وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية و المحاسبية تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

آليات التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الإقتصادية

من إعداد الطلبة: تحت إشراف الأستاذ:

- بوسعيد عبد الحق - قادري عبد القادر

- بوزيد طاهر

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	العجال بوزيان	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مشرفا و مقررا	د- قادري عبد القادر	أستاذ محاضر (أ)	جامعة مستغانم
مناقشا	براهيمي عمر	أستاذ محاضر (أ)	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2019/ 2020

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية و المحاسبية تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

آليات التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الإقتصادية

من إعداد الطلبة: تحت إشراف الأستاذ:

- بوسعيد عبد الحق - قادري عبد القادر

- بوزيد طاهر

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	العجال بوزيان	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مشرفا و مقررا	د- قادري عبد القادر	أستاذ محاضر (أ)	جامعة مستغانم
مناقشا	براهيمي عمر	أستاذ محاضر (أ)	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2019/ 2020

إهداء

الحمد لله الذي وفقني لإنجاز هذا العمل المتواضع و الذي أهديه

إلى أحن قلب في الوجود، إلى من دعت الله لي بالتوفيق و ألحت في الدعاء إلى قرة عيني أمي...

أطال الله في عمرها و قدرني على رد جزء من جميلها.

إلى الذي حثني على العلم و العمل كل هذه السنين، و كان لي سندا و دعما أبي الغالي حفظه الله.

إلى إخوتي وأخواتي، إلى زوجة أخي

إلى جميع الزملاء والأصدقاء

إلى كل من تجمعني بهم مودة و محبة

إلى كل من ذكرهم قلبي ونسيهم قلمي

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

ب- عبد الحق

شكر

مصداقا لقوله تعالى: **"ولئن شكرتم لأزيدنكم"** أحمد و اشكر المولى جل شأنه بديع السموات و الأرض على العزيمة و الصبر الذي منحني إياهما طيلة مشواري الدراسي ليتكلل جهدي بهذا العمل الذي أتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع عليه.

أتقدم بالشكر الجزيل الحامل لكل معاني الاحترام و الامتنان و العرفان بالجميل إلى الأستاذ المشرف **"قادري عبد القادر"** لقبوله الإشراف على هذا العمل و على حسن المتابعة و التوجيه.

كما أوجه شكري الخاص للأستاذ **" براهيمي عمر"**

و إلى كل من علمني حرفا.

ب- عبد الحق

إهداء

أهدي ثمرة هذا العمل إلى

من كان دعائها سر نجاحي ورضاها سر فلاحي

والدتي أطال الله عمرها

إلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة

والدي حفظه الله وبارك في عمره

إلى إخوتي وأخواتي و كل أفراد عائلتي

إلى كل من عرفت بإخلاص أهديكم هذا العمل المتواضع.

ب- طاهر

شكر

أشكر الله عز وجل على نعمه وتوفيقه لإتمام هذا العمل

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير

إلى الأستاذ المؤطر السيد: **"قادري عبد القادر"** الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته وإرشاداته

جزيل الشكر إلى كل عمال وأساتذة جامعة عبد الحميد ابن باديس بمستغانم

إلى كل من قدم لي يد المساعدة من قريب أو بعيد

شكرا.

ب- طاهر

الملخص:

الملخص باللغة العربية:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الآليات المعتمدة من طرف المؤسسات العمومية الإقتصادية في الجزائر في تطبيق التدقيق المحاسبي، و ذلك من خلال تتبع مجموعة من الطرق و الإجراءات التي تسمح بتنفيذ عملية التدقيق في المؤسسة.

لمدقق الحسابات دور هام في إعطاء الصورة الحقيقية عن سلامة سير العمل بالمؤسسة، و بالتالي عدالة القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي، لقد منح المشرع الجزائري المدقق عناية كبيرة، فقد أصدر العديد من القوانين المنظمة للمهنة و لعل أهمها قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و المحاسب المعتمد.

بعد إصدار الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية (NAA) والأمر الذي يعد نقطة تحول هامة في مسار التأسيس لمنظومة محاسبية قوية بمعاييرها و التي تضاهي المعايير الدولية .

لقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة أن التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الإقتصادية يتم على يد مدقق ذو كفاءة و مؤهلات ملما بكل ما يتعلق بالتدقيق المحاسبي و ملتزما بمعايير التدقيق الجزائرية.

الكلمات المفتاحية :

التدقيق المحاسبي، المؤسسة العمومية الإقتصادية، تدقيق الحسابات في الجزائر، معايير التدقيق الجزائرية.

الملخص باللغة الإنجليزية:

Abstract :

This study aims to identify the mechanisms adopted by economic public institutions in Algeria in applying accounting auditing, by following a set of methods and procedures that allow the implementation of the audit process in the institution.

The auditor has an important role in giving the true picture of the integrity of the organization's workflow, and thus the fairness of the financial statements and their representation of the financial position. The Algerian legislator has given the auditor great care ,He issued many laws regulating the profession, the most important of which is Law 10-01 of June 29, 2010 regarding the professions of the accountant and certified accountant.

After Algeria issued the Algerian auditing standards (NAA), which is an important turning point in the process of establishing a strong accounting system with its standards that are comparable to international standards.

It has been concluded through this study that the accounting audit in the economic public institution is carried out by an efficient and qualified auditor who is familiar with everything related to accounting auditing and is committed to the Algerian auditing standards.

key words:

Accounting auditing , public economic enterprise, auditing accounts in Algeria , Algerian auditing standards.

الفهرس

الشكر

الإهداء

الملخص

الفهرس

المقدمة العامة : ..... أ – هـ

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق

تمهيد 02

المبحث الأول : مفاهيم حول التدقيق 03

المطلب الأول : تعريف التدقيق المحاسبي..... 03

المطلب الثاني : أهداف و أهمية التدقيق 05

الفرع الأول : أهداف التدقيق 05

الفرع الثاني : أهمية التدقيق 07

المطلب الثالث : أنواع التدقيق المحاسبي 09

المبحث الثاني : تخطيط عملية التدقيق 12

المطلب الأول : أهمية تخطيط عملية التدقيق الحسابات 13

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية 26

المطلب الثالث : أدلة الإثبات 28

المبحث الثالث : تقرير مدقق الحسابات 32

المطلب الأول : تعريف تقرير التدقيق و أهميته 33

المطلب الثاني : أنواع تقارير التدقيق..... 35

خلاصة الفصل: 39

الفصل الثاني : التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية

تمهيد 41

المبحث الأول : تنفيذ عملية التدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية 42

المطلب الأول : مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية و مراحل تطورها 42

الفرع الأول : مراحل تطور المؤسسة العمومية الاقتصادية 42

الفرع الثاني : مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية 44

المطلب الثاني : أنواع المؤسسات العمومية وخصائصها 47

الفرع الأول : خصائص المؤسسة العمومية..... 47

الفرع الثاني : أنواع المؤسسات العمومية..... 48

المطلب الثالث : أهداف ووظائف المؤسسات العمومية 50

الفرع الأول : أهداف المؤسسة العمومية 50

الفرع الثاني : وظائف المؤسسة العمومية الاقتصادية 52

المبحث الثاني : طرق التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية 55

المطلب الأول : المراحل العملية للتدقيق المحاسبي 55

المطلب الثاني : إجراءات تدقيق حسابات الميزانية 58

المطلب الثالث : إجراءات تدقيق حسابات التسيير و حسابات النتائج 61

الفرع الأول : إجراءات تدقيق حسابات التسيير 61

الفرع الثاني : إجراءات تدقيق حسابات النتائج 63

المبحث الثالث : طريقة إعداد طبيعة التقرير في المؤسسة العمومية الاقتصادية 64

المطلب الأول : تقرير مدقق الحسابات 64

المطلب الثاني : طبيعة وأهمية و معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات 67

الفرع الأول : طبيعة و أهمية التقرير 67

الفرع الثاني : معايير إعداد تقارير عملية تدقيق الحسابات 69

المطلب الثالث : تصنيف التقرير و عناصره 71

الفرع الأول : تصنيف التقرير 71

الفرع الثاني : العناصر الأساسية لتقرير المدقق..... 73

خلاصة الفصل 75

الفصل الثالث : تدقيق الحسابات في الجزائر

تمهيد 77

المبحث الأول :التدقيق المالي في الجزائر 77

المطلب الأول: محافظ الحسابات، مؤهلاته، مسؤولياته ومهامه 77

الفرع الأول : تعريف محافظ الحسابات 77

الفرع الثاني : مؤهلاته 78

الفرع الثالث: مسؤولياته 80

المطلب الثاني: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات، تعيينه و عزله 88

المطلب الثالث : رقابة محافظ الحسابات على المؤسسات العمومية الإقتصادية..... 96

المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات 99

المطلب الأول :ماهية معايير التدقيق الجزائرية و الحاجة إليها 99

المطلب الثاني: عرض لمعايير التدقيق الجزائرية (NAA) 100

المطلب الثالث: آليات التدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية الإقتصادية وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية.....112

خلاصة الفصل 125

خاتمة عامة 126

قائمة المراجع 132

المقدمة

عملية تدقيق الحسابات ليست وليدة اليوم أو الأمس القريب، فقد عرفها الانسان منذ عصور أي منذ بدأ الفرد مزاولة نشاطه لإشباع حاجاته وحاجات غيره، فلهذا تشهد المؤسسات الإقتصادية تطورات مستمرة من يوم لآخر، تشمل عادة توسع في أنشطتها وتعددها وكبرا في حجمها، لكنها تواجه بالمقابل العديد من القيود الداخلية والخارجية التي تحول بينها و بين المتابعة الجيدة لأداء المهام و الأنشطة على أكمل وجه.

ومع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الإقتصادية وتزايد التحديات العالمية التي تواجه مؤسسات الأعمال اليوم والمتمثلة في المنافسة ونظم تكنولوجيا المعلومات وظهور الإدارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة، تتزايد أهمية ودور الإدارة والمدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة وفاعلية، الأمر الذي أدى إلى زيادة الإهتمام بأنظمة المحاسبة و تدقيق الحسابات، و برزت الحاجة إلى الإستعانة بإدارة مهنية ذات كفاءة وقد خلصت هذه الرؤى أن تكون هذه الأداة ممثلة في عدد من المحاسبين المدربين والمؤهلين علميا وعمليا، أطلق عليهم إسم مراقبو الحسابات أو مدققوا الحسابات.

وأصبح الإتجاه الحديث المتزايد لمهنة وعملية تدقيق الحسابات يسعى إلى أن يشتمل تدقيق الحسابات على تدقيق المعلومات غير المحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات الإدارية والتي تعتمد عليها الإدارة إلى جانب المعلومات المحاسبية في إتخاذ قراراتها، وأيضا تدقيق القرارات المبنية على المعلومات، بمعنى تدقيق مدى صحة وسلامة القرارات المبنية على هذه المعلومات.

إن التغير الذي عرفته المؤسسة من حيث حجم نشاطها وتعدد وظائفها وأهدافها وباعتبارها الوحدة أو الخلية النشطة للنسيج الإقتصادي، ما يجبرها على ضمان حسن التسيير و فعالية نشاطاتها والإهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها وحسن إختيار القرارات سواء كانت هذه القرارات إستراتيجية أو إدارية أو تشغيلية والتي تمكنها من إستغلال مختلف وسائلها المادية و البشرية إستغلال أمثل.

و لكي تتحكم المؤسسة في ترشيد نشاطاتها بات من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعدها على ذلك ومن بين هذه الوسائل التدقيق أو المراجعة، حيث ظهر بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، ومع

تطور النشاطات الإقتصادية و كبر حجم المؤسسة ورأسمالها وجب الفصل بين الملكية والتسيير، وبذلك ظهر تخوف صاحب المال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة، فظهور عملية تدقيق الحسابات التي يقوم بها شخص محترف محايد ومستقل وخارجي دليل يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما إستثمروه، فإذا كان هدف المدقق الخارجي هو إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية القوة القانونية، فالمجالات المتعددة والمتشعبة أفرزت تعدد في أنواع وأهداف عملية تدقيق الحسابات لتصل إلى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي من أصول وخصوم التي تدرس مختلف الأنشطة والوظائف في المؤسسة والتي تهدف إلى تحديد الإنحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الإقتصادية.

ومن ناحية التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر فقد كان للتحولات السياسية و الإقتصادية التي شهدتها الجزائر خلال العقدين الأخيرين آثارا مباشرة على المحيط الإقتصادي للمؤسسة الإقتصادية والذي شهد بدوره تطورا ملحوظا خاصة بفضل الإصلاحات الإقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية من خلال إحداث نمط جديد للتسيير يفضي بإحلال آليات السوق محل التخطيط المركزي، وهو ما تطلب من المؤسسة الإقتصادية التكيف مع الظروف الجديدة بغية ضمان الفعالية والصرامة لتضمن بهما البقاء في هذا المحيط الذي تشوبه المخاطر و المنافسة الشديدة نتيجة الإنفتاح على العالم الخارجي في كنف تحرير التجارة الخارجية وفتح المجال أمام الإستثمار الوطني الخاص والأجنبي وما يخلفه من منافسة كبيرة بين المؤسسات . و في ظل هذه الظروف تبدو الحاجة إلى مهنة التدقيق حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكنهم من إتخاذ القرارات والرقابة على الأداء. كما أضحى من الضروري إدخال تعديلات جديدة على مهنة المحاسبة و التدقيق بما يتماشى و المعايير المحاسبية الدولية من جهة، و معايير التدقيق الدولية من جهة أخرى، و تجلت هذه التعديلات في صدور النظام المحاسبي المالي SCF سنة 2007، و القانون 10-01 المتعلق بالمهن المحاسبية الثلاث، و تبعته مراسيم تنفيذية أخرى متعلقة بتحديد الهيئات المشرفة على سير مهنة

المحاسبة و تنظيمها و كيفية ممارستها، وصولا إلى إصدار المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية (NAA) في فيفري 2016 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، ثم بعد ذلك صدرت معايير تدقيق أخرى، و هذا قصد رفع الأداء المهني لممارسي المهنة في الجزائر لمواكبة المستوى الدولي.

مع وجود كل هذه التغيرات أصبح هناك نقص في الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح في العديد من المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية الذي اعتبر في نظر الكثير من المحاسبين من أهم المشاكل التي تعرقل سير هذه المؤسسات الإقتصادية، وتؤدي إلى فقدان ثقة الأطراف ذات المصلحة بها، حيث أصبحت الرقابة على عملية إعداد وعرض القوائم المالية أولوية ضرورية ،ومرد ذلك يعود للحاجة المتنامية لمؤسساتنا الإقتصادية، لتبني وتكريس مبادئ المراقبة والمساءلة على أعمال الإدارة وزيادة الشفافية حول الأداء المالي والمحاسبي الحقيقي للمؤسسة، وهذا قصد تعزيز و زيادة القدرات التنافسية للمؤسسات الجزائرية و الإستفادة من التجارب الدولية في هذا المجال للفوز برهانات وتحديات السوق خاصة في ظل تبني الجزائر لإصلاحات محاسبية تنظم عملية التدقيق داخل المؤسسة، الشيء الذي يضمن لها تحقيق مستويات عالية من الأداء والفعالية، باعتبار التدقيق المحاسبي يقوم على الدقة و الشفافية للحد من عمليات الغش والتلاعب بالحسابات. مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

الإشكالية: ما هي الآليات المعتمدة لتنفيذ عملية التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الإقتصادية ؟

الأسئلة الفرعية:

- ما مفهوم التدقيق المحاسبي؟

- ما هي الخطوات والإجراءات المتبعة لتدقيق الحسابات في المؤسسة العمومية الإقتصادية؟

- ما أهمية معايير التدقيق الجزائرية في تنفيذ مهمة التدقيق ؟

الفرضيات:

- التدقيق المحاسبي هو فحص إنتقائي بناء على المعلومات المالية.

- منهجية تنفيذ عملية تدقيق الحسابات تقوم على ثلاثة أركان رئيسية تتمثل في التخطيط السليم لعملية التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات.

- تتباين أهمية معايير التدقيق الجزائرية من محافظ حسابات لآخر عند تنفيذ مهمة التدقيق.

أسباب إختيار الموضوع:

من بين أهم دوافع إختيارنا موضوع الدراسة:

- إرتباط الموضوع بالتخصص الذي ندرسه.

- محاولة تسليط الضوء على إجراءات التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة العمومية الإقتصادية خصوصا بعد التغيرات و التحولات التي طرأت على المؤسسات و على المنظومة المحاسبية.

- كون موضوع التدقيق ذا أهمية لحاجة المؤسسة إليه للتأكد من صحة و سلامة بياناتها المحاسبية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة:

- محاولة تشخيص الواقع النظري والعملي لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر.

- الإحاطة بإجراءات و خطوات التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الإقتصادية.

- معرفة القواعد و الضوابط و الأسس التي تحدد و ترسم معالم ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.

- تخفيض مستويات الغش والتلاعب بالحسابات.

- الوقوف على ضرورة الإلتزام بمعايير التدقيق في تنفيذ عملية التدقيق في المؤسسات.

أهمية الدراسة:

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى ضرورة إعتماد المؤسسات على عملية التدقيق، لما لها من آثار إيجابية على التعامل مع قوائمها المالية التي تبنى عليها قراراتها حيث أن التدقيق هو الضامن لشرعية و دقة و سلامة ما يظهر على قوائمها المالية و يزود مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة و ذات مصداقية تمكن من إتخاذ القرارات و الرقابة على الأداء. كل هذا يتم في كنف الإلتزام بمعايير التدقيق الجزائرية التي تعمل على تحسين الأداء الوظيفي لمحافظي الحسابات و منه إعطاء الصورة الواضحة حول عدالة القوائم المالية للمؤسسات.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية:

- لقد ركزت الدراسة على تنفيذ عملية التدقيق في المؤسسة العمومية الإقتصادية الجزائرية و الآليات المتبعة في ذلك. و بالتالي فالحدود المكانية شملت الحدود الجغرافية للجزائر.

- الحدود الزمنية :

لقد شملت الحدود الزمنية ما يلي :

- تم التطرق إلى أهم القوانين المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر و كان أهمها قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010.

- لقد تطرقت هذه الدراسة أيضا إلى معايير التدقيق الجزائرية (NAA) وفق آخر إصدار لسنة 2016.

منهج الدراسة:

- تم إنجاز هذا البحث بالإعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق

تمهيد :

إن زيادة حجم الأعمال في المؤسسات و تعدد أوجه نشاطها أدى إلى الإهتمام بمهنة التدقيق التي أخذت حيزا كبيرا لما لها من أدوار على عدة مستويات فالهدف من التدقيق هو التحقق من مدى صلاحية و صحة البيانات المحاسبية و المالية المقدمة من طرف المؤسسة و مستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي و مدى تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل الإدارة و ذلك للمحافظة على ممتلكات المؤسسة و حساباتها .

يقوم التدقيق على مجموعة من المفاهيم بأنواعه و أهميته و التي تعتبر المرشد لممارسي مهنة التدقيق و بهدف توضيح ما سبق و تسليط الضوء على أهم النقاط تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث و هي :

- **المبحث الأول : مفاهيم حول التدقيق**

- **المبحث الثاني : تخطيط عملية التدقيق**

- **المبحث الثالث : تقرير مدقق الحسابات**

المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق

سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم مفاهيم حول التدقيق تتمثل في تعريفه ،أهدافه و أهميته و من ثم التطرق إلى أنواعه .

المطلب الأول تعريف التدقيق المحاسبي

تم تعريف عملية تدقيق الحسابات من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي والهيئات والمجالس المهنية، إلا أنها تصب في نفس الهدف، ومن أهم تلك التعاريف ما يلي:

التعريف الأول : نشرت لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق في عام 1972 تعريف علمي للتدقيق كما يلي : تدقيق الحسابات عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات عن افتراضات، بوقائع وأحداث اقتصادية بطريقة موضوعية وذلك لمعرفة مدى صحة هذه الافتراضات ومدى تماشيها مع المعايير المحددة، وإيصال نتيجة ذلك إلى الأطراف المعنية(مستخدمي المعلومات).[1]

وبتأمل هذا التعريف نجد أنه قد جاء عاما لدرجة أنه يشمل كافة أنواع التدقيق، كعملية التدقيق الداخلية التي يقوم بها العاملون بالوحدات الاقتصادية أو تدقيق الوحدات الحكومية والذي يقوم به العاملون بمكاتب أو أجهزة التدقيق الحكومية وعملية التدقيق الحيادية والتي يقوم بها المحاسب القانوني.

التعريف الثاني: التدقيق هو فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها.[2]

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2009 ،ص 17.

[2] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر ، الناحية النظرية ، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية 2009 ، ص 14.

مما سبق نجد أن التدقيق يتضمن وظيفتين أساسيتين هما:

1-الفحص للدفاتر والسجلات والمستندات.

2-إيصال المعلومات التي يحصل عليها المدقق من خلال عملية التدقيق وهو ما يسمى بالمنتج. النهائي للتدقيق و الذي يتمثل في تقرير مدقق الحسابات.

التعريف الثالث: وهو تعريف شامل للتدقيق يغطي المفهوم والأهداف الحديثة للتدقيق وهو :أن عملية تدقيق الحسابات هي عملية(فحص)منظم للمعلومات بواسطة شخص مؤهل فنيا ومستقل عن معدي ومستخدمي المعلومات، بقصد جمع وتقييم أدلة إثبات موثوق بها، وإيصال نتيجة الفحص والتحقيق إلى مستخدم المعلومات كما تشمل عملية تدقيق الحسابات(حديثا)تقييم القرارات التي تتخذ على ضوء المعلومات المعدة وفقا لمعايير مهنة تدقيق الحسابات المتعارف عليها دوليا.

ومن خلال تحليل هذا التعريف يتضح أن عملية تدقيق الحسابات ترتكز على القيام بعمليات أساسية هي:[1]

أ- **الفحص** :وهو عملية فنية تمكن المدقق من التأكد من صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية ، والتأكد من جدية المستندات الداخلية والخارجية التي تم على أساسها التسجيل في الدفاتر المحاسبية.

ب -**التحقق** :يقصد به التحقق من وجود الأصول وملكيتها والقيم المسجلة في القوائم المالية، حتى يتمكن المدقق من التأكد والاطمئنان على صلاحية وعدالة القوائم الختامية، ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد على ثقة، وذلك على ضوء مجموعة من أدلة الإثبات والقرائن والمعايير المهنية المتعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات.

ج -**التقييم** :ويقصد به تقييم الأصول والخصوم التي تتضمنها قائمة المركز المالي، في ظل الأسس والسياسات وأدلة وقرائن الإثبات الموثوق فيها، حتى يطمئن المدقق إلى صحة وسلامة عمليات التقييم.

د -**التقرير** :يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق والتقييم والإفصاح عنها بطريقة فنية محايدة، لتوضيح مدى دقة وعدالة نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة مالية معينة للوحدة الاقتصادية محل التدقيق.

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص ص 18- 19 .

و منه يتضح أن التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، حاولت المنظمات المهنية و الجمعيات العلمية للمحاسبين و المراجعين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه و أساليبه و إجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية و محتويات الدفاتر و السجلات المالية، و للتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة .

المطلب الثاني : أهداف و أهمية التدقيق

الفرع الأول : أهداف التدقيق[1]

1- الأهداف العامة : تتمثل فيما يلي

- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء و الغش لشعور مرتكب الغش بأن ما يقوم به خاضع للرقابة .

- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائم و اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة .

- اكتشاف حالات الغش و الأخطاء في الدفاتر و السجلات المحاسبية.

- التأكد من وجود نظام رقابة داخلية جيدة و إمداد المؤسسة بالمعلومات عنه و أوجه القصور فيه .

- حماية جميع أصول المؤسسة من الإختلاس .

و أخيرا أصبح التدقيق المحاسبي يهدف إلى ما يلي :

- مراقبة الخطط و السياسات و متابعة درجة التنفيذ و أسباب الإنحرافات .

- تقييم نتائج أعمال المؤسسة في ضوء الخطط الموضوعة .

- إكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر و السجلات المحاسبية إن وجدت .

- المصادقة على الوثائق و التقارير المالية المودعة من طرف الإدارة و إعطائها مصداقية أكبر .

[1] بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجيستر، جامعة سطيف، 2010-2011، ص ص 08- 10 .

2- الأهداف الميدانية : و تتمثل في :

2-1- عرض القوائم المالية : يعتبر هدف عرض القوائم المالية الهدف الرئيسي للقيام بعملية التدقيق و لتحقيق هذا الهدف فإنه يجب على مدقق الحسابات التأكد من كل عناصر القوائم المالية قد تم تبويبها و الإفصاح عنها .

2-2- صحة و شرعية العمليات المالية : يتطلب هدف التحقق من شرعية و صحة العمليات ضرورة قيام المدقق بالتحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة محل التدقيق تعكس جميع التغيرات الحقيقية في موارد و إلتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة ، و التحقق منها يتضمن هدفين فرعيين أولهما تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عملية من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر ، و ذلك لأن دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المدقق على تقرير طبيعة و توقيت و مدى الإختبارات الأساسية الواجب أدائها بالنسبة لكل رصيد من أرصدة الحسابات المختلفة ، أما الهدف الفرعي الآخر فيتمثل في التأكد من وجود تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية الواقعة خلال الفترة محل التدقيق.

2-3- الملكية(الحقوق و الإلتزامات) : بالرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية المؤسسة للأصول إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر المحاسبية تملكها المؤسسة فعلا ، فعلى سبيل المثال يفحص المدقق صكوك ملكية الأصول و عقود المبيعات للتحقق من صدق الإلتزامات المسجلة بالدفاتر .

2-4- استقلال الفترة المالية : يهدف التدقيق إلى التأكد من أن الإيرادات و المصاريف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية ، و هذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة ، و بالمثل يجب أن يتحقق المدقق من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط الفترة الحالية موضع التدقيق ، ويتطلب تحقيق هذا الهدف ضرورة فحص المستندات ذات الأرقام المتسلسلة خلال السنة و مطابقتها مع سجلات الفترة ، كما يجب على المدقق إعادة حساب قيم معينة كالإهتلاك فضلا عن تحديد كافة الإيرادات و المصروفات المقدمة و المستحقة .

2-5- التقويم و التخصيص: يهدف التدقيق المحاسبي إلى التحقق من تقييم المؤسسة للأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الإستثمارات أو تقييم المخزونات ، ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

2-6- الوجود أو الحدوث : أي التأكد من أن جميع أصول و خصوم المؤسسة موجودة بالفعل عند تاريخ إعداد الميزانية العامة ،أن العمليات المالية المختلفة الظاهرة في القوائم المالية الختامية قد حدثت بالفعل أثناء الفترة محل التدقيق .

2-7- إبداء رأي فني محايد : يهدف التدقيق المحاسبي في المقام الأول إلى إبداء الرأي الفني المحايد بشأن ما إذا كانت القوائم المالية الختامية تعبر بصدق و عدالة في كل البيانات الجوهرية عن المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية و التغيير في حقوق الملكية ، و يتحقق هذا الهدف من خلال قيام المدقق بالتأكد من مطابقة إعداد و عرض القوائم المالية للمؤسسة مع الإطار المحدد لإعدادها.

الفرع الثاني : أهمية التدقيق المحاسبي:

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية ، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات و رسم خطط مستقبلية و من بين المستفيدين من التدقيق نجد :[1]

1- إدارة المؤسسة : تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا ،و بالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة و يزيد من نسبة الاعتماد عليها ، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة .

[1] محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، جامعة الجزائر 3، الجزائر 2011، ص 10.

2- **الملاك و المساهمين:** إن ظهور شركات المساهمة ذات الإمتداد الإقليمي و إنفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق ، فكان لابد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين و منع حدوث إختلاس و تلاعبات ، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن .

3- **الدائنين و الموردين:** يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة و سلامة القوائم المالية ، و يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالإلتزام ،و كذا درجة السيولة لدى المؤسسة ،ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة .

4- **الزبائن :** إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة و خاصة عند إرتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، و إذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي و أساسي للبضاعة أو الموارد الأولية.

5- **العاملين :** إعتماد نقابة العاملين على القوائم المالية من أجل المفاوضة مع الإدارة من أجل وضع سياسة عامة للأجور و تحقيق مزايا العمال .

6- **البنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى :** بغرض توسع نشاطها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر و معرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا و تعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صنف القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7- **الهيئات الحكومية :** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ،و هذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية و سليمة ، وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في :

- يساعد في رفع القرارات الإدارية .

- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة و الكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.

- إستغلال موارد المؤسسات بكفاءة و فعالية .

المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي

يمكن تبويب التدقيق إلى عدة أنواع أساسية حسب نوع العمل الذي يتم من خلاله ،و يتم تناول هذه الأنواع كما يلي:

- من حيث الإلتزام .

- من حيث مدى الفحص (حجم الإختبارات).

- من حيث توقيت عملية التدقيق.

- من حيث القائم بعملية التدقيق.

- أنواع التدقيق الأخرى.

1- من حيث الإلتزام القانوني:

1-1- التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي يلزم المؤسسة به وفقا للقوانين و التشريعات السائدة و غالبا ما يسمى بالتدقيق القانوني ،و مثال ذلك القوانين المنظمة لعمل المؤسسات المساهمة ،ومن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات يتولى تدقيق الحسابات و قوائمها المالية الختامية ،و قد جرى العرف أن يقوم مجلس إدارة المؤسسة بترشيح مدقق الحسابات و تصدر الجمعية العامة للمساهمين قرار تعيينه و تحديد أتعابه.

1-2- التدقيق غير الإلزامي (التعاقدي) : التدقيق التعاقدي هو تدقيق اختياري يتم دون إلزام قانوني أو لائحة معينة و يرجع أمر إعتماده لأصحاب المؤسسة أو الأطراف ذات المصلحة ،يجوز في هذا النوع من التدقيق تحديد مجال التدقيق بين الجمعية العامة و مدقق الحسابات لتحقيق أهداف معينة .[1]

[1] محمد أمين مازون،"التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مرجع سابق، ص 12.

