثاني إلى الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية والجزائرية.
- **الفصل الثاني:** يتناول هذا الفصل أثر جودة المعلومة المالية في المؤسسة الإقتصادية حيث تطرقنا فيه إلى مبحثين، تضمن المبحث الأول المعلومة المالية، ثم المبحث الثاني عموميات حول القوائم المالية.
- **الفصل الثالث:** يتناول هذا الفصل دراسة إستطلاعية لتقييم مدى تأثير معايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المحاسبية والمالية إعتمدنا فيه على مبحثين، الأول تضمن الإطار المنهجي للدراسة، أما الثاني فتضمن عرض وتحليل نتائج الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي النظري لمعايير التدقيق الجزائرية.

تمهيد:

يعتبر التدقيق علم مترامي الأطراف يهدف إلى إعطاء الصيغة القانونية للمعلومة محل الإستعمال وهو بذلك وسيلة إثبات مدى صحة وإعتمادية المعلومات محل التداول من حيث القانونية والسلامة والصور الوافية لها.

ويعد هذا العلم محصلة العديد من التجارب، فتطوره عبر العصور نتج عليه إصدار معايير التدقيق الدولية والتي تعتبر بمثابة مؤشرات يستخدمها المدققين في عملية القياس والحكم أثناء آدائهم لمهنتهم في ذلك من طرف هيئات مهنية ومنظمات دولية نشأت بسبب تراكم مناقشات ودراسات سابقة.

بذلك أصبحت الجزائر ملزمة لمواكبة التطور الإقتصادي وخاصة بعد إنتهاجها للمعايير المحاسبية الدولية وتطبيقها للنظام المحاسبي المالي ونظرا لقصور مهنة التدقيق بها، فبإمكانها أن تبقى معايير التدقيق الدولية عن طريق وضع معايير محلية تكون المعايير الدولية منطلقا لها.

وسنتطرق من خلال هذا الفصل إلى مبحثين:

- **المبحث الأول:** ماهية التدقيق.
- **المبحث الثاني:** الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية والجزائرية.

المبحث الأول: ماهية التدقيق.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق.

لقد ظهر التدقيق في الحسابات منذ العهد القديم وتطور مفهومه مع تطور النشاط الإقتصادي وظهور شركات صناعية ضخمة في عهد الثورة الصناعية ما دعى لظهور الحاجة لرؤوس أموال كبيرة التي أدت بدورها إلى التأثير على مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي شهدتها على مر العصور نظرا لحجم الإهتمام المتزايد الذي حظيت به والدور الكبير الذي تلعبه في تحقيق التقدم والنمو للوحدات الإقتصادية والمجتمع ومد مختلف الآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد إتخاذها والجدول التالي يوضح أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة للتدقيق المحاسبي.

الجدول رقم (01): أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة.

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	إكتشاف التلاعب والإختلاس	بالتفصيل	عدم الإعتراف بها
1500 – 1850	إكتشاف التلاعب والإختلاس	بالتفصيل	عدم الإعتراف بها
1850 – 1905	1:إكتشاف التلاعب والإختلاس. 2: إكتشاف الأخطاء الكتابية.	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الإعتراف بها
1905 – 1933	1: تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي. 2: إكتشاف التلاعب والأخطاء.	بالتفصيل ومراجعة اختبارية	إعتراف سطحي.
1933 – 1940	1: تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي. 2: إكتشاف التلاعب والأخطاء.	مراجعة اختبارية	بداية في الإهتمام.
1940 – 1960	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي.	مراجعة اختبارية	إهتمام وتركيز.

المصدر: دروس وتطبيقات مادة التدقيق المحاسبي المالي للأستاذ حمو محمد عكرمي.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق.

نجد أن كلمة "تدقيق" auditing مشتقة من الكلمة اليونانية audine ومعناها يستمع لان الحسابات كانت تتلى على المدققين.[1]

إصطلاحاً: التدقيق وفقا للجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق بجمعية المحاسبة الأمريكية، والتي لا يختلف تعريفها عن التعاريف العديدة للتدقيق: التدقيق هو عملية منظمة لجمع وتقويم أدلة إثبات بموضوعية تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث إقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعة وتوصيل إلى مستخدمي المعلومة المعنيين.[2]

- ويعرف بأنه فحص انتقادي يسمح بمراجعة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي انتجت تلك العمليات.[3]

[1]- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، جزء الأول. ط1 – دار الصفاء، الأردن، 2009، ص: 30.

[2]- خالد أمين عبد الله، التدقيق والمراقبة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص: 13.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعي الاسكندرية مصر، 2004، ص: 18.

- أما التدقيق بمعناه المهني يعني عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقاديا محايد للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.[1]
- كما يعرف على أنه اختبار تقني صارم مبني بأسلوب مهني مؤهل ومستقل بغية اعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة.[2]
- ويعرف أيضا على أنه فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجميع الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية فحصا حسابيا والتحقق من نتيجة أعمال المشروع من الربح والخسارة والتأكد من سلامة المركز المالي للخروج برأي محايد ومستقل حول صحة القوائم المالية خلال فترة مالية معينة.[3]
- وعرف التدقيق بأنه فحص للدفاتر والسجلات والمستندات لتمكن المدقق من التحقق بأن الميزانية العمومية تمثل بصورة عادلة وصحيحة المركز المالي للمؤسسة.[4]

ولقد تطور التدقيق في نظم المعلومات المحسوبة هو عملية جمع تقييم الأدلة لتحديد ما إذا كان استخدام نظام الكمبيوتر يساهم في حماية أصول المؤسسة ويؤكد سلامة بياناتها ويحقق أهدافها بفعالية ويستخدم مواردها بكفاءة.[5]

إذ عرفت منظمة العمل الفرنسية هي الأخرى التدقيق على أنه مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم ولم تكتفي المنظمة بالتعريف السابق وأضافت توضيح ينظر من خلاله للتدقيق من منظورين تبعا للأهداف المتوخاة منها:

تقدير نوعية المعلومات أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة. تقدير النجاعة وفعالية النظام المعلوماتي والتنظيم.[6]

المطلب الثالث: أهداف التدقيق.

1- **الأهداف التقليدية:**[7]

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الإعتماد عليها.
- إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة الكشوفات المالية.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش.
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الإقتصاد الوطني.

---

[1]- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص: 11.

[2]- محمد التهامي، طواهر مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان مطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص: 9.

[3]- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم التدقيق الحسابات العلمي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ص: 19.

[4]- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار النشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة 1، 2006، ص: 14 – 15.

[5]- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2000،ص: 13.

6- محمد التوهامي طواهر، مسعود صديفي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون – الجزائر، 2006، ص: 10.

[7]- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة 1، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999، ص: 15.

الأهداف الحديثة:[1]

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الاسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية للأفراد.
- إبداء رأي فني محايد في إطار القيام بفحص والتحقيق في العناصر أصول وخصوم المؤسسة والتحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.

أهداف أخرى: يمكن تلخيص الأهداف الأساسية للتدقيق فيما يلي:

- التأكد من مدى ملائمة وفعالية سياسات إجراءات الضبط المعتمدة لبيئة وظروف العمل في المؤسسة والتحقيق من تطبيقاتها.
- إقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة في المؤسسة تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات.
- التأكد من صحة البيانات المالية وغير المالية ذات العلاقة ومدى الإعتماد عليها من خلال مراجعة وفحص العمليات وتدقيق البيانات المالية.
- تدقيق إجراءات إدارة المخاطر وما اشملت عليه من مراكز الخطر بالإضافة إلى مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.
- تدقيق إجراءات تقييم كفاية رأس المال الموظف في المؤسسة.
- التأكد من الإلتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
- إعداد تقارير مفصلة دورية على الأقل فصلية أو نصف سنوية.[2]

المطلب الرابع: أنواع التدقيق.

يمكن تصنيف عملية التدقيق إلى عدة أنواع تختلف بإختلاف الزاوية التي تنظر إليها إذ تتجسد أهم هذه الأنواع في التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

- **التدقيق الداخلي:**

قد يقوم بعملية التدقيق شخص من داخل المنشأة يقوم بعملية فحص للدفاتر والسجلات ومدى الإلتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، وفي هذه الحالة يسمى هذا التدقيق بالتدقيق الداخلي وهو يعتبر إحدى أدوات الرقابة ويعتبر أداة بيد الإدارة كونه يتم التدقيق من قبل شخص يعتبر موظف في المنشأة ويخضع لسلطة الإدارة ومن واجبات التدقيق الداخلي فيما يخص تزويده للإدارة بالمعلومات[3] ما يلي:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع.
- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

---

[1]- رأفت سلامة، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص: 26.

[2]- زرقون محمد، هيدوب ليلى ريمة، التدقيق البيئي والإجتماعي كأحد متطلبات الحكومة البيئية والإجتماعية لتحقيق التنمية المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الربع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات الملية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 20 – 21 ماي 2013، ص: 9.

[3]- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 202، ص: 30.

- **التدقيق الخارجي:**

يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.[1]

كما تم تعريفه بأنه نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع التدقيق.[2]

وعرفها آخرون بأنها فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة المركز المالي والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء رأي فني محايد على صدق وسلامة القوائم المالية.[3]

أنواع التدقيق الخارجي:

ينقسم التدقيق الخارجي إلى:

- **تدقيق عملياتي:**

إن توسع مجال تدخل الرقابة الداخلية أدى إلى ظهور مراجعة العمليات التي تهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة.[4]

ويدرس أيضا هذا النوع من المراجعة مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرار عبر مختلف وسائل الهرم التنظيمي بتحاليل وإقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة.[5]

- **تدقيق مالي:**

يقوم المدقق بإعتباره مختص مستقل بفحص الحسابات والإدلاء برأيه حول نوعية وصحة ومصداقية القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة تم المصادقة عليها وكذلك إعتمادا على مجموعة كافية من الأدلة والقرائن[6] وينقسم هذا الأخير إلى:

- **تدقيق قانوني:**

وهو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها وإعتماد القوائم المالية الختامية لها ويترتب على عدم القيام بعملية التدقيق وقوع مخالفات تحت طائلة العقوبات المقررة ولابد أن يكون هذا الأخير كامل بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على عمله من قبل الإدارة ومن أمثلة ذلك تدقيق حسابات شركات المساهمة، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.[7]

- **التدقيق التعاقدي (الإختياري):**

هو تدقيق تطلبه المؤسسة أو أصحابها بطريقة إختيارية بمعنى عدم وجود إلتزام قانوني يحتم القيام به ويسمى في بعض الأحيان التدقيق الخاص وقد يكون كامل أو جزئي حسب ظروف المؤسسة وهي ليست إجبارية ففي شركات الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الإستعانة بخدمات المدقق الخارجي لتدقيق حسابات المؤسسة، وإعتماد قوائمه المالية

---

[1]- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2001، ص: 13.

[2]- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 39.

[3]- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص: 7.

[4]- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص: 16.

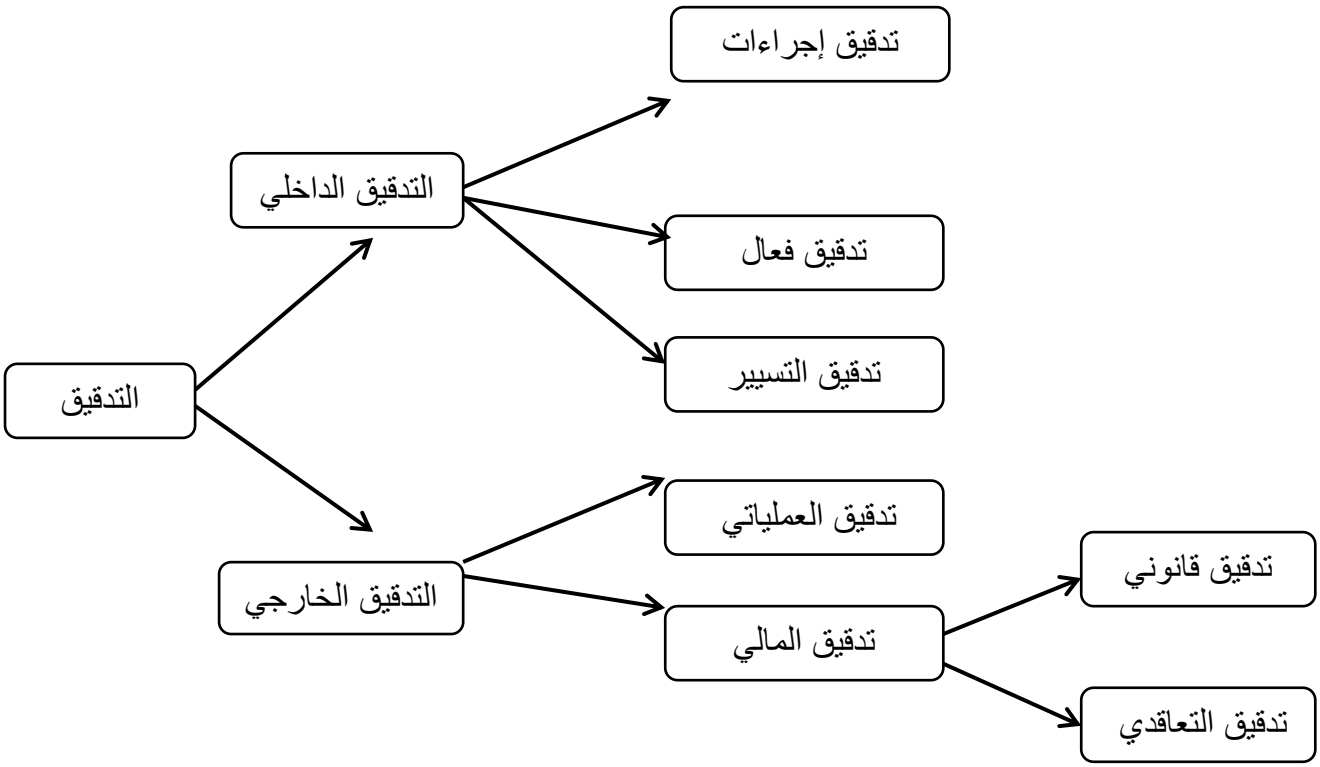
[5]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

[6]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

[7]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 72.

الختامية نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث إطمئنان الشركاء خاصة في حالات الإفصاح عن صحة المعلومات المحاسبية.[1]

الشكل رقم (01): أنواع التدقيق.



المصدر: دروس وتطبيقات مادة التدقيق المحاسبي المالي للأستاذ حمو محمد عكرمي.

المبحث الثاني: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية الجزائرية.

المطلب الأول: الهيئات المشرفة على إصدار معايير التدقيق الدولية وعرضها.

- **الهيئات المشرفة على إصدار معايير التدقيق الدولية:**

نظرا لأهمية التدقيق بادرت العديد من الدول لتبني معايير التدقيق الدولية كمرجع بإعتبارها قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها بهدف توحيد جميع المعايير الدولية المحلية وبالتالي فإن معايير التدقيق الدولية تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي هذه المهنة.

لعل من أهم هذه المنظمات الرائدة في هذا المجال هو مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA حيث يعتبر من أول السباقين الذين بادروا بوضع معايير موحدة على المستوى المحلي وذلك سنة 1939، أما محاولة سن المعايير على المستوى الدولي كان مع بداية القرن الحالي.

- تتمثل المنظمات الدولية التي إستهدفت وضع معايير التدقيق وتهيئة المناخ اللازم لتطبيقها في:
- الإتحاد الدولي للمحاسبين: IFAC.
- لجنة ممارسة التدقيق: IAPC.

[1]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره ، ص: 72.

1)1- الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:

هو أكبر المنظمات المهنية، تم تأسيسه عام 1977 نتيجة إتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة وتهدف إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير إقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على إعتمادها ولتحقيق أهدافه فإن الإتحاد لديه علاقة عمل قوية مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم.[1]
الإتحاد الدولي للمحاسبين هو المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة مكرسة لخدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز المهنة والمساهمة في تنمية الإقتصاديات العالمية، ويعمل الإتحاد مع أعضائه البالغ عددهم 175 عضو المنتشرين في 130 دولة حماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم يمثلون أكثر من (3) مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة وفي القطاع العام وفي مجالات الصناعة والتجارة والمجالات الحكومية والتعليم، بالإضافة إلى ذلك يقوم IFAC بإصدار وضعيات تتعلق بالمصلحة العامة.

- إن الهيئات الإدارية في الإتحاد الدولي للمحاسبين وموظفيه ملتزمون بقيم النزاهة والشفافية والخبرة، كما يسعى الإتحاد كذلك إلى تعزيز إلتزام المحاسبين المهنيين بهذه القيم من خلال قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين التابع لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين.
- كما أنه يصدر وثائق إسترشادية لدعم المحاسبين المهنيين العاملين بالمكاتب الصغيرة والمتوسطة والمحاسبين العاملين في القطاعات التجارية والدول النامية، بالإضافة إلى ذلك يقوم المجلس بإصدار وضعيات تتعلق بالمصلحة العامة.
- قد سجل إتحاد المحاسبين الدولي كمنظمة مهنية وفقا لمواد القانون المدني السويسري في محاكم جينيف كما تم توظيف المكتب الإداري للإتحاد في نيويورك.
- تعتبر عضوية الإتحاد للدول الراغبة في الإنضمام لها مفتوحة لكل المنظمات المعترف بها رسميا في بلادها من خلال القانون، كما تقتضي العضوية في الإتحاد ضمنا للعضوية التلقائية في لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- قد قامت لجان الإتحاد بوضع المعايير التالية:
- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد.
- معايير دولية لرقابة الجودة.
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.
- معايير التأهيل الدولية.
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.[2]
- يضم الإتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب، السعودية وتونس، وينفذ برنامج عمل الإتحاد من قبل اللجان التالية:

لجنة التعليم:

- تضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية) بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.[3]

لجنة السلوك المهني:

- تضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الإتحاد.
-

[1]- تمار خديجة، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية، جامعة عبد الجميد بن باديس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: مستغانم، 2016 – 2017، ص: 153.

[2]- تمار خديجة، مرجع سبق ذكره، ص:154.

[3]- تمار خديجة، مرجع سبق ذكره، ص:155.

لجنة المحاسبة المالية والإدارية:

- تعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد عن مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الإتحاد.

لجنة القطاع العام:

تضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية.

2/ لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC:

لقد أعطيت الصلاحيات لهذه اللجنة لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة لها بالنيابة عن مجلس إتحاد الدولي للمحاسبين مهمتها إصدار مشاريع التدقيق، على أن تعطي القبول لتلك البيانات وتساهم في تعزيزها، وهي تعتبر لجنة دائمة منبثقة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، تتكون من مرشحي المنظمات الأعضاء في الدول التي يختارها مجلس الإتحاد لعضوية اللجنة، ويعين أعضاء اللجنة عادة لفترة خمس سنوات ويشترط في العضو أن يكون عضوا في إحدى منظمات الإتحاد وتوجد لجان فرعية منبثقة عن اللجنة الدائمة تضم ممثلين من الدول غير الأعضاء في اللجنة الدائمة كلما أمكن ذلك حتى تتاح الفرصة أكبر عدد ممكن من الأعضاء.

- بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتفويض أولية لهذه اللجنة الفرعية بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات ووصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء الهيئات الإقليمية أو الهيئات الأخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، وبعدها تقوم اللجنة بتوزيع المسودات ليقوم المنظمات الأعضاء آرائهم، ومن ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تلتقي تلك التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت عليها بحسب قواعد الأغلبية، وعند إصدار البيان يتم تحديد تاريخ سريانه وتكون لغته إنجليزية.

قد أصدرت اللجنة الدائمة تمهيدا أو مقدمة عن المعايير الدورية كتدقيق الحسابات ورد به ما يلي:

- هدف إصدار المعايير هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة إستنادا إلى قواعد منسقة.
- تدرك اللجنة أن الأنظمة المحلية الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن المؤسسات الحكومية أو المهنية في كل بلد بدرجة مختلفة.
- تؤثر على الممارسات المهنية في عمليات التدقيق.
- تحاول اللجنة أخذ مظاهر الإختلاف بين معايير التدقيق المطبقة في كل دولة بعين الإعتبار في محاولة لتحقيق القبول الدولي لهذه المعايير.
- تكون الأولوية للمعايير والمتطلبات المحلية عن تلك الصادرة عن اللجنة إلا في الحالات التي لا توجد فيها معايير محلية عندئذ تطبق بصورة تلقائية المعايير الدولية.
- يتسع مجال تطبيق هذه المعايير بحيث يشمل كل من التدقيق أو فحص مستقبل بغرض إبداء الرأي في المعلومات أية وحدة بغض النظر عن حجمها وهدفها وشكلها القانوني، ويتطلب الأمر الإلتزام بهذه المعايير كل ما أمكن ذلك في كافة النشاطات التي يقوم بها مدقق الحسابات، ومع كل معيار يتحدد مدى إلتزام به.
- تعطي المنظمات في الدول الأعضاء الحق في إعداد الترجمة المناسبة باللغة المحلية مع توضيح إسم المنظمة التي قامت بالترجمة للنص الإنجليزي الصادر عن الإتحاد.
- قد صدرت المعايير في إصدارات زمنية متابعة حسب الأهمية النسبية ثم اعاد الإتحاد تبويب هذه المعايير طبق إرتباطها بمراحل عملية التدقيق.

أصبح لدينا بناء على ذلك رقمان لكل معيار أحدهما طبقا لتاريخ الإصدار والثاني طبقا لموضوع المعيار وأخذ التبويب الأول تبويبا يبدأ من رقم 01 وأخذ التبويب الثاني تبويبا من رقم 200 بعد تقسيم عملية التدقيق.[1]

2. عرض معايير التدقيق الدولية:

- معايير التدقيق الدولية هي مجموعة من المعايير يمكن عرضها في شكل إطار بحيث يتم تقسيمها إلى مجموعات كل مجموعة تختص بأمور معينة والتي نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): معايير التدقيق الدوليةISA.

المجموعة	رقم المعيار	إسم المعيار
المجموعة الأولى قضايا تمهيدية (100 - 199)	100	مقدمة تمهيدية عن معايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة إطار
	110	المصطلحات.
	120	إطار المعايير الدولية للتدقيق.
المجموعة الثانية المبادئ العامة والمسؤوليات (200 - 299)	200	الأهداف العامة لعمل المراجع الخارجي المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.
	210	- الاتفاق على شروط التعيين (شروط التكيف بالتدقيق).
	220	- مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية.
	230	- توثيق التدقيق.
	240	- مسؤولية المراجع الخارجي في اعتبار الإحتيال عند تدقيق البيانات المالية.
		- النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية.
	250	- الإتصال مع القائمين على الحاكمية (التحكم المؤسسي).
	260	- الإتصال مع القائمين على الحاكمية والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.
	265	
المجموعة الثالثة تقييم المخاطر ومواجهة المخاطر المقيمة (300 - 499)	300	- التخطيط لتدقيق البيانات المالية.
	315	- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها.
		- الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق.
	320	- إجراءات المراجع لمواجهة المخاطر المقيمة.
	330	- الإعتبارات في التدقيق المتعلقة بمنشأة تستخدم خدمات منشآت أخرى.
	402	- تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق.
	450	
المجموعة الرابعة أدلة التدقيق (500 - 599)	500	أدلة التدقيق.(أدلة الإثبات).
	501	أدلة التدقيق (إعتبارات محددة لبنود مختارة).
	505	المصادقات الخارجية.
	510	التدقيق لأول مرة (الأرصدة الإفتتاحية).
	520	الإجراءات التحليلية.
	530	العينات الإحصائية في التدقيق.
	540	التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.

[1]- محمد السيد التاغي، المعايير الدولية للمراجعة، جامعة المنصورة، مصر، 2008، ص: 71.

		الأطراف ذات العلاقة.
	550	الأحداث اللاحقة.
	560	إستمرارية المؤسسة.
	570	التأكيدات الكتابية.
	580	
المجموعة الخامسة الإستفادة من عمل الآخرين (699 – 600)	600	- إعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما في ذلك الإتصال مع مدققي عناصر تلك البيانات).
	610	- إستخدام عمل المراجع الداخلي.
	620	- إستخدام عمل الخبير.
المجموعة السادسة نتائج التدقيق والتقرير (799 - 700)	700	- تكوين الرأي وتقديم تقرير المراجع الخارجي.
	705	- تعديلات الرأي في تقرير المراجع الخارجي المستقل.
	706	- الفقرة الإيضاحية المركزة وفقا لأمور الأخرى في تقرير المراجع الخارجي المستقل.
		- المعلومات المقارنة (مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة).
	710	- مسؤولية المراجع الخارجي عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المراجعة.
	720	
المجموعة السابعة إعتبارات خاصة بتدقيق عناصر وبنود محددة (899 - 800)	800	- إعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقا لأطر عمل للأغراض الخاصة.
	805	- إعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية المفردة وعناصر محددة أو حسابات من بنود القوائم المالية.
	810	- تقرير المراجع الخارجي عن ملخص البيانات المالية.
المجموعة الثامنة تفسيرات معايير التدقيق الدولية (1100 - 1000)	1000	- إجراءات التأكد من العمل الداخلي للبنك.
المجموعة التاسعة المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاخلاع (2699 - 2000)	2400	- مهمات مراجعة (الإطلاع) على البيانات المالية.
المجموعة العاشرة المعايير الدولية الخاصة الأخرى (3699 - 3000)	3000	- مهام تأكيدية أخرى غير الإطلاع وتدقيق البيانات.
	3400	- فحص المعلومات المالية المستقبلية.
المجموعة الحادية عشر المعايير الدولية	4400	- التكليف لإنجاز إجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية.
	4410	- التكليف لتحضير البيانات المالية.

الخاصة بالخدمات الأخرى ذات العلاقة (4699 – 4000)		

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المرجع رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2015، ص: 106 - 119.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على إصدار معايير التدقيق الجزائرية.

نقصد بها الهيئات التي نشأت بموجب صدور القانون 10 - 01، وهي المجلس الوطني للمحاسبة والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

1- فرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة.

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب مرسوم التنفيذي رقم 96 - 381 بصفة جهاز إستشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمته التنسيق و التلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، حيث أنه يمكنه الإطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال إختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية كما أنه يمكن أن يستشيره لجان المجلس المنتخبة والهيئات والشركات أو أشخاص الذين يهمهم لأشغاله.[1]

1)1- تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

- يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ويشكل من:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ممثل المكلف بالإحصاء.
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
- 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 لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ثلاثة أشخاص يتم إختيارهم لكفاءاتهم في مجال المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

[1]- عمر شرقي، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة الدكتورة، جامعة سطيف، 2013، ص: 155- 156.

- يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم إختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي.[1]

1)2- مهام المجلس الوطني للمحاسبة:

أعطى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة مجموعة من المهام متعلقة بمجالات مختلفة من هذه المجالات الإعتماد، التقييس المحاسبي، تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية بصفة عامة وهي على النحو التالي:

- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الإعتماد:**

يمارس هذا المجلس بعنوان الإعتماد المهام التالية:[2]

- إستقبال طلبات الإعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الإعتماد والتسجيل في الجدول.
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.
- إستقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي:**

يمارس هذا المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام التالية:[3]

- جمع وإستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير وإستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
- إقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:**

يمارس هذا المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية:[4]

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
- متابعة وضمان تحسين العناية المهنية.
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.

---

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24 مؤرخ في 27-01-2011 يحدد تشكيله المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07 - المادة 02. ص: 04.

[2]- المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24 مؤرخ في 27-01-2011 يحدد تشكيله المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07 -المادة 10. ص: 05.

[3]- المادة 11، من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24 مرجع سبق ذكره، ص: 05.

[4]- المادة 12، من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24، مرجع سبق ذكره، ص: 06.

- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبيين.

2- الفرع الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

أنشئت هذه الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب قانون 10 - 01 كما جاء في المادة 14 منه، حيث أن هذه الغرفة الوطنية تتمتع بالشخصية الوطنية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، ويقوم بتسيير هذه الغرفة مجلس وطني منتخب من طرف أعضاء المهنة مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس.

1/2- مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

حسب ما ورد في المادة 15 من القانون 10 - 01 تعتبر الغرفة الوطنية جهاز مهنيا يكلف في إطار القانون بعدة مهام وهي كما يلي:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها وإستقلاليتهم.
- السهر على إحترام قواعد المهن وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالي وينشرها، في أجل شهرين من تاريخ إيداعها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

2/2- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يعتبر المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمدققي الحسابات والهيئة التي تقوم بإدارة الغرفة الوطنية لمدققي الحسابات الشركة بواسطة القانون 10 - 01، ويحدد مقره بمدينة الجزائر، وقد حدد المرسوم التنفيذي 11 - 26 تشكيلة المجلس وقواعد سيره وصلاحياته.

- **تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:**

يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

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

ويتسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.[1]

ويتم تعيين أعضاء التسعة (9) المنتخبين كما يلي:

- يتم إنتخاب أعضاء المجلس عن طريق الإقتراع السري.
- الأعضاء (9) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا عاما وأمينا للخزينة.
- يوزع الأعضاء (6) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.[1]

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 11 - 26 المؤرخ في 27 - 01 -2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07- 2011، المادة 03، ص: 11.

- **صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:**

وبمقتضى المادة 04 من المرسوم التنفيذي 11 – 26 تتمثل الصلاحيات هذا المجلس فيما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- اقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزاني السنة المالية الموالية.
- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[2]

(2)- إصدارت معايير التدقيق الجزائرية:

إن أهم معايير التدقيق الجزائرية (NAA) التي أصدرها المجلس الوطني للمحاسبة مبينة كالآتي:

- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

	رقم المعيار	إسم المعيار
الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية	210	إتفاق حول أحكام مهام التدقيق
	505	التأكيدات الخارجية
	560	الأحداث اللاحقة
	580	التصريحات الكتابية

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 متضمن معايير الجزائرية للتدقيق.

- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

	رقم المعيار	إسم المعيار
الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية	300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
	500	العناصر المقنعة
	510	مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية
	700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

[1]- المادة 11، من لمرسوم التنفيذي 11 – 26، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

[2]- المادة 04، من المرسوم التنفيذي 11 – 26، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

	رقم المعيار	إسم المعيار
الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية	520	الإجراءات التحليلية
	570	إستمرارية الإستغلال
	610	إستخدام أعمال المدققين الداخليين
	620	إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

- المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير التدقيق الجزائرية.

	رقم المعيار	إسم المعيار
الإصدارات الربعة لمعايير التدقيق الجزائرية	230	وثائق التدقيق
	501	العناصر المقنعة – إعتبارات خاصة
	530	السير في التدقيق
	540	تدقيق التقريرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير التدقيق الجزائرية.

2) الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية:

مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 نوفمبر 2016 الذي يهدف إلى وضع أربع معايير جزائرية للتدقيق.

1)- المعيار الجزائري للتدقيق 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية.

1/1- مجال التطبيق.

2/1- هدف ورزنامة التخطيط.

3/1- تخطيط مهمة التدقيق.

4/1- الهدف الذي يرمي إليه المدقق وتنظيم المهمة: إستراتيجية التدقيق - برنامج التدقيق.

التعديلات المدرجة في إستراتيجية التدقيق وبرنامج العمل.

5/1- الواجبات المطلوبة:

إشتراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة - الأعمال الأولية لتخطيط المهنة.

تخطيط مهمة التدقيق - التوثيق.[1]

[1]- مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 نوفمبر 2016 الذي يهدف إلى معايير جزائرية للتدقيق، الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

2)- المعيار الجزائري للتدقيق 500: العناصر المقنعة.

1/2- مجال التطبيق.

2/2- الهدف.

3/2- تعاريف: مفهوم العناصر المقنعة - عناصر مقنعة كافية وملائمة.

4/2- الواجبات المطلوبة:

- معلومات سيتم إستخدامها كمصدر لعناصر مقنعة.
- تأكيدات تستعمل في جمع العناصر المقنعة.
- إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة.[1]

3)- المعيار الجزائري للتدقيق 510: مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية.

1/3- مجال تطبيق المعيار.

2/3- الهدف.

3/3- إجراءات التدقيق:

الأرصدة الإفتتاحية – إستمرارية تطبيق الطرق المحاسبية - معلومة ذات دلالة واردة في تقرير التدقيق للمدقق السابق.

4/3- النتائج وتقرير التدقيق:

الأرصدة الإفتتاحية – إستمرارية تطبيق الطرق المحاسبية - تعديلات مقدمة على تقرير تدقيق المدقق السابق.

5/3- الجوانب المرتبطة بوحدات القطاع العمومي.

إجراءات التدقيق - الأرصدة الإفتتاحية .

6/3- النتائج وتقرير التدقيق.

الأرصدة الإفتتاحية - تعديل محدث عن تقرير تدقيق المدقق السابق.[2]

4)- المعيار الجزائري للتدقيق 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.

1/4- مجال التطبيق.

2/4- الأهداف.

3/4- الواجبات المطلوبة: تأسيس الرأي حول الكشوف المالية - لكل الرأي تقرير المدقق - المعلومات الإضافية المعروضة بإلتزام مع الكشوف المالية.

نموذج عن تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق.[3]

المطلب الثالث: الإصدارات الأولى والثانية لمعايير التدقيق الجزائرية.

1) الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائري.

1- المعيار الجزائري للتدقيق 210: إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق.

1.1 مجال تطبيق المعيار:

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

[1]- مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 نوفمبر 2016، مرجع سبق ذكره.

[2]- مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 نوفمبر 2016، مرجع سبق ذكره.

[3]- مقرر رقم 002 المؤرخ في 11 نوفمبر 2016، مرجع سبق ذكره.

- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو التدقيقات الكيانات الصغيرة.
- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.
- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

2.1 الأهداف:

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

- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة.
- بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الإقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة، على أحكام مهمة التدقيق.
- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة. يجب أن يدون في ملف عمله كل إختلاف محتمل.

3.1 الشروط المسبقة للتدقيق:

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

- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوفه المالية.
- الإدارة تعترف، تدرك وتتحمل مسؤوليات فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية.
- تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال.
- لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام المهمة.
- إذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بإفتراض عدم إجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة فإنه يتوجب على هذا الأخير مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة، إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.

4.1 محتوى رسالة المهمة:

1/4 الأحكام الأساسية لرسالة المهمة:

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

- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق.
- مسؤوليات المدقق.
- مسؤوليات الإدارة.
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية.
- إشارة إلى الشكل والمضمون المقرر إستعماله في كل تقرير مقدم من المدقق.
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع.
- مخطط وتنفيذ التدقيق.
- نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق وكذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود إختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط للتدقيق وتنفيذه بشكل صحيح.
- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها.

- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة.
- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية والتي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على الكشوف المالية.

من جهة أخرى، إذا طرأت الحالات التالية، يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية:

- الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء.
- الأحكام المتعلقة بإشتراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان.
- الأحكام التي يجب إتخاذها مع المدقق السابق، وعند الإقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

من جهة أخرى، لاسيما في الحالات التالية:

- بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء.
- إشتراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان.
- التعامل مع المدقق السابق، وعند الإقتضاء في حالة التدقيق الأولي.
- يجب أن تحتوي رسالة المهمة على الأحكام المتعلقة بها.

2/4 التدقيقات المتكررة:

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

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

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

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

5/1 تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية:

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

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

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

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

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

- الإستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح القانون أو التنظيم المطبق بذلك.
- تحديد وجود أي نوع من الإلتزام، تعاقدي أو شكل آخر، وإبلاغ آثار ذلك للأطراف الآخرين مثل الأشخاص القائمين على الحم في المؤسسة أو المالكين أو سلطات المراقبة.

خصوصيات أخرى:

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

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

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

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

نموذج عن رسالة مهمة (تكيف وفق طبيعة المهمة، قانونية أو تعاقدية)
مثال: نموذج رسالة مهمة محافظة الحسابات.

رأسية المكتب:
رقم الإعتماد:
رقم التسجيل في الجدول:
العنوان:
الهاتف/الفاكس:
المكان والزمان:

موجه إلى إدارة الكيان

سيدة/سيد،

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

1. هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية

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

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

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

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

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

2. مسؤولية محافظ الحسابات

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

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

3. مسؤولية المسيرين الإجتماعيين للكيان

أذكركم أن إعداد الكشوف المالية السنوية لكيانكم يقع على عاتق المسؤولين الإجتماعيين، وهذه مسؤولية تستلزم:

- مسك محاسبي وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07 - 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي والمالي والنصوص المنبثقة.
- وضع نظام مراقبة داخلية مناسب.

المسيرون الإجتماعيون ملزمون كذلك بـ:

- وضع في متناولي كل الوثائق المحاسبية للكيان وبصفة عامة كل المعلومات الضرورية لقيامي بمهمتي، خاصة محاضر جمعيات المساهمين ومجالس الإدارة.
- السماح لي بالتواصل الحر مع المستخدمين والذين أعتبر أنه من الضروري التواصل معهم للوصول إلى أدلة مثبتة.

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

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

سأكون ممتنا بإرسالكم: (على سبيل المثال).

- الإستدعاءات المرسلة وفق الآجال المحددة في القانون التجاري.
- قائمة بالإتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها.
- قائمة بالإتفاقيات المنظمة قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ إقفال السنة المالية.

4. مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي:

جانفي: .....

فيفري: .....

إلخ: .....

هذا المخطط سيعد كل سنة بالتشاور الوثيق مع مصالحكم. بيد أنني ألفت إنتباهكم إلى أن إحترام الرزنامة يتوقف على إفتراض أن حساباتكم تم إقفالها وعرضها علي في الآجال المتفق عليها والتي تسمح لي بالقيام بمهمتي في الآجال المحددة. أشير فضلا عن ذلك أن مهمة محافظ الحسابات تتطلب بعض الفحوصات والأعمال الخاصة.

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

سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية للكيان.

ستتم مساعدتي في مهمتي من طرف:

(تحديد الهوية، المؤهلات المهنية والمركز).

عند الإقتضاء سيتم اللجوء إلى الأشخاص من أهل الإختصاص وذلك لمساعدتي في إنجاز مهمتي.

5. رسالة التأكيد

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

6. الأتعاب

لقد إتفقنا على تحديد أتعابي بـ ..... دج خارج الرسم والنفقات.

وفقا لرزنامة المهمة فإن أتعابي ستتم فوترتها كالتالي:

(وضع رزنامة الفوترة والدفع)

سأعلمكم في الحين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معتبر على أتعابي وسيؤدي، عند الإقتضاء، إلى مراجعتها.

أرجوا منكم إعادة النموذج المرفق بالرسالة مختوما بإمضائكم ومكتوب عليه بخط اليد " قرئ وتمت المصادقة عليه ".

تقلبوا مني، سيدتي/سيدي، خالص عبارات التقدير والإحترام.

محافظ الحسابات

الكيان

التاريخ:

سيدة/سيد:

الوظيفة:

2- المعيار الجزائري للتدقيق 505: التأكيدات الخارجية.

2)1. مجال التطبيق:

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 إستعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

2)2. الهدف:

هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

2)3. الأداءات المطلوبة:

التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، إلكتروني أو شكل آخر.

- طلب تأكيد مستعجل (تأكيد إيجابي) هو طلب من خلاله يكون "الغير" مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة.
- طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

2)4. إجراءات التأكيد الخارجية:

يجب على المدقق، عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي، الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد، الأمر الذي يتطلب لاسيما:

أ- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الإتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر.

ب- إختيار "الغير" المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول الذي، وفقا للمدقق، على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد.

ج- تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين مع والتي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة.

د- مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.

- **العوامل الواجب أخذها بعين الإعتبار عند تصور طلب التأكيد تتضمن على العموم:**

- الإثباتات المؤشرة.
- أخطار الإنحرافات المعتبرة المعرفة على وجه الخصوص، بما فيها أخطار الغش.
- شكل وتقديم الطلب.
- التجربة المتحصل عليها سابقا في إطار مهمة التدقيق أو المهام المشابهة.
- وسيلة التواصل (مثلا طلب على دعامة ورقية، إلكترونية أو وسيلة أخرى).
- قيام الإدارة بترخيص أو تشجيع الغير على الرد على المدقق، حيث أن بعض الأطراف يمكنها أن لا تقبل الرد إلا على طلبات التأكيد المتضمنة ترخيص من الإدارة.
- قدرة الغير على تأكيد أو تقديم المعلومات المطلوبة (مثل، مبلغ فاتورة معزولة مقابل الرصيد الكلي).

2)5. رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد:

- إذا رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد يجب عليه أن:

أ) يتحرى أسباب رفض الإدارة ويحاول الحصول على عناصر مقنعة حول صحة ومنطقية هذه الأسباب.

ب) يقيم آثار رفض الإدارة على تقييمه لأخطار الإنحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش وعلى طبيعة، رزنامة وإمتداد إجراءات التدقيق الأخرى.

ت) وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

- إذا إستخلص المدقق أن رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد غير معقول أو عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة ومصداقية بواسطة إجراءات التدقيق البديلة، يجب عليه إعلام الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة كما يجب عليه أيضا فحص آثار هذه الوضعية على التدقيق وعلى رأيه كذلك.

2)6. نتائج إجراءات التأكيد الخارجي:

1-6 مصداقية الردود على طلبات التأكيد:

- إذا تبين للمدقق عوامل تثير لديه شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد، فإنه يتوجب على هذا الأخير الحصول على أدلة مثبتة مكملة لإزالة هذه الشكوك.
- الردود المرسلة عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني مثلا تحمل أخطار فيما يخص مصداقيتها لأنه قد يكون من الصعب التأكد من مصدر الوثيقة وسلطة من قام بالرد أو كشف التغييرات.
- إذا إقتنع المدقق بأن هذا الإجراء مؤمن ومراقب بطريقة مناسبة فإن مصداقية الرد تكون عالية.
- إذا قام الغير، الذي وجه إليه طلب التأكيد، بالإستعانة بشخص آخر بغية التنسيق أو إعداد الردود على طلبات التأكيد، فإنه بإمكان المدقق وضع إجراءات للرد على المخاطر التالية:

أ) الرد غير صادر عن المصدر الصحيح.

ب) المجيب غير مرخص له بإعداد الرد.

ت) سلامة الإرسالية تم إعتراضها.

إذا تلقى المدقق رد شفهي على طلب التأكيد فإنه بإمكانه، حسب الظروف، الطلب من الطرف الآخر أن يرد عليه خطيا مباشرة، وإذا لم يتلق المدقق ردا خطيا يتوجب عليه البحث عن عناصر مقنعة أخرى لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي.

إذا حدد المدقق الرد على طلب التأكيد ليس بذي مصداقية، فلابد عليه أن يقيم تأثيرات ذلك على تقييمه لأخطار الإنحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش كذلك طبيعة، رزنامة وإمتداد الإجراءات الأخرى للتقييم.

2)6. عدم تلقي الردود:

- عدم تلقي الرد هو غياب الرد أو تلقي رد جزئي من طرف الغير على طلب التأكيد المستعجل، أو إعادة إرسال طلب التأكيد إلى المدقق لأنه لم يتم تسليمه إلى المرسل إليه.
- في حالة عدم تلقي الرد، على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

أمثلة عن مثل هذه الإجراءات:

- بالنسبة لرصيد حسابات الزبائن: فحص التحصيلات ووثائق المبيعات، وصولات التسليم والتوزيع، القريبة من تاريخ الإقفال.
- في حالة رصيد حسابات الموردين: فحص الإنفاقات، وثائق المشتريات والإستلام القريبة من تاريخ الإقفال، كذلك المراسلات الصادرة من الغير.

6)3. حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل الضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة:

إذا رأى المدقق أن الرد على طلب التأكيد المستعجل يعد ضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة، فإن إجراءات التدقيق البديلة لن تقدم الأدلة المثبتة التي يحتاجها هذا الأخير.

إذا لم يحصل المدقق على التأكيد الضروري فيجب أن يحدد آثار ذلك على التدقيق وعلى رأيه.

6)4. الفوارق:

- الفارق هو وجود إختلاف في الرد بين المعلومات المقدمة من الغير وتلك التي طلب المدقق تأكيدها أو المحتواة في الوثائق المحاسبية للكيان.
- يجب على المدقق البحث عن وجود فوارق بهدف تحديد إذا ما كانت تشير أو لا إلى وجود إنحرافات.
- قد تشير بعض الفوارق، بالمقارنة مع طلبات التأكيد، إلى وجود إنحرافات حقيقية أو محتملة في الكشوف المالية.
- إذا ما تم الكشف عن إنحراف فعلى المدقق تقييم ما إذا كان هذا يشير إلى وجود حالة غش. إن وجود فوارق قد يدل أيضا إلى وجود نقص أو عدة نقائص في المراقبة الداخلي للمعلومات المالية.

7-2 التأكيدات الضمنية:

تقدم التأكيدات الضمنية أدلة أقل إثباتا مقارنة بالتأكيدات المستعجلة ويستوجب على المدقق أن لا يستعمل هذه التأكيدات إلا عند إجتماع كل الشروط التالية:

أ) إذا قدر المدقق أن خطر وجود إنحرافات معتبرة ضعيف وحصل على أدلة مثبتة كافية وملائمة حول فعالية تسيير المراقبة ذات الصلة بالتأكيد المعني.

ب) إذا احتوت الأدلة الخاضعة لإجراءات التأكيد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات والعمليات أو على شروط قليلة الأهمية ومنسجمة.

ت) إذا كانت نسبة الفارق متوقعة وجد متدنية.

ث) إذا كان المدقق يجهل الظروف أو الحالات التي أدت بالمرسل إليهم إلى إهمال طلبات التأكيد الضمني.

8-2 تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها:

16. يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أو إلزامية الحصول على أدلة مثبتة مكملة.

يمكن للمدقق عند تقييم نتائج كل طلب تأكيد خارجي تصنيف النتائج وفق الأصناف التالية:

أ) رد من "الغير" المؤهل يتضمن تأكيد المعلومات المقدمة أو المعلومات المطلوبة دون وجود فوارق.

ب) الرد يعتبر غير موثوق.

ت) عدم الرد.

ث) رد يحمل فوارق.

17. يساعد تقييم المدقق، مع الأخذ بعين الإعتبار كل إجراءات التدقيق المنجزة في جهات أخرى، على تحديد ما إذا تم جمع أدلة مثبتة كافية وملائمة أو ضرورة الإستعانة بأدلة مثبتة مكملة.

3) المعيار الجزائري للتدقيق 560: الأحداث اللاحقة.

3)1. مجال التطبيق:

يتطرق هذا المعيار إلى إلتزامات المدقق إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

3)2. الأحداث اللاحقة.

قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة:

- بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق.

- بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ إعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة.

يدل تاريخ تقرير المدقق، قارئه، على أن المدقق قد أخذ بعين الإعتبار أثر الأحداث والمعاملات المنتهية إلى علمه والواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير.

يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث:

- تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات.
- تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.

تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية وتحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الأقفال مسؤولياتهم حيال ذلك.

تاريخ تقرير المدقق هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، ولا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوف المالية.

تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئة المداولة.

تاريخ إصدار الكشوف المالية هو الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة، وكذا تقرير المدقق، إن وجد، لأطراف الخارجية.

3)3. الأهداف:

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

(أ) الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.

(ب) المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

3)4. الإجراءات المطلوبة:

4)1. أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق

- تتضمن بنود "مذكرة مهمة" في إطار م. ج. ت **210**، موافقة الإدارة على إعلام المدقق بالأحداث التي من شأنها التأثير على الكشوف المالية، والتي علمت بها بين تاريخ إصدار التقرير وتاريخ نشر الكشوف المالية.
- من واجب المدقق وضع إجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ إصدار التقرير والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومات متضمنة في هذه الأخيرة، قد تم تحديدها.
- قد تتخلل هذه الإجراءات إعادة النظر أو مسح للتحقق في الوثائق المحاسبية أو في المعاملات الحاصلة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق.

في حين أن المدقق غير مطالب بإجراء تدقيق إضافي حول العناصر التي سبق وأن خضعت إلى إجراءات حققت نتائج مرضية.

- يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق المطلوبة في الفقرة 4 التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق أو إلى أقرب تاريخ ممكن منه.

قد ترتبط الإجراءات بوفرة المعلومات، خاصة تلك المتعلقة بكيفية مسك المحاسبة منذ تاريخ الكشوف المالية.

يجب أن يأخذ بعين الإعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق المتضمنة لـ:

أ. إدراك كافة الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل التأكد أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها.

ب. طلبات للحصول على معلومات من الإدارة و 'إذا لزم الأمر' لدى القائمين على الحكم في المؤسسة، لمعرفة ما إذا كان للأحداث اللاحقة، عند إقفال الحسابات، تأثير على الكشوف المالية الواقعة مثلا، في الحالات التالية:

- التعهدات الجديدة، القروض أو الضمانات الممنوحة، التي تم إبرامها.
- التنازلات أو الإقتناءات الأصول المحققة أو المرتقبة.
- الأحداث الواقعة والمتعلقة بالطابع التحصيلي للأصول.
- الزيادات في رأس المال أو في طرح الأوراق المالية المحققة، مثل إصدار أسهم جديدة أو سندات، أو في حالة إتفاقية إدماج أو التصفية الواقعة أو المتوقعة.
- نزع الملكية من طرف الإدارة أو إتلاف الأصول جراء حريق أو فيضان.
- التطورات الجديدة المتعلقة بالخصوم المتوقع حدوثها.
- التعديلات المحاسبية اللاعتيادية المسجلة أو المدرجة.
- الأحداث ذات دلالة لتقييم التقديرات أو المؤونات المسجلة في الكشوف المالية الواقعة.
- الأحداث الواقعة أو المرجح وقوعها التي تشكك في الطابع التلاؤمي للطريقة المحاسبية المتبعة لإعداد الكشوف المالية، مثل الأحداث المشككة في مبدأ إستمرارية الإستغلال.

ج. قراءة محاضر إجتماعات الشركاء، أو الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، في حالة وجودها، والتي إنعقدت بعد تاريخ الكشوف المالية، كذلك طلبات الإستعلام المتعلقة بالمسائل التي تمت مناقشتها من خلال هذه الإجتماعات والتي لم تحرر محاضرها بعد.

د. العلم بآخر الكشوف المالية المرحلية بعد الإقفال، الملزمة أو غير ملزمة قانونيا، في حالة وجودها.

هـ. في حالة أن المحاسبة غير محينة وبالتالي الكشوف المالية المرحلية لم يتم إعدادها (من أجل دواعي داخلية أو خارجية)، أو في حالة عدم وجود محاضر الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، فإن إجراءات التدقيق ذات دلالة يمكن أن تأخذ شكل مراجعة الدفاتر والوثائق المحاسبية المتوفرة، بما فيها كشوف الحسابات البنكية.

- إذا تبين للمدقق، أثر تحقيق الإجراءات المطلوبة في الفقرات أعلاه، وجود أحداثا تستوجب إحداث تعديلات على الكشوف المالية، أو معلومة متضمنة فيها، فإنه يستوجب عليه تحديد ما إذا كان كل منها ينعكس بشكل صحيح في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المعمول به.

التصريحات الكتابية:

- يجب على المدقق أن يطالب الإدارة، أو حسب الحالة، الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، بمنحه رسالة تثبيت تؤكد أن كل الأحداث اللاحقة لتاريخ الكشوف المالية التي إستوجبت إحداث تعديل أو تقديم معلومة وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها، قد تمت معالجتها.

4)2. حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ إعتماد الكشوف المالية

- لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره.

لكن، وإذا صادف أن أعلمت الإدارة المدقق، بعد إصدار تقريره وقبل المصادقة على الكشوف المالية، بحدث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير إن هو علم به عند إصداره، فعليه:

(أ) مناقشة هذه المسألة مع الإدارة، وإذا لزم الأمر، مع القائمين على الحكم في المؤسسة.

(ب) تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية، وإذا كان الأمر كذلك، الإستفسار لدى الإدارة عن الكيفية التي تنوي التعامل بها إتجاه هذا النقطة في الكشوف المالية.

10- إذا عدلت الإدارة الكشوف المالية، فعلى المدقق:

(أ) تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم.

(ب) إلا إذا تعذر تطبيق الظروف المبينة في الفقرة الموالية:

1- تمديد إجراءات التدقيق المبينة في الفقرات أعلاه حتى تاريخ تقرير التدقيق الجديد.

2- إصدار تقرير تدقيق جديد على الكشوف المالية المعدلة.

- إذا كان القانون أو المرجع المحاسبي المعمول بهما لا يمنعان:

✓ الإدارة من الحد في التعديل على الكشوف المالية فقط فيم تعلق بآثار الحدث أو الأحداث اللاحقة، أصل هذا التعديل.

✓ المسؤولين عن المصادقة على الكشوف المالية، من حصر مصادقتهم على هذا التعديل فقط.

يسمح للمدقق بحصر إجراءات التدقيق اللازمة بمقتضى الفقرة 10 (ب).1 على الأحداث اللاحقة لهذا التعديل فقط.

في هذه الحالات، يجب على المدقق:

(أ) إما تعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل فقط: إنها إزدواجية التاريخ.

(ب) إما إصدار تقرير تدقيق جديد أو تقرير معدل يتضمن إشارة في فقرة ملاحظة أو فقرة متعلقة بنقاط أخرى تدل على أن إجراءات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة، لا تخص إلا تلك التي كانت سببا في تعديل الكشوف المالية.

12- إذا لم تعدل الإدارة الكشوف المالية في ظروف يعتبر المدقق أنه من الضروري القيام بها، لأن أثارها على الكشوف المالية ذات دلالة، بالتالي:

(أ) إذا لم يتم إيداع تقرير التدقيق للكيان، إستوجب على المدقق تغيير رأيه ثم إرسال تقريره.

