

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

مساهمة التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري
210 في المؤسسة الاقتصادية

مقدمة من طرف الطالبتين:
طيب باي خيرة
سماعين صابرينة

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	مقيدش فاطمة زهرة	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	تمار خديجة	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	شمالل نجاة	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية

2021/2020

الشكر والتقدير

نشكر الله ونحمده حمدا كثيرا مباركا على هذه النعمة
الطيبة والنافعة، نعمة العلم والبصيرة.

يشرفني أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذتي
الفاضلة المشرفة على هذا العمل "تمار خديجة"

على مجهوداتها الكريمة التي بذلتها والتوجيهات التي قدمتها
والتي كانت حافزا لإتمام هذا العمل المتواضع،

وإلى كافة أساتذة وإطارات المركز الجامعي بمستغانم
وخصوصا الأستاذ "بن شني يوسف" الذي قدم

الكثير من الدعم.

وإلى كل من ساعد في إنجاز هذا العمل من قريب
أو من بعيد

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى:

من علم بالقلم علم الإنسان ما لم يعلم...خالقي وبارئي

إلى من أنار الوجود بنوره وأفاض على البشرية من جوده
"محمد صلى الله عليه وسلم"

إلى الصدر الفياض الذي لا يضيق؛ إلى رمز الحب والحنان؛

إلى من علمتني كيف يكون الصبر مفتاح الفرج؛ إلى من تفانت في تربيتي؛

إلى من وضعت الجنة تحت أقدامها؛

أمي الحبيبة أدام الله عليها صحتها ورعاها

إلى اليد التي كسرت أشواك السنين لتمنحني زهرة الحياة؛

إلى من علمني أن الحياة أخذ وعطاء؛ إلى مثلي الأعلى في الحياة؛ إلى أبي الغالي

إلى من عشت براءة طفولتي معهم؛ فلم أتصور للدنيا طعما

بعيدا عنهم؛ إخوتي وأختي

إلى أعز أصدقائي "صابرينة" التي تعبت معي من أجل إتمام هذا الإنجاز

وتحملت غضبي طوال السنوات الجامعية

إلى كل من علمني حرفا؛ إلى أساتذتي من الطور الابتدائي إلى الجامعة

إلى كل دفعة السنة الثانية ماستر للسنة الجامعية 2020/ 2021

إلى كل من حملتهم ذاكرتي ولم تحملهم مذكرتي

طيب باي خيرة

إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي هذا العمل:

إلى من حملتني وهنا على وهن، إلى من غمرتني بحمها وحنانها

إلى من أنارت دربي بصلواتها، إلى من ربنتني على حب العلم

إلى من كانت رمز للعطاء، إلى من علمتني الكفاح،

إلى من زرعت في نفسي قوة الإرادة، إلى من تعبت من أجلي

إلى أغلى ما في هذا الوجود أُمي الحبيبة أدامها الله لي وأطال في عمرها

إلى من سرقتَه الموت مني زوجة خالتي "عيموش عابد" رحمة الله عليه

والى كل أفراد عائلتي الغالية خاصة: خالتي فاطمة، خالتي سعاد،

رضا، حياة، ناريمان، عائشة، عدة، آسيا، سعاد، محمد،

خالي نورالدين، خالي سفيان، خالي محمد...

وإلى زميلتي وصديقتي "خيرة" التي شاركتني هذا العمل

وكانت تمدني بالطاقة الايجابية طوال مشواري

الجامعي، والتي عملت معي بكد بغية إتمام هذا العمل

وفي الأخير أرجو من الله تعالى أن يجعل عملنا هذا نافعا يستفيد

منه جميع الطلبة المقبلين على التخرج

سماعين صابرينة

الإهداء
الشكر و التقدير
الفهرس
قائمة الجداول والأشكال
مقدمة عامة

أ-ج

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي حول التدقيق الخارجي

05	تمهيد
06	المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي
06	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر
07	المطلب الثاني: تعريف التدقيق الخارجي
08	المطلب الثالث: أهمية وأنواع التدقيق الخارجي
12	المبحث الثاني: مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
12	المطلب الأول: الهيئات المنظمة للتدقيق في الجزائر
18	المطلب الثاني: معايير التدقيق الخارجي
20	المطلب الثالث: وسائل وتقنيات التدقيق الخارجي
21	المبحث الثالث: مفاهيم حول المدقق الخارجي
21	المطلب الأول: تعريف المدقق الخارجي
22	المطلب الثاني: مسؤولية وحقوق وواجبات المدقق الخارجي
26	المطلب الثالث: تقرير المدقق الخارجي
32	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: معيار التدقيق الجزائري رقم 210 في المؤسسة الاقتصادية

38	تمهيد
39	المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية
39	المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية
40	المطلب الثاني: خصائص المؤسسة الاقتصادية
41	المطلب الثالث: أهداف المؤسسة الاقتصادية
42	المطلب الرابع: أنواع المؤسسة الاقتصادية
46	المطلب الخامس: الوظائف الأساسية في المؤسسة الاقتصادية
49	المبحث الثاني: ماهية المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210
49	المطلب الأول: المعايير الجزائرية للتدقيق NAA
53	المطلب الثاني: مجال تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210
54	المطلب الثالث: مضمون المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 والهدف منه
55	المبحث الثالث: أثر المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210
55	المطلب الأول: انعكاسات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 على ممارسة المهنة في الجزائر
55	المطلب الثاني: الانتقادات الموجهة إلى المعيار الجزائري
56	المطلب الثالث: محفزات تبني معيار التدقيق رقم 210
56	المطلب الرابع: مقارنة بين المعيار الجزائري والمعيار الدولي نو الرقم 210
60	خلاصة الفصل

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري

65	تمهيد
66	المبحث الأول: تقديم مؤسسة "مرباطي لأشغال البناء والري
66	المطلب الأول: تعريف مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري
66	المطلب الثاني: مجال نشاط مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري
67	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
68	المبحث الثاني: منهجية إنجاز مهمة التدقيق في مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري
68	المطلب الأول: التعرف على مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري
69	المطلب الثاني: فحص نظام الرقابة الداخلية مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري
70	المطلب الثالث: تنفيذ مهمة التدقيق في مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري
71	المطلب الرابع: إعداد التقرير
74	المبحث الثالث: التدقيق الخارجي كوسيلة لتحقيق فعالية الأداء في مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري
74	المطلب الأول: توصيات المدقق الخارجي لتحقيق فعالية الأداء في مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري
76	المطلب الثاني: المدقق الخارجي وكيفية تحقيقه لفعالية الأداء في مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري
77	المطلب الثالث: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق
84	خلاصة الفصل
88	خاتمة عامة
	ملخص
	قائمة المراجع
	ملاحق

قائمة الجداول والأشكال

الصفحة	عناوين الجداول والأشكال	الرقم
الـجـدـول		
10	مقارنة بين أنواع التدقيق	01
19	معايير التدقيق الخارجي	02
50	إصدارات معيار التدقيق الجزائرية NAA	03
57	أوجه الاختلاف بين المعيار الجزائري والمعيار الدولي للتدقيق من حيث الشكل	04
58	أوجه الاختلاف بين المعيار الجزائري والمعيار الدولي للتدقيق من حيث المضمون	05
		06
الأشكال		
28	نموذج تقرير بدون تحفظ	01
29	نموذج تقرير تحفظ	02
30	تقرير الامتناع عن ابداء الرأي	03
67	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري	04
82	نموذج عن رسالة المهمة	05

مقدمة عامة

المتغيرات التي طرأت على بيئة المؤسسات الاقتصادية وكذلك تطور الاقتصاد المحلي والعالمية، أدى الى ظهور أداة من أدوات الرقابة ألا وهو التدقيق، وذلك لتقييم الأداء على مختلف المستويات تحت تصرف الشركة أو المؤسسة. يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات.

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي حجر الزاوية الذي يخدم كافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، فهو يضمن أن المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة تتمتع بالمصداقية والعدالة، ونظرا لأهمية هذه المهنة فقد سنت معايير وموثيق دولية تحدد كل ما يخصها.

وفي سعي الدولة الجزائرية لتحسين وتطوير مهنة التدقيق الخارجي فقد قامت بمجموعة من الإصلاحات التي مست المهنة من خلال إصدار جملة من القوانين والمراسيم والقرارات، وقد قامت حديثا بإصدار ستة عشر معيار جزائري للتدقيق كإطار مرجعي للمهنة حيث كان مزاولو المهنة في الجزائر يعتمدون على معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير تدقيق جزائرية، وكان معيار التدقيق الجزائري 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" ضمن الإصدارات الأولية لمعايير التدقيق الجزائرية NAA، يعد هذا المعيار الاطار المفاهيمي لعملية التدقيق التي يبرز فيها مهمة المدقق، حيث عالج هذا المعيار الجزائري واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة حول شروط مهمة التدقيق، ويقصد بهاته الأخيرة الاتفاق بين الطرفين على طبيعة التدقيق والمسؤوليات المخولة للمدقق (سواء كان المدقق التعاقدية او القانوني) وكذا الاتعاب المقدمة لصاحب المهمة.

إشكالية الدراسة

على ضوء ما تقدم يمكن لنا تحديد مشكلة الموضوع كالتالي: "ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي وفق المعيار الجزائري للتدقيق NAA 210 في المؤسسة الاقتصادية؟"

وحيث يتسنى لنا الإلمام الموضوع لابد أن نقسم الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الخارجي وماهي أهميته في المؤسسة؟
- كيف يساهم المدقق الخارجي في تحقيق أهداف المؤسسة؟
- ما هو الهدف من معيار التدقيق الجزائري NAA 210؟

فرضيات الدراسة

من خلال الأسئلة الفرعية السابقة نقترح الفرضيات التالية:

- يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة وقائية يقلل من احتمال الوقوع في الأخطاء.
- يساهم المدقق الخارجي في تحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام للمؤسسة "الاستمرارية" وذلك من خلال تقرير الذي يقوم بإعداده.
- يهدف معيار التدقيق الجزائري NAA 210 من خلال رسالة المهمة إلى تبيان مسؤوليات وواجبات المدقق الخارجي وضمان حقوقه.

منهج الدراسة

للإجابة على التساؤلات وإثبات أو نفي الفرضيات وتحقيق أهداف البحث، اعتمدت دراستنا على المنهج التاريخي لدراسة التطور التاريخي للتدقيق الخارجي، ومن ثم اعتمدنا على المنهج الوصفي الذي يوضح دور التدقيق الخارجي وفق المعيار التدقيق الجزائري NAA 210 في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال التعرف على أساسيات التدقيق الخارجي والتطرق إلى مختلف المفاهيم النظرية والمنهج التحليلي الذي ينسجم في تحليل المعطيات المتوفرة في المؤسسات.

أهمية الدراسة

يعتبر البحث في ميدان التدقيق الخارجي نقطة الوصل بين الدراسات العلمية والممارسة المهنية، وهذا ما يعطي الموضوع أهمية نسبية لدى الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية، كما يعتبر البحث في هذا الموضوع محاولة لكسر الجمود الذي يشهده هذا المجال، وتعد هذه الدراسة حسب إطلاع الطالب مساهمة عملية أي إضافة قيمة علمية جديدة.

أهداف الدراسة

من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة:

- التعرف على واقع ممارسة التدقيق الخارجي في الجزائر؛
- تسليط الضوء على أحد معايير التدقيق الجزائرية ومدى أهميته؛
- اكتشاف الدور الذي يلعبه معيار التدقيق في المحافظة على حقوق المدقق؛
- محاولة التأكيد على اعتماده من قبل المدققين من أجل تطوير مهنة التدقيق الخارجي؛
- إظهار الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بالدقة والمصداقية.

أسباب اختيار موضوع الدراسة

لعل اختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

- الرغبة في إثراء الرصيد المعرفي في مجال التدقيق، والتعرف على معايير التدقيق الجزائرية؛
- أهمية البحث في الوقت الراهن، حيث يتزامن مع حداثة اعتماد معايير التدقيق الجزائرية؛
- خلوا الدراسات السابقة من مثل هذه المواضيع؛
- الميل الشخصي للطالب لمواضيع التدقيق ورغبة منه في الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع؛

هيكل الدراسة

لدراسة موضوعنا ومن أجل معالجة الإشكالية المطروحة، لقد استهل موضوعنا بمقدمة عامة واختتم بخاتمة عامة، وفي حين قسم البحث إلى ثلاث فصول كالآتي:

تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار المفاهيمي حول التدقيق الخارجي، حيث تناولنا في المبحث الأول التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر، تعريفه، أهميته، أهدافه، وأنواعه، أما في المبحث الثاني قمنا بعرض معايير التدقيق الخارجي والهيئات المنظمة له في الجزائر بالإضافة إلى وسائله وتقنياته مروراً إلى المبحث الثالث تحدثنا فيه عن المدقق الخارجي تعريفه، صفاته وأخلاقياته، مسؤولياته، حقوقه وواجباته ثم تضمن هذا المبحث في الأخير تقرير المدقق الخارجي.

في الفصل الثاني قمنا باستعراض معيار التدقيق الجزائري رقم NAA 210 في المؤسسة الاقتصادية من خلال المبحث الأول عرفنا المؤسسة الاقتصادية، كما حددنا دور هذه الأخيرة، خصائصها، أهدافها وأنواعها ووظائفها؛

أما المبحث الثاني: مجال تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 210NAA، الهدف منه ومضمونه؛

وفي المبحث الثالث عن انعكاسات معيار الجزائري للتدقيق 210NAA، انتقاداته ومحفزاته

أما في الفصل الثالث تناولنا دراسة سابقة لحالة "مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري".

المبحث الأول: تقديم "مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري".

المبحث الثاني: منهجية إنجاز مهمة التدقيق في "مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري".

المبحث الثالث: التدقيق الخارجي كوسيلة لتحقيق فعالية الأداء في "مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري".

الفصل الأول

الاطار المفاهيمي حول التدقيق الخارجي

تمهيد

للتدقيق أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي، لما ظهر من حاجات متزايدة من داخل المؤسسة ومن خارجها فهو وسيلة هامة للحكم على مدى كفاءة وفاعلية أنظمة الضبط والرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، ويعد عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية، من خلال فحص جميع الدفاتر كالسجلات المحاسبية، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم للواقع الفعلي لها.

فالتدقيق الخارجي باعتباره فرع من فروع التدقيق الرئيسي وهو الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية الذي يهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة ومن ناحية أخرى إن التدقيق الخارجي ما هو إلى نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية أصول المؤسسة موضوع التدقيق، حيث أنها تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها، وتعتمد على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار العام الذي تمارس فيه مهامها، بالإضافة إلى ذلك فإنها تعمل على توجيه المدقق أثناء قيامه بعمله، حيث أن للمدقق الخارجي مسؤوليات، وفي نهاية عمله يقدم تقريراً يوضح فيه رأيه عن القوائم المالية كنتائج الأعمال لتلك الفترة.

ولدراسة أعمق وأشمل تم ذكره، ارتأينا تقسيم هذا الفصل ثلاث مباحث كالآتي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

المبحث الثالث: مفاهيم حول المدقق الخارجي

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر

عرفت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تطورا نتيجة لعدة تحولات سياسية واقتصادية واجتماعية مرت بها البلاد منذ الاستقلال، وسنتطرق إلى هذا التطور حسب مجمل النصوص القانونية والتشريعية المنظمة للمهنة بداية من 1962 إلى يومنا هذا.

أولاً: الفترة من 1962 إلى 1969 كان التدقيق الخارجي يتم من طرف وزارة المالية للوقوف على صحة الحسابات واستمدت إطارها التشريعي من اتفاقيات إيفيان والقوانين الفرنسية، تميزت هذه المرحلة بفراغ كبير وضعف في المهنة نظرا للتخطيط المركزي والتبعية للقوانين ونقص التنظيم والكفاءات.

ثانياً: الفترة من 1969 إلى 1988 صدر الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب من حيث تحديد الاختصاص، وشروط الدخول للمهنة وكيفية ممارستها إضافة إلى إحداث مجلس أعلى للمحاسبة تحت سلطة وزير المالية. صدر الأمر 25-75 المؤرخ في 29/04/1975 والمتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني، والقانون رقم 01-88 المؤرخ في 01/12/1988 الذي يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية والذي فتح المجال أمام المهنيين المستقلين لموازنة مهنة المدقق.

ثالثاً: الفترة من 1990 إلى 1996 خلال هذه الفترة تم صدور القانون 08-91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات، وقد تبع هذا القانون عدة مراسيم تنفيذية وقرارات أهمها:

- المرسوم التنفيذي رقم 20-92 في 13 جانفي 1992 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
- القرار المؤرخ في 07/11/1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 136-96 المؤرخ في 15 أفريل 1996 والمتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

بالتالي أصبحت مهنة التدقيق في الجزائر مستقلة بعدما كان يمارسها المراقبون الماليون التابعون لوزارة المالية، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين¹.

رابعاً: الفترة من 1997-2009 تميزت بصدور عدة مراسيم تنفيذية وقرارات نذكر أهمها:

¹ زينب براهيمية، أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية-المسيلة، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف- المسيلة، 2018/2019، ص3

- المرسوم التنفيذي رقم 458-97 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 20-92 المؤرخ في 13 يناير 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
- قرار مؤرخ في 28 مارس 1998 يحدد كفاءات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي تم الموافقة عليه في المقرر في 24 مارس 1999.
- المادة 12 من الأمر رقم 05-05 مؤرخ في 25 جويلية 2005، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، والذي ينص: " يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة ان تعين، ابتداء من السنة المالية 2006 ولمدة ثلاث سنوات مالية، محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات".

خامسا: الفترة من 2010 إلى يومنا هذا من أهم ما ميز هذه الفترة هو إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، وذلك بصدور القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يهدف إلى تحديد شروط وكفاءات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. وقد تلي بعد صدور هذا القانون، عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة التدقيق، تصب في إطار توزيع وتوضيح الصلاحيات، حيث صدرت هذه المراسيم في الجريدة الرسمية رقم 07، بتاريخ 02 فيفري 2011¹.

المطلب الثاني: تعريف التدقيق الخارجي

هناك عدة تعاريف للتدقيق الخارجي نذكر منها:

- تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية للتدقيق على أنه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.
- وعرف "GERMOND" ET "BONNAULT" التدقيق على أنها " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة"
- كما عرف "خالد امين" التدقيق على أنه " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، قصد الخروج لرأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة"².

¹زينب براهيم، أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية-المسيلة، مرجع سابق ذكره، ص ص 04-05.

²محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سابق ذكره، ص 09.

- عرفت منظمة العمل الفرنسي 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".

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن عملية التدقيق تقوم على عناصر أساسية وهي:

- أن عملية التدقيق تعتمد على حصول المدقق الخارجي على الأدلة والقرائن المرتبطة بتأكيدات الإدارة على الأحداث والأنشطة الاقتصادية للمؤسسة قيد التدقيق.
- أن عملية التدقيق تعتمد على فحص الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد مدى الاتفاق بينها وبين تأكيدات الإدارة من جهة ومدى توافقها مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من جهة أخرى.
- أن عملية التدقيق تنتهي بإصدار تقرير نهائي يوضع نتائج هذه العملية ومدى تعبير القوائم المالية عن حقيقة النشاط خلال فترة محددة ويوصل هذا التقرير إلى الجهات المعنية التي تعتمد عليه¹.

المطلب الثالث: أهمية وأنواع التدقيق الخارجي

الفرع الأول: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي

أولاً: أهمية التدقيق الخارجي

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، ولهذه الوسيلة أهمية كبيرة هذا بالنظر إلى الخدمة التي تقدمها لمختلف الجهات التي تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، تتمثل هذه الجهات في:²

1. أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة الشركة والمساهمين أ. أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الشركة

عند قيام إدارة الشركة بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات التي يشترط فيها الصحة والدقة، وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة للشركة. ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصدق عليها من طرف شخص محايد وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية.

ب. أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمساهمين:

بالنسبة للمساهمين التدقيق الخارجي يمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداماً أمثلاً وكفاءة عالية، فالمدقق الخارجي يقوم بإعداد التقرير يتضمن رأياً سليماً حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للشركة ونتائج الدورة المالية.

2. أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الضرائب وللموردين: أ. أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الضرائب:

¹ أرزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص26.
² خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، الطبعة الأولى، عمان، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009، ص 12.

تعتمد إدارة الضرائب على التدقيق الخارجي في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة الشركة، فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن الشركة بفحص عملياتها ونتائجها، مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ونتائجها¹.

أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للموردين:

يسمح التدقيق الخارجي للموردين بالاطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للشركة، مما يحدد درجة التعامل معها، فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للشركة وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في آجال استحقاقها، يصبح أكثر ثقة ولبونة في التعامل معها.

3. أهمية التدقيق الخارجي لنقابة العمال وتسيير الموارد المتاحة: أ. أهمية التدقيق الخارجي لنقابة العمال:

يعطي التدقيق الخارجي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للشركة، مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال، ففي حالة تمتع الشركة بمركز مالي جيد، وينعكس ذلك بالمقابل قيمة الأجور للعمال.

ب. أهمية التدقيق الخارجي في تسيير الموارد المتاحة:

يتوصل المدقق الخارجي أثناء القيام بعملية الفحص والتدقيق إلى نقاط الضعف في التسيير فيقوم بتحديدتها، والعمل على التقليل منها.

تحسين التسيير وهذا من خلال تقديم توصيات واقتراحات من شأنها الرفع من درجة كفاءة واستخدام الموارد المتاحة بفعالية.

ثانياً: أهداف التدقيق الخارجي

تتلخص أهداف التدقيق في الآتي:

أ. **الوجود والتحقق:** يكون الهدف من التدقيق الخارجي هو التحقق من الوجود أو الحدوث أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون والنقديات موجودة بالفعل في الميزانية يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها وأن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد تمت فعلاً أثناء الفترة محل التدقيق.

ب. **الشمولية والكمال:** الهدف من التدقيق الخارجي هنا هو التحقق من الإكمال أي أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية.

ت. **التقييم أو التخصيص:** بهدف التدقيق الخارجي في هذه الحالة إلى التحقق من صحة التقييم وأنه تم تخصيص تكلفة المخصصات وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كعملاء والمخازن... الخ

ث. **الملكية والمديونية:** يسعى التدقيق الخارجي إلى التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للشركة وأنه لا توجد عليها أية حقوق للغير...

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية -، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للطباعة والنشر، 2000، ص 15.

- ج. **العرض والإفصاح:** الهدف من التدقيق الخارجي في هذا الإطار فحص القوائم المالية للشركة وذلك من يستطيع المدقق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقاريره حول الأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات الشركة إضافة على التحقق من سلامة وتبويب وتصنيف الحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة.
- ح. **التسجيل المحاسبي:** نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب.....
- خ. **إبداء الرأي:** يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ويتمثل ذلك في تقريره الذي يقوم بإعداده في نهاية عملية المراجعة...¹

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الخارجي

يمكن التفريق بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي للحسابات وهي:

- **التدقيق القانوني (Audit Legal):** وهو التدقيق الذي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
- **التدقيق التعاقدية (الاختياري) (Audit contractuel):** هو التدقيق الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.
- **الخبرة القضائية (Expertise judiciaire):** التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة، الهدف منها اعلام الإدارة وارشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية وتقديم مؤشرات بالأرقام، وهي ظرفية تحدد مدتها من طرف القاضي.²

وللوقوف على طبيعة الأنواع الثلاثة يمكن حصرها في جدول للمقارنة:

الجدول رقم (01-01): مقارنة بين أنواع التدقيق

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدية	الخبرة القضائية
طبيعة الحجم	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف العامة أو المجلس أو الإدارة	من طرف المحكمة

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006، صص 15-16.