2- من حيث مدى الفحص (حجم الإختبارات): و ينقسم إلى:

2-1- التدقيق التفصيلي: يعني التدقيق التفصيلي أن يقوم المدقق بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة و بانتظام و أنها سليمة ، خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب ،و التدقيق التفصيلي، يمكن أن يكون تدقيق كامل إذا تم فحص كل العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة .

2-2- التدقيق الإختياري : و فيه يقوم المدقق باختيار عينة تمثل المجتمع و تحديد حجم العينة يرتبط بوجهة نظر المدقق في مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية ،و يتم إختيار العينة بأحد هذين الأسلوبين:

- التقدير الشخصي ،أو ما يعرف بالعينات الحكمية .

- التقدير الإحصائي، أو ما يعرف بالعينات الإحصائية .

و يعتبر التدقيق الإختياري هو الأساس السائد للعمل الميداني حيث لا يناسب التدقيق التفضيلي الظروف الحالية لأنه سيؤدي إلى زيادة الأعباء إضافة إلى تعارضه مع عوامل الوقت و الجهد و التكلفة .

و الجدير بالذكر أنه يجب التفرقة بين التدقيق الكامل و التدقيق التفصيلي من ناحية و بين التدقيق الجزئي و التدقيق الإختياري من ناحية أخرى ، فالتدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع العمليات المالية أو قد يكون إذا تم فحص جزء من تلك العمليات المالية ،و بالمقابل فإن التدقيق الجزئي قد يكون تفصيلي إذا فحص جميع العمليات المالية التي يشملها ذلك الجزء محل التدقيق .

3- من حيث توقيت عملية التدقيق : ويمكن تقسيمه إلى:

3-1- التدقيق النهائي : يبدأ المدقق عمله بعد نهاية الفترة المحاسبية ، بعد أن يتم إقفال الدفاتر و إعداد الحسابات الختامية و تصوير المركز المالي، و من مزايا ضمان عدم حدوث تعديل في البيانات بعد تدقيقها ،و أنه

يمنع من حدوث إرتباك في العمل داخل المؤسسة نتيجة تردد المدقق أو مساعديه على المؤسسة كما أنه يؤدي إلى خفض إحتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق.[1]

2-3- التدقيق المستمر: في التدقيق المستمر يتم فحص البيانات بصفة مستمرة أو على فترات دورية أو غير دورية حيث يتم الفحص أولا بأول خلال الفترة المحاسبية ،و هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسة الكبيرة ذات العمليات الضخمة التي تحتاج إلى وقت طويل نسبيا لفحصها ، و يمتاز التدقيق المستمر بأنه يوفر الوقت الكافي للمدقق مما يساعده على التوسيع في عملية التدقيق ، فيقضي ذلك إلى تقليل فرص إرتكاب الغش و التزوير مع سرعة إكتشاف الأخطاء.

4- من حيث نطاق عملية التدقيق :

يمكن تقسيم التدقيق من حيث نطاقه إلى كامل و جزئي.

4 -1- التدقيق الكامل : وفي هذا النوع من التدقيق لا تضع الإدارة أية قيود على نطاق عمل المدقق، و يتم تنفيذ عملية التدقيق في إطار غير محدد و لهذا يتم إجراء تدقيق كامل و تفصيلي بفحص جميع البيانات المالية خاصة إذا كانت المشروعات صغيرة ، أو يتم إجراء تدقيق كامل تفصيلي يعتمد على أسلوب العينة و الإختبار خاصة إذا كانت المشروعات كبيرة الحجم.

4 -2- التدقيق الجزئي : يقتصر هذا التدقيق على قيام المدقق جزء معين من البيانات المالية و ليس جميعها و لذلك ينحصر نطاق الفحص و مسؤولية المدقق على هذا الجزء فقط ، و في مثل هذه الحالات يتعين وجود إتفاق أو عقد كتابي للمدقق يوضح فيه حدود و نطاق التدقيق و الهدف منه و من الأمثلة على هذا النوع من التدقيق هو تكليف المدقق بفحص العمليات النقدية للمؤسسة من مقبوضات و مدفوعات لأي غرض معين .

[1] عصام الدين محمد متولي، "المراجعة و تدقيق الحسابات"، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، الطبعة الثانية، 2013،ص 27.

5- من حيث القائم بعملية التدقيق:

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم به إلى نوعين أساسيين :

5-1- التدقيق الداخلي: هو نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل المؤسسة و يقوم به أطراف داخليين من أجل الوقوف على النقاط التالية :

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية.

- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف .

- تدقيق نظام المعلومات المحاسبية المولد الأساسي للمعلومات المحاسبية بشكل دوري .

- فحص كافة السجلات و البيانات و المستندات المحاسبية .

- حماية أصول المؤسسة.[1]

5-2- التدقيق الخارجي : هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية .

المبحث الثاني :تخطيط عملية التدقيق

تعد عملية التخطيط ضرورية من أجل التأكد من أنه قد تم تكريس اهتمام ملائم للمجالات المختلفة لعملية التدقيق، وأن المشاكل المحتملة قد تم تحديدها، وأن العمل سوف يتم إنجازه بطريقة تتسم بالكفاءة وفي التوقيت المناسب .كما أن معرفة نشاط المؤسسة يعتبر جزءا هاما من تخطيط عملية التدقيق، ويعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة، ويخطط المدقق لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي الوقت المناسب .والتخطيط المناسب لعملية تدقيق الحسابات يساعد المدقق على:

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2011، الأردن، ص 18.

-التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة، وأن المشاكل المحتملة قد شخصت وأن العمل سيتم إنجازه بسرعة.

-توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين.

-تنسيق العمل الذي تم من قبل المدققين الآخرين والخبراء.

-الحصول على أدلة تدقيق كافية.

-التحكم في التكاليف.

-تجنب سوء التفاهم مع العميل.

المطلب الأول :أهمية تخطيط عملية تدقيق الحسابات

إن أسهل طريقة لزيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق دون الحاجة إلى ابتكار أساليب جديدة في العمل هي التخطيط بشكل دقيق، ورغم أن الكثير من المدققين يدركون أن عملية التخطيط تعتبر جزء هام من عملية التدقيق إلا أنها كثيرا ما تهمل أو لا تعطي العناية المناسبة.

وبما أن التخطيط يعني تجميع وتحليل المعلومات وتنظيم العمل للوصول إلى الأهداف فإنه لا يمكن إنكار أهميته والتي تتمثل فيما يلي:

-تنظيم أعمال التدقيق والرقابة عليها بشكل أفضل.

-تخفيض وقت التدقيق.

-مواجهة المفاجآت المحتملة.

-جعل عملية التدقيق ترتكز على الأهداف وليس الأتعاب.

عند تخطيط عملية تدقيق الحسابات يجب أن يكون التخطيط كافيا .بمعنى إيجاد إستراتيجية عامة لنطاق عملية التدقيق وكيفية القيام بها و الإشراف السليم والدقيق على المساعدين .و تحقيق ذلك يتطلب إنجاز الخطوات التالية:

1-نظرة عامة حول المؤسسة :قد يظن البعض أنه بإمكان المدقق الخارجي فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها والحكم عليها .لكن، كيف يتسنى له ذلك، مهما كانت تجربته وكفاءته، أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية إذا لم يجمع مؤشرات في هذه المرحلة وجهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المؤسسة التي ينوي تدقيق حساباتها، لن يتمكن مثلا من مراقبة وتقييم المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج .ولن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة والمؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة.[1]

والتعرف على المؤسسة يسمح للمدقق بجمع كل المعلومات الضرورية والتي تشمل:

1-1- المعلومات العامة :وتتضمن مايلي:

1-1-1-تحديد هوية المؤسسة :ولتحديد هوية المؤسسة محل التدقيق لا بد من الاطلاع على القانون النظامي والعقد الابتدائي لها، لكي يستقي منها المدقق المعلومات المتصلة باسمها وتاريخ تكوينها و الغرض من نشاطها، رأس المال المصرح به، المقر الرئيسي وقائمة المصانع والمكاتب والفروع، وكذلك رقم السجل التجاري وبعض المعلومات الأخرى الضرورية.[2]

1-1-2- التطور التاريخي للمؤسسة :يمكن للمدقق بواسطة حوار ومناقشة مع المسؤولين في المؤسسة أن يتحصل على معلومات خاصة بالتنظيم والتسيير الحالي للمؤسسة، حيث يمكن للمدقق أن يدرك الأسباب التي كانت تقف وراء إنشاء المؤسسة والتطورات التي لحقت بها المجالات التقنية والقانونية والتجارية.

[1] محمد بوتين،" المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 67.

[2] عبد الفتاح الصحن، "مبادئ و أسس المراجعة علما وعملا،"، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، مصر1974، ص 105.

1-1-3- وضعية المؤسسة :لكي يتسنى للمدقق معرفة مكانة المؤسسة في القطاع الذي تنشط فيه، عليه أولا معرفة طبيعة هذا القطاع ما إذا كان قطاعا حيويا وسائرا في التوسع، ثم موقع المؤسسة مقارنة بمؤسسة أخرى في نفس القطاع من حيث رقم الأعمال والمردودية واليد العاملة.

1-1-4- السياسة المتبعة في التوظيف والتكوين :إن العناصر التي يقوم المدقق بجمعها والتي تخص طرق التوظيف والتكوين والترقيات الداخلية تسمح له بتكوين رأي عن مردودية وكفاءة الموظفين بالمؤسسة.

1-1-5- التنظيم وإدارة المؤسسة :من الضروري أن يكون لدى المدقق مخطط التنظيم الداخلي للمؤسسة يحدد المسؤوليات الأساسية ويوضحها .فيتضمن هذا المخطط مثلا أسماء المسؤولين داخل المؤسسة ووظائفهم .

1-1-6- أسماء المدققين السابقين :وتتضمن:

-قائمة البنوك التي تتعامل المؤسسة معها.

-الاتفاقيات الخاصة والحالية التي تربط المسؤولين بالمؤسسة.

كما أنه على المدقق أن يسأل عن الطرق والأساليب المستعملة داخل المؤسسة، ومن وجود قسم للتدقيق الداخلي بالمؤسسة.

1-2- معلومات عن الخصائص التقنية للمؤسسة:

1-2-1- بيان طبيعة نشاط المؤسسة :على المدقق أن يكون على إلمام بجميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة مثل:

-معرفة إن كانت المؤسسة ذات طابع تجاري أو صناعي أو خدماتي أو مالي.

-التكنولوجيا المستعملة في المؤسسة.

-نوعية وخصائص المنتجات.

- .معرفة الموقع الجغرافي، المساحة وقيمة ونوعية الملكية للاستثمارات .

1-2-2- التموين :إن التموين بالمواد الأولية ضروري وأساسي وله تأثير على نتيجة المؤسسة واستمرارية نشاط الدورة الإنتاجية، ولهذا ينبغي على المدقق معرفة المشاكل التي يمكن أن تطرح في هذا المجال والتي تنحصر في تكلفة المواد الأولية والتي تتأثر بتغيرات الأسعار في السوق، وعدد موردي هذه المواد الأولية، ونفس الشيء ينطبق بالنسبة للمؤسسات ذات الطابع التجاري.

1-2-3- التخزين :يمثل المخزون أحد حسابات المؤسسة، وهو معرض للأخطار كاحتمالات السرقة والضياع، لهذا بات من الضروري على المدقق التعرف على سياسة التخزين ومواقعه.

1-2-4- الإنتاج :على المدقق أن يطلع على القدرة الإنتاجية من خلال الوسائل والآلات المستعملة في ذلك، حيث يتوجب على المدقق معاينة وحدات الإنتاج من حيث أهميتها وحالتها وتجهيزها.

1-3- معلومات عن الخصائص التجارية للمؤسسة :وهي معلومات تخص:

1-3-1- الزبائن :على المدقق معرفة عدد الزبائن بالنسبة للمؤسسة، وهذا يعتبر أساسيا لتقدير المشاكل المحتملة الوقوع، فإذا كانت المؤسسة تعتمد على عدد قليل من الزبائن فإن خسارة أي زبون
تؤثر على رقم أعمالها وبالتالي على حالتها المادية، لذا على المدقق دراسة عن قرب التطورات الإجمالية للمبيعات والتقلبات الحاصلة في النشاط.

1-3-2- المنافسة :ينبغي على المدقق دراسة السوق الذي تنشط فيه المؤسسة من أجل معرفة مكانتها ضمن المؤسسات الأخرى من نفس القطاع ومدى قدرتها التنافسية.

1-3-3- كيفية تحديد أسعار البيع :وفي هذا الإطار ينبغي على المدقق دراسة العناصر المكونة لسعر البيع وتحديد الهامش الإجمالي، كما يجب عليه أيضا التحقق ودراسة الخصومات المالية والتجارية الممنوحة للزبائن.

1-4- معلومات عن الخصائص القانونية للمؤسسة :من الضروري للمدقق دراسة الإطار القانوني وذلك من خلال القوانين، قانون الشركات، قانون العمل وكذلك النظام الضريبي للمؤسسة، كما يجب عليه استقصاء معلومات أخرى مرتبطة بالجانب القانوني مثل:

1-4-1 فحص القانون النظامي :يستطيع مدقق الحسابات من خلال فحص القانون الأساسي للمؤسسة التعرف على النظام القانوني للمؤسسة ورأس مالها ومجال نشاطها وكذلك تحديد واجبات ومسؤوليات المساهمين وفترة الحياة القانونية للمؤسسة.

1-4-2- بنية رأس المال :يتعين على المدقق أن يطلع على عقد تكوين المؤسسة للتعرف على[1]:

-رأس مال المؤسسة وحصة كل شريك.

-إسم الشريك المكلف بالإدارة.

-كيفية توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.

-المبالغ المسموح لكل شريك السحب في حدودها.

-مكافآت ومرتبات الشركاء.

1-4-3- العقود والاتفاقيات الأساسية :ينبغي على المدقق الإطلاع على القيود والاتفاقيات المبرمة من طرف المؤسسة والتي عادة ما تتضمن عقود القروض البنكية والتأمينات، العقود مع العمال، العقود الخاصة بالاتفاقيات مع الموردين والزبائن، عقود رهن الاستثمارات للحصول على القروض. إن فحص العقود والاتفاقيات له فائدتان، الأولى أنه يسمح للمدقق بمعرفة الأخطار المتوقعة والتي تؤثر على المؤسسة، والثانية أنها تعتبر وسيلة فعالة لتحديد الصراعات المحتملة على المصالح بين المؤسسة والمسيرين.

1-4-4- النزاعات الراهنة :على المدقق أن يكون على علم تام بجميع النزاعات الموجودة ليتمكن من معرفة ما إذا كانت المؤسسة قد خصصت مؤونات لذلك بغية تفادي الأخطار.

[1] أحمد حلمي جمعة، " المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء الأردن، الطبعة الأولى 2000، ص 130.

1-4-5- النظام الضريبي :ينبغي على المدقق الإطلاع على الحالة الضريبية وخصوصيات النظام الضريبي للمؤسسة محل التدقيق، كما ينبغي عليه معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة لأخذ فكرة وكذلك معرفة الربط الضريبي على العميل ومداه، وهل هناك التزامات لم تسوى بعد، وهل توجد التزامات مستقبلية.

1-5- النظام المحاسبي والمالي :يقوم المدقق بوصف وظيفة المحاسبة داخل المؤسسة من حيث التنظيم آخذا بعين الاعتبار العناصر التالية:

- النظام المحاسبي المالي

-النظام المتبع في القيد.

-دقة السجلات وكفاءتها.

-كفاية نظام الحفظ في المؤسسة.

-العمليات الأساسية التي تقوم بها المؤسسة والفرعية.

-طريقة الإهتلاك المتبعة.

-طريقة تقييم المخزونات.

2-تعيين المساعدين وحسن الإشراف :إن التخطيط لعملية التدقيق يجب أن ينعكس على التخصيص السليم لقوة العمل المتاحة وتحقيق الإشراف السليم عليها ومتابعة أداء المهام التي تتجسد من خلال تقييم هذا الأداء.

2-1- تخصيص المساعدين :يتطلب معيار التخطيط السليم للعمل أن يقوم المدقق بتخصيص مساعديه على مهام الفحص التي اشتملت عليها عملية التدقيق، ويتطلب التخصيص السليم للمساعدين على مهام الفحص المختلفة أن يحدد المدقق احتياجات العمل من العنصر البشري، ثم يقوم بعملية حصر كمي وفني دقيق للمساعدين الموجودين بالمكتب ليحدد ما إذا كان هناك عجز في المساعدين أم لا، آخذا في الاعتبار مقدار ونوعية الكفاءات المهنية المطلوب تدبيرها للوفاء بمتطلبات برنامج عملية التدقيق.

إن تخصيص وتوزيع المهام على المساعدين بحكمة يؤدي إلى تحقيق الأهداف التالية:

-إنجاز مهام الفحص والتدقيق في توقيتها المخطط لها مسبقا.

-تحاشي العجز أو الزيادة غير الضرورية في عدد المساعدين.

-الاستغلال الأمثل لطاقات المساعدين.

-العمل على تنمية المساعدين مهنيا، ومحاولة خفض التكاليف الفعلية لعملية التدقيق بما لا يخل بجودتها المهنية أو بحكم المدقق في تحقيق أهداف عملية التدقيق وذلك من خلال:

-الوقت الكلي المتاح لعملية التدقيق.

-مسؤولية كل مساعد عن أداء مهمة معينة أو أكثر.

-أولوية انجاز مهام معينة قبل غيرها.

-الحد الأقصى للزمن المقدر للانتهاء من كل مهمة على حده.

-القيود المحتملة الفعلية أو المفروضة على تدبير الموارد البشرية بمكتب التدقيق.

2-2-الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أدائهم :إن الإشراف على المساعدين من الأمور الضرورية لكي يتفهم القائمون بالعمل على مختلف مستوياتهم أهداف عملية التدقيق والإجراءات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، ويجب إطلاع المساعدين على المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء فترة التخطيط لعملية التدقيق والمتعلقة بالنشاط الذي يعمل فيه العميل وتنظيم مؤسسته، ومشاكل المحاسبة والتدقيق المتوقعة وتوقيت إجراءات عملية التدقيق .وبما أن معظم العمل يتم بواسطة المساعدين فيجب على هؤلاء إطلاع المشرف على عملية التدقيق وعلى أية مشاكل محاسبية أو تدقيقية يتم اكتشافها أثناء عملية الفحص، كما أنه على مدقق الحسابات مراعاة الجوانب السلوكية عند الإشراف على مساعديه، وفي هذا المجال يجب أن يأخذ في الحسبان مجموعة من الاعتبارات أهمها:[1]

-إشراك المساعدين في وضع خطة وبرنامج عملية التدقيق وتعديله.

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية ، المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية الدار الجامعية، الإسكندرية،2002، ص 31.

-المتابعة والتوجيه المستمرين للمساعدين أثناء تأدية مهامهم.

-مناقشة المساعدين في المشاكل الجوهرية الناتجة من الفحص وتبادل الرأي بشأن أهم الحلول العملية لها بين المدققين بعضهم لبعض.

-توفير فرص الترقية أمام المرؤوسين وشمولية معايير تقييم أداء المساعدين لكافة جوانب الأداء.

و لاشك أن مراعاة الاعتبارات السابقة عند الإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم سوف يزيد لديهم مستوى الدافعية والرضى عن العمل وزيادة مدى التزام هؤلاء المساعدين بأهداف المهنة وزيادة مستوى كفاءتهم المهنية أيضا، وهذا سوف يؤدي في النهاية إلى ارتفاع مستوى جودة عملية التدقيق.

3-أوراق عمل المدقق : تعتبر أوراق العمل دليلا ماديا عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق، لذا بات من الضروري على أي مدقق الاهتمام بهذه الأوراق باعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقرير، حيث تتضمن أوراق العمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل، وكذلك الطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها، حيث يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لطبيعة الفحص الذي قام به والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص.

3-1- أهمية أوراق العمل :تعتبر أوراق العمل دليلا على العمل الذي قام المدقق بإنجازه وتساعد في تحديد ما إذا كانت ستظهر مشاكل فيما بعد بخصوص القوائم المالية التي تم تدقيقها، وتعتبر أيضا من المستندات الهامة جدا في أي نزاع قانوني لاحق، لأنها يمكن أن تستخدم في هذا النزاع كدليل ضد المدقق أو كدليل للدفاع عنه[1].

3-2- أوراق العمل الرئيسية لتدقيق الحسابات :يمكن القول أن ورقة العمل هي أي تسجيل يقوم المدقق بإعداده بالنسبة لعمله أو للتدليل على ما وصل إليه بقصد تدعيم رأيه المهني، وتشتمل هذه الأوراق بناءا على ذلك على مجموعة عديدة من الأوراق ابتداء من ميزان التدقيق والتسويات، ميزان التدقيق بعد التسويات، الحسابات الختامية والميزانية العمومية، وأيضا الأوراق التي تشتمل على الملاحظات المسجلة عن نتيجة مناقشة أو ملاحظة هامة في عقد المؤسسة أو في أحد العقود التي تلتزم بها المؤسسة.

[1] محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر 1998، ص 98.

وعلى الرغم من أن أوراق تدقيق الحسابات تختلف بشكل كبير من حالة إلى أخرى، لهذا فإنه لا يمكن أن نقوم بذكر تلك الأوراق على سبيل الحصر، إلا أنه يمكن أن نستعرض هنا العناصر الرئيسية والعامة لتلك الأوراق وهي:[1]

-تحليل الحسابات.

-قيود اليومية الناتجة عن عملية الفحص.

-التسويات التي يقوم بها المدقق.

-مستخرجات وملاحظات بما فيها نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية.

-موازين تدقيق الحسابات والجداول المختلفة.

-برامج التدقيق.

4 - برنامج التدقيق :برنامج التدقيق عبارة عن خطة عمل المدقق والتي سيتبعها في تدقيق الدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات، كما تحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة والشخص المسؤول عن تنفيذها

4-1- طبيعة برنامج تدقيق الحسابات :يعد برنامج التدقيق خطة مرسومة على هدى النتائج التي توصل إليها المدقق بعد دراسته وفحصه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق الدفاتر والسجلات والمستندات.. الخ ويتكون برنامج التدقيق من الخطوات التي تتبع في أعمال التدقيق، والوقت المقدر للانتهاء من كل خطوة، وبيان الوقت الفعلي الذي استنفذ في إتمامها، وتوقيع الذي قام بتنفيذها .

وبذلك فإن برنامج التدقيق يحقق عدة أهداف هي :[2]

-تلخيص ما يجب القيام به من أعمال التدقيق وحصر العمليات الواردة بالدفاتر والسجلات.

-يمثل تعليمات فنية تفصيلية صادرة من المدقق المساعد.

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، د- عمر محمد زريقات، مرجع سبق ذكره، ص 139.

[2] أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الثانية 2005، ص 135.

-أداة للكشف عن انحرافات الوقت(إن وجدت) والتحري عن أسبابها واتخاذ اللازم لمعالجتها.

4 -2- الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تصميم برنامج التدقيق :على المدقق عند تصميم برنامج التدقيق وضع النقاط التالية نصب عينيه:[1]

-التقيد بنطاق عملية التدقيق كاملة كانت أم جزئية لأن لكل منها خطوات معينة كفيلة بتحقيقها.

-مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية الموجود بالمؤسسة، حيث أنه على ضوء درجة الكفاءة تلك يتحدد نطاق عملية التدقيق.

-الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها لأن التدقيق وسيلة وليس غاية بحد ذاته، فيجب أن يتيح البرنامج تحقيق تلك الأهداف.

-استخدام وسائل التدقيق التي تمكن المدقق من الحصول على قرائن قوية في حجيتها.

-إتباع طرق التدقيق التي تلاءم ظروف كل حالة، فلكل مؤسسة ظروفها الخاصة والتي على ضوئها يقوم المدقق بإعداد برنامج التدقيق الملائم.

والبرنامج ليس سردا للخطوات التي ستتبع في التدقيق، بل خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف معينة وفق مبادئ ومستويات متعارف عليها بين ممارسي المهنة.

4 -3- أنواع برامج التدقيق : لا يمكن وضع برنامج موحد للتدقيق بكافة أنواعه بحيث يطبق على المؤسسات المختلفة أو حتى المتماثلة وذلك بسبب اختلاف الظروف الخاصة بكل مؤسسة والتي تميزها عن غيرها.

4 -3-1- برنامج التدقيق العام :وهو برنامج معياري وثابت ويحتوي على جميع إجراءات التدقيق والتي يمكن استخدامها في أغلب عمليات التدقيق مع تعديل يتناسب مع عملية تدقيق معينة .وقد تم ذلك من بعض المدققين على أنه يجعل من عملية التدقيق مجرد عملية روتينية لقتل روح الإبداع والابتكار لدى المدقق وتنقص من استقلالية تفكيره وتقديره الشخصي، هذا بالإضافة إلى أن تعقد عمليات المؤسسة وتنوع نشاطها واختلاف

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العلمية)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 2004، ص152.

أنظمتها المحاسبية قد تجعل من برنامج التدقيق العام غير ذي نفع .ومع هذا يري البعض أنه يوفر الوقت والجهد ويحوي جميع الإجراءات والتي ينتقي منها المدقق ما يراه مناسبا وضروريا لعملية تدقيق معينة بحيث لا يغفل عن أي إجراء قد يكون مهما.

4 -3-2- برنامج التدقيق الخاص :يعد خصيصا لعملية تدقيق معينة آخذا في الاعتبار طبيعة وحجم ونشاط المؤسسة وكذلك نظام الرقابة الداخلية، ويعتبر أفضل من البرنامج العام للتدقيق وذلك عند الذين انتقدوه، وأيا كان النوع المستخدم في عملية التدقيق فلا يجب على المدقق تتبعه حرفيا(الكفاءة العلمية والخبرة)حيث أنه قد تظهر بعض المشاكل والنقاط الأخرى أثناء عملية التدقيق والتي لم تكن في الحسبان وبالتالي لم تذكر الإجراءات الخاصة بها، لذلك على المدقق توخي الدقة والحذر عند تنفيذه لعملية التدقيق وإضافة أي إجراءات أخرى قد يراها ضرورية لإتمام عملية التدقيق.

4 -3-3- التدقيق المرحلي :ويبدأ عند انتقال العمل إلى مقر المؤسسة المراد تدقيقها، حيث أن هناك العديد من عمليات التدقيق والتي يجب أن تنجز قبل انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية من قبل إدارة المؤسسة، وهذا ما يسمى التدقيق المرحلي.

والتدقيق المرحلي يخفض كثيرا من ضغط العمل في نهاية السنة المالية حيث يتم توزيع عملية التدقيق على فترات أو مراحل منتظمة مما يؤدي إلى تحسين الأداء وإتقان العمل وبالتالي نجاح عملية التدقيق وتأديتها بالصورة المرضية، وأن يكون المدقق ومساعديه على إلمام ودراسة تامة بدقائق الأمور وسير العمل بالمؤسسة خلال فترة التدقيق .ويمكن إجمال هذه المرحلة في خطوات هي:[1]

-طريقة العمليات :تتلخص هذه الطريقة في أن يقوم المدقق بالتدقيق والتحقق من العمليات المختلفة، وذلك بتتبع القيود المرحلة لحساب معين حسابيا ومستنديا، وهذه الطريقة تتبع بالنسبة للبنود التي تكون بحساباتها حركة كثيرة مثل النقدية، المدينين، المصروفات، البضاعة وغيرها.

[1] زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى،ص 78.

-طريقة الجرد :وهنا يقوم المدقق بربط التفاصيل بالمجاميع، ومعنى ذلك هو أن يتحقق من أن مجموع أرصدة الحسابات المساعدة لبند معين مساويا لمجموع الرصيد الظاهر في حساب المراقبة الإجمالي بدفتر الأستاذ العام.

4-4- مراحل إعداد برنامج التدقيق :يتكون برنامج التدقيق من مجموعة من إجراءات التدقيق التفصيلية المصممة للوفاء بأهداف عملية تدقيق محددة لكل قطاع .وقد بين المعيار رقم300 بعنوان التخطيط على أنه : يجب على المدققين تخطيط وتوثيق طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المخططة .وعادة ما يتم إعداد برنامج عملية التدقيق من خلال مرحلتين:[1]

4 - 4 -1- مرحلة التخطيط :وفي هذه المرحلة يتم تحديد أهداف التدقيق لكل مجموعة من العمليات وكل رصيد حساب في القوائم المالية قطاع التدقيق .وعلى سبيل المثال فإن أهداف التدقيق المرتبطة بعمليات المشتريات قد تقوم بالتأكد عما إذا كان:

-قد تم تسجيل عمليات المشتريات.

-قد تم الترخيص بعمليات المشتريات.

-أن عمليات المشتريات المسجلة شرعية.

-أن عمليات المشتريات المسجلة تعتبر كاملة.

-أن عمليات المشتريات قد تم تبويبها على نحو ملائم.

-أن عمليات المشتريات قد تم تحديدها عند قيمتها الصحيحة.

-أن عمليات المشتريات قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الصحيحة.

4 - 4 -2-مرحلة الأداء :متى تم إعداد قوائم إجراءات التدقيق التي يتعين أدائها، يتم ترتيب الإجراءات في تتابع منطقي، ويتم إلغاء أية إجراءات متشابكة أو متداخلة، ولا شك أن ذلك يؤدي إلى قائمة بإجراءات التدقيق التي قد يتم تحديدها بطريقة تتلاءم مع أدائها، وفي النهاية يمثل ذلك ما يعرف ببرنامج التدقيق.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الاسكندرية 2009، ص697.

5-علامات التدقيق :على المدقق أن يستخدم علامات أو رموزا خاصة أثناء قيامه بعملية التدقيق، فعندما ينتهي من تدقيق خطوة ما يؤشر عليها برمز خاص يفيد تدقيقها وطبيعة ذلك التدقيق، وعليه أيضا أن يحتفظ هو ومساعدوه بسرية هذه الرموز، وليست هناك علامات معينة متعارف عليها بين جمهور المدققين وإلا انتفت عنها صفة السرية المطلوبة، ولكننا نجد أن لكل مدقق أو مكتب تدقيق رموزه الخاصة موضوعة في قائمة موضح بها الرمز ودلالته ليظل موظفوه ومعاونوه يسيرون على نظام رمزي موحد يسهل معه على المدقق متابعة أعمالهم .