(ب) إذا تم إيداع تقرير التدقيق للكيان، فعلى المدقق إشعار الهيئة المداولة، بعدم إظهار الكشوف المالية للغير قبل إتمام التعديلات الضرورية. لكن إذا تم ذلك، فعلى المدقق إتخاذ الإجراءات اللازمة لمحاولة تفادي إستعمال الغير لتقريره، ففي هذه الحالة تكون الإستشارة القانونية ضرورية.

4)3. حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية.

لا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق على الكشوف المالية، بعد إشهارها.

4 المعيار الجزائري للتدقيق 580: التصريحات الكتابية:

4)1. مجال التطبيق:

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة[1] في إطار مراجعة الكشوف المالية.
- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

4)2. التصريحات الكتابية كعنصر مقنع:

- التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا.
- بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها، إضافة إلى أن الإدارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على

[1]- يقصد بمصطلح "الإدارة" في هذا المعيار كلا من الإدارة والمسيرين الإجتماعيين.

طبيعة وأثر العناصر المقنعة الأخرى والتي جمعها المدقق والمتعلقة بآداء الإدارة لمسؤولياتها على أكمل وجه أو تلك المتعلقة بالتأكيدات الخاصة.

4)3. الأهداف:

- أهداف المدقق هي:

(أ) الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.

(ب) تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو التأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى.

(ت) الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

4)4. الواجبات المطلوبة:

4-1- المسيرون الذين تطلب لديهم التصريحات الكتابية

- على المدقق المطالبة بالتصريحات الكتابية، من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والمتعلقة بإعداد الكشوف المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعينة.

4-2- التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة

- **إعداد الكشوف المالية:**

✓ على المدقق مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها أنها قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية، طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به، بما في ذلك التقييم النزيه لهذه الأخيرة مثلما هو محدد في شروط رسالة المهمة المعلومات المقدمة للمدقق وشمولية المعاملات.

✓ على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها:

- أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة.
- أن كل المعاملات مقيدة وموضحة على الكشوف المالية.

- **تفصيل مسؤوليات الإدارة على التصريحات الكتابية:**

يتم وصف مسؤوليات الإدارة في التصريحات الكتابية بمصطلحات مطابقة لتلك المتضمنة في رسالة المهمة، مثلما هو مذكور أعلاه في الفقرتين 7 و 8.

4-3- تصريحات كتابية أخرى

تكملة للتصريحات المطلوبة في إطار معايير التدقيق الأخرى، قد يعتبر المدقق ضروريا، الحصول على تصريحات كتابية أخرى لدعم عناصر مقنعة أخرى متعلقة بالكشوف المالية أو بتأكيدات خاصة عديدة متضمنة فيها.

في هذه الحالات، عليه المطالبة بتصريحات كتابية أخرى حول هذه المسائل، على سبيل المثال، خاصة:

- الإعلام بكل النقائص المتعلقة بالمراجعة الداخلية، التي علمت بها الإدارة والتي يمكن أن يكون لها أثر معتبر على المعلومة المالية.
- غياب رأي أو موقف هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية التي من شأنها التأثير بشكل كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تقييمها.
- حالة الدعاوى والنزاعات المعلومة أو المحتملة والتي من شأنها التأثير بشكل معتبر على الكشوف المالية.
- الإعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموجهة أو الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين.

4-4- تاريخ ومدة التصريحات الكتابية:

- ✓ يجب أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية الأقرب مما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية، وليس بعده.
- ✓ يجب أن تشير التصريحات الكتابية إلى كل الكشوف المالية، وكل الفترات التي يغطيها تقرير المدقق.

4-5- شكل التصريحات الكتابية:

- يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المدقق.

حين تطالب الإدارة قانونيا، بإصدار "شهادات عمومية" كتابية تذكر فيها بمسؤولياتها ويعتبر المدقق أنها تقدم كل أو جزء من التصريحات المطلوبة في الفقرتين 7 و 8، فإن رسالة التأكيد لا يشترط فيها أن تتطرق إلى المسائل المتضمنة في تلك الشهادات.

4-6- التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المطلوبة والغير متحصل عليها:

أ) التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية

- إذا شكك المدقق في كفاءة، نزاهة وأخلاقيات أو واجبات الإدارة، أو حتى في إلتزامها حيالها أو تنفيذها، عليه أن يحدد مدى تأثير شكوكه حول مصداقية تلك التصريحات الكتابية كانت أو شفهية، وكذلك على العناصر المقنعة على العموم.
- بالتحديد، إذا كانت التصريحات الكتابية مناقضة للعناصر المقنعة الأخرى، على المدقق وضع الإجراءات التدقيق اللازمة محاولة منه في حل هذه التناقضات.

إذا لم يتم حل المسألة عليه إعادة النظر في تقييم الكفاءة، النزاهة، أخلاقيات أو واجبات الإدارة، أو حتى إلتزامها حيالها أو تنفيذها، وعليه أن يحدد مدى تأثير ذلك على مصداقية التصريحات كتابية كانت أو شفهيه وعلى العناصر المقنعة على العموم.

- إذا خلص المدقق إلى أن التصريحات الكتابية ليست موثوقة، عليه أخذ التدابير اللازمة بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل على الرأي الوارد في تقريره.

ب) تصريحات كتابية مطلوبة وغير متحصل عليها:

عندما لا تقدم الإدارة تصريحا أو عدة تصريحات كتابية من تلك المطلوبة، على المدقق:

- مناقشة الإدارة حول هذه المسألة.
- إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على مصداقية التصريحات كتابية كانت أو شفهية أو على العناصر المقنعة على العموم.
- إتخاذ التدابير المناسبة، بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق.

نموذج رسالة الإدارة

(رسالة تأكيد حول الحسابات السنوية)

مثال: مهمة محافظة الحسابات.

كل النقاط المذكورة في هذا النموذج موافقة، وبشكل مستقل عن المعلومات المتضمنة في م. ج. ت 580 بغض النظر عن التصريحات الكتابية التي قد يعتبرها محافظ الحسابات ضرورية.

علاوة على ذلك، فإنه يجب تكييف هذه الرسالة في إطار التدقيقات الأخرى غير تلك القانونية.

(ترجع إلى محافظ الحسابات على ورق برأسية الشركة)

السيد:.....

محافظ الحسابات

(العنوان)

توجه إليكم هذه الرسالة تطبيقا لمعاييركم وممارستكم المهنية في إطار تدقيقكم القانوني للكشوف المالية المقدمة من طرف الهيئة المخولة بتاريخ ..... مع .....

- صافي الميزانية..... دج.
- النتيجة الصافية.....دج.
- مبلغ التكاليف والنتائج، الصافية من الضرائب، المسجل في حساب ترحيل من جديد.....دج.

والذي يهدف إلى إبداء رأي حول مصداقية وإنتظام والصورة المطابقة للكشوف المالية.

بإعتبارنا مسؤولين عن المؤسسة.....، عن إعداد الكشوف المالية مع وضع نظام المراقبة الداخلية وبعد أن قمنا بطلب المعلومات التي إعتبرناها ضرورية حتى نتمكن من إصدار التصريحات الكتابية، ونؤكد لكم، فيما يلي، وبنية صادقة وعلى قدر علمنا، المعلومات والتأكيدات التي قدمت لكم في إطار مهمتكم:

- تم إعداد الكشوف المالية على مسؤوليتنا قصد تقديم الوضعية المالية والنتيجة، بشكل منتظم ونزيه وطبقا للمعايير الجزائرية للمحاسبة.
- قمنا بتصور ووضع حيز التنفيذ عمليات مراقبة تهدف إلى تفادي وكشف الأخطاء والغش.
- لم تنتهي إلى علمنا أية نقائص في نظام المراقبة الداخلية أو ضعف من شأنهم أن يؤثروا بشكل معتبر على الكشوف المالية.
- لا توجد أية إختلالات سيكون لها أثر معتبر على الكشوف المالية في مجملها.
- إلى يومنا هذا، لم ينته إلى علمنا أي من الأحداث، غير تلك التي تم أخذها بعين الإعتبار، وقع منذ تاريخ إقفال الحسابات والذي قد يتطلب إحداث تعديلات في الحسابات أو أي علامة في الملحق.
- لم ينته إلى علمنا، إلى تاريخ اليوم ، أي حدث أو أية صفقة يمكن لهما أن يؤثرا بشكل معتبر على الكشوف المالية، أو برغم خلوهما من أي أثر على هذه الكشوف، من شأنهما أن يكونا لهما أثر إيجابي أو سلبي معتبرين على الوضعية المالية المستقبلية لمؤسستنا.
- قمنا بإعلامكم بحالات الغش المعتبرة المرتكبة أو تلك موضع الشك، والتي يجب أخذ نتائجها بعين الإعتبار عند إعداد الكشوف المالية.
- قمنا بتطبيق القانون بقدر المستطاع وبحدود علمنا به.
- كل العمليات و/أو النتائج المالية لأي عقد/إتفاقية من المفترض أن تقيد في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة، هي مدونة فعلا وينعكس ذلك بشكل صحيح في الكشوف المالية.

- خلال السنة، قامت المؤسسة:

(أ) إبرام إتفاقيات نظامية مع الإداريين:

- .....
- .....

(ب) لم تبرم أية إتفاقية.

- خلال السنة، لم تمنح المؤسسة أي قرض، كفالة، دعم أو سحب على المكشوف على حساب جاري لأي من إداريها.
- لا يوجد أي نزاع مع الإدارة الجبائية أو هيئات الضمان الإجتماعي.
- لم ينته إلى علمنا أي حدث جديد من شأنه تهديد إستمرارية الإستغلال.
- إلخ.....

(أي مسائل أخرى قد يعتبرها المدقق ضرورية)

المسيرين أو رئيس مجلس الإدارة.

2)الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية:

2)- المعيار الجزائري للتدقيق 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية.

2-1- مجال التطبيق:

يدرس المعيار م .ج .ت 300 إلتزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.

يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة.

تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الإعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

2-2- هدف ورزنامة التخطيط:

يستوجب تخطيط التدقيق إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل. يفيد التخطيط الملائم تدقيق الكشوف المالية، حيث يساعد المدقق في هذا النحو، على:

- الإهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات لتدقيق.
- التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
- التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة.

كما أن التخطيط الملائم يساعده في:

- إختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة، مع التوجيه الصحيح للمهام.
- التسيير والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ومراجعة أعمالهم.
- تنسيق الأعمال المنجزة من طرف مدققي العناصر المشكلة للمجمع والخبراء، إن أمكن ذلك.

طبيعة وإمتداد التخطيط يتغيران حسب حجم ودرجة تعقيد الكيان.

التخطيط هو عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة (أو مرتبطة ب) نهاية التدقيق السابق ويتواصل طوال المهمة إلى غاية الإنتهاء من التدقيق الجاري.

تتضمن هذه العملية الحاجة إلى إعتبار بعض المسائل، حتى قبل تحديد وتقييم المدقق لمخاطر الإختلالات المعتبرة، مثل:

- الإجراءات التحليلية التي يتعين وضعها حيز التنفيذ كإجراءات تقييم المخاطر.
- التعرف العام للإطار التنظيمي والقانوني الذي يخضع له الكيان وكيفية مطابقة هذا الأخير له.
- تحديد الإعتبارية.
- مشاركة الخبراء.
- إنجاز إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.

يمكن للمدقق أن يقرر مناقشة إدارة الكيان حول بعض المسائل التي تمس بالتخطيط، من أجل تسهيل أداء وإدارة مهمة التدقيق (تنسيق الأعمال مع مستخدمي الكيان) دون التعرض لفعالية تدقيقه. ويبقى المدقق مسؤولا عن الإستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل.

3/2- تخطيط مهمة التدقيق:

يتمثل تخطيط مهمة التدقيق في توقع:

- المنهج العام للأعمال.
- إجراءات التدقيق التي يتعين وضعها من طرف أعضاء فرقة التدقيق.
- طبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء فريق التدقيق ومراجعة أعمالهم.
- طبيعة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة، بما في ذلك إحتمال اللجوء إلى خبراء.

- تنسيق الأعمال مع تدخلات الخبراء أو غيرهم من المهنيين المكلفين بمراجعة حسابات الكيانات في إطار دمجها، إن أمكن ذلك.

4/2- الهدف الذي يرمي إليه المدقق وتنظيم المهمة:

يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية. في هذا الإطار، يلزم المدقق بإعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها.

4-1- إستراتيجية التدقيق:

تصف إستراتيجية المنهج العام للأعمال، لا سيما تلك التي تتضمن:

- نطاق، رزنامة وتوجيه الأعمال.
- عتبة أو عتبات الدلالة المعمول بها والمبادئ التوجيهية لتحضير برنامج العمل.

4-2- برنامج العمل:

يحدد برنامج العمل بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات التي تعتبر ضرورية، خلال السنة المالية، لوضع خطة المهمة، قصد تقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف ومقبول.

4-3- التعديلات المدرجة في إستراتيجية التدقيق وبرنامج العمل:

خلال التدقيق، على المدقق تحيين وتغيير إستراتيجية التدقيق وبرنامج العمل كلما إقتضت الضرورة ذلك.

2)5 الواجبات المطلوبة:

1/5- إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة:

يجب على المسؤول وعلى الأعضاء الأساسيين الآخرين للفريق المكلف بالمهمة أن يساهموا في تخطيط التدقيق، بما فيه، التخطيط للمقابلات مع الأعضاء الآخرين من الفريق والمشاركة فيها.

يعود إسهام المسؤول والأعضاء الآخرين الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة في تخطيط التدقيق، بالفائدة على خبرتهم ومعارفهم، فهو بذلك يسمح بتطوير فعالية وكفاءة عملية التخطيط.[1]

2/5- الأعمال الأولية لتخطيط المهمة:

عند نهاية مهمة التدقيق الجاري، يجب على المدقق وضع الإجراءات التالية:

- القيام بالإجراءات المطلوبة في م .ج .ت 220 المتعلقة بالحفاظ على علاقة الزبون ومتابعة مهمة التدقيق الخاص.
- تقييم مدى إحترام القواعد الأخلاقية، بما فيها تلك المتعلقة بالإستقلالية، وفقا للمعيار م .ج . ت 220.
- التحقق من معرفة بنود المهمة، كما هو مطلوب في المعيار م .ج .ت 210.

3-5- تخطيط مهمة التدقيق:

يجب على المدقق المسؤول عن المهمة إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة مع المهمة، محددا نطاق، رزنامة ومنهج التدقيق، معطيا المبادئ التوجيهية لإعداد برنامج العمل.

عند إعداده للإستراتيجية العامة للتدقيق، على المدقق:

- التعريف بخصوصيات المهمة التي تحدد نطاقها.
- التحقق من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره لوضع رزنامة التدقيق والتخطيط لطبيعة الإتصالات المطلوبة.
- الأخذ بعين الإعتبار العوامل التي يعتبرها مهمة، وفقا لحكمه المهني الخاص، قصد توجيه الأعمال التي يتعين إنجازها من طرف الفريق المكلف بالمهمة.

[1]- معيار ج .م .ت 220: مراقبة نوعية تدقيق الكشوف المالية.

- الأخذ بعين الإعتبار نتائج الأعمال الأولية لتخطيط المهمة، والتي أنجزت سابقا وإن أمكن، تحديد ما إذا كانت الخبرة المكتسبة في المهمات الأخرى المنجزة للكيان من طرف المدقق هي ذات دلالة في هذه الحالة، والتأكد من طبيعة، رزنامة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة.

على المدقق إعداد برنامج عمل يتضمن وصفا لـ:

- طبيعة رزنامة ونطاق الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر، المحددة وفقا للمعيار م .ج .ت 315.[1]
- طبيعة، رزنامة ومدى إجراءات التدقيق التكميلية التي تم التخطيط لها على مستوى التأكيدات، المحددة وفقا للمعيار م .ج .ت 330.[2]
- إجراءات التدقيق المخططة الأخرى المطلوب وضعها بغية إنجاز المهمة وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.

خلال التدقيق، على المدقق تحيين وتغيير الإستراتيجية العامة للتدقيق وبرنامج العمل كلما إقتضت الضرورة ذلك.

على المدقق تخطيط طبيعة، رزنامة ونطاق التعليمات التي ستقدم والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، كذلك مراجعة أعمالهم وفقا لـ:

- حجم الكيان ومدى تعقيده.
- المجال المعني بالتدقيق.
- تقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة.
- كفاءات وقدرة كل عضو من أعضاء الفريق المكلفين بمهمة إنجاز عمل التدقيق.[3]

جوانب خاصة تتعلق بالكيانات الصغيرة:

في حالة أنجز التدقيق كليا من طرف "مدقق وحيد ممضي"[4] لتقرير التدقيق، فإنه لا تطرح مسائل الإدارة والإشراف على أعضاء الفريق المكلفين بالمهمة وكذلك مراجعة أعمالهم.

في هذه الحالة، تكفي مذكرة موجزة لتوثيق إستراتيجية التدقيق التي تتضمن في نفس الوقت، القرارات المهمة المتعلقة بنطاق الأعمال، الرزنامة وسيرورة التدقيق.

لكن، عند مواجهة مشاكل خاصة معقدة أو غير مألوفة، وإذا قام بالتدقيق مهني يمارس المهنة بشكل فردي، يكون من المستحسن إستشارة مدققين آخرين ذوي خبرة ومؤهلين أو الهيئة المهنية التي يكون المدقق عضوا فيها.

5-4- التوثيق:

يجب على المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق:

- الإستراتيجية العامة للتدقيق.
- برنامج العمل.
- كل التغيرات المهمة المضافة للإستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل خلال مهمة التدقيق، وكذلك أسباب هذه التغييرات.

مسائل إضافية تؤخذ بعين الإعتبار في مهمة التدقيق الأولية:

قبل البداية في مهمة التدقيق الأولية، على المدقق القيام بالأعمال التالية:

- القيام بالإجراءات المنصوص عليها في المعيار م .ج .ت 220 المتعلقة بقبول الزبون ومهمة التدقيق الخاص.
- التواصل مع المدقق السابق، في حالة تغيير المدقق، طبقا للقواعد الأخلاقية المعنية.

---

[1]- التعرف على مخاطر الإختلالات المعتبرة وتقييمها، عن طريق معرفة الكيان ومحيطه.

[2]- رد المدقق على المخاطر المقيمة.

[3]- أنظر إلى تفاصيل م .ج .ت 220.

[4]- المتدخل في المهمة يكون مدقق ينشط في مكتب أو بشكل فردي.

2) المعيار الجزائري للتدقيق 500: العناصر المقنعة:

2)1 مجال التطبيق:

- يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.
- يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

تعالج معايير جزائرية أخرى للتدقيق:

- جوانب معينة للتدقيق (م. ج. ت 315[1]، م. ج. ت 501[2]).
- عناصر مقنعة يتم جمعها لعلاقتها بمواضيع معينة (م. ج. ت 570[3]).
- إجراءات خاصة لجمع العناصر المقنعة (م. ج. ت 520[4]).
- تقدير مدى كفاية وملائمة العناصر المقنعة المجتمعة (م. ج. ت 200[5] و م. ج. ت 330[6]).

2)2 الهدف:

- يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد إستخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

2)3 تعاريف:

3)1 مفهوم العناصر المقنعة:

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، وتتضمن:

- المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ، الدفتر اليومية)، والوثائق الإثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيان التحويل...إلخ)، والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة.
- المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الإجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية وكل المعلومات المتاحة والتي تمكنه من الوصول إلى إستنتاجات مبنية على يقين.

العناصر المقنعة ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره، وهي تراكمية في طبيعتها، إذ يتم جمعها أساسا عن طريق أداء إجراءات أثناء التدقيق. لكن يمكنها أن تتضمن كذلك معلومات يتم التحصل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة.

تتضمن العناصر المقنعة المعلومات التي تثبت وتعزز تأكيدات الإدارة وكل تلك التي تناقضها. إضافة إلى ذلك، وفي بعض الحالات، يستند المقق إلى غياب المعلومات (مثلا كأن ترفض الإدارة منح التصريح المطلوب منها)، وبالتالي يستعمله كعنصر مقنع.

---

[1]- م. ج. ت 315: التعرف على مخاطر الإختلالات المعتبرة وتقييمها، عن طريق معرفة الكيان ومحيطه.

[2]- م. ج. ت 501: العناصر المقنعة – إعتبارات خاصة.

[3]- م. ج. ت 570: إستمرارية الإستغلال.

[4]- م. ج. ت 520: الإجراءات التحليلية.

[5]- م. ج. ت 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

[6]- م. ج. ت 330: رد المدقق على المخاطر المقيمة.

3)2 عناصر مقنعة كافية وملائمة:

أ- الكفاية والملائمة:

- تقدر الكفاية بالنظر إلى "كم" العناصر التي تم جمعها. ويعتمد كم العناصر التي يتعين جمعها على مخاطر الإختلالات المعتبرة وكذلك نوعية العناصر المجمعة.
- تتوقف الملائمة على نوعية العناصر المجمعة، أي على مصداقية هذه العناصر ودلالتها.

تتعلق درجة مصداقية العناصر التي تم جمعها على مصدرها وطبيعتها والظروف الخاصة التي جمعت فيها.

- وبالتالي، يوجد إرتباط وثيق بين الكفاية والملائمة للعناصر المقنعة. وعليه، فإن كم العناصر المقنعة الضرورية، مرتبط بمستوى مخاطرة الإختلالات (فكلما كانت المخاطرة كبيرة، كلما كان كم العناصر المقنعة المطلوب معتبرا) وكذلك بنوعية تلك العناصر المقنعة (أجود ما تكون عليه النوعية، أقل ما يكون الكم).

ب- دلالة ومصداقية العناصر المقنعة:

- تقوم الدلالة على الهدف المنشود من إجراء التدقيق وعلى التأكيد المتعلق به.

قد تتأثر دلالة المعلومة التي ستستعمل كعنصر مقنع بإتجاه الإختبار الذي سيقام.

تتأثر نوعية كل العناصر المقنعة بدلالة ومصداقية المعلومات التي قامت عليها.

قد تكون المعلومات الناتجة عن إجراءات التدقيق ذات دلالة لتأكيدات معينة وليست كذلك لتأكيدات أخرى. مثلا، قد يكون إجراء تدقيق ما ذو دلالة للتحقق من القيود المحاسبية المتعلقة بتدفقات عمليات حول المخزونات والتأكد من أنه قد تم إستعمال الحسابات المناسبة وبالشكل الجيد. لكنه لا يكون ذا دلالة إذا تعلق الأمر بالتأكد من شمولية تدفقات هذه العمليات والتأكد من أنه قد تم فعلا تقييد كل الأحداث التي كان الأجدر قيدها، وفي الفترة المناسبة.

- تتعلق مصداقية المعلومات التي يتعين إستعمالها كعناصر مقنعة بمصدرها وطبيعتها وبالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها، وعليه فإن:

- العناصر التي تم جمعها من مصادر خارجية أكثر مصداقية من تلك المجمعة من مصادر داخلية.
- العناصر التي تحصل عليها المدقق مباشرة، كالملاحظة العينية أكثر مصداقية من تلك المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات.
- العناصر المقنعة أكثر مصداقية إذا وجدت على شكل وثائق سواء أكانت ورقية أو إلكترونية أو تحت أي شكل آخر (تعتبر وثيقة محررة أثناء إجتماع ما، أكثر مصداقية من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها).
- العناصر المجمعة المتكونة من الوثائق الأصلية، أكثر مصداقية من تلك المتكونة من النسخ.

4-2 الواجبات المطلوبة:

أ- معلومات سيتم إستخدامها كمصدر لعناصر مقنعة:

- في إطار تقديره لمصداقية العناصر التي جمعها، على المدقق أن يكون يقظا وعلى أتم الوعي بالنظر للمؤشرات التي يمكنها التشكيك في أصليتها. إذا إرتابه شك ما، عليه أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية التي يجب وضعها لرفع هذا التباين.
- من أجل تأسيس رأيه، لا يلزم المدقق بمعاينة كل المعلومات المتوفرة لدى الكيان، إذ بإمكانه، على العموم، الإستنتاج على أساس السبر بالإعتماد على عناصر تكون مقنعة أكثر منها إستنتاجية، مع إستحضار حكمه المهني الخاص وروح النقد لديه أثناء تقييمه لكم ونوعية العناصر المقنعة المجمعة وبالتالي لكفايتها وملائمتها.
- إختيار العناصر لغرض الإختبار هو حاسم لضمان مصداقية ودلالة العناصر المقنعة التي سيتم جمعها.

الوسائل المتاحة للمدقق قصد إختيار العناصر، حسب حجم ونوعية العينة، هي:

- إختيار كل العناصر (فحص شامل).
- إختيار عناصر محددة (معينة).

- السبر (طبقا لل م. ج. ت 530[1]).

وضع حيز التنفيذ لواحد من هذه الوسائل أو تركيبها قد يكون ملائما حسب ظروف خاصة.

- تحتاج المعلومات الصادرة عن الكيان والمستعملة من طرف المدقق في إطار تحقيق إجراءات التدقيق، أن تكون كاملة بالقدر الكافي ودقيقة كي تمكنه من إعتبار مصداقية العناصر المقنعة المجمعة، وإذا إقتضت الظروف، على المدقق:

- جمع عناصر مقنعة حول دقة وشمولية هذه المعلومات.
- تقدير ما إذا كانت هذه المعلومات دقيقة ومفصلة بالقدر الكافي لتلبية إحتياجات التدقيق.

يمكن تحقيق عملية جمع العناصر المقنعة المتعلقة بالتأكد من شمولية ودقة المعلومات الصادرة عن نظام المعلومات الخاص بالكيان، تزامنا مع إجراء التدقيق المطبق على هذه المعلومات، وهذا عندما يشكل الحصول على هكذا عناصر مقنعة، جزءا لا يتجزأ من هذا الإجراء بالذات أو عن طريق الوضع حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق التكميلية.

- إذا نتجت المعلومات التي ستستخدم كعناصر مقنعة عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة، على المدقق في حدود الإمكان، وبإعتبار أهمية أعمال هذا الخبير لإحتياجات التدقيق:

- تقييم كفاءة، قدرات وموضوعية هذا الخبير.
- الإطلاع على أعمال هذا الخبير.
- تقدير ملائمة أعمال الخبير التي ستستعمل كعناصر مقنعة للتأكيد المعني.

- تعتبر الضمانات التي تحصل عليها المدقق عن طريق عناصر مقنعة متجانسة ومجمعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة، على العموم، أعلى درجة من تلك التي تحصل عليها من عناصر مقنعة مأخوذة على حدا.
- يأخذ المدقق بعين الإعتبار العلاقة (تكلفة – إمتيازات) المتعلقة بالعناصر المقنعة وبفائدة المعلومات المنبثقة عنها، دون أن يتناسى بعض إجراءات التدقيق التي لا يجب تفاديها بحجة تكلفة وضعها حيز التنفيذ.

ب- تأكيدات ستستعمل في جمع العناصر المقنعة:

- الإدارة مسؤولة على عرض الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، والتي تعكس بشكل صحيح ومنتظم، طبيعة وعمليات الكيان.