² محمود بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص 27

أعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصور الفوتوغرافية المصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	الهدف
مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	التدخل
تامة تجاه الأطراف	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	الاستقلالية
ينبغي احترامه	يحترم مبدئياً لكن له تقديم إرشادات في التسيير	يجب احترامه تماماً	مبدأ عدم التدخل في التسيير
القاضي المكلف بالقضية	المديرية العامة، مجلس الإدارة	مجلس الإدارة الجمعية العامة "عادية، غ عادية"	إرسال التقارير إلى
لتسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاة	التسجيل مبدئياً في الجمعية الوطنية	لتسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	شروط المهنة ممارسة
نعم	لا	نعم	إخبار وكيال الجمهورية بالأعمال غير المشروعة
بحسب النتائج مبدئياً	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب الوسائل	الالتزام
مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	المسؤولية
من طرف القاضي المشرف على الخبرات	محددة في العقد	مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاة بعد طلب المؤسسة	التسريح
اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي	محددة في العقد	قانون رسمي	الأتعاب

طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة
---------------------	---	---	--

المصدر: محمود بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص28.

المبحث الثاني: مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

المطلب الأول: الهيئات المنظمة للتدقيق في الجزائر

لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر هيئات تنظمها مفروضة حسب التشريع الجزائري، تتمثل هاته الهيئات في المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يوضحهما المرسومين التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011، ورقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011.

الفرع الأول: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

يشرح المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 في ثلاثة ابواب تشكيلة وصلاحيات وقواعد سير المجلس الوطني للخبراء المحاسبين، حيث يتضمن الباب الأول تشكيلة المجلس اما الباب الثاني يتضمن صلاحيات المجلس، أما الباب الثالث فيتضمن قواعد سير المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين .

الباب الأول: تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين¹

تتضمن المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين المتمثلة في تسعة أعضاء منتخبين عن طريق الاقتراع السري حسب المادة 11 من نفس المرسوم من الجمعية العامة من بين الاعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، يصنف هؤلاء الاعضاء التسعة حسب عدد الاصوات المعلن عنها والتي تحصلوا ،بحيث يعين صاحب اكبر عدد من الاصوات هو الرئيس يليه الامين العام ثم امين الخزينة ،ويوزع الست الاعضاء الباقون حسب العد التنازلي لأصوات المتحصل عليها وفي حالة تساوي عدد الاصوات يعتبرا فائزا المترشح الاقدم في المهنة ،ويعين ثلاثة أعضاء من هؤلاء الاعضاء التسع في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

الباب الثاني: صلاحيات المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

تنص المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 على المهام التي يتكلف بها المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمتمثلة في:²

¹ آسيا هيري، "فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق"، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، جامعة احمد دراية، أدرار، السنة الجامعية 2017/2018، ص137.

² المادة الرابعة، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف

- ❖ إدارة الاملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- ❖ إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- ❖ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ❖ ضمان تعميم نتائج الاشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- ❖ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- ❖ الانخراط في كل منظمة جهوية او دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- ❖ تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- ❖ اعداد النظام الداخلي المصف الوطني للخبراء المحاسبين .

كما يكلف كل من رئيس المجلس والامين العام للمجلس وامين الخزينة بمهام تخص كل واحد منهم بحيث يقوم الرئيس بتمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام الدولة، كما يضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس، وأيضا يرسل لممثل الوزير المكلف بالمالية مشروع جدول الاعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة به خمسة عشر يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس، وفي حالة غياب الرئيس او حدوث مانع له فإنه يتولى مهامه عضو المجلس الذي له الاقدمية في المهنة؛

أما عن مهام الأمين العام فهي تتمثل في تحرير محضر اجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل الوزير المكلف بالمالية، بحيث تسجل القرارات الموصى بها في المحضر والمتضمنة أسماء الاعضاء الحاضرين أو ممثليهم في الاجتماع في سجل مداوات مرقم ومؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة؛ وتتمثل مهام أمين الخزينة الذي يعتبر المؤتمن على جميع الاملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس تتمثل في أنه يضمن تحصيل الاشتراكات وكل مبلغ مستحق للمجلس ويحرر وصال بذلك، كما يقوم الأمين العام بعد مشاريع الحسابات السنوية وكذا مشروع الميزانية، ويقوم في نهاية كل ثلاثي بعرض الوضعية المالية على المجلس مرفقا بكشف حول تنفيذ الميزانية، على أن توقع عمليات الدفع من طرف أمين الخزينة والرئيس، وفي حالة غياب أمين الخزينة يوقعها الرئيس والأمين العام. كما يقوم أمين الخزينة بإعداد التقرير المالي وعرض حسابات المصف الوطني للخبراء المحاسبين في نهاية كل سنة على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية¹.

نصت المادة الثامنة من المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 على أنه توقع كل الوثائق الصادرة عن المجلس وكل الوثائق المتعلقة بتسييره اليومي من الرئيس والأمين العام، وفي حالة غياب أحدهما، يتم تعويضه بأمين الخزينة².

الباب الثالث: قواعد سير المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

تشرح المواد من المادة التاسعة إلى المادة رقم اثنان وعشرون من المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 قواعد سير المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، فالمادة التاسعة تنص على أنه يجب على كل مترشح للانتخابات المجلس أن يكون مستوفي للشروط القانونية وأن يودع طلبا بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد ورقم

¹الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.

¹المادة الرابعة، نفس المرسوم التنفيذي رقم 11-25.

²المادة الثامنة، نفس المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المشار إليه سابقا.

وتاريخ شهادة التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة لدى المجلس خلال خمسة عشر يوماً على الأقل قبل التاريخ المحدد للانتخابات، فبعد إيداع الترشيح لدى المجلس لا يقبل سحبه كما يمنع يوم الاقتراع تعويض أي مترشح متوفى أو حصل له مانع فقد الأهلية بعد عملية الإيداع. وتوضح المادة العاشرة من نفس المرسوم التنفيذي على أنه لا يمكن لمترشح للانتخاب في المجلس أن يكون في نفس الوقت مترشحاً للانتخاب في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. ينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدهم يوم انتخاب المجلس الجديد، ولا يمكن لمنخب في المجلس أن يقدم ترشيحه عند نهاية عهده الثانية إلا بعد انقضاء مدة ثلاث سنوات حسب ما نصت عليه المادة الثانية عشر من نفس المرسوم التنفيذي، وفي حالة شغور منصب في المجلس لأي سبب كان، يقوم باقي الأعضاء بتعويضه بالمترشح الأحسن ترتيباً في الانتخاب الأخير، وإن كان الشغور يخص منصب رئيس المجلس، ينتخب أعضاء المجلس الرئيس الجديد من بينهم. أما إذا كان هناك شغور متزامن لمنصب ثلاثة أعضاء على الأقل فإنه يستدعي الأعضاء الآخرون في المجلس جمعية عامة انتخابية لاستبدالهم.

لا تصح مداوات المجلس إلا بحضور أغلبية أعضائه وإن لم يكن ذلك فإنه يجري تصويت ثان في جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال ويكون موضوع استدعاء ثان، تعتبر أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين في هذه الحالة كافية. وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون رئيس الجلسة مرجحاً، وتؤخذ قرارات المجلس بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين ففي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً.

نصت المادة الخامسة عشر من نفس المرسوم التنفيذي على أنه لا يمكن لعضو أن يمثل أكثر من عضو في نفس جلسة اجتماعات المجلس، أو في كل جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال، كما نصت المادة السادسة عشر على أنه في حالة استقالة أعضاء المجلس أو رفضهم الاجتماع أو المشاركة في المداوات مما يؤدي ذلك إلى استحالة سير المجلس، أو عندما لا يقدم أي ترشح قانوني عند الانتخابات، تمارس صلاحيات المجلس من طرف متصرف مؤقت يعينه الوزير المكلف بالمالية لمدة محددة بحيث لا يمكن للمتصرف المؤقت القيام إلا بالأعمال الإدارية التحفظية ولا يمكنه الالتزام بالنفقات التي تتجاوز الأموال المتوفرة كما لا يمكنه اتخاذ قرارات نهائية تتعلق بمستخدمي المجلس. وعند انقضاء المدة، يتم وضع لجنة خاصة تكلف بتنظيم الانتخابات تحدد تشكيلتها بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

تغطي نفقات المجلس بواسطة اشتراكات يتحملها المهنيون سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، على أن تحدد مبلغ الاشتراكات الجمعية العامة سنوياً باقتراح من المجلس. يعتبر مبلغ الاشتراك مبلغ إلزامي التسديد تحت طائلة عقوبة التوقيف أو الشطب. وحسب المادة الثامنة عشر من نفس المرسوم التنفيذي تمارس وظائف أعضاء المجلس مجاناً غير أنه يخصص بتعويضهم عن المصاريف التي أنفقوها بمناسبة أداء مهامهم!

تنص المادة التاسعة عشر من نفس المرسوم على أنه يستدعي المهنيون المسجلون في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين لحضور جمعية عامة عادية على الأقل مرة في السنة، ويكون ذلك شهر أكتوبر باستدعاء من رئيس المجلس أو بطلب من ثلثي أعضاء المجلس وذلك أسبوعين على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع، يمكن

المادة الثامنة، نفس المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المشار إليه سابقاً.

أن تستدعى جمعيات عامة استثنائية بطلب من الرئيس أو من ثلثي أعضاء المجلس أو بالتماس مكتوب من خمس أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين على الأقل . ولحضور الجمعيات العامة العادية وغير العادية ترسل استدعاءات إلى المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين تتضمن تاريخ عقد الجمعيات وجداول أعمالها، بحيث ترسل هاته الاستدعاءات بصفة فردية عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام وتبلغ عن طريق إعلان في ثلاثة يوميات وطنية، باللغتين العربية والفرنسية، قبل خمسة عشر يوماً على الأقل من تاريخ التصويت، وال تصح مداوات الجمعية العامة إلا بحضور ذا نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين على الأقل، وإذا لم يكتمل النصاب المطلوب، يستدعى اجتماع ثان للجمعية العامة الذي يستوجب انعقاده في أجل ثلاثين يوماً ابتداء من تاريخ انعقاد الاجتماع الأول بنفس جدول الأعمال وتصح مداولاتها مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين. على أن يمثل كل عضو صوت واحد إلا في حالة حدوث مانع يمكن تمثيله بوكالة معدة قانوناً تمنح لعضو آخر حسب ما نصت عليه المادة الواحد والعشرون من نفس المرسوم التنفيذي. يجب على الجمعية العامة حسب المادة الثانية والعشرون من نفس المرسوم التنفيذي أن تنتخب ناظراً من بين أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين، يكلف هذا الناظر بإعداد تقرير للجمعية العامة حول التسيير المالي للسنة المالية المقفلة. لا يمكن للناظر أن تكون له عضوية بالمجلس ولا يمكن له أن يحصل على تعويضات المصاريف التي تم عرضها بمناسبة القيام بمهمته¹.

الفرع الثاني: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يشرح المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 في ثلاثة أبواب تشكيلة وصلاحيات وقواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث يتضمن الباب الأول تشكيلة المجلس، أما الباب الثاني يتضمن صلاحيات المجلس، أما الباب الثالث فيتضمن قواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

الباب الأول: تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتضمن الباب الأول في المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المتمثلة في تسعة أعضاء منتخبين عن طريق الاقتراع السري حسب المادة 11 من نفس التنفيذي من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يصنف هؤلاء الأعضاء التسعة حسب عدد الأصوات المعلن عنها والتي تحصلوا، بحيث يعين صاحب أكبر عدد من الأصوات هو الرئيس يليه الأمين العام ثم أمين الخزينة، ويوزع الست الأعضاء الباقون حسب العد التنزلي للأصوات المتحصل عليها وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزاً المترشح الأقدم في المهنة، ويعين ثلاثة أعضاء من هؤلاء الأعضاء التسع في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات².

¹ المادة التاسعة، نفس المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المشار إليه سابقاً.

² المادة الثالثة، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

الباب الثاني: صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

حسب المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في مجموعة مهام تتمثل في¹:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها،
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية،
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة،
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها،
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة،
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية،
- تمثيل 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.

كما يتكلف كل من رئيس المجلس والأمين العام للمجلس وأمين خزانة المجلس بمهام خاصة حيث تتمثل مهام رئيس المجلس في تمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام العدالة، وأيضا ضمان تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس، كما يقوم بإرسال مشروع جدول الأعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة به، خمسة عشر يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس إلى ممثل الوزير المكلف بالمالية، أما عن مهام الأمين العام للمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فتتمثل في تحرير محضر اجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة و ممثل الوزير المكلف بالمالية، وأيضا تسجيل القرارات الموصى بها في المحضر والمتضمنة أسماء الأعضاء الحاضرين أو ممثليهم في الاجتماع فيسجل مداوات مرقم ومؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

يمثل أمين خزانة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس، فهو يضمن تحصيل الاشتراكات وكل مبلغ مستحق للمجلس ويحرر وصال بذلك، كما يعد مشاريع الحسابات السنوية وكذا مشروع الميزانية ويقوم في نهاية كل ثلاثي بعرض الوضعية المالية على المجلس مرفقا بكشف حول تنفيذ الميزانية، على أن توقع كل عمليات الدفع من طرف أمين الخزانة والرئيس، وفي حالة غياب أمين الخزانة يوقعها الرئيس والأمين العام. كما يقوم أمين الخزانة بإعداد التقرير المالي وعرض حسابات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في نهاية كل سنة على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية.

¹المادة الرابعة، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المشار إليه سابقا.

توقع جميع الوثائق الصادرة عن المجلس وكل تلك المتعلقة بتسييره اليومي بصفة مشتركة من طرف الرئيس والأمين العام، وفي حالة غياب أحدهما يعوضه أمين الخزينة¹.

الباب الثالث: قواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يتضمن الباب الثالث من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 قواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، فالمادة التاسعة منه تنص على أنه يجب على كل مترشح لانتخابات المجلس المستوفي للشروط القانونية أن يودع لدى المجلس خلال خمسة عشر يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للانتخابات طلبا بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد ورقم وتاريخ شهادة التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة، ولا يقبل سحب أي ترشح بعد إيداعه لدى المجلس، ويمنع يوم الاقتراع تعويض أي مترشح متوفى أو حصل له مانع فقد الأهلية بعد عملية الإيداع. وتنص المادة العاشرة من نفس المرسوم التنفيذي على أنه لا يمكن للمترشح للانتخاب في المجلس أن يكون في نفس الوقت مترشحا للانتخاب في المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين².

ينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدهم يوم انتخاب المجلس الجديد، ولا يمكن لمنتخب في المجلس أن يقدم ترشيحه عند نهاية عهده الثانية إلا بعد انقضاء مدة ثلاث سنوات حسب ما نصت عليه المادة الثانية عشر من نفس المرسوم التنفيذي، وفي حالة شغور منصب في المجلس لأي سبب كان، يقوم باقي الأعضاء بتعويضه بالمترشح الأحسن ترتيبا في الانتخاب الأخير، وإن كان الشغور يخص منصب رئيس المجلس، ينتخب أعضاء المجلس الرئيس الجديد من بينهم. أما إذا كان هناك شغور متزامن لمنصب ثلاثة أعضاء على الأقل فإنه يستدعي الأعضاء الآخرون في المجلس جمعية عامة انتخابية لاستبدالهم.

لا تصح مداورات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إلا بحضور أغلبية أعضائه وإن لم يكن ذلك فإنه يجري تصويت ثان في جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال ويكون موضوع استدعاء ثان، تعتبر أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين في هذه الحالة كافية. وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون رئيس الجلسة مرجحا، وتؤخذ قرارات المجلس بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين ففي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.

نصت المادة الخامسة عشر من نفس المرسوم التنفيذي على أنه لا يمكن لعضو أن يمثل أكثر من عضو في نفس جلسة اجتماعات المجلس، أو في كل جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال، كما نصت المادة السادسة عشر على أنه في حالة استقالة أعضاء المجلس أو رفضهم الاجتماع أو المشاركة في المداورات مما يؤدي ذلك إلى استحالة سير المجلس، أو عندما لا يقدم أي ترشح قانوني عند الانتخابات، تمارس صلاحيات المجلس من طرف متصرف مؤقت يعينه الوزير المكلف بالمالية لمدة محددة بحيث لا يمكن للمتصرف المؤقت القيام إلا بالأعمال الإدارية التحفظية ولا يمكنه الالتزام بالنفقات التي تتجاوز الأموال المتوفرة كما لا يمكنه اتخاذ قرارات نهائية تتعلق بمستخدمي المجلس.

¹المادة الرابعة، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المشار إليه سابقا.

²المادتين 09 و10، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المشار إليه سابقا.

وعند انقضاء المدة، يتم وضع لجنة خاصة تكلف بتنظيم الانتخابات تحدد تشكيلتها بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

تغطي نفقات المجلس بواسطة اشتراكات يتحملها المهنيون سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، على أن تحدد مبلغ الاشتراكات الجمعية العامة سنويا باقتراح من المجلس. يعتبر مبلغ الاشتراك مبلغ إلزامي للتسديد تحت طائلة عقوبة التوقيف أو الشطب. وحسب المادة الثامنة عشر من نفس المرسوم التنفيذي تمارس وظائف أعضاء المجلس مجانا غير أنه يرخص بتعويضهم عن المصاريف التي أنفقوها بمناسبة أداء مهامهم¹.

تنص المادة التاسعة عشر من نفس المرسوم على أنه يستدعي المهنيون المسجلون في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لحضور جمعية عامة عادية على الأقل مرة في السنة، ويكون ذلك شهر أكتوبر باستدعاء من رئيس المجلس أو بطلب من ثلثي أعضاء المجلس وذلك أسبوعين على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع، يمكن أن تستدعي جمعيات عامة استثنائية بطلب من الرئيس أو من ثلثي أعضاء المجلس أو بالتماس مكتوب من خمس أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الأقل. و لحضور الجمعيات العامة العادية وغير العادية ترسل استدعاءات إلى المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تتضمن تاريخ عقد الجمعيات وجداول أعمالها، بحيث ترسل هاته الاستدعاءات بصفة فردية عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام وتبلغ عن طريق إعلان في ثلاثة يوميات وطنية، باللغتين العربية والفرنسية، قبل خمسة عشر يوما على الأقل من تاريخ التصويت، ولا تصح مداوات الجمعية العامة إلا بحضور نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الأقل، إذا لم يكتمل النصاب المطلوب، يستدعي اجتماع ثان للجمعية العامة الذي يستوجب انعقاده في أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ انعقاد الاجتماع الأول بنفس جدول الأعمال وتصح مداواتها مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين. على أن يمثل كل عضو صوت واحد إلا في حالة حدوث مانع يمكن تمثيله بوكالة معدة قانونا تمنح لعضو آخر حسب ما نصت عليه المادة الواحد والعشرون من نفس المرسوم التنفيذي.

يجب على الجمعية العامة حسب المادة الثانية والعشرون من نفس المرسوم التنفيذي أن تنتخب ناظرا من بين أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يكلف هذا الناظر بإعداد تقرير للجمعية العامة حول التسيير المالي للسنة المالية المقفلة. لا يمكن للناظر أن تكون له عضوية بالمجلس ولا يمكن له أن يحصل على تعويضات المصاريف التي تم عرضها بمناسبة القيام بمهمته².

المطلب الثاني: معايير التدقيق الخارجي

عرفت المعايير بشكل عام أنها " نموذج ومؤشر، تصدره هيئات مهنية وقانونية لتحديد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي عند التدقيق". كما تعتبر معايير التدقيق مستويات للأداء المهني، وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة وتهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتحدد نوعا من الإطار الذي يعمل فيه المدقق ضمنه.

¹المادتين 09 و10، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المشار إليه سابقا.

²المادتين 19 و20، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المشار إليه سابقا.

ويرى البعض أنها مقياس للجودة من حيث أداء المدقق للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها، وهي النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم عن مدى جودة عمل المدقق وغالبا ما تمتاز بالثبات النسبي.

كما تعتبر هذه المعايير كوسيلة أساسية يجب أن تتوفر في المدقق الخارجي لأداء مهمة التدقيق، فهي مبوبة في ثلاثة (3) مجموعات متكاملة وتتمثل في: المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير ويمكن تلخيصها في الجدول التالي¹:

الجدول رقم (01-02): معايير التدقيق الخارجي

المجال الرئيسي	المجال الفرعي	مضمون المعيار
المعايير العامة	التأهيل العلمي والكفاءة المهنية	يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص لديه التدريب الفني الكافي والخبرة اللازمة في مجال التدقيق وان يكون على علم بأية تطورات في هذا المجال لمواكبتها
	استقلالية المراجع للمدقق	يجب أن يتوفر للمدقق الاستقلال والحياد في الاتجاه الذهني أثناء أداء عملية التدقيق وان يقوم بأداء عمله بموضوعية ونزاهة ويكون مستقل مظهرا
	العناية المهنية	يجب بذل العناية المهنية الواجبة لممارسة التدقيق وان يكون حريصا على القيام بالمراحل الكاملة لهذه المهمة لإنجاز الفحص وإعداد التقرير
معايير العمل الميداني	التخطيط والإشراف	يجب على المدقق ان يخطط عمله تخطيطا كافيا ويجب الإشراف السليم على المساعدين ان وجدوا
	تقييم نظام الرقابة	وتعني ضرورة قيام المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدة محل المراجعة لتحديد مدى الاعتماد عليه ومدى كفاية اختبارات التدقيق الخاصة بالمدقق
	أدلة الإثبات	يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والتحقيق والملاحظات وذلك لتكوين أساس مناسب لغذاء الرأي في القوائم المالية محل التدقيق
معايير إعداد التقرير	اتفاق القوائم المالية مع المحاسبية	يجب أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تعتبر معيار يقاس عليه صدق وعدالة هذه القوائم المالية.
	تطبيق المحاسبية	ضرورة تبيان تقرير المدقق ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومنسق في جميع الفترات المالية يمكن مقارنة السنة الحالية بالسنة السابق.
	الإفصاح المناسب	يجب أن يقتضي من التقرير تحديدها إذا كان الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية ملائم أو لا.

¹ صلاي أنيسة، "دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تسيير المؤسسة"، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، 2017/2018، ص16.