6-مذكرات التدقيق :كثيرا ما تعترض المدقق أثناء قيامه بعملية التدقيق أمور تحتاج إلى استفسارات وإيضاحات فيقوم بتدوينها في سجل خاص، وتدوين ما تم بشأنها فيما بعد حيث يجب عدم ترك ملاحظة دون حل أو إيضاح بشأن ما تم بخصوصها .ومن الملاحظات التي يدونها المدقق في هذا السجل ما يلي:

-بيانات بالمستندات المفقودة أو غير المستوفية لبعض الشروط شكلية أو موضوعية أو قانونية.

-أرصدة الحسابات التي يخشى المدقق حدوث تلاعب فيها كالإهلاك مثلا.

-كشف بالأخطاء التي عثر عليها المدقق أثناء عملية التدقيق.

-كشف بالمسائل التي يريد المدقق استكمالها في المرات القادمة.

-كشف بما وجده من ثغرات في نظام الرقابة الداخلية.

-المسائل التي يريد المساعد الرجوع فيها إلى المدقق الرئيسي.

-المسائل التي حرر المدقق بها مراسلات مع المؤسسة(وذلك حفاظا على إخلاء طرفه من أي مسؤولية في المستقبل.)

-الاقتراحات والتعديلات التي قد يري المدقق ضرورة إدخالها على برنامج التدقيق سواء كانت حذفا أو إضافة.

-التحفظات التي يري المدقق وجوب إثباتها في تقريره النهائي.

-ما يحصل عليه المدقق من بيانات شفوية من مديري المؤسسة.

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم مدقق الحسابات بدراسة ومراجعة منتظمة وملائمة للنظام أثناء تشغيله الفعلي، وعلى الرغم من أن معظم المعلومات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق طرح الأسئلة أو المشاهدة، إلا أنه من المرغوب فيه توفير تقرير مكتوب للتدقيق والفحص المنفذ بالنسبة للرقابة الداخلية وللنتائج التي تم التوصل إليها من عملية التدقيق، ويكون هذا التقرير مرشدا له قيمته خلال عملية التدقيق، كما يكون له أهمية كبيرة بعد انتهاء عملية التدقيق وذلك كدليل مستندي للعيوب المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.

ومن أهم الأساليب التي يستخدمها مدقق الحسابات للتعرف على نظام الرقابة الداخلية وتقييم مدى كفاءته ما يلي:

1-أسلوب القائمة التذكيرية :يقوم مدقق الحسابات في هذه الطريقة بوضع بيان تفصيلي يوضح فيه القواعد والأسس الواجب توافرها في نظام الرقابة الداخلية السليم لكي يسترشد بها مساعدو المدقق عند قيامهم بفحص النظام[1] .

2-أسلوب المذكرة الوصفية :في هذا الأسلوب يقوم مدقق الحسابات بنفسه أو بتكليف مساعديه بإعداد مذكرة تشتمل على وصف أو شرح واف للإجراءات المتبعة لكل عملية أو وظيفة، مع وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية والدورات المستندية وما يرتبط بهما من نظم وإجراءات، ويتم الحصول على معلومات المذكرة عن طريق المقابلات الشخصية للمسؤولين، والرجوع إلى الوصف الوظيفي، ودليل الإجراءات المحاسبية، وأية وسائل أخرى تتطلبها عملية الفحص.[2]

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 143.

[2] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنش و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2010، ص 150.

3-أسلوب فحص النظام المحاسبي :في هذا الأسلوب يقوم مدقق الحسابات بالحصول على:

-قائمة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وتدقيقها.

-قائمة بأنواع المستندات المستخدمة ودورتها المستندية.

-قائمة بأسماء المسؤولين عن الاحتفاظ بعهدة الأصول.

ثم قيام مدقق الحسابات بدراسة وتقييم محتويات القوائم للتحقق من فصل وظيفة أداء العمليات عن وظيفة الاحتفاظ بالأصول، وعن وظيفة المحاسبة عن العمليات والأصول.

4-أسلوب الاستبيان(الاستقصاء) :وهو عبارة عن قائمة تشتمل على مجموعة من الأسئلة المباشرة يتم إعدادها بدقة وعناية بمعرفة مدقق الحسابات بقصد إبراز أوجه الضعف. ويتم تخصيص قائمة مستقلة لكل فرع من فروع الرقابة الداخلية، وتكون الأسئلة موجهة للمسؤولين عن نشاطات المؤسسة للإجابة عليها إما بنعم أو لا، والإجابة بنعم تشير إلى حالة مرضية، أما الإجابة بالنفي فتشير إلى ضعف أو وجود بعض نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية.

ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة، وبعد استيفاء الإجابات يقوم مدقق الحسابات بإعداد مذكرة يوضح فيها رأيه عن مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية .

5-أسلوب خرائط المسارأو(التدفق) : استمد المدققون فكرة هذا الأسلوب من محللي نظم الحاسب الالكتروني، واستخدموا نفس الرموز التي يستخدمها أخصائيو الحاسب الالكتروني، فقد أصبحت هذه الرموز متعارف عليها عالميا ومطبقة في نظم المعلومات الدولية.

وتعتبر خرائط المسار(أو التدفق)أكثر أدوات تحليل وتصميم النظم استخداما في الحياة العلمية والعملية المعاصرة.

وتعرف خرائط التدفق بأنها عبارة عن رسم تصوري باستخدام مجموعة من الرموز التي أصبح متعارف عليها عالميا، وتهدف إلى التعبير وتوضيح تدفق البيانات والمعلومات على أساس من تتابع الأنشطة داخل نظام معين وهي بذلك تقدم صورة واضحة عن النشاط الذي يتم عرضه أو دراسته[1] .

كما أنه توجد عدة أنواع من خرائط التدفق يمكن استخدامها في تحليل وتصميم النظم، ولعل أهمها وأكثرها انتشارا هما :[2]

-خرائط تدفق النظام :تهتم وتستخدم في تحديد تدفق البيانات والمعلومات بيانيا وتوضح أنشطة التشغيل في النظام، وتبدأ بالمستندات ثم بالدفاتر، وتنتهي بالمخرجات(التقارير.)

-خرائط تدفق البرامج :تهتم وتستخدم في تصوير ووصف المنطق التفصيلي لجزء معين من التشغيل كخطوة أساسية تسبق وضع وتوثيق البرامج التطبيقية للحسابات الالكترونية.

المطلب الثالث :أدلة الإثبات

تمثل أدلة وقرائن عملية التدقيق معلومات تمكن المدقق من الوصول إلى النتائج التي على أساسها يكون رأيه على صحة القوائم المالية .ويربط معيار أدلة وقرائن التدقيق بين الأهداف التي يسعى المدقق لتحقيقها والأدلة والقرائن التي يجمعها .

1-طبيعة أدلة الإثبات :تتكون أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية من البيانات المحاسبية الأساسية إلى جانب كافة المعلومات المساعدة المتاحة للمدقق، وتعتبر من أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية كل من دفاتر القيد الأصلي ودفاتر الأستاذ العام والسجلات المحاسبية الأخرى مثل حسابات التكاليف، كما تسجل أيضا أوراق العمل

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 151.

[2] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 153.

الخاصة بالتسويات الجردية، ولا يعتبر وجود هذه السجلات والدفاتر كاف في حد ذاته ليكون دليلا للإثبات ولكن يجب أن تتوفر فيها العناية ودقة صحة البيانات التي تتضمنها[1].

2-تعريف أدلة الإثبات :تعرف أدلة الإثبات بأنها :تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكنه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي.[2]

كما تعرف أدلة الإثبات على أنها أية معلومات يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم تدقيقها قد عرضت طبقا للمعايير كذلك تعرف أدلة الإثبات بأنها هي المعلومات التي يحصل عليها المدقق للوصول إلى استنتاجات يعتمد عليها في تكوين رأيه عن القوائم المالية[3].

3-عناصر جودة أدلة الإثبات :من بين عناصر جودة الأدلة نذكر مايلي:

3-1- الملائمة: لا بد أن يتعلق الدليل بهدف التدقيق الذي يقوم المدقق باختياره.

3-2- الأهلية :تعبر عن مدى الاعتماد على الدليل أو الدرجة التي يستحق فيها الدليل أن يوثق به .وهناك خمسة محددات للأهلية تتمثل في:

-استقلال مصدر الدليل.

-فعالية نظام الرقابة الداخلية لدى العميل إذا كان مصدر الدليل داخلي.

-المعرفة المباشرة للمدقق .فمثلا الأدلة الخارجية أكثر موضوعية عادة من مثيلاتها الداخلية.

-الكفاية، وتتعلق بكمية الأدلة والتي يتم قياسها من خلال حجم العينة.

-درجة الموضوعية في الدليل.

[1] سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لتطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر(دراسة ميدانية) الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010-2011، ص 57.

[2] محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و الممارسة، دار النهضة العربية، بيروت،1988، ص 261.

[3] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أصول التدقيق، ص 102.

3-3- التوقيت الجيد :وهي الفترة التي يتم فيها جمع الأدلة، أو الفترة التي تغطيها عملية التدقيق وأنسب الأوقات للحصول على الدليل.

ولا بد أن يتم أخذ كفاية الدليل بعين الاعتبار بحيث تتم الموازنة بين تكلفة الحصول على الدليل ومدى توافر الاقتناع منه أو جدارته، والمفاضلة بين أنواع الأدلة بحيث يتم اختيار أكفئها.

4-أنواع أدلة الإثبات : أدلة الإثبات كما يرى الكثير من المدققين هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما تم عرضه من معلومات للحقيقة الاقتصادية، فهو يعتبر معظم جهد المدقق، ويمكن أن نميز بين عدة أنواع من الأدلة منها:

4 -1-الوجود الفعلي أو المادي :ويعتبر هذا النوع من أهم أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المدقق في التأكد من صحة أرصدة الحسابات خاصة منها الرصيد الدفتري لحسابات الأصول (محاضر جرد المخز ونات، الصندوق والمقاربات البنكية.)

4 -2- المستندات :وهي وثائق قانونية وإدارية مؤكدة تمثل قرائن وأدلة يستند إليها المدقق عند فحصه للدفاتر والسجلات الموجودة في المؤسسة ومنها :فواتير الشراء، فواتير البيع، الشيكات الكمبيالات.

4 -3- المصادقات أو رسائل التأكيد من الغير :وهي تمثل أدلة إثبات قوية خاصة وأنها تحمل اعتراف وتوقيع الطرف المعني مباشرة والتي يحصل عليها المدقق من الموردين والمدينين والبنوك ودائنين آخرين كمصادقات على الحسابات والكشوفات الموجودة لديهم وتهم المؤسسة.

4 - 4 - الإقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة :قد لا يجد المدقق سبيلا لتدعيم رأيه حول نقطة ما سوى ما تقدمه الإدارة من اعترافات مكتوبة في شكل تقارير، فهناك بعض الأمور لا يستطيع المدقق الحكم عليها لهذا السبب يلجأ إلى الإدارة من أجل استشارتهم فيما يتعلق بالمؤسسة من أمور غامضة يؤكدها المسئولون عن الإدارة بواسطة تلك الإقرارات للوصول إلى معلومات سهلة وواضحة.

4 -5- النظام الرقابي الوقائي الفعال :إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يساعد على ضبط العاملين على التقيد بالنظام والتعليمات والخطط المرسومة من قبل الإداريين في المؤسسة ويبعث على الطمأنينة والثقة في صحة المعلومات التي تحملها القوائم المالية.

5-كفاية أدلة الإثبات : الكفاية تعني الحصول على حجم من الأدلة يحقق تدعيم كاف وملائم لرأي المدقق دون الإسراف في التكاليف أو التعرض لمشاكل قانونية، وتتوقف كفاية أدلة الإثبات على مدى توفرها على شرطين رئيسين أولهما كفاية كمية الأدلة اللازمة للإثبات والثاني حجة الأدلة التي تعزز قدرتها على الإثبات أو الإقناع.

6-تقنيات وطرق جمع أدلة الإثبات : [1] إن الهدف من استعمال تقنيات راقية وحديثة في جمع أدلة الإثبات بصورة كافية وصحيحة هو تدعيم عمل ورأي المدقق في مهمته بالمؤسسة .هذا وقد تتنوع وتتحدد التقنيات المستعملة حسب الأوضاع والظواهر المدروسة وفيما يلي بعض التقنيات المستعملة لدى المدققين عند تنفيذ مهمة التدقيق:

6-1- المقابلة :وهي تقوم على وصف الإجراءات بسرد شفهي دون الاستناد إلى الوثائق أو مستندات تثبت ذلك. والمقابلة في التدقيق لا تعتبر محادثات أو حوار لأن التدقيق يركز على برنامج وأهداف محددة مسبقا وبدقة متناهية.

6-2- الفحص التحليلي :ويقصد بالفحص التحليلي مجموعة من التحقيقات والمقارنات في كل المعلومات والتدفقات التي تتعلق بالظاهرة المدروسة، فهو يستند على المقابلات مع العميل وكذا مخططات السير أو ما يسمى بخرائط تدفق المعلومات .فالفحص يكشف عن الانحرافات الموجودة بين التقديرات والنتائج المتحصل عليها. فضلا عن ذلك فإن أساليب الفحص التحليلي تساعد المدقق في تسليط الضوء على الأحداث غير العادية مقارنة بالبيانات المسجلة. وعليه يهدف الفحص إلى لفت نظر المدقق إلى الأمور التي تتطلب المزيد من أدلة الإثبات.

[1] وليام توماس وأمرسون هنكي، تعريب : أحمد حجاج و كمال الدين سمير، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر الرياض، المملكة العربية السعودية 1989.

3-6- الملاحظة الميدانية : تعد الملاحظة الميدانية طريقة مباشرة للحصول على أدلة إثبات بالوجود .فالمدقق لا يكتفي بالوثائق والمستندات التي يدرسها وإنما عليه أن يخرج إلى الميدان للدراسة والملاحظة المادية والخروج إلى الميدان قد يكون لزيارة المصانع، القطاع التجاري أو قد يكون زيارة مكاتب أخرى للمؤسسة. هذا ويكون اختيار الفترة المناسبة للفحص الميداني حسب نوع وهدف عملية التدقيق .فمثلا للتحقق من وجود الأصول لتقييمها في المؤسسة، فمن المستحسن إجراء الفحوص أثناء الجرد الذي غالبا ما يكون في نهاية الدورة، كما يسمح ذلك بالمراقبة والتدقيق في جميع حسابات المؤسسة.

المبحث الثالث :تقرير مدقق الحسابات

بعد أن يكون المدقق قد أنهى كافة إجراءات التدقيق وتحقق من أنه استوفى أهداف التدقيق وقام بفحص نظام الرقابة الداخلية وأنه أصبح لديه تأكيد قوي بأن القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها والتي أعدها العميل واقترح المدقق بعض التصحيحات أو الاقتراحات وأن العميل أخذ بها، وكما هو معلوم فإن العميل هو المسؤول عن المعلومات المعروضة بالقوائم المالية وأن المسؤولية تقع عليه في الإفصاح بأمانة وشمولية .وتمتد أهمية تقرير التدقيق إلى الجماعات الأخرى التي تولي اهتماما خاصا بنشاط المؤسسة والتي تتأثر به ، ومن ناحية أخرى فإن تقارير التدقيق تكون ملكا لمدقق الحسابات ويجب أن يبذل عناية مهنية فائقة في إعدادها حتى يتمكن من توصيل المعلومات على شكل تقرير مبينا فيه نطاق مهام التدقيق التي قام بها وحدودها ونتائجها وكذلك يجب أن يشير في تقريره إلى درجة التأكد من صدق وعدالة القوائم المالية .وفي هذا الإطار حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (CPA) معايير التقرير بأربعة معايير تحكم إعداد تقرير عملية التدقيق وهي :[1]

-إعداد القوائم وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

-الثبات في تطبيق قواعد المحاسبة المتعارف عليها.

-الإفصاح الكافي والمناسب.

[1] محمد السيد السرايا، أصول وقواعد التدقيق الشامل – الإطار النظري – المعايير ومشاكل التطبيق العملي، جامعة الإسكندرية، مصر 2007، ص ص 297- 298.

-التعبير عن رأي المدقق.

المطلب الأول :تعريف تقرير التدقيق و أهميته

1- تعريف تقرير التدقيق:

يمكن تعريف تقرير مدقق الحسابات بأنه عبارة عن : وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا 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 والمركز المالي[1].

ويمكن أن يعرف تقرير التدقيق على أنه ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات.[2]

2- أهمية تقرير التدقيق:

تنبع أهمية تقرير التدقيق في كونه يعد الوسيلة التي يستطيع المدقق أن يعبر بها عن رأيه حول عدالة البيانات والقوائم المالية وكذلك يحدد مسؤوليته عن تلك القوائم .أما بالنسبة للمستفيد من هذا التقرير فتنبع أهميته من كونه الأساس الذي تعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع وذلك لاتخاذ قراراتهم و رسم السياسات الحالية والمستقبلية .لذلك ونظرا لأهمية تقرير المدقق فقد اهتمت الهيئات العلمية للمحاسبين والمدققين والتشريعات التي تتناول تدقيق الحسابات في معظم الدول لوضع المعايير الواجب مراعاتها عند إعداد هذا التقرير ومن العوامل التالية تنبع أهمية تقرير المدقق[3]

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 253.

[2] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر _ الناحية النظرية _ مرجع سبق ذكره، ص 114.

[3] نفس المرجع ، ص 114.

-أن هذا التقرير هو خلاصة ما وصل إليه المدقق من عمله، حيث أن عملية التدقيق تتيح له التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة والتي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي، ومن ثم يكون تقرير المدقق بمثابة كشف يقدمه لمن يهمه الأمر وبصفة خاصة الملاك عن التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المؤسسة خلال الفترة المالية محل التدقيق.

-يعتبر تقرير المدقق الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق المهنية والجنائية للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائيا أو مدنيا.

-تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمدقق(المنتج النهائي لعملية التدقيق.)

ويمكن تلخيص أهمية تقرير التدقيق لمدقق الحسابات نفسه ولجميع أصحاب المصلحة في المؤسسة فيما يلي :[1]

-تقرير تدقيق الحسابات له أهمية خاصة لمدقق الحسابات نفسه باعتباره المنتج النهائي لعملية تدقيق الحسابات والمؤشر على إنجازه لعمله وفقا لمعايير تدقيق الحسابات المتعارف عليها، وأداه المدقق لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصلحة في المؤسسة وبالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم التي تعكس احتياجاتهم مما يؤثر على جودة عملية تدقيق الحسابات ككل.

-يعتبر تقرير المدقق بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرجوع إليها لتحديد مسؤولية مدقق الحسابات القانونية وذلك في حالة مساءلته جنائيا أو مدنيا نتيجة وجود تقصير أو إهمال وكذلك مسؤوليته المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد آداب وسلوك المهنة.

-يحقق تقرير التدقيق عن القوائم المالية للمؤسسة قيمة مضافة للمتعاملين من خلال رأي المدقق الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية، ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم.

-أن تقرير التدقيق يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا بالمؤسسة محل التدقيق بمسؤولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية لها باعتبارها وكيلا عن الملاك ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة ومعايير المحاسبية الدولية في إعداد القوائم المالية للمؤسسة، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطة المؤسسة.

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، مرجع سبق ذكره، ص 192.

المطلب الثاني : أنواع تقارير التدقيق

تختلف التقارير باختلاف الزاوية التي ينظر لها منها ونستطيع تقسيمها – بصورة إجمالية– من حيث النواحي التالية: [1]

-درجة الإلزام في إعدادها.

-محتويات التقرير من المعلومات.

-إبداء الرأي.

1-التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها:

1-1-التقارير الخاصة :وهي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة، ولم ينص القانون على إعدادها.

1-2- التقارير العامة :وهي التقارير التي يعدها المدقق تمشيا مع نصوص القوانين المنظمة للمؤسسات، وغالبا ما يطلق على هذا النوع من التقارير تقرير الميزانية .كما نصت بعض التشريعات الأخرى على أنواع أخرى من التقارير مثل الإقرار الضريبي وتقرير زيادة رأس المال وتقرير إصدار الأسهم والسندات.

2- من حيث محتويات التقرير :يمكن تقسيم التقارير من حيث محتوياتها إلى الأنواع التالية: [2]

2-1- تقارير مختصرة :ويطلق عليها البعض تقرير الميزانية، ويتكون هذا التقرير من جزأين هما، جزء خاص بفقرة النطاق ويبين فيها المدقق عملية التدقيق والغرض منها، والجزء الثاني هو فقرة الرأي وتتضمن الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات حول دفاتر المؤسسة والقوائم المالية ونتيجة الأعمال خلال الفترة المالية محل التدقيق .يتضمن نموذج التقارير المختصرة القوائم المالية الأساسية والتي تتمثل في:

-قائمة المركز المالي.

-قائمة الدخل.

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العلمية)، مرجع سبق ذكره، ص93.

[2] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر _ الناحية النظرية _ مرجع سبق ذكره، ص 125.

-قائمة الأرباح المحتجزة.

-قائمة التغير في المركز المالي.

-الملاحظات المرافقة للتقرير المالي والتي توضح السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد القوائم المالية.

-الجداول التفصيلية الخاصة ببنود القوائم المالية.

-الملاحظات التوضيحية المرافقة للتقرير المالي والخاصة بعناصر القوائم المالية.

2-2-التقارير المطولة :وهي التقارير التي تعد لأغراض خاصة وتقدم للإدارة .ويتضمن هذا النوع من التقارير شرح مفصل وأمور لا يرد ذكرها في التقرير المختصر .ومن الأمثلة عليها التقارير الخاصة بشرح الأخطاء التي اكتشفها المدقق أثناء عمله، توصيات المدقق بخصوص النظام المحاسبي لرفع كفاءته، تقديم التوصيات لتطوير نظام الرقابة الداخلية.

3- من حيث إبداء الرأي :على ضوء الرأي الذي يكون المدقق قد توصل إليه نتيجة تطبيقه لمعايير التدقيق وبذل العناية المهنية اللازمة فإنه أمام أربعة أنواع من التقارير هي:

3-1- الرأي المطلق :يصدر المدقق هذا الرأي وذلك في حالة تحقق الشروط التالية :

-تضمين كافة القوائم(قائمة المركز المالي، الدخل، الأرباح المحتجزة، التدفقات النقدية)بالقوائم المالية.

-إثبات المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية التدقيق.

-جمع الأدلة الكافية والالتزام بمعايير العمل الميداني.

-تم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

-عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير.

2-3- الرأي المتحفظ :وهو أن يصدر المدقق تقرير متحفظ بسبب وجود بعض الافتراضات، ويجب على المدقق أن يذكر هذه التحفظات وأثرها على القوائم المالية المدققة .ويمكن أن تقسم التحفظات التي يصدرها مدقق الحسابات إلى الأنواع التالية:

-وجود قيود على نطاق الفحص :قد تؤدي القيود على نطاق عمل المدقق إلى رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي ويجب على المدقق الامتناع عن إبداء الرأي عندما يكون الأثر المحتمل للقيد على النطاق هاما وعاما للدرجة التي يجد فيها مدقق الحسابات نفسه غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق حسابات كافية وملائمة، ومن ثم غير قادر على إبداء رأي عن القوائم المالية، أما إذا كان التأثير المحتمل لهذه القيود على نطاق غير هام لدرجة كبيرة فإن مدقق الحسابات يبدي رأيا متحفظا.[1]

-حالة الخلاف مع الإدارة حول السياسات المحاسبية :قد يختلف مدقق الحسابات مع إدارة المؤسسة التي يقوم بتدقيق حسابات قوائمها المالية حول بعض الأمور .مثل مدى قبول السياسات المحاسبية التي اتبعتها في إعداد القوائم المالية، أو طرق تطبيق هذه السياسات أو مدى كفاءة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، فإذا كانت مثل هذه الاختلافات مهمة نسبيا يجب على المدقق أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا تبعا للأهمية النسبية للحالات التي ترفض فيها إدارة المؤسسة تصحيح مخالفتها للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أو لمعايير المحاسبة الدولية.

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات ، مرجع سبق ذكره، ص 213.

3-3- الرأي السلبي(المعاكس) : وهو التقرير الذي يتضمن رأيا معاكسا عند ما يتأكد المدقق بأن القوائم المالية لا تعكس الصورة الصحيحة لواقع المؤسسة وعندها يجد المدقق أن التحفظ في تقريره غير كافيا للإفصاح عن النقص أو التضليل في القوائم المالية ويجب على المدقق بيان أسباب إصداره للرأي السلبي، ويمكن لمدقق الحسابات إصدار رأي سلبي(معاكس)في الحالات التالية :[1]

-عند عدم رضا المدقق عن ما تكنه القوائم المالية من معلومات وأنها لا تمثل الصورة الصادقة والعادلة للوضع المالي للمؤسسة.

-عدم التوافق بينه وبين الإدارة فيما يتعلق بوجود مشاكل في الدفاتر والسجلات .مثل التزوير والتضليل مما يؤثر على عدالة القوائم المالية.

3-4- الامتناع عن إبداء الرأي :يقوم مدقق الحسابات بالامتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، لذلك لا يستطيع إبداء رأي حول البيانات المالية، وقد يمتنع المدقق عن إبداء رأيه بسبب قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على المركز المالي وعلى نتائج الأعمال.

في هذه الحالة يجد المدقق أنه من الصعب عليه تكوين رأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة، ومن الممكن للمدقق أن يمتنع عن إبداء الرأي في الحالات التالية:

-في حالة عدم السماح لمدقق الحسابات بإرسال مصادقات من العملاء للتحقق من أرصدتهم أو إرسال مصادقات للدائنين للتحقق من رصيد المؤسسة لديهم.

-القيام بعملية الجرد مع عدم حضور المدقق أو من ينوب عنه وعدم تمكنه من فحص الأرصدة في تاريخ لاحق.

-في حالة عدم قناعة المدقق بقيم بعض العناصر الظاهرة في الميزانية العمومية أو عدم الاقتناع بطريقة التقييم.

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر _ الناحية النظرية _ مرجع سبق ذكره، ص 130.

خلاصة الفصل:

يقوم منهج المدقق على ثلاثة أركان رئيسية تتمثل في التخطيط السليم لعملية التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات .فتخطيط عملية التدقيق يتم فيه التعرف على المؤسسة وكيفية إختيار المساعدين في عملية التدقيق، بينما يقضي تقييم نظام الرقابة الداخلية بتحديد أهميته كأداة دعم لتحديد حجم الاختبارات ونوعية الإجراءات المتبعة للوقوف على جوانب القوة والضعف في النظام المحاسبي المعتمد، كما يضطلع المدقق في نفس الوقت بجمع أدلة الإثبات وإسداء حكمه الشخصي عليها من حيث كفايتها وأهميتها ودرجة الاعتماد عليها وبالتالي تشكل الأساس الذي من خلاله يتبلور الرأي الفني للمدقق حول البيانات المحاسبية للمؤسسة.

الفصل الثاني

التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الإقتصادية

تمهيد :

أصبحت عملية التدقيق عاملا رئيسيا في عصر المسائلة والرقابة الجديدة، وتطورت الطريقة التي تتبعها منشآت القطاع العام في المحافظة على الرقابة الداخلية، وتطورت أيضا الطريقة التي تتحمل بموجبها المسؤولية بحيث أصبح ذلك يتطلب المزيد من الشفافية والمساءلة من تلك المؤسسات التي تقوم بإنفاق أموال المستثمرين أو دافعي الضرائب.وقد بدأ التوجه على الكيفية التي تقوم الإدارة من خلالها بتنفيذ ومراقبة عملية التدقيق ورفع التقارير عنها.

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث و هي :

- **المبحث الأول: تنفيذ عملية التدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية**

- **المبحث الثاني : طرق التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية**

- **المبحث الثالث : طريقة إعداد طبيعة التقرير في المؤسسة العمومية الاقتصادية**

المبحث الأول: تنفيذ عملية التدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية

برز مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية على المستوى العالمي في بداية القرن العشرين بشكل بسيط، حيث عرفت بأنها ذات العمومية الوحيدة التي لا تعتمد أساسا ترابا جغرافيا، حيث اعتبرها جانب من الفقه تجسيدا للامركزية، والمؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر بالصورة التي هي عليها اليوم لم تكن وليدة الصدفة، بل كانت نتاج التقلبات والأزمات التي عاشتها المنظومة القانونية المتعاقبة، تميزت هذه الأخيرة بالاضطراب والتباين دفعت المؤسسة العمومية الاقتصادية إلى ماهي عليه اليوم، بالإضافة إلى المحيط الاقتصادي المضطرب، فقد كان للظروف السياسية والأمنية والاجتماعية التي عاشتها الجزائر الدور الكبير في صناعة تاريخ المؤسسة العمومية الاقتصادية وتحديد مفهومها.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية ومراحل تطورها

عموما يمكن حصر مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادي في مجالين أساسيين في إطار نظامين عالميين، وهذا ما سوف نحاول بيانه في هذا المبحث وذلك بتحديد مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية في ظل الاقتصاد الموجه ثم تحديد مفهومها في إطار نظام اقتصاد السوق.

1- مراحل تطور المؤسسة العمومية

1-1- المؤسسة العمومية الاقتصادية في مرحلة التسيير الذاتي:

ما ميز هذه المرحلة أنها بدأت بقاعدة اقتصادية شبه معدومة تميزت بتخلف و تدهور في كافة المجالات،[1] و هو الأمر الذي دفع بكافة العمال الجزائريين على إختلاف فئاتهم و قدراتهم إلى التدخل لملئ الفراغ و تغطية النقص الذي تركه المسيرون الفرنسيون ، وتعتبر هذه المبادرة العمالية شهادة ميلاد المؤسسة المسيرة ذاتيا ، والتي

[1] صالح مفتاح، تطور الاقتصاد الجزائري وسماته منذ الاستقلال إلى إصلاحات التحول نحو اقتصاد السوق، الملتقى الوطني حول الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر والممارسة التسويقية، المركز الجامعي ببشار، يومي 20-2004/04/21، ص01.

دفعت بالمشرع الجزائري إلى نظم نشاطها في إطار قانون جسده المرسوم رقم 63-95 في سبتمبر 1963 و المتعلق بتنظيم و تسيير المؤسسات المسيرة ذاتيا ، [1] هذا الأخير الذي يعتبر أول إطار تنظيمي للمؤسسة العمومية .