حين تصرح الإدارة أن الكشوف المالية تعطي صورة وفية أو أنه قد تم عرضها بشكل صحيح في كل جوانبها الهامة، فإنها بذلك تقدم تأكيدات ضمنية أو صريحة حول مسك المحاسبة، التقييم، العرض والإبلاغ عن مختلف عناصر الكشوف المالية والمعلومات الممنوحة والمتعلقة بها.

- على المدقق إستعمال التأكيدات المتعلقة بتدفق العمليات، بأرصدة الحسابات وكذلك عرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمنة فيها بشكل مفصل بالقدر الكافي الذي يسمح له بتقييم مخاطرة الإختلالات المعتبرة وكذلك تعريف وتنفيذ إجراءات التدقيق التكميلية.
- تشكل "التأكيدات" مبادئ ومعايير يرتبط بها كل من إنتظام، صحة ومطابقة الكشوف المالية.
- تدخل التأكيدات التي يستعملها المدقق في إطار الفئات التالية:

➢ تأكيدات متعلقة بتدفق العمليات والأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق:

أ. **واقع الأحداث:** العمليات والأحداث المسجلة وقعت وتتعلق بالكيان.
ب. **الشمولية:** كل العمليات والأحداث المسجلة التي كان يجب تسجيلها، قد تم تسجيلها محاسبيا.
ت. **الدقة:** المبالغ والمعطيات الأخرى المتعلقة بالعمليات والأحداث، قد تم تسجيلها بشكل صحيح.
ث. **فصل الفترات:** العمليات والأحداث قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة.

[1]- م. ج. ت 530: السبر في التدقيق.

ج. **القيد المحاسبي:** تم تسجيل العمليات والأحداث في الحسابات المناسبة.

- تأكيدات تتعلق بأرصدة حسابات في نهاية الفترة:

أ. **وجود:** الأصول والخصوم والأموال الخاصة موجودة.

ب. **الحقوق والواجبات:** الكيان يمتلك أو يراقب الأصول، وتتعلق الديون بواجبات الكيان.

ت. **الشمولية:** قد تم فعلا تسجيل كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة التي كان يجب تسجيلها.

ث. **التقييم والقيد:** تتضمن الكشوف المالية كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة، بقيمها الصحيحة وأي تعديلات ناتجة عن تقييم وتسجيل هذه الأخيرة يتم قيدها بالشكل الملائم.

- تأكيدات تتعلق بعرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمنة فيها.

أ. **واقع، حقوق وواجبات**: كل من الأحداث، المعاملات والمعلومات الممنوحة قد وقعت وتتعلق وترتبط بالكيان.

ب. **الشمولية**: كل المعلومات المطلوبة وفق المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالكشوف المالية والتي يعد منحها إلزامي قد قدمت فعلا.

ت. **تصنيف وفهم**: المعلومة المالية معروضة ومفصلة بشكل ذو دلالة والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية معروضة بوضوح.

ث. **الدقة والتقييم**: قدمت المعلومات المالية والمعلومات الأخرى بشكل صحيح وبالمبالغ الصحيحة.

ج/ إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة:

- يجمع المدقق العناصر المقنعة للوصول إلى نتائج معقولة لتأسيس رأيه واضعا حيز التنفيذ:

- إجراءات لتقييم المخاطر قصد الإلمام بالكيان وبمحيطه بما في ذلك نظام ومراقبته الداخلية.
- إختبارات للإجراءات قصد تقييم فعالية المراقبة من الناحية الوقائية أو كشف وتصحيح الإختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات.
- المراقبة المادية قصد رصد الإختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات، وتتضمن هذه المراقبة المادية تثبيتات في التفصيل وإجراءات تحليلية في الجوهر.

3-3-1- تفتيش التسجيلات أو الوثائق:

23، تتمثل عملية التفتيش في فحص التسجيلات أو الوثائق داخلية كانت أو خارجية، ورقية كانت أو إلكترونية أو تحت أي شكل آخر.

تقدم عملية تفتيش التسجيلات أو الوثائق عناصر مقنعة حيث تتباين المصداقية حسب طبيعة مصدرها، وإذا تعلق الأمر بتسجيلات أو وثائق داخلية، بفعالية نظام المراقبة حول إعدادها.

عل سبيل المثال، تفتيش التسجيلات أو الوثائق قصد التحقق من الأهلية.

3-3-2- تفتيش الأصول العينية:

24، يتمثل تفتيش الأصول العينية في الفحص المادي لها والذي يسمح بتقديم العناصر المقنعة الموثوقة والمتعلقة بوجودها، لكن ليس بالضرورة تلك المتعلقة بالحقوق والواجبات التي بحوزة الكيان أو تلك المتعلقة بتقييمها.

الملاحظة المادية لعد المخزونات ترافق عموما تفتيش المواد المأخوذة على إنفراد في الجرد.

3-3-3- الملاحظة المادية:

25، تتمثل الملاحظة المادية، مثلما هو موضح في المعيار م. ج. ت 501،[1] في معاينة عملية أو الطريقة التي ينفذ بها إجراء ما من طرف أشخاص آخرين.

[1]- م. ج. ت 501: العناصر المقنعة - إعتبارات خاصة.

ملاحظة عملية الجرد المادي للمخزونات التي يقوم بها مستخدمي الكيان أو ملاحظة عمليات المراقبة، تعد أمثلة عن ذلك.

3-3-4- طلبات المعلومات:

26. يتمثل طلب المعلومات في الحصول على المعلومات المالية والمعلومات الغير مالية على حد سواء، لدى أشخاص على علم جيد بداخل كما بخارج الكيان.

يستعمل إجراء التدقيق هذا، في الغالب، بشكل واسع خلال عملية التدقيق، مكملا بذلك وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق أخرى.

تشمل طلبات المعلومات الطلبات المكتوبة الرسمية والطلبات الشفهية الغير الرسمية.

يعد تقييم الردود على طلبات المعلومات جزءا لا يتجزأ من عملية طلب المعلومات.

3-3-5- طلبات التأكيد الخارجية:

27. طلبات التأكيدات والتي تعتبر نوعا خاصا من طلبات المعلومات، هي عملية الحصول على تصريح مباشر من قبل "الغير" تأكيدا لمعلومة ما.

3-3-6- المراقبة الحسابية:

28. تتمثل المراقبة الحسابية في المراقبة بكل الوسائل للدقة الحسابية للوثائق الإثباتية أو التسجيلات المحاسبية.

3-3-7- إعادة التنفيذ:

29. إعادة التنفيذ هي تنفيذ المدقق لإجراءات أو مراجعات قد تم في الأصل تنفيذها داخل الكيان كجزء لا يتجزأ من المراقبة الداخلية إما يدويا أو عن طريق تقنيات التدقيق المدعمة بجهاز حاسوب.

3-3-8- الإجراءات التحليلية:

30. تتمثل الإجراءات التحليلية، كما هو موضح في المعيار م. ج. ت 520[1]، في تقديرات للمعلومة المالية إنطلاقا من:

- إرتباطها مع معلومات أخرى ناجمة أو غير ناجمة عن الحسابات، أو مع معطيات سابقة، لاحقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة.
- تحليل التغييرات المعتبرة أو إتجاهات غير متوقعة.

3)1 مجال تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 510: مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية:

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.
- تتضمن الأرصدة الإفتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات، مثل:

الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة: الإحتمالات والإلتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.

- مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها:
  - لم تكن موضوع تدقيق.
  - تم تدقيقها من طرف المدقق السابق "السالف".

تضاف إلى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300[2] و 710.[3]

3)2 الهدف:

- يجب على المدقق، في إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن:

[1]- م. ج. ت 520: الإجراءات التحليلية.

[2]- م. ج. ت 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية.

[3]- م. ج. ت 710: المعطيات المقارنة – الأرقام الموافقة والكشوف المالية المقارنة.

أ) قد تم عند إعادة الإفتتاح نقل أرصدة اقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي إختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية.

ب) الطرق المحاسبية الملائمة والتي إنعكست في الأرصدة الإفتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية.

ت) قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

3)3 إجراءات التدقيق:

3-1- الأرصدة الإفتتاحية:

- تتمثل الواجبات التي على المدقق القيام بها في:

- فحص الكشوف المالية الأحدث وكذلك تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية، إن وجدت، بهدف الحصول على المعلومات الدالة المتعلقة بالأرصدة الإفتتاحية بما فيها المعلومات الواردة والتي ترتبط بها.
- جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تظهر أن الأرصدة الإفتتاحية تحوي إختلالات لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية، وهذا بغية:

أ- ضمان أن أرصدة إقفال الفترة السابقة قد تم إعادة نقلها للفترة الجارية بشكل صحيح، أو إذا إقتضت الضرورة، قد تمت إعادة معالجتها.

ب- تحديد ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تعكس التطبيق الملائم للطرق المحاسبية.

ت- إتخاذ خطوة أو مجموعة من الخطوات التالية:

i. مراجعة ملفات العمل[1] أو أسس نتائج المدقق السابق إذا كان قد تم تدقيق الكشوف المالية للسنة المالية السابقة.

ii. تقييم إجراءات التدقيق المنجزة في الفترة الجارية لتحديد ما إذا كانت تسمح بجمع عناصر مقنعة ذات دلالة حول الأرصدة الإفتتاحية.

iii. وضع إجراءات تدقيق خاصة لجمع عناصر مقنعة تعني الأرصدة الإفتتاحية.

- عندما يجمع المدقق العناصر المقنعة التي تثبت أن الأرصدة الإفتتاحية تحوي إختلالات قابلة لإحداث تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية، يجب عليه أن يضع إجراءات تدقيق تكميلية تكون ملائمة في هذه الظروف لتحديد هذا الأثر. إذا خلص المدقق إلى وجود هذه الإختلالات في الكشوف المالية للفترة المعتبرة فإن عليه إعلام الإدارة بها، إلى المستوى السلمي المناسب، وكذلك المسؤولين على التسيير، وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 450.[2]

3-2- إستمرارية تطبيق الطرق المحاسبية:

- يجب على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتحديد ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الإفتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوف المالية للفترة الجارية، وان أثر التغييرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيله محاسبيا بصفة ملائمة ويكون موضوع عرض ومعلومة ملائمين في الكشوف المالية، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

[1]- إذا كانت القواعد الأخلاقية والمهنية تعطي للمدقق توجهات في تواصله مع المدقق السابق.

[2]- م. ج. ت 450: تقييم الإختلالات المحددة أثناء التدقيق.

3-3- معلومة ذات دلالة واردة في تقرير التدقيق للمدقق السابق:

- إذا تم تدقيق الكشوف المالية للفترة السابقة من طرف مدقق آخر وكان الرأي موضوع تعديل فيجب على المدقق تقييم أثر المسألة التي نجم عنها التعديل، في إطار تقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة للفترة الجارية، وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم315.[1]

3-4- النتائج وتقرير التدقيق:

4-1- الأرصدة الإفتتاحية:

- إذا المدقق:

- كان غير قادر على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة الإفتتاحية يجب أن يقدم رأي بتحفظ ويبين إستحالة تقديم رأي حول الكشوف المالية.
- توصل إلى نتيجة أن الأرصدة الإفتتاحية تحمل إختلالا لديه تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية وأن تأثير هذا الإختلال لم يتم تسجيله محاسبيا بطريقة ملائمة ولم يكن محل عرض وموضوع معلومة مناسبة في الكشوف المالية، وجب عليه، تبعا للحالة، تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض طبقا لمعيار التدقيق الجزائري 705.[2]

4-2- إستمرارية تطبيق الطرق المحاسبية:

- إذا توصل المدقق إلى نتيجة (وفقا للمرجع المحاسبي المطبق) أن:

(أ) الطرق المحاسبية للفترة الجارية لم تطبق بشكل مستمر مقارنة بتلك المطبقة على الأرصدة الإفتتاحية.

(ب) أثر التغيرات المحدثة على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيله محاسبيا بالشكل الملائم ولم يكن موضوع عرض أو معلومة مناسبة في الكشوف المالية.

يتوجب عليه، تبعا للحالة، تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض طبقا لمعيار التدقيق الجزائري 705.

4-3- تعديلات مقدمة على تقرير تدقيق المدقق السابق:

11. إذا طرأ تعديل في الرأي في تقرير المدقق السابق المتعلق بالكشوف المالية للفترة السابقة لا يزال ذا دلالة ومعبر بالنسبة للكشوف المالية للفترة الجارية، يجب على المدقق أن يعدل رأيه[3] في التدقيق على تلك الكشوف المالية وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق 705 و 710.[4]

3)5 الجوانب المرتبطة بوحدات القطاع العمومي:

1/5 إجراءات التدقيق:

- قد توجد في القطاع العمومي حدود قانونية وتنظيمية فيما يخص المعلومات التي يمكن أن يتحصل عليها المدقق الحالي من المدقق الذي سبقه.
- إذا كان فتح ملفات العمل أو الحصول على معلومات أخرى محدودا[5] بالنسبة للمدقق المعين لتدقيق كيان تابع للقطاع العمومي تم تدقيقه من قبل مدقق معين من طرف السلطة التشريعية، يستطيع المدقق أن يجمع العناصر المقنعة بوسائل أخرى وإذا لم يكن بالإمكان جمع هذه العناصر المقنعة الكافية والملائمة لابد من أن يقدر أثر ذلك على رأيه.
- لا يعد تغييرا للمدقق بالنسبة للمدقق المعين من طرف السلطة التشريعية عموما إذا قام هذا الأخير بمناولة تدقيق الكيان العمومي إلى مكتب تدقيق من القطاع الخاص.

---

[1]- م. ج. ت 315: التعرف على مخاطر الإختلالات المعتبرة وتقييمها، عن طريق معرفة الكيان ومحيطه.

[2]- م. ج. ت 705: التعديلات المحدثة على الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق المستقل.

[3]- الرأي المعدل: رأي بتحفظ، رأي بالرفض أو إستحالة تقديم راي.

[4]- معطيات مقارنة – أرقام موافقة وكشوف مالية مقارنة (أنظر الفقرة) الراي المعدل: رأي بتحفظ، رأي بالرفض أو إستحالة تقديم رأي.

[5]- بالنظر إلى النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بالسرية والسر المهني.

- ومع ذلك يمكن إعتبار مهمة التدقيق من طرف مدقق القطاع الخاص، وفقا لطبيعة إتفاق المناولة المنجز، كمهمة أولية بالنسبة لمسؤولياته.

2/5 الأرصدة الإفتتاحية:

- تعتمد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق الضرورية لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة للأرصدة الإفتتاحية من خلال إعادة النظر في ملفات العمل أو التقرير،[1] إذا تم تدقيق الكشوف المالية للفترة السابقة من طرف مدقق سابق، على عوامل مثل:
  - الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان.
  - طبيعة أرصدة الحسابات، تدفقات العمليات أو المعلومات المقدمة وكذلك مخاطر الإختلالات المعتبرة في الكشوف المالية للفترة الجارية.
  - أهمية الأرصدة الإفتتاحية على الكشوف المالية للفترة الجارية.
  - معرفة ما إذا تم تدقيق الكشوف المالية للفترة السابقة أو لا، وفي حالة تدقيقها ما إذا تم إحداث تعديل على رأي المدقق السابق.
- يمكن جمع بعض العناصر المقنعة حول الأرصدة الإفتتاحية، وذلك بالنسبة للأصول والخصوم الجارية، في إطار وضع حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق وبرنامج عمل حول الفترة الجارية.

6/3 النتائج وتقرير التدقيق:

1/6 الأرصدة الإفتتاحية:

- يحدد المعيار الجزائري للتدقيق م. ج. ت 705 الواجبات المطلوبة إتجاه الوضعيات التي قد تؤدي إلى تعديل الرأي حول الكشوف المالية، طبيعة الرأي المناسب في وضعيات مماثلة ومحتوى تقرير التدقيق إذا تم إحداث تعديل على رأي المدقق.

يمكن أن تؤدي عدم قدرة المدقق على جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة حول الأرصدة الإفتتاحية إلى إحدى التعديلات التالية للرأي في تقرير التدقيق:

أ. رأي بتحفظ.

ب. إستحالة تقديم رأي.

2/6 تعديل محدث على تقرير تدقيق المدقق السابق:[2]

19. يمكن في بعض الحلات أن يكون التعديل المحدث على الرأي في تقرير تدقيق المدقق السابق غير دال وغير معتبر بالنسبة للرأي المعبر عنه بخصوص الكشوف المالية للفترة الجارية.

كما هو الحال مثلا إذا كان تعديل الرأي في تقرير المدقق السابق نتج عن حصر في إمتداد الأعمال لكن كانت المسألة أصل هذا الحصر قد حلها في الفترة الجارية.

4/ المعيار الجزائري للتدقيق 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق:

1-4 مجال تطبيق المعيار:

يعالج المعيار م. ج. ت 700 ما يلي:

- إلتزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية.
- شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

---

[1]- إذا كانت القواعد الأخلاقية والمهنية تعطي للمدقق توجهات في تواصله مع المدقق السابق.

[2]- أنظر الفقرة 10.

الرأي الغير المعدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

2-4 الأهداف:

تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

أ. تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة.

ب. التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

3/4 الواجبات المطلوبة:

1-4- تأسيس الرأي حول الكشوف المالية:

يجب على المدقق من خلال الواجبات التي أداها أن:

- يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.
- يستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة، أن الكشوف المالية في مجملها، لا تحتوي على إختلالات معتبرة.

2-4- شكل الرأي:

- إذا إستخلص المدقق أنه قد تم إعداد الكشوف المالية، في جميع جوانبها المهمة، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، فإنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل.
- يعبر المدقق عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق م. ج. ت 705[1] عندما:

أ. يستنتج أنه على أساس العناصر المقنعة المجمعة، تتضمن الكشوف المالية في مجملها إختلالات معتبرة.

ب. ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له بإستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن إختلالات معتبرة.

3-4- تقرير المدقق:

يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن:

- عنوان يشير بوضوح أن التقرير لمدقق مستقل.
- المرسل إليه.
- فقرة تمهيدية تذكر:
  - تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية.
  - الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.
  - ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته وكذلك معلومات توضيحية أخرى.
  - تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.

- **شرح لمسؤولية المسيرين الإجتماعيين** المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق، كذلك المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد كشوف مالية خالية من الإختلالات المعتبرة، سواء صدرت عن غش أو نتجت غن أخطاء.
- **شرح لمسؤولية المدقق** المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه وأن هذا الأخير قد تم وفق المعايير الجزائرية للتدقيق. كما يجب أن يشير إلى أن هذه المعايير تستوجب على المدقق إحترام القواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول أن الكشوف المالية لا تتضمن إختلالات معتبرة.

[1]- م. ج. ت 705: التعديلات المحدثة على الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق المستقل.

- **شرح التدقيق**، ويشير إلى أن:

(أ) التدقيق هو وضع حيز التنفيذ إجراءات قصد تحصيل وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية.

(ب) إختيار الإجراءات الموضوعة حيز التنفيذ، بما فيها تقييمه للمخاطر التي تندرج ضمن الحكم الخاص للمدقق.

- **تاريخ تقرير المدقق**

7- على المدقق تأريخ تقرير التدقيق بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ جمعه العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية.

- **عنوان المدقق**

8- يجب أن يشير تقرير المدقق إلى العنوان الذي يمارس فيه المدقق نشاطه.

3-4- المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية:

9. عندما يتم عرض معلومات إضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق، تزامنا مع الكشوف المالية، فعلى المدقق تقدير إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشوف المالية.

في حالة العكس، على المدقق مطالبة الإدارة بتغيير كيفية عرض المعلومات الإضافية، إذا رفضت الإدارة ذلك، على المدقق الإشارة في تقريره أنه لم تتم مراجعة هذه المعلومات الإضافية.

10. يجب أن يغطي رأي المدقق المعلومات الإضافية الغير مطلوبة ضمن المرجع المحاسبي المطبق ولكنها تشكل جزءا لا يتجزأ عن الكشوف المالية حيث لا يمكن تمييزها بشكل واضح نظرا لطبيعتها وطريقة عرضها.

نموذج تقرير حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق.

المدقق المستقل: .....

المرسل إليه المناسب: .....

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية للشركة "س" بما في ذلك الكشوف المالية التالية (بتاريخ الإقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق): الميزانية، حساب النتائج، بيان التغييرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة والملحق.

مسؤولية المسيرين الإجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية

يعد المسيرون الإجتماعيون مسئولين عن الإعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي والمالي، وكذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الإختلالات المعتبرة، سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء.

مسؤولية المدقق

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس تدقيقنا. قمنا بالتدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

تستوجب منا هذه المعايير الإلتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الإختلالات المعتبرة.

يستدعي التدقيق وضع حيز التنفيذ لإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبالغ والمعلومات الواردة في الكشوف المالية.

إختيار الإجراءات الموضوعة نابع عن الحكم الخاص للمدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر أن تتضمن الكشوف المالية إختلالات معتبرة سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن أخطاء.

بإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ المدقق بعين الإعتبار المراقبة الداخلية للكيان والمتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف، وليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام المراقبة الداخلية للكيان.

يتمثل التدقيق كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة، عقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة وعرض مجمل الكشوف المالية.

نعتبر العناصر المقنعة المجمعة كافية وملائمة لتأسيس رأينا.

الرأي حول الكشوف المالية المعدة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة

برأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 31 ديسمبر ن200، منتظمة وتعرض بصدق، وفي جميع جوانبها المعتبرة (أو تعطي الصورة الوفية)، الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر ن200، وكذلك النجاعة المالية وسيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ، وفقا للنظام المحاسبي المالي.

تقرير حول إلتزامات قانونية وتنظيمية أخرى

[محتوى وشكل هذا الجزء من تقرير المدقق، يتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به].

[هوية وتوقيع المدقق].

[تاريخ التقرير].

[عنوان المدقق].

المطلب الرابع: مقاربة معايير التدقيق الجزائرية والدولية ذات أرقام (300 – 560).

1- مقاربة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو الرقم "300":

المعيار الدولي للتدقيق **"300"** تخطيط لتدقيق البيانات المالية	المعيار الجزائري للتدقيق "300" تخطيط تدقيق الكشوفات المالية
مجال تطبيق المعيار: الغرض من هذا المعيار وضع معايير وتوفير إرشادات التخطيط عملية تدقيق البيانات المالية، إن هذا المعيار وضع ليناسب التدقيق متكرر الحدوث، أما من التدقيق لأول مرة فقد يحتاج المدقق لتوسيع عملية التخطيط إلى حدود أبعد مما يناقش هذا السياق.	**مجال تطبيق المعيار:** يدرس هذا المعيار إلتزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، إن هذا المعيار يخص التدقيقات المتكررة، كما يعالج على أحد المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الإعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.
تخطيط العمل: - إن التخطيط الملائم لعمل المدقق يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق. وأن المشاكل المحتملة قد حددت وأن العمل سيتم إنجازه بسرعة كما يساعد التخطيط على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المدققين الآخرين والخبراء. - إن مدى التخطيط سوف يختلف إستنادا إلى حجم المنشأة، وتعقيدات عملية التدقيق وخبرة المدقق مع المنشأة ومعرفته بطبيعة العمل. - قد يرغب المدقق بمناقشة أجراء من خطة التدقيق الشاملة وبعض إجراءات التدقيق مع لجنة التدقيق في المنشأة أو الإدارة أو الموظفين، وذلك لتطوير فعالية وكفاءة عملية التدقيق ولتنسيق إجراءات التدقيق مع أعمال موظفي المنشأة ومع ذلك فإن خطة التدقيق الشاملة وبرامج التدقيق تبقى من مسؤولية المدقق.	**رزنامة التخطيط:** - إن التخطيط يساعد المدقق في الإهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق وحل المشاكل المحتملة وتنظيم وتسيير مهمة التدقيق، كما يساعد التخطيط على التوجيه الصحيح للمهام على أعضاء الفريق المكلف بها، وتنسيق الأعمال المنجزة من طرف المدققين والخبراء. - طبيعة وإمتداد التخطيط يتغيران حسب حجم ودرجة تعقيد الكيان. - يمكن للمدقق أن يقرر مناقشة إدارة الكيان حول بعض المسائل التي تمس بالتخطيط من أجل تسهيل أداء وإدارة مهمة التدقيق (تنسيق الكيان مع مستخدمي الكيان) دون التعرض لفعالية تدقيقه، ويبقى المدقق مسؤولا عن إستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل.
▪ الأمور التي تأخذ بعين الإعتبار عند قيام المدقق بوضع خطة التدقيق الشاملة: - طبيعة العمل. - النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية. - المخاطر والأهمية النسبية. - طبيعة الإجراءات وتوقيفها. - التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة.	▪ مسائل تؤخذ بعين الإعتبار في مهمة التدقيق: - برنامج العمل. - الإطار التنظيمي والقانوني الذي يخضع له الكيان. - المخاطر. - نطاق الإجراءات. - التنسيق والتوجيه.

المصدر: إعتمادا على معيار التدقيق الدولي والجزائري ذو رقم "300".

2- مقاربة 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، وأن 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 إلتزامات المدقق إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية وأن 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 إنجاز الإجراءات المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد بأن كافة الأحداث لغاية تاريخ تقرير المدقق والتي قد تتطلب إجراء تسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية قد تم تشخيصها. - إجراءات تشخيص الأحداث التي قد تتطلب إجراء التسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية، والتي يتم القيام بها في أقرب وقت ممكن لتاريخ تقرير المدقق تتضمن تدقيق الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد شخصت، كما تتضمن الإستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أية أحداث لاحقة حدثت والتي قد يكون لها تأثير على البيانات المالية.	**أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق:** N -12-31 تاريخ إقفال لقوائم المالية. N_{+1} -04-30 تاريخ تأسيس القوائم المالية. N_{+1}-10-06 تاريخ تأسيس اعداد التقرير. N_{+1}-30-06 إنعقاد الجمعية العامة العادية. N_{+1}-31-07 تاريخ نشر القوائم المالية. - من واجب المدقق وضع الإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ إصدار التقرير والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية، قد تم تحديدها. - إن إجراءات تحديد الأحداث التي قد تتطلب إجراء تعديلات في الكشوف المالية والتي يتم القيام بها في أقرب تاريخ ممكن منه لتاريخ تقرير المدقق تتضمن إدراك كافة الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل التأكد أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها كما تتضمن طلبات للحصول على معلومات من الإدارة ما إذا كان للأحداث اللاحقة تأثير على الكشوفات المالية. - تواريخ التوحيد حسب المنظومة المالية الجزائرية.
حقائق مكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل إصدار البيانات المالية: - لا يتحمل المدقق أية مسؤولية للقيام بإجراءات أو لعمل أي إستفسار يتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ تقرير المدقق. - عند إطلاع المدقق بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل إصدار البيانات المالية على واقعة قد تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية في حاجة إلى تعديل.	**حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ إعتماد الكشوف المالية:** - لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره. - عند إعلام الإدارة المدقق إصدار تقريره قبل المصادقة على البيانات المالية، يحدث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير يجب عليه تحديد ما إذا كانت الكشوف المالية في حاجة إلى تعديل.