يتطلب من المدقق أن يعبر عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة بما فيها الإيضاحات المتممة لها كما يتضمن أيضا خصائص عملية التدقيق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.	وحدة الرأي
--	------------

مصدر: صلاي أنيسة، "دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تسيير المؤسسة"، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، 2017/2018، ص17

المطلب الثالث: وسائل وتقنيات التدقيق الخارجي

الفرع الأول: وسائل التدقيق الخارجي

- 1. الملاحظة:** وتطبق في الحكم على صلاحية الطرائق المحاسبية المستعملة بمشروع العميل ومدى كفاءة نظم الرقابة الداخلية علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة
- 2. التفتيش:** وتطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والأصول الأخرى الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي، كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول، وللإيرادات والمصاريف العادية، وما شابه ذلك من بنود.
- 3. التثبت (التعزيز):** وتطبق في التأكد من أرصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المؤسسة، وأرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارج المشروع كالإرساليات وبضائع الأمانة وغيرها.
- 4. المقارنة:** وتطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع بيانات شبيهة أو مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة
- 5. التحليل:** وتطبق على الحسابات والبيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحية نشرها كمعلومات عن المؤسسة المعنية
- 6. الاحتساب:** وتطبق على البيانات الرقمية المقدمة من العميل كاحتساب بضاعة آخر المدة وأرصدة العملاء، والمدفوعات مقدما، والمستحقات وغيرها.
- 7. الاستفسار:** وتطبق على سياسات المؤسسة المعنية، والأمور والقضايا التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة، مثل الالتزامات العرضية، والخطط المستقبلية، والتوقعات المنظورة ذات الأثر المحتمل على المركز المالي للمؤسسة¹.

الفرع الثاني: تقنيات التدقيق الخارجي

- 1. فحص الدفاتر والملفات والوثائق:** هو إمعان النظر في القيود والمستندات والتأكد من سلامتها محاسبيا وواقعا في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويطلق لفظ الفحص التحليلي على عملية المعاينة التي يقوم بها المدقق فيما يتعلق بالمستندات والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية وهو غالبا ما يرتبط بأدلة الإثبات المستندية ومما لا شك فيه إن صلاحية دليل الإثبات المستندي على الإقناع تعتمد لحد كبير على:
 - ✓ مصدر ومنشأ المستند.
 - ✓ ما إذا كان المستند قد أرسل للمدقق مباشرة².

¹ خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999، ص87.
² د. احمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص82.

وهناك اتجاهين لاستخدام أدلة الإثبات المستندية:

➤ **عملية الفحص المستندي:** يسلك المدقق مساراً عكسي للنظام المحاسبي حيث يبدأ بالقوائم المالية ثم الدفاتر المحاسبية ثم المستندات بغية اكتشاف المغالاة في عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية.

➤ **عملية إعادة التتبع:** يسلك المدقق مساراً أمامي للنظام المحاسبي، حيث يبدأ بتحديد المستندات ثم يسعى للتحقق من عملية تسجيلها بالسجلات وتحقق ظهور أثرها بالقوائم المالية، والهدف منها اكتشاف تدني عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية

2. **المشاهدة العينية:** حيث يعتمد المدققون طيلة عملية التدقيق على الملاحظة كوسيلة مهمة لتجميع الأدلة والبراهين، فيقوم المدقق بتتبع سير العمل في إدارة المؤسسة وفروعها للتأكد من أن العمل المحاسبي والمالي يسير طبقاً للخطة المرسومة، كما تستخدم للتأكد من الوجود المادي للأصل والتحقق من ملكية المؤسسة له وكذا صحة التقييم

3. **المصادقات:** عبارة عن شهادات أو إقرارات من الغير مرسله إلى المدقق مباشرة بالموافقة أو الاعتراض على صحة أرصدة حساباتهم ويجب على المدقق اتخاذ الاحتياطات الكافية لتجنب حدوث أي تلاعب في مثل هذه الإقرارات من جانب موظفي المؤسسة قبل الوصول إليه، ولتفادي ذلك يجب إتباع الاعتبارات التالية

✓ يجب أن تصدر طلبات المصادقة للغير عن إدارة المؤسسة لأن المدقق لا يملك الصفة القانونية اتجاه الغير.

✓ إشراف المدقق على عملية إعداد هذه المصادقات وإرسالها للغير.

✓ قيام إدارة المؤسسة بإخطار الذين ترسل إليهم المصادقات بضرورة إرسالها بعد التوقيع عليها والإجابة مباشرة إلى دائرة التدقيق

4. **الاستفسارات:** يكون إما شفويًا أو تحريريًا، وعلى المدقق في الحالتين أن يحرص في البحث عن تعزيز الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها، ويعتبر هذا الأسلوب ذاتي إذ يعتمد على تفسير المدقق وحكمه الشخصي. ويصلح للتطبيق في حال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وتتوقف قوة القرائن والأدلة التي يحصل عليها المدقق على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها.

5. **التدقيق القياسي أو الفحص التحليلي:** أن القياس والتحليل تقنية يلجأ إليها المدقق في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها بالإضافة إلى مقارنة بعض تلك المؤشرات على الأقل مع المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانها¹.

المبحث الثالث: مفاهيم حول المدقق الخارجي

المطلب الأول: تعريف المدقق الخارجي

تعددت المفاهيم التي تطرقت إلى تعريف المدقق الخارجي نبين منها ما يلي:

¹ د. احمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، مرجع سابق ذكره، ص82.

التعريف الأول: "المدقق الخارجي هو شخص أو مجموعة الأشخاص الذين يقومون بمهنة التدقيق شريطة ان تتوفر لديهم جميع ما تطلبه قواعد التدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بشخصية المدقق (القواعد العامة للتدقيق) وهي التدريب والكفاءة المهنية والاستقلال وبذل العناية المهنية الكافية"¹.

التعريف الثاني: كما عرف أيضا على انه: "وهو شخص يمارس مهنة التدقيق كعضو في مكتب او شركة تدقيق مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية ويشترط في العضو الممارس لهذه المهنة توافر القواعد العامة للتدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بالشخص المدقق وهي التأهيل العلمي المناسب، والتدريب المهني المحدد، والكفاءة المهنية المتعلقة بالاستقلال والحياد، بالإضافة إلى بذل العناية المهنية المناسبة والكافية، ويقوم المدقق بعملية التدقيق المالي وفقا لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها"².

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن المدقق الخارجي هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسة، ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة والأحكام التشريعية المعمول بها.

المطلب الثاني: مسؤولية وحقوق وواجبات المدقق الخارجي

الفرع الأول: مسؤولية المدقق الخارجي

يمكن تقسيم مسؤوليات المدقق المختلفة إلى الأنواع التالية:

- 1. مسؤولية فنية:** وهي التي تدخل في صميم عمله كمراجع حسابات قانوني للشركة وتتخلص في مجالين رئيسيين هما:
 - ❖ مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولا عاما؛
 - ❖ مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال أنشطة المؤسسة قد روعيت وطبقت تطبيقا سليما.
- 2. مسؤولية أخلاقية:** وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة ومن أمثلة ذلك ما يلي:
 - ❖ إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة؛
 - ❖ تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية؛
 - ❖ إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر؛
 - ❖ الإهمال أو التقاعس في أداء عمله³؛
 - ❖ إذا لم يضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.
- 3. مسؤولية مدنية:** تتمثل هذه المسؤولية بالنسبة للمدقق في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المدقق وأهمها ما يلي:
 - ❖ حالة إهمال المدقق في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة؛

¹ بشيرة نين - لطيفة بوترعة - منى مجودة، "دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي، السنة الجامعية 2017/2018، ص 03.

² رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 41.

³ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 65.

- ❖ حالة وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء مراجعته؛
- ❖ عدم قيامه أصلاً بالمراجعة.

لذلك قد يتعرض المدقق نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية حيث يسأل عن رأي أخطاء يسيرة أو كبير وقد يكون عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للحرص أمام المسؤولين في المؤسسة.

4. مسؤولية جنائية: وهي التي تتمثل في ارتكاب المدقق لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية للمدقق ما يلي:

- ❖ تأمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة؛
- ❖ تأمر المدقق مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين؛
- ❖ إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفاً على مصلحة شخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة؛
- ❖ الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته (عند طلبها) أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين؛
- ❖ ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة ومن ذلك إنشاء بعض أسرار المؤسسة في مجالات مختلفة إلى المؤسسة المنافسة لغرض آخر يخص المدقق شخصياً.

ولا شك أن مثل هذه التصرفات تعرض المدقق للمساءلة الجنائية واتخاذ الإجراءات القانونية عند اكتشاف هذه التصرفات والتأكد من أنها ارتكبت عمد من قبل المدقق أو عن إهمال جسيم¹

الفرع الثاني: حقوق وواجبات المدقق الخارجي

حقوق المدقق الخارجي

بعد أن تطورت مهنة التدقيق من الفحص الشامل للدفاتر والسجلات إلى الفحص الانتقادي المنظم لإبداء الرأي الفني المحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء الإدارة كونه الرقيب والراعي لحقوق الأطراف المعنية بالمؤسسة، وللقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع مدقق الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك ومن أهم حقوق مدقق الحسابات ما يلي:

حق الاطلاع: يحق للمدقق الخارجي الاطلاع على دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت ويشمل ذلك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية ومحاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المؤسسة ومتطلبات قانون الشركات، كذلك يعني هذا أنه من حق المدقق زيارة المؤسسة للاطلاع على دفاترها ومستنداتها في أي وقت ودون إخطار مسبق خاصة إذا كان هناك شكوك لدى المدقق عن حالات تلاعب أو غش ورأى أنه من الضروري القيام بزيارة مفاجئة، أما في حالة عدم وجود الشك فيقوم مدقق الحسابات بإبلاغ المؤسسة مسبقاً والاتفاق على موعد زيارته لاختيار الوقت الملائم حتى لا يعطل أعمال المؤسسة، وليمكن الموظفين من تجهيز الدفاتر والمستندات اللازمة لعملية الفحص.

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مرجع سابق ذكره، ص ص 66-67.

وفي حالة عدم تمكن المدقق من ممارسة هذا الحق بسبب قيام المؤسسة بوضع العراقيل مثل سرية الأوراق أو عدم وجود الوقت الكاف لتجهيزها فإنه يجب على المدقق في هذه الحالة رفع تقريره بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة والى الجمعية العمومية للمساهمين.

حق طلب البيانات والتوضيحات: يحق لمدقق الحسابات طلب البيانات والتوضيحات من إدارة المؤسسة التي يقوم بفحص حساباتها للقيام بمهمته بالشكل المناسب، ويعتمد الحكم على مدى ضرورتها لتقرير المدقق الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق. في حالة رفض إدارة المؤسسة توفير البيانات والتوضيحات الضرورية لمدقق الحسابات فإنه يحق له إبلاغ مجلس الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفيرها، وذلك لأن المدقق يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته.

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

حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين: يحق لمدقق الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمؤسسة تهدد مركزها المالي واستقرارها، مثل سوء تصرف الإدارة، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المؤسسة وذلك كونه وكيلا عن المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطتها علما بما يحصل داخل المؤسسة من خلل ومشاكل حتى يخلي مسؤوليته

حق مناقشة اقتراح عزله: يحق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين، يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير عليه.

حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه: يحق لمدقق الحسابات قانوناً أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المؤسسة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات¹.

تحديد وقت الجرد: يحق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المؤسسة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المؤسسة، وان يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه، وإلا من حقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

1. واجبات المدقق الخارجي:

يتمثل فيما يجب أن يقوم المدقق به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال، ومن أهم هذه الواجبات مايلي:

- القيام بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة والتأكد من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من أن الحسابات الختامية تمثل الواقع وان الميزانية العمومية صحيحة؛
- التحقق من قيم الأصول والخصوم وأنها مطابقة للأسس العامة المحاسبية وان أساليب التقويم متوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؛
- التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات المؤسسة؛

¹ سداوي سامية، "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة"، جامعة عبد الحميد ابن باديس-مستغانم، السنة الجامعية 2014/2015، ص ص15-16.

- تقديم التوصيات والاقتراحات الملائمة كما يلي:
 - معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها؛
 - عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك؛
 - حسن سير العمل في أقسام وإدارات المؤسسة.
- يجب على المدقق التأكد إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية أن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها؛
- التحقق من أن المؤسسة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها ومن أمثلتها ما يلي:
 - تسجيل الأصول الثابتة في الدفاتر بتكلفتها التاريخية؛
 - احتساب اهتلاك لهذه الأصول وفقا للطرق والمعدلات المعمول بها في المؤسسة في السنوات السابقة دون تغييرها إلا بأسباب معينة يقتنع المدقق بها.
 - ثبات طرق تقييم المخزون السلعي مثل طريقة التقييم وفقا لسعر السوق أو التكلفة أيهما اقل؛
 - إتباع مبدأ الحيطة والحذر عن طريق تكوين بعض المخصصات الملائمة لتطبيق هذا المبدأ مثل مخصص الديون المشكوك فيها وأساس تكوينه ومدى ملائمة معدله لرصيد المدينون في المؤسسة.
- فحص عناصر قائمة الدخل (أو ح/الأرباح والخسائر)، للتحقق من انه يظهر النتيجة الحقيقية لنشاط المؤسسة من أرباح وخسائر عن السنة المالية؛
- فحص عناصر قائمة المركز المالي (أو الميزانية العمومية)، للتحقق من أنها تعبر تعبيراً صحيحاً عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات وبالتالي عن المركز المالي للشركة في نهاية السنة المالية؛
- يجب على المدقق أن يحضر أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة لمناقشة تقريره؛
- على المدقق عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة، أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريراً شاملاً على جميع البيانات الهامة واللازمة التي تعبر عما يلي:
 - ما إذا كان المدقق قد حصل على كل البيانات والمعلومات والسجلات والدفاتر اللازمة لإنجاز عمله؛
 - ما إذا كانت الحسابات والدفاتر والسجلات سليمة ومنظمة؛
 - ما إذا كانت الحسابات الختامية والميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات والتقارير والملخصات المختلفة؛
 - ما إذا كان الجرد والتسويات الجردية التي قامت بها المؤسسة قد روعي فيها القواعد المتعارف عليها؛
 - ما إذا كانت وقعت مخالفات معينة لأحكام بعض النظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة نشاط المؤسسة؛
 - ما إذا كانت قائمة الدخل تظهر النتيجة الحقيقية من أرباح أو خسائر والميزانية العمومية تظهر المركز المالي الحقيقي للشركة¹.

¹سداوي سامية، "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة"، مرجع سابق ذكره، صص 16-18.

المطلب الثالث: تقرير المدقق الخارجي

الفرع الأول: شكل ومضمون تقرير المدقق الخارجي

1. تعريف تقرير المدقق الخارجي

هو عبارة عن "وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط المركز المالي"¹.

ومن جهة أخرى يقصد به "المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية، وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية محل المراجعة"².

2. النواحي الشكلية لتقرير المدقق الخارجي

تقرير المدقق الخارجي شأنه شأن أي تقرير آخر، يجب أن تتوافر فيه شروط معينة حتى يحقق الغرض منه، وبعض هذه الشروط يتعلق بالنواحي الشكلية، والبعض الآخر يتعلق بمحتويات التقرير، وعلى كل حال ينبغي أن يتضمن التقرير حد أدنى من المعلومات والبيانات، وبعضها ينصب على العمل الذي قام به مدقق الحسابات، والبعض الآخر يتضمن خلاصة موجزة لرأيه الفني.

ويمكن إيجاز النواحي الشكلية في تقرير مدقق الحسابات في الآتي:

- ✓ أن يتضمن التقرير تاريخ إعداده، حتى تتحدد مسؤولية مدقق الحسابات، في العمليات التي تقع بين تاريخ الميزانية الخاضعة للمراجعة وتاريخ التقرير؛
- ✓ أن يتم توجيه التقرير إلى المنشأة أو المؤسسة باعتبار مدقق حسابات وكيلها عنها، مع ذكر اسم المنشأة بدقة، كما هو مسجل به؛
- ✓ أن يراعى توخي الدقة والوضوح في اختيار العبارات والمصطلحات، والتي لا تحمل أكثر من معنى واحد ومتعارف عليها بين الجميع؛
- ✓ ينبغي أن يتضمن التقرير الإشارة إلى المستويات المهنية المطالب ودقق الحسابات بضرورة التقيد والالتزام بها؛
- ✓ أن يوضح رأيه في التحفظات المتضمنة في تقريره بشكل واضح ومباشر، لعدم اللبس أو تغيير المقصود منها؛
- ✓ يجب أن يوقع مدقق الحسابات على تقريره بشخصه، وليس بمعرفة أحد مندوبيه أو مساعديه، ويوضح بجانب التوقيع رقمه في سجل المحاسبين ومدقق الحسابات، وكتابة اسمه بالكامل فوق التوقيع.

¹ سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، تدقيق الحسابات (01)، دون طبعة، عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، دون تاريخ، ص 243.

² نوال صالح بن عمارة، المراجعة والرقابة في المصارف الإسلامية، طبعة 03، الجزائر، دار وائل للنشر، 2013، ص 264.

تجدر الإشارة إلى تقرير مدقق الحسابات ينبغي أن يكون مكتوباً لا مشافهة، وتحكم هذا التقرير اعتبارات قانونية تتضمنها التشريعات القانونية السارية في الدولة، واعتبارات مهنية تخرج من الهيئات المهنية.¹

ويمكن للجنة التدقيق المساهمة بدور فعال في تحسين جودة التقارير المالية للمنشآت عن طريق ممارسة أنشطة معينة والإفصاح عنها في تقاريرها السنوية، وتتعلق تلك الأنشطة بما يلي:²

- تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين
- فحص نظم الرقابة الداخلية والعلاقة مع المراجعين الداخليين
- فحص التقارير المالية

الفرع الثاني: أنواع التقارير

إن الرأي الذي يتم التعبير عنه في تقرير المراجعة قد يكون واحد من بين الأنواع التالية:³

1. تقرير المدقق بدون تحفظ:

يجب أن يتم التعبير عن رأي غير متحفظ للمدقق عندما يستنتج أن القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة كافة النواحي المادية) طبقاً لإطار محدد للتقرير المالي، قد يشير تقرير المدقق المتضمن رأي غير متحفظ أيضاً بشكل ضمني إلى أن أي تغييرات في المبادئ المحاسبية أو في طرق تطبيقها وأثرها يتم تحديدها والإفصاح عنها على نحو صحيح في القوائم المالية

2. تقرير المدقق المتضمن رأي متحفظ

إن تقرير المتضمن رأي متحفظ يتم إصداره عندما يستنتج المدقق أن الرأي غير المتحفظ لا يمكن أن يتم التعبير عنه إلا أن أثر اختلاف أو تعارض مع الإدارة أو قيد في النطاق ليس مادياً للدرجة التي تتطلب إصدار رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء الرأي. إن الرأي المتحفظ يجب أن يتم التعبير عنه عندما يتم عرض القوائم المالية بعدالة باستثناء أو فيما عدا أثار الأمر الذي يرتبط بالتحفظ

3. تقرير المدقق الذي يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي:

إن تقرير المدقق الذي يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي يجب أن يتم التعبير عنه عندما يكون الأثر المحتمل للقيد في النطاق مادي ومقتع جداً للدرجة التي معها لا يمكن للمدقق أن يكون قادراً على الحصول على دليل إثبات تدقيق كاف وملائم ولذلك فإنه لن يكون قادراً على التعبير عن رأي عن القوائم المالية.

والإشكال التالية صياغة لنماذج تقرير المدقق:

¹ سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، تدقيق الحسابات (10)، مرجع سابق ذكره، ص244.
² مراد حسين العلي، معايير التدقيق الدولية، طبعة 01، الأردن، دار غيداء للنشر والتوزيع، 2015، ص 149.
³ أمين السيد أحمد لطي، المحاسبة والمراجعة الدولية، طبعة 01، الإسكندرية، دار الجامعية، 2010، ص654.

الشكل رقم (01-01): نموذج تقرير بدون تحفظ

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم تقريرتي حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من إلى.....

(1) تقرير حول المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية اللتين لا تعارضا الشهادة".

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة".

ج) نظرا لاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة، بإمكانني الشهادة بان الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات..... لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما إنها تعطي صورة وافية لنتيجة عمليات النشاط، الماضي بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط

(2) معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور التالية:

تم في.....

يوم.....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية، تخصص التدقيق المحاسبي، بسكرة، جامعة محمد خيضر، 2011/2012، بالاعتماد على dspace.univ-biskra.dz:8080/jspui/handle ص31

الشكل رقم (01-02): نموذج تقرير تحفظ

تطبيقاً للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة بتاريخ..... يشرفني أن أقدم لكم تقريراً حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من إلى.....

(1) تقرير حول المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية اللتين لا تعارضا الشهادة".

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة".

ج) يجب أن أؤدي تحفظات حول النقاط التالية:

تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظراً للاجتهادات التي قمت بها وفقاً لتوصيات المهنة أقدر أنه بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات..... لهذا التقرير، شرعية وذات مصداقية، وتعطي صورة وفيّة لنتيجة عمليات النشاط السابق بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط

(2) معلومات:

طبقاً للقانون أعلمكم بالأمر التالي:

تم في.....

يوم.....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير

المصدر: نسرین حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مرجع سابق ذكره، ص32.

الشكل رقم (01-03): تقرير الامتناع عن إبداء الرأي

إلى.....
تقرير عام
رفض الإدلاء بالشهادة

تطبيقاً للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة بتاريخ..... يشرفني أن أقدم لكم
تقريراً حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من إلى.....
تقرير حول المراقبة والشهادة:
أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط وسجلت ما يلي:

.....
.....
أثناء قيامي بعمليات المراقبة قمت بانتقاء الملاحظات التالية:

.....
.....
.....
.....

كما هي مقدمة في الصفحات..... لهذا التقرير، والتي لا تعطي صورة وفيّة لنتيجة عمليات النشاط
السابق بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط
قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية والحسابات المعطاة في المستندات
الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.
لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات.

اسم المدقق
في.../.../...
العنوان.....
الإمضاء

المصدر: نسرين حشيشي دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية مرجع سابق ذكره، ص33

الفرع الثالث: أهمية إعداد تقرير مراجع الحسابات الخارجي

تظهر أهمية تقرير مراجع الحسابات في عدة عوامل أهمها:

1. يعد التقرير خلاصة لما وصل إليه مراجع الحسابات الخارجي في عمله، حيث أن عملية المراجعة تتيح للمراجع فرصة التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات الإدارة، والتي تنعكس في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي؛
2. تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات الخارجي باعتباره المنتج النهائي لعملية المراجعة، نتيجة لما يواجهه مستخدمو التقرير من صعوبات في تقييم ودقة المعلومات المقدمة إليهم، وتحديد درجة الاعتماد عليها؛
3. إن التقرير وسيلة لتوصيل رأيه للمتعاملين وبهمه أن يستفيد من ردود أفعالهم نحوه كآلية من آليات التغذية العكسية يمكن إن تفيده في تطوير التقرير إن أمكن؛
4. إن تقرير مراجع الحسابات الخارجي يعتبر المؤشر على مدى التزام الإدارة بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها في إعداد ونشر القوائم المالية؛
5. تتعدد مستخدمي معلومات التقرير وتنوع رغباتهم مما يستدعي إجراء تقييم دقيق لهذه المعلومات بواسطة شخص متخصص يتمتع بالاستقلال عند إبداء الرأي وإعداد التقرير؛
6. زيادة أهمية المعلومات التي يفحص عنها التقرير عند اتخاذ القرار؛
7. يعتبر تقرير مراجع الحسابات الخارجي الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع المدنية والجنائية لإبراز أوجه القصور والإهمال.