1- 2- المؤسسة العمومية الإقتصادية في مرحلة التسيير الإشتراكي :

مع تفاقم المشاكل و الصعوبات، وقف المسؤولون أمام ضرورة التغيير، فبعد أن استهدف المخطط الثلاثي الأول تحضير الوسائل المادية و البشرية لإنجاز المخططات المقبلة، جاء المخطط الرباعي الأول ليحدد الإتجاه نحو التخطيط لإنشاء الصناعات الثقيلة و التركيز على قطاع المحروقات، و إدخال إصلاحات عميقة على أشكال التمويل، و إجبار المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري على فتح حسابين : الأول للاستغلال و الآخر للاستثمار مع منع التداخل بينهما [2] و قد تم في ظل المخطط الرباعي (70-73) إنشاء العديد من المؤسسات العمومية الاقتصادية. [3]

1- 3- المؤسسة العمومية الجزائرية في ظل إقتصاد السوق:

لقد خضعت المؤسسة الإقتصادية في سنة 1988 لتعديلات و إصلاحات في إعطائها الاستقلالية في إتخاذ قراراتها التسييرية و خروجها من دائرة المخططات التي كان فيها هدف المؤسسة إجتماعيا أكثر منه إقتصاديا. و قد كانت هذه الإصلاحات المعلن عنها نتيجة منطقية لتغيرات و إصلاحات سياسية و إدارة من أجل تحقيق التغير الجذري للمجتمع، الجزائري، و الاتجاه نحو الديمقراطية و الانفتاح الاقتصادي، فتحرر المؤسسات في إدارتها إذ أصبح للمؤسسة الإقتصادية شخصية معنوية متميزة عن الدولة، أي أن الدولة أصبحت مالكة و مساهمة في رأسمال المؤسسة لكنها لا تسيرها.

[1] المرسوم 63- 95 المؤرخ في 18 سبتمبر 1963 ،يتعلق بتسيير وتنظيم المؤسسات المسيرة ذاتيا، ج ر، العد 15 .

[2] صالح مفتاح، مرجع سبق ذكره، ص02 .

[3] الطيب داودي، ماني عبد الحق، **تقييم إعادة هيكلة المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية**، مجلة المفكر، بسكرة، العدد الثالث، ص134.

وتعد هذه العملية الخطوة الأولى لإنسحاب الدولة من التدخل في تسيير هذه المؤسسات و كلفت صناديق المساهمة بهذه العملية حيث رصدت الدولة مبالغ مالية ضخمة للتطهير المالي للمؤسسات بلغت سنة 1994 ما يزيد عن 400 مليار دينار جزائري.

و هذه الخطوة سابقة لخوصصة المؤسسات فيما بعد، ثم استبدلت هذه الصناديق بشركات قابضة و هي شركات لها حق ملكية مساهمات الدولة و هدفها تسيير مجموعة من المؤسسات التي تعمل في قطاع واحد سنة 1995 ثم استبدلت بدورها سنة 2001 بشركات المساهمات. وهذا عدم الاستقرار في اختيار الطريقة المثلى لخوصصة المؤسسات العمومية.[1]

2- مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية

تعرف على أنها مؤسسة عامة تقدم خدمة عامة، تنشئها و تسيطر عليها الدولة و تخضع بذلك للسلطة العامة و الغرض منها النفع العام، و هذا التعريف يتضمن العناصر التالية: [2]

* المؤسسة العمومية تحدثها الدولة، وذلك عندما تقدم نشاطا معينا يقتضي أن تقوم به تحقيقا للمصلحة العامة، وبالتالي تخضعها لأحكام المرافق العامة حسب الطرق المتبعة في إدارة هذه المرافق.

* خضوع المؤسسة العمومية للسلطة الإدارية، أي أنها لا يمكن أن تنفصل من سلطة الدولة و تخضع في تنظيمها الداخلي و الخارجي لإدارتها.

* المؤسسة العمومية تنشأ بقصد تحقيق حاجة من حاجات النفع العام.

* المؤسسة العمومية الاقتصادية : تحت هذا العنوان عرفت بأنها : مشروع تنظيمي يتمتع بالشخصية المعنوية و يتولى القيام بنشاط اقتصادي، صناعي ، أو تجاري، مستعملا في ذلك قواعد القانون الخاص.

* و هناك من عرفها أنها: "شركة تجارية ذات رأسمال عمومي مملوكة للدولة ".[3]

---

[1] عبد السميع روينة، تسيير المؤسسات التي تواجه صعوبات ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة 2003 – 2004،ص 14.

[2] محمد الصغير بعلي، تطور تنظيم القطاع العام (استقلالية المؤسسات)، دار العلوم، عنابة 2004 ، ص29 .

[3] عجة الجيلالي، المظاهر القانونية للاصلاحات الاقتصادية، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في القانون، جامعة الجزائر، 2004 ، ص19 .

* التعريف التشريعي للمؤسسة العمومية الاقتصادية: ورد التعريف التشريعي لهذه المؤسسة في كل من القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية،[1] و القانون التجاري المحدد للقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية.[2]

- حيث جاء في القانون التوجيهي: تشكل المؤسسة العمومية الاقتصادية، في إطار التنمية الوسيلة المفضلة لإنتاج الموارد و الخدمات و تراكم رأس المال، وتعمل هذه المؤسسة في خدمة الأمة و التنمية وفقا للدور و المهام المكلفة بها.

و تتمتع بالشخصية المعنوية التي تسري عليها قواعد القانون التجاري إلا إذا نص صراحة على أحكام قانونية خاصة.[3]

2- 1- نماذج المؤسسات العمومية:

تنقسم بدورها إلى نوعين من المؤسسات: مؤسسات عمومية وطنية أو تابعة للجماعات المحلية، أما النوع الثاني فهي مؤسسات نصف عمومية أو مختلطة محليا.

2-2- المؤسسات العمومية: انتشر هذا النوع من المؤسسات في الدول الرأسمالية (أوروبا خاصة) لعدة أسباب و هي تعتبر مؤسسات رأسمالها تابعا للقطاع العام أي للدولة، و يكون التسيير فيها بواسطة شخص أو أشخاص تختارهم الجهة الوطنية و يجب التمييز بين نموذجين من هذه المؤسسة : مؤسسات تابعة للوزارات و مؤسسات تابعة للجماعات المحلية.

[1] القانون رقم 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية.

[2] القانون رقم 88-04 المؤرخ في 12 جانفي 1988 معدل و متمم للأمر رقم 75-59 و المتضمن القانون التجاري و المحدد للقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الإقتصادية.

[3] بهلول سمية، النظام القانوني للمؤسسة العمومية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، 2012- 2013، ص 29.

- **مؤسسات تابعة للوزارات:** وتدعى بالمؤسسات الوطنية و تأخذ أحجاما معتبرة، وهي تخضع للمركز مباشرة أي لإحدى الوزارات و هي صاحبة إنشائها و التي تقوم بمراقبة تسييرها بواسطة عناصر تعينها تقدم إليها تقارير دورية عن نشاطها و نتائجها.

- **مؤسسات تابعة للجماعات المحلية:** وتكون هذه المؤسسات في البلدية أو الولاية أو تجمع بين البلديات و الولايات أو دمجها معا، و تكون عادة ذات أحجام متوسطة أو صغيرة و يشرف عليها منشئيها عن طريق إدارتها، وتكون عادة في مجال النقل و البناء أو الخدمات العامة.[1]

2-3- المؤسسات نصف العمومية المختلطة: لقد ظهرت هذه الشركات أول مرة في ألمانيا في القرن التاسع عشر وانتشرت فيها بعد ذلك لتعم أوروبا و بعض الدول الأخرى، ومن الأسباب لهذه المؤسسات هي محاولة مراقبة القطاعات الاقتصادية و التحكم فيها من طرف الدولة حيث تتكون هذه المؤسسات من طرفين الأول و هو الدولة و المتمثلة في الوزارات أو المؤسسات العمومية، و الثاني يتمثل في القطاع الخاص و يتم إنشاء هذه المؤسسات بطريقتين:

- **الإنشاء من العدم:** أي الإتفاق بين الطرفين للقيام بمشروع اقتصادي يتم تحديد أهدافه، حجمه، شروطه ومدة حياته ...إلخ، و يتم المساهمة في رأسمالها من الطرفين، وغالبا لا تقل مساهمة الطرف العمومي عن 51 بالمئة في رأس المال، لأن القرارات تؤخذ على أساس عدد الأصوات و التي تقدر بدورها بعدد الأسهم في رأس المال لكي تبقى المؤسسة مختلطة، وتسير طبقا للأهداف العامة و للصالح العام إلا أن قاعدة المساهمة في رأس المال أكثر من النصف من طرف الدولة ليست نهائية، نظرا لأن الدولة بوزنها الاقتصادي و القانوني، نستطيع التحكم في تسيير هذه المؤسسة دون بلوغ حصتها النصف في رأس المال إذن بإمكانها إصدار قوانين أو مراسيم بموجبها تخضع لها المؤسسة المختلطة و هو ما نجده في عدة دول و حاليا الجزائر في إطار إصلاحات إعادة الهيكلة الاقتصادية، إذ دخل العديد من الخواص الأجانب في شركات مختلطة مع الدولة بأكثر من هذه النسبة.

[1] بهلول سمية ، مرجع سبق ذكره، ص30.

- أما الطريقة الثانية لوجود هذه الشركات هي **التأميم:** و بموجب هذه العملية تستطيع الدولة حيازة جزء من رأسمال مؤسسة خاصة و يتم غالبا تعويضه للجانب الخاص، و تخضع هذه الطريقة لنفس القاعدة لنسبة إمتلاك رأسمال و لنفس الأسباب، و هناك عدة أشكال من المؤسسات المختلطة و العمومية المسيرة بعقد مع القطاع الخاص أو بالتأجير... إلخ، و هي موجودة في العديد من الدول المتطورة و في الجزائر حيث تسعى هذه الأخيرة إلى توسيعها.

المطلب الثاني: أنواع المؤسسات العمومية و خصائصها

1- خصائص المؤسسة العمومية.

تتميز المؤسسة العمومية بالخصائص التالية:[1]

- الصفة المشتركة لكل المؤسسات العمومية هي تمركزها في القطاعات القاعدية كونها كلها قطاعات مهمة.

- أغلب هذه المؤسسات موجودة في وضعية احتكارية للسوق، أي أنها متواجدة في سوق الاحتكار الكامل (عارض و طالبين متعددين) مثل احتكار الكهرباء و الغاز في الجزائر من طرف سونلغاز.

- أغلب المؤسسات المقدمة للخدمات العمومية هي المؤسسات ضخمة و كبرى من حيث عدد عمالها و رقم أعمالها و معدل استثماراتها المحققة و يكون ذلك خاصة إذا تعلق الأمر بالقطاعات القاعدية كالبريد، و الاتصالات و الطاقة و النقل و غيرها.

- ليس من أولويات أغلب المؤسسات العمومية ذات الطابع الخدمي و حتى ذات الطابع الصناعي و التجاري البحث عن تحقيق الربح الإجتماعي و لكن مع ذلك فإن عدم البحث عن الربحية لا يعني منعها لأنه في أحيان كثيرة لا يتناقص الربح الإجتماعي مع الربح المادي .

[1] عجة الجيلالي، مرجع سبق ذكره، ص22 .

- تتميز المؤسسات العمومية بمعيار كثافة رأس المال و ذلك لإنتمائها إلى قطاع الصناعات الثقيلة المتميزة برأسمالها الكبير و بالتجهيزات الضخمة و بالوحدات الإنتاجية المركزة و المكلفة و باستثماراته الواسعة ذات المردودية على المدى القصير.

- تخول لهذه المؤسسات مهمة أساسية تتمثل في إرضاء أسواقها بأقل تكلفة .

2- أنواع المؤسسات العمومية

تختلف أنواع المؤسسات العمومية باختلاف النشاط الذي تقوم به و هذا ما سوف نتطرق إليه من خلال الآتي:

2-1- المؤسسة العمومية الاقتصادية:

هي شركات مساهمة أو شركات محدودة تمتلك الدولة أو الجماعات المحلية فيها بصفة غير مباشرة جميع الأسهم أو الحصص و تنشأ عن طريق:

- قرار من الحكومة عندما يتعلق الأمر بتطوير أنشطة أولوية أو فروع جديدة ذات أهمية إستراتيجية.

- قرار كل جهاز لاسيما الأجهزة التابعة لصناديق المساهمة.

- قرارات مشتركة صادرة عن مؤسسات عمومية اقتصادية أخرى تتخذها الأجهزة المؤهلة لهذا الغرض طبقا لقوانينها الأساسية الخاصة بها.

- تكون عن طريق معاهدة دولية مقرة شرعا لإنشاء مؤسسة عمومية إقتصادية من القانون العام.

- كما أن الدستور الجزائري أجاز للبرلمان بإنشاء مؤسسات و هذا في إطار الميادين التي يخصصها له لكنه لم يحدد نوعها.

2-2- المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري:

ولدت المؤسسة العامة الصناعية والتجارية عن المؤسسة العامة الإدارية في حين لم تكن الدولة الليبرالية إلا دولة دركية كانت تكتفي بالقيام بالوظائف الإدارية و بحفظ النظام ولا تتدخل في الحياة الاقتصادية المحفوظة

للمبادرة الخاصة و كان إحداث المؤسسات العامة الإدارية كافيا للقيام بأعباء مهمات الدولة الليبرالية التقليدية هذه.

و لكن مع التطور الإقتصادي و الإجتماعي و خاصة بعد أزمة 1929 و الحرب العالمية الثانية دفعت الدولة الليبرالية للتدخل بممارسة نشاطات ذات الطابع الصناعي و التجاري و بدا أن صبغة المؤسسة العامة الإدارية لم تعد تتماشى و هذه المهمة الجديدة أي مهمة النشاط ضمن إقتصاد السوق و لجأت لصيغة المؤسسة العامة الصناعية و التجارية التي تعتبر ولادتها بداية ما يسمى عادة بأزمة مفهوم المؤسسة، و تمارس المؤسسة العامة و الصناعية و التجارية نشاطات ذات طبيعة خاصة تشبه المؤسسة العامة الإدارية من بعض الأوجه ، و تختلف عنها من أوجه أخرى جاء إنشائها في المادة 44 من القانون 10/88. [1]

2- 3- المؤسسات العمومية الإدارية:

حسب ما نصت عليه المادة 43 من القانون 01/88 هي مؤسسات تخضع للقانون العام، كما تخضع للقواعد المطبقة على الإدارة و لمبدأ التخصص. [2] ونشاطها غير تجاري و غير مربح و العاملون فيها هم من الموظفين أو الوكلاء العاملين و عقودها الإدارية و المنتفعون منها يكونون في وضع شرعي و تنظيمي. أما بالنسبة لميزانية المؤسسة العامة الإدارية هي جزء من الميزانية العامة للدولة و تخضع للدولة و تخضع لقواعد الميزانية و المحاسبة العامة.

2- 4 - المؤسسات الفلاحية :

و تجمع المؤسسات المخصصة في كل من الزراعة بمختلف أنواعها ومنتجاتها، و تربية المواشي حسب تفرعاتها بالإضافة إلى أنشطة الصيد البحري، وغيرها من النشاطات بالأرض و الموارد الطبيعية القريبة إلى الإستهلاك، عادة ما تضاف إليها أنشطة المناجم لتصبح جميع هذه المؤسسات ضمن القطاع الأول ككل.

[1] المادة 44 من القانون 88-01.

[2] المادة 43 من القانون 88-01.

المطلب الثالث: أهداف ووظائف المؤسسة العمومية

1- أهداف المؤسسة العمومية

تسعى الدولة لتحقيق عدة أهداف حسب نوع المؤسسة التي تسيرها، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1-1- تحقيق الربح: إن إستمرار المؤسسة العمومية مرهون بتحقيقها لمستوى أدنى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأس مالها بأقل التكاليف الممكنة و بالتالي توسيع نشاطها حتى يصمد أمام المؤسسات الأخرى و استعمال الربح المحقق لتسديد الديون، و توزيع الأرباح، وتكوين مؤونات لتغطية الخسائر و الأعباء .

1-2- تحقيق إحتياجات و متطلبات المجتمع: إن تحقيق الدولة لنتائجها يمر عبر عملية تصريف أو بيع المؤسسة العمومية وهو ما يلبي طلبات المجتمع.

1- 3- الأهداف الإجتماعية: [1]

- ضمان مستوى أجر مقبول: يعتبر العامل من أوائل المستخدمين في النشاط الذي تمارسه المؤسسة. وذلك من خلاله حصوله على مقابل لعملة الذي يتمثل في الأجر الذي يتأرجح بين الزيادة و النقصان، و هذا حسب طبيعة المؤسسة و عوامل إقتصادية أخرى، و لهذا نجد أن الدولة قد تتدخل لضبط أدنى للأجور مما يسمح للعامل بتلبية حاجياته الأساسية .

- تحسين مستوى معيشة العمال: إن رغبات العمال في تجدد و تطور مستمرين نتيجة للتطورات السريعة التي تشهدها المجتمعات في مختلف الميادين، و خصوصا ميدان التكنولوجيا، هذه الأخيرة التي تؤدي إلى ظهور منتجات جديدة تسمح لنا بالتأثير على أذواق المستهلكين، مما يتطلب تنوع و تعدد المنتجات لتلبية الحاجات .

- إنشاء و إقامة أنماط إستهلاكية معينة: إن الإشهار و الدعاية التي تقوم بها المؤسسة لترويج و تقديم منتجات جديدة يسمح لنا بالتأثير على أذواق المستهلكين وتغييرها، و هي تطرح لهم أيضا في بعض الأحيان منتجات بديلة تكون بأقل تكلفة.

[1] محمد إبراهيم عبيدات و فايز الزغبي, أساسيات الإدارة الحديثة ، دار النشر و التوزيع,عمان الأردن ،1997 ص 20.

- توفير تأمينات و مرافق للعمال: تتمثل في التأمينات الاجتماعية و المساكن الوظيفية أو العادية، بالإضافة إلى المرافق العامة مثل تعاونيات إستهلاك و المطاعم.

- الدعوى إلى الإتحاد و التماسك بين العمال: حيث يتوفر داخل المؤسسة علاقة مهنية و اجتماعية بين الأشخاص و هذا رغم الإختلافات في مستوياتهم العملية و التكوينية حيث أن تماسكهم يعد الأداة الأساسية لخلق و ضمان حركة مستمرة للمؤسسة.

- إمتصاص الفائض من العمالة: أي تهدف المؤسسة إلى التشغيل الكامل لأفراد المجتمع و ذلك للحد من البطالة.[1]

1- 4- الأهداف الثقافية و الرياضية: و تتمثل في:

- تدريب العمال المبتدئين و رسكلة القدامى.

- توفير الوسائل الترفيهية و الثقافية.

- تخصيص أوقات الرياضة مما يجعل العامل في صحة جيدة، فيؤدي دوره الكامل في الإنتاج.

1- 5- الأهداف التكنولوجية:

- البحث و التنمية: تؤدي أو تعمل الدولة على إدارة مصلحة أو الوسائل الإنتاجية عمليا.

- المساهمة في السياسة الوطنية في مجال البحث و التطوير التكنولوجي: و هذا بالتنسيق مع العديد من الجهات من منظمات و هيئات البحث العلمي و الجامعات، و كذا هيئات التخطيط الأخرى و ذلك من أجل تحسين الجهود بين المؤسسات من خلال تطوير و إدخال الوسائل التكنولوجية.

[1] إسماعيل عرباجي ، إقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى،الجزائر 1997 ، ص12.

2- وظائف المؤسسة العمومية الإقتصادية

للمؤسسة مجموعة من الوظائف التي تكتسي أهمية بالغة للقيام بنشاطها، حيث تتلقى مدخلاتها من المحيط في شكل مواد أولية، طاقة، معلومات... ثم تحويلها إلى مخرجات في شكل منتجات مادية وخدمات موجهة للسوق، ومن جهتي سأتطرق إلى أهم الوظائف داخل المؤسسة.

2-1- الوظيفة الإدارية:

تسعى الإدارة العليا للمؤسسة للوصول إلى الأهداف المسطرة ولبلوغ هذه الأهداف يتوجب عليها القيام بمهامها على أكمل وجه على مستوى التخطيط، التوجيه، الرقابة والعمل على التنسيق الأمثل بين هذه المستويات، وهذا ما يؤدي حتما إلى تحقيق النجاح لها. تعمل الوظيفة الإدارية في المؤسسة على وضع أهداف معقولة قادرة على تحقيقها عن طريق الوسائل المتاحة، وهذا ما يعكس بشكل أو بآخر قدرة المؤسسة على التخطيط (الإدارة.)

2-2- وظيفة إدارة الموارد البشرية:

أي أن المؤسسة سواء كانت عمومية أو خاصة فإنها لا تخلوا من قسم يمارس وظيفة إدارة الأفراد، وهي تمارس وظائف تتعلق بالحصول على القوة العاملة في المؤسسة وجعلها قادرة وراضية ومتعاونة على تنفيذ الأعمال، يستلزم ذلك القيام بأنشطة مختلفة منها:

-تعيين العاملين وتدريبهم وكذا تحفيزهم وترقيتهم.

-الاعتناء بكافة الخدمات الاجتماعية اللازمة لعمال المؤسسة.

- الحفاظ على علاقة طيبة بين المنشأة والعاملين فيها.[1]

[1] إسماعيل عرباجي ، مرجع سبق ذكره، ص17.

2- 3- وظيفة الإنتاج:

هي الوظيفة المكلفة بتصنيع المنتجات المطلوبة في السوق كما يتطابق مع المواصفات والشروط التي تحددها إدارة هندسة الإنتاج، ويتمثل هذا النشاط في كميتين أساسيتين هما:

الصنع: هو تحويل المواد الأولية بغرض الحصول على منتجات جاهزة للاستهلاك أو الإستعمال.

التركيب: هو ضم القطع النصف المصنعة والتأليف بينها للحصول على منتجات أخرى للاستهلاك ومن الجهة الاقتصادية يمكن اعتبار الإنتاج على أنه عملية تحويل المدخلات المادية إلى مخرجات صناعية بهدف الاستهلاك المباشر.[1]

2-4- وظيفة التموين:

التموين من الوظائف التي تنطلق بها مختلف العمليات وأنشطة المؤسسة والتموين كمجموعة من المهام والعمليات يعني العمل على توفير مختلف عناصر المخزون المحصل عليها من خارج المؤسسة أساسا بكميات وتكاليف ونوعيات مناسبة طبقا لبرامج المؤسسة وخططها وهذا يعني أن التوفير بالشراء أو الاحتياط بعناصر المخزون من أجل تنفيذ البرامج الخاصة بنشاط المؤسسة سواء البيع أو الإنتاجية في إطار متناسق وفي الوقت المناسب.

وتكمن مهام هذه الوظيفة في:

-اختيار الموارد المناسبة.

-تحديد طريقة الشراء أو التوريد المناسب.

-تقديم الطلبيات للموردين ومتابعتها.

[1] كامل المغربي، أساسيات في الإدارة، دار الفكر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 1995 ، ص64 .

2- 5- وظيفة التسويق:

يعرف التسويق على أنه أحد الوظائف التي تقوم على إنتاج السلع والخدمات التي تشبع حاجات الاستعمال لها أو تلك السلع التي توزعها بشكل يؤدي إلى توافرها بين يدي المستهلك في الزمان والمكان المناسبين، وتقوم الوظيفة التسويقية على المزج بين أربعة عناصر أساسية هي كما يلي:

السلعة، التسعير، التوزيع، الترويج.

2- 6- الوظيفة المالية:

الوظيفة المالية في تعريفها البسيط هي مجموعة المهام والعمليات التي تسعى في مجموعها إلى البحث عن الأموال في مصادرها الممكنة بالنسبة للمؤسسة، وفي إطار محيطها المالي بعد تحديد الحاجات التي نريدها من الأموال من خلال برامجها وخططها الاستثمارية، وكذا برامج تمويلها وحاجاتها اليومية وهذا باختيار أحسن الإمكانيات التي تسمح لها بتحقيق نشاطها بشكل عادي والوصول إلى أهدافها في جوانب الإنتاج والتوزيع.

وتقوم الوظيفة الدالية بالسهر على اختيار المزيج المالي الملائم من أموال خاصة أو بتويل ذاتي أو ديون بمختلف استحقاقها والذي يحقق لها أحسن مردود وبأقل تكاليف ممكنة.

إذن فالوظيفة المالية هي البحث عن الأموال بكمية مناسبة وبتكاليف ملائمة وفي وقت مناسب والسهر على إنفاقها بالطريقة الأحسن لتحقيق أغراض المؤسسة وينحصر دور هذه الوظيفة في عدة دوائر أساسية:

-دائرة الدراسات المالية والإحصائية.

-دائرة الحسابات المالية؛

-دائرة حسابات التكاليف.

-دائرة المرتبات.

المبحث الثاني: طرق التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية

إن الإجراءات الميدانية الخاصة بالتدقيق المحاسبي تنحصر في تشريح القوائم المالية و الحسابات المكونة لها، كما نذكر فهم الإجراء العملي وتطبيقه بنجاح يقتضي أن تكون ملما بالجانب النظري سابقا ناهيك عن التمكن من الجانبين المحاسبي و القانوني ،سواء من النظام المحاسبي المتبع و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع النصوص و الأحكام القانونية المرتبطة بهذا المجال.

المطلب الأول:المراحل العملية للتدقيق المحاسبي

إن التدقيق المحاسبي يعتبر عملية منتظمة تتم من خلالها خمسة مراحل متتابعة بشكل منطقي ،وتحتوي كل مرحلة على مجموعة من الخطوات التي يتبعها المدقق في أداء واجبه على النحو التالي:

1- مرحلة الإجراءات الأولية: في ظل الظروف المثلى يتصل العميل بالمدقق قبل نهاية السنة المالية المطلوب تدقيقها ،وذلك حتى يكون للمدقق الوقت الكافي لقبول هذ المهمة أم لا، فضلا عن تخطيط العملية بشكل مناسب الأمر الذي يسمح بتمام المهمة بطريقة أكثر كفاءة ،أما أهم الخطوات المتبعة نجد:[1]

-الاتصال بالمدقق السابق في حالة وجوده لمعرفة أسباب تجديد وكالته ،و التأكد من عزله.

-التأكد من سلامة التعيين و تحديد مجال العمل والتعليمات التي يجب عليه الالتزام بها لعدم مخالفتها.

-المعرفة الشاملة للعميل محل التدقيق حتى يتمكن من وضع الخطة الملائمة التي ترضي النزعة الذهنية، باستعمال عدة تقنيات كالإطلاع على الوثائق والمستندات ،القيام بزيارات ميدانية ،إجراء المقابلات.

-تحديد أهداف عملية التدقيق و ذلك انطلاقا من إلمامه بالمعلومات الشاملة عن المؤسسة محل التدقيق.

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص38.

2- مرحلة دراسة و تقييم نظام الرقابة:

يقوم مدقق الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل وفق خطوات منهجية ،وذلك للتأكد من صحة وسلامة تطبيق النظام مع معرفة نقاط قوته و ضعفه ،وعليه فإن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعد نقطة الانطلاق التي يرتكز عليها المدقق عند إعداده للبرنامج و تحديد حجم و نوعية الاختبارات و أدلة الإثبات التي سوف يحصل عليها.

-أما الخطوات التي يتبعها مدقق الحسابات في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كما يلي: [1]

-الفهم الجيد لهيكل نظام الرقابة الداخلية من النظام المحاسبي المطبق و أساليب الرقابة المعتمدة.

-تحديد مخاطر الرقابة لكي يتمكن المدقق من معرفة مواطن القوة و الضعف لتسجيلها و توثيقها مع أوراقه.

-اختبارات الالتزام تصمم من طرف المدقق للتأكد من تنفيذها لتسمح بتصور وسيلة فعالة للفحص.

3- مرحلة إعداد برنامج التدقيق:

يعتبر برنامج تدقيق الحسابات خطة مرسومة على هذه النتائج التي توصل إليها المدقق بعد دراسته و فحصه لنظام الرقابة الداخلية ،وذلك بهدف التنفيذ بكل كفاءة و فعالية مع الوصول الى إبداء رأي فني سليم. [2]

ويمثل هذا البرنامج ملخصا لما ينبغي القيام به قبل أن يقتنع المدقق تماما بأن جميع نواحي البيانات المالية قد تم فحصها، ويشمل كذلك على قائمة التعليمات التفصيلية للمساعدين ،أما وضع و تصميم برنامج تدقيق الحسابات بصفته خطة عمل لفريق التدقيق بغية تحقيق أهداف عديدة أهمها: [3]

-تقسيم العمل بين أعوان فريق التدقيق و تحديد دور و مسؤولية كل منهم.

-تتبع عملية تدقيق الحسابات وتحديد الوقت الذي استغرقته كل عملية و كل خطوة.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 214-215.

[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص135.

[3] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 210-211.

4-مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات:

تعد مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات من أهم المراحل التي تمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد حول صدق و عدالة القوائم المالية ،و تقوم المرحلة أساسا على فحص العمليات التي تنجزها المؤسسة و التحقق من عناصر قوائمها المالية ،أما أهم خطوات هذه المرحلة فهي باختصار كما يلي:

-الاختبارات الأساسية الموجهة نحو التأكد من صحة قيم الأرصدة وسلامة العمليات و حدوثها ووجودها، وتنحصر في الفحص التحليلي تفاصيل العمليات المحاسبية و الأرصدة المستخرجة لكل الحسابات.

-أساليب تنفيذ عملية التدقيق بطريقة محايدة دون تحيز من أجل الوصول إلى إبداء رأي فني محايد.

5 - مرحلة إعداد تقرير التدقيق:

إن الهدف من عملية التدقيق هو إبداء الرأي حول صحة القوائم المالية ،من خلال عرض تقرير شامل عن عملية التدقيق لاتخاذ القرارات السليمة ، أما مفهوم التقرير الذي يعد المنتج النهائي لعمل المدقق هو"ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية ،و التي يمكن الاعتماد عليها (في اتخاذ القرارات من طرف ذوي العلاقة بمثل هذه البيانات. [1]

أما العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها التقرير حسب المعايير الدولية للتقرير و للتدقيق نجد: [2]

-العنوان المناسب ، الجهة المرسل لها ،الفقرة الافتتاحية التي تتضمن البيانات و الفقرة التي تغطيها.