- في حالة عدم قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية في ظروف يعتقد فيها المدقق بضرورة التعديل.	- إذا لم تعدل الإدارة الكشوف المالية في ظروف يعتبر المدقق أنه من الضروري القيام بها، إستوجب 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 إستفسارات تتعلق بتلك البيانات المالية.	**حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية:** لا يلتزم المدقق بأية إجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها.

المصدر: إعتمادا على معيار التدقيق الجزائري والدولي ذو رقم "560".

خاتمة الفصل:

تم من خلال هذا الفصل التطلع لواقع التدقيق في الجزائر والقوانين والتنظيمات التي تحكمها ومدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق لاحظنا مجموعة من المعايير والقوانين التي تحكمها والتي تسعى إلى تطوير المهنة وإعطاءها المزيد من المصداقية والثقة في سلامة المعلومات المقدمة من طرف أصحاب المهنة وتوجيهها لمستعمليها من الجهات المختصة.

الفصل الثاني:
أثر جودة المعلومة المالية في المؤسسة الإقتصادية.

تمهيد:

أصبحت المعلومات المالية عنصرا هاما يلعب دوره في تحديد الكفاءة وفاعلية المؤسسة الإقتصادية لذلك إتجهت المؤسسات إلى تصميم وبناء أنظمة لهذه المعلومات من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المؤسسة، وذلك لضمان وصول معلومات موثوقة وصحيحة إلى كافة المستويات الإدارية حتى تستطيع أداء مهمتها على أسس صحيحة بما يحقق مصالح المؤسسة وسنتطرق في هذا الفصل إلى:

- المعلومة المالية.
- عموميات حول القوائم المالية.

المبحث الأول: المعلومة المالية.

المطلب الأول: نظام المعلومات المحاسبي.

- نظرا للظروف الإقتصادية والإجتماعية والتقدم الفني بالإضافة إلى إتساع دور الإدارة وما يتبعه من ضرورة توافر المعلومات المساعدة في إتخاذ القرارات، ظهرت الحاجة الماسة إلى وجود نظام المعلومات المحاسبي حيث تشكل المعلومات المحاسبية في الوقت المعاصر ثروة هامة، إذ يحقق الإستغلال الأمثل لها نجاحا وضمانا لإستمرار المؤسسة، ويعتبر نظام المعلومات المحاسبي جزءا من نظام المعلومات الكلي، حيث يؤدي هذا النظام دورا مهما وفعالا من خلال تزويد متخذ القرارات بمعلومات دقيقة في الوقت المناسب ويتم توفير هذه المعلومات من خلال الكشوف المالية.

- **مفهوم نظام المعلومات المحاسبي:**

يعد نظام المعلومات المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعملية إتخاذ القرارات ونظام المعلومات هو مجموعة من الموارد والمكونات المترابطة مع بعضها بشكل منتظم، من أجل إنتاج معلومات مفيدة تسمح بالحصول على معالجة، تخزين، إيصال المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم.[1]

ويمكن تعريف نظام المعلومات أيضا بأنه ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة ومترابطة من الأعمال والعناصر، تقوم بتجميع وتشغيل وإدارة ورقابة البيانات بغرض إنتاج وتوصيل معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات من خلال شبكة من قنوات وخطوط الإتصال.[2]

ويعتبر نظام المعلومات المحاسبي أحد الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات والذي يسمح بتحقيق كل هذه الأهداف إذ يتكون نظام المعلومات المحاسبي من:

- **المدخلات:** تشمل البيانات، التي تمثل المادة الخام للنظام، حيث يجب أن ترتبط البيان بنشاط الكيان الإقتصادي دون غيره من الكيانات الأخرى، أن تكون قابلة للقياس الكمي في صورة نقدية وأن تكون قابلة للتحقيق.[3]
- **المعالجة:** تتمثل في العملية التحويلية للمدخلات (البيانات) من خلال التسجيل، التبويب التلخيص والتحليل.
- **المخرجات:** المخرجات هي ناتج عملية المعالجة، تتمثل في المعلومات التي تزود للأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة، التي تساهم في إتخاذ القرارات وتجسد هذه المعلومات في الكشوف المالية.[4]

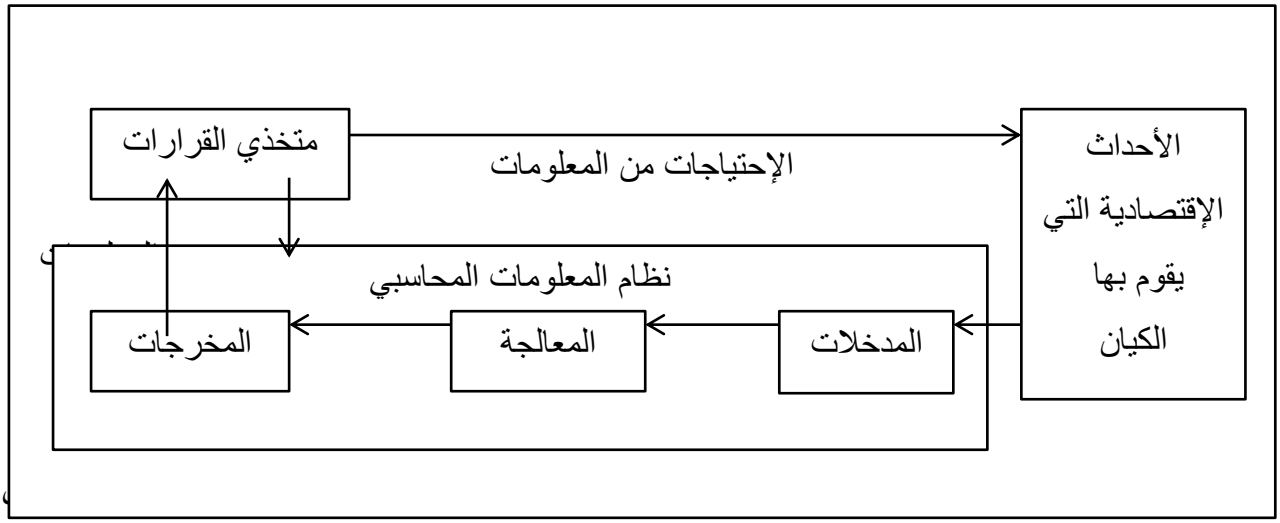
[1]- قاسم عبد الرزاق، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأدن، 2008، ص: 55.

[2]- مسيق خالد، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، 2017/2016، ص: 89.

[3]- محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص: 16.

[4]- إسماعيل يحي التكويتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، ج1، الطبعة1، دار الحامد، الأردن، 2010، ص: 32.

الشكل رقم (02): نظام المعلومات المحاسبي.[1]



بمعنى المادة الخام التي تجرى عليها عملية المعالجة وهي أحداث وعمليات ذات طبيعة مالية، حيث تشكل الجزء الأول.

أما الجزء الثاني يتضمن مجموعة من العمليات تتمثل في المعالجة التي تضم الوسائل والإجراءات التي يستخدمها النظام لمعالجة البيانات الأولية (المدخلات) المعبرة عن الأحداث الإقتصادية، لتحويلها إلى معلومات مفيدة في نهاية المطاف (المخرجات) هذه الوسائل تتلخص بإجراءات: التسجيل، التبويب، التلخيص والتحليل، حيث يتم تنفيذ هذه الإجراءات بالدفاتر والسجلات المختلفة كدفتر اليومية ودفتر الأستاذ.[2]

يمكن توضيح عملية المعالجة على النحو الآتي:

التحليل: يقصد بعملية التحليل التعرف على طرفي العملية التي قام بها الكيان الإقتصادي حيث أن كل عملية ذات طرفين أحدهما يطلق عليه الطرف المدين والآخر يطلق عليه العمل الدائن تعتبر عملية التحليل من أهم العمليات التي تعتمد عليها المعالجة الفرعية الأخرى، حيث يترتب على الخطأ فيها العديد من الأخطاء التالية لعملية المعالجة.

التسجيل: تعد الخطوة التالية لعملية التحليل حيث يتم إثبات العمليات التي تم تحليلها في السجلات المحاسبية.

التبويب: تعتبر عملية التبويب التي تلي عملية التسجيل، حيث يتم تسجيل الأحداث التي تشترك في التأثير على أحد الموارد الإقتصادية أو إستخداماتها مع بعضها البعض، فعلى سبيل المثال يتم تجميع كل الأحداث الإقتصادية المتعلقة بالخزينة مع بعضها البعض سواء كانت تتعلق بعمليات تسديد أو تحصيل للنقود، بنفس الفكرة يتم تجميع جميع العمليات الخاصة بشراء البضاعة سواء كانت ترتبط بعملية شراء نقدي أو على الحساب كما يتم تجميع العمليات الخاصة ببيع البضاعة سواء كانت نقدا أو على الحساب.

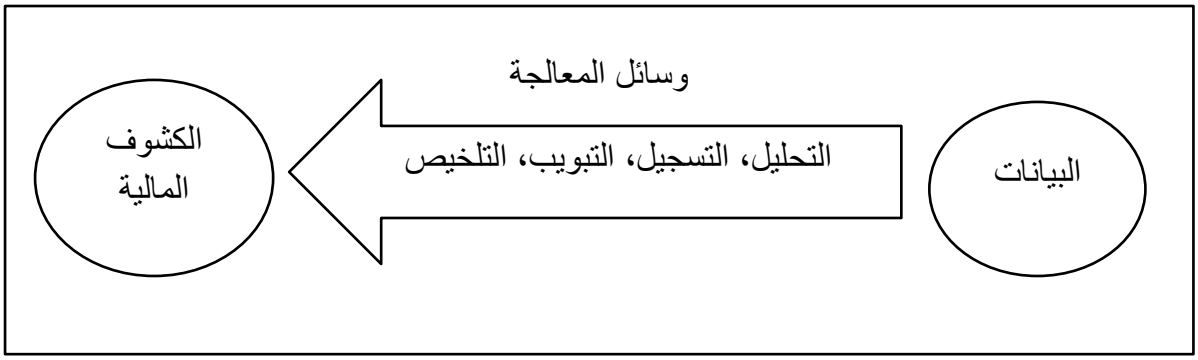
التلخيص: يقوم المحاسب بعد عملية ترصيد الحسابات الموجودة في دفتر الأستاذ بتلخيص الأحداث من خلال وضع أرصدة تلك الحسابات في ميزان المراجعة، الذي ينبغي أن يعادل فيه مجموع الأرصدة الدائنة.

- أما الجزء الثالث من نظام المعلومات المحاسبي يتمثل في المخرجات التي تضم الكشوف المالية، حيث ترتبط دقة المخرجات بدقة عمليتي المدخلات والمخرجات، لذا ينبغي على المحاسب التأكد من دقة المدخلات وعملية المعالجة حتى يمكن الإعتماد على هذه المعلومات (المخرجات) في عملية إتخاذ القرار.

[1]- محمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

[2]- مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، ط1، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص: 16.

الشكل رقم (03): أجزاء نظام المعلومات المحاسبي.[1]



المطلب الثاني: المعلومة المالية وخصائصها.

تؤدي الوظيفة المالية دورها الرئيسي والإستراتيجي في المؤسسة إذا توفرت المعلومات المالية الكافية وفي الوقت المناسب وبشكل صحيح ودقيق حيث أصبح إلزاما على متخذ القرار أن يعرف الواقع الذي يعيش فيه والمحيط الذي يتفاعل معه معرفة جيدة وشاملة تظهر لنا الأهمية الكبيرة التي تكتسبها المعلومات في سبيل دعم وتوجيه متخذ القرار.

- **مفهوم المعلومة المالية:**

هي بيانات مثل التصنيفات الإئتمانية وأرصدة الحسابات والبيانات النقدية الأخرى المتعلقة بشخص أو مؤسسة والتي تستخدم في إعداد الفواتير وتقييم الإئتمان ومعاملات القروض والأنشطة المالية الأخرى.

خصائص المعلومات المالية: http//ar.thpanorama.com/article الجمعة 23 أفريل 2021 16:41.

هي أي معلومات تخص الموقف المالي للشركة من أصول أو إلتزامات أو حقوق الملكية أو تخص الأداء المالي من إيرادات أو مصروفات.

http//specialities.bayt.com الجمعة 23 أفريل 2021 17:03.

- **خصائص المعلومة المالية:**

يتمثل الغرض من خصائص المعلومة المالية في إرجاع أهمية محتواها المعلوماتي، حيث تصف هذه الخصائص عددا من السمات التي يجب أن تحتوي عليها الكشوف المالية هذه الخصائص تتمثل في الدلالة، الوضوح، القابلية للمقارنة والموثوقية، كالآتي:

- ✓ **الدلالة:** المعلومة ذات الدلالة هي المعلومة التي تؤثر على إتخاذ القرار لمستعملي الكشوف المالية، كما يجب أن تساعد المستعملين على فهم وتقييم الأحداث الماضية، الحاضرة والمستقبلية المرتبطة بالمؤسسة، هذه السمة (الدلالة) هي بدلالة الأهمية النسبية، بمعنى توافرها أو غيابها في الكشوف المالية يؤثر على إتخاذ قرار المستثمرين.[2]

1- مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

2- شريفي إيراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

- ✓ **الوضوح:** يجب أن يفهم المستعملون في الحال المعلومة المقدمة في الكشوف المالية، ما يستلزم ثلاثة شروط، أن يكون لدى المستعملون معرفة معقولة للأنشطة الإقتصادية للمؤسسة، المحاسبة ولديهم الإدارة لدراسة الكشوف المالية بطريقة مجتهدة.[1]
- ✓ **القابلية للمقارنة:** يجب ان تكون الكشوف المالية قابلة للمقارنة في الزمن والمكان. تدل المقارنة عبر الزمن على إمكانية متابعة تطور الوضعية المالية للمؤسسة أدائها أو تطور خزينتها من مدة زمنية إلى أخرى، إضافة إلى ذلك تضم الكشوف المالية مبالغ السنة الحالية والسنة الماضية، ينبغي أن تستخدم المؤسسة نفس الطرق المحاسبية لكي يكون للمقارنة معنى، حيث يمكنها تغيير طريقة محاسبية بشرط أن تكون مبررة. المقارنة في المكان هي بمثابة مرجع هام للمستثمرين لتمكينهم من مقارنة الكشوف المالية بين مختلف المؤسسات في نفس القطاع مثلا.[2]
- ✓ **الموثوقية:** كي تكون مهمة يجب أن تكون المعلومة الموجودة في الكشوف المالية موثوقة بمعنى لا تحتوي أي خطأ، تتطلب الموثوقية ثلاثة خصائص وهي كالآتي:[3]

أ- **أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني:** تقود إلى تفضيل الطبيعة الإقتصادية للمعاملة (أو الحدث) عند تسويتها المحاسبية وتقديمها في الكشوف المالية.

الطبيعة القانونية للمعاملة لا يتم تجاهلها، لكن يتم وضعها في المرتبة الثانية، مثل الأصول المستأجرة بالتمويل الإيجاري تقدم في ميزانية المؤسسة بين التثبيتات الأخرى، بينما المؤسسة ليست مالكة لها قانونيا.

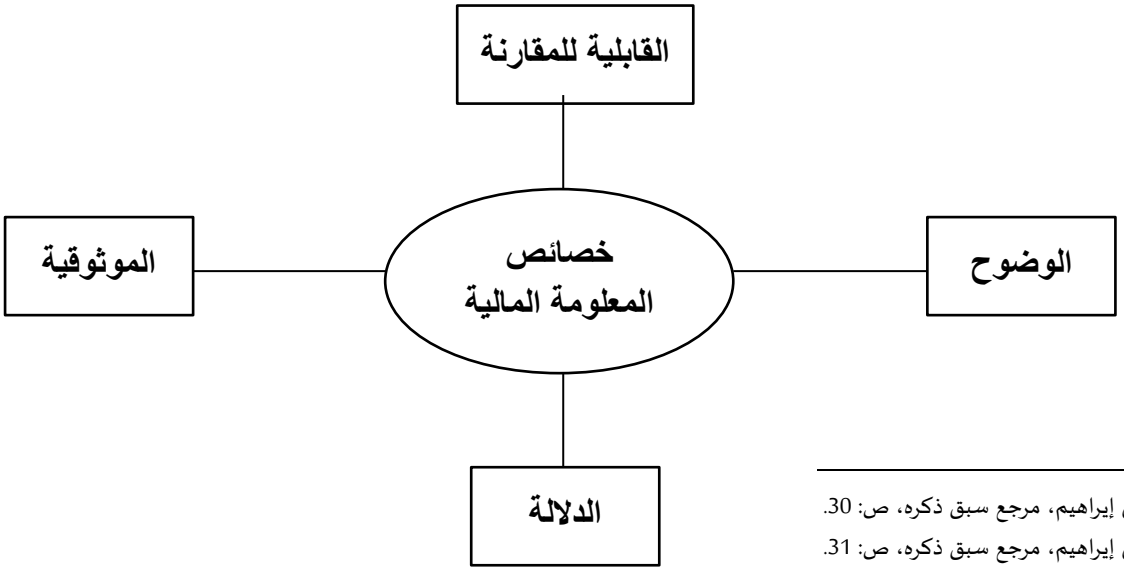
ب- **الحياد:** تشترط تقديم معلومة ليس لها غرض توجيه قرار المستعملين في إتجاه محدد مسبقا.

ت- **الشمولية:** تستلزم توفير كل المعلومات الضرورية لإتخاذ القرار الإقتصادي، مع الأخذ بعين الإعتبار الأهمية النسبية لكل هذه المعلومات.

ث- **الحذر:** تقوم على الأخذ بعين الإعتبار درجة معينة من الحيطة عند ممارسة الأحكام الضرورية في التحضير للتقديرات، الأمر الذي يستبعد المبالغة في تقييم الأصول أو المنتوجات وعدم تقييم الخصوم أو الأعباء بأقل من قيمتها.

ج- **الصورة الوفية:** يجب أن تقدم الكشوف المالية صورة وفية عن الوضعية المالية وأداء المؤسسة حيث يؤدي إحترام كل المبادئ المحاسبية إلى تحقيق هذا الغرض.

الشكل رقم (04): خصائص المعلومة المالية.



1- شريفي إيراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 30.
2- شريفي إيراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 31.
3- شريفي إيراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 31.

المطلب الثالث: النظرية الحديثة للمعلومة المالية.

- **النظرية الحديثة للمعلومة المالية:**

تتعدد الجهات التي تستعمل المعلومة المالية، حيث تنظر كل جهة إلى المعلومة المالية بنظرة تسعى من خلالها إلى تحقيق غرض معين، تتمثل الجهات المتعددة في الأطراف الذين يقومون بإستخدام المعلومات التي تعرض في الكشوف المالية لإتخاذ القرارات، أي من لهم علاقة بالكيان سواء كانت هذه العلاقة مباشرة مثل الملاك الدائنين والعملاء، أو غير مباشرة مثل المحللين الماليين، حيث يكونون إما مستخدمين داخليين مثل الإدارة بمختلف مستوياتها، مجلس الإدارة والموظفين، أو مستخدمين خارجيين مثل الدائنين، الموردين والمساهمين[1] لكل جهة من هذه الجهات غرض يسعى إلى تحقيقه عند إطلاعه على المعلومة المالية كالآتي:

- **إدارة المؤسسة:** تحتاج إدارة مؤسسة بمختلف مستوياتها للمعلومة المالية لأغراض متعددة منها: تمكين الإدارة من القيام بوظائفها الرئيسية، القيام بإجراءات الرقابة من خلال التأكد من مدى تحقيق السياسات التي رسمتها، معرفة الإنحرافات لإتخاذ الإجراءات اللازمة ومعرفة الإدارة لنتائج المؤسسة بصورة مستمرة وفعالة.[2]
- **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم في تحديد مقدرة الوحدة الإقتصادية على سداد قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الإستحقاق.[3]
- **العملاء:** من المؤكد أن عملاء المنشأة خاصة الشركات من الفئات الحريصة على تتبع المنشأة التي يشترون منها: فاستقرار الوضع المالي للمورد من الأمور الهامة للعميل، فالعملاء بحاجة مستمرة للمعلومات عن منتجي المنشأة وسياسات البيع الوضع الإئتماني، شروط الخصم، طرق السداد....إلخ.
- مستخدمي المعلومات المحاسبية www.business4lions.com / الأحد 25 أفريل 17:36.
- **المستثمرون:** يقصد بالمستثمرين أو المستثمرون الحاليون والمرتقبون في إتخاذ قرار الإستثمار، يسعى المستثمر الرشيد إلى الحصول على معلومات عن المركز المالي للمنشأة معرفة مصادر أموالها وأوجه إستخداماتها وهيكلها التمويلي إلى جانب معرفة المقدرة النسبية للمنشأة ودراسة تدفقاتها النقدية من مصادرها المتعددة...إلخ.

مستخدمي المعلومات المحاسبية، نفس المرجع السابق 17:55.

- **الحكومة:** تطلع الحكومة على المعلومة المالية لأغراض متعددة منها حساب الضرائب الرقابة على الأسعار، تقديم إعانات مالية أو إعفاءات من دفع الضرائب.[4]
- **إستعمال المعلومة المالية من قبل الآخرين:** هناك جهات أخرى تحتاج للإطلاع على المعلومة كالنقابات العمالية لغرض تحديد الأجور والضمان الإجتماعي، أيضا المحللون الإقتصاديون لمعالجة التضخم وتجديد الأسعار، بالإضافة إلى الغرف التجارية والصناعية التي تحتاجها لإعداد الدراسات والتحليل الإحصائي.[5]

1- خالد جمال جعارات وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، جزء1، طبعة1، اثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 28.

2- إسماعيل يحي التكويتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، جزء1، طبعة1، دار الحامد، الأردن، 2010، ص: 21.

3- محمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

4- شريفي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

5- شريفي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

المبحث الثاني: عموميات حول القوائم المالية.

المطلب الأول: القوائم المالية وخصائصها.

تعتبر القوائم المالية وكذا ملاحقها كرسالة موجهة من الإدارة إلى المساهمين من أجل إطلاعها على مجموعة من المعلومات تتعلق بكل الأنشطة التي قامت بها الإدارة أو إطاراتها من أجل تسيير المؤسسة الموكلة إليهم في إطار عقد الوكالة.

- **تعريف القوائم المالية:**

- هي وسيلة لنقل صور مجمعة عن المركز المالي ومركز ربحي في المشروع لكل من يهمه أمر المشروع سواء كان ذلك في داخل المشروع أو خارجه.[1]
- هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تفرض بصفة وفية للوضعية المالية للكيان ونجاعته، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد من أجل أقصاه (04) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية تقوم الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية.[2]
- هي مجموعة من البيانات المالية الأساسية التي تصدرها الشركات المساهمة مرتبة في جداول تعد وفق مواصفات معينة وذلك بموجب مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية، وعلى أساس منطقي وبصورة متسقة.[3]

- **خصائص القوائم المالية:**

تعد خصائص القوائم المالية صفات تجعل المعلومات الواردة في قوائم مالية مفيدة للمستخدمين غالبا ما تظهر في صورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات وتتمثل هذه الخصائص الأساسية منها في:

- ✓ **القابلية للفهم:** إن إحدى الخصائص للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين. لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الإقتصادية والمحاسبة كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بالقدر المعلوم من العناية، وعلى كل حال فإنه يجب عدم إستبعادالمعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الإقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.[4]
- ✓ **الملائمة:** لتكون المعلومة مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار، وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر القرارات الإقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.[5]
- ✓ **المصداقية:** لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوق فيها ويعتمد عليها وتتسم المعلومات بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الإعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما

1- أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، درا الجامعة، الإسكندرية، ص: 43.

2- طارق عبد العال حمادة، تقارير المالية أسس الاعداد والعرض والتحليل، دار الجامعة، الإسكندرية، 2000، ص: 38.

3- مطر محمد، المحاسبة المالية2: مشاكل القياس والإفصاح والتحليل، ط3، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص: 38.

4- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية الإسكندرية مصر، 2008، ص: 50.

5- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 50.

يقصد أن تعبر عنه أو من التوقع أن تعبر عنه، فيمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوق فيها بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الإعتراف بها يمكن أن يكون مضللا.[1]

- **القابلية للمقارنة:** يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة المختلفة عبر الزمن من أجل تحديد الإتجاهات في المركز المالي وفي الأداء كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشاة المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية وأدائها والتغيرات في مراكزها المالية وعليه فإن عملية قياس وعرض قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الخرى يجب ان تتم على أساس ثابت في المنشاة عبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشأة المختلفة.[2]

المطلب الثاني: وثائق القوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية المنشورة بمثابة إعتراف أو توضيح لمركز الشركة المالي وذلك للإستفادة منه من قبل المهتمين ومستخدمي هذه القوائم والتي تصنف إلى ما يلي:

- **الميزانية:**

الميزانية هي وثيقة محاسبية توضح الوضعية المالية للمؤسسة وممتلكاتها في تاريخ معين، حيث تعتبر صورة فوتوغرافية للمؤسسة عند هذا التاريخ ويعبر عنها بالوثيقة المحاسبية التي تعطي صورة صادقة وممتلكات المؤسسة،[3] والشكل التالي يوضح نموذج لوثيقة الميزانية.

الجدول رقم (05): نموذج للميزانية.

الأصول المتداولة	المبالغ	الخصوم المتداولة	المبالغ
إسم الحساب		إسم الحساب	
البنك	.....	أوراق الدفع	.....
الصندوق	.....	المدينون	.....
أوراق القبض	.....		
مجموع الأصول المتداولة	.....	مجموع الخصوم المتداولة	.....
الأصول الثابتة	.....	الخصوم الثابتة	.....
أراضي	.....	قروض طويلة الأجل	.....
مباني	.....	الدائنون المدينون	.....
		حقوق الملكية	
		رأس المال	
		الإحتياطات	
مجموع الأصول الثابتة	.....	مجموع الخصوم الثابتة	.....
المجموع الأصول	.....	المجموع الخصوم	.....

المصدر: الكتاب المدرسي المقرر للسنة الثالثة ثانوي شعبة تسيير وإقتصاد بالتصرف من الطالبة.

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 54.

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 58.

[3]- شريفي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 46.

تضم الميزانية ما يأتي:

- **الأصول:** عبارة موارد مراقبة من طرف المؤسسة ناتجة عن أحداث إقتصادية ماضية ترتقب منها جني مزايا إقتصادية مستقبلية.
- **الخصوم**: عبارة عن إلتزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، يترتب على إنقضائها خروج موارد تمثل منافع إقتصادية.
- **الأصول الخاصة:** تمثل الثروة "المحاسبية" للمساهمين التي جلبها المساهمون أو المكونة من طرف المؤسسة.