ومما سبق يتضح أن تقرير المراجع له أهمية بالغة خاصة للأطراف المهتمة كالمساهمين والمتعاملين الاقتصاديين الخارجيين، ويجدر الإشارة إلى أن تقرير له أهمية للمراجع في حد ذاته خاصة وأنه يظهر مدى نجاحه في إعداده وعرضه مستوفياً للمعايير كأحد المؤشرات الهامة على أدائه لمهامه¹.

¹ شاشور مختارية، "تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة" مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد ابن باديس-مستغانم، السنة الجامعية: 2016/2017، ص32.

خلاصة الفصل الأول

تم التطرق في هذا الفصل إلى التدقيق الخارجي بشكل دقيق، بحيث ظهرت الحاجة ماسة إلى وجود شخص محايد ومستقل يقوم بفحص أعمال وأنشطة المؤسسات والتحقق من سلامتها. كما تبين لنا أن المدقق الخارجي ينهي مهمته بإعطاء رأيه حول صدق وشرعية الحسابات مدعم بقرائن إثبات، وبالتالي زيادة إمكانية الاعتماد على معلومات القوائم المالية والرفع أكثر من درجة الثقة فيها، حيث يخدم كل من إدارة المؤسسة والتي ترى في تقرير المدقق المحايد شهادة لها بحسن أدائها وقيامها بالمهام المسندة إليها من طرف الملاك أو المساهمين.

الفصل الثاني

معيار التدقيق الجزائري رقم 210
في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد

لقد شغلت المؤسسة الاقتصادية حيزا معتبرا في كتابات وأعمال الاقتصاديين بمختلف اتجاهاتهم الايديولوجية، وهذا باعتبارها الاداة الاساسية في إحداث تنمية وتقدم في النشاط الاقتصادي. حيث كثرت نشاطات المؤسسات وعملياتها اضطرت للبحث عن طرق واساليب جديدة تضمن لها السير الحسن لعملياتها وتمكنها من تقييم نشاطها والكشف عن مدى كفاءتها. ومن بين الوسائل والتقنيات التي استخدمتها التدقيق. في ظل الاصلاحات التي مست المهنة في الجزائر، قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار مجموعة معايير محلية سميت بمعايير التدقيق الجزائرية NAA، هذا قصد رفع الاداء المهني لممارسي المهنة الجزائريين لمواكبة المستوى الدولي، وكان أول إصدار فيفري 2016، عرف صدور أربعة معايير محلية ومن بين هاته المعايير معيار 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" المتضمن لمراعاة المدقق للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال بمتطلبات التقرير والادلة، فهذا المعيار بمثابة نموذج يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق.

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية

تطور تعريف المؤسسة منذ ثلاثة قرون، في الماضي كانت المؤسسات تتميز بعمليات السوق اذ عرفت كمنظمة تسويقية لإنتاج السلع والخدمات. وكانت المؤسسات الاولى تعرف كمنظمات فلاحية صغيرة حيث تتميز بصغر حجمها، وبقدرة تكنولوجية صغيرة، وبعلاقات مباشرة وشخصية بين صاحب المؤسسة والعمّال وبعلاقات ضيقة بين الدّخل والمساهمات الشخصية. تطوّر هذا الوضع حسب كوتا إلى ثلاثة اتجاهات. اتساع الحجم (التكثف.... دولي الخ). كثرة المنازعات الاجتماعية تعقد انماط التسيير (أقل تكلفة، تسيير الموارد البشرية الخ) فتعريف المؤسسة يختلف عند معظم الخبراء وهنا على سبيل المثال نذكر بعض التعاريف البارزة عند شمبتر (shumpeter) المؤسسة تكون مركزا للإبداع ومركزا للإنتاج. وعند بيرو (perroux) تقوم المؤسسة بتركيب السلطات. اما عند قلبرات (Galbraith) تتميز المؤسسة بتقسيم السلطات وبروز الهيكلتين (Technostructure) اللذين يملكون السلطة.

وكما هو معلوم ان تعريف المؤسسة بدأ بنقد شديد حول فرضيات النظرية الاقتصادية الكلاسيكية.

من بين هذه الفرضيات:

- الهدف: تعظيم الارباح.
- دالة الانتاج: لا تأخذ بعين الاعتبار القيود الخارجية.
- المستقبل معروف.
- مركز واحد للقرارات
- تركيب الاختبارات المتعددة للمقرر.

نرى إذن أنه لا توجد مشاكل في هذه المؤسسة ويبدو ان هذا النقد صحيح لان هذه النظرة لا تنطبق على الواقع المعمول به ولكن حسب بعض الاقتصاديين، إن عدم ملائمة النظرية الكلاسيكية مع العالم الحقيقي يجب ان تدرس بطريقة تدريجية فبطبيعة الحال عند اسيارت و مارش (Cyert et March) هذه النظرية لا تنطبق تماما مع العالم الحقيقي. عكس ذلك حسب مفهوم افريدمان تنطبق نوعا ما لان الغاية هي ليست في الفرضيات وانما في الحصول على الأهداف.

نعرف المؤسسة منظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعا ما تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية، المالية، والمادية والإعلامية بغية خلق قيمة مضافة حسب الأهداف في نطاق "زمكاني"¹.

المؤسسة وحدة اقتصادية

ان الوظيفة الاساسية للمؤسسة تكمن في انتاج السلع والخدمات قصد تبادلها في السوق. وهذه السلع والخدمات تتميز بأنها تجارية عكس بعض السلع والخدمات الغير تجارية كالإدارة العمومية.

¹ د. عبد الرزاق بن حبيب، كتاب "اقتصاد وتسيير المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية- عين عكنون- الجزائر، طبعة 2002، صص 24-25.

فالمؤسسة تحتاج الى عوامل الانتاج: العمل، المواد الأولية، السلع النصف التامة، الطاقة، اجهزة الانتاج الخ، كما تحتاج المؤسسة إلى معلومات (جهاز الاعلام) ورخص الانتاج وموارد مالية¹.

وللمؤسسة ثلاثة ادوار أساسي تتمثل في:

اتجاه الملاكين: البحث عن تحسن المردودية (معناه ربح نقدي ممكن) (الفائدة: منتوجات -نفقات) .

اتجاه المستخدمين: يكون نشاطا نافعا منحسما لجدارة المستخدمين، تحسين المراقبة لضمان العمل، وخاصة الترقية الداخلية بالتدريج.

اتجاه المستهلك: تنتج لتستجيب لحاجيات المستهلكين، ودور المؤسسة الاقتصادية حيث تعمل ما يجب عليها وما يريده المستهلك وتقوم بالدور الضروري والاساسي اتجاها.

الدور إلهام في تربية العمال: الترقية الاجتماعية والمبادرة في دفع الرواتب، الحماس، الشجاعة، الطموح المبادر².

المطلب الثاني: خصائص المؤسسة الاقتصادية

من التعاريف السابقة للمؤسسة، يمكن استخلاص الصفات او الخصائص التالية التي تتصف بها المؤسسة الاقتصادية:

1. للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها.
2. القدرة على الانتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.
3. أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كاف وظروف سياسية مواتية وعمالة كافية، وقادرة على تكيف نفسها مع الظروف المتغيرة.
4. التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل فكل مؤسسة تضع أهدافا معينة تسعى إلى تحقيقها: أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج، تحقيق رقم اعمال معين ...
5. ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها، ويكون ذلك إما عن طريق الاعتمادات، وإما عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض، أو الجمع بين هذه العناصر كلها او بعضها حسب الظروف .
6. لا بد ان تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة، فالمؤسسة لا توجد منعزلة فاذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف أما إذا كانت معاكسة فإنها يمكن ان تعرقل عملياتها المرجوة وتفسد أهدافها³.

¹ د. عبد الرزاق بن حبيب، كتاب "اقتصاد وتسيير المؤسسة"، مرجع سابق ذكره، ص26.

² د. اسماعيل عرباجي، كتاب "اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية-بن عكنون-الجزائر، الطبعة الأولى، 1996، ص11.

³ د. عمر صخري، كتاب "اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية/بن عكنون-الجزائر، الطبعة الرابعة 2006، ص25.

7. المؤسسة وحدة اقتصادية اساسية في المجتمع الاقتصادي، فبالإضافة الى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني، فهي مصدر رزق الكثير من الافراد. يجب ان يشمل اصطلاح مؤسسة بالضرورة فكرة زوال المؤسسة إذا ضعف مبرر وجودها او تضاعلت كفاءتها¹...

المطلب الثالث: أهداف وأنواع المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: أهداف المؤسسة الاقتصادية.

تسعى المؤسسات إلى تحقيق عدة أهداف، تختلف وتتعدد حسب اختلاف أصحاب المؤسسات، وكذا اختلاف طبيعة وميدان نشاطها، ولهذا فهي تتداخل وتتشابك فيما بينها، حيث يمكن تلخيصها إلى ما يلي :

1. **الأهداف الاقتصادية:** يمكن أن نذكر من الأهداف الاقتصادية ما يلي:
 - تحقيق الربح: لا يمكن أن يستمر وجود مؤسسة ما لم تستطيع تحقيق مستوى أدنى من الربح، والذي يمكنها من رقع رأسمالها وتوسيع نشاطها والصمود أمام المؤسسات الاقتصادية المنافسة.
 - عقلنة الإنتاج: يتم ذلك بالاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج، ورفع إنتاج المؤسسة بواسطة التخطيط الجيد والدقيق للإنتاج والتوزيع، بالإضافة إلى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط والبرامج.

هذا بالإضافة إلى أهداف اقتصادية أخرى يمكن إيجازها فيما يلي:

- تحقيق الاستقلال الذاتي للمؤسسة الاقتصادية؛
 - التكامل الاقتصادي على المستوى الوطني؛
 - تقليل الواردات من المواد الأولى، وتشجيع الصادرات من الفائض في المنتوجات النهائية عن الحاجات المحلية؛
 - محاولة الحد من الواردات خاصة السلع الكمالية؛
 - إنتاج سلع معتدلة الثمن؛
 - تلبية حاجات المستهلكين المحليين.
2. **الأهداف الاجتماعية:** يمكن حصرها فيما يلي:
 - ضمان مستوى مقبول من الأجور: يعتبر العمال من المستفيدين الأوائل من نشاط المؤسسة، حيث ينقاضون أجورا مقابل عملهم بها، ويعتبر هذا المقابل حقا مضمونا شرعا و عرفا، إذ يعتبر العمال عن العنصر الحيوي والحي في المؤسسة.
 - تحسين مستوى معيشة العمال: إن التطور السريع الذي شهدته المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية رغبات تتزايد باستمرار، بالإضافة إلى التطور الحضاري لهم وتغيير أذواقهم وتحسينها².
 - إقامة أنماط استهلاكية معينة: تقوم المؤسسات الاقتصادية عامة بالتصرف في العادات الاستهلاكية لمختلف طبقات المجتمع، وذلك بتقديم منتجات جديدة بواسطة التأثير على أذواقهم عن طريق الإشهار والدعاية سوءا لمنتجات قديمة أو جديدة، وهذا ما يجعل المجتمع يكتسب عادات استهلاكية غالبا ما تكون في صالح المؤسسة.

¹ د. عمر صخري، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سابق ذكره، ص 25.

² د. عزيزة بن سميحة، "اقتصاد المؤسسة" - الجزء الأول-، الطبعة الأولى، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2017، ص 19-20.

- توفير تأمينات ومرافق للعمال: تسعى المؤسسات للمحافظة على عمالها من خلال توفير بعض التأمينات مثل التأمين الصحي، التأمين ضد حوادث العمل، منح التقاعد... الخ.
- 3. الأهداف الثقافية والرياضية: تتمثل فيما يلي:
 - توفير وسائل ترفيهية وثقافية: تعمل المؤسسة على توفير وسائل ترفيهية وثقافية لعمالها مثل المسرح، المكتبات والرحلات، وهذا بالنظر لما لهذا الجانب من تأثير على مستوى العامل الفكري، بما ينعكس على عمله وأدائه داخل المؤسسة.
 - تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى: مع التطور السريع في المكننة والتسيير، فإن المؤسسة تجد نفسها مجبرة على تدريب عمالها الجدد تدريباً كفيلاً بإعطائهم إمكانية استعمال هذه الوسائل واستغلالها بشكل جيد وعقلاني، كما أن عمالها القدامى يجدون أنفسهم أمام آلات لا يعرفون تحريكها أحياناً، مما يضطر المؤسسة إلى إعادة تدريبهم عليها، أو على الطرق الحديثة في الإنتاج والتوزيع وهو ما يدعى بالرسكلة، وكل هذا يدعو إلى استعمال الكفاءات جيداً.
 - تخصيص أوقات للرياضة: تعمل المؤسسات خاصة الحديثة منها على إتباع طريقة في العمل تسمح للعامل بمزاولة نشاط رياضي في زمن محدد، هذا بالإضافة إلى إقامة مهرجانات للرياضة العمالية، مما يجعل العامل يحتفظ بصحة جيدة ويتخلص من الملل، وهي عناصر جد مفيدة في الاستعداد للعمل والتحفيز ودفع الإنتاج والإنتاجية.
- 4. الأهداف التكنولوجية: يمكن أن نذكر من بين هذه الأهداف ما يلي:
 - البحث والتنمية: إن تطور المؤسسات أدى إلى توفير إدارة أو مصلحة خاصة بتطور الوسائل والطرق الإنتاجية علمياً، وترصد لهذه العملية مبالغ قد تزداد أهمية لتصل إلى نسبة عالية من الدخل الوطني في الدول المتقدمة، إذ تتنافس المؤسسات فيما بينها على الوصول إلى أحسن طريقة إنتاجية وأحسن وسيلة، كما يؤدي إلى التأثير على الإنتاج ورفع المردودية الإنتاجية¹.

الفرع الثاني: أنواع المؤسسة الاقتصادية

للمؤسسات الاقتصادية أنواعاً وأشكالاً مختلفة تظهر فيها تبعاً:

- للشكل القانوني.
- لطبيعة الملكية.
- للطبع الاقتصادي

أولاً: أنواع المؤسسات تبعاً للشكل القانوني:

1. مؤسسات فردية :

وهي المؤسسات التي يمتلكها شخص واحد أو عائلته. ولهذا النوع من المؤسسات مزايا أهمها:

- أ. السهولة في التنظيم أو الانشاء .
- ب. صاحب المؤسسة هو المسؤول الأول والآخر عن نتائج أعمال المؤسسة، وهذا يكون دافعا له على العمل بكفاءة وجد ونشاط لتحقيق أكبر ربح ممكن
- ج. صاحب المؤسسة هو الذي يقوم لوحده بإدارة وتنظيم وتسيير المؤسسة وهذا يسهل العمل واتخاذ القرار، كما يبعد الكثير من المشاكل التي تنجم عن وجود شركاء .

¹ د. عزيزة بن سميحة، "اقتصاد المؤسسة" - الجزء الأول-، مرجع سابق ذكره، ص ص 20-22.

اما عيوب المؤسسات الفردية فهي:

- أ. قلة رأسمال وهذا ما دام صاحب المؤسسة هو الذي يقوم لوحده بإمداد مؤسسته بعنصر رأسمال.
- ب. صعوبة الحصول على قروض من المؤسسات المالية.
- ج. قصر وجهة النظر ضعف الخبرة لدى المالك الواحد مما يعرض المؤسسة لمشاكل فنية وادارية.
- د. مسؤولية صاحب المؤسسة غير محدودة، فهو مسؤول عن كافة ديون المؤسسة.

2. شركات: Partnerships

وتعرف الشركة بأنها عبارة عن المؤسسة التي تعود ملكيتها إلى شخصين أو أكثر يلتزم كل منهم بتقديم حصة من مال أو من عمل لاقتسام ما قد ينشأ عن هذه المؤسسة من أرباح أو خسارة .

وتنقسم الشركات بشكل عام الى قسمين رئيسيين هما:

- شركات الأشخاص: كشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة وشركات ذات المسؤولية المحدودة....
 - شركات الأموال: كشركات التوصية بالأسهم، وشركات المساهمة.
- وللنوع الأول من المؤسسات، شركات الأشخاص، مزايا رئيسية هي:

- ✓ سهولة التكوين فهي تحتاج فقط إلى عقد شركائه.
- ✓ نظرا لوجود عدة شركاء يمكن أن يختص كل منهم بمهمة معينة فيسهل بذلك تسيير المؤسسة.
- ✓ من خصائص المسؤولية التضامنية انها تجعل الشركاء يتفانون ويخلصون في اعمالهم أكثر من أجل تقدم المؤسسة وبالتالي تحقيق الربح.
- ✓ زيادة القدرة المالية للمؤسسة بسبب تضامن الشركاء كما تسهل أكثر إمكانية الحصول على قروض.

أما مساوئ شركات الأشخاص فهي:

- ✓ حياة الشركة معرضة للخطر نتيجة انسحاب أو وفاة أحد الشركاء.
- ✓ مسؤولية غير محدودة للشركاء¹.
- ✓ وجود عدة شركاء قد يثير بعض المنازعات وسوء التفاهم وتناقض وتعارض بعض القرارات مما يعود بالسلب على المؤسسة.
- ✓ في حالة حدوث منازعات أو سوء تفاهم تنشأ صعوبة بيع حصة أي منهم، كما تنشأ صعوبة التنازل عن حصة أي من الشركاء.

وبسبب مساوئ شركات الأشخاص السابقة الذكر والتي في مقدمتها عدم استطاعة شركات الأشخاص تأمين المبالغ الضخمة التي تنفق على بناء المصانع وشراء الآلات والمعدات وتأمين الكميات الهائلة من المواد الأولية.....تم إنشاء شركات الأموال حيث سمحت للعديد من الأفراد أن يستثمروا ما لديهم من أموال في هذه المؤسسات.

¹ د. عمر صخري، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سابق ذكره، ص 26.

ومن خصائص هذا النوع من المؤسسات أنه لا أثر للاعتبار الشخصي فيها. كما أنها يجب أن يشير إلى غايتها ورأسمالها مقسم إلى أسهم قابلة للتداول.

ومن مزايا هذه المؤسسات، شركات الأموال، هي :

- ✓ مسؤولية المساهمون محدودة بقيمة أسهمهم أو سنداتهم.
- ✓ إمكانية الحصول على القروض بشكل أسهل وأسرع.
- ✓ حياة المؤسسة أكثر استقراراً.
- ✓ إمكانات استخدام ذوي المهارات والكفاءات العالية.

أما مساوئ شركات الأموال فهي:

- ✓ ظهور البيروقراطية والمشاكل الإدارية الناجمة عن تعدد الرقابة بسبب كثرة المساهمين فيها .
- ✓ تخضع إلى رقابة حكومة شديدة.
- ✓ بسبب عدم وجود حافز الملكية قد ينتج عن ذلك عدم الاهتمام الفعال بشؤون الشركة من قبل مسيريه غير المساهمين.

ثانياً: أشكال المؤسسات تبعاً لطبيعة الملكية

1. المؤسسات الخاصة Privatefirms

وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للفرد أو مجموعات أفراد (شركات، أشخاص، شركات أموال...) .

2. المؤسسات المختلطة Mixedfirms

وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام والقطاع الخاص¹.

3. المؤسسات العامة (العمومية) Public firms:

وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف بها كيفما شاؤوا ولا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك. والأشخاص الذين ينوبون عن الحكومة في تسيير وإدارة المؤسسات العامة مسؤولون عن أعمالهم هذه اتجاه الدولة وفقاً للقوانين العامة للدولة.

وتهدف المؤسسات العمومية من خلال نشاطها الاقتصادي إلى تحقيق مصلحة المجتمع وخيره وليس هناك أهمية كبيرة للربح (فربما تبيع وربما تخسر أيضاً) وإنما تعمل من أجل تحقيق أقصى ما يمكن من الأهداف العامة بمعنى تحقيق أقصى إنتاج أو تحقيق نصيبها المحدد في الخطة الوطنية ومن خلال ذلك يمكن أن تحقق الربح. فالربح في المؤسسات العامة، لا يكون دائماً هدفاً بحد ذاته .

وتتصف المؤسسات العامة في النظام الاشتراكي في كثير من الأحيان بالضخامة والتمركز . Center lization بحيث نجد في الصناعة الواحدة مؤسسة عامة واحدة تسيطر على كل مرافق هذه الصناعة. مما يدعو البعض إلى تسميتها بالمؤسسات المحتكرة Monopolicts غير أن الهدف المتوفى من وجود المؤسسات العامة تسميتها العامة يختلف عنه في المؤسسات الرأسمالية، فأسباب

¹ د. عمر صخري، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سابق ذكره، ص 27.

الاحتكار في النظام الرأسمالي هو للسيطرة على الأسواق من أجل تحقيق أكبر ما يمكن من الأرباح. أما أسباب الاحتكار في النظام الاشتراكي فيعود إلى تحقيق وفورات الحجم Economies of scales التي لا تتحقق إلا إذا كانت المؤسسة ذي حجم كبير. كما أن المؤسسة الرأسمالية المحتكرة تحاول تحقيق مصالحها الخاصة حتى وأن تعارض ذلك مع المصلحة العامة.

كتخفيض الإنتاج من أجل رفع السعر، أو طرد قسم من العمال من أجل تخفيض التكاليف، الخ... أما المؤسسات العمومية فهي تحاول تحقيق وتنفيذ ما تحدده الخطة المرسومة أي تحقيق أقصى إنتاج لتأمين حاجة المجتمع التي تختص بإنتاجها. هذا فضلا عن أن مردودية الاحتكار في المؤسسات العامة تعود للمجتمع، بينما مردودية الاحتكار في المؤسسات الرأسمالية تعود إلى أصحابها فقط.

وهذا ويتم إنشاء المؤسسات العامة بموجب قانون Law أو مرسوم Decree معين، يعطيها حق مزاولة نشاطات اقتصادية محددة تحت شروط محددة.

والقوانين أو المراسيم التي تنشئ المؤسسات العامة تختلف من بلد إلى آخر بل تختلف حتى في داخل البلد الواحد نفسه، وهذا ليس فقط ما تعلق بنصوصها الإدارية ولكن أيضا ما تعلق بطبيعة نصوصها بالنسبة للسلع التي تنتجها أو الخدمة التي تقدمها، وما إذا كانت هذه السلع أو الخدمات تقدم بالتكلفة أو مقابل ربح أو....

ثالثا: أشكال المؤسسات تبعا للطبع الاقتصادي:

يمكن تصنيف المؤسسات تبعا لمعايير اقتصادية معينة، أي تبعا للنشاط الاقتصادي الذي تمارسه. وعليه نميز هذه الأنواع¹:

1. المؤسسات الصناعية:

وتنقسم هذه المؤسسات بدورها، تبعا للتقسيم السائد في القطاع الصناعي، إلى:

أ. مؤسسات الصناعات الثقيلة، أو الاستخراجية:

كمؤسسات الحديد والصلب، مؤسسات الهيدروكربونات، الخ....

وما يميز هذا النوع من المؤسسات هو احتياجاتها لرؤوس أموال كبيرة، كما تتطلب توفير مهارات وكفاءات عالية لتشغيلها.

ب. مؤسسات الصناعات التحويلية أو الخفيفة: كمؤسسات الغزل والنسيج، مؤسسات الجلود... الخ.

2. المؤسسات الفلاحية :

وهي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها. وتقوم هذه المؤسسات بتقديم ثلاثة أنواع من الإنتاج وهو الإنتاج النباتي والإنتاج الحيواني والإنتاج السمكي.