-فقرة النطاق التي تصف عملية التدقيق المنجزة للحصول على أكبر درجة من الموثوقية.

-فقرة إبداء الرأي في الساحة المخصصة للمدقق لإبداء رأيه الفني المحايد للقواعد المالية محل التدقيق.

-تاريخ تحرير التقرير المقدم للجهات المعنية، مع توقيع وختم المدقق المكلف بالمهمة المسندة إليه.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص114.

[2] إبراهيم شاهين، المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة، مجلس المحاسبين، العدد الرابع، الكويت 1990 ، ص21 .

المطلب الثاني: إجراءات تدقيق حسابات الميزانية

إن الميزانية أو ما تسمى بقائمة المركز المالي تهدف إلى إظهار أين يقف المشروع ماليا في لحظة محددة من الزمن ولهذا تشبه الميزانية بتمثيل الحدث لحظة حدوثه كالصورة الفوتوغرافية لحظة التقاطها ، و تتكون الميزانية المحاسبية من جانبين الأصول و الخصوم محققة التوازن بينهما.[1]

1- تدقيق حسابات الأصول:

يعرف الأصل حسب مجلس معايير المحاسبة المالية في بيانه رقم06 / 1985على أنه" منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل و أن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي.[2] كما يتكون الأصل من صنفين أصول ثابتة و أخرى متداولة ، وفي كل صنف عدة حسابات.

1-1 - تدقيق حسابات الأصول الثابتة:

1-1-1- تدقيق حسابات الأصول الثابتة الملموسة: يمكن إيجازها فيما يلي:[3]

*القيام بالجرد الفعلي للأصول الثابتة سواء بالعد أو المشاهدة أو القياس أو ماشابه.

*التأكد من ملكية الأصول بالإطلاع على المستندات الدالة على ذلك.

*التأكد من كيفية تقييم صحة الأصول.

*التحقق من المعالجة المحاسبية السليمة وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها مع تدعيمها بإثباتات.

*التأكد من عدم رهن الأصول وخاصة منها العقارات.

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص95 .

[2] رضوان حلوة حنان، مدخل إلى النظرية المحاسبية، دار وائل، الطبعة الثانية، الأردن 2009 ، ص 85.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 219.

1-1-2- تدقيق حسابات الأصول الثابتة غير الملموسة: ويمكن إيجازها فيما يلي: [1]

*التأكد من صحة النفقات المسجلة في حساب المصاريف الإعدادية وأن الإطفاء تم في آجاله القانونية.

*في حالة انضمام أو انسحاب شريك أو في حالة اندماج أو انفصال شركة بأخرى على المدقق الاطلاع على الاتفاق المبرم بين الشركاء والطريقة المتبعة في صحة تقويم شهرة المحل وإظهارها بالدفاتر.

*الإطلاع على الوثاق والشهادات الرسمية التي تثبت ملكية الحقوق للمؤسسة مع إمكانية تجديد حمايتها.

1-2- تدقيق حسابات الأصول المتداولة:

1-1-2- تدقيق حسابات المخزون: يمكن إيجازها فيما يلي: [2]

_التأكد من الوجود و الملكية لسلع المخزون مطابقا لما هو وارد بالميزانية مما يتطلب إجراء جرد فعلي.

_فحص النظام المتبع في جرد المخزون و الآلية التي تستخدمها المؤسسة لمحاسبة ورقابة المخزون.

_التأكد من صحة تقييم المخزون مع استمرارية ذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

_التحقق من التقدير السليم لمؤونات تدني قيمة عناصر المخزون بشكل عقلاني.

1-1- 3- تدقيق حسابات الحقوق المدنية: يمكن إيجازها فيما يلي: [3]

_الحصول على مصادقات تثبت صحة الدين المسجل في حسابات الزبائن ومطابقتها للحسابات الفردية.

_التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها مما يتطلب دراستها وإحصائها في مؤونات موضوعية.

_التأكد من القروض المقدمة للغير وأن تكون مستوفية للشروط القانونية مع الاطلاع على الضمانات.

_متابعة الرسم على القيمة المضافة المسترجع لكونه يعبر عن حجم المشتريات الأكبر من نظيرتها.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري)والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر2003،ص 75.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص79.

[3] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 105.

1- 1- 4- تدقيق حسابات النقدية: يمكن إيجازها فيما يلي: [1]

_القيام بجرد النقدية لأنها تعتبر من أكثر الأصول المعرضة للنقض,الاختلاس والسرقة,هذا بتجهيز محضر يتضمن فئات النقد و كمياتها من أجل المقارنة النقدية لاستخراج الفروق.

_الحصول على كشف مفصل لحساب البنك لإعداد جدول المقاربة البنكية و إجراء التسوية اللازمة.

_القيام بمراجعة مناسبة للوقوف على تطور الأرصدة خلال الفترة خاصة منها المبيعات مع الخارج بالعملة الصعبة.

2- تقييم حسابات الخصوم:

إن مفردات الخصوم الممثلة بنوعيها الأموال المملوكة و الديون نجد النوع الأول يمثل حقوق المالكين للمشروع و بالتالي و فإن إعادة صياغة الأصول و الالتزامات يؤدي إلى زيادة أو خفض حقوق الملكية. [2]

في حين النوع الثاني يعبر عن الديون الملقاة على عاتق المؤيد و التي تمثل تدفق نقدي مستقبلي خارج من المشروع أما الأولوية في التسديد ترجع للدائنين ثم المقرضين عن المالكين. [3]

2-1- تدقيق حسابات الأموال المملوكة: تختلف إجراءات التدقيق باختلاف الطبيعة القانونية و هي: [4]

_فحص الإضافات و المستويات التي تطرأ على رأس المال خلال الفترة للتأكد من وجود الإثباتات.

_الاطلاع على محاضر جلسات الجمعية العامة للتعرف على ما يطرأ من تغيرات رأس المال.

_فحص كل الأموال القانونية المتعلقة بالأرباح المحتجزة من حيث نسبتها وفرة بقائها دون توزيع.

---

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص103.

[2] حسين القاضي مأمون حميدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، الأردن 2008 ، ص206.

[3] طلال محمد الحجاوي، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوني ،الطبعة الثانية، الأردن 2009 ، ص 315.

[4] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص267 .

2-2- تدقيق حسابات الإلتزامات:

تتكون الالتزامات أو الديون من صنفين التزامات طويلة الأجل و التزامات قصيرة الأجل.

2-2-1- تدقيق حسابات التزامات طويلة الأجل يمكن إيجازها فيما يلي:[1]

_الاطلاع على النظام الداخلي للشركة و محاضر الجلسات لمعرفة إحكام و إصدار السندات و استهلاكها .

_التأكد من شروط إصدار السندات لكونها تصدر بقيمتها الاسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار.

_التأكد من صحة الإجراءات المتعلقة بعقد القرض و مكونات شروطه و اعتماده من الجهة المسؤولة.

2-2-2- تدقيق حسابات التزامات قصيرة: يمكن إيجازها فيما يلي:

_القيام بالتدقيق المستندي لفواتير الشراء و الإشعارات و المردودات عن طريق يومية المشتريات.

_الحصول على مصادقات من الدائنين و مقارنتها مع أرصدة الحسابات الفردية المسجلة بالدفاتر.

- دراسة القوائم المالية للشركات الحليفة و الفروع في حالة ما إذا كانت الشركة الأخرى في محل التدقيق.

_متابعة الرسم على القيمة المضافة المحصلة من المبيعات لتخفيض حق الاسترجاع و دفع المستحقات.

المطلب الثالث: إجراءات تدقيق حسابات التسيير و حسابات النتائج

1- إجراءات تدقيق حسابات التسيير:

بعد الانتهاء من عملية تدقيق العناصر المكونة للميزانية يشرع المدقق إلى محتويات جدول حسابات النتائج المتمثلة في حسابات التسيير بصنفيها الإرادات و المصروفات، ولكي يدلي المدقق برأيه حول صدق هذه الحسابات بعد إلتزامها بالمبادئ المحاسبية يجب إتباع الخطوات التالية:

1-1- تدقيق حسابات المصاريف:

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية للمصاريف بأنها" :التدفقات الخارجية من الوحدة المحاسبية أو أي نقص في أصولها أو زيادة في التزاماتها أو(كليهما معا) و التي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص248-246.

أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة و المتكررة في الوحدة المحاسبية " .أما أهم إجراءات تدقيق حسابات المصاريف هي كما يلي: [1]

_التأكد من حساب تكلفة السلع المستهلكة مع فحص بطاقات المخزون و مقارنتها مع الجرد المادي.

_التأكد من الخدمات المقدمة بفحص مستندات الإثبات مع الحفاظ على مبدأ باستقلالية التميز الفعلي بين مصاريف الاستغلال و رأس المال التي تحمل على الأصول.

_من جدية الإنفاق و صحته بوجود مستند لإثبات مبدأ موجه للمؤسسة و تخص الدورة المالية المعنية ،و يكون أصله غير نسخة أو صورة ، فعليا غير وهميا، ولم يستعمل لأكثر من مرة.

_الاطلاع على كشف الرواتب والأجور بأسماء جميع العمال للتأكد من كل الاقتطاعات اللازمة.

_التأكد من التصريح و التسديد لمختلف، الضرائب والرسوم المتعلقة بكل دورة مالية مدقق فيها.

_الإطلاع على فواتير الشراء الواردة من الغير مع الاطلاع على المراسلات المتبادلة بين الطرفين.

_على المدقق التأكد من أقساط الاهتلاكات ،السنوية و طريقة حسابها بمراجعة بطاقات الاستثمارات المتعلقة بها، كما يتم التأكد من المؤونات و كفايتها للأصل المكون لها.

2-1- **تدقيق حسابات الإرادات:** حسب ما يعرفها مجلس معايير المحاسبة المالية فإنها": التدفقات الداخلة إلى الوحدة المحاسبية أو أي زيادة في أصولها أو تخفيض التزاماتها أو(كليهما معا) و التي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة و المتكررة في الوحدة المحاسبية. [2]

تتمثل إجراءات تدقيق حسابات الإيرادات فيما يلي. [3]

_فحص عمليات البيع للتحقق من صحة تجليها.

[1] الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس، مراقبة ومراجعة الحسابات، منشورات جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر2001 ، ص48 .

[2] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص88.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص317 .

_التحقق من العقود و المراسلات التي تمت بين المؤسسة و زبائنها و ما يتعلق بالتعويضات و المردودات.

_القيام بتدقيق حسابي و مستندي لكل الفواتير المتعلقة بالبيع و المعالجة المحاسبية لها.

_التأكد من إرسال فواتير البيع للزبائن و خروج السلع المباعة من المخزن لتسلم لأصحابها في الموعد.

_التأكد من الإنتاج المخزن عن طريق الجرد المادي لعناصر المخزون في نهاية الدورة.

_التأكد من تحصيل الديون المسجلة بالدفاتر مع تواريخ تسديدها بكل صيغ التسديد المتوفرة.

_التأكد من تحصيل الفوائد المالية و معرفة شروطها مثل معدلات الفائدة و تسديدها.

_الإطلاع على عقد الإيجاز و شروطه مع فحص وصلات قبض المبالغ المستعملة من المستأجر.

- التأكد من صحة تحقق الإيراد بالمستندات المؤيدة له مع فحص معالجته المحاسبية السليمة.

الفرع الثاني: إجراءات تدقيق حسابات النتائج

إن حسابات النتائج الوسطية منها و النهائية يرى البعض أن صحتها مرتبطة بصحة حسابات التسيير لكون كل نتيجة محققة تستقبل في طرفيه المصاريف و الإيرادات ،لكن هذا لا يمنع من تدقيق حسابات النتائج ليقضي نزعة الشك المهني الموجود لدى المدقق.

أما أهم إجراءات التدقيق المختلفة بحسابات النتائج تتمثل فيما يلي:[1]

_التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحققة من النشاط التجاري.

_التأكد من صحة حسابات القيمة المضافة لكونه يضم عدة حسابات في طرفيه ليتم ترحيله إلى نتيجة الإستغلال، كما يعتبر مؤشر في التحاليل الاقتصادية ولو دور فعال خاصة في النشاط الصناعي.

_التأكد من نتيجة الإستغلال التي يمثل النشاط العادي للمؤسسة لتحول إلى نتيجة الدورة.

_التأكد من نتيجة خارج الاستغلال التي تمثل النشاط غير العادي للمؤسسة ثم تحويله للنتيجة الإجمالية.

_التأكد من نتيجة الدورة على أنها حقيقة و ليست صورية ، و يعتبر المدقق مسؤولا إذا صادق عليها.

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص 318-319.

_التأكد من معدل الضرائب على الأرباح الذي يتغير باستمرار حسب قوانين المالية ،مع فحص المعدلات المنخفضة في حالة الأرباح المعاد استثمارها وهذا بمعرفة امتيازات الإعفاء ،واستغلالها.

المبحث الثالث: طريقة إعداد طبيعة التقرير في المؤسسة العمومية الاقتصادية

يعتبر تقرير المدقق نهاية نظام المعلومات المحاسبي في المنشأة, فهو يعطي ملخصا كاملا ووافيا لمحتواه من معلومات تؤكد نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة, ويتوقف شكل التقرير على القدرة على التعبير عن النشاط والنتائج التي تحققت خلال هذه الفترة, ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى بعض النقاط الأساسية عن تقرير مدقق الحسابات.

المطلب الأول: تقرير مدقق الحسابات

يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق كالمستثمرين و المقترضين ورجال الإقتصاد وإدارة المؤسسة وغيرهم، لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في إتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية.

يكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال وهكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق لأن التعيين يختلف حسب الشكل.[1]

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الإتصال، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.[2]

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 129.

[2] عبد الفتاح صحن، مرجع سبق ذكره ص316 .

بالإضافة إلى هذا فإنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية، الإلتزام والثبات في تطبيقها بالإضافة إلى التأكيد على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه.

يمكن لتقرير الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية، وعموما يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير:

1- التقرير النظيف:

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:

*أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما.

*صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج الأعمال المشروع ومركزه المالي.

*حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم الدالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.[1]

2- التقرير المتحفظ:

يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ,إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل إعتراضاته أو إنتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها مثل: وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق, أي أن تكون التحفظات تامة وبدرجة تبرر ذكرها في التقرير كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.[2]

[1] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن 2009،ص 260.

[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009 ، ص106 .

3- التقرير السلبي:

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها,وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.[1]

يعتبر الرأي أمرا نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الثبات بتنفيذ هذه التوصيات.

4 - الإمتناع عن إبداء الرأي:

يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية، موضوع التدقيق، وقد يكون ذلك وفق ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:[2]

*وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكينه من الإتصال بالعملاء للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة.

*وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الاختراع لشركة أخرى ،أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم... وغيرها.

*عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة و التي تسمح بإبداء رأيه ،فإنه يمتنع عن ذلك.

*غالبا ما ترجع أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق ،أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المدقق رأيه فيها.

[1] خالد أمين عبد الله ،مرجع سبق ذكره، ص 138.

[2] يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره،ص 246.

المطلب الثاني: طبيعة و أهمية و معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات

يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية للوحدة الاقتصادية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق .

و الجدير بالذكر أن الخدمات التصديقية التي يؤديها المدقق الخارجي لأصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية أشمل من عملية تدقيق حسابات القوائم المالية السنوية، حيث تشمل خدمات التصديق أية معلومات بخلاف تدقيق حسابات القوائم المالية السنوية و ذلك لأي طرف صاحب مصلحة في الوحدة الإقتصادية، مثل فحص القوائم المالية المرحلية (الدورية)، و التصديق على مدى التزام المنشأة بالقوانين و النظم و اللوائح التي تخضع لها. و فحص القوائم المالية المستقبلية(التقديرية)، و ذلك خدمة التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

1- طبيعة و أهمية تقرير مدقق الحسابات:

يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية بمثابة المنتج النهائي لعملية تدقيق الحسابات و أداة أو وسيلة الاتصال التي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه و تقييمه للأدلة و القرائن ،و رأيه الفني المحايد عن صحة و سلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ،و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية و التغيرات في حقوق الملكية عن السنة المالية إلى أصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية سواء كانوا يمثلون أطراف داخل الوحدة الاقتصادية مثل مستويات الإدارة العليا بالمنشاة أو أية أطراف خارجية مثل الملاك أو المستثمرين الحاليين المحتملين، والمقرضين والدائنين .وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية الذين يقومون باتخاذ العديد من القرارات بناء على المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم و التقارير المالية ،التي قام المدقق بمراجعتها و إضفاء الثقة عليها.[1]

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات ، مرجع سبق ذكره، ص ص 191-192.

و قد أثبتت العديد من الدراسات المحاسبية وجود تأثير كبير لنوع الرأي الذي يبديه مدقق الحسابات من خلال تقريره على حجم المعاملات في الأوراق المالية و أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية ،حيث يمكن تلخيص أهمية تقرير تدقيق الحسابات لمدقق الحسابات نفسه و لأصحاب المصلحة كما يلي:

- تقرير تدقيق الحسابات له أهمية خاصة لمدقق الحسابات نفسه باعتباره المنتج النهائي لعملية تدقيق الحسابات و المؤشر على إنجازه لعمله وفق معايير تدقيق الحسابات المتعارف عليها ،أداة المدقق لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية و بالتالي الإستفادة من ردود أفعالهم و التي تعكس احتياجاتهم مما يؤثر على جودة عملية تدقيق الحسابات ككل.

- يعتبر تقرير المدقق بمثابة الوثيقة المكتوبة و التي يجب الرجوع إليها لتحديد مسؤولية مدقق الحسابات القانونية وذلك في حالة مساءلته جنائيا أو مدنيا نتيجة وجود تقصير أو إهمال و كذلك مسؤوليته المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد آداب وسلوك المهنة.

- تحقيق تقرير مدقق الحسابات على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية قيمة مضافة للمتعاملين في سوق المال سواء مؤسسات مالية أو استثمارية أو المقرضين أو المستثمرين و الدائنين و الأفراد من خلال رأي المدقق الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية ،و درجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم.

- إن تقرير مدقق الحسابات يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا بالوحدة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات لمسؤولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة باعتبارها وكيلا عن الملاك ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة ومعايير المحاسبة الدولية في إعداد القوائم المالية للمشروع، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطة الوحدة الاقتصادية، ويعد تقرير مدقق الحسابات فاصلة الرأي النظيف بدون تحفظات دليلا لصدق القوائم المالية التي تم إعدادها تحت إشراف إدارة الوحدة الاقتصادية وإنما لم ترتكب تحريفات جوهرية أو معتمدة في القوائم المالية.[1]

[1] حسين القاضي- حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع،الأردن1999،ص334.

ونظرا للأهمية الكبيرة والمتزايدة للتقرير، اهتمت المنظمات المهنية المشرفة على المهنة بتقرير المدقق الخارجي، وذلك من خلال وضع المعايير لإعداد التقرير وتحديد المتطلبات الشكلية والموضوعية ومحتوى التقرير، وبدائل رأي المدقق في القوائم المالية.[1]

2- معايير إعداد تقارير عملية تدقيق الحسابات:

حسب الدراسة التي قام بها مجموعة من الباحثين لوضع هيكل عام للمعايير التي تحكم أداء عملية التدقيق، فقد أشار إلى أن المعايير التي تتعلق بكيفية إعداد التقرير تتكون من المعايير التالية:

2-1- معايير توضح مدى تماشي القوائم المالية التي أعدتها المنشأة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP:

تماشيا مع مبدأ العرض والإفصاح العام، وتطويرا للأداء المهني للمدقق فلا بد أن تشمل القوائم المالية المنشورة:

*قائمة الدخل.

*قائمة المركز المالي.

*قائمة التغيير في حقوق الملكية.

*قائمة التدفق المالي.

2-2- معايير مدى الثبات والتجانس في تطبيق هذه المبادئ:

تماشيا مع مبدأ الثبات، وتطويرا للأداء المهني للمدقق يجب أن يتضمن التقرير ما يلي:

*طريقة الجرد والتقويم ومدى موافقتها للإجراءات المعتمدة.

*التغيرات التي طرأت على أسس وطرق التقويم أو الجرد.

*أثر ما تقدم على نتائج الحسابات.

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات ، مرجع سبق ذكره، ص ص 191-193.

2- 3- معيار التحقق من الإفصاح في القوائم المالية:

يقوم هذا المعيار على أساس أنه يفترض أن القوائم المالية تفصح بدرجة كافية عما تضمه هذه القوائم من بيانات جوهرية، ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك.[1]

يجب أن يحتوي التقرير على ما يلي:

- إفصاح كامل وكافي وعادل لجميع الحقائق الهامة والجوهرية في القوائم المالية.

- الإفصاح عن أية معلومات خارجة عن محتوى القوائم المالية ويراها المدقق ضرورية، وتقتضي الضرورة هنا في:

*تفسير ما احتوته القوائم المالية.

*حاجة مستخدمي معلومات التقرير.

2- 4- معايير تضمين تقرير التدقيق العمليات غير المالية:

وذلك إسهاما من التقرير في تقييم الأداء الإداري للمنشأة عن مدى تنفيذ الخطط والتوجيه والتنسيق والرقابة وإتخاذ القرار، كما يشمل العائد الاجتماعي الذي تحقق من تنفيذ البرامج والأنشطة المختلفة. معيار تضمين تقرير المدقق رأي المدقق:

وفي جميع الأحوال إذا رأى المدقق أية أمور تحول دون إبداء الرأي في نواحي محددة فيجب عليه الإشارة بصورة واضحة وصريحة عن ذلك في تقريره وبصفة عامة يمكن حصر معايير التدقيق في ما يلي:[2]

***المجموعة الأولى: المعايير الأساسية.**

وتتمثل في: القابلية للفهم، الملائمة.

***المجموعة الثانية:المعايير الثانوية.**

وتتمثل في:الكمال، القابلية للمقارنة والتقييم والقبول، التوقيت الإيجاز.

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، الأردن 2011 ، ص160 .

[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص132.

***المجموعة الثالثة: المعايير الأخرى** وتشمل :القابلية للقياس الكمي ، التعبير النقدي، الحيطة والحذر، ملائمة العرض، إتاحة الفرصة لرأي المعارض.

المطلب الثالث: تصنيف التقرير وعناصره

في هذا الطلب سوف نتعرف على أهم تصنيفات التقرير بالإضافة إلى عناصره.

1- تصنيف التقرير:

1-2- من حيث المستويات: يجب أن يراعي كاتب التقرير المستوى الإداري للقارئ.

***إشرافي:** يهدف إلى متابعة الأعمال قيد الإنجاز كما يقوم على تزويد المشرفين بآخر المستجدات في العمل والتأكد من تنفيذ الواجبات وتحديد أماكن الضعف والقوة ومدى الاحتياجات المطلوبة.

***وسيطي:** وهذه التقارير لا تتصف بالتكرار وإنما يتم إعدادها لدراسة ظاهرة أو حدث ذو أهمية، ويرفع عادة إلى مستوى إداري متوسط.

***عالي:** وهو التقرير الذي يخص موضوع بالغ الأهمية ويتطلب إتخاذ قرار. ويرفع إلى مستوى إدارة قادر على إتخاذ القرار قد يكون مستوى إداري عالي.

1-2- من حيث الهدف.

***سري:** وهي التقارير بخصوص جوانب معنوية في العمل تطلب من قبل الإدارات وعادة ما تكون بهدف الاطلاع قبل إصدار قوانين أو تعليمات جديدة في مجال العمل، مثل تقارير التسويق، وتصميم منتجات وخدمات جديدة لتقديمها في الأسواق، حيث يتم وضع بعض القيود على علانية التقارير.[1]

* **علني:** يعتبر التقرير علنيا إذا كانت الإدارة لا تضع أي قيود على تداوله أو نشره.[2]

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 133.

[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 36.

1- 3- من حيث التفصيل.

تفصيلي: يكتب به كافة تفاصيل الموضوع.

-ترتيب التفاصيل يجب أن يكون منطقيا ليسهل على القارئ فهمه.

-يمكن أن يلحق به جداول وخرائط ورسوم وقوانين وقرارات.

مختصر: يتضمن النقاط المهمة فقط ولا يتطرق للتفاصيل أو الفرعيات

-غالبا ما تكون التقارير المقدمة للإدارة العليا من النوع المختصر.

-تكون الأرقام به اجتماعية وليست تفصيلية.

1- 4- من حيث الرسمية.

***رسمي:** يكون عادة أكثر من عشر صفحات ومقسم إلى أجزاء أو أقسام مختلفة، وغالبا ما يتم تجليده، يستخدم كتابة الأسلوب الرسمي في الكتابة حيث أنه في أغلب الأحيان يكون مقدما من المنشأة إلى جهة رسمية خارجية.

***غير رسمي:** يكون عادة أصغر من التقرير الرسمي، من ثلاث إلى عشر صفحات وغالبا ما يحتوي على جداول أو رسوم بيانية وهو ما يكون للإطلاع الداخلي وليس لجهة خارجية.

***غير رسمي:** يكون عادة صغير لا يزيد عن ثلاث صفحات، وغالبا ما يكون في صورة خطاب أو مذكرة داخلية على المستويات الإدارية الأقل.

1- 5- من حيث الحجم. يتوقف حجم التقرير على الموضوع والهدف، وتعد أفضل التقارير هي المتوسطة والطويلة والتي تفي بالغرض الذي كتبت من أجله، فما أكثر التقارير الطويلة التي كتبت في الحياة العملية وكان مصيرها الحفظ في الأدراج أو على الرفوف.[1]

لا نعني بهذا أن التقرير الطويل عديم الفعالية ،و لكن الإطالة في التقرير و التكرير في النقاط و الإسهاب في التفاصيل يفقد التقرير الفاعلية.

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص37.

1- 6- من حيث الدورية

***دورية:** و هي تقارير منظمة تحددها اللوائح أو القوانين نمطيا للأعمال ووفقا لفترات زمنية مثل تقارير يومية أو أسبوعية أو شهرية أو نصف سنوية... الخ.

***غير دورية:** غير مرتبط بفترة زمنية لمحددة ،قد يكون عدة مرات سنويا ولكن ليس في مواعيد محددة أو قد يكون مرتبطا بتغطية موضوع أو مهمة معينة ليست لها صفة التكرارية مثل: تقرير عن تجهيزات جديدة تود المؤسسة شرائها أو تقرير عن حادث معين... الخ.

2- العناصر الأساسية لتقرير المدقق:

يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عدد من العناصر المكونة له ،كما نص عليها معيار التدقيق الدولي رقم 700على النحو التالي :[1]

2-1- عنوان التقرير: يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عنوان مناسب، يساعد في التعرف على هذا التقرير أو التفريق بينه و بين التقارير الأخرى التي تصدر من جهات أخرى مثل تقرير مجلس الإدارة.

2-2- الجهة التي يوجه إليها التقرير: يجب توجيه التقرير إلى الجهة التي قامت بتعيين مدقق الحسابات مثل الجمعية العامة للمساهمين للمنشأة التي يدقق أعمالها المدقق.

2- 3- الفقرة الافتتاحية (التمهيدية) :يجب أن تتضمن ما يلي:

-يجب أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق و الفترة التي تعطيها البيانات المالية.

-يجب أن يتضمن التقرير بيانا أن إعداد البيانات المالية من مسؤولية الإدارة ،و تصريحا بأن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي بالبيانات المالية استنادا لعملية التدقيق.

-البيانات المالية هي عرض من الإدارة ،حيث أن إعداد مثل هذه البيانات يتطلب قيام الإدارة بعمل تقديرات محاسبية مهمة.[2]

[1] خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2006، ص ص 295-297.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 120-121.

2- 4- فقرة النطاق: وهي الفقرة الثانية في التقرير النمطي المختصر غبر المتحفظ بعد فقرة المقدمة أو الفقرة الافتتاحية،و يجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المدقق لمعايير التدقيق المتعارف عليها ،و أن عملية التدقيق تهدف للتوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري في ضوء الأهمية النسبية،وليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين للتقرير.

كما يجب أن تشمل هذه الفقرة كذلك عملية جمع الأدلة ،و مدى الاعتماد على العينات(الأساس الاختباري) أو تدقيق كافة العمليات المالية ،و في الأخير توضح فقرة النطاق قيام المدقق بتقييم مدى ملائمة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2- 5- فقرة الرأي : هي الفقرة الأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ ،و تحتوي على رأي المدقق في القوائم المالية ككل، وتهدف هذه الفقرة إلى توضيح النتائج التي تم الوصول إليها و المدقق مطالب بإبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك التزام المؤسسة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.[1]

2- 6- تاريخ التدقيق: يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق ،و بدا أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة و المقدمة من الإدارة ،لذا يجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع و موافقة الإدارة على تلك البيانات.

2-7- عنوان المدقق: يجب أن يتضمن التقرير إسم موقع محدد و هو عادة المدينة التي يدير المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك.

2-8- توقيع المدقق: يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالإسم الشخصي للمدقق أو كلاهما معا و حسبما هو مناسب.[2]

[1] بوبكر عمروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتقييم نظام الرقابة لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، جامعة فرحات عباس،سطيف2010،ص43.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص121-122.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل يمكن استخلاص ما يلي:

شهدت المؤسسة العمومية الاقتصادية عبر مراحل تطورها تغيرات عديدة في نظام رقابتها فبعد أن كانت الرقابة الخارجية تلعب الدور الأساسي في متابعة أنشطة المؤسسة العمومية الاقتصادية، أصبحت المؤسسة مجبرة على القيام برقابة داخلية تضمن لها السير الحسن لمختلف العمليات التي تقوم بها، حيث يعتبر وجود محافظ حسابات داخل المؤسسة هدف أساسي و للوصول إلى هذا الهدف التأكد من صحة وسلامة العمليات المحاسبية فإنه يتوجب عليه القيام بمهامه وجه بأكمل وتبليغ النتائج المتوصل إليها إلى كل الأطراف المعنية عن طريق إعداد التقرير.