- تنقسم الميزانية إلى جزأين: الأصول والخصوم. أصول الميزانية هو ما تمتلكه المؤسسة (تثبيتات، مخزونات، ذمم)، حيث تصنف عناصر الأصول حسب سيولتها ترتيبا تصاعديا، أما خصوم الميزانية فهي إلتزامات المؤسسة إتجاه الغير (ديون) والمالكين (رأس المال) حيث تصنف الخصوم تصاعديا حسب درجة إستحقاقها.[1]
- تبرز الميزانية بصورة منفصلة الفصول الآتية على الأقل عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:[2]

الأصول	الخصوم
- التثبيتات المعنوية. - التثبيتات العينية. - الإهتلاكات. - المساهمات. - الأصول المالية. - المخزونات. - أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة). - الزبائن المدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا). - خزينة الأموال الموجبة ومعدلات الخزينة الموجبة.	- رؤوس الأموال الخاصة تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر، قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب الإحتياطات النتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى. - الخصوم غير جارية التي تتضمن فائدة. - خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة). - المرصودات للأعباء و الخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا). - خزينة الأموال السالبة ومعدلات الخزينة السالبة.

جدول حساب النتائج:

هو كشف محاسبي يستخدم في التحليل المالي كمتمم للميزانية المحاسبية الغرض منه تحليل نتيجة السنة، فإن كانت الميزانية تعطي وضعية المؤسسة في لحظة معينة عادة مع نهاية دورة معينة، فإن جدول حسابات النتائج يحلل أنشطة المؤسسة للحكم على نجاح أو فشل القرارات التقويمية، ويبين الجدول مصادر الأموال وإستخداماتها، من أين أتت وأين صرفت خلال الدورة سواء داخل المؤسسة أو خارجها، فجدول حسابات النتائج يترجم نشاط المؤسسة خلال دورة معينة، هذا النشاط ينتج رؤوس أموال ويستهلك رؤوس أموال، فالإنتاج (الناتج بالتسمية المحاسبية) تطرح منه إستهلاكاته (أعباؤه) وفي الأخير نتحصل على نتيجة الدورة التي قد تكون ربحا أو خسارة.[3]

[1]- شريفي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 46.

[2]- شريفي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 47.

[3]- مبارك السلوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة2، 2012، ص: 24، 25.

الجدول رقم (06): جدول حسابات النتائج.

	السنة N
المبيعات والمنتوجات الملحقة.	حـ/70
الإنتاج المخزن أو الإنتاج المتنقص من المخزون.	حـ/72
الإنتاج المثبت.	حـ/73
إعانات الإستغلال.	حـ/74
1- إنتاج السنة المالية.	
المشتريات المستهلكة.	حـ/60
الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى.	حـ/61 و 62
2- إستهلاك السنة المالية.	
3- القيمة المضافة للإستغلال (2-1)	
أعباء المستخدمين.	حـ/63
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.	حـ/64
4- إجمالي فائض الإستغلال.	
المنتوجات العملياتية الأخرى.	حـ/75
الأعمال العملياتية الأخرى.	حـ/65
المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.	حـ/68
إسترجاع على خسائر القيمة والمؤونات.	حـ/78
5- النتيجة العملياتية.	
المنتوجات المالية.	حـ/76
الأعباء المالية.	حـ/66
6- النتيجة المالية.	
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)	
الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية.	حـ695 و 698
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية.	حـ692 و 693
مجموع منتوجات الأنشطة العادية.	
مجموع أعباء الأنشطة العادية.	
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية.	
عناصر غير عادية - منتوجات.	حـ/77
عناصر غير عادية - أعباء.	حـ/67
9- النتيجة غير العادية.	
10- صافي نتيجة السنة المالية.	

حـ/70+حـ/72+حـ/73+حـ/74

حـ/60+حـ/61+حـ/62

إنتاج السنة المالية - إستهلاك السنة

القيمة المضافة للإستغلال - حـ/63 - حـ/64

إجمالي فائض الإستغلال + حـ/75 - حـ/65 - حـ/68 + حـ/78

حـ/76 - حـ/66

النتيجة العادية قبل الضرائب - الضرائب الواجبة والضرائب المؤجلة.

حـ/77 - حـ/66

النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير

محاضرات في التسيير المالي elearn-univ-tlemcen.dz.1 27/04/2021 - 18:05.

- **جدول تدفقات الخزينة:**

هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية وإستخداماتها وذلك إعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة ويعتبر كجدول قيادة في يد القمة الإستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها.

ويهدف إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن إستخدام السيولة المتاحة لدى المؤسسة.[1]

الجدول رقم (07): جدول تدفقات الخزينة.

البيان	ملاحظة	السنة المالية ن	السنة المالية ن - 1
تدفقات الخزينة المالية المتأتية من أنشطة الإستغلال. تحصيلات المقبوضة من الزبائن. المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين. الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة.			
الضرائب على النتائج المدفوعة.			
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية (الإستثنائية).			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية.			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال (أ).			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار. تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية. التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية. تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية. التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية. الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية.			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة.			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب).			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل. التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم. حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها. التحصيلات المتأتية من القروض.			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة.			

[1]- يوسف قريشي وإلياس بن ساسي، التسيير المالي: دروس وتطبيقات، دار وائل، الأردن، 2006، ص: 204.

صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج).			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات.			
تغيرات الخزينة للفترة (أ - ب - ج)			
الخزينة ومعادلاتها عند إفتتاح السنة المالية.			
الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية.			
تغير الخزينة خلال الفترة.			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية.			

قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالي وعرضها وكذا مدونة الحسابات والقواعد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 46/19، ص:35.

- **جدول تغير الأموال الخاصة:**

هدف هذه الوثيقة هو السماح للمستعمل أو بالأحرى المستثمر بتحليل التغير في ثروته أثناء الدورة يمكن أن يصدر هذا التغيير عن مصدرين هما:

- الصفقات مع المساهمين (زيادة رأس المال).
- مجموع النتائج الناجمة التي تظهر أولا في حساب النتائج.

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية.[1]

يجب أن يتضمن جدول تغير الأموال الخاصة المعلومات الدنيا الخاصة بالحركات المرتبطة بما يأتي:[2]

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة (الإرتفاع، الإنخفاض، التسديد....).
- توزيع النتيجة الصافية والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

ملحق الكشوف:

هو آخر عنصر للكشوف المالية، يتضمن توضيحا وشرحا لمعلومات عددية وغير عددية ضرورية لفهم الميزانية وحساب النتائج لإعطاء صورة وفية للممتلكات، الوضعية المالية ونتيجة المؤسسة يجب أن تكون هذه المعلومات مفهومة، ذات دلالة ومقدمة بوضوح مبدئيا يجب أن يكون لكل عنصر في الكشوف المالية ملاحظات موافقة له في الملحق.

يوفر الملحق معلومات حسب الترتيب الآتي:[3]

- **الإقتصادية والمالية:** طرق التقييم، طرق حساب الإهتلاك، المؤونات وإنخفاض القيمة.....
- **القانونية:** مبلغ الإلتزامات المالية، هيكل رأس المال، الديون مع الضمانات الحقيقية.....

[1]- شريفي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 54 - 55.
[2]- المقرر المؤرخ في 26 يوليو 2008، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 19، ص: 26 - 27.
[3]- شريفي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

- **الجبائية:** تقسيم الضرائب بين النتيجة الجارية (الصافية) ونتيجة الأنشطة غير العادية.....
- **الإجتماعية:** عدد الاجراء، مبلغ الأجر، المبالغ المدفوع لمؤسسات الضمان الإجتماعي.....

يشمل ملحق الكشوف على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية.[1]

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة).
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة، الفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الإقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

المطلب الثالث: اهداف القوائم المالية.

يتحدد الهدف العام للقوائم المالية من خلال الهدف العام للمحاسبة وذلك بتوفير البيانات والمعلومات اللازمة والمفيدة للعديد من الجهات التي لها علاقة بالوحدة الإقتصادية بهدف إتخاذ القرارات المختلفة في ضوئها.

ولتحديد أهداف القوائم المالية يجب التركيز على ما يلي:[2]

1/- تركيز الإهتمام على فئة المستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقيين بإعتبار أن تلك الفئات تمثل الشكل الغالب لقراء القوائم المالية.

2/- تركيز الإهتمام على دور المعلومات في تقدير حجم وتوقيت درجة المخاطرة المحيطة بالتدفقات النقدية المستقبلية التي تخلقها المنشأة.

3/- الإعتقاد بأن مقاييس التغيير في الموارد والإلتزامات والمتعلقة بقياس الدخل الدوري للمنشأة بواسطة قائمة الدخل والمعدة طبقا لأساس الإستحقاق Accrual Basis من شأنه أن يقدم أساسا أفضل للتنبؤ من التدفقات النقدية المستقبلية بالمقارنة بالتدفقات النقدية الفعلية (الأساس النقدي).

4/- إن التركيز على خاصة المعلومات في تقديم أساس للتنبؤ بالتدفقات المستقبلية لا يعني أن المحاسبة المالية عليها أن تقدم تنبؤات مباشرة للقراء.

ومن أهداف هذه القوائم ما يلي:[3]

أ- توفير معلومات موثوق فيها عن الأحداث والموارد والإلتزامات الإقتصادية لمنشآت الأعمال من أجل:

ب- تقييم مواطن القدرة والضعف.

ت- إظهار مواطن التمويل والإستثمار.

ث- إظهار أساس مواردها لأغراض النمو.

---

[1]- القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 19، ص: 27.

[2]- حنان رضوان، مدخل النظرية المحاسبية الاطار الفكري - التطبيقات العملية - دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2005، ص: 61.

[3]- لطفي أمين، نظرية المحاسبة "منظور التوافق الدولي" الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 2006، ص: 203.

5/- توفير معلومات موثوق فيها عن التغيرات في صافي الموارد التي تنشأ من الأنشطة الموجهة للتحقيق أرباح منشأة الأعمال من أجل:

أ- إظهار العائد الموزع المتوقع للمستثمر.

ب- إظهار قدرة منشأة الأعمال على السداد للدائنين والموردين وتوفير الوظائف للعاملين وسداد الضرائب وتوليد الأموال لأغراض التوسع.

ت- تزويد الإدارة بالمعلومات المالية النافعة لتقدير الأرباح المحتملة للمنشأة.

ث- إظهار ربحية المنشأة طويلة الأجل.

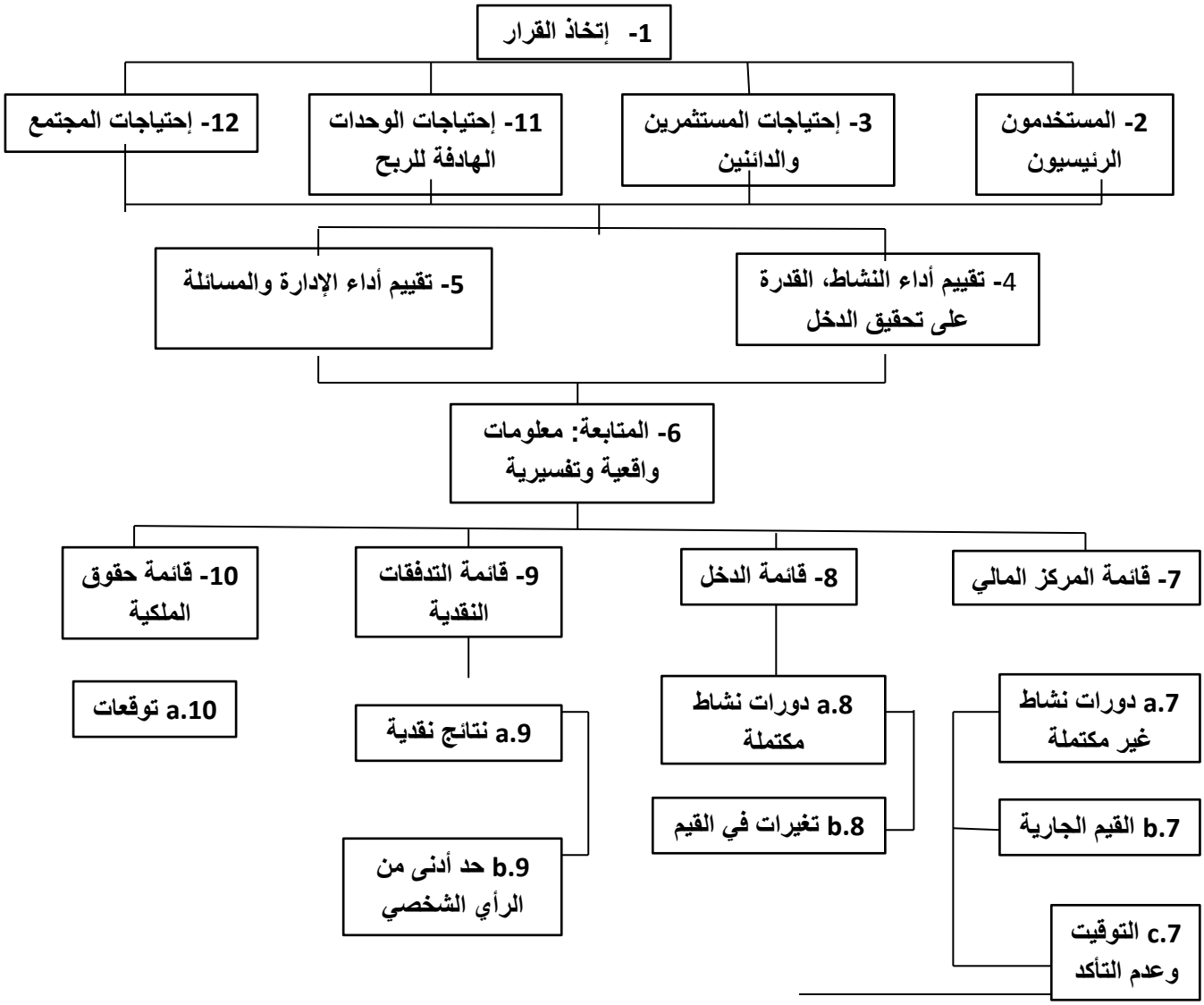
6/- توفير المعلومات المالية النافعة لتقدير الأرباح المحتملة للمنشأة.

7/- توفير الإحتياجات الأخرى من المعلومات عن التغيرات في الموارد والإلتزامات الإقتصادية.

8/- الإفصاح عن المعلومات الأخرى الملائمة لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

9/- تزويد المستثمرين والدائنين في تقييم صافي التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة المرتبطة بالتوقيت وعدم التأكد.

- ويمكن ترتيب أهداف القوائم المالية كما في الشكل رقم (05):[1]



1- لطفي أمين، مرجع سبق ذكره، ص: 212.

خلاصة الفصل:

إن الحصول على معلومات مالية صحيحة تتمتع بالدقة اللازمة هي الأساس الذي تبنى عليه القوائم المالية بمختلف أنواعها، والتي تتضمن معلومات تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية، ومن أجل فهم تلك المعلومات المالية التي تقدمها القوائم المالية وإستخدامها بشكل صحيح في إتخاذ القرارات بمختلف أنواعها فإن المستخدم يلجأ إلى عملية تحليل هذه المعلومات عن طريق حساب بعض المؤشرات المالية التي تكون أكثر دلالة وتوضح العلاقة بين مختلف عناصر القوائم المالية. وكان ذلك بعد إجراء تعديلات على القيم الموجودة في القوائم المالية والتي تلخص في قائمة تدعى الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج. إضافة إلى إدراج قوائم جديدة مثل جدول تدفقات الخزينة، أصبحت تلك القوائم المالية لا تحتاج إلى إجراءات تعديلية عميقة كما كانت عليه في السابق ويمكن حساب المؤشرات المالية مباشرة من القوائم المالية.

يتم إتخاذ القرارات المالية بمختلف أنواعها بعد القيام بعملية التقييم للوقوف على الوضع المالي للمؤسسة وعلى أساسه يقوم المسيرون بإتخاذ قرارات جديدة أو تصحيحية للإجراءات المطبقة سابقا ذلك عن طريق إستعمال وسائل تساعد المسيرين على إتخاذ قرارات رشيدة وصحيحة.

الفصل الثالث:

دراسة إستطلاعية لأراء محافظي الحسابات.

تمهيد:

بعد تطرقنا لمختلف جوانب بحثنا في الجانب النظري والمتمثل في التأصيل النظري لمعايير التدقيق الجزائرية في الفصل الأول بينما في الفصل الثالث بعرضنا إلى الجانب المفاهيمي للمعلومة المالية في المؤسسة الإقتصادية، وسعيا من لإستكمال هذا البحث قمنا بإسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وذلك بدراسة عينة من محافظي الحسابات بحيث قمنا بإستخدام ذات أبعاد لجمع المعلومات وهذا بوضع مجموعة من الأسئلة ذات أبعاد تخص بحثنا لتساعدنا للإجابة عن الإشكالية المطروحة في هذا البحث.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

المطلب الأول: عرض منهج ومجتمع الدراسة.

أولا: منهج الدراسة.

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى تحديد الظاهرة موضوع الدراسة، وقد تم الإستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (**SPSS V23**) من أجل معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة المبحوثة، وبالتحديد فقد قمنا بإستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- إختبار ألفا كرونباخ **Cronbach's Alpha** لمعرفة ثبات فقرات إستمارة الإستبيان.
- معامل الإرتباط سبيرمان من أجل معرفة درجة الإرتباط والعلاقة بين متغيرات الدراسة.
- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري، وذلك من أجل معرفة تكرار فئات المتغير المراد تحليله والمساعد في وصف عينة الدراسة.

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة.

يتمثل مجتمع الدراسة في كل محافظي الحسابات بولاية عين تموشنت، سيدي بلعباس ووهران، وقد تم توزيع 30 إستمارة إستبيان باليد وتم إسترجاع 30 إستمارة، أي ما نسبته 100% وقد تبين أنها صالحة كلها للتحليل الإحصائي.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات.

ولتحقيق هدف هذه الدراسة تم الإعتماد على الأدوات التالية للحصول على البيانات والمعلومات:

المصادر الثانوية: تم إستخدام مصادر متعددة للحصول على المعلومات الثانوية تمثلت في المراجع العربية من مذكرات ومقالات ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

المصادر الأولية: لتحقيق هدف الدراسة تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال الإستبانة كأداة رئيسية للدراسة، وقد اعتمدت الدراسة مقياس ليكرت الخماسي (غير موافق بشدّة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدّة)، بحيث تأخذ كل إجابة أهمية نسبية، ولأغراض التحليل تم إستخدام البرنامج الإحصائي **SPSS V23** وتكونت أداة الدراسة من جزئين رئيسيين:

الجزء الأول: ويتضمن البيانات الشخصية الخاصة بعينة الدراسة والمتمثلة في:

الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية، عدد العاملين في مكتب التدقيق، تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي، عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق.

الجزء الثاني: الفقرات التي تقيس معايير التدقيق الجزائرية، وقسمت إلى ثلاث محاور وهي:

- **المحور الأول:** مدى إدراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها: وتم قياسه من خلال الفقرات من 1 إلى 8.
- **المحور الثاني:** مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية للبيئة الإقتصادية الجزائرية: وتم قياسه من خلال الفرات من 9 إلى 17.
- **المحور الثالث:** مدى إلتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية (في مهمة التدقيق): وتم قياسه من خلال الفقرات من 18 إلى 27.

وتتراوح مدى الإستجابة من (1 - 5) حسب مقياس ليكرت الخماسي كالآتي:

غير موافق بشدّة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدّة
1	2	3	4	5

وقد تم تحديد مستوى الأهمية بالنسبة للمتوسطات الحسابية التي سوف تصل إليها الدراسة لتفسير البيانات على أساس المعيار التالي:

طول الفئة = (أعلى طول فئة - أدنى طول فئة في المقياس الخماسي)/عدد الفئات.

= (5 - 1)/5 = 0.8.

وعليه يكون المقياس المعتمد لإتخاذ القرار كالآتي:

منخفض جدا [1 - 1.8[.

منخفض [1.8 - 2.6[.

متوسط [2.6 - 3.4[.

مرتفع [3.4 - 4.2[.

مرتفع جدا [4.2 - 5].

المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة.

أولا: صدق أداة الدراسة.

- **الصدق الظاهري:** ويقصد به التأكد من أن الفقرات التي تحتويها الإستمارة تؤدي إلى جمع البيانات بدقّة، وقد تم عرض الإستبانة على هيئة محكمين من ذوي الخبرة والإختصاص بمجال البحث وتصميم الإستبانات.
- **صدق المحتوى:** وهو صدق أو صحة أداة الدراسة، بحيث تم التأكد من أن مضمون الفقرات شامل وذات وصف دقيق لفقرات الدراسة، بحيث تكون مفهومة وواضحة، وللتأكد من ذلك تم حساب الإتساق الداخلي من خلال حساب معاملات الإرتباط بين كل من فقرات مجالات الإستبيان الواحدة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

1- نتائج الإتساق الداخلي لمحور مدى إدراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها:

جدول رقم (08): معامل الإرتباط سبيرمان.

	فقرات محور مدى إدراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها.	معامل سبيرمان	القيمة الإحتمالية sig
1	تعتبر معايير التدقيق الجزائرية حلا مناسبا لتحسين واقع مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر.	0.428*	0.018
2	تبني الجزائر لمعايير التدقيق (N.A.A) يؤثر إيجابيا على مصداقية تقارير تدقيق الحسابات.	0.346	0.061
3	هناك توافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق.	0.654**	0.000
4	يؤدي توحيد معايير التدقيق على المستوى الدولي إلى زيادة إستقلالية مهنة التدقيق في الجزائر.	0.485**	0.007

5	يساعد إستخدام معايير التدقيق الجزائرية على تحسين جودة القوائم المالية.	0.727**	0.000
6	معايير التدقيق الجزائرية تساعد المؤسسات الجزائريات في الإنفتاح على السوق الدولية.	0.763**	0.000
7	هناك إلتزام بمعايير التدقيق المعمول بها محليا (N.A.A)	0.594**	0.001
8	هناك إقتباس للمعايير الجزائرية للتدقيق (N.A.A) من المعايير الدولية (I.S.A).	0.805**	0.000

*الإرتباط دال عند 0.05.

*الإرتباط دال عند 0.01.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات SPSS V23.

يبين الجدول أعلاه نتائج معامل الإرتباط سبيرمان بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية للبيئة الإقتصادية الجزائرية والدرجة الكلية للمحور، والذي يوضح أن معاملات الإرتباط المبنية دالة عند مستوى معنوية 0.05، ومنه يعتبر المجال صادقا لما وضع لقياسه.

2- نتائج الإتساق الداخلي محور مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية للبيئة الإقتصادية الجزائرية:

الجدول رقم (09): نتائج معامل الإرتباط سبيرمان.

	فقرات محور مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية للبيئة الإقتصادية الجزائرية	معامل سبيرمان	القيمة الإحتمالية sig
9	يتم التأكد من الإفصاح الكافي عن المعلومات في القوائم المالية.	0.332	0.073
10	هناك إلتزام بالإفصاح عن المعلومات في الملاحق.	0.806*	0.000
11	تطبيق معايير التدقيق الجزائرية تساعد في تحقيق جودة التدقيق.	0.687**	0.000
12	هناك توافق للنصوص القانونية في مدى إعتماد على المعايير المحاسبية والمالية وغير المالية للإفصاح.	0.721**	0.000
13	تبني الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية يؤثر عن موضوعية القوائم المالية.	0.549**	0.002
14	المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية يمكن الوثوق بها.	0.619**	0.000
15	هناك إلتزام بمعايير المحاسبة الدولية IAS – IFRS في إعداد القوائم المالية.	0.688**	0.000
16	من الممكن أن يتحقق التوافق بين المعايير الدولية والمعايير الجزائرية.	0.479**	0.007
17	هناك نظام لمراقبة جودة التدقيق في المكتب.	0.538**	0.002

الإرتباط دال عند 0.05.

الإرتباط دال عند 0.01.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات SPSS V23.

يبين الجدول أعلاه نتائج معامل الإرتباط سبيرمان بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية للبيئة الإقتصادية الجزائرية والدرجة الكلية للمحور، والذي يوضح أن معاملات الإرتباط المبنية دالة عند مستوى المعنوية 0.05، ومنه يعتبر المجال صادقا لما وضع لقياسه.

نتائج الإتساق الداخلي لمحور مدى إلتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية (في مهمة التدقيق):

الجدول رقم (10): نتائج معامل الإرتباط سبيرمان.

	فقرات محور مدى إلتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية (في مهمة التدقيق)	معامل سبيرمان	القيمة الإحتمالية sig
18	يتم التأكد من المعايير المعتمدة عند إعداد تقرير محافظ الحسابات.	0.245	0.192
19	يتم توفير الحد الأدنى على الأقل من العناية المهنية في عملية التدقيق.	0.735**	0.000
20	يتم الحرص على إيجاد وتنويع مختلف وسائل الإثبات عند القيام بعملية التدقيق.	0.682**	0.000
21	يتم التأكد من الإلتزام بالمبادئ المحاسبة المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية.	0.665**	0.000
22	يتم الإشارة إلى معايير التدقيق الجزائرية (NAA) المطبقة عند كتابة تقرير التدقيق.	0.644*	0.000
23	يحتوي التقرير على نوعية الفحص المطبقة في عملية التدقيق.	0.697**	0.000
24	إعتماد مكتب محافظي الحسابات في التدقيق على التكنولوجية الحديثة.	0.588**	0.001
25	لابد من فحص نظام الرقابة الداخلية أثناء القيام بعملية التدقيق.	0.410*	0.025
26	هناك إلتزام بجمع أدلة الإثبات بصفة كافية.	0.544**	0.002
27	تساهم المعايير (NAA) في تحسين جودة المعلومة المالية.	0.433*	0.017

الإرتباط دال عند 0.05.

الإرتباط دال عند 0.01.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات SPSS V23.

يبين الجدول أعلاه نتائج معامل الإرتباط سبيرمان بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث مدى إلتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية (في مهمة التدقيق) والدرجة الكلية للمحور، والذي يوضح أن معاملات الإرتباط دالة عند مستوى معنوية 0.05، ومنه يعتبر المجال صادقا لما وضع لقياسه.

ثانيا: ثبات أداة الدراسة.

ويعني إستقرار النتائج التي تم الحصول عليها بإستخدام أداة القياس عدة مرات، حيث تم إستخراج معامل الثبات بالإعتماد على معامل الإتساق الداخلي ألفا كرونباخ **cronbach's Alpha** لكل مغير من متغيرات الدراسة، وقد كانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): نتائج ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة.

محاور الإستمارة	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
محور مدى إدراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها.	**08**	**0.762**
محور مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية للبيئة الإقتصادية الجزائرية.	**09**	**0.783**
محور مدى إلتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية (في مهمة التدقيق).	**10**	**0.778**
الإستمارة	**27**	**0.897**

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات SPSS V23.

ويشير الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرونباخ لمحور مدى إدراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها قد بلغ 0.762 وهي نسبة عالية نوعا ما، في حين أن محور مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية للبيئة الإقتصادية الجزائرية فقد بلغ 0.783 وهي بدورها نسبة عالية، ومحور مدى إلتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية (في مهمة التدقيق) فبلغ 0.778 وهي قيمة عالية كذلك، أما جميع أسئلة الإستمارة مجتمعة فقد بلغ معاملها 0.897 وهي نسبة مرتفعة وجيّدة.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج محور البيانات الشخصية والوظيفية.