3. المؤسسات التجارية:

وهي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري كمؤسسات الجملة ومؤسسات المفروق مثل مؤسسات الأروقة الجزائرية، مؤسسات أسواق الفلاح... الخ.

¹ د. عمر صخري، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سابق ذكره، ص 28-29.

4. المؤسسات المالية:

هي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك ومؤسسات التأمين ومؤسسات الضمان الاجتماعي... الخ.

مؤسسات الخدمات

وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة، كمؤسسات النقل، مؤسسات البريد والمواصلات، المؤسسات الجامعية، مؤسسات الأبحاث العلمية... الخ¹.

المطلب الرابع: الوظائف الأساسية في المؤسسة الاقتصادية

من خلال الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يمكن تحديد الوظائف التي تتكون منها، وقد تختلف هذه الوظائف من حيث العدد من مؤسسة إلى أخرى لأسباب ترجع إما لحجم المؤسسة أو طبيعة نشاطها، ولكن المتفق عليه هو أن جل المؤسسات تتشابه في الوظائف الأساسية التي تعتمد عليها لبلوغ أهدافها والتي تتمثل فيما يلي:

1. وظيفة التسويق: وهي عبارة عن تطوير للوظيفة التجارية التي عرفت منذ القديم، وقد ظهرت هذه الفكرة لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية وبالأخص في شركة Electric General . و تهدف هذه الوظيفة إلى:

- ❖ دراسة وتوقع احتياجات المستهلكين؛
- ❖ إنشاء منتج أو خدمة لسوق خاص؛
- ❖ عرض المنتج أو الخدمة في المكان المناسب؛
- ❖ الإعلام بوجود منتج أو خدمة بمختلف خصائصها؛
- ❖ بيع المنتج أو الخدمة للمستهلك على أساس تقييم مالي مناسب؛
- ❖ ضمان متابعة تجارية للقيام بالتعديلات اللازمة اتجاه السوق.

2. وظيفة الإنتاج: مع أن هذه الوظيفة هي من اختصاص المؤسسات الصناعية (الإنتاجية)، إلا أنه يمكن الحديث عن إنتاج الخدمات، ويبقى مضمون هذه الوظيفة هو الوصول إلى تحقيق أكبر مردود من خلال نوعية المنتوجات واحترام رغبات المستهلك. وقد تختلف خصائص الإنتاج حسب علاقة المؤسسة مع الزبائن، إذ يمكن تصنيفها إلى: إنتاج للتخزين stock sur Production إذا كان العرض يسبق الطلب، أو إنتاج حسب الطلب إذا كان الطلب يسبق العرض، أو إلى إنتاج ممزوج mixte Production بين الخاصيتين الأوليتين.

ويهدف تسيير الإنتاج إلى إيجاد توازن مقبول بين عدة أوامر متناقضة وهي:

- ❖ النوعية: ويقصد بها قدرة المنتج أو الخدمة على إشباع احتياجات المستهلكين؛
- ❖ ملائمة المنتوجات المصنوعة مع حاجيات المستهلكين ومطابقة لمواصفات مكتب الدراسات؛
- ❖ احترام آجال الإنتاج التي تفرضها التزامات المؤسسة مع الزبائن.
- ❖ يجب أن تسمح تكلفة الإنتاج بتحقيق هامش على سعر البيع، وبالتالي يجب تحديدها بصفة تقديرية.

¹ د. عمر صخري، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سابق ذكره، ص 30-31.

❖ المرونة بحيث يجب على المؤسسة أن تتكيف مع نمو السوق، سواء من الناحية الكمية أو النوعية.

ولا يمكن أن تتحقق هذه الأوامر إلا بمساهمة منسقة لجميع مصالح وهيآت المؤسسة بغرض الوصول إلى تنمية الثلاثية: تكلفة - آجال - نوعية

3. وظيفة التمويين: في إطار دورة استغلال المؤسسة، يعتبر التمويين المرحلة الأولى التي تسبق الإنتاج والتسويق. ويقصد بالتمويين مجموع العمليات التي تضع تحت تصرف المؤسسة كل السلع والخدمات الضرورية (مواد أولية...). المتلقاة من طرف الموردين، في الشكل الأمثل الذي يحقق العلاقة: أمان- تكلفة- نوعية. هذه العمليات تتمثل في المشتريات وتسيير المخزونات.

● **المشتريات:** يمكن اعتبار المشتريات كوظيفة مستقلة داخل المؤسسة تنظم على شكل مديرية أو مصلحة، حسب حجم المؤسسة (Taille)، أو موزعة بين عدة وظائف أخرى، كأن توزع بين وظيفة الإنتاج والوظيفة التجارية والمالية، أو أن تقوم بها المديرية العامة مباشرة¹.

وتعتمد مصالح المشتريات في سياستها على عدة عوامل تسمح لها بتحقيق الأهداف المرجوة منها وهي:

- ✓ **سياسة المنتج:** التوثيق، الاستكشاف والتطور التكنولوجي؛
- ✓ **سياسة المصدر:** ويتعلق الأمر هنا بسياسة الموردين وكذا بدراسة شعب التمويين؛
- ✓ **سياسة الأسعار:** تمر سياسة الأسعار بالمعرفة الجيدة لأسعار السوق، الشروط المالية المطبقة من طرف كل مورد وحتى بتحليل القيمة؛
- ✓ **سياسة الاتصال:** يعمل المشتري على تحريض العرض عن طريق التظاهرات (صالونات مثلا)، أو باستعمال وسائل ترقية Moyens Promotionnels تقليدية (كدليل المنتجات، كتيبات...).
- وتتمر دراسة طلبات الشراء عبر عدة مراحل هي:
- **الاستشارة:** وهي طلبات أسعار موجهة للموردين؛
- **اختيار المورد:** ويتم ذلك بإعداد جدول مقارنة بين مختلف عروض الموردين ويقع الاختيار على من يوفر أحسن الشروط الأساسية الآتية: تكلفة الشراء، النوعية التقنية وآجال التمويين.
- **التفاوض:** ويتم على أساس مناقشة بين المورد والمشتري حول الشروط التقنية، التجارية، القانونية والضمانات.
- **عقد الصفقة:** وهي عبارة عن إمضاء الطرفين على الصفقة ويعني ذلك اتفاقهما على آل بنود العقد والشروع في تنفيذه.
- **تسيير المخزونات:** إذا كان الاهتمام بالمشتريات يمكن أن يؤدي إلى تقليص التكاليف عن المؤسسة، عن طريق التفاوض الجيد في أسعار المواد والسلع واختيار أحسن نوعية لتفادي البقايا والنفايات في الإنتاج، فإن المخزونات لا تقل أهمية بما يمكن أن تقتصده المؤسسة من أموال سائلة يمكن توظيفها في مجالات أخرى تعود عليها بالفائدة أو الربح. ولقد ظهرت في السنوات الأخيرة فكرة "صفر مخزون" stock Zéro والتي هي معتمدة في الشركات اليابانية بهدف تفادي الأموال المجمدة على شكل سلع أو مواد تتناقص قيمتها عبر الزمن إما لعدم صلاحيتها أو لندرة الطلب عليها...

¹ درحمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية - فرع عقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004/2005، ص19.

وللمخزونات مزايا وعيوب تتمثل أساسا في:

- ✓ تأمين الاستهلاك المنظم لمنتجات المؤسسة؛
- ✓ الاستفادة من تخفيضات عند شراء كميات كبيرة إذا كان بوسع المؤسسة تخزينها؛
- ✓ فادي انقطاع الإنتاج بسبب الوصول المتأخر للمواد وانعدامها لفترة معينة؛
- ✓ إمكانية رفع الأسعار في حالة ندرة المنتجات في السوق؛
- ✓ تفادي مصاريف النقل عند شراء كميات هائلة وتخزينها على مستوى المؤسسة.

هذا بالنسبة لبعض المزايا، ولكن بالمقابل هناك عيوب تتعلق بالمخزونات تتمثل في:

- ✓ عدم إمكانية تخزين بعض المواد أو السلع لأكثر من الأجل المحددة لها للاستعمال؛
- ✓ مخاطر عدم تمكن بيع بعض المنتجات مما يؤثر سلبا على خزينة المؤسسة¹؛
- ✓ كل انقطاع في المخزونات أو نقصها مقارنة بطلبات الموردين يؤدي حتما إلى فرض عقوبات التأخير أو فقدان بعض الزبائن أو حتى فرصة ضائعة نتيجة عدم الاستجابة لبعض الطلبات.

4. وظيفة الموارد البشرية: لقد تطورت هذه الوظيفة منذ القرن العشرين، حيث أصبح مجالها يشمل: التشغيل، التأجير، التكوين، الإعلام، الأمن والعلاقات الاجتماعية.

ويمكن الدور الأساسي لوظيفة الموارد البشرية في تكييف العمال والوظائف كليا ونوعيا في المؤسسة، ولا يتم هذا إلا على أساس معرفة:

- ✓ الرجال والنساء الذين يشكلون المؤسسة: من ناحية هرم الأعمال، الأقدمية، هيكل التأهيلات، التوزيع حسب الجنس والجنسية...
- ✓ تطور عدد العمال (التشغيل والتسريح)؛
- ✓ التعريف الدقيق للمناصب.

ولتفادي الدخول في الصراعات بين العمال والإدارة، تعمل وظيفة الموارد البشرية في البحث على الأجر العادل، الذي يأخذ بعين الاعتبار التأهيل للمنصب والنتائج المرجوة من الأجير، وتعتمد المؤسسات في التوصل إلى هذا المطلب على طرق حديثة تمكن من تقييم المناصب وإعداد سلم للأجور مناسب لذلك.

أما فيما يتعلق بالتطور البشري والاجتماعي، فقد رأينا أن كل النظريات حول التنظيمات تدعو إلى احترام العامل لا كأداة إنتاج فقط وإنما كجزء لا يتجزأ من المؤسسة وهذا بإعطائه كامل الحقوق المنصوص عليها في التشريعات، بالإضافة إلى الأجر العادل، التكوين الذي يتماشى مع التطورات التكنولوجية وسياسة اتصال تسمح باشتراك العمال والسماح لهم بالتوصل إلى المعلومات الخاصة بالمؤسسة وبإبداء آرائهم حولها.

لا يكفي الأجر والتكوين إذا لم يرفقا بضمان العمل وتهيئة الظروف اللازمة لذلك وقد يتوقف نجاح أي مؤسسة على توفر هاذين الشرطين الأخيرين

¹ درحمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية - فرع نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004/2005، صص 20-22.

5. **وظيفة المحاسبة والمالية:** لا تخلو مؤسسة من هذه الوظيفة لما لها من أهمية تزويد المسؤولين بمعلومات تتعلق بالوضع المالي للمؤسسة، كما تسمح بتوحيد القرارات المستقبلية على أساس النتائج التي توصلت إليها هذه المهمة.

ومن المؤسسات من يصنف المحاسبة ضمن المهام الإدارية والكثير منها من يعتبرها من مسؤوليات الرجل المالي لما له من مؤهلات علمية ومهنية تسمح له بقراءة المعلومات والمعطيات بطريقة تختلف عن تلك التي يستعملها المسؤول الإداري.

وإذا نظرنا إلى الواقع، فإننا نجد ارتباط وثيق بين وظيفتي المحاسبة والمالية ولا يكون من الخطأ اعتبارهما متكاملتان من خلال الوظائف التي تقوم بها كل منهما وهي:

- تكمن المهمة الأساسية لوظيفة المحاسبة في:

الاستجابة لمطلب قانوني: حيث أن المحاسبة في كل الدول ومنها الجزائر (*) تعتبر قانونية وإلزامية فيما يتعلق بإمسك الدفاتر المحاسبية وإعداد الميزانية؛

● **المهمة الاقتصادية:** أداة تسيير داخلية ونظام معلومات خارجية. وقد تطور مفهوم هذه الوظيفة لينتقل من إعطاء الصورة الوافية لذمة المؤسسة إلى إنشاء أدوات تسمح بتسييرها، وفي هذا الإطار تقوم معظم المؤسسات بتجزئتها إلى مصلحتين: المحاسبة العامة التي تعالج العمليات حسب الطرق القانونية، والمحاسبة التحليلية (أو محاسبة التسيير)، ذات الاستعمال الداخلي، والتي تعطي معلومات تسمح بتوجيه قرارات التسيير.

● أما **الوظيفة المالية** فدورها يكمن في ضمان التوازن المالي للمؤسسة، وذلك باختيار أحسن مصادر التمويل وبأحسن الشروط، وهذا باحترام أهداف الملاءة والمردودية¹.

المبحث الثاني: ماهية المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210

المطلب الأول: المعايير الجزائرية للتدقيق NAA

اجتهدت كل دولة فيما بعد بإصدار معايير التدقيق المحلية بما يتلاءم مع البيئة المحاسبية والمالية المتواجدة فيها، أما الجزائر كباقي دول العالم قامت بإصدار معايير التدقيق الجزائرية، بشكل تدريجي ابتداء منذ عام 2016 إلى غاية عام 2019 في أربعة مقررات من طرف المجلس الوطني للمحاسبة كونه المكلف الرسمي من طرف وزارة المالية. والجدول التالي يلخص كل إصدارات معيار التدقيق الجزائرية NAA²:

¹ درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية - فرع نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004/2005، صص 22-23.

² د. لياس فلاب ذبيح، محاضرات في مقياس: التدقيق المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم علوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2019-2020، ص 29.

الجدول رقم(01-02): إصدارات معيار التدقيق الجزائرية NAA

اسم المعيار	رقم المعيار	رقم المجموعة	تاريخ الإصدار
اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	210	01	04 فيفري 2016
التأكدات الخارجية	505		
أحداث تقع بعد اقفال الحسابات - الأحداث اللاحقة	560		
التصريحات الكتابية	580		
تخطيط تدقيق الكشوف المالية	300	02	11 أكتوبر 2016
العناصر المقنعة	500		
مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية	510		
تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	700		
الإجراءات التحليلية	520	03	15 مارس 2017
استمرارية الاستغلال	570		
استخدام أعمال المدققين الداخليين	610		
استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	620		
وثائق التدقيق	230	04	24 سبتمبر 2018
العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة	501		
السبر التدقيق	530		
تدقيق التقديرات المحاسبية	540		

المصدر: من إعداد الطلبة

(أ) المقرر الأول: المعايير 210، 505، 560، 580

بناء على مقرر وزارة المالية رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، صدرت أربعة معايير تهدف لتدقيق الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية. نلخصها فيما يلي:

● **المعيار الجزائري للتدقيق 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق:**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة والمسؤولين حول أحكام مهمة التدقيق، كما يخص مهام التدقيق الكشوف المالية مع وجود بعض خصائص التدقيقات المنكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة، وتقديم نماذج رسائل المهمة المقترحة تعتبر أمثلة يجب تكيفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة. كما يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

● **المعيار الجزائري للتدقيق 505: التأكيدات الخارجية**

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة، كما نشير أن هدف المدقق الذي يلجأ إلى التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

● **المعيار الجزائري للتدقيق 560: أحداث تقع بعد اقفال الحسابات - الأحداث اللاحقة**

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة بعد اقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة بين تاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق، وبعد تاريخ التقرير إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المدولة¹.

● **المعيار الجزائري للتدقيق 580: التصريحات الكتابية**

يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية، ويقصد به التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية المقدمة للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية وتعتبر عناصر مقنعة.

(ب) المقرر الثاني: المعايير 300-500-510-700

بناء على مقرر وزارة المالية رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق صدرت أربعة معايير تهدف لتدقيق الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية. نلخصها فيما يلي:

● **المعيار الجزائري للتدقيق 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية**

يعالج المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية ويخص التدقيقات المنكررة، كما يستوجب تخطيط التدقيق إعداد استراتيجية عامة للتدقيق تتكيف مع المهمة، وعرض برنامج عمل يفيد تخطيط ملائم لتدقيق الكشوف المالية.

● **المعيار الجزائري للتدقيق 500: العناصر المقنعة**

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق، قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

¹ د. لياس قلاب ذبيح، محاضرات في مقياس: التدقيق المالي، مرجع سابق ذكره، ص 30.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 510 مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية التي تتضمن المبالغ الواردة في بداية فترة الكشوف المالية وعلى أساسها يجب تقديم معلومات مثل: الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، أو مهمة التدقيق الأولية لم تكن موضوع التدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية**

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، شكل ومضمون تقرير المدقق ويكون قد أدى إلى غير معدل حين خلص إلى ان إعداد الكشوف المالية في كل جوانب المهمة قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق¹.

(ج) المقرر الثالث: المعايير 620-610-570-520

بناء على مقرر وزارة المالية رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، صدرت أربعة معايير تهدف لتدقيق الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية. نلخصها فيما يلي:

- **المعيار الجزائري للتدقيق 520: الإجراءات التحليلية**

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، كما تسمح بالتعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر، وتعرف على أنها تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات. كما تقوم بمقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو للكيانات المشابهة باستخدام عدة طرق وتقنيات احصائية.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 570: استمرارية الاستغلال**

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية بتطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في نشاط الكيان مستقبلا، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة نية التصفية أو وقف النشاط أو إذا لم يتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين**

يعالج هذا المعيار شروط فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، كما لا يعالج الحالات التي يقدم فيها الاعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق. ويوضح العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق**

¹ د. لياس قلاب ذبيح، محاضرات في مقياس: التدقيق المالي، مرجع سابق ذكره، ص ص30-31.

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير. كما يساعده في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

د) المقرر الرابع: المعايير 230-501-530-540

بناء على مقرر وزارة المالية رقم 77 المؤرخ في 24/09/2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، صدرت أربعة معايير تهدف لتدقيق الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق القانونية كانت أو تعاقدية. نلخصها فيما يلي:

• المعيار الجزائري للتدقيق 230: وثائق التدقيق

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، ويقصد بمصطلح التوثيق ملفات العمل التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه، قد تكون على ورق أو شريط أو تقرير الكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات القابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية للحفظ.

• المعيار الجزائري للتدقيق 501: العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة، فيما يخص جوانب محددة تمس وجود المخزونات وحالتها، اكتمال احصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان، وتقديم المعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

• المعيار الجزائري للتدقيق 530: السبر التدقيق

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر (الاختبار) الاحصائي والغير احصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار والمراجعات التفصيلية وتقييم نتائج السبر، كما يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر للحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الاحصائي الذي اختار منه العينة.

• المعيار الجزائري للتدقيق 540: تدقيق التقديرات المحاسبية

بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة¹.

المطلب الثاني: مجال تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210

يعنى معيار التدقيق الجزائري رقم 210 والموسوم بـ: "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" الصادر بموجب المقرر رقم 02 المؤرخ في 4 فيفري 2016 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة،

¹ د. لياس فلاب ذبيح، محاضرات في مقياس: التدقيق المالي، مرجع سابق ذكره، ص ص32-33.

بمعالجة واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق.

يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذا المهام الملحة مع وجود بعض الخصائص فيما يتعلق بالتدقيقات المتكررة¹.

المطلب الثالث: مضمون المعيار الجزائري للتدقيق 210 والهدف منه

1. مضمون المعيار الجزائري للتدقيق 210

يحتوي المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 عناصر نذكرها كما يلي:

- مقدمة: احتوت على مجال تطبيق هذا المعيار والأهداف المرجوة منه.
- الشروط المسبقة للتدقيق: حيث بينت ما هي الشروط التي يضمنها المدقق من أجل البدء في عملية التدقيق ويجب الاتفاق عليها بينه وبين الإدارة.
- محتوى الرسالة: حيث أظهرت أهم ما تحتوي رسالة التكليف بالمهمة في حالة الأحكام أساسية وحالات التدقيقات المتكررة.
- تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية: حيث أظهرت هذه النقطة الحالات التي يقبل فيها المدقق تعديل أحكام المهمة والحالات التي لا يقبل فيها هذا التعديل.
- خصوصيات أخرى: حيث أظهرت كيفية التعامل مع حالة التدقيقات المشتركة و الحسابات المدمجة والمجمعة.

2. الهدف من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210

إن الهدف من المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاتفاق على شروط ارتباط التدقيق مع الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة. ويشمل ذلك، وضع شروط معينة ومسبقة للتدقيق، تقع مسؤولية تحقيقها على عاتق الإدارة و - إذا لزم الأمر - المكلفين بالحوكمة. والاعتبارات الخاصة بقبول الارتباط والتي تقع ضمن رقابة المدقق.

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

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

وكذلك يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة. يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلال محتمل.

¹ د. علي عبد الصمد عمر، أخلاقي راضية، معيار الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في بيئة التدقيق الجزائري "دراسة مقارنة مع المعيار الدولي". المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 10، جامعة المدية، سبتمبر 2018، ص ص72-73.

المبحث الثالث: أثر المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210

المطلب الأول: انعكاسات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 على ممارسة المهنة في الجزائر.

جاءت المادة 26 من القانون 01-10 المتعلق بمهن خبير محاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لتبين الكيفية والجهة التي تقوم بتعيين محافظ الحسابات كما يلي: «تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية».

من أجل فهم تطبيق هذه المادة جاء المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، وقد بينت المادة 14 منه على أنه يتعين على محافظ الحسابات المقبول إرسال رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة المعنية في أجل أقصاه 8 أيام بعد تاريخ وصل استلام التبليغ ومن أجل تمكين مدقق الحسابات من إعداد رسالة التكاليف بالمهمة ومعرفة ما تحتويه وكيفية إعدادها وإرسالها للجهة المعنية، أصدر المجلس الوطني للمحاسبة المعيار رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق، حيث من قبل صدور المعيار كان المدقق يرسل برسالة قبول المهمة للجمعية العامة للهيئة المعنية وهذا تطبيقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-32¹، ثم جاء المعيار ليوضح كيفية إعداد رسالة المهمة من خلال إظهار ما تحتويه الرسالة والهدف من إعدادها وهذا حفاظا على حقوق المدقق وكذا الاتفاق على شروط المهمة من قبل البدء بها حتى تكون الإدارة على علم بكل الشروط ولا يحدث هناك أي سوء تفاهم خلال القيام بالمهمة من قبل مدقق الحسابات.

المطلب الثاني: الانتقادات الموجهة إلى المعيار الجزائري

- ✓ عند الاطلاع على رسالة مهمة التكاليف نفهم من خلالها أن المدقق هو من يعرض خدماته على المؤسسة أو الكيان وليس العكس وهذا ما ينافي استقلالية المدقق.
- ✓ من خلال المعيار لم يتطرق إلى من يقوم بتعيين محافظ الحسابات في الجزائر وتركه مبهم حيث يوجه المدقق الرسالة إلى إدارة الكيان والتي يمكن أن يكون مجلس الإدارة أو المسير الذي سيقوم المدقق بإعطاء رأيه حول قوائمه المالية وهذا ما يتنافى مع استقلالية المدقق.
- ✓ من خلال المعيار لم نجد أنه يتطرق إلى إمكانية إعادة تكليف المدقق بالمهمة-- لعهدت ثانية وهذا نجده في القانون رقم 01-10 المتعلق بمهنة محافظي الحسابات.
- ✓ الاتفاق على أتعاب المدقق من خلال رسالة مهمة التكاليف قبل الشروع في العمل وتحديد كيفية تسديدها يؤثر على قواعد السلوك المهني للمدقق وإبداء العناية من طرفه خصوصا إذا وجد أن المؤسسة ذات حجم كبير
- ✓ فيما يخص الأتعاب فإنه يتم تعيين محافظ الحسابات حسب دفتر الشروط الذي يحتوي على الأتعاب التي لا يجب أن يتجاوزها مقدم العرض وهنا نجد أن الاتفاق يبقى شكلي لأنه قد عرفت الأتعاب في الأول وتم اختيار المدقق نظرا لكونه قدم أحسن عرض من حيث الأتعاب
- ✓ هذا المعيار لم يتطرق إلى الحالات التي يرفض فيها تعيين المدقق وهي حالات التنافي والموانع التي ذكرت في القانون 01-10

¹ د. علي عبد الصمد عمر، أ.خلادي راضية، معيار الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في بيئة التدقيق الجزائري "دراسة مقارنة مع المعيار الدولي". مرجع سابق ذكره، ص ص73-77.