الفصل الثالث

تدقيق الحسابات في الجزائر

تمهيد :

الجزائر كباقي الدول أبدت اهتمامها لمهنة التدقيق بعد إستقلالها، فقد حاولت إعطائها إطارا قانونيا وخاصة بعد الاصلاحات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية والتي حاولت من خلالها إحداث نمط جديد للتسيير من شأنه أن يضمن بقاء المؤسسات الاقتصادية في محيط المخاطرة والمنافسة الشديد نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي في كنف تحرير التجارة الخارجية وفتح مجال أمام الاستثمار الوطني الخاص والأجنبي، وما يخلفه من منافسة كبيرة بين المؤسسات ، وفي هذه الظروف تبدو الحاجة إلى مهمة المراجعة حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة ذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات والرقابة على الأداء، إلا أنهم كانوا بحاجة ماسة لرأي محايد لشخص مستقل يتمتع بالخبرة والمهارة وتدريب لازمين لمراقبة وتقييم جميع الأمور المالية والمحاسبية وحتى الإدارية التي يقوم بها مجلس الإدارة من أجل الحفاظ على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، ومنه بدأت تظهر الحاجة لمحافظ الحسابات نظرا لخبرتهم في الفحص والمصادقة على الحسابات . عندما يقوم محافظ الحسابات بمهمته عليه المرور بمراحل معينة لإتمام عمله، فيبدأ أولا بالتعرف بمهمته عن طريق معرفة المؤسسة ومحيطها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبعدها إصدار التقرير النهائي.

المبحث الأول :التدقيق المالي في الجزائر.

المطلب الأول: محافظ الحسابات، مؤهلاته، مسؤولياته ومهامه.

1- تعريف محافظ الحسابات

يعر ف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10_01 على أنه : " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[1]

[1] القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بالأحكام العامة بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، العدد 42، المادة رقم 22.

2 -مؤهلاته:

وتنص المادة الأولى من قانون 10_01 على ما يلي: "يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد."

وحسب المادة" 08 لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط التالية:[1]

* أن يكون جزائري الجنسية.

* أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

أ - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة تعادلها معترف بها.

ب - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة تعادلها معترف بها.

ج-بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحاسب معتمد أو شهادة تعادلها معترف بها.

* أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

* أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنحة أو جناية مخلة بشرف المهنة.

* أن يكون معتمدا من وزير المالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

* أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من نفس القانون، ويحرر محضر بذلك طبقا للأحكام سارية المفعول.

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين (أ) و(ب) أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

[1] المادة 08 من القانون 10-01.

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند(ج) أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

كما تنص المادة 03 من القانون رقم 91_08 المؤرخ في 17 1991 على:[1] يمكن أن يسجل كمحافظ حسابات طبقا للشروط المنصوص عليها في أحكام القانون 91_08 أعلاه الذين تتوفر فيهم المقاييس التالية:

* الحائزون على شهادة التعليم العالي الآتية أو أية شهادات أو أية شهادات أجنبية أخرى معادلة لها:

أ -ليسانس في العلوم المالية.

ب - شهادة المدرسة العليا للتجارة (مالية و محاسبة)

ج - الجزء الأول و الثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.

زيادة على ذلك يجب عليهم:

-إما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان (02) يتوج بشهادة التدريب القانوني.

-وإما إثبات خبرة عشر سنوات (10) في الميدان المحاسبي والماليو متابعة تدريب مهني مدته (06) أشهر.

* الحائزين على شهادة التعليم العالي المذكور أدناه:

أ -شهادة المدرسة العليا للتجارة لفروع أخرى غير الفروع المالية و المحاسبية.

ب -شهادة وطنية للإدارة فروع المراجعة و المراقبة وفروع الاقتصاد والمالية.

ج- ليسانس في العلوم الاقتصادية.

د - ليسانس في التسيير.

هـ - شهادة المدرسة العليا للإدارة و التسيير (فرع مراجعة الحسابات).

و - شهادة المعهد الوطني للمالية فرع الخزينة والضرائب.

[1] مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل،2002،ص ص 56-57.

ز- شهادة معهد الاقتصاد الجمركي و المالي بالجزائر.

ح - شهادة معهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس.

ط - شهادة جامعة ا لتكوين المتواصل في المالية و المحاسبة.

كما يجب أن يكون بحوزتهم الشهادة المهنية التالية:

أ - شهادة تقني سامي في المحاسبة.

ب -شهادة مهنية كاملة في المحاسبة.

ج -بكالوريا تقني سامي في المحاسبة.

د -شهادة التحكم في المحاسبة.

وإثبات ما يلي:

-إما تدريب مهني مدته سنتان (02) في مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات.

-وإما عشر سنوات (10) خبرة في الميدان المالي و المحاسبي وتدريب مدته 06 أشهر.

* المحاسبون المعتمدون و المسجلون في جدول النقابة الوطنية عند تاريخ المدة الانتقالية المنصوص عليها في القانون 08 -91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والذين نجحوا في امتحانات الاندماج التي تتضمنها اللجنة الخاصة في دورة واحدة كل سنة خلال 03سنوات.

* أعوان المفتشية العامة للمالية الحاصلين على رتبة مفتش مالية من الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل والمتمتعون بخبرة قدرها عشر سنوات من النشاط ضمن هذه المهنة.

3- مسؤولياته

لكي تكون هناك نظرة على الحسابات يجب على محافظ الحسابات القيام بالمراقبة باستعمال القواعد المعمول بها، هذه المراقبة لا يمكن أن تكون شاملة فهي تقوم بدراسة عينات مرتبطة بالتقسيم الشخصي لمحافظ الحسابات أو بنوعية الجهاز المحاسبي الداخلي للشركة.

إن الهدف من هذه المراقبة هو التأكد من صحة الحسابات، ومنه يمكن القول أن مهمة محافظ الحسابات تتضمن ما يلي [1]

- المصادقة على الحسابات السنوية.

- القيام بمراقب الخاصة للتأكد من احترام القواعد القانونية و مختلف المعلومات على غرار العقود القانونية، المساواة بين الشركاء، تقارير التسيير.

- تقديم تقرير عام الذي من خلاله يقدم نتائج مهمة للجمعية العامة للشركاء.

ومنه فإن محافظ الحسابات يكون مشغولا مدنيا وجنائيا على الأخطاء والانحرافات المرتكبة خلال أدائه لمهمته.

وكما هو عليه في النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة في هذا الإطار نجدها مطبقة في البلدان المتقدمة وبالأخص القانون الفرنسي الخاص بالشركات التجارية المؤرخ في 1996/06/24.

دراسة مسؤوليات محافظ الحسابات تستوجب النقاط التالية:

3-1- المسؤولية المدنية:

بموجب المادة 61 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد : [2]"

يعد محافظ الحسابات مسؤول اتجاه الكيان المراقب، على الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته مهامه.

ويعد متضامن اتجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

ولا يتبرأ عن مسؤوليته في ما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة وكيلا لجمهورية لدى المحكمة المختصة.

يتضح من نص المادة أن محافظ الحسابات يكون مسؤولا أماما لغير مثلا لمساهمين والشركاء.

[1] أمينة مخباط، مهمة محافظ الشركات في الشركات التجارية، رسالة ماجستير، جامعة المدية، الجزائر 2010،ص 17.

[2] المادة 61 من القانون 10-01.

3-1-1- شروط المسؤولية المدنية:[1]

طبقا لمادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري، فإن محافظ الحسابات مسئول تجاه الشخص المعنوي الذي تتم مراقبته، المساهم، الشريك الأعضاء المنتسبين، وفيما يتعلق بالأطراف الثلاث فهو مسئول على العواقب الضارة والإهمال في أداء واجباته، فهذه الأضرار أو الأخطاء ترفع لدى المحاكم المدنية، فهذه القضايا تكون مدة عقوبتها ثلاثة سنوات ابتداء من وقوع الحدث .ففي حالة ما إذا كان الخطأ مخفيا وتم اكتشافه فمدة العقوبة تصبح 10 سنوات.

فمحافظ الحسابات ليس مسئولا مسؤولية مدنية على الأخطاء المترتبة على المسيرين والتي لم يقم بالتبليغ عنها في تقرير مقدم إلى الجمعية العامة أو إلى وكيلا لجمهورية.

3-1-2- طبيعة واجبات محافظ الحسابات:

إن فحص الخطأ يجب أن لا يكون لا محالة بالنظر إلى الالتزامات المنصوص عليها قانونا والأنظمة والمعايير قبل أن يباشر مهنته.

وهكذا فالخطأ الذي يقوم به محافظ الحسابات يكون نتيجة عدم قيامه وتطبيقه للقواعد المهنية و الواجبات القانونية والمعايير المعمول به، ففي أغلب الأحيان القاعدة المستعملة هي التي تلزم محافظ الحسابات بواجباته المتعددة، ونظرا لكثرة الواجبات يجب التفريق بين نوعين :واجبات النتائج وواجبات الإمكانيات، فلا يمكن تحميلها لخطأ دون التعرف على ن وع الواجبات التي اتبعها في القيام بمهامه .عند الشك بوجود خطأ يتبع دوما المراجع واجبات الإمكانيات.

وبالتالي فإن مهمة محافظ الحسابات تكمن في التأكد من صحة وصراحة الحسابات السنوية، وهذا ينطوي بوجوب القيام بمراقبة شاملة لكل الكتابات والقيام بمراقبة عينات وتعميق في حالة ملاحظة أي انحرافات أو أي عمليات مشكوك فيها.

[1] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 135.

ومنه يمكن طرح السؤال التالي:

ابتداء من أي وقت يكون محافظ الحسابات مسئولا مسؤولية مدنية؟

الشرط الأول :الخطأ راجع إلى عدم الوفاء بالالتزامات، فعلى الطرف المصرح بذلك أن يقدم الدليل الذي يثبت قيام محافظ الحسابات بهذا الخطأ.

الشرط الثاني :يتعلق بمدى الخسائر التي تمس الطرف المعني طبقا للقانون المدني الذي ينص بأن الخطأ وحده لا يكفي لكي يكون المراجع مسئولا مسؤولية مدنية، فيجب التصريح بالخسائر التي يمكن تعديلها قضائيا.

الشرط الثالث: وهو أن يكون هناك علاقة بين خطأ محافظ الحسابات والخسائر المحتملة مهما كان النقص في المراقبة، فمحافظ الحسابات لا يكون مسؤولا عن الخطأ إذا لم يتم تحديد علاقة الخطأ بالخسائر.

إذ يجب توفر هذه الشروط الثلاثة والتي تعتبر أساسية لكي يكون محافظ الحسابات مسئولا مسؤولية مدنية[1].

3-1-3- الأخطاء التي تحمل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية:

لقد رأينا فيما سبق أن المراقب الخارجي لديه واجبات، غير أنه في بعض الحالات يكون ملزما بالنتائج وذلك في:

-المصادقة على الغلاف الإجمالي للأجور المقدمة للأشخاص ذوي الدخل العالي في المؤسسة.

-التقارير الخاصة بالعقود القانونية المبرمة بين المسير والشركة.

-مراقبة نزاهة تعديلات القانون الأساسي.

-استدعاء أعضاء الإدارة والجمعية العامة في حالة نقص وجود المسيرين وفي حالة وجود مهمات طارئة.

-وجوب إعلام الأعضاء بالتجاوزات وعدم دقة الحسابات أو عند وق وع أحداث متعلقة بالجنح أو عند إجراء تغييرات في طريقة

تقديم الحسابات أو في طريقة التقييم[2].

[1] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 136.

[2] محمد السيد السرايا، أصول قواعد المراجعة و التدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر،1991،ص 81.

3-1-4- تحديد الخطأ:

في حالة وقوع اختلاس الأموال من طرف محاسب أجير، فالقضاء يرفض معاقبته بناء الطلب من محافظ الحسابات في حالة ما إذا قام المحاسب بمهامه طبقا للقواعد المعمول بها ولم يتم ملاحظة مخالفات ظاهرة، أما في حالة ما إذا كان من الممكن التنبؤ بواسطة القواعد العادية فهنا يمكن القول بوجود خطأ.

والشيء نفسه إذا لم يتم التأكد من أن النظام المعلومات يغير مكيف مع عملية التقارب المحاسب اللازم لاكتشاف غش عامل ما، أو عندما تكون تدخلات محافظ الحسابات غير كافية.

هذه الإجراءات تتعلق بالمصادقة على الصورة الحقيقية (التي لا تعطي إلا صورة موجزة غير دقيقة)، إيجاد إجراء للقيام بعملية الإنذار وإعلام المساهمين.

إن الحالة العامة التي يكون فيها محافظ الحسابات مسئولا مسؤولية مدنية تتعلق بالأخطاء المرتبطة بمراقبة الحسابات، لأنه يتم اتخاذ القرارات من طرف الشركاء على أساس ما يص رح به محافظ الحسابات، يعتبر القضاة الأخطاء المهنية التي تحمل المراجع الخارجي المسؤولية المدنية عند عدم استخراج المراجع للنتائج المنطقية، بالرغم من أنه قد قام بالمراقبة بطريقة صحيحة، فيتم تقييما لخطأ بحسب جديته واختلاف العينات المأخوذة، ومنه فيعتبر الخطأ غير كاف لوحده عند القيام بالمصادقة، لعدم قيامه بالتحريات الإضافية إذا توجب الأمر ذلك، وليكن اعتبار الخطأ في حالة تخصيص يوم واحد فقط لفحص الحسابات غير كاف في حالة تواجد الشركة في حالة سيئة) حيث لا يمكن أخذ عدد كاف من العينات (إذا لم يقم محافظ الحسابات بقبول الأرقام المقدمة من طرف المسيرين بدون القيام بأي تحريات لازمة، مثلا عدم القيام بالمقاربة من الحسابات البنكية وكتابات الشركة أو المصادقة على الميزانية والمصادقة بدون ملاحظات في حين تكون هناك ملاحظات يجب أن تبلغ إلى الشركاء، وجود نقائص في جدية الطرق الحسابية للشركة أيضا أخطاء عدم الإشارة إلى التجاوزات في التقرير العام للكتابات.

هذه الأخطاء تمنع الشركاء والأعضاء الآخرين من المعلومات التي كان من المفروض أن تتواجد في التقرير العام على سبيل المثال عدم الإشارة إلى خسائر4/3 من رأس مال الشركة، بصفة عامة كل الأحداث التي تجعله متورطا في تصرفات المسيرين، كعدم التصريح بتقاسم الأرباح بطريقة غير معلنة.

فيتم البحث عن تعيين مسؤولية لمحافظ الحسابات عندما تكون الشركة في حالة تصحيحية أو تصفية قضائية، بغية استرجاع الخسائر وذلك بقيام المسئولين بتحميل المسؤولية إلى محافظ الحسابات، لهذا فإن محافظ الحسابات مسئول عن الأخطاء التي قام بها وليست التي تنتج عن المسيرين.

وأخيرا، فيما يخص الأخطاء المتعلقة بالتصريح بالأحداث الجناحية فيمكننا الرجوع إلى القانون التجاري، فعلى المرا قب الخارجي التصريح إلى القضاء بكل الأحداث الجناحية التي تم التعرف عليها في إطار أدائه، هذا التصريح يجب أن يتقدمه فحص لهذه الأحداث من منظور القانون الجنائي، في حالة عدم التصريح بهذه الأحداث المتعلقة بالجنح فيعني أن ذلك الخطأ يتحمل مسؤوليته محافظ الحسابات.

3-2- المسؤولية الجنائية:

المادة 52 من القانون 91_08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 تبين أن المسؤولية الجنائية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين يمكن أن تعتمد طبقا لقانون الإجراءات الجزائية على عدم التخلي عن الالتزام القانوني حيال هذه المادة يمكن أن يؤدي إلى مجموعة اختراقات تمس بوظيفة الرقابة، وكذا الشركات التجارية، حسب حالة محافظي الحسابات المقصودين مباشرة بعدة جرائم التي قام بها مسئولون بالشركة.

يكون محافظ الحسابات تحت العقوبات الجنائية في حالة ما إذا:[1]

- قام بممارسة مهامه بطريقة غير شرعية.
- أعطى أو صادق على معلومات كاذبة على الشركة.
- لم يبلغ وكيلا لجمهورية بالأحداث المتعلقة بالجنح التي تعرف عليها.
- قام بإفشاء الأسرار المهنية.

[1] المادة 52 من القانون 91-08 من القانون المتعلق بمهنة محافظ الحسابات.

3-3- المسؤولية التأديبية:

يخضع محافظ الحسابات لعقوبات تأديبية إذا قام بالأعمال التالية:[1]

- القيام بمراجعة حسابات شركة هو شريك فيها فهذا يلغي معيار الاستقلالية.
- الدعاية لنفسه بأية وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة تخل بكرامة المهنة.
- منافسة زملائه بصورة تسيء للمهنة.
- إخراج معلومات تحصل عليها من خلال عملية المراجعة.
- إبداء رأي لا يعكس حقيقة ما هو موجود في الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية للمؤسسة.
- ارتكاب خطأ مهني جسيم ألحق الضرر بالغير بسبب الإهمال.
- عدم تبليغ الجهات المختصة على الاختلاسات والتلاعب التي اكتشفها أثناء قيامه بعملية المراجعة.

و حسب ما نصت عليه المادة 63 من القانون 10_01 على ما يلي[2] : " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم " عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

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

-التوبيخ.

-الإنذار.

-التوقيف المؤقت لمدة 06 أشهر.

-الشطب من الجدول.

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

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

[1] شريفة عرقاب، المراجعة القانونية للحسابات في الجزائر، مذكرة نهاية الدراسة بمعهد علوم التسيير بالمدية، تخصص مالية،2003، ص42.

[2] المادة 63 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره.

4 - مهامه:

مهنة محافظ الحسابات تخضع إلى قواعد قانونية تتلخص في المواد التالية:

- الأمر رقم 91_08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- المرسوم التنفيذي رقم 96_136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- المرسوم التنفيذي رقم 92_20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 المنظم والمحدد لتسوية مهام المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

- القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 المتعلق بمستحقات محافظ الحسابات.

- القانون 10_01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

لكي يمارس محافظ الحسابات مهامه، يجب عليه أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات نظرا لأهمية و تعدد المهام المخولة إلى محافظ الحسابات فإن المواد القانونية الم طرة لهذه المهنة تؤكد على أن محافظ الحسابات يعمل للمصلحة العامة و ليس لمصالح الشركاء، فهو يقوم بمهامه بموجب القانون.

وحسب المادة 23 من القانون 10_01 المؤرخ في 2010/06/29 :[1] يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة لوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة.

[1] المادة 23 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره.

- يقدر شروط إبرام اتفاقية بين الشركات التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعر قل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

و تخص هذه المهام فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

المطلب الثاني: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات، تعيينه و عزله

1- معايير محافظ الحسابات:

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي القائم بعملية المراجعة و المقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين وتوصف هذه المعايير بأنها مطالب أساسية تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، و تعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها محافظ الحسابات و من ثم يمكن القول أن المراجع على درجة من الكفاءة و أن يتمتع بالاستقلالية المطلوبة ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها و تتكون المعايير الشخصية من:[1]

- إن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين عمليا و علميا بطريقة تمكنهم من أداء وظيفتهم كمراجعين.

- الالتزام و الاستقلالية -الحياد - في أي عملية يوكل للمراجع القيام بها.

- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الملائمة وذلك من خلال الالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية المراجعة وفي إعداد التقرير.

[1] محمد الصبان، عبد الوهاب ناصر علي، المراجعة الخارجية، مرجع سبق ذكره، ص 49.

1-1- معيار تأهيل المراجع

المؤهلات النظرية والتطبيقية التي يحصل عليها محافظ الحسابات معيار مهم لتكوين هذا الأخير، و لكي يتم تنفيذ مهمته المعقدة يجب أن يتوفر على مجموعة من العناصر والمتمثلة:[1]

1-1-1- التأهيل العلمي :فمن حيث التأهيل العلمي يجب أن يحصل المراجع على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدرا كبيرا من المعرفة في محال المحاسبة و المالية، المراجعة من ناحية، و في بعض محالات المعرفة الأخرى مثل مبادئ العلوم السلوكية والحسابات الأولية و بحوث العمليات و الإحصاء من ناحية أخرى، وذلك حتى يمكنه من أداء الخدمات غير التقليدية، التي تستند إليه بنفس الكفاءة التي يؤدي بها خدماته التقليدية و بطبيعة الحال يجب ألا يقتصر التأهيل العلمي للمراجع على مجرد الحصول على بكالوريوس المحاسبة، و لكن يجب أن يمتد التأهيل ليشمل إعداد بعض الدراسات العليا.

1-1-2- التأهيل المهني: أما فيما يتعلق بالتأهيل المهني للمراجع فإنه ينطوي على ضرورة تدريب المحاسب قبل ممارسته للمهنة ممارسة مستقلة تدريبا مهنيا فنيا كافيا حتى يمكنه الإلمام بأكبر قدر ممكن مشاكل متطلبات الممارسة المهنية و على ال ر غم من أن التأهيل المهني الفني للمراجع يهتم في المقام الأول بجوانب المحاسبة و المراجع، فإن القائمين على تأهيل هذا المراجع في مكاتب المراجعة و المحاسبة يجب أن لا يتجاهلوا حاجته للتدريب في مجالات أخرى حتى يتم تأهيله بصورة جدية فالتشغيل الإلكتروني للبيانات على سبيل المثال أصبح يمثل أحد المجالات التي يجب أن يلم بها مراجع الحسابات إلماما جيدا وبصفة خاصة من الناحية التطبيقية.

1-1-3- التعليم المستمر :أما بالنسبة للتعليم المستمر، فيعني ضرورة التحاق المراجع بصورة اختيارية أو إجبارية ببعض برامج التعليم المستمر و ذلك حتى يمكنه تحديث معر فته المهنية والعلمية من خلال تتبع كل ما يستجد من قضايا مهنية وفكرية، فالتعليم المستمر يتيع للمراجع التعرف على أحدث الإصدارات المهنية الدولية و المحلية، والتعرف على التطور الذي حدث في مجال القياس والافصاح المحاسبي على أحدث التشريعات المؤثرة على تنظيم و ممارسة المهنة ، والتعرف على الطلب المستحدث على خدمات

[1] عبد الفتاح الصحن و آخرون، فصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية،2000، ص24.

المراجعة و مدى الحاجة لتطوير المهنة حتى تواكب هذا الطلب المستحدث.

2-1- معيار الاستقلالية

من أجل أن يقوم محافظ الحسابات بدوره و بشكل كامل و الذي يتمثل في المصادقة على شرعية وصدق الحسابات لابد أن يكو ن مستقلا، ونعني بالاستقلالية عدم الخضوع أو عدم التبعية لأي شخص آخر، النزاهة والاستقامة، لابد أن يكون متمتعا بكل الحقوق المدنية و عدم تعرضه لعقوبات سابقة، وتتجسد استقلالية محافظ الحسابات في مجالين هما" :الاستقلال المادي"،" و الاستقلال المعنوي.[1]

1-2-1-الاستقلال المادي :معنى ذلك ألا يكون لمحافظ الحسابات أي مصلحة مادية في المؤسسة التي يراجع حساباتها والذي هو ملزم بتقديم رأي حول مدى سلامة هذه الحسابات خلال فترة الفحص، ولذلك فقد نص القانون 10 -01 في مادته 65 على أن يمنع محافظ الحسابات من:[2]

أ -القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

ب -القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.

ج- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.

د -قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الاشراف عليها.

هـ- ممارسة وظيفة مستشار جنائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباته.

و - شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من (03) سنوات من انتهاء عهدته .كما يمكن لمحافظ الحسابات:

أن يقوم أثناء وكالته وذلك حسب المادة 47 من نفس القانون بما يلي:[3]

- أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو الاحلال محل المسيرين.

-مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة.

-مهام التنظيم و الإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.

[1] محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية،1998، ص 71.

[2] المادة 65 من القانون 10-01.

[3] المادة 47 من القانون 91-08.

وكذلك يجب أن لا يكون أحد المساهمين أو عضو في الادارة أو مسؤول في المؤسسة التي يقوم بفحص دفاترها من أقربائه حتى الدرجة الرابعة.

و عدم احترام هذه الموانع ينجر منه عقوبات مفروضة في المادة 829 من القانون التجاري حيث تنص على ما يلي[1] :

"يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر و بغرامة مالية من 20000 د ج إلى 200000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية."

1-2-2- **الإستقلال المعنوي:** معناه ألا يتعرض محافظ الحسابات لأية ضغوط من طرف الإدارة عند أداء مهامه مما يؤثر على تقديم رايه بموضوعية، حول سلامة الدفاتر و انتظامها و دقة القوائم المالية التي تعبر عن المركز المالي للمؤسسة لذلك أعطى المشرع حق تعيين و عزل محافظ الحسابات للجمعية العامة للمساهمين، و لا يجوز تفويض مجلس الإدارة في تعيين محافظ الحسابات أو تحديد أتعابه.

كما يجيز القانون للجمعية العامة للمساهمين عزل و تغيير محافظ الحسابات بطلب من أحد أعضائها على أن يقدم هذا الأخير ما يستند إليه من أسباب لطلبه هذا، و تقوم المؤسسة بإخطار محافظ الحسابات فورا بهذا الاقتراح و أسبابه، و لمحافظ الحسابات الحق في مناقشة الاقتراح في مذكرة كتابية يبعثها للمؤسسة قبل ثلاثة أيام من انعقاد الجمعية العامة للمساهمين و يقوم رئيس مجلس الإدارة بقراءة المذكرة على الجمعية العامة.

و صفة الاستقلالية ملزمة على محافظ الحسابات حيث توجد ثلاثة أبعاد للاستقلالية هذا الأخير:

- **الإستقلال في إعداد برامج المراجعة :** وذلك يعني توفير الحرية الكاملة لمحافظ الحسابات في إعداد خطة للمراجعة وتحديد خطوات العمل دون تدخل الإدارة في إجراء تعديلات أو إضافة جزء في برنامج المراجعة أو للتأثير على محافظ الحسابات لفحص عمليات لم يأخذها بعين الاعتبار في المراجعة.

[1] المادة رقم 829 من القانون التجاري.

- **الإستقلال في مجال الفحص** :وذلك يعني تدخل الإدارة للتأثير على اختيار محافظ الحسابات للمجالات والعمليات والأنشطة التي يود فحصها، وذلك بحصوله على كافة الوثائق والدفاتر وكذلك تعاون الإدارة والعاملين معه وغيرها من العوامل التي تساعده على القيام بمهمته وتقديمه للرأي السليم.

- **الإستقلال في مجال إعداد التقرير** :وذلك يعني عدم تعرض محافظ الحسابات إلى أية ضغوط والتي تؤثر عليه في توضيح الحقائق التي توصل إليها، وكذلك تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أثناء إعداد التقرير.

1-2-3- بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني:

يقصد به التزام محافظ الحسابات بمستوى أداء معين عند ممارسة المهنة ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية، والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من محافظ الحسابات هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة، أو بالنسبة لإعداد التقرير و إبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص.

ومن الملاحظ أنه لتحقيق الفائدة من هذا المعيار يتطلب الأمر لتحديد الواضح لمستوى العناية المهنية المطلوب ابراز المقصود من هذا المستوى، سواء من حيث تحديد مسؤولية المراجع تجاه القوائم المالية، والأخطاء التي يكتشفها والتي لم يكتشفها، أو من حيث مدى ودرجة المهارة والخبرة في المراجع والتي تتخذ كأساس للتفسير.

ومن الجهود التي بذلت في هذا الصدد، تحديد مفهوم العناية المهنية من خلال زاويتين :الأولى تحديد مضمون المراجع الحكيم أو الحذر، والثانية الإفصاح عن العناية التي عن طريقها سوف تؤدي المهام المطلوبة من المراجع في ظل الظروف البيئية المتعددة.

وبالنسبة الثانية فلقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توفرها في المراجع الحكيم أو الحذر و التي من بينها:

* أن يحاول باستمرار الحصول على أين وعمن أن وعالم عرفة المتاحة، والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة والتي قد تلحق الضرر بالآخرين ومن أمثلة ذلك التقييم الموضوعي لرقابة الداخلية للعميل.

* أن يأخذ في الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث، وذلك سواء عند تخطيط عملية ا لمراجعة أو أثناء تنفيذ عملية الفحص، فإذا حدث وأن واجهته بعض العناصر غير العادية فمنا لمرغوب أن يفترض ضرورة أن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحص العناصر.

* العمل على إزالة أي شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في أداء الرأي.

* أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي يظهر خ برته المهنية أو التعامل مع العميل والذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام أو في مجال بعض أنوع لعمليات أو بالنسبة لبعض مفردات الأصول داخل المنشأة ويتبع ذلك من الرأي السائد في هذا المجال والذي يقول بأنه يفترض على الرجل الحكيم أن يقدم الحماية الخاصة بالنسبة للأنشطة أو الأفراد الذين ترتفع لديهم نسبة الخطر من خلال ارتفاع معدل حدوث التلاعب أو الأخطاء ومن ناحية أخرى إذ أظهرت الخبرة أن إجراءات أنظمة الرقابة الداخلية للعميل تتميز بالفعالية والكفاءة، فإن المراجع الحكيم أو الحذر سوف يعطي اهتمام أقل للمجاملات أو الأفراد التي يطبق من خلالها تلك الإجراءات .وسوف نتناول ذلك بالتفصيل عند دراسة تحديد نطاق الفحص لعملية المراجعة وارتباط ذلك النطاق نتائج تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لدى العميل[1].

* أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية، بجانب العمل على تطوير المعرفة التي لديه وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب ولذلك يمكن القول بأن المراجع الحكيم لن يستطيع المحافظة على خبرته وكفاءته في مهنة تتصف بالديناميكية والنمو المستمر إلا من خلال الجهود المستمرة والدراسة الجادة في مجال المراجعة وأنواع المعرفة الأخرى ذات الاتصال.

[1] محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سبق ذكره، ص 82.

* الاعتراف بأهمية وضرورة مراجعة عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال اقتناع من المراجع بأهميته.

ولقد ذكرت الدراسات التي تناولت هذا الموضوع بأن المراجع الحكيم أو الحذر هو ذلك المراجع المتوسط، ومن الأفضل الرجوع إلى المفهوم القانوني للرجل العادي وتطبيقه في مجال المراجعة المهنية.