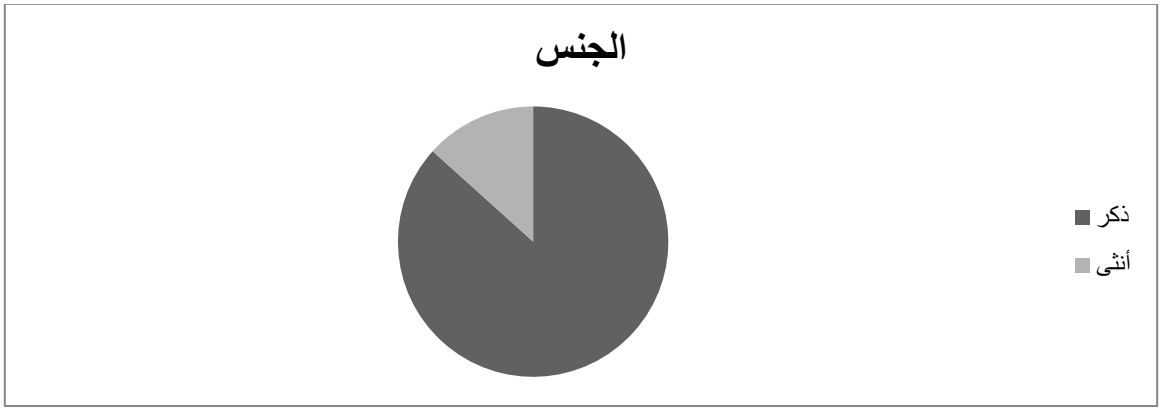
1- الجنس:

الجدول رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	26	86.7
انثى	4	13.3
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

الشكل رقم (06): أفراد العينة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يبيّن الجدول أعلاه أن 86.7% من أفراد العينة ذكور، والباقي إناث بنسبة 13.3 %، والملاحظ أن مهنة محافظ الحسابات تستهوي أكثر فئة الذكور.

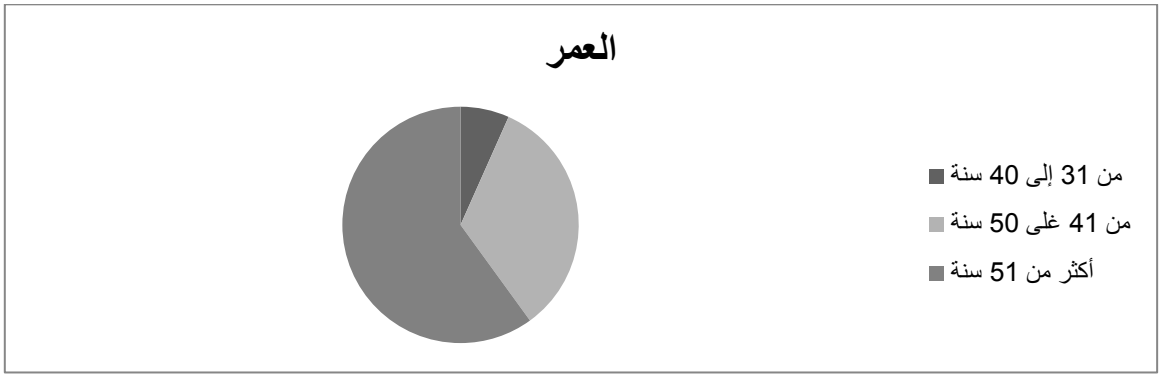
2- الفئة العمرية:

الجدول رقم (13): توزيع أفراد العينة حسب العمر.

الفئة العمرية	التكرار	النسبة %
من 31 إلى 40 سنة	2	6.7
من 41 إلى 50 سنة	10	33.3
أكثر من 51 سنة	18	60
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

الشكل رقم (08): أفراد العينة حسب العمر.



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

كما يظهر لنا أيضا أن توزيع أعمار أفراد العينة من فئة من 31 إلى 40 سنة قد بلغت نسبتها 60.7 %، وبنسبة 33.3 % فئة من 41 % إلى 50 سنة، وبنسبة 60 % فئة أكثر من 50 سنة كأعلى نسبة.

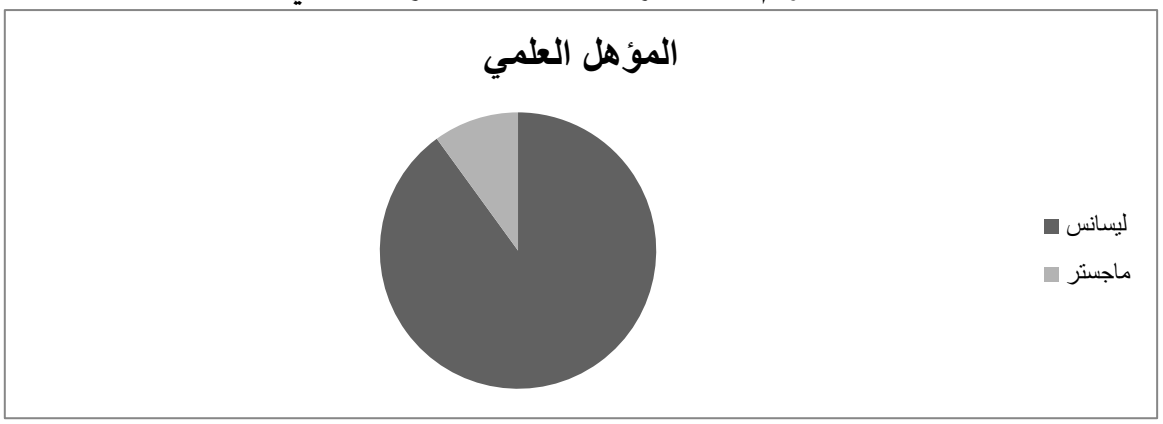
3- المؤهل العلمي:

الجدول رقم (14): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

الدرجة العلمية	التكرار	النسبة %
ليسانس	27	90
ماجستر	3	10
دكتوراه	0	0
شهادة مهنية	0	0
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

الشكل رقم (09): أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

أما فيما يخص المؤهل العلمي فنجد أن أغلب أفراد العينة يحملون شهادة ليسانس بنسبة 90 %، وأفراد العينة حاملي شهادة الماجستير فيقدرون بـ 10 %.

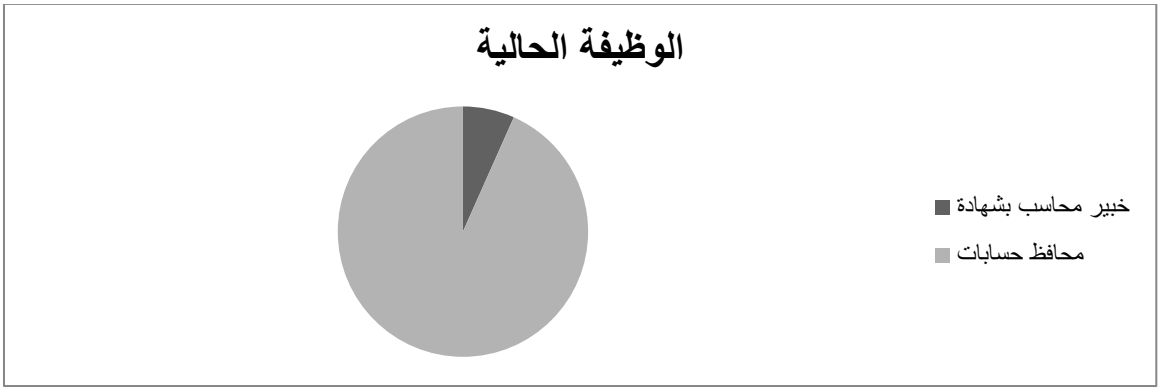
4- الوظيفة الحالية:

الجدول رقم (15): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة %
خبير محاسب بشهادة	2	6.7
خبير محاسب	0	0
محافظ حسابات	28	93.3
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

الشكل رقم (10): أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

نلاحظ أن أغلب أفراد العينة المستجوبين هم من فئة محافظي الحسابات بنسبة 93.3 %، وما نسبته 6.7 % من فئة خبير محاسب بشهادة.

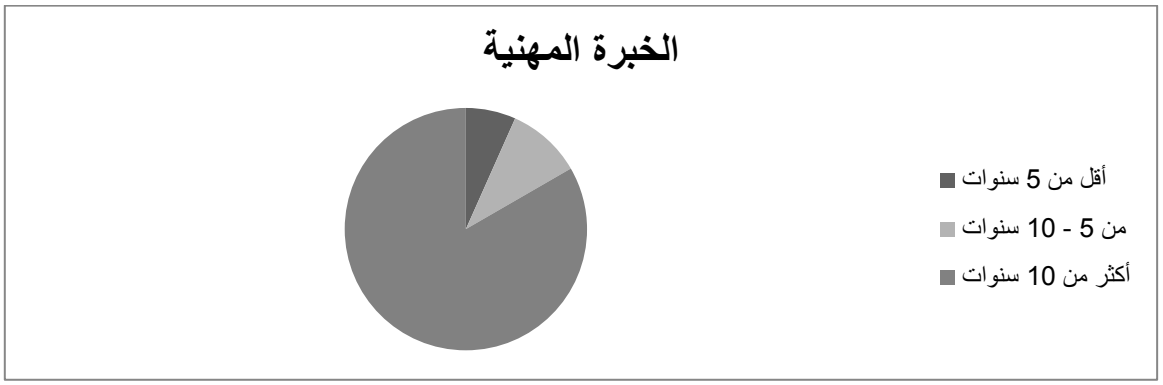
5- الخبرة المهنية:

الجدول رقم (16): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة %
أقل من 5 سنوات	2	6.7
من 5 – 10 سنوات	3	10
أكثر من 10 سنوات	25	83.3
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

الشكل رقم (11):أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

فيما يخص الخبر المهنية فقد بلغت أقل من 5 سنوات نسبة 6.7 %، في حين بلغت فئة من 5 – 10 سنوات نسبة 10 %، أما الفئة أكثر من 10 سنوات 83.3 % وهي أعلى نسبة، وهذا ما يفسر أن أغلب أفراد العينة هم من ذوي الخبرة المهنية.

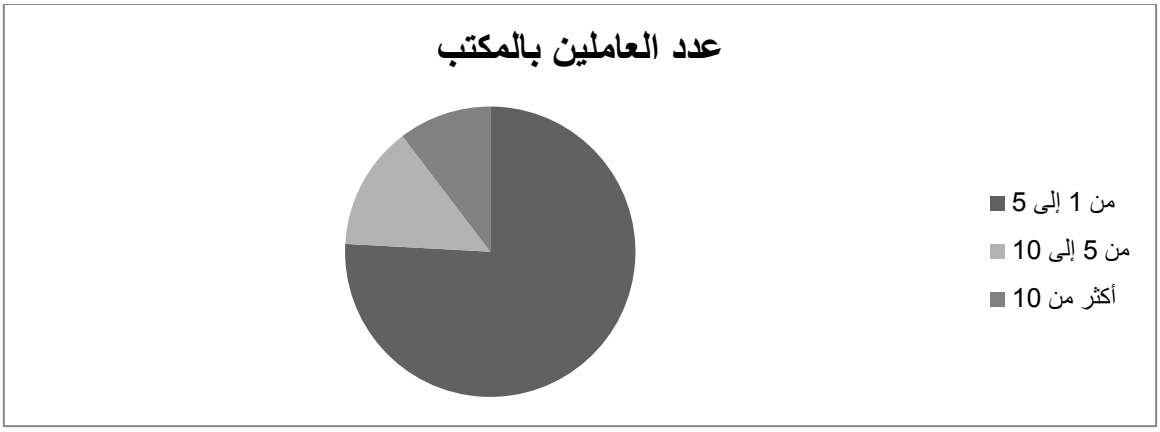
6- عدد العاملين في مكتب التدقيق:

الجدول رقم (17): توزيع أفراد العينة حسب عدد العاملين في مكتب التدقيق.

الفئة	التكرار	النسبة %
من 01 إلى 05	22	73.3
من 05 إلى 10	4	13.3
أكثر من 10	3	10.3
القيم المهملة	1	1.1
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

الشكل رقم (12):أفراد العينة حسب عدد العاملين في مكتب التدقيق.



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن ما نسبته 73.3 % يمثل تعداد عامل واحد إلى 5 عمال في مكتب التدقيق، وما نسبته 13.3 % يبلغ عددهم من 5 إلى 10 عمال بمكتب التدقيق، في حين أن المكاتب التي تضم أكثر من 10 عمال فبلغت نسبتها 10.3 %.

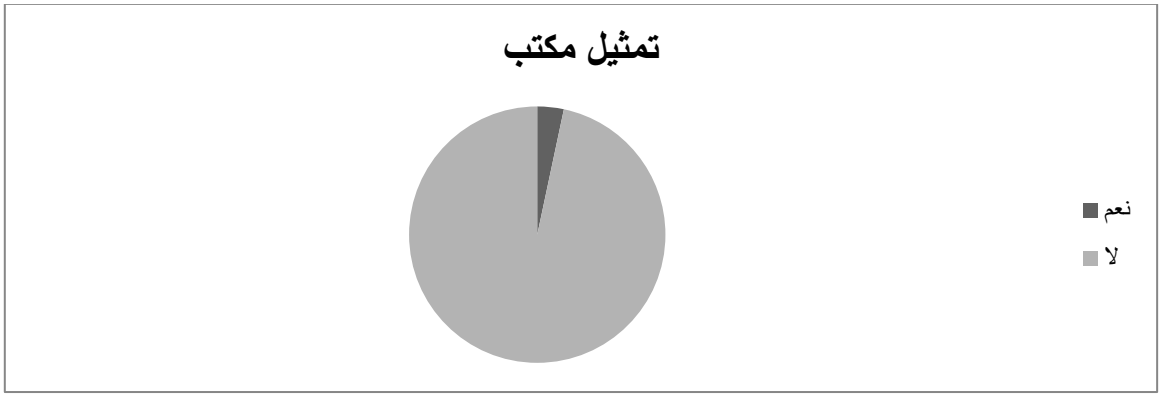
7- تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي:

الجدول رقم (18): توزيع أفراد العينة حسب تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي.

الفئة	التكرار	النسبة %
نعم	1	3.3
لا	29	96.7
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

الشكل رقم (13):أفراد العينة حسب تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي.



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن ما نسبته 96.7 % من أفراد العينة المستجوبين أجابوا بـ "لا" حول عبارة تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي، في حين أن ما نسبته 3.3 % أجابوا بـ "نعم"، وهذا ما يدل على أن أغلب مكاتب التدقيق لا تمثل مكتب تدقيق عالمي.

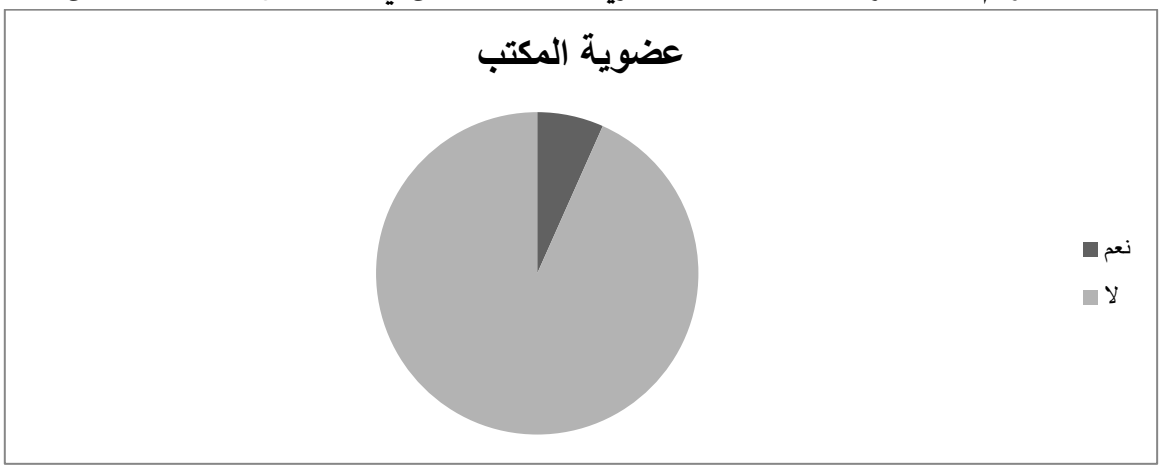
8- عضوية مكتب التدقيق في شبكة من المكاتب التدقيق:

الجدول رقم (19): توزيع أفراد العينة حسب عضوية مكتب التدقيق في شبكة من المكاتب التدقيق.

الفئة	التكرار	النسبة %
نعم	2	6.7
لا	28	93.3
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

الشكل رقم (14):أفراد العينة حسب عضوية مكتب التدقيق في شبكة من المكاتب التدقيق.



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

من نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن ما نسبته 93.3 % من أفراد العينة المستجوبين أجابوا بأن مكتب التدقيق الذين يعملون به ليس عضوا في شبكة من مكاتب التدقيق. وأن ما نسبتهم 6.7 % أجابوا بـ "نعم".

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج المحاور.

1- عرض وتحليل محور مدى إدراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها.

الجدول رقم (20): تحليل أسئلة المحور الأول.

	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Q1	0	0	0	0	1	3.3	27	90	2	6.7
Q2	0	0	0	0	4	13.3	14	46.7	12	40
Q3	0	0	0	0	4	13.3	22	73.3	4	13.3
Q4	0	0	1	3.3	4	13.3	23	76.7	2	6.7
Q5	0	0	1	3.3	3	10	17	56.7	9	30
Q6	0	0	0	0	2	6.7	18	60	10	33.3
Q7	0	0	2	6.7	2	6.7	19	63.3	7	23.3
Q8	0	0	0	0	5	16.7	10	33.3	15	50

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات SPSS V.23

يبين الجدول أعلاه أن معظم فقرات محور **مدى إدراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها** تم الإجابة عنها بنسب متفاوتة بين محايد، موافق وموافق بشدة، حيث بلغت نسبة الموافقة على العبارة **Q1 "تعتبر معايير التدقيق الجزائرية حلا مناسبا لتحسين واقع مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر"** 90 % موافق و6.7 % موافقين بشدة، وهو ما يؤكد على الأهمية التي تتمتع بها معايير التدقيق الجزائرية لدى فئة محافظي الحسابات، والعبارة **Q2 "تبني الجزائر لمعايير التدقيق (N.A.A) يؤثر إيجابيا على مصداقية تقارير تدقيق الحسابات"** قدرت نسبة الموافقة لها 46.7 % بين موافق و 40 % موافق بشدة أما نسبة المحايدين فبلغت 13.3 %، في حين بلغت نسبة عدم الموافقة على هذه العبارة 0 %، في حين أن العبارة **Q3 "هناك توافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق"** فبلغت نسبة الموافقة عليها 73.3 % و 13.3% موافقين بشدة وهو ما يظهر أن هناك إقتباس للنصوص القانونية المتعلقة بمهنة التدقيق في الجزائر من المعايير الدولية، أما العبارة **Q4 "يؤدي توحيد معايير التدقيق على المستوى الدولي إلى زيادة إستقلالية مهنة التدقيق في الجزائر"** فقد حصلت على نسبة موافقة 76.7 % بين موافقين و 6.7 % موافقين بشدة، وما نسبته 13.3 % أجابوا برأي محايد و 3.3 % غير موافقين على هذه العبارة، ويعد هذا الأمر منطقيا نظرا للمصداقية التي تتمتع بها معايير التدقيق الدولية، أما فيما يخص العبارة **Q5 "يساعد إستخدام معايير التدقيق الجزائرية على تحسين جودة القوائم المالية"** فقد حصلت على نسبة موافقة 56.7 % بين موافقين و 30% موافقين بشدة، وقد بلغت نسبة الحياد 10 % وعدم الموافقة بـ 3.3 %، كما سجلت العبارة **Q6 "معايير التدقيق الجزائرية تساعد المؤسسات الجزائرية في الإنفتاح على السوق الدولية"** نسبة موافقة قدرت بـ 60 % بين موافق و 33.3% موافق بشدة وهو ما يظهر درجة وعي محافظي الحسابات المستجوبين في كون معايير التدقيق الجزائرية يمكنها أن تقود المؤسسات نحو الإنفتاح على الأسواق الدولية. هذا وقد سجلت العبارة **Q7 "هناك إلتزام بمعايير التدقيق المعمول بها محليا (N.A.A)"** نسبة موافقة

تقدر بـ 63.3 % بين موافق و 23.3 % موافق بشدة ونسبة 6.7 % محايدين ونفس النسبة بالنسبة لغير الموافقين على هذه العبارة، في حين سجلت العبارة **Q8 "هناك إقتباس للمعايير الجزائرية للتدقيق (N.A.A) من المعايير الدولية (I.S.A) "** نسبة موافقة بلغت 33.3 % و 50 % موافقين بشدة، أما نسبة المحايدين فبلغت 16.7 %.

❖ **المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري للمحور الأول:**

الجدول رقم (21): المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري للمحور الأول.

	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	ترتيب الأهمية	مستوى الأهمية
Q1	4.03	0.320	4	مرتفع
Q2	4.27	0.691	2	مرتفع جدا
Q3	4.00	0.525	5	مرتفع
Q4	3.87	0.571	6	مرتفع
Q5	4.13	0.730	3	مرتفع
Q6	4.27	0.583	2	مرتفع جدا
Q7	4.03	0.765	4	مرتفع
Q8	4.33	0.758	1	مرتفع جدا
المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري الكلي	4.1167	0.38832	مرتفع	

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات SPSS V.23

حقق هذا المحور وسطا حسابيا عام بلغ 4.1167 وهو ما يدل على الأهمية المرتفعة لمحور **مدى إدراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها** لدى أفراد العينة المستجوبين، وبإنحراف معياري عام 0.388 وهو منخفض إذ يعكس درجة إنسجام جيدة في إجابات أفراد العينة. أما على مستوى الفقرات التي تقيس محور مدى **إدراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها** فإن المتوسط الحسابي لها تراوح بين (3.87 – 4.33)، وبإنحراف معياري تراوح بين (0.320 – 0.758)، وهذا ما يدل على أن جميع فقرات محور **مدى إدراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها** ذات أهمية مرتفعة لدى محافظي الحسابات المستجوبين، حيث جاءت العبارة **Q8 "هناك إقتباس للمعايير الجزائرية للتدقيق (N.A.A) من المعايير الدولية (I.S.A)"** في المرتبة الأولى كأعلى قيمة لمتوسطها الحسابي البالغ 4.33 وبإنحراف معياري 0.758، أما فيما يخص أدنى قيمة للمتوسط الحسابي فقد كانت للعبارة **Q4 "يؤدي توحيد معايير التدقيق على المستوى الدولي إلى زيادة إستقلالية مهنة التدقيق في الجزائر"**، وذلك بإنحراف معياري بلغ 0.571 ومتوسط حسابي بلغ 3.87، وبناء على ذلك يمكن ملاحظة ما يلي:

- أغلب معايير التدقيق الجزائرية مقتبسة من المعايير الدولية.
- معايير التدقيق الجزائرية تساعد المؤسسات الجزائرية على الإنفتاح التجاري على الأسواق الدولية.
- إستخدام معايير التدقيق الجزائرية يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.
- لقد أجمع معظم أفراد العينة المستجوبين على أن هناك إلتزام بمعايير التدقيق المعمول بها محليا.

عرض وتحليل محور مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية للبيئة الإقتصادية الجزائرية:

الجدول رقم (22): تحليل أسئلة المحور الثاني.

	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Q9	0	0	0	0	0	0	26	86.7	4	13.3
Q10	0	0	4	13.3	1	3.3	13	43.3	12	40
Q11	0	0	0	0	3	10	21	70	6	20
Q12	0	0	1	3.3	4	13.3	20	66.7	5	16.7
Q13	0	0	0	0	2	6.7	18	60	10	33.3
Q14	0	0	0	0	2	6.7	21	70	7	23.3
Q15	0	0	2	6.7	2	6.7	19	63.3	7	23.3
Q16	0	0	0	0	1	3.3	18	60	11	36.7
Q17	0	0	1	3.3	2	6.7	21	70	6	20

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات SPSS V.23

يبين الجدول أعلاه فقرات **محور مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية للبيئة الإقتصادية الجزائرية**، حيث بلغت نسبة الموافقة على العبارة **Q9 "يتم التأكد من الإفصاح الكافي عن المعلومات في القوائم المالية"** بـ86.7 % بين موافق و 13.3 % موافق بشدة أما نسبة المحايدين وغير الموافقين فبلغت 0 %، في حين أن العبارة **Q10 "هناك إلتزام بالإفصاح عن المعلومات في الملاحق"** فبلغت نسبة الموافقة عليها 43.3 % بين موافق و 40% موافق بشدة، وهو ما يظهر مدى إلتزام محافظي الحسابات المستجوبين بالإفصاح عن المعلومات في الملاحق، أما العبارة **Q11 "تطبيق معايير التدقيق الجزائرية تساعد في تحقيق جودة التدقيق"** فقد حصلت على نسبة موافقة تقدر بـ 70 %، و20% موافق بشدة، 10 % محايدين، أما نسبة غير الموافقين فبلغت 0 %، هذا وقد سجلت العبارة **Q12 "هناك توافق للنصوص القانونية في مدى إعتماد على المعايير المحاسبية والمالية وغير المالية للإفصاح"** نسبة موافقة قدرت بـ 66.7 % بين موافق و 16.7 % موافق بشدة، في حين بلغت نسبة المحايدين لهذه العبارة هي الأخرى 13.3 %، أما غير الموافقين فبلغوا نسبة 3.3 %، أما بالنسبة للعبار **Q13 "تبني الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية يؤثر عن موضوعية القوائم المالية"**. فقد سجلت نسبة موافقة قدرت بـ 60 % و 33.3 % موافقين بشدة. وبالنسبة للعبارة **Q14 "المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية يمكن الوثوق بها"**. فقد حصلت على نسبة موافقة بلغت 70 % و 23.3 % موافقين بشدة، أما العبارة **Q15 "هناك إلتزام بمعايير المحاسبة الدولية IAS – IFRS في إعداد القوائم المالية"** فقد سجلت نسبة موافقة بلغت 63.3 % و 23.3 % موافقين بشدة، و 6.7 % لكل من المحايدين وغير الموافقين. وبالنسبة للعبارة **Q16 "من الممكن أن يتحقق التوافق بين المعايير الدولية والمعايير الجزائرية"** فقد سجلت نسبة موافقة قدرت بـ 60 % و 36.7 % موافقين بشدة، في حين بلغت نسبة الحياد نسبة 3.3 %. أما العبارة **Q17 "هناك نظام لمراقبة جودة التدقيق في المكتب"**، فقد بلغت نسبة الموافقة عليها 70% و20 % موافقين بشدة، 6.7 % هي نسبة المحايدين، و 3.3 % من غير الموافقين على هذه العبارة.

❖ **حساب المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري للمحور الثاني:**

الجدول رقم (23):المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري.