✓ صدور المعيار بصفة مركزة حيث لم يتبع بالتفسيرات التي تمكن من فهم المعيار وكيفية تطبيقه في بيئة الأعمال الجزائرية عكس ما نجده في المعيار الدولي حيث يكون متنوع بالتفسيرات والتوضيحات التي تسهل من فهم المعيار وتطبيقه من طرف المهنيين.

المطلب الثالث: محفزات تبني معيار التدقيق رقم 210

يساهم تبني المعايير الدولية للتدقيق في تغيير طبيعة ممارسة المهنة في الجزائر، حيث سينعكس إيجابا على ممارسة المهنة وعلى بيئة الأعمال بصفة عامة، حيث الاعتماد على المعايير الدولية عند إعداد التقارير المالية من شأنه أن يزيد في ثقة القرار الاستثماري المبني على أساس هذه القوائم المالية، نظرا لدقة المعلومات التي توفرها، كما أن كيفية قبول المهمة والاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق من بين العناصر التي تؤثر على نتائج التدقيق، ومن هنا يمكن أن ندرج بعض العناصر والتي من شأنها المساهمة في تفعيل تطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 210 كما يلي:

✓ لا بد على لجنة المعايير المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة من عقد اجتماعات تجمع بين المهنيين والأكاديميين مثل ما يقوم به مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية وهذا للتشاور حول المعيار رقم 210 محل الصدور من أجل الوصول إلى صيغة ملائمة تأخذ بعين الاعتبار الجانب الشكلي والمحتوى بما يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية وبيئة الأعمال الجزائرية، كما تقوم بإصدار إرشادات وتفسيرات خاصة بالمعيار رقم 210 حتى يسهل فهمها وتطبيقها في الميدان

✓ تفعيل لجنة التكوين المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة من أجل القيام بدورات للمهنيين وتبيين كيفية التطبيق العملي للمعيار رقم 210

✓ ضرورة عقد دورات تدريبية، ندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية وهذا فيما يخص المعيار رقم 210 يحضرها كل من المهنيين والأكاديميين.

المطلب الرابع: مقارنة بين المعيار الجزائري والمعيار الدولي ذو الرقم 210

أوجه الاختلاف بين المعيار الجزائري والمعيار الدولي

يمكن تقسيم أوجه الاختلاف بين المعيار الجزائري رقم 210 والمعيار الدولي إلى أوجه اختلاف من حيث الشكل وتتمثل أهمها في كيفية صياغة الفهرس، المصلحات والعبارات المستعملة، ومن حيث المضمون أي محتوى ما جاء به كل معيار وتتمثل أهمها في أهداف المعيار، محتوى نموذج التكاليف بالمهمة، مسؤوليات المدقق والإدارة... الخ ويمكن تبين أهمها فيما يلي¹:

1. أوجه الاختلاف بين المعيارين من حيث الشكل:

يمكن تلخيص أوجه الاختلاف بين المعيار الجزائري للتدقيق والمعيار الدولي للتدقيق رقم 210 من حيث الشكل في الجدول الموالي:

¹ د. علي عبد الصمد عمر، أخلاقي راضية، معيار الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في بيئة التدقيق الجزائري "دراسة مقارنة مع المعيار الدولي". مرجع سابق ذكره، ص 76-79.

جدول رقم(02-02): أوجه الاختلاف بين المعيار الجزائري والمعيار الدولي للتدقيق من حيث الشكل

المعيار	معيار التدقيق الدولي "210"	معيار التدقيق الجزائري "210"
وجه المقارنة		
عنوان المعيار	الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق
الفهرس	محتويات بفقرات	فهرس بعناوين
المصطلحات	<ul style="list-style-type: none"> ● خطاب ارتباط المراجعة ● نطاق المعيار ● التعريفات ● المتطلبات مصطلح يشمل الشروط المسبقة و العمليات المتكررة و الاتفاق على الشروط مع كيفية قبول إجراء تغيير في الشروط المتفق عليها و الاعتبار الإضافية. ● يعبر عن المؤسسة محل التدقيق بالممثل المناسب بالإدارة أو المكلفين بحوكمة الشركة. 	<ul style="list-style-type: none"> ● رسالة مهمة ● مجال تطبيق المعيار ● غير موجودة ● العناصر الذي احتواها مصطلح المتطلبات جاءت عبارة عن عناوين منفصلة في المعيار الجزائري ● يعبر عن المؤسسة محل التدقيق بالكيان
عناصر أخرى	احتوى على عنوان التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى وهي عبارة عن شرح لكيفية تطبيق المعيار وتفسيراته	لم يحتوي المعيار على مصطلح المواد التفسيرات

المصدر: د. علي عبد الصمد عمر، أ.خلادي راضية، معيار الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في بيئة التدقيق الجزائري "دراسة مقارنة مع المعيار الدولي". المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 10، جامعة المدية، سبتمبر 2018، ص76.

من خلال الجدول السابق يمكن القول أنه من ناحية الشكل هناك بعض الاختلافات بين المعيار الجزائري والمعيار الدولي والتي لم تؤثر كثيرا في المضمون، فنجد بعض المصطلحات غير المتوافقة مثل عنوان المعيار وطريقة تقديم محتوى المعيار ففي المعيار الجزائري كان عبارة عن فهرس بعناوين أما المعيار الجزائري فكان محتوى وعبارة عن فقرات، كما أن مصطلح رسالة المهمة أطلق على الرسالة التي يقوم المدقق بإعدادها عند قبوله المهمة وهذا حسب المعيار الجزائري ونجدها في المعيار الدولي أطلق عليها مصطلح خطاب ارتباط المراجعة، كما نجد بعض العناصر التي ذكرها المعيار الدولي بصفة مركزة واحتواها مصطلح المتطلبات ولكن فصل فيها في العنصر الذي احتوى التطبيق والتفسيرات، لكن في المعيار الجزائري نجد أنه فصل في هذه العناصر ولم يتبع المعيار بتفسيرات التي تمكن مستعمل المعيار من معرفة كيفية تطبيقه في الواقع وهذا ما يعاب على المعيار الجزائري¹.

2. أوجه الاختلاف بين المعيارين من حيث المضمون

¹ د. علي عبد الصمد عمر، أ.خلادي راضية، معيار الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في بيئة التدقيق الجزائري "دراسة مقارنة مع المعيار الدولي". مرجع سابق ذكره، ص 75-78.

جدول رقم (02-03): أوجه الاختلاف بين المعيار الجزائري والمعيار الدولي للتدقيق من حيث المضمون

المعيار	معياري التدقيق الدولي "210"	معياري التدقيق الجزائري "210"
وجه المقارنة		
الأهداف	احتوته المقدمة في المعيار الدولي وجاء عنصر منفصل في المعيار الجزائري غير أنه احتوى على نفس المفهوم وهو هدف المدقق الاستمرارية والقبول في الارتباط بالمراجعة أو متابعة المهمة وذلك عند توفر الشروط المتفق عليها مسبقا.	
المصطلحات	الشروط المسبقة عبر عنها المعيار بصفة عامة حيث ذكر انه على المدقق والإدارة الاتفاق على شروط التكليف.	الشروط المسبقة تم إظهارها بصفة مفصلة وعبارة عن نقاط يجب الاتفاق عليها بين الكيان والمدقق.
نموذج الرسالة	<ul style="list-style-type: none"> ● مثال خطاب ارتباط المراجعة جاء في الملحق رقم 1. ● خطاب ارتباط المراجعة موجه إلى الممثل المناسب للإدارة أو المسؤول عن حوكمة الشركة. ● بداية كتاب التكليف بعبارة بناء على طلبكم ... ● عدم احتواء النموذج على عبارة المجاملة في آخر كتاب التكليف. 	<ul style="list-style-type: none"> ● النموذج احتواه المعيار في الأخير. ● رسالة المهمة موجهة لإدارة الكيان. ● بداية رسالة المهمة بعبارة في إطار عهدة محافظ الحسابات لكيانكم ... ● احتواء نموذج رسالة المهمة على عبارة المجاملة في آخر رسالة المهمة
محتوى الرسالة	لا يوجد تقسيم لمحتوى الخطاب بل وضح المحتوى ذكر النطاق والهدف من التدقيق وكذا مسؤولية المراجع وذكر مسؤولية الإدارة مع ذكر معلومات أخرى مثل أتعاب المدقق وطريقة سدادها وأي شروط أخرى ذات علاقة.	قسم محتوى الرسالة إلى أحكام أساسية و تدقيقات متكررة.
مسؤولية الإدارة	لم يتم تحديدها بصفة مدققة.	تم تحديدها بصفة مفصلة.
المدة	لم يتم تحديد المدة	حددت مدة المهمة بثلاث سنوات في رسالة المهمة.
التفسيرات	احتوائه للتفسيرات.	اقتناره للتفسيرات.

المصدر: د. علي عبد الصمد عمر، أخلادي راضية، معياري الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في بيئة التدقيق الجزائري "دراسة مقارنة مع المعيار الدولي". المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 10، جامعة المدية، سبتمبر 2018، ص77.

من خلال الجدول أعلاه يمكن القول أنه هناك أوجه اختلاف بين المعيار الولي للتدقيق والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 من حيث المضمون، ونجد ذلك في عدة عناصر، حيث نجد بعض النقاط فصّل فيها المعيار الجزائري ولم يفصّل فيها المعيار الدولي، فمن حيث الهدف نجده في مقدمة المعيار الدولي بصفة مركزة، غير أن الهدف من المعيار الجزائري ذكر في نقاط نموذج الرسالة فنجد أن المعيار الدولي لم يفصل فيها مثل المعيار الجزائري، ومن حيث مدة العقد فإن المعيار الجزائري حددها بثلاث سنوات طبقاً للقانون 10-01، غير أن المعيار الدولي لم يحدد مدة انتهاء التكاليف، كما نجد احتواء المعيار الدولي للتفسيرات وهو ما يفتقر له المعيار الجزائري، حيث تعتبر هذه التفسيرات مهمة من أجل الفهم الجيد في تطبيق المعيار.

من خلال ما سبق من تبيان لأوجه الاختلاف بين المعيارين الجزائري والدولي من حيث الشكل والمضمون، يمكن القول أن المعيار الجزائري جاء مطابقاً للمعيار الدولي في بعض النقاط سواء في الشكل أو المضمون، وجاء مخالفاً في نقاط أخرى، حيث أن الجهة المصدرة للمعيار الجزائري قامت بتكييف المعيار بما يلاءم البيئة الجزائرية وكذا حسب قوانين الدولة المعمول بها، حيث تفرّد المعيار الجزائري عن المعيار الدولي من خلال استعماله لمصطلح الكيان في إشارة إلى المؤسسة التي سيقوم المدقق بتدقيق قوائمها المالية، وهذا المصطلح مذكور في القوانين الجزائرية الخاصة بمهنة محافظ الحسابات مثل المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، ووضّح المعيار الجزائري الشروط المسبقة التي يجب الاتفاق عليها بين المدقق والكيان بصفة مفصّلة، كما أنّ هناك بعض التفاصيل التي اهتم بها المعيار الجزائري إذا ما قورنت بالمعيار الدولي¹.

¹ د. علي عبد الصمد عمر، أخلاقي راضية، معيار الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في بيئة التدقيق الجزائري "دراسة مقارنة مع المعيار الدولي". المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 10، جامعة المدية، سبتمبر 2018، ص 77-78.

خلاصة

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل فإن معايير التدقيق الجزائرية أعطت صورة جديدة لمهنة التدقيق، فإن لهذه المعايير أهمية قصوى ومن ضمنها معيار 210 حيث انه يساعد المدققين في القيام بأعمالهم بدقة كبيرة وحمائتهم من أي مسائلات قانونية وكيفية تحسين فعالية المؤسسة الاقتصادية والوصول الى الجودة، وأن هذه الأهمية هي التي عجلت في إصدارها وعدم البطء مثل ما هو موجود في واقع تطبيق المعايير في الجزائر .

الفصل الثالث

معيار التدقيق الجزائري رقم 210
في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد

أصبحت المؤسسة الاقتصادية في القرن الواحد والعشرين تعمل في ظل اقتصاد عالمي البقاء فيه للأقوى، وعالم تسيطر عليه التقنية العالية والتكنولوجية المتطورة واتساع دائرة المنافسة وعدم اليقين الاقتصادي، ومن بين المؤسسات التي لديها خبرة طويلة وسمعة جيدة وذات أداء عالي في مختلف المشاريع التي تنجزها "مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري". وهذا ما أوجب عليها الاعتماد على التدقيق الخارجي للحكم على مدى سلامة وصحة العمليات التي تقوم بها.

حيث يعد التدقيق الخارجي ذا أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة، وذلك لكونه نشاط يقوم به شخص مستقل من خارج المؤسسة يتميز بالكفاءة العلمية والعملية اللازمة، إذ يقوم بفحص الحسابات بطريقة موضوعية للتأكد من مدى صحة وصدق الإفصاح الذي تضمنته وإبداء رأيه بكل حرية واستقلالية وذلك بهدف الحفاظ على أموال المؤسسة وحقوق المساهمين.

سنتطرق الآن في الجانب التطبيقي إلى الدراسة السابقة لمذكرة "دور التدقيق الخارجي في تحسين الأداء المالي لمؤسسات القطاع الخاص" المقدمة من طرف الطالبين مرابطي عبد الكريم و بن لحسن عبد الله لسنة 2015-2016.

سنستعرض في هذا الفصل ومن خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول والذي عنوانه: تقديم مؤسسة "مرابطي لأشغال البناء والري" ونشاطها فسنتناول فيه التعريف بالمؤسسة، مجال نشاطها وأخيرا الهيكل التنظيمي الخاص بها

وفي المبحث الثاني والذي جاء بعنوان: منهجية إنجاز مهمة التدقيق في مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري.

أما في المبحث الثالث والأخير الذي جاء تحت عنوان: التدقيق الخارجي كوسيلة لتحقيق فعالية الأداء في مؤسسة مرابطي الشغال البناء والري.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة " مرابطي لأشغال البناء والري

المطلب الأول: تعريف مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري

مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري تأسست في 13 مارس 1998 يقوم نشاطها على المقاوله في مجال البناء والري ، ويقدر رقم أعمال المؤسسة بـ 493 390 840.00 ويقدر ربحها لسنة 2014/2013 بـ 32 068 839.00 وتصنف المؤسسة في الدرجة الخامسة للتخصص وعدد عمالها هو 13 عامل، ويوجد لديها مدقق داخلي يقوم بإعداد مختلف الإجراءات ومتابعة الفواتير والمستندات وإيصالها إلى المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) المتمثل في مكتب العفو وذلك للإشراف على مختلف عملياتها واستخراج في نهاية كل سنة جدول حسابات النتائج وذلك بالتعاون وتسهيل كل الطرق للمحاسب للحصول على المعلومات.

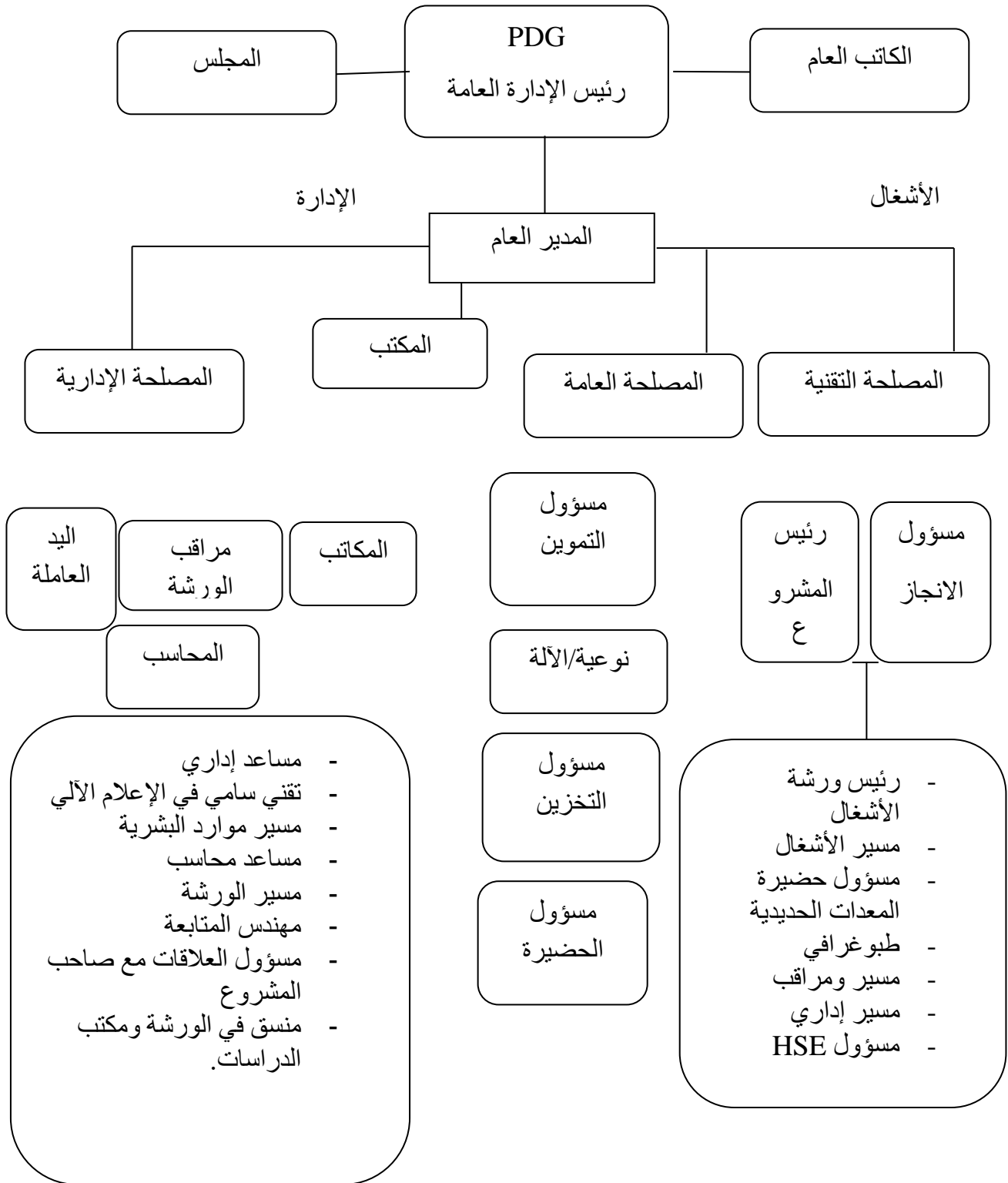
المطلب الثاني: مجال نشاط مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري

تتمثل المهمة الرئيسية للشركة في الأشغال المقاولاتية كالبناء والري وتتفرع إلى نشاطات أخرى هي :

تجارة متعددة ، الاستثمار ، الخدمات العامة ، المقاولات المختلفة ، الترقية العقارية ، الأشغال العمومية أشغال الطرقات والمطارات ، الأشغال الحضرية ، أشغال الغابات ، وضع الشبكات والمرافق الكهربائية والهاتفية بيع مواد البناء بمختلف أنواعها بالجملة والتجزئة ، مقاوله أشغال البناء والكهرباء والهاتفية ، بيع مواد البناء بمختلف أنواعها بالجملة والتجزئة ، مقاوله أشغال البناء والكهرباء الغاز ، محطة وقود توزيع المشتقات البترولية ، غسل وتشحيم السيارات ، مؤسسة النقل العمومي للمسافرين والبضائع والنقل الحضاري ، بيع الملابس والأحذية والأقمشة ، الأثاث المنزلي والأفرشة ، بيع المواد الغذائية ، تجارة المقايضة ، الخردوات والعقاقير ، مواد التنظيف والتجميل والنظافة الجسدية ، بيع الزجاج والرصاص ، نجارة الألومنيوم والبلاستيك والحديد ، الحفر والأشغال الريفية ، تركيب أجهزة الاتصال السمعية البصرية ، تركيب شبكات غاز المدينة ، تنظيم المعارض ، السياحة والفندقة وخدمات الإيواء بجميع أنواعها ، الرصاص ، كراء آلات الأشغال العمومية والبناء ، أشغال الفلاحة ، حفر الآبار ، بيع وتركيب أجهزة الضخ ولوازمها و المحركات المائية ، بيع عتاد الرش بأنواعه ، والتجزئة ذات الاستهلاك الواسع والتموين الفلاحي ، تسويق المنتج الفلاحي ، التجارة بالتجزئة والجملة للعتاد الفلاحي ، التجارة بالتجزئة والجملة لعلف الأغنام والمواشي ، تجارة الخضر والفواكه بالجملة والتجزئة ، تجارة العتاد والمواد البلاستيكية بالجملة والتجزئة ، تجارة الأغنام والمواشي والبقر الحلوب وتربيتها ، تجارة الأجهزة الكهربائية بالجملة والتجزئة ، بيع وإيجار الحافلات والشاحنات بمختلف أنواعها، بيع وإيجار السيارات الجديدة والمستعملة ، تجارة العقاقير الأواني المنزلية ، بيع قطاع غيار السيارات والشاحنات بالجملة والتجزئة ، الصيانة الميكانيكية ، إصلاح هياكل السيارات ، إصلاح كهرباء السيارات ، نقل السيارات والشاحنات والمعدات الثقيلة لكل المسافات ، التجهيزات البيداغوجية والعملية ، مكتبة مطبعة ، خردوات ، تجهيزات الصوت والصورة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل (01-03) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري



المصدر: مرابطي عبد الكريم وبن لحسن عبد الله، "دور التدقيق الخارجي في تحسين الأداء المالي لمؤسسات القطاع الخاص"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة أحمد، درارية أدرار، الجزائر، 2015-2016، ص 47.

المبحث الثاني: منهجية إنجاز مهمة التدقيق في مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري

حتى يقوم محافظ الحسابات بتنفيذ مهمته في المؤسسة فإنه يتبع منهجية معينة، وهذا تفاديا للوقوع في الأخطاء أو عدم قيامه بإنجاز مهمته على أكمل وجه، ونستطيع القول أن هذه المنهجية متماثلة لدى مختلف مدققي الحسابات، ولكن كل مدقق حر في إعداد برنامج عمله. وفي هذا المبحث سنتطرق إلى هذه المنهجية من خلال ما يلي:

- التعرف على مؤسسة
- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة.
- تنفيذ مهمة التدقيق في مؤسسة
- إعداد التقرير.