2- تعيين محافظ الحسابات

يتم تعيين محافظ الحسابات بطريقتين [1]

2-1- عن طريق الجمعية العامة للمساهمين:

تعين الجمعية العامة للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة 3 سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول الغرفة الوطنية للخبراء المحاسبين وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها ويصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك ويتحقق محافظوا الحسابات إذا تم احترام مبدأ المساواة و يجوز لهؤلاء أن يجدوا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة، كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال.

2-2- عن طريق أمر من رئيس المحكمة:

إذا لم تعين الجمعية العامة محافظي الحسابات أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات المعينين، فإن عملية تعيينهم أو استبدالهم تتم بموجب أمر من طرف رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناءا على طلب مجلس الإدارة.

ويجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل 10/1 من رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ إلى علنية الإدخار أن يطلبوا من العدالة بناءا على سبب مبرر رفض مندوب أو محافظ الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة، واذا تم الطلب تعين العدالة محافظا جديدا للحسابات.

[1] المادة 26 من القانون 10-01.

و في الفقرة 715 مكرر 6 من القانون التجاري: [1] (المرسوم التشريعي رقم 93_8 المؤرخ في 25 أفريل1993) لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركات.

- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات تملك (10/1) رأسمال الشركة.

- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.

- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظيفة مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات من تاريخ إنهاء وظائفهم.

- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل أقصاه خمس سنوات من تاريخ إنهاء وظائفهم .

3- عزل محافظ الحسابات:

إن عملية عزل محافظ الحسابات تكون من اختصاص الهيئة التي قامت بتعيينه وتحديد أتعابه وهي في العادة الجمعية العامة للمساهمين وقد نصت قوانين شرف المهنة بين موادها على إجراءات معينة يلزم إتباعها عند محافظ الحسابات كأن يرسل إخطار مسبق لمحافظ الحسابات باقتراح عزله قبل اجتماع الجمعية العامة للمساهمين بفترة معينة ، ولمحافظ الحسابات الحق في حضور الاجتماع لمناقشة هذه الجمعية قبل اتخاذ لقرار عزله و قبل أن يصبح القرار ساري المفعول.

والهدف من كل هذه الإجراءات وغيرها هو إعطاء فرصة لمحافظ الحسابات لتوضيح موقفه للمساهمين وكذا الدفاع عن نفسه.

[1] الفقرة 715 مكرر 6 من القانون التجاري.

فمن الممكن أن يكون سبب عزله نتيجة لخلافات شخصية مع أحد المسؤولين بالإدارة أو تمسكه بالمحافظة على حقوق المساهمين لذلك يجب أن يكون قرار عزله محل دراسة معمقة من طرف الأشخاص المعنيين ومدعمة بالحجج المقنعة لكي لا يساء لسمعة محافظ الحسابات ثم يتضح وجود خطأ.[1]

أما في حالة عزل محافظ الحسابات قبل انتهاء المدة المنصوص عليها في العقد المبرم مع الشركة، فله الحق في المطالبة قانونيا بتعويض عن فسخ العقد وعن أي أضرار أخرى قد تكون أثرت على سمعته كمحافظ حسابات.

المطلب الثالث : رقابة محافظ الحسابات على المؤسسات العمومية الإقتصادية

1- وظائف محافظ الحسابات:

يتمثل الدور الرقابي لحافظ الحسابات في :[2]

-التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للمؤسسة و مراقبة إنتظام الحسابات السنوية و صحتها و مطابقة نتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة ، وكذا الوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة.

-التأكد من صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء.

-إعلام المسيرين و الجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه قد يؤثر على إستمرار و إستقرار المؤسسة.

-المصادقة على إنتظام الجرد وحسابات الشركة و الموازنة.

-التحقق من إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

و للقيام بهذه الوظائف يمكن لمحافظ الحسابات في كل وقت الإطلاع على السجلات و الموازنات و المراسلات و كل الوثائق الخاصة بالمؤسسة ،كما يمكن له أن يطلب من القائمين بالإدارة في المؤسسة توضيحات و معلومات ، و أن يقوم بالتفتيشات التي يراها لازمة.[3]

---

[1] إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة، 1996، ص49.

[2] المادة 28،29 من القانون 91-08.

[3] المادة 35 من القانون 91-08.

ولتحقيق عمله بكل إستقلالية و ضمانا لرقابة فعالة من طرف محافظ الحسابات و حماية حقوق المساهمين و المساواة بينهم، وضع المشرع عدة ضمانات لذلك منها ما ورد في القانون التجاري ومنها ما ورد في القانون 91_08:

-لايجوز تعيين محافظ الحسابات من بين الأقرباء و الأصهار حتى الدرجة الرابعة ولا من بين القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين و مجلس المراقبة المزاولين لنشاطهم ، وحتى الذين أنهيت وظائفهم في أجل خمس سنوات من تاريخ إنهاء وظائفهم، و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين و مجلس المراقبة، و الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظيفة مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات من تاريخ إنهاء وظائفهم. [1]

-لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم برقابة مؤسسات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات ، و لا يمكن له ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة يراقب حساباتها ، أو أن يشغل منصب مأجور في مؤسسة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد وكالته.[2]

- يجب على محافظ الحسابات ممارسة مهامه في الرقابة دون تدخل في التسيير.[3]

-محافظ الحسابات ملزم بالحفاظ على السر المهني الذي يطلع عليه بحكم ممارسة وظيفته[4] ، كما أحاط المشرع عمل محافظ الحسابات بأحكام جزائية.

2- صلاحيات محافظ الحسابات

يعتبر محافظ الحسابات جهة من جهات الرقابة الداخلية على المؤسسة العمومية الاقتصادية، تتمثل مهمتهم الدائمة بإستثناء أي تدخل في التسير ، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة إنتظام حسابات المؤسسة وصحتها ، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المدرين حسب الحالة ، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصدقون على إنتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك. ويتحقق محافظو الحسابات إذا ما تم إحترام مبدأ المساواة

[1] المادة 715 مكرر 7 من القانون التجاري.

[2] المادة 34 من القانون 91-08.

[3] المادة 715 مكرر 2/4 من القانون التجاري.

[4] المادة 715 مكرر 3/13 من القانون التجاري.

بين المساهمين، ويجوز لهم أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة ، كما يمكنهم إستدعاء الجمعية العامة للإنعقاد في حالة الإستعجال .ويطلع محافظو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة حسب الحالة بما يلي:

-عمليات المراقبة و التحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات التسير التي أدوها.

-مناصب الموازنة و الوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرونها ضرورة إدخال تغيرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق.

-المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها.

-النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات الخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

ويجوز لمحافظ الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها ان تعرقل إستمرار الإستغلال والتي إكتشفها أثناء ممارسة مهامه ، وفي حالة إنعدام الرد أو إذا كان هذا الرد ناقصا ، يطلب محافظ الحسابات من الرئيس أو مجلس المديرين إستدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة ، ويتم إستدعاء محافظ الحسابات أنه رغم إتخاذ هذه القرارات بقيت مواصلة الإستغلال معرقلة فإنه يقوم حينئذ بإعداد تقرير خاص يقدمه للجمعية العامة المقبلة أو لجمعية عامة غير عادية ، وفي حالة إستعجال يقوم هو نفسه بإستدعائها لتقديم خلاصاته.

يتم إستدعاء محافظي الحسابات لإجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية و كذلك جمعيات المساهمين، ويعرض محافظو الحسابات على الجمعية العامة المقبلة المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهماتهم . ويلتزم محافظو الحسابات بإحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال و الأعمال والمعلومات التي أطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم.[1]

[1] عمار عمورة، شرح القانون التجاري الجزائري(الأعمال التجارية – التاجر- الشركات التجارية)، دار المعرفة، الجزائر،2010، ص ص 312،310.

المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات

نتطرق في هذا المبحث إلى مجموعة المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة إلى غاية يومنا هذا و إلى الضرورة الملحة لإصدارها من جهة، و من جهة أخرى ضرورة توفير الجو الملائم لتطبيقها.

المطلب الأول :ماهية معايير التدقيق الجزائرية و الحاجة إليها

1- ضرورة إصدار معايير تدقيق جزائرية

إن ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر في الأمس القريب كانت مختلفة عن الممارسات الدولية كونها تخضع لممارسات ميدانية لا تستند إلى معايير واضحة و مضبوطة قانونا، هذا من جهة و من جهة أخرى باعتبار الإقتصاد الجزائري لا يمكن أن ينمو بمعزل عن إقتصاديات الدول العالمية الأخرى، و بالتالي فهو يؤثر و يتأثر بالبيئة العالمية المحيطة به، و نظرا للظروف الجيوسياسية المفروضة على الجزائر على غرار مفاوضات الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، و مسايرة التطورات الإقتصادية العالمية و استكمالا لسلسلة الإصلاحات المحاسبية التي باشرتها الجزائر خاصة بعد صدور النظام المحاسبي المالي الجديد و الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (ISA) ، و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)أضحى لزاما على السلطات الجزائرية التفكير في إصدار معايير تدقيق جزائرية تتماشى و معايير التدقيق الدولية و تخدم مهنة التدقيق في الجزائر، و كانت بداية ورشة العمل سنة 2011 لتصدر أول مجموعة من المعايير في فيفري 2016 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، تلتها بعد ذلك مجموعات أخرى من المعايير .

2- ضرورة توفير بيئة ملائمة لتطبيق معايير التدقيق

حتى يستطيع محافظ الحسابات تطبيق معايير التدقيق لابد من توافر عوامل تساعده على ذلك ومن أهمها:

- وجود قوانين ضريبية واضحة تتسم بالعدالة والشفافية و تتضمن قدرا كافيا من الإفصاح عن البيانات المالية يراعي متطلبات إقتصاد السوق كما تتسم بالفعالية و الدقة .

- وجود نظام قضائي مستقل وفعال وقادر على سرعة البث بالقضايا المختلفة بكفاءة و عدالة بعيدا عن أي مؤثرات .

- وجود نظام محاسبة شفاف يسمح بالحصول على بيانات مالية يعتمد عليها تستند إلى معايير المحاسبة والتحقيق الدولي.

- رفع كفاءة الإدارة والأجهزة الحكومية والحد من الاجراءات البيروقراطية فيها عن طريق تفعيل التنسيق بين إجراءات العمل الداخلي في تلك الإدارات والأجهزة وتقييم أدائها بانتظام طبقا لمعايير واضحة ومحددة.

- وجود آليات للمشاركة عن طريق إنشاء جمعيات وهيئات مهنية لكل قطاع من القطاعات المنظمة بقوانين تتضمن فاعليتها وتساهم تلك الجمعيات والهيئات المهنية مساهمة فاعلة في عملية وضع مختلف السياسات الحكومية والعمليات التشريعية والرقابية .

- تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية عن طريق توفير معلومات تفصيلية حقيقية تساعد على إتخاذ القرارات الفعالة و ضمان سلامة البيانات المالية المدققة و قوة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة ومعرفة مواطن الضعف مما يسمح بمعالجتها.

المطلب الثاني: عرض لمعايير التدقيق الجزائرية (NAA).

بادرت وزارة المالية (المجلس الوطني للمحاسبة) إلى إصدار معايير تدقيق جزائرية والتي بلغ عددها إلى غاية يومنا هذا (16) معيارا موزعة على أربع مجموعات تضم كل مجموعة أربعة معايير وللإشارة إلى أن هذه المعايير صدرت بموجب مقررات عن الوزير المكلف بالمالية وجميعها نصت في مادتها الأولى على عبارة " يهدف هذا القرار إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق " ، مما يدع شكا بأن المعايير الصادرة تعتبر ملزمة التطبيق من طرف المعنيين بها . سنحاول من خلال هذا المطلب تسليط الضوء على هذه المعايير .

1- المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية

صدرت المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية بموجب مقرر رقم 002 المؤرخ 04فيفري 2016 و الذي يهدف إلى وضع أربعة معايير جزائرية للتدقيق حيز التنفيذ.

1-1- المعيار الجزائري للتدقيق "210" الإتفاق حول أحكام مهام التدقيق

1-1-1- أهداف المعيار و مجال تطبيقه:

في منظور هذا المعيار فإن المدقق يمكن أن يكون إما محافظ حسابات أو مدققا متعاقدا، و قد جاء ليعالج واجبات المدقق للإتفاق مع الكيان حول أحكام التدقيق التي تخص كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية و كذا المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

و يهدف المعيار إلى قبول المدقق متابعة مهمة التدقيق ضمن الشروط المتفق عليها، في رسالة المهمة و أن يطلب من الكيان تأكيد الموافقة عليها، مع تدوين كل إختلاف يمكن حدوثه في ملف عمله.

1-2- المعيار الجزائري للتدقيق 505 " التأكيدات الخارجية"

1-2-1- الهدف من المعيار ومجال تطبيقه:

جاء هذا المعيار لمعالجة كيفية إستعمال المدقق لإجراءات التأكد الخارجي و ذلك بتصور و وضع حيز التطبيق هذه الإجراءات بغية الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة و مصداقية عالية.

1-2-2-التعريف بالمعيار:

التأكيد الخارجي هو عبارة عن قرائن و دلائل إثبات يتم الحصول عليها عن طريق الغير (زبائن، عملاء، هيئات حكومية، مؤسسات أخرى،...) ويكون خطيا، على شكل ورقي أو إلكتروني أو أي شكل آخر و يكون موجها إلى المدقق مباشرة.[1]

و حسب هذا المعيار فإن التأكيد الخارجي يمكن أن يكون:

- تأكيدا مستعجلا: و يسمى بالتأكيد الإيجابي، حيث يقوم الغير من خلاله بتأكيد أو رفض معلومات واردة في طلب التأكيد، أو يقدم معلومات مطلوبة منه.

- تأكيدا ضمنيا: و يسمى بالتأكيد السلبي و في هذه الحالة يكون الغير مطالبا فقط بالرد في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

1-3- المعيار الجزائري للتدقيق "560" الأحداث اللاحقة

1-3-1- التعريف بالمعيار: يقصد بالأحداث اللاحقة الأحداث التي تقع:

- بين تاريخ إعداد الكشوف المالية و تاريخ إعداد تقرير المدقق.

- بعد تاريخ إعداد التقرير إلى غاية تاريخ إعتماد الكشوف المالية

و يمكن تعريفها على أنها :[2]

كل الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية و تاريخ تقرير المدقق، و كذا الحقائق التي تكشف بعد هذا التاريخ.

و يجب أن يشير المدقق إلى أثر الأحداث و المعاملات المنتهية إلى علمه و الواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير.

يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث:

- تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات.

[1] المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزير المالية.

[2] أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات- مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية- الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2015، ص 90.

تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.

1-3-2- الهدف من المعيار:

يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى:[1]

- الحصول على عناصر إثبات كافية و ملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ إعداد التقرير، و التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.

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

1-4 - المعيار الجزائري للتدقيق "580" التصريحات الكتابية

1-4 -1- نطاق تطبيق المعيار:

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق" 580" إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الكيان في إطار مراجعة الكشوف المالية.

إن الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى و المتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.[2]

1-4 -2- التعريف بالمعيار:

التصريحات الكتابية هي عبارة عن كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، و هي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا و بالرغم من كونها كذلك إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

[1] مقرر رقم 002، ص 2/6، مرجع سبق ذكره.

[2] مقرر رقم 002، ص 5/6، مرجع سبق ذكره.

2- المجموعة الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

صدرت هذه المجموعة بموجب المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 عن وزارة المالية و الذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق و التي سنقوم بشرحها و تناول بعض الأساسيات المتعلقة بها:

2-1- المعيار الجزائري للتدقيق "300 تخطيط و تدقيق الكشوف المالية "

يتم قراءة المعيار الجزائري للتدقيق على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 200 (الأهداف العامة للمدقق المستقل و أداء التدقيق من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق)[1]

2-1-1- التعريف بالمعيار:

يشمل التخطيط لعملية التدقيق وضع إستراتيجية تدقيق شاملة، مستمرة و متكررة، تبدأ من نهاية التدقيق السابق حتى نهاية التدقيق الجاري للعملية، و يشمل التخطيط شريك العملية و الأعضاء الرئيسيين الآخرين غير فريق العملية للإستفادة من خبرتهم و معرفتهم المتعمقة و زيادة فاعلية و كفاءة عملية التخطيط.

2-1-2- مجال و نطاق تطبيق المعيار:

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق تخطيط و تدقيق الكشوف المالية " إلتزامات المدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية و بالأخص التدقيقات المتكررة.

2-2- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة"

2-2-1- التعريف بالمعيار: حسب هذا المعيار فإنه يعتبر من قبيل المقنعة:[2]

- المعلومات المحاسبية التي يستند عليها في إعداد الكشوف المالية (دفتر اليومية ، دفتر الأستاذ، و كذلك الوثائق الثبوتية المرتبطة بالعمليات التي تقوم بها المؤسسة (الفواتير، العقود، سندات التحويل، الصكوك).

[1] مقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، الصادر عن وزارة المالية، ص 3.

[2] مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص 3.

- المعلومات الأخرى التي تمكن المدقق الوصول إلى نتائج مبنية على يقين (محاضر إجتماع، تأكيدات خارجية، تقارير المحللين، معلومات عن المنافسين، معلومات عن الرقابة الداخلية، معلومات عن تدقيقات سابقة.)

- غياب المعلومات كأن ترفض الإدارة منح المدقق التصريحات المطلوبة منها.

هذه العناصر المقنعة تعتبر تراكمية في طبيعتها، و هي تعزز و تثبت تأكيدات الإدارة(المعلومات المقدمة من طرف الإدارة)، أو تناقضها.

2-2-2- نطاق و هدف تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق بخصوص تصوره ووضعه حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق بغرض الحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة ليستند عليها في إبداء رأيه.

و يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة التي يجمعها المدقق باستثناء تلك المعالجة بمعايير التدقيق الجزائرية (315،501،570،520،200،330).

2-3- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510" مهام التدقيق الأولية (الأرصدة الإفتتاحية)

2-3-1- نطاق و مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالأرصدة الإفتتاحية في حالة كون الكشوفات المالية تدقق لأول مرة أو تكون دققت من طرف مدقق آخر.

كما يعالج أيضا الواجبات المطلوبة و المذكورة في المعيارين الجزائريين للتدقيق، المعيار 300 " تخطيط و تدقيق الكشوف المالية، و المعيار 700 " المعطيات المقارنة – الأرقام الموافقة و الكشوف المالية المقارنة.

2-3-2- الهدف من المعيار:

يهدف المعيار إلى حصول المدقق على العناصر المقنعة الكافية و الملائمة، التي تثبت بأن:[1]

- الأرصدة الختامية للفترة السابقة تم نقلها بشكل صحيح.

- الأرصدة الإفتتاحية لا تتضمن أخطاء جوهرية تؤثر على الكشوف المالية للفترة الحالية.

[1] مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص 3.

- التطبيق السليم للطرق المحاسبية وفق المرجع المحاسبي المطبق، و أي تغيير في الطرق المحاسبية تم الإفصاح عنه بشكل مناسب.

2-4 - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية "

2-4 -1- مجال و نطاق تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق عند إبداء رأيه حول الكشوف المالية، و أيضا يعالج شكل و مضمون التقرير عندما يكون المدقق بصدد صياغة رأي غير المعدل .

2- 4 -2- الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى إبداء رأي قائم على أساس تقييم للإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة و التعبير عن هذا الرأي بوضوح في تقرير مكتوب.

3- المجموعة الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

صدرت بموجب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية و الذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي كالتالي:

3-1- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 " الإجراءات التحليلية "

3-1-1- التعريف بالمعيار:

-الإجراءات التحليلية هي تقنية تعتمد بصورة عامة على مقارنة النسب و القيم المالية و غير المالية الحالية مع النتائج والقيم المالية و غير المالية للفترات السابقة أو كيانات أخرى مشابهة، ثم التنبؤ بعلاقات تلك النتائج و أسبابها حسب خبرة المدقق و حكمه الشخصي.

- كما عرفها المعيار الدولي للمراجعة رقم 520 بأنها " تعني تحليل النسب و المؤشرات المهمة و بحث التقلبات و العلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبئ بها".

- تعتبر الإجراءات التحليلية آلية هامة لتحديد المجالات و العناصر التي تحتوي على مخاطر مرتفعة التي تستحق المزيد من الفحص و العناية.[1]

3-1-2- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار إستخدام المدقق للإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التطبيق أثناء التعرف على الكيان و محيطه باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر، و ذلك بتحديد العمليات و الأحداث غير الإعتيادية قصد وضع خطة تنفيذ إجراءات تدقيق للرد على هذه المخاطر.

3-2- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570" إستمرارية الإستغلال"

3-2-1- التعريف بالمعيار:

حسب هذا المعيار فإنه ينظر إلى الكيان على أنه مستمر في الإستغلال إلى المدى المتوقع، و يتم إعداد الكشوفات المالية للأغراض العامة على هذا الأساس، ما لم تنوي الإدارة تصفية الكيان أو إيقاف أنشطته، أو لم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك.

عند تأكيد تطبيق فرضية إستمرارية الإستغلال، يتم تسجيل الأصول و الخصوم على إعتبار أن الكيان سوف تكون له القدرة على تحصيل أصوله و دفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته.[2]

3-2-2- مجال و نطاق تطبيق المعيار:

يتناول هذا المعيار إلتزامات المدقق في تدقيق الكشوفات المالية المتعلقة، باستخدام الكيان لفرضية المنشأة المستمرة في إعداد الكشوفات المالية.

[1] عميروش إيمان، مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف01، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، ص 26.

[2] مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، الصادر عن وزارة المالية، 2017،ص 3.

3-3- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 " إستخدام أعمال المدققين الداخليين:

3-3-1- نطاق هذا المعيار[1]

- يتناول هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة إستخدام عمل المدققين الداخليين من طرف المدقق الخارجي، إذا إتضح لهذا الأخير طبقا لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

- لا ينطبق هذا المعيار في حالات المساعدة المباشرة التي يقدمها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي في إطار أداء إجراءات التدقيق.

3-3-2- الهدف من المعيار:

في حالة وجود وظيفة التدقيق الداخلي في الكيان و خلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الإستفادة منها في إطار إحتياجات التدقيق فإن هدف المدقق هو:[2]

- تحديد إمكانية و إلى أي مدى، تستخدم أعمال المدققين الداخليين.

- و في حالة إستخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لإحتياجات التدقيق.

3- 4 - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620" إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"

3- 4 -1- مجال تطبيق المعيار:

- يتناول هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة عند إستعانته بخبير من إختياره لإنجاز مراقبة تتطلب خبرة خارج مجال المحاسبة و التدقيق، كما يعالج أيضا كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

لا يتناول هذا المعيار الأمور التالية:

[1] مقرر رقم 23، مرجع سبق ذكره، ص3.

[2] نفس المرجع السابق.

- الحالات التي يشمل فيها فريق العملية عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو معنوي له خبرة في مجال المحاسبة أو التدقيق، و التي تمت معالجتها في المعيار 220 (مراقبة النوعية لتدقيق الكشوف المالية).

- إذا إستخدم المدقق أعمال شخص طبيعي أو معنوي له خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو التدقيق، بحيث يكون هذا الشخص معين من طرف الكيان لمساعدته في إعداد الكشوف المالية، و التي تمت معالجتها في المعيار500 .

3- 4 -2- الهدف من المعيار:

يهدف تطبيق هذا المعيار إلى تحديد:

- الحالات التي يقدر فيها المدقق ضرورة الإستعانة بخبير يعينه.

- ما إذا كانت أعمال الخبير المستعان به ملائمة لإحتياجات التدقيق.

4 - المجموعة الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

صدرت المجموعة الرابعة من المعايير الجزائرية للتدقيق بموجب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية و الذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق و هي كالتالي:

4 -1- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230" وثائق التدقيق "

4-1-1- التعريف بالمعيار:

حسب هذا المعيار فإنه يفيد مصطلح التوثيق، الإحتفاظ بجميع الوثائق المعدة من طرف المدقق أو المتحصل عليها أثناء تأدية مهامه.

4 -1-2- مجال و نطاق تطبيق المعيار:

"يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية". [1]

يمكن أن تكون واجبات تدقيق إضافية أخرى تفرضها التشريعات و القوانين، كما أنه تجدر الإشارة إلى أن واجبات التدقيق المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية الأخرى لا تبطل تطبيق هذا المعيار.

4 -2- معيار التدقيق الجزائري رقم 501 " العناصر المقنعة- إعتبارات خاصة-"

4 -2-1- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار مدى إعتبار المدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية، عند حصوله على العناصر المقنعة الكافية و المناسبة وفقا للمعايير، 300 (ردود المدقق في تقييم المخاطر) و 500 (العناصر المقنعة) و كذا المعايير الأخرى،و ذلك فيما يتعلق بالمخزونات و القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان و المعلومات القطاعية .

4 -2-2- الهدف من المعيار:

يهدف المدقق من خلال تطبيق هذا المعيار في الحصول على عناصر مقنعة، كافية و ملائمة بخصوص :[2]

- وجود المخزونات و حالتها .

- إكتمال إحصاء القضايا و النزاعات التي الكيان.

- تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها، خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

4 -3- المعيار الجزائري للتدقيق "530" السبر في التدقيق

يتم قراءة هذا المعيار على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق "200" الأهداف العامة للمدقق .

[1] مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية الصادر عن وزارة المالية، ص 3.

[2] مقرر رقم 77، مرجع سبق ذكره، ص3.

4 -3-1- مجال التطبيق:

يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق إستخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق.

و يعالج هذا المعيار طريقة إستخدام السبر الإحصائي و غير الإحصائي لتحديد و إختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الإختيار و نراجعة تفصيلية و تقييم نتائج السبر.

و يتمم المعيار 530 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد و إنجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة و التي يؤسس عليها رأيه.

4 -3-2-الهدف من المعيار

إن الهدف من تطبيق هذا المعيار هو حصول المدقق على قاعدة معقولة يستخرج منها الإستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختيرت منه العينة.

4 - 4 المعيار الجزائري للتدقيق "540" تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها

4 - 4 -1- التعريف بالمعيار:

- التقدير المحاسبي هو القيمة التقريبية للبند في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه.

- إن درجة عدم التأكد في التقديرات المحاسبية، و إمكانية تحيز الإدارة المتعمد أو غير المتعمد فيها يؤثران في مخاطر الإختلالات المعتبرة.

- يختلف الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية بحسب المرجع المحاسبي المطبق.[1]

- إن وجود إختلاف بين المبلغ المحقق لتقدير محاسبي و بين ذلك المسجل مبدئيا، أو الوارد في الكشوف المالية لا يعكس بالضرورة خللا في هذه الأخيرة.

[1] مقرر رقم 77، مرجع سبق ذكره، ص3.

4 -4 - 2- مجال التطبيق:

يعالج المعيار540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف، تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الإختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية و تقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة و تحديدا يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق المعايير 315 و 330 و معايير أخرى.

المطلب الثالث: آليات التدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية الإقتصادية وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية

1- التدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية الإقتصادية

تعتمد المؤسسات العمومية الإقتصادية نظاما للمعلومات كأي مؤسسة أخرى حيث تتم التسجيلات لجميع التدفقات المالية التي تحدث بصفة يومية ودائمة لذلك وجب وجود خلية تدقيق لمعالجة المعلومات المحاسبية بدقة وإبداء رأى فني محايد .

1-1- خلية التدقيق الداخلي

تعرف وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها دائمة ومستقلة داخل الشركة لتدقيق موضوعي لعملية الرقابة الداخلية وتقييم درجة من السيطرة على أنشطتها، هذه الرقابة هي التي لها وظيفة تقدير وتقييم فعالية الضوابط الأخرى في حضور جميع المسؤولين في الشركة للإطلاع على مسؤولياتهم وتقديم تحليلات وتوصيات والمشورة و المعلومات المتعلقة بأنشطة التدقيق.

مهمة التدقيق الداخلي هي قياس فعالية النظم التنظيمية في مكان داخل الشركة لتحقيق أدائها في الوقت الذي توفر فيها الضمانات من أجل تحقيق:

*نوعية المعلومات وسلامتها التشغيلية والمالية.

*حماية الوسائل.

*التطبيق الصحيح للإجراءات والأنظمة والتعليقات والقوانين.

*الامتثال للأهداف.

ويتم تأسيس وظيفة التدقيق الداخلي في إتجاه مستقل وموضوعي فيما يتعلق بجميع الوظائف الأخرى للشركة في مجال تدخله.

2-1 - كيفية إنجاز مهمة المراجعة في المؤسسة.

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 برنامجه، كما سنتطرق إلى عرض هذه المنهجية فيما يلي:

* التعرف على المؤسسة .

* فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

* تنفيذ مهمة التدقيق في المؤسسة .

* إعداد التقرير.

1-2-1-التعرف على المؤسسة

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

مما يسمح له بالتعرف على محيطها من خلال الإطلاع على الوثائق الخارجية المتعلقة بالمؤسسة، التعرف على:

- القوانين والتنظيمات والمميزات الخاصة بالقطاع الذي تنشط به.

- مكانة المؤسسة في السوق.

هذا ما يمكنه من إستخراج معايير المقارنة ما بين المؤسسات العامة في هذا القطاع.

- معرفة التطور التاريخي للمؤسسة والهيكلة والقواعد القانونية التي تخضع لها.

- التعرف على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح مع إجراء حوار معهم ومع من سيشتغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة،كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة.

- معرفة الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة.

- التعرف على السياسات العامة للمؤسسة: الإستراتيجيات والآليات المستقبلية.

بعد تعرف محافظ الحسابات على المؤسسة 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 سنوات سابقة، القانون التأسيسي للمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة، تقارير المدققين الخارجيين السابقة ....إلخ ، فبعد إعداد محافظ الحسابات للملف الدائم يكون قد تعرف على كل العوامل التي تؤثر على أوضاع المؤسسة بالإضافة إلى تحديده للعمليات التي من شأنها أن تخلق الخطر بالنسبة للمؤسسة و التركيز على العناصر التي تظهر فيها الأخطاء .

1-2-2-فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

خلال هذه المرحلة يقوم محافظ الحسابات بتقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها في المؤسسة قصد الوقوف على آثار 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 المؤسسة من خلال خمسة 5 خطوات، والتي نستعرضها فيما يلي:

-يقوم محافظ الحسابات بالجمع والتعرف على مختلف الإجراءات المعمول بها في هذه المؤسسة والتي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية الخاص بها.