	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	ترتيب الأهمية	مستوى الأهمية
Q9	4.13	0.346	4	مرتفع
Q10	4.10	0.995	5	مرتفع
Q11	4.10	0.548	5	مرتفع
Q12	3.97	0.669	8	مرتفع
Q13	4.27	0.583	2	مرتفع جدا
Q14	4.17	0.531	3	مرتفع
Q15	4.03	0.765	7	مرتفع
Q16	4.33	0.547	1	مرتفع جدا
Q17	4.07	0.640	6	مرتفع
المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري الكلي	4.1296	0.391	مرتفع	

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات SPSS V.23

حقق هذا المحور الخاص **بمدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية للبيئة الإقتصادية الجزائرية** وسطا حسابيا عام بلغ 4.129 وهو ما يدل على الأهمية المرتفعة للمحور لدى أفراد العينة المستجوبين، وبإنحراف معياري عام 0.391 وهو منخفض إذ يعكس درجة إنسجام جيدة في إجابات أفراد العينة، أما على مستوى الفقرات التي تقيس محور **مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية للبيئة الإقتصادية الجزائرية** فإن المتوسط الحسابي لها تراوح بين (3.97 – 4.33)، وبإنحراف معياري تراوح بين (0.346 – 0.995)، وهذا ما يدل على أن جميع عبارات **محور مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية للبيئة الإقتصادية الجزائرية** ذات أهمية مرتفعة لدى محافظي الحسابات المستجوبين، حيث جاءت العبارة Q16 **"من الممكن أن يتحقق التوافق بين المعايير الدولية والمعايير الجزائرية"** في المرتبة الأولى كأعلى قيمة لمتوسطها الحسابي البالغ 4.33 وبإنحراف معياري 0.547، أما فيما يخص أدنى قيمة للمتوسط الحسابي فقد كانت للعبارة **Q12 "هناك توافق للنصوص القانونية في مدى إعتماد على المعايير المحاسبية والمالية وغير المالية للإفصاح"** وذلك بإنحراف معياري بلغ 0.669، وبمتوسط حسابي بلغ 3.97 وبناء على ذلك يمكن ملاحظة ما يلي:

- لقد إتفق معظم أفراد العينة المستجوبين على أنه من الممكن أن يحصل التوافق بين المعايير الدولية والمعايير الجزائرية.
- يرى محافظي الحسابات المستجوبين أن تبني الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية يؤثر على موضوعية القوائم المالية.
- حسب أفراد العينة المستجوبين فإن المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية يمكن الوثوق بها.

2- عرض وتحليل محور مدى إلتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية (في مهمة التدقيق):

الجدول رقم (24): تحليل أسئلة المحور الثالث.

	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Q18	0	0	0	0	2	6.7	26	86.7	2	6.7
Q19	0	0	0	0	2	6.7	18	60	10	33.3
Q20	0	0	0	0	1	3.3	20	66.7	9	30
Q21	0	0	2	6.7	1	3.3	12	40	15	50
Q22	0	0	0	0	4	13.3	15	50	11	36.7
Q23	0	0	0	0	4	13.3	17	56.7	9	30
Q24	0	0	0	0	3	10	17	56.7	10	33.3
Q25	0	0	0	0	3	10	17	56.7	10	33.3
Q26	0	0	0	0	2	6.7	21	70	7	23.3
Q27	0	0	0	0	0	0	16	53.3	14	46.7

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات SPSS V.23

يبين الجدول أعلاه فقرات محور **مدى إلتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية (في مهمة التدقيق)**، حيث بلغت نسبة الموافقة على العبارة **Q18 "يتم التأكد من المعايير المعتمدة من عند إعداد تقرير محافظ الحسابات"**. فقد سجلت نسبة موافقة تقدر بـ 86.7 %، أما نسبة المحايدين فبلغت 6.7 %. والعبارة **Q19 "يتم توفير الحد الأدنى على الأقل من العناية المهنية في عملية التدقيق"** قدرت نسبة الموافقة لها 60 % و 33.3 % من الموافقين بشدة، ونسبة 6.7 % من المحايدين، وهو ما يؤكد على أن المعلومات المحاسبية تخضع إلى إهتمام كاف من قبل المدققين، في حين أن العبارة **Q20 "يتم الحرص على إيجاد وتنويع مختلف وسائل الإثبات عند القيام بعملية التدقيق"**. فبلغت نسبة الموافقة عليها 66.7 % و 30% موافقين بشدة، و 3.3 % هي نسبة الحياد حول هذه العبارة، في حين أن نسبة غير موافقين فقد بلغت 0%، أما العبارة **Q21 "يتم التأكد من الإلتزام بالمبادئ المحاسبة المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية"** فقد حصلت على نسبة 90 % بين موافق وموافق بشدة، وهو ما يثبت أن القوائم المالية معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والعبارة **Q22 "يتم الإشارة إلى معايير التدقيق الجزائرية (NAA) المطبقة عند كتابة تقرير التدقيق"** فقد حصلت على 50 % موافق و 36.7 % لموافق بشدة، وما نسبته 13.3 % من المحايدين، في حين أن العبارة **Q23 "يحتوي التقرير على نوعية الفحص المطبقة في عملية التدقيق"** فقد بلغت نسبة موافقة قدرت بـ 56.7 % و 30 % موافقين بشدة، أما العبارة **Q24 "إعتماد مكتب محافظي الحسابات في التدقيق على التكنولوجية الحديثة"** فبلغت نسبة الموافقة عليها 56.7 % و 33.3 % موافقين بشدة، وهو ما يظهر توفر جميع التكنولوجيات اللازمة للعمل في مكاتب محافظي الحسابات المستجوبين. وقد بلغت نسبة الموافقة على العبارة **Q25 "لابد من فحص نظام الرقابة الداخلية أثناء القيام بعملية التدقيق"** ما نسبته 56.7 % و 33.3 % موافقين بشدة و 10 % لنسبة المحايدين، وبخصوص العبارة **Q26 "هناك إلتزام بجمع أدلة الإثبات بصفة الكافية"** فقد بلغت نسبة الموافقة عليها 70 % و 23.3 % موافقين بشدة، أما فيما

يخص العبارة Q27 **"تساهم المعايير (NAA) في تحسين جودة المعلومة المالية"** فبلغت نسبة الموافقة 100 % ما بين موافقين وموافقين بشدة، وهذا ما يؤكد على الأهمية الكبيرة التي تتمتع بها معايير التدقيق الجزائرية لدى محافظي الحسابات كونها تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية.

❖ **حساب المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري:**

الجدول رقم (25):المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري.

	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	ترتيب الأهمية	مستوى الأهمية
Q18	4.00	0.371	7	مرتفع
Q19	4.27	0.583	3	مرتفع جدا
Q20	4.27	0.521	3	مرتفع جدا
Q21	4.33	0.844	2	مرتفع جدا
Q22	4.23	0.679	4	مرتفع جدا
Q23	4.17	0.648	5	مرتفع
Q24	4.13	0.507	6	مرتفع
Q25	4.23	0.626	4	مرتفع جدا
Q26	4.17	0.531	5	مرتفع
Q27	4.47	0.507	1	مرتفع جدا
المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري الكلي	4.2267	0.343	مرتفع جدا	

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات SPSS V.23

حقق هذا المحور الخاص **بمدى إلتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية (في مهمة التدقيق)** وسطا حسابيا عام بلغ 4.226 وهو ما يدل على الأهمية المرتفعة جدا لهذا المحور لدة أفراد العينة المستجوبين، وبإنحراف معياري عام 0.343 وهو منخفض جدا إذ يعكس درجة إنسجام جيدة جدا في إجابات أفراد العينة. أما على مستوى الفقرات التي تقيس محور **مدى إلتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية (في مهمة التدقيق)** فإن المتوسط الحسابي لها تراوح بين (4.00 – 4.47)، وبإنحراف معياري تراوح بين (0.371 – 0.844)، وهذا ما يدل أن جميع عبارات المحور ذات أهمية مرتفعة جدا لدى محافظي الحسابات المستجوبين، حيث جاءت العبارة Q27 **"تساهم المعايير (NAA) في تحسين جودة المعلومة المالية"** في المرتبة الأولى كأعلى قيمة لمتوسطها الحسابي البالغ 4.47 وبإنحراف معياري 0.507، أما فيما يخص أدنى قيمة للمتوسط الحسابي فقد كانت للعبارة **Q18 "يتم التأكد من المعايير المعتمدة عند إعداد تقرير محافظ الحسابات"**، وذلك بإنحراف معياري بلغ 0.371، وبمتوسط حسابي بلغ 4.00 وبناء على ذلك يمكن ملاحظة ما يلي:

- تساهم المعايير (NAA) في تحسين جودة المعلومة المالية.
- يتم التأكد من الإلتزام بالمبادئ المحاسبة المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية.

المطلب الثالث: إستنتاجات الإستبيان.

- **بلغ محور إدراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها** مستوى أهمية مرتفع حسب وجهة نظر محافظي الحسابات المستجوبين.
- **بلغ محور مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية للبيئة الإقتصادية الجزائرية مستوى** أهمية مرتفع حسب وجهة نظر محافظي الحسابات المستجوبين.
- **بلغ محور مدى إلتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية (في مهمة التدقيق)** مستوى أهمية مرتفع جدا بالنسبة لمحافظي الحسابات المستجوبين.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق تقديمه في الجانب النظري من هذا البحث وما تم إسقاطه في الجانب التطبيقي، أين تم توزيع الإستبيان على مجموعة من محافظي الحسابات وتحصلت على الإجابة المقدمة من طرفهم وبعد تصنيف وتبويب نتائج الإستبيان بإستخدام أدوات التحليل الإحصائي عن طريق إستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، تم توصل إلى النتائج الآتية:

- ❖ أن إستخدام معايير التدقيق الجزائرية يساعد على تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية.
- ❖ معايير التدقيق الجزائرية ملائمة للبيئة الإقتصادية الجزائرية.
- ❖ لمعايير التدقيق الجزائرية تأثير كبير في مصداقية مراجع الحسابات بإعتبارها مرشد للعمليات التي يقوم بها.

الخاتمـــة العامّـة

الخاتمة:

من خلال هذه الدراسة وإنطلاقا من مجموعة الفرضيات الأساسية المطروحة والتي إستهدفت معرفة مدى تأثير معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة المعلومة المالية وتزامنها مع التطورات في مجال المحاسبة والتدقيق وتبني الجزائر معايير التدقيق الدولية الحديثة فقد إرتأينا أن جودة المعلومة المالية هي بحد ذاتها الصورة الحقيقية التي تنعكس نتائجها مستقبليا على أهم معايير التدقيق الجزائرية كون الجزائر من الدول الحديثة التي تسعى إلى مواكبة التطور المالي على الصعيد الدولي في المحاسبة والتدقيق بهدف الاندماج بشكل أكبر في الإقتصاد العالمي لتحقيق فعالية أكبر، الأمر الذي لم تتمكن الجزائر من بلوغه بشكل تام نظرا لبعض المعايير التي لم تطبق بعد ما يُلزم الجزائر بعد تبنيها لمعايير التدقيق الدولية إلى تطبيق معايير تدقيق جزائرية تتوافق مع البيئة الجزائرية.

نتائج إختبار الفرضيات:

1- هناك إدراك كبير للحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورتها لتحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية، وذلك من خلال إنسجام المعايير المحلية مع البيئة الجزائرية، والإعتماد عليها كدليل علمي ومهني في ممارسة مهنة التدقيق، وهكذا نكون قد أثبتنا الفرضية الأولى.

2- إن ما تفرضه البيئة الإقتصادية الجزائرية لتحسين نظامها المالي في ظل التطورات المالية نفرض عليها تطبيق معايير تدقيق ملائمة لها رغم ما تبنته من معايير تدقيق دولية مواكبة للعمر الحديث لم تطبق بشكل كامل، وهكذا قد أثبتنا الفرضية الثانية.

التوصيات:

1- ضرورة تكوين لجان التدقيق على مستوى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

2- وضه وإصدار المعايير وتدقيقها بشكل مستمر من أجل مواكبة تطورات إحتياجات التدقيق.

3- العمل على خلق بيئة محاسبية تتعاطى بالإيجاب مع المعلومات المالية من جميع الجوانب القانونية والإقتصادية.

4- الحرص على تقييم القوائم المالية بشفافية وذلك بعرضها في المواقع الإلكترونية الخاصة بالمؤسسات لتمكين مستخدميها من الإطلاع عليها.

5- الإحتكاك بالدول السابقة في المعايير الدولية المتقدمة في مجال تكنولوجيا المعلومات خاصة تلك التي تُشبه بيئتها الجزائرية للإستفادة من تجاربها.

آفاق الدراسة:

1- واقع مهنة التدقيق ومعايير التدقيق الجزائرية.

2- أهمية لجنة التدقيق في الحرص على مصداقية المعلومة المالية.

3- أهمية تطبيق معايير التدقيق في الجزائر للتوافق مع معايير التدقيق الدولية حسب تطورات الساحة المالية.

قائـــــمة المراجــع

الكتب:

1- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، جزء الأول. ط1 – دار الصفاء، الأردن، 2009.
2- أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، درا الجامعة، الإسكندرية.
3- إسماعيل يحي التكويتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، ج1، الطبعة1، دار الحامد، الأردن، 2010.
4- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعي الاسكندرية مصر، 2004، ص: 18.
5- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعي الاسكندرية مصر، 2008.
6- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة 1، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.
7- حنان رضوان، مدخل النظرية المحاسبية الاطار الفكري - التطبيقات العملية - دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2005.
8- خالد أمين عبد الله، التدقيق والمراقبة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.
9- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2001.
10- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2000.
11- خالد جمال جعارات وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، جزء1، طبعة1، اثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
12- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم التدقيق الحسابات العلمي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.
13- رزق أبو زيد، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،2015.
14- طارق عبد العال حمادة، تقارير المالية أسس الاعداد والعرض والتحليل، دار الجامعة، الإسكندرية، 2000،
15- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار النشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة 1، 2006.
16- قاسم عبد الرزاق، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأدن، 2008.
17- لطفي أمين، نظرية المحاسبة "منظور التوافق الدولي" الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 2006.
18- مبارك السلوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،الطبعة2، 2012.
19- مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، ط1، دار المسيرة، الأردن، 2006.
20- محمد التهامي، طواهر مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان مطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005 .
21- محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون – الجزائر، 2006.
22- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.

23-محمد السيد التاغي، المعايير الدولية للمراجعة، جامعة المنصورة، مصر، 2008.
24-محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
25- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
26-محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009.
27-مطر محمد، المحاسبة المالية2: مشاكل القياس والإفصاح والتحليل، ط3، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
28-يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2008.
29- يوسف قريشي وإلياس بن ساسي، التسيير المالي: دروس وتطبيقات، دار وائل، الأردن، 2006،ص: 204.

المذكرات والرسائل الجامعية:

1-تمار خديجة، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية، جامعة عبد الجميد بن باديس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: مستغانم، 2016 – 2017.
2-سيف خالد، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، 2017/2016.
3-شريفي براهيم، درجة مصداقية المعلومات المالية في المؤسسة المالية، أطروحة نيل شهادة دكتورة، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس،2017-2018.
4-عمر شرقي، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة الدكتورة، جامعة سطيف، 2013.
5- محمد الأمين حاج عاشور، بن سالم بوسماحة، معايير التدقيق الجزائرية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية، مذكرة نيل شهادة دكتورة، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تموشنت،2017-2018.

القوانين والمراسيم:

1-المرسوم التنفيذي رقم11 - 24 مؤرخ في 27-01-2011 يحدد تشكيله المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07 .
2-المرسوم التنفيذي رقم11 - 26 مؤرخ في 27-01-2011 يحدد تشكيله المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07 .
3-مقرر المؤرخ في 23 رجب 1429ه الموافق ل26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة.
4-مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الذي يهدف إلى وضع أربع معايير جزائرية للتدقيق، الجريدة الرسمية لوزارة المالية.
5-مقرر رقم 150 المؤرخ في11 نوفمبر 2016 الذي يهدف إلى معايير جزائرية للتدقيق، الجريدة الرسمية لوزارة المالية.
6-مقرر رقم 23 المؤرخ في15 مارس 2017 المتضمن لمعايير جزائرية للتدقيق، الجريدة الرسمية لوزارة المالية.
7- مقرر رقم 77 المؤرخ في24 سبتمبر 2018المتضمن لمعايير جزائرية للتدقيق، الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

الملاحق

الملحق 01

نموذج عن رسالة مهمة (تكيف وفق طبيعة المهمة، قانونية أو تعاقدية)
مثال: نموذج رسالة مهمة محافظة الحسابات.

رأسية المكتب:
رقم الإعتماد:
رقم التسجيل في الجدول:
العنوان:
الهاتف/الفاكس:
المكان والزمان:

موجه إلى إدارة الكيان

سيدة/سيد،

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

7. هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية

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

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

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

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

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

8. مسؤولية محافظ الحسابات

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

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

9. مسؤولية المسيرين الإجتماعيين للكيان

أذكركم أن إعداد الكشوف المالية السنوية لكيانكم يقع على عاتق المسؤولين الإجتماعيين، وهذه مسؤولية تستلزم:

- مسك محاسبي وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07 - 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي والمالي والنصوص المنبثقة.
- وضع نظام مراقبة داخلية مناسب.

المسيرون الإجتماعيون ملزمون كذلك بـ:

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

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

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

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

سأكون ممتنا بإرسالكم: (على سبيل المثال).

- الإستدعاءات المرسلة وفق الآجال المحددة في القانون التجاري.
- قائمة بالإتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها.
- قائمة بالإتفاقيات المنظمة قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ إقفال السنة المالية.

10. مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي:

جانفي: .....

فيفري: .....

إلخ: .....

هذا المخطط سيعد كل سنة بالتشاور الوثيق مع مصالحكم. بيد أنني ألفت إنتباهكم إلى أن إحترام الرزنامة يتوقف على إفتراض أن حساباتكم تم إقفالها وعرضها علي في الآجال المتفق عليها والتي تسمح لي بالقيام بمهمتي في الآجال المحددة. أشير فضلا عن ذلك أن مهمة محافظ الحسابات تتطلب بعض الفحوصات والأعمال الخاصة.

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

سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية للكيان.

ستتم مساعدتي في مهمتي من طرف:

(تحديد الهوية، المؤهلات المهنية والمركز).

عند الإقتضاء سيتم اللجوء إلى الأشخاص من أهل الإختصاص وذلك لمساعدتي في إنجاز مهمتي.

11. رسالة التأكيد

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

12. الأتعاب

لقد إتفقنا على تحديد أتعابي بـ ..... دج خارج الرسم والنفقات.

وفقا لرزنامة المهمة فإن أتعابي ستتم فوترتها كالتالي:

(وضع رزنامة الفوترة والدفع)

سأعلمكم في الحين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معتبر على أتعابي وسيؤدي، عند الإقتضاء، إلى مراجعتها.

أرجوا منكم إعادة النموذج المرفق بالرسالة مختوما بإمضائكم ومكتوب عليه بخط اليد " قرئ وتمت المصادقة عليه ".

تقلبوا مني، سيدتي/سيدي، خالص عبارات التقدير والإحترام.

محافظ الحسابات

الكيان

التاريخ:

سيدة/سيد:

الوظيفة:

الملحق 02

نموذج رسالة الإدارة

(رسالة تأكيد حول الحسابات السنوية)

مثال: مهمة محافظة الحسابات.

كل النقاط المذكورة في هذا النموذج موافقة، وبشكل مستقل عن المعلومات المتضمنة في م. ج. ت 580 بغض النظر عن التصريحات الكتابية التي قد يعتبرها محافظ الحسابات ضرورية.

علاوة على ذلك، فإنه يجب تكييف هذه الرسالة في إطار التدقيقات الأخرى غير تلك القانونية.

(ترجع إلى محافظ الحسابات على ورق برأسية الشركة)

السيد:.....

محافظ الحسابات

(العنوان)

توجه إليكم هذه الرسالة تطبيقا لمعاييركم وممارستكم المهنية في إطار تدقيقكم القانوني للكشوف المالية المقدمة من طرف الهيئة المخولة بتاريخ ..... مع .....

- صافي الميزانية..... دج.
- النتيجة الصافية.....دج.
- مبلغ التكاليف والنتائج، الصافية من الضرائب، المسجل في حساب ترحيل من جديد.....دج.

والذي يهدف إلى إبداء رأي حول مصداقية وإنتظام والصورة المطابقة للكشوف المالية.

بإعتبارنا مسؤولين عن المؤسسة.....، عن إعداد الكشوف المالية مع وضع نظام المراقبة الداخلية وبعد أن قمنا بطلب المعلومات التي إعتبرناها ضرورية حتى نتمكن من إصدار التصريحات الكتابية، ونؤكد لكم، فيما يلي، وبنية صادقة وعلى قدر علمنا، المعلومات والتأكيدات التي قدمت لكم في إطار مهمتكم:

- تم إعداد الكشوف المالية على مسؤوليتنا قصد تقديم الوضعية المالية والنتيجة، بشكل منتظم ونزيه وطبقا للمعايير الجزائرية للمحاسبة.
- قمنا بتصور ووضع حيز التنفيذ عمليات مراقبة تهدف إلى تفادي وكشف الأخطاء والغش.
- لم تنتهي إلى علمنا أية نقائص في نظام المراقبة الداخلية أو ضعف من شأنهم أن يؤثروا بشكل معتبر على الكشوف المالية.
- لا توجد أية إختلالات سيكون لها أثر معتبر على الكشوف المالية في مجملها.
- إلى يومنا هذا، لم ينته إلى علمنا أي من الأحداث، غير تلك التي تم أخذها بعين الإعتبار، وقع منذ تاريخ إقفال الحسابات والذي قد يتطلب إحداث تعديلات في الحسابات أو أي علامة في الملحق.
- لم ينته إلى علمنا، إلى تاريخ اليوم ، أي حدث أو أية صفقة يمكن لهما أن يؤثرا بشكل معتبر على الكشوف المالية، أو برغم خلوهما من أي أثر على هذه الكشوف، من شأنهما أن يكونا لهما أثر إيجابي أو سلبي معتبرين على الوضعية المالية المستقبلية لمؤسستنا.
- قمنا بإعلامكم بحالات الغش المعتبرة المرتكبة أو تلك موضع الشك، والتي يجب أخذ نتائجها بعين الإعتبار عند إعداد الكشوف المالية.
- قمنا بتطبيق القانون بقدر المستطاع وبحدود علمنا به.

- كل العمليات و/أو النتائج المالية لأي عقد/إتفاقية من المفترض أن تقيد في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة، هي مدونة فعلا وينعكس ذلك بشكل صحيح في الكشوف المالية.
- خلال السنة، قامت المؤسسة:

(ت) إبرام إتفاقيات نظامية مع الإداريين:

- .....
- .....

(ث) لم تبرم أية إتفاقية.

- خلال السنة، لم تمنح المؤسسة أي قرض، كفالة، دعم أو سحب على المكشوف على حساب جاري لأي من إداريها.
- لا يوجد أي نزاع مع الإدارة الجبائية أو هيئات الضمان الإجتماعي.
- لم ينته إلى علمنا أي حدث جديد من شأنه تهديد إستمرارية الإستغلال.
- إلخ.....

(أي مسائل أخرى قد يعتبرها المدقق ضرورية)

المسيرين أو رئيس مجلس الإدارة.

الملحق 03

نموذج تقرير حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق.

المدقق المستقل: .....

المرسل إليه المناسب: .....

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية للشركة "س" بما في ذلك الكشوف المالية التالية (بتاريخ الإقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق): الميزانية، حساب النتائج، بيان التغييرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة والملحق.

مسؤولية المسيرين الإجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية

يعد المسيرون الإجتماعيون مسئولين عن الإعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي والمالي، وكذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الإختلالات المعتبرة، سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء.

مسؤولية المدقق

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس تدقيقنا. قمنا بالتدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

تستوجب منا هذه المعايير الإلتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الإختلالات المعتبرة.

يستدعي التدقيق وضع حيز التنفيذ لإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبالغ والمعلومات الواردة في الكشوف المالية.

إختيار الإجراءات الموضوعة نابع عن الحكم الخاص للمدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر أن تتضمن الكشوف المالية إختلالات معتبرة سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن أخطاء.

بإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ المدقق بعين الإعتبار المراقبة الداخلية للكيان والمتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف، وليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام المراقبة الداخلية للكيان.

يتمثل التدقيق كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة، عقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة وعرض مجمل الكشوف المالية.

نعتبر العناصر المقنعة المجمعة كافية وملائمة لتأسيس رأينا.

الرأي حول الكشوف المالية المعدة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة

برأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 31 ديسمبر ن200، منتظمة وتعرض بصدق، وفي جميع جوانبها المعتبرة (أو تعطي الصورة الوفية)، الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر ن200، وكذلك النجاعة المالية وسيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ، وفقا للنظام المحاسبي المالي.

تقرير حول إلتزامات قانونية وتنظيمية أخرى

[محتوى وشكل هذا الجزء من تقرير المدقق، يتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به].

[هوية وتوقيع المدقق].

[تاريخ التقرير].

[عنوان المدقق].

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثيرها معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة المعلومة المالية في المؤسسة الاقتصادية.

حيث تقوم معايير التدقيق الجزائرية على تحديد مجموعة من القواعد التي تساهم في إعداد تقارير ذات جودة عالية من أجل حسن الاستغلال الأمثل وتقييم مختلف المستويات للموارد التي هي تحت تصرف المؤسسة الاقتصادية والتعرف على متطلباتها ومدى تكييفها مع أنشطتها وهذا من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات وتسهيل عملية اتخاذ القرارات الملائمة بهدف تحقيق مبتغى المؤسسة.

بعد التطرق للتدقيق في الجزائر والإصلاح المحاسبي منذ إصدار قانون 10-01 تناولت دارسة استطلاعية للآراء محافظي الحسابات بعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية في 04-02-2016 ومساهمة هذه المعايير في جودة المعلومات المالية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق – معايير التدقيق الجزائرية- المعلومة المالية- القوائم المالية.

Résumé

Cette étude vise à savoir dans quelle mesure les normes algériennes d'audit affectent la qualité de l'information financière dans l'institution économique.

Les normes algériennes d'audit reposent sur la définition d'un ensemble de règles qui contribuent à l'élaboration de rapports de qualité pour l'utilisation et l'évaluation optimales des différents niveaux de ressources à la disposition de l'institution économique et pour identifier leurs besoins et la mesure dans laquelle ils qu'ils sont adaptés à ses activités, afin de contrôler l'énorme quantité d'informations et de faciliter Le processus de prise de décisions appropriées afin d'atteindre l'objectif de l'institution.

Après avoir abordé l'audit en Algérie et la réforme comptable depuis la promulgation de la loi 10-01, une étude exploratoire des avis des gouverneurs de compte après la promulgation des normes algériennes de contrôle des comptes le 02-04-2016 et la contribution de ces normes à la qualité de l'information financière.

Mots clés : audit - normes algériennes d'audit - information financière - états financiers.