المطلب الأول: التعرف على مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري

خلال هذه المرحلة يقوم محافظ الحسابات بجمع كل الحقائق التقنية، التجارية، القانونية، الضريبية والاجتماعية وهذا حتى يتمكن من إصدار حكمه على المنتج النهائي لهذه المؤسسة والمتمثل في القوائم المالية. ويمكن تلخيص كيفية قيام المدقق هذه المرحلة من خلال النقاط الآتية:

الاطلاع على الوثائق الخارجية المتعلقة بالمؤسسة مما يسمح له من التعرف على محيطها من خلال التعرف على:

1. القوانين والتنظيمات والمميزات الخاصة بالقطاع الذي تنشط فيه والمتمثل في قطاع المقاوله في أشغال البناء والري؛
2. مكانة المؤسسة في السوق؛
3. هذا ما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين المؤسسات العاملة في هذا القطاع؛
4. معرفة التطور التاريخي لمؤسسة والهيكله والقواعد القانونية التي تخضع لها؛
5. التعرف عمى المسؤولين ومسيري مختلف المصالح مع إجراء حوار معهم ومع من سيشتغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة؛
6. معرفة الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة؛
7. التعرف على السياسات العامة للمؤسسة: الإستراتيجيات والأفاق المستقبلية؛
8. بعد تعرف محافظ الحسابات على مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري والمحيط الذي تعمل فيه، يبدأ بتنفيذ الأشغال المتعلقة بممارسة مهمته في هذه المؤسسة، حيث يقوم بإعداد ما يسمى بالملف الدائم أين يجمع المعلومات التي تتصف بالاستمرارية النسبية والتي تتغير على أساس زمني بعيد، كنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، القوائم المالية لثلاث السنوات السابقة، القانون التأسيسي للمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة، تقارير المدققين الخارجيين فبعد إعداد محافظ الحسابات للملف الدائم يكون قد تعرف على كل العوامل التي تؤثر على أوضاع المؤسسة والتي من شأنها تخلق مناطق الخطر بالنسبة لها.

المطلب الثاني: فحص نظام الرقابة الداخلية مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري.

خلال هذه المرحلة يقوم محافظ الحسابات بتقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها في مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري قصد الوقوف على آثارها على الحسابات والقوائم المالية، وينبغي التأكيد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمدقق فحص الحسابات. ويتم تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري من خلال خمسة (5) خطوات، والتي نستعرضها فيما يلي:

1. يقوم محافظ الحسابات بجمع والتعرف على مختلف الإجراءات المعمول بها في هذه المؤسسة والتي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية الخاص بها؛
2. بعد جمع مختلف الإجراءات، يحاول محافظ الحسابات فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق وذلك من خلال قيامه باختبارات الفهم أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائه وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه، *Test de conformité* لمختلف العمليات؛
3. بعد أن يقوم محافظ الحسابات بالتعرف على نظام الرقابة الداخلية وفهمه، أصبح في إمكانه إعطاء تقييم أولي لهذا النظام *Evaluation préliminaire du contrôle interne* وهذا من خلال استخراج مبدئياً لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير)، ويتم استعمال في هذه الخطوة- في الغالب - استمارات مغلقة *Questionnaires fermés* أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما ب"نعم" أو ب"لا" (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي)، وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة؛
4. يتأكد المدقق من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعال أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، وهذا ما يسمى باختبارات الاستمرارية، ونجد أن لاختبارات الاستمرارية أهمية قصوى فهي تسمح للمدقق بأن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلافاً؛
5. يقوم المدقق بالتقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية *Evaluation définitive du contrôle interne* من خلال الوقوف على نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري وسوء سيره باعتماده على اختبارات الاستمرارية، وهذا عند اكتشافه سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة،

هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي تكون من تصور المدقق التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام. وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها) نقاط الضعف ونقاط القوة (يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة *Document de synthèse* مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية، مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، وتمثل هذه الوثيقة بمثابة تقرير حول نظام الرقابة يقدمه المدقق إلى إدارة المؤسسة.

المطلب الثالث: تنفيذ مهمة التدقيق في مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري

في هذه المرحلة وعلى أساس المعلومات المحصل عليها في المرحلة الأولية، يخطط المدقق مهمته ويحدد العمليات والمواطن الحساسة والتي تحتاج إلى تدقيق أكبر، مع مراعاة الوقت وامتداد حدود التحقق مع اختيار التقنيات والوسائل الملائمة، فعلى سبيل المثال قد يلجأ المدقق إلى:

1. استجواب الأفراد المعنيين واعداد مخططات السير؛
2. اللجوء إلى العينات الإحصائية والملاحظات العينية.

فهذا البرنامج المفصل للأعمال سيصبح دليل للقيام بمهمة التدقيق، فالمدقق يمكنه الآن معرفة ما هي المهام الموكلة إليه (ماذا؟)، حسب خطة محددة (متى؟)، وأخيرا بأية تقنية (كيف؟).

فبعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية أي استخراج نقاط قوته وضعفه، يعاد النظر في برنامج التدخل، بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف. ويمكن الإشارة إلى ما يلي:

- أ. في حالة وجود نظام رقابة داخلي قوي فهذا يمثل دليلا مبدئيا على صحة الحسابات، لكنه غير كاف ولا بد من تدقيق مباشر للحسابات والقوائم المالية، وفي هذه الحالة يكتفي المدقق بالتأكد من:
 - عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش، تم إدخالها في العمليات الختامية التي يصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها، فقد تسجل مؤونات غير مبررة وقد تسوى حسابات خطأ؛
 - قيام المدقق بالتدقيق التحليلي Audit Analytique التأكيد من الأرصدة عن طريق المقارنة ودراسة تطورها من دورة إلى أخرى، وكذا القيام باختبارات السريانية Tests de validation والتي تتم عن طريق

طلبات المصادقة التي يقدمها المدقق مباشرة ودون وساطة للمتعاملين مع المؤسسة، وعن طريق الفحص المادي لموجودات المؤسسة.

- ب. أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية على المدقق توسيع برنامج تدخله، وذلك لما لنقاط الضعف من آثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات، وإذا استبعدنا سلبيات النظام الخطيرة جدا التي لا تسمح بالقيام بأي عمل أي عدم مواصلة العمل ورفض المصادقة على الحسابات والقوائم المالية، فإن على المدقق:

- تدعيم الاختبارات التي كان يتوقع القيام بها في حالة وجود النظام؛
- إضافة اختبارات متممة للاختبارات السابقة.

تنجز هذه المرحلة في خطوتين، تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية والقيام باختبارات السريانية والتطابق.

➤ السريانية والتطابق (Test de validation et de cohérence)

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمدقق التحقق أولاً من مدى تجانس وتطابق المعلومات المحاسبية والمعلومات حول العمليات المنجزة، ويكمن الهدف هنا اكتشاف فيما إذا كان هناك انحراف ما بين ما هو مسجل وما هو منفذ. وتتم اختبارات التطابق والتجانس عن طريق الاطلاع على:

- موازين المراجعة؛
- فحص سريع للقيود الكبيرة وتدقيق العمليات الممركزة؛.
- محاضر اجتماعات إدارة المؤسسة؛
- العقود التي قامت بإمضائها المؤسسة؛
- الموازنات... الخ.

بالإضافة إلى القيام بالتدقيق التحليلي للحسابات والذي يعتمد على أسلوب المقارنة ما بين السنوات، مثلاً القيام بمتابعة تطور:

- الهامش الإجمالي؛
- نفقات المستخدمين؛
- اهتلاك الاستثمارات؛
- النفقات المالية... الخ.

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

- الوثائق الداخلية : وتتمثل في الفواتير، سندات (مذكرات) الاستلام أو التسليم، ملف الجرد المستمر لقيم الاستغلال... الخ؛

- إرسال طلبات المصادقة (Demandes de confirmation): وهي قصد تأكيد أو نفي العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة والتي تمت معهم، مثل الزبائن، الموردين والبنوك. كما يقوم المدقق بإرسال طلبات مصادقة لأطراف أخرى طلباً لمعلومات حول المؤسسة التي يدققها، مثل المحامين فيما يخص النزاعات المحتمل أن تكون مع الغير، المستخدمين ومصالح الرهن العقاري فيما يخص العقارات؛

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

المطلب الرابع: إعداد التقرير

تتمثل المرحلة النهائية للتدقيق في مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري في إعداد تقرير نهائي والذي قام بإعداده محافظ الحسابات، والذي هو بمثابة ملخص لما قام به طيلة فترة تواجده

بالمؤسسة. ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم ورأي المدقق فيما يخص نظام المعلومات في المؤسسة.

ويمكن تقسيم المرحلة النهائية لعملية التدقيق إلى جزأين متتالين ومتكاملين، كالتالي:

الفرع الأول: الاجتماع النهائي

ويضم كل من محافظ الحسابات وأعضاء مجلس إدارة المؤسسة، وتتجلى أهمية الاجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي تحصل المؤسسة أن يتعرفوا على شكوك وتحقيقات المدقق وإمكانية مناقشتها.

أثناء هذا الاجتماع يحاول محافظ الحسابات عرض المشاكل والتوصيات، استنادا إلى الأولويات ودرجة الأهمية، فالمدقق يسعى دائما إلى تجنب إعطاء الأهمية للأمور البسيطة والتي تعتبر مشاكل وهمية Faux Problèmes بل يسعى دائما إلى عرض المشاكل المستعصية والأمور الهامة. ويتطلب نجاح الاجتماع أو المقابلة النهائية تحضير جيد، من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات:

1. العرض

يكشف من خلاله المدقق على كل نقاط القوة والضعف مرفقة باستدلالات وبيانات، فلا داعي للتأكيد والحكم دون إثبات مستمد من تحقيق مهمة التدقيق، وأثناء العرض يتدخل جميع المشاركين في الاجتماع كل حسب تخصصه ومسؤوليته، فهكذا يكون العرض واضحا وشفافا.

بعد الانتهاء من العرض تأتي مرحلة حساسة ودقيقة والمتمثلة في نقد ومناقشة توصيات وملاحظات محافظ الحسابات، والتي غالبا ما تكثر فيها المعارضات والانتقادات.

2. المعارضة:

عندما يصادف محافظ الحسابات معارضة من مجلس إدارة المؤسسة، يجد نفسه أمام حالتين هما:

- أ. إما أن يكون المدقق قادرا على الاستدلال والاستحضار يثبت حكمه ونتائجه، وفي هذه الحالة تنتهي المعارضة مباشرة؛
- ب. وإما أن يتمتع المدقق لعدم وجود أدلة كافية أو عدم تصنيفها وترتيبها كفاية للاستدلال بها، وفي هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر تلك الملاحظة أو النقطة المنتقدة في تقرير التدقيق، وذلك لصالح الطرفين .

أما إذا كان المشكل خطيرا ومعتبرا فإنه يتم توقيف الاجتماع وتأجيله ريثما يتحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية قبل الإدلاء بالحكم النهائي.

لكن في كل الأحوال، سيواجه محافظ الحسابات معارضة مجلس إدارة المؤسسة دوما، مهما كانت الظروف والتوصيات، ذلك لأن من طبيعة هذا المجلس عدم قبول النقد والحلول المقترحة من

المدققين، مما يدفع بالمدقق إلى تغيير البعض منها بقناعة طبعاً. يمكن أن نضيف سبباً آخر يدفع مجلس إدارة المؤسسة بمعارضة تحليل المدقق، وهو كون أن هذا الأخير ليس بالضرورة خبير أو أخصائي في مجال المؤسسة مما قد يؤدي إلى اقتراح حلول غير مناسبة للمشاكل. لكن بوجود جو ملائم يحول بين كل من المدقق ومجلس إدارة المؤسسة، يمكن أن يقترح مسؤولي المؤسسة بعض الحلول التي توجه وتزيد من صحة التوصيات الأولية للمدقق. واستناداً على ذلك تؤخذ المعارضات والانتقادات كمصدر قوة لتزويد المدقق بخبرة وتحكم أكثر في الأوضاع.

هذا وقد تأخذ المعارضة وأجوبة مجلس الإدارة شكلاً كتابياً، حيث يرسل هذا الأخير للمدقق وثيقة رسمية تشمل كل الملاحظات والأجوبة على التوصيات الخاصة بمهمة التدقيق في المؤسسة

الفرع الثاني: تقرير التدقيق

يعتبر تقرير محافظ الحسابات المنتج النهائي لمهمة التدقيق، إذ ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق حول وضعية المؤسسة، فمن خلال هذا التقرير يقوم المدقق بحصر مواطن القوة والضعف للنظام، كما يحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة، التي من خلالها يضع التوصيات والاقتراحات الممكنة.

وهكذا، وبعد الاجتماع النهائي الذي تم فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في تقرير التدقيق، وبعد أن يتحصل المدقق على أجوبة مجلس إدارة المؤسسة بشكل رسمي، يمكن للمدقق أن يشرع في كتابة التقرير النهائي لمهمته.

ويختلف إعداد التقرير حسب هدف التدقيق، فنميز بين: تقرير الحصيلة للأوضاع بصفة عامة، وتقرير مفصل ومطول يشمل على دورات وفصول حسب نوعية تدخلات المدقق. لكن وبصفة عامة، فالنقرير يشكل وثيقة رسمية ومصدراً للمعلومات، كما يعتبر أداة عمل للمدققين والمسيرين على حد سواء، وعلى هذا يتم توضيح في التقرير ما يلي:

1. تقييم نظام المراقبة الداخلية؛
2. الكشف عن الأوضاع السائدة، مع وجود الأدلة والقرائن الكافية للحكم النهائي عملياً؛
3. اقتراح توصيات وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات؛

أما عن الشكل، فعموماً يبني على النحو التالي:

- أ. صفحة أو مستند الإرسال؛
- ب. فهرس، مقدمة، خلاصة؛
- ج. نص التقرير حيث نجد فيه: عرض النتائج، التوصيات وأجوبة أعضاء مجلس الإدارة؛
- د. الخاتمة، خطة التحقيق والتدخلات والملاحق.

المبحث الثالث: التدقيق الخارجي كوسيلة لتحقيق فعالية الأداء في مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري

تسعى مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري دوماً للارتقاء بأدائها وهذا حتى تضمن لنفسها البقاء والاستمرارية، فالأداء يعتبر من بين الركائز الأساسية التي تبنى عليه المؤسسة ككل، وهذا سواء تعمق الأمر بالأداء المالي أو غير المالي. وحتى تضمن مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري ما تصبو إليه فهي تمارس الرقابة على مستوى كل مستوياتها التنظيمية، وهذا سواء أن تعمق الأمر بالمدقق الداخلي أو مراقب التسيير أو محافظ الحسابات. وفي هذا المبحث سنحاول تبين مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحقيق فعالية الأداء في هذه المؤسسة، حيث سنتطرق إلى :

- توصيات المدقق الخارجي لتحقيق الأداء الفعال والكفاء في مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري .
- محافظ الحسابات وكيفية تحقيق الفعالية الأداء في مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري .

المطلب الأول: توصيات المدقق الخارجي لتحقيق فعالية الأداء في مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري

يمكن ترجمة مستوى الأداء الذي تتمتع به مؤسسة مرابطي الشغال البناء والري من خلال الارتفاع المستمر في نتائج أعمالها ونشاطاتها، فمؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري تعتبر من بين المؤسسات الرائدة في قطاع المقاولاتية بولاية أدرار، فمن خلال تحكّمها في أدائها.

وبغية تحقيق الأهداف المسطرة، وسعي المؤسسة إلى تطوير أدائها وتحسينه، قامت بتعيين مدققين خارجيين والمتمثلين في خبير في المالية وآخر في الإدارة وذلك لتشخيص وتقييم أدائها الكمي، حيث تم استخلاص نقاط الضعف ونقاط القوة للمؤسسة والتي يمكن حصر أهمها فيما يلي :

1. نقاط القوة:

- تتميز مؤسسة بوضعية مالية جيدة؛
- موقعها التجاري كان جيد وهذا بفضل إنهاء المشاريع في الأجل المحددة مما اكسبها سمعة في هذا المجال.

2. نقاط الضعف:

- الموارد البشرية بحاجة إلى التأهيل؛
- فائض في عدد العمال؛
- نظام تسيير المعلومة ضعيف؛
- ضعف نظام حساب التكاليف؛

في ظل التشخيص العام الذي قام به المدقق الخارجي تم اقتراح مجموعة من المشاريع والتي عادت بفائدة كبيرة للمؤسسة. وفيما يلي سوف نقوم بذكر المشاريع التي قامت المؤسسة بتنفيذها والنتائج التي تم تحقيقها من وراءها.

➤ تبني أسلوب التكاليف حسب الأنشطة ABC:

تسعى المؤسسة من وراء هذا المشروع إلى تحقيق هدف رئيسي والمتمثل في الحصول على مشاريع استثمارية وبسعر تنافسي، هذا ما يستوجب معرفة أسعار تكاليف المشاريع، وكذا التحكم في سعر تكلفة المشروع، وتم تطبيق في المؤسسة في ثلاث خطوات أساسية هي :

الخطوة الأولى: تكوين الموظفين العاملين على أسلوب ABC لتمكينهم من فهم وتنسيق وتنفيذ الأسلوب؛

الخطوة الثانية: والمتمثلة في النقاط الآتية:

- تحديد وتحميل الأنشطة والعمليات؛
- تمييز الأنشطة والعمليات؛
- تخصيص الموارد للأنشطة العملية .

الخطوة الثالثة: تشكيل نموذج المحاكاة، ووضع مواصفات لنظام إدارة المصاريف.

➤ مشروع التدريب على تقنيات الإدارة الحديثة:

حيث سمح بتحقيق ما يلي :

- ضمان تسيير عملي كفاء لمختلف الأنشطة والوظائف عمى مستوى المؤسسة؛
- الحصول على تقنيات وطرق التسيير الحديثة؛
- العمل الجماعي.

أهم النتائج التي تسعى إلى تحقيقها المؤسسة من خلال تنفيذ هذا المشروع:

- تقييم نقاط الضعف ونقاط القوة للتنظيم الداخلي للمؤسسة والتعرف على الكفاءات؛
- حيازة الأدوات والوسائل، الطرق ومؤشرات القيادة؛
- ترسيخ ثقافة التحسين النظامي المستمر.

➤ بالإضافة إلى المشاريع السابقة الذكر والتي تنفيذها حسب التواريخ المذكورة، نشير إلى أن المؤسسة تقوم بإرسال موظفيها في بعثات للتعلم وتلقي فنيات التسيير والإدارة في مختلف الميادين:

المالية، الإدارية، التسويق، التدقيق، المحاسبة... الخ، وهذا بهدف ضمان تأدية المهام الموكلة لهم بكل إتقان .

المطلب الثاني: المدقق الخارجي وكيفية تحقيقه لفعالية الأداء في مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري.

إن التحليل الجيد للمظاهر والتدقيق في كيفية سيرها داخل المؤسسة، يمكن أن يحدد مختلف مراحل التدخل لبرنامج عمل محافظ الحسابات، فاحترام الإجراءات والبحث المستمر في تحسينها يسمح بتخفيض المخاطر المحيطة بالمؤسسة.

وعلى إثر ذلك، فلا بد من توجيه صحيح لتدخلات محافظ الحسابات بمعنى آخر، يجب أن يركز هذا الأخير على العمليات والوظائف الأكثر تعرضاً للخطر. وهناك عاملان يساعدان على توجيه عمله في المؤسسة.

1. أهمية العمليات: ومن أمثلة ذلك: المشروع الذي يحقق أكبر إيرادات مالية، المشروع الأكثر حصة في الميزانية، الطاقة البشرية المعتبرة في المؤسسة، حجم الاستثمارات الخ؛
2. الطابع الجديد: استثمار جديد أو بعث مشروع جديد الخ.

ومن جهة أخرى، يعتمد محافظ الحسابات على تقييم جيد لنظام المراقبة الداخلية وتحديد مدى فعاليته، ليتسنى له تنفيذ عملية التدقيق في العمليات ذات الاهتمام الكبير في المؤسسة، والتي تحتاج إلى مراقبة دورية وبالتالي اكتشاف الأخطاء، والعمل على تصحيحها في الوقت المناسب. هذا، ويعتمد محافظ الحسابات على فحص وتحليل لعينات إحصائية ضمن مجموعة داخل المؤسسة (عمليات، أفراد، أجهزة الخ). كما قد يعتمد الفحص على نتائج العمليات كمردودية استثمار معين.

لكن رغم ذلك، فإن خبرة محافظ الحسابات ولو أنها ليست متخصصة في جميع الميادين، تسمح بتحقيق مهمة تدقيق كاملة وناجحة، وسبب ذلك، هو تعود محافظ الحسابات على طرح الأسئلة المناسبة تساعده في كشف الحقائق والمشاكل وعلى إيجاد الحلول. وبناء على ما سبق، يتضح أنه وفي غالب الأحيان يكون محافظ الحسابات أدري بحقيقة العمليات أكثر من الإدارة نفسها، فعند قيامه بتنفيذ مهمته في المؤسسة يكشف عن سوء تنفيذ وتطبيق الإجراءات المحددة للقيام بمختلف العمليات، لذلك فمن مهام محافظ الحسابات هو إبلاغ الإدارة بالأوضاع الحقيقية للمؤسسة. كما قد يحاول إقناع الإدارة بعدم ملائمة الإجراءات الموضوعية بالظروف ونوع العمليات المحققة فيها.

وعليه، فلا بد من التنسيق وإيصال والمعلومات بين الإدارة وأجهزة التنفيذ وإلا فإن جهود محافظ الحسابات ستذهب سدا وبدون جدوى. ويتم تحديد قواعد التسيير الداخلية للمؤسسة عند وضع السياسات العامة، فمحافظ الحسابات بصفته خبير في سير العمل داخل المؤسسة، يمكنه تحليل وإيجاد أجوبة لبعض المشاكل المطروحة. فخبرة وكفاءة محافظ الحسابات عند تحليل وتفسير الأوضاع لا تكفي لحل مشاكل وتجنب المخاطر، إذ لا بد من وجود الدعم من طرف إدارة المؤسسة: كتوفير الأوضاع الملائمة للقيام بمهمته، توفير كل المعلومات التي يطلبها، إعطاء الأهمية لأعماله والأخذ بتوصياته مهما كان عمقها.

فالحقيقة أن أي خلل في نظام الرقابة الداخلية يرجع إلى مسؤولية الإدارة، إما عند تصميم مخطط لنظام الرقابة الداخلية أوفي عمليات التسيير أوفي اختيار الكفاءات، لذلك لا بد من مراجعة المراحل الإدارية وكيفية استنادها على المعلومات لاختيار البرامج والسياسات الملائمة. أما إذا كان الخلل في تطبيق إحدى العمليات أوفي إعداد القوائم المالية فعلى محافظ الحسابات تحضير برنامج للمتابعة والمراقبة عن قرب لهذه العمليات. وكخلاصة للقول، نشير إلى أن عملية التدقيق الخارجي ما هي إلا مجموعة من المراحل التي يقوم بتنفيذها محافظ الحسابات داخل المؤسسة، والتي من خلالها يتم الحكم على مدى تحكم إدارة المؤسسة في أداء كل الوظائف والأنشطة الأساسية في المؤسسة: البيع، الشراء، التسويق، الإنتاج، التموين، الموارد البشرية، الخزينة.... الخ.