-بعد جمع مختلف الإجراءات، يحاول محافظ الحسابات فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق وذلك من خلال قيامه باختبارات أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائه وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لمختلف العمليات.

-بعد أن يقوم محافظ الحسابات بالتعرف على نظام الرقابة الداخلية وفهمه، أصبح بإمكانه إعطاء تقييم أولي لهذا النظام وهذا من خلال إستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط القوة(عيوب يترتب عنها خطر إرتكاب أخطاء وتزوير) ويتم استعمال في هذه الخطوة_ في الغالب_استمارات مغلقة، أي إستمارات 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.

-يتأكد المدقق من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، وهذا ما يسمى باختبارات الاستمرارية ونجد أن لإختبارات الإستمرارية أهمية قصوى فهي تسمح للمدقق بأن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا.

-يقوم المدقق بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية من خلال الوقوف على نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

وسوء سيره باعتماده على إختبارات الإستمرارية، وهذا عند اكتشافه سوء تطبيقه أو عدم تطبيق نقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام .وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية، مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، وتمثل هذه الوثيقة بمثابة تقرير حول نظام الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى إدارة المؤسسة.

1-2-3- تنفيذ مهمة التدقيق في المؤسسة :

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

*استجواب الأفراد المعنيين إعداد مخططات السير.

*اللجوء إلى العينات الإحصائية والملاحظات العينية.

فهذا البرنامج المفصل للأعمال سيصبح دليل للقيام بمهمة التدقيق فالمدقق يمكنه الآن معرفة ما هي المهام الموكلة إليه .

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

أ-في حالة وجود نظام رقابة داخلي قوي فهذا يمثل دليلا مبدئيا على صحة الحسابات، لكنه غير كاف و لا بد من تقرير مباشر للحسابات و القوائم المالية، و في هذه الحالة يكتفي المدقق بالتأكد من:

-عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش تم إدخالها في العمليات الختامية التي يصعب على نظام الرقابة الداخلية إكتشافها، فقد تسجل مؤونات غير مبررة و قد تسوى حسابات خطأ ،كالتأكد من الأرصدة عن طريق المقارنة و الدراسة.

-قيام المدقق بالتدقيق التحليلي التي تتم عن طريق طلبات تطورها من دورة إلى أخرى، و كذا القيام بإختبارات السريانية التي يقدمها المدقق مباشرة من دون وساطة للمتعاملين مع المؤسسة، وعن طريق الفحص المادي لوجود المؤسسة.

ب-أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية على المدقق توسيع برنامج تدخله، و ذلك لما لنقاط الضعف من آثار سلبية على شرعية و صدق الحسابات، و إذا إستبعدنا سلبيات النظام الخطيرة جدا التي لا تسمح بالقيام بأي عمل أي عدم مواصلة العمل و رفض المصادقة على الحسابات و القوائم المالية ،فإن على المدقق:

* تدعيم الإختبارات التي كان يتوقع القيام بها في حالة و جود النظام.

* إضافة إختبارات متممة للاختبارات السابقة .

* تنجز هذه المرحلة في خطوتين، تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية و القيام باختبارات السريانية و التطابق.

1-2-4- تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

لقد سبق القول أن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضييق برامج التدخل النموذجية المسطرة. فالنظام الجيد يعفي المدقق من المراقبة المباشرة لشمولية و حقيقة التسجيلات، كما أن النظام المليء بالعيوب قد يؤدي به إلى إستحالة القيام بفحص الحسابات و إعطاء رأي حولها.

1-2-5- التجانس و التطابق

يسمح هذا النوع من الإختبارات للمدقق التحقق أولا من مدى تجانس و تطابق المعلومات المحاسبية و المعلومات حول العمليات المنجزة، و يكمن الهدف هنا في اكتشاف فيما إذا كان هناك إنحراف ما بين ما هو مسجل و ما هو منفذ.

و تتم إختبارات التطابق و التجانس عن طريق الاطلاع على:

*موازين المراجعة.

*فحص سريع للقيود الكبيرة و تدقيق العمليات الممركزة.

*محاضر إجتماعات إدارة المؤسسة.

*العقود التي قامت بإمضائها المؤسسة.

*الموازنات...الخ.

بالإضافة إلى القيام بالتدقيق التحليلي للحسابات و الذي يعتمد على أسلوب المقارنة ما بين السنوات، مثل القيام بمتابعة تطور : الهامش الإجمالي ،نفقات المستخدمين ،إهتلاك الاستثمارات، النفقات المالية.

أما إختبارات السريانية للتسجيلات و الأرصدة فتتم هي الأخرى بالإعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها:

-**الوثائق الداخلية :** الفواتير ،سندات الإستلام أو التسليم، ملف الجرد المستمر لقيم الاستغلال... الخ.

-إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد أو نفي العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة في و التي تمت معهم مثل :الزبائن ،الموردين و البنوك. كما يقوم المدقق بإرسال طلبات مصادقة لأطراف أخرى طلبا لمعلومات حول المؤسسة التي يدققها .

المشاهدة الميدانية : بحضور عملية العد وتقييم الإنحرافات ،مراقبة الإستثمارات في أماكن وجودها، مراقبة الصندوق فجائيا بجرده.

إعداد التقرير: وهو عبارة عن ملخص لما قام به خلال فترة تواجده بالمؤسسة، ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم ورأي المدقق فيما يخص نظام المعلومات في المؤسسة.

* **الإجتماع النهائي:** ويضم كل من محافظ الحسابات وأعضاء مجلس إدارة المؤسسة، وتتجلى أهمية الاجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي تحصل عليها المدقق أثناء مهمته، فلابد من السماح لمسؤولي المؤسسة أن يتعرفوا على شكوك وتحقيقات المدقق وإمكانية مناقشتها.

يتم خلال هذا الاجتماع عرض المشاكل والتوصيات استنادا إلى الأولويات ودرجة الأهمية،حيث يسعى المدقق إلى عرض المشاكل المستعصية والأمور الهامة، ويتطلب نجاح هذا الإجتماع التحضير الجيد من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات:

- **العرض:** يكشف من خلاله المدقق على كل نقاط القوة والضعف مرفقة باستدلالات وبيانات، بعد الإنتهاء من العرض تأتي مرحلة النقد ومناقشة التوصيات وملاحظات مدقق الحسابات، والتي غالبا ما تكثر فيها المعارضات والإنتقادات.

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

أ- إما أن يكون المدقق قادرا على الإستدلال والإستحضار يثبت حكمه ونتائجه ،وفي هذه الحالة تنتهي مباشرة.

ب -وإما أن يمتنع المدقق لعدم وجود أدلة كافية أو عدم تصنيفها وترتيبها كفاية للإستدلال بها، في هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر هذه الملاحظة في التقرير، وذلك لصالح الطرفين. أما إذا كان المشكل خطيرا ومعتبرا فإنه يتم توقيف الإجتماع وتأجيله ريثما يتحصل المدقق على أدلة كافية قبل الإدلاء بالحكم النهائي.

في كلتا الحالتين سيواجه محافظ الحسابات معارضة مجلس إدارة المؤسسة دوما، مهما كانت الظروف والتوصيات، ذلك لأن من طبيعة المجلس عدم قبول النقد والحلول المقترحة من المدققين، مما يدفع بالمدقق إلى

تغيير البعض منها بقناعة ، يمكن إضافة سبب آخر يدفع مجلس إدارة المؤسسة إلى معارضة تحليل المدقق، كون هذا الأخير ليس بالضرورة خبيرا أو أخصائيا في مجال المؤسسة مما قد يؤدي إلى إقتراح حلول غير مناسبة للمشاكل.

- **تقرير المدقق:** يعتبر التقرير المنتج النهائي لمهمة التدقيق، إذ ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق دون تقرير يكشف عن حكم المدقق حول وضعية المؤسسة، وذلك بحصر مواطن القوة والضعف، تحديد المخالفات والأخطاء المكتشفة، التي من خلالها يضع التوصيات والاقتراحات الممكنة.

بعد الاجتماع النهائي الذي تم فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في التقرير، وبعد حصول المدقق على إجابة من مجلس الإدارة بشكل رسمي، يمكن للمدقق كتابة التقرير النهائي لدهمته.

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

* تقييم نظام الرقابة الداخلية.

* الكشف عن الأوضاع السائدة، مع وجود الأدلة والقرائن الكافية للحكم النهائي عليها.

* إقتراح توصيات وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات.

أما عن الشكل النهائي فعموما يبنى التقرير على النحو التالي:

- صفحة أو مستند الإرسال.

- فهرس، مقدمة، خلاصة.

- نص التقرير حيث نجد فيه : عرض النتائج، التوصيات وأجوبة أعضاء مجلس الإدارة.

-الخاتمة، خطة التحقيق والتدخلات و الملاحق.

2- آليات برنامج التدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية الإقتصادية

2-1- آليات برنامج التدقيق الداخلي في المؤسسة:

ويمكن توضيح آلية برنامج التدقيق الداخلي على النحو التالي:

-إعداد برنامج تدقيق شامل بالإضافة إلى برنامج خاص لكل مهمة تدقيق بحد ذاتها.

-يتضمن تقدير الوقت لكل جزء من أجزاء التدقيق ليساعد في ضبط ومراجعة نسبة ونوعية الإنجاز في مهمة التدقيق.

-يتم إعداد برنامج التدقيق الأول، مثلا في المهمة الأولى أو السنة الأولى، وبعدها أي بعد المهمة أو السنة الأولى ،يتم تحديث البرنامج دوريا أو سنويا على ضوء المعطيات الجديدة وتحديث الدراسة.

-يتم إعداد برنامج تدقيق عادة بعد المسح الميداني الأولي ويعتبر البرنامج مبدئي أولي تجريبي وهو خاضع للتعديل طوال مسار التدقيق أي خلال وحتى اكتمال التدقيق، على ضوء المعطيات التي تتوفر خلال عملية التدقيق.

-يمكن تعديل برنامج التدقيق على ضوء معطيات التدقيق المستجدة خلال أعمال التدقيق.

-إعادة دراسة البرامج المعدة مسبقا وتعديلها على برنامج تدقيق خاص لمهمة التدقيق المحددة ومناسب لتوقيت ومكان وموضوع التطبيق.

-يجب الحصول على موافقة مدير أو مشرف التدقيق على التعديلات على برامج التدقيق.

-يجب أن تكون التعديلات والتغييرات الهامة على البرامج مكتوبة، واضحة على شكل مذكرات مع بيان الأسباب الموضحة لذلك وتكون هذه المذكرات جزء من ملف التدقيق وأوراق العمل.

-يتم استخدام البرامج المعدلة نفسها، على مهمة تدقيق جديدة فقط، في حال كانت المهمة الجديدة تتم لنفس الأهداف وبنفس الضوابط.

-يجب على فريق التدقيق الذي سيقوم بتنفيذ المهمة معرفة والاطلاع ومناقشة برنامج التدقيق ،وهذا أمر أساسي.

2-2- نموذج لبرنامج تدقيق لنشاط التدقيق على العمليات(المشتريات).

الأهداف: إن الهدف من التدقيق على المشتريات:

- ما إذا كان هناك نظام للرقابة مناسبا (الإكتمال)

-التأكد من الإلتزام بالأنظمة و التعليمات (الوجود)

- التحقق من الكفاءة و الفعالية (التقييم)

النطاق:

-يقيم التدقيق على أوامر الشراء التي تم إعدادها خلال الفترة من...إلى....

الإجراءات:

الخطوة الاولى:

- جمع المعلومات ذات العلاقة بنشاط التدقيق من مصادره المختلفة للحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط بما يلي:

* تقارير وملفات التدقيق السابق.

* توفير المعلومات عن الجهة الخاضعة للتدقيق.

* الاجتماع الافتتاحي مع مسؤولي النشاط الخاضع للتدقيق لتوضيح المهمة.

* السياسات، الخطط، الإجراءات، التعليمات و الاتفاقات المتعلقة بالنشاط.

* الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي.

* الموازنة التقديرية، والمعلومات المالية من النشاط.

الخطوة الثانية: (تقييم نطام الرقابة الداخلية)

* فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به (نموذج التقييم).

* تحديد نقاط الضعف في هذا النظام، لتقديم التوصيات بهدف تحسين نظام الرقابة. حسب ما يلي:

-تحديد أنواع المخاطر المتعلقة بأهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام مراقبة فعال.

-تحديد عمليات المراقبة بواسطة فحص الإجراءات والتعليمات الموجهة للمستخدمين وكذلك من خلال المقابلات بهدف التنبيه من المخاطر التي تم تحديد نوعها.

-توثيق نتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية أو خريطة تتبع نظام الرقابة الداخلية.

-التأكد من إلمام المدقق بنظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تتبعه لسير عدد من العمليات داخل النظام (اختبار المسار).

إيصال النتائج:

1- قيد نتيجة التدقيق.

2- البحث عن النتائج والتوصيات المحتمل إتخاذها مع إدارة النشاط الخاضع للتدقيق وقبل كتابة مسودة التقرير.

3- تحرير مسودة تقرير المدقق.

4- تقديم مسودة التقرير إلى الرئيس التنفيذي للتقرير.

5- توزيع مسودة التقرير على مدير إدارة النشاط الخاضع للتدقيق.

6- عند اكتمال بحث مسودة التقرير مع إدارة النشاط الخاضع، يجب أن يكون المدقق قادرا على كتابة التقرير النهائي وأن الإجابات والتعليمات التي وصلت من إدارة النشاط المعنية قد أدخلت في التقرير، يسلم الرئيس التنفيذي التقرير النهائي إلى المدير العام للدراسة و التوجيه ويتم عرضه بعد ذلك على لجنة التدقيق في اجتماعها للإطلاع على سير أعمال المنشأة ومدى الالتزام من خلال الرئيس التنفيذي للتدقيق.

2-3- الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للمؤسسة:

- **تحديد كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة** : تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف توفر ضمان معقول بأن الأهداف و الغايات سوف يتم تحقيقها، هناك تأثير معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها ولذلك فإن جميع أنظمة وعمليات وأنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.

- **قابلية المعلومات للاعتماد عليها:** يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، وكاملة ومفيدة، وأن تكون قدمت في الوقت المناسب. حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات المناسبة.

- حماية الأصول:

يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة، ولذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول وحماية الأصول من المخاطر المحتملة وذلك من خلال التأمين عليها ضد هذه المخاطر.

- الالتزام بالسياسة والإجراءات الموضوعية:

يتحقق التدقيق الداخلي من خلال منتسبي المنشأة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك. إذ قد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها وليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط، وماهي الطريق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات والسياسات المحددة.

- الوصول إلى الأهداف والغايات:

يتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف وغايات المنشأة، وتقع مسؤولية وضع الأهداف على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

- تحديد مواطن الخطر:

على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية، وإعلام الإدارة عنها لتحديد فيما تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المنشأة، أو من معلومات مستقاة من مصادر أخرى ذات نشاط مشابه للمنشأة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق ومعرفته العامة.

- منع واكتشاف الغش والاحتيال:

تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المنشأة وعلى المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق و احتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال، وعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش و الاحتيال ،إلا أنه يجب أن يكون باستطاعته التحقيق في الغش أو المشاركة مع جهات أخرى.

- الشك المهني:

يجب على المدقق الداخلي تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق باعتبار الشك المهني، إذ لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق، كما ليس له إفتراض الأمانة المطلقة، وبدلا من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية، وعليه الإهتمام بالظروف والأحوال التي إن وجدت فلا بأس عليه حيث أخذ الحيطة والحذر في إجراءات التدقيق.

خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، و لابد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل للمحافظ القيام بمهمة التدقيق، والوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصالح بوضعية المؤسسة كما نستنتج أن مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر تتم إستنادا إلى معايير التدقيق الجزائرية (NAA) .

في ظل تشريعات السلطات و معايير التدقيق المتعارف عليها كان لزاما على المؤسسات الجزائرية تبني أنظمة و آليات تمكنها من التطبيق الفعلي لما جاء به التدقيق المحاسبي و كذا معايير التدقيق الجزائرية.

الخاتمة

تعد مهنة تدقيق الحسابات وليدة التطور الحاصل على مر العصور، فبعد تخلي أصحاب الأموال عن إدارة ممتلكاتهم واتجاههم إلى البحث عن أشخاص أكفاء للقيام بإدارة أعمالهم وتسيير ممتلكاتهم بالصورة المثلى، ومن تم ضرورة حصولهم على تأكيد بأن كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة تسير بطريقة ملائمة. أصبحت عملية التدقيق المحاسبي عاملا رئيسيا في عصر المسائلة و الرقابة الجديد. وتطورت الطريقة التي تتبعها منشآت القطاع العام في المحافظة على الرقابة الداخلية، وتطورت أيضا الكيفية التي تتحمل بموجبها المسؤولية ،بحيث أصبح ذلك يتطلب المزيد من الشفافية من تلك المؤسسات التي تقوم بإنفاق أموال المستثمرين أو دافعي الضرائب. وقد أثر هذا التوجه بشكل جوهري على الطريقة التي تقوم الإدارة من خلالها بتنفيذ ومراقبة عملية التدقيق المحاسبي ورفع التقارير عنها.

من هذا المنطلق برز الدور الهام لمهنة تدقيق الحسابات لأنه يعمل على تمكين أرباب الأعمال وجهات عدة أخرى على اتخاذ القرارات ورسم مختلف السياسات المستقبلية.

لقد سعينا من خلال تناول و إستعراض فصول هذه المذكرة إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية لها، و المتمثلة في ما هي الآليات المعتمدة لتنفيذ عملية التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الإقتصادية، و كذلك الأسئلة المتفرعة من هذه الإشكالية، و في هذا السياق التطرق إلى الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي، أهدافه و أنواعه، و كذا وكذلك المعايير العامة للتدقيق والتي تحكم مهنة التدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني والمسؤوليات والصلاحيات ومنهجية تنفيذ عملية تدقيق الحسابات والتي تقوم على ثلاثة أركان رئيسية تتمثل في التخطيط السليم لعملية التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات. كما تم التطرق أيضا إلى مفهوم المؤسسة العمومية الإقتصادية و إلى الإجراءات التنفيذية لعملية تدقيق الحسابات و الواقع العملي للتدقيق في المؤسسات العمومية الإقتصادية.

إن مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر قد حضيت بإهتمام كبير نظرا لمركزها في كثير من المعضلات المالية و كونها السبب في إيجاد حلول لها، و يظهر هذا الإهتمام من خلال تظافر جهود الفاعلين في إرساء قواعد و معايير دقيقة

وواضحة للعمل بها. فقد عمدت الجزائر إلى إصدار أربع مجموعات من معايير التدقيق و التي كان لها واسع الأثر على تحسين الأداء الوظيفي لمحافظي الحسابات و منه إعطاء الصورة الواضحة حول عدالة القوائم المالية للمؤسسات، حيث يلعب معظم المدققين الداخليين في القطاع العام دورا مهما في المسائلة لمؤسساتهم اتجاه العامة كجزء من عملية الفحص و الموازنة، و يمكن تنظيم مهمة التدقيق المحاسبي و تنفيذها على عدة مستويات ضمن المؤسسة أو ضمن إطار أوسع يغطي مجموعة من المؤسسات المتشابهة.

مناقشة الفرضيات:

من خلال محتوى الدراسة و إنطلاقا من الفرضيات الأساسية يمكن عرض نتائج إختبار الفرضيات كالتالي:

الفرضية الأولى: التدقيق المحاسبي هو فحص إنتقائي بناءا على المعلومات المالية،حيث تقوم عملية التدقيق المحاسبي على فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا إقتصاديا منظما. و هكذا نكون قد أثبتنا الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: إن الإجراءات الميدانية الخاصة بالتدقيق المحاسبي تنحصر في تشريح القوائم المالية و الحسابات المكونة لها، حيث يعتبر عملية منتظمة تتم خلال مراحل: مرحلة الإجراءات الأولية، مرحلة دراسة و تقييم نظام الرقابة، مرحلة إعداد برنامج التدقيق، مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات، مرحلة إعداد تقرير التدقيق. و بهذا نكون قد أثبتنا الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: هناك إدراك كبير للحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية، و ضرورتها لتحسين أداء محافظي الحسابات، و ذلك من خلال إنسجام المعايير المحلية مع البيئة الجزائرية، و الإعتماد عليها كدليل علمي ومهني في ممارسة مهمة التدقيق. و هكذا نكون قد أثبتنا الفرضية الثالثة.

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا والتي تناولت الجانب النظري للتدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية، توصلنا إلى النتائج التالية:

التدقيق هو عملية منظمة تقوم على جمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي من طرف شخص مهني متخصص من شأنه إيصال النتائج إلى المعنيين بعملية التدقيق.

يشترط في عملية التدقيق المحاسبي جمع أدلة وقرائن يبدي المدقق رأيه الفني حول مدى صدقها وعدالتها .

يعمل التدقيق المحاسبي على تحسين عمليات المؤسسة العمومية الاقتصادية والحد من التلاعبات والغش وبالتالي ضمان المحافظة على الموجودات داخل المؤسسة.

يتوقف نجاح المدقق في تأدية أدواره والخلوص إلى آرائه الفنية المحايدة حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة على الفهم العميق والتوظيف المستمر للإطار النظري والتطبيقي للتدقيق.

عند فحص القوائم المالية الختامية وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من سلامة المعالجة للعمليات الإقتصادية التي تقوم بها المؤسسة يأتي دور المدقق في إعداد تقريره.

يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات رأيه المهني المحايد في البيانات الحسابية الختامية المأخوذة كوحدة واحدة وذلك إستنادا إلى أعمال التدقيق التي قام بها أو الإمتناع عن إبداء الرأي في البيانات الحسابية الختامية، وفي مثل هذه الحالة يجب على مدقق الحسابات أن يتضمن تقريره الأسباب المهنية التي أدت إلى ذلك، كما يجب على المدقق أن يذكر في تقريره مدى القناعة التي توصل إليها في البيانات المالية موضوع الفحص وحدود مسؤوليته وحدود ما يتحمله من مسؤولية حيال البيانات المالية.

- أهمية وضرورة العمل بمعايير التدقيق من طرف محافظ الحسابات على إعتبار أنها تمثل له الإطار العام والدليل المعين له للتغلب على صعوبات المهنة وتجنبه الوقوع في الأخطاء وما يترتب عنها من مسائلات قانونية.

- يساهم محافظ الحسابات في تطوير معايير التدقيق من خلال التعامل معها و إكتشاف جوانب النقص فيها.

- إن سعي الجزائر إلى مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي فيما يتعلق بمهنة التدقيق، وتبني معايير التدقيق الدولية بات يلوح في الأفق من خلال الإصدارات المتتالية لمعايير التدقيق الجزائرية والتي عمدت إليها الجزائر في الآونة الأخيرة.

التوصيات:

- ضرورة تفعيل القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة من أجل تنظيم كامل لعملية التدقيق.
- ضرورة اهتمام المؤسسات بإدارة التدقيق الداخلي فيها من خلال تزويدها بالعدد الكافي من المدققين الداخليين المؤهلين علميا وعمليا والعمل على تدريب وتطوير مهاراتهم بشكل مستمر ليقوموا بالدور المناط بهم.
- توعية المدققين بقواعد وآداب السلوك المهني وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها.
- تفعيل التشريعات الخاصة بواجبات وحقوق مدققي الحسابات مع التشديد في تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها سواء من قبل المدققين أو من المؤسسات.
- ضرورة تفعيل آليات الرقابة على محافظي الحسابات بهدف الإلتزام الكامل بتطبيق المعايير.

صعوبات الدراسة:

من بين أهم الصعوبات التي واجهتنا خلال إعداد هذه الدراسة هي جائحة كورونا (COVID 19)، ما تسبب في الغلق الكلي للجامعات و المرافق العلمية من مكتبات و غيرها و ذلك كإجراءات إحترازية. الأمر الذي أدى إلى حرماننا كغيرنا من الطلبة و الباحثين من الإطلاع على الكتب و ألزمنا محدودية المراجع . كما أدت هذه الجائحة إلى إلغاء الجانب التطبيقي لدراستنا هذه و الإكتفاء بالتوسع في الجانب النظري، كون الدراسة التطبيقية تتطلب إلماما بليغا بالجانب الميداني و هو الأمر الذي أضحى مستحيلا في ظل تأثير هذه الجائحة.

المراجع و المصادر

المصادر و المراجع

أ- الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، " المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء الأردن، الطبعة الأولى 2000.

- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الثانية 2005.

- أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الإسكندرية 2009.

- إسماعيل عرباجي ، إقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى،الجزائر1997 .

- إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة، 1996.

- أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات- مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية- الطبعة الأولى، دار وائل عمان 2015.

- الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس، مراقبة ومراجعة الحسابات، منشورات جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر 2001.

- الطيب داودي، ماني عبد الحق، تقييم إعادة هيكلة المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية، مجلة المفكر بسكرة، العدد الثالث.

- حسين القاضي مأمون حميدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، الأردن2008 .

- حسين القاضي- حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع،الأردن1999.

- حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، الأردن2011.

- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العلمية)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 2004.

- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009 .

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

- رضوان حلوة حنان، مدخل إلى النظرية المحاسبية، دار وائل، الطبعة الثانية، الأردن 2009 .

- زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى.

- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنش و التوزيع، الأردن الطبعة الأولى 2010.

- سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لتطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر (دراسة ميدانية) الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010-2011.

- طلال محمد الحجاوي، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوني ،الطبعة الثانية، الأردن2009 .

- عصام الدين محمد متولي، "المراجعة و تدقيق الحسابات"، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، الطبعة الثانية، 2013.

- عبد الفتاح الصحن، "مبادئ و أسس المراجعة علما وعملا،"، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، مصر1974.

- عبد الفتاح الصحن و آخرون، فصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية،2000.

- عمار عمورة، شرح القانون التجاري الجزائري(الأعمال التجارية – التاجر- الشركات التجارية)، دار المعرفة الجزائر2010.

- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر ، الناحية النظرية ، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن الطبعة الثانية 2009 .

- كامل المغربي، أساسيات في الإدارة، دار الفكر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى1995 .

- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2009 .

- محمد بوتين،" المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003.

- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية ، المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية الدار الجامعية، الإسكندرية،2002..

- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر 1998.

- محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و الممارسة، دار النهضة العربية، بيروت،1988.

- محمد السيد السرايا، أصول وقواعد التدقيق الشامل – الإطار النظري – المعايير ومشاكل التطبيق العملي جامعة الإسكندرية، مصر 2007.

- محمد الصغير بعلي، تطور تنظيم القطاع العام (استقلالية المؤسسات)، دار العلوم، عنابة 2004 .

- محمد إبراهيم عبيدات و فايز الزغبي, أساسيات الإدارة الحديثة ، دار النشر و التوزيع,عمان الأردن ،1997 .

- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري)والممارسة التطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر2003.

- محمد السيد السرايا، أصول قواعد المراجعة و التدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر،1991.

- محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية،1998.

- وليام توماس وأمرسون هنكي، تعريب : أحمد حجاج و كمال الدين سمير، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر الرياض، المملكة العربية السعودية 1989.

- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن 2009.

ب: البحوث والرسائل الجامعية:

- أمينة مخباط، مهمة محافظ الشركات في الشركات التجارية، رسالة ماجستير، جامعة المدية، الجزائر 2010.

- بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجيستر، جامعة سطيف2010-2011.

- بهلول سمية، النظام القانوني للمؤسسة العمومية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، 2012- 2013.

- بوبكر عمروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتقييم نظام الرقابة لعمليات المخزون داخل المؤسسة مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، جامعة فرحات عباس،سطيف 2010

- محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، جامعة الجزائر 3، الجزائر 2011.

- شريفة عرقاب، المراجعة القانونية للحسابات في الجزائر، مذكرة نهاية الدراسة بمعهد علوم التسيير بالمدية تخصص مالية،2003.

- عبد السميع روينة، تسيير المؤسسات التي تواجه صعوبات ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة 2003 – 2004.

- عجة الجيلالي، المظاهر القانونية للاصلاحات الاقتصادية، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في القانون، جامعة الجزائر، 2004 .

- عميروش إيمان، مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه جامعة فرحات عباس سطيف01، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير.

ج- الملتقيات:

- صالح مفتاح، تطور الاقتصاد الجزائري وسماته منذ الاستقلال إلى إصلاحات التحول نحو اقتصاد السوق الملتقى الوطني حول الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر والممارسة التسويقية، المركز الجامعي ببشار، يومي 20-2004/04/21.

- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أصول التدقيق.

د- القوانين و المراسيم:

- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بالأحكام العامة بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، العدد 42، المادة رقم 22.

- القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

- القانون رقم 88-04 المؤرخ في 12 جانفي 1988 معدل و متمم للأمر رقم 75-59 و المتضمن القانون التجاري و المحدد للقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الإقتصادية.

- المرسوم 63- 95 المؤرخ في 18 سبتمبر 1963 ،يتعلق بتسيير وتنظيم المؤسسات المسيرة ذاتيا ، العدد 15 .

- مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزير المالية.

- مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، الصادر عن وزارة المالية، 2017.

- مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية الصادر عن وزارة المالية.

- مقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، الصادر عن وزارة المالية.

- المادة 08 من القانون 10-01.

- المادة 26 من القانون 10-01.

- المادة 28،29 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد20، سنة 1991.

- المادة 34 من القانون 91-08.

- المادة 35 من القانون 91-08

- المادة 43 من القانون 88-01.

- المادة 44 من القانون 88-01.

- المادة 47 من القانون 91- 08 .

- المادة 52 من القانون 91-08 .

- المادة 61 من القانون 10-01.

- المادة 65 من القانون 10-01.

- المادة 715 مكرر 7 من القانون التجاري.

- المادة 715 مكرر 3/13 من القانون التجاري

- المادة رقم 829 من القانون التجاري.

- الفقرة 715 مكرر 6 من القانون التجاري.

- مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل،2002.

- إبراهيم شاهين، المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة، مجلس المحاسبين، العدد الرابع، الكويت 1990 .