فبعد تنفيذ هذه المراحل وكذا الاختبارات المناسبة، سيكون باستطاعة محافظ الحسابات أن يحكم نهائياً على درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية والتسيير في المؤسسة. بمعنى آخر، سيميز بين:

(أ) مواطن القوة: المحققة والمطبقة في المؤسسة؛

(ب) مواطن الضعف: الناتجة إما :

- عن نقائص وأخطاء في إعداد النظام؛

- أو تنفيذ خاطئ للإجراءات.

والتدقيق عن أسباب الانحرافات سيدفع بمحافظ الحسابات إلى إيجاد بدائل وحلول حقيقية، بصفته محقق ومدقق في كل كبيرة وصغيرة لتفسير الأوضاع، واقتراح هذه البدائل والحلول على إدارة المؤسسة، وفي الأخير يتجسد عمل محافظ الحسابات عند تحرير التقرير والذي يتضمن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة وصدق المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.

المطلب الثالث: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

يهدف المعيار الجزائري للتدقيق NAA رقم 210 إلى توضيح كيفية إعداد رسالة المهمة من خلال إظهار ما تحتويه الرسالة والهدف من إعدادها وهذا حفاظاً على حقوق المدقق وكذا الاتفاق على شروط المهمة من قبل البدء بها حتى تكون الإدارة على علم بكل الشروط ولا يحدث هناك أي سوء تفاهم خلال القيام بالمهمة من طرف المدقق الخارجي الذي يساهم بدوره في تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية.

حيث يتمثل محتوى رسالة المهمة فيما يلي:

1. 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 استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق¹؛
 - قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛
 - مخطط وتنفيذ التدقيق؛
 - نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق وكذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط 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 بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان؛
- الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق، وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

من جهة أخرى، لا سيما في الحالات التالية:

- بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء؛
- إشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان؛
- التعامل مع المدقق السابق، وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

يجب أن تحتوي رسالة المهمة على الأحكام المتعلقة بها.

2. التدقيقات المتكررة

- أ. 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.
- ب. يحدد المدقق أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغته لاسيما عند²:
- وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة حيال طبيعة ونطاق تدخلات المدقق؛

¹ المقرر رقم 002، وزارة المالية، المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص6
² المقرر رقم 002، وزارة المالية، المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص ص6-7.

- مواجهة المدقق لمشاكل خاصة لدى مباشرته لأعماله؛
 - حدوث تغييرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على الحكم في المؤسسة أو المساهمين؛
 - ملاحظة تطور في طبيعة وأهمية نشاطات الكيان؛
 - وقوع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق.
- ج. تدمج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة، أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية.

➤ **بالإضافة إلى رسالة المهمة هناك تعديل متعلق بأحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية وذلك حسب الآتي:**

- أ. يجب على المدقق أن لا يقبل تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك. مثال، لا يمكن للإدارة أن تطلب تحديد مهمة التدقيق إذا كان الهدف من ذلك هو تجنب الحصول على رأي مع التحفظ حول جوانب معينة.
- ب. قبل انتهاء مهمة التدقيق، و إذا طُلب 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.
- ج. إذا وافق المدقق على تعديل أحكام مهمة التدقيق إلى مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها فيجب على هذا الأخير والإدارة وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة أو تحت أي شكل آخر مناسب للاتفاق الكتابي.

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

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

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

➤ **خصوصيات أخرى:**

- أ. في حالة التدقيقات المشتركة حيث تمنح المهمة إلى عدة مدققين فإن هؤلاء إما يعدون رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية.
- ب. في حالة رسالة المهمة المشتركة فإن هذه الأخيرة يجب أن تحدد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين وميزانية الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم.
- ج. 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.

د. عندما يقوم المدقق باختيار إعداد رسالة مشتركة يجب أن يطلب من الكيان الأم التأكيد خطيا أن جميع الكيانات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة، كل فيما يخصه¹.

شكل رقم (03-02): نموذج عن رسالة المهمة

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

رأسية المكتب:

رقم الاعتماد:

رقم التسجيل في الجدول:

العنوان:

الهاتف/الفاكس:

المكان والزمان

موجه إلى إدارة الكيان

سيده/سيدي،

في إطار عهدة محافظ حسابات 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 انتظام وصحة والصورة المطابقة التي تقدمها حسابات شركتكم.

وسيجسد بتحرير تقارير إبداء الرأي وتقارير خاصة كما ينص عليها القانون التجاري والقانون رقم 01-10 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 احتواء الحسابات على اختلالات معتبرة.

¹ المقرر رقم 002، وزارة المالية، المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص 7، 8.

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 على أن أشير أنه نظرا لتقنيات السبر وحدود أخرى مرتبطة للتدقيق وكذلك تلك المتعلقة بسير كل نظام محاسبة ومراقبة داخلية فإن خطر عدم اكتشاف اختلالات 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 الانحرافات المعتبرة، يمكن تحديدها.

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

3. مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للكيان

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

- 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 الاجتماعيون ملزمون كذلك ب :

- 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 والذي 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 الاجتماع المخصص لإقفال الحسابات.

لكن سأندخل مسبقا، من حين لآخر، حول المشاريع التي ستعد وتعرض على الهيئات المتداولة.

سأكون ممتنا بتلقي إرسالكم: (على سبيل المثال)

الاستدعاءات المرسله وفق الآجال المحددة في القانون التجاري؛

قائمة بالاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها؛

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

4. مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي:

جانفي:

فيفري:

الخ:

هذا المخطط سيعد كل سنة بالتشاور الوثيق مع مصالحكم. بيد أنني ألفت انتباهكم إلى أن احترام الرزنامة يتوقف على افتراض 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 اعتمد على تعاونكم التام وكذا مستخدميكم حتى يتاح لي الحصول على مجموع الوثائق المحاسبية والمعلومات الضرورية في الآجال المعقولة.

سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية للكيان.

ستتم مساعدتي في مهمتي من طرف :

(تحديد الهوية، المؤهلات المهنية والمركز).

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

5. رسالة التأكيد

تجنبنا 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 اتجاه الغير أو المنازعات الجارية أو المحتملة قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية أو، إذا لم يكن بالإمكان إدراجها، قد تم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية (الملحق).

6. الأتعاب

لقد اتفقنا على تحديد أتعابي ب.....دج خارج الرسم والنفقات.

وفقا لرزنامة المهمة فإن أتعابي ستتم فوترتها كالتالي:

(وضع رزنامة الفوترة والدفع)

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

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

تقبلوا مني، سيدتي/سيدي، خالص عبارات التقدير والاحترام

محافظ الحسابات

الكيان

التاريخ:

سيدة/سيد:

الوظيفة:

المصدر: المقرر رقم 002، وزارة المالية، المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص ص 9-12.

خلاصة

بناء على ما تم التطرق إليه في هذا الفصل من خلال الدراسة السابقة لمؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري حيث تعتبر من بين المؤسسات الرائدة في مجال المقاولاتية والأشغال على المستوى المحلي، وبفضل حنكتها واستراتيجيتها وأدائها المتميز تمكنت من الحصول على مشاريع خارج الولاية واكتساب مكانة فيها. وبالتالي فإن هذه المؤسسة تسعى دوماً إلى اكتساب ميزة تنافسية وذلك نتيجة لحرصها على إكمال المشاريع في الأجل المحددة. تقوم مؤسسة مرابطي لأشغال البناء والري بتعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة، وهذا حسب ما ينص عليه القانون، ويكون ذلك بهدف المصادقة على حساباتها من طرف المدقق الخارجي الذي يلعب دور كبير في تحسين أدائها من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من جهة، وتقديمه للنصائح والتوصيات والاقتراحات من جهة أخرى وسواء ذلك بإرادته أو بطلب من إدارة المؤسسة.

خاتمة عامة

من خلال دراستنا لموضوع "مساهمة التدقيق الخارجي وفق المعيار الجزائري NAA 210 في المؤسسة الاقتصادية" تبين أن الاهتمام بموضوع المعايير الجزائرية للتدقيق أصبح أمراً ضرورياً لنجاح مهمة المحافظ الحسابات و إن معايير التدقيق الجزائرية وبالأخص معيار التدقيق الجزائري "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" الذي يساعد في تطوير مهمة التدقيق الخارجي ودعمها وتوفير درجة عالية من الثقة في تقارير المدقق الخارجي، ومن ثم تساعده على زيادة مصداقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية التي تم تدقيقها، ففيما سبق كان ينظر إلى التدقيق الخارجي على أنه وسيلة لاكتشاف الأخطاء والانحرافات التي يتم ارتكابها من طرف المؤسسة وهذا من خلال تدقيق مختلف السجلات والدفاتر والبيانات المحاسبية والقوائم المالية أي ما يسمى بالتدقيق المالي، لكن حالياً أصبح للتدقيق الخارجي دور كبير ومهم فيما يخص تطوير وتحسين الأداء في المؤسسة وتحقيق فعاليته. وقد تم الخوض في النهاية إلى جملة من النتائج والتوصيات، مع ذكر مجموعة من المواضيع والتي يمكن أن تكون إشكاليات لدراسات مستقبلية.

نتائج اختبار الفرضيات

توصلنا لإثبات الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة وقائية يقلل من احتمال الوقوع في الأخطاء

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسات، كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية، وذلك من خلال تطبيق المدقق الخارجي لما جاء في الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق، وذلك بغرض التحقق من ملائمة المعلومات الموجودة في الكشوف المالية الخاصة بالمؤسسة قيد التدقيق بما هو موجود في الواقع، فهذا سوف يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف والخلل في إدارة المؤسسة في الوقت المناسب والقيام بوضع الطرق المثلى لمعالجته قبل انتشاره، وهذا يبين أن بتطبيق التدقيق الخارجي سوف يكون هناك مزيداً من الرقابة ومزيداً من الحد من الغش والتزوير والتقليل من احتمال الوقوع في الأخطاء "وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى"

الفرضية الثانية: يساهم المدقق الخارجي في تحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام للمؤسسة "الاستمرارية" وذلك من خلال تقرير الذي يقوم بإعداده.

يسعى المدقق الخارجي إلى اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش عن طريق التحقق من صحة وسلامة البيانات المالية للمؤسسة وبالتالي تتمكن المؤسسة من خلال التقرير الذي يعده إلى تحقيق أهدافها المسطرة والمتمثلة أساساً في الاستمرارية "وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية"

الفرضية الثالثة: يهدف معيار التدقيق الجزائري NAA 210 من خلال رسالة المهمة إلى تبيان مسؤوليات وواجبات المدقق الخارجي وضمان حقوقه.

يتطلب المعيار رقم 210 "الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" ضرورة اتفاق مدقق الخارجي مع المؤسسة على شروط المهمة على أن يتم توثيق هذا الاتفاق في صورة رسالة المهمة التي توضح

بدقة مسؤوليات كلا الطرفين التي سيلتزمان بها خلال فترة التدقيق "وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة"

نتائج الدراسة

أظهرت الدراسة جملة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- عمل المدقق الخارجي مضبوط بمجموعة من الحقوق والواجبات التي يتحمل على أساسها مجموعة من المسؤوليات؛
- يتبع المدقق الخارجي أثناء قيامه بمهمته مجموعة من الخطوات والإجراءات التي نص عليها إجراءات معيار التدقيق الجزائري رقم 210؛
- الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يساعد المدقق على القيام بعملية التدقيق بأكثر كفاءة من خلال تطبيقها؛
- تطبيق هذه المعايير لها أثر إيجابي وفعال في الحصول على فرص استثمار جديدة للمؤسسات؛
- نجاح وتطور مهنة التدقيق في الجزائر يتوقف على درجة تطبيق هذه المعايير الجزائرية أو في الحصول على تمويلات خارجية نتيجة جودة مخرجات عملية التدقيق؛
- يهدف المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 إلى توضيح كيفية إعداد رسالة المهمة، من خلال إظهار ما تحتويه الرسالة والهدف من إعدادها وهذا حفاظا على حقوق المدقق وكذا الاتفاق على شروط المهمة من قبل البدء بها حتى تكون الإدارة على علم بكل الشروط ولا يحدث هناك أي سوء تفاهم خلال القيام بالمهمة من قبل مدقق الحسابات.
- هناك انتقادات للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 حيث جاء المعيار بصفة مركزة ولم يتبع بالتفسيرات التي توضح المعيار وكيفية تطبيقه، كما هو حال المعيار الدولي، كما أن الجهة المصدرة لهذا المعيار لم تقم بدورات تكوينية من أجل شرح فحوى المعيار للمتخصصين والمهتمين بهذا المجال.

الاقتراحات

- على ضوء النتائج المتوصل إليها نضع الاقتراحات التالية:
- التزام إدارة المؤسسة بالاقتراحات والتوصيات التي يقدمها المدقق الخارجي لأنه يملك الخبرة المهنية والمؤهلات الكافية في مجال عمله؛
- ضرورة إرفاق المعيار الجزائري للتدقيق بتفسيرات توضح المعيار وكيفية تطبيقه.
- القيام بدورات تكوينية من أجل شرح فحوى المعيار خاصة للمتخصصين والمهنيين المهتمين.
- وضع برنامج خاص بمهمة المدقق الخارجي داخل المؤسسة موضوع التدقيق وذلك من أجل تسهيل عمله
- التدريب المهني والعملية للقائمين بالتنفيذ وفقا لبرامج تدريبية متخصصة ومستمرة؛
- إقامة ملتقيات دورية للمراجعين بغية اطلاعهم بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة بغرض تحسين جانب الممارسة؛

- العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الخارجي وتفعيل دورها لمالها من تأثير إيجابي في قياس وتحسين جودة المعلومات المالية خاصة من حيث الدقة والمصداقية.

آفاق الدراسة:

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

- مدى تطبيق المدقق الخارجي لمعيار التدقيق الجزائري رقم 210
- دراسة مقارنة بين معيار التدقيق الدولي ومعيار التدقيق الجزائري ذو الرقم 210 ومدى إسهامه في جلب استثمارات أجنبية للجزائر.
- واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر.
- دور المعيار الجزائرية للتدقيق NAA 210 في تفعيل مهمة محافظ الحسابات.

أولاً: الكتب

- 1- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية -، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للطباعة والنشر، 2000.
- 2- د. عمر صخري، كتاب "اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية/بن عكنون-الجزائر، الطبعة الرابعة 2006.
- 3- أمين السيد أحمد لطي، المحاسبة والمراجعة الدولية، طبعة 01، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2010.
- 4- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، الطبعة الأولى، عمان، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009.
- 5- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999.
- 6- د. احمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 7- د. اسماعيل عرباجي، كتاب "اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية-بن عكنون-الجزائر، الطبعة الأولى، 1996.
- 8- د. عبد الرزاق بن حبيب، كتاب "اقتصاد وتسيير المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون- الجزائر، طبعة 2002.
- 9- د. عزيزة بن سميحة، "اقتصاد المؤسسة" - الجزء الأول-، الطبعة الأولى، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2017.
- 10- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 11- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.
- 12- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، تدقيق الحسابات (01)، دون طبعة، عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، دون تاريخ.
- 13- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006.
- 14- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
- 15- محمود بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008.
- 16- مراد حسين العلي، معايير التدقيق الدولية، طبعة 01، الأردن، دار غيداء للنشر والتوزيع، 2015.
- 17- نوال صالح بن عمارة، المراجعة والرقابة في المصارف الإسلامية، طبعة 03، الجزائر، دار وائل للنشر، 2013.

ثانياً: مذكرة التخرج

- 1- بشيرة نين - لطيفة بوترة - منى مجودة، "دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي-، السنة الجامعية 2017-2018

- 2- زينب براهيمى، أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية-المسيلة، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف- المسيلة، 2018/2019.
- 3- سداوي سامية، "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة"، جامعة عبد الحميد ابن باديس-مستغانم، السنة الجامعية 2014/2015.
- 4- شائثور مختارية، "تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة" مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد ابن باديس-مستغانم، السنة الجامعية: 2016/2017
- 5- صلاي أنيسة، "دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تسيير المؤسسة"، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ، 2017-2018.
- 6- مرابطي عبد الكريم وبن لحسن عبد الله، "دور التدقيق الخارجي في تحسين الأداء المالي لمؤسسات القطاع الخاص"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة أحمد درارية أدرار، الجزائر، 2015-2016.
- 7- نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية، تخصص التدقيق المحاسبي، بسكرة، جامعة محمد خيضر ، 2011/2012، بالاعتماد على :-dspace.univ-biskra.dz:8080/jspui/handle

ثالثا: أطروحة دكتوراة

- 1- آسيا هيري، "فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق"، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه ، جامعة احمد دراية ،أدرار، السنة الجامعية 2017/2018.
- 2- د رحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية -فرع نقود ومالية-، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004/2005.

رابعا: محاضرات

- 1- د. لياس قلاب ذبيح، محاضرات في مقياس: التدقيق المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم علوم التسيير-، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2019- 2020.

خامسا: مجلات

- 1- د. علي عبد الصمد عمر، أخلادي راضية ، معيار الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في بيئة التدقيق الجزائري "دراسة مقارنة مع المعيار الدولي". المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 10 ، جامعة المدية

سادسا: القوانين والمراسيم

- 1- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
- 2- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

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

الملاحق

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

مثال: نموذج رسالة مهمة محافظة الحسابات

رأسية المكتب:

رقم الاعتماد:

رقم التسجيل في الجدول:

العنوان:

الهاتف/الفاكس:

المكان والزمان

موجه إلى إدارة الكيان

سيد/سيدة

في إطار عهدة محافظ حسابات لكيانكم، أذك أنهاء الأحكام المتعلقة بمهنتي لأجل السنوات
1+، 2+،

1. هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية

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

و سيجسد بتحرير تقارير إيداء الرأي وتقارير خاصة كما ينص عليها القانون التجاري
والقانون رقم 01-10 المتعلق بسفن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
والتصوص المنبثقة.

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

أذكركم في هذا الإطار أن التدقيق يتمثل في فحص من خلال سير، العناصر المتفحة التي
تور المعطيات المعنوا في الكشوف المالية.

يتمثل التدقيق أيضا في تقييم العياد المحاسبية المتبعة، التقديرات المعيرة المتخذة لإقلال
الحسابات وتقدير محتوى وعرض الكشوف المالية وكذلك المعلومات المقدمة.

2. مسؤولية محافظ الحسابات

يستوجب علي أن أشير أنه نظراً لتقنيات السير وحدود أخرى مرتبطة بالتنفيذ وكذلك تلك المتعلقة بسير كل نظام محاسبة ومراقبة داخلية فإن خطر عدم اكتشاف اختلالات معبرة، كذلك تلك المنبثقة عن حالات الغش أو نتيجة للأخطاء، لا يمكن تقاينه كلياً. لهذه الأسباب لا يمكنني منح ضمان بأن كل الأخطاء المهمة في النظام المحاسبي والمراقبة الداخلية الناتجة عن الانحرافات المعبرة، يمكن تحديدها.

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

3. مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للكيان

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

- مسك محاسبي وفقاً 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.

المسирين الاجتماعيين ملزمون كذلك بـ:

- وضع في متناول كل الوثائق المحاسبية للكيان وبصفة عامة كل المعلومات الضرورية لقياسي مهمتي، خاصة محاضر جمعيات المساهمين ومجالس الإدارة.

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

يجب أن يرسل إلي مشروع الكشوف المالية السنوية التي ستعرض على مجلس الإدارة أو هيئة التسيير ، 45 يوماً قبل تاريخ الاجتماع المخصص لإعداد الحسابات.

لكن سأنتقل مسبقاً، من حين لآخر، حول المشاريع التي ستعد وتعرض على الهيئات الداوثة.

سأكون ممتناً بتلقي إرسالكم : (على سبيل المثال)

- الاستدعاءات المرسلة وفق الأجل المحددة في القانون التجاري،

- قائمة بالاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها،

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

4. مخطط الترخيل و الفريق المخصص للمهمة

مخطط الترخيل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي:

حائلي:.....

فيغري:.....

الخ:.....

هذا المخطط سيعمل كل سنة بالتشاور الوثيق مع مصالحكم. بيد أنني ألفت انتباهكم إلى أن احترام الرقابة يتوقف على الفراض أن حساباتكم تم إقفالها و عرضها على في الأجل المتعلق عليها و التي تسمح لي بالقيام بمهمتي في الأجل المحددة. أشير فضلا عن ذلك أن مهمة محافظ الحسابات تتطلب بعض الفعوصات والأعمال الخاصة.

أعتمد على تعاونكم التام وكذا مستخدمكم حتى يباح لي الحصول على مجموع الوثائق المحاسبية والمعلومات الضرورية في الأجل المعقولة.

سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية للكيان.

ستتم مساعدتي في مهمتي من طرف:

(تحديد الهوية، المؤهلات المهنية و المركز)

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

5. رسالة التأكيد

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

6. الأتعاب

لقد اتفقنا على تحديد أتعابي ب.....دج خارج الرسم والنفقات.

وفقاً لبرنامج المهمة فإن أتعابى سيتم فوترتها كالتالي:

(وضع رزنامة الفوترة والدفع)

سأعلمكم في الحين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معيّر على أتعابى وسيؤدى، عند الاقتضاء، إلى مراجعتها.

أرجو منكم إعادة النموذج المرفق بالرسالة مختوماً باسمائكم ومكتوباً عليه بخط اليد "قرئ وتمت المصادقة عليه"

تقبّلوا مني، سيدي/سيدي، خالص عبارات التقدير والاحترام.

محافظ الحسابات

الكبان

التاريخ:

سيدي/سيدي:

الوظيفة:

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية وفق معيار التدقيق الجزائري "NAA 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"، نظرا لأهمية هذا الأخير وعلاقته بالمدقق الخارجي فهو يعتمد عليه في أداء مهمته.

لتحقيق هذا الهدف تم اختيار دراسة سابقة تتمحور حول مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين الأداء المالي لمؤسسات القطاع الخاص في الجزائر، وقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- التدقيق الخارجي يمكن المؤسسة من تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بكفاءة وفعالية.
- يتبع المدقق الخارجي أثناء قيامه بمهمته مجموعة من الخطوات والإجراءات التي نص عليها إجراءات معيار التدقيق الجزائري رقم 210؛
- تطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 210 له أثر إيجابي وفعال في تحسين أداء المؤسسة، القدرة على اتخاذ قرارات رشيدة ذات جودة، الحصول على تمويلات خارجية وفرص استثمار جديدة لها.

الكلمات المفتاحية

التدقيق الخارجي - معيار التدقيق الجزائري - اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق - المدقق الخارجي - المؤسسة الاقتصادية.

Abstract

This study aims to show the role played by the external audit in the economic institution in accordance with the Algerian auditing standard NAA 210 "Agreement on the provisions of the audit assignment, given the importance of the latter and its relationship with the external auditor, who relies on him to perform his task.

To achieve this goal, a previous study was selected focusing on the contribution of external audit to improving the financial performance of private sector institutions in Algeria. We got a set of results, the most important of which are:

- External audit enables the Enterprise implement its policies and procedures and achieve its goals efficiently and effectively.
- The external auditor, while carrying out his mission, follows a set of steps and procedures stipulated in the procedures of the Algerian Audit Standard No. 210;
- The application of the Algerian Audit Standard No. 210 has a positive and effective impact on improving the performance of the firm, the ability to make rational decisions of quality, obtaining external financing and new investment opportunities for it.

Key Words

External Audit - Algerian Auditing Standard - external auditor - Agreement on the provisions of the audit assignment - the economic institution.