الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون-تيارت-

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

ميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير

شعبة: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطلبة:

موراح عبد الهادي

صغير عبد الصمد

تحت عنوان:

انعكاسات المعايير الجزائرية للتدقيق على تنظيم الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي

دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات –ولاية تيارت-

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

أ. بلكرشة رابح	**(أستاذ محاضر"أ" -جامعة ابن خلدون تيارت)**	**رئيسا**
أ. شبلاوي ابراهيم	**(أستاذ محاضر"ب" -جامعة ابن خلدون تيارت)**	**مشرفا ومقررا**
أ. صحراوي جمال الدين	**(أستاذ محاضر"ب" -جامعة ابن خلدون تيارت)**	**مناقشا**

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحْمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

كلمة شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى في محكم التنزيل: **{لئن شكرتم لأزيدنكم}** الآية 07 من سورة إبراهيم

فنشكر الله عز وجل ونحمده سبحانه وتعالى الذي أنعم علينا بنعمة العلم، وبفضله استطعنا إتمام هذا العمل

ونتوجه بخالص الشكر إلى الدكتور "**شبلاوي إبراهيم**" الذي قبل الإشراف على عملنا وعلى نصائحه القيمة

كما نتقدم بالشكر الجزيل والتقدير لمحافظ الحسابات السيد "**مجاهد محمد عبد المجيد**" الذي ساعدنا في هذا العمل ولتواضعه ومعاملته الجيدة فجزاه الله كل خير

وكل الاحترام لكل من كان لنا عونا سوآءا من بعيد أو من قريب

إهداء

إلى أعز كائن في الوجود، إلى من رحمتني بدعواتها وبركاتها، إلى جنتي "**أمي الحنونة**" أطال الله في عمرها

إلى قدوتي في الحياة ومن كان خير مرشد لي وخير سند، من له الفضل في تربيتي وتعليمي "**أبي الغالي**" أطال الله في عمره

إلى من شاركت معهم طفولتي وأسعد أيام حياتي "**إخواني وأخواتي**" حفظهم الله وأنار دروبهم

إلى كل عائلتي وأصدقائي وجميع من ساعدني في هذا المشوار

أهدي ثمرة عملي المتواضع إليكم جميعا

عبد الهادي

إهداء

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

الحمد الله وحده الذي لا يدوم غيره والصلاة والسلام على من لا نبي بعده.

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

إلى من كلله الله بالهبة والوقار إلى كل من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، أرجو من الله أن يمد عمره ليرى ثماره قد حان قطافها بعد طول انتظار، وستبقى كلماتك تحوم، أهتدي بها اليوم، وفي الغد وإلى الأبد والذي تعلمت الصبر من صبره وأحرز النجاح من أجل سعادته إلى أبي العزيز، أطال الله في عمره "صغير عبد الحميد.

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

إلى جدي أطال الله عمره "عوسي بلقاسم"

إلى جدتي الحنونة

إلى إخوتي

إلى أبناء عمي وكل عائلة "صغير"

عبد الصمد

فهرس المحتويات:

كلمة شكر وتقدير II

إهداء III

إهداء IV

فهرس المحتويات V

قائمة الجداول..... VII

قائمة الاشكال..... VIII

قائمة المختصرات IX

المقدمة ..... أ

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الجزائرية 5

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي..... 7

المطلب الأول: نشأة التدقيق الخارجي 7

المطلب الثاني: مفهوم وخصائص التدقيق الخارجي..... 7

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي. 9

المطلب الرابع: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي..... 11

المبحث الثاني: الإطار العام للممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر..... 13

المطلب الأول: الخصائص العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات 13

المطلب الثاني: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات..... 16

المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر 18

المبحث الثالث: مدخل لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر..... 20

المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر 20

المطلب الثاني: الجهات المشرفة على التدقيق في الجزائر..... 21

المطلب الثالث: اللجان المشرفة على معايير التدقيق في الجزائر 22

المبحث الرابع: إصدارات معايير التدقيق الجزائريةNAA 23
المطلب الأول: المعايير الجزائرية للتدقيق 24
المطلب الثاني: القيمة المضافة لمعايير التدقيق الجزائرية في الوسط المهني 29
الخلاصة 31
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات 32
المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات 34
المطلب الأول: التعريف بالمكتب 34
المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها 35
المبحث الثاني: انعكاس المعايير الجزائرية للتدقيق على الوسط المهني 35
المطلب الأول: انعكاس المعيار الجزائري للتدقيق 210 على الوسط المهني 35
المطلب الثاني: انعكاس المعيار الجزائري للتدقيق 580 على الوسط المهني 42
المطلب الثالث: انعكاس المعيار الجزائري للتدقيق 700 على الوسط المهني 46
المبحث الثالث: عرض وتحليل عناصر المقابلة 57
المطلب الأول: عرض عناصر المقابلة 57
المطلب الثاني: تحليل عناصر المقابلة 61
الخلاصة 62
الخاتمة العامة 63
قائمة المصادر والمراجع 67
الملاحق 71

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الجدول رقم(1-1): مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي	10
2	الجدول رقم (1-2): إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق	24
3	الجدول رقم (1-3): اهم التحديثات والإضافات التي قدمتها معايير التدقيق الجزائرية للوسط المهني	29
4	الجدول رقم (2-1): مقارنة بين المعيار الجزائري 700 وتقرير محافظ الحسابات	54

قائمة الاشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الشكل رقم (1-1): المسار العام للتدقيق الخارجي	8
2	الشكل رقم (2-1): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	34
3	الشكل رقم (2-2): نموذج رسالة المهمة	38
4	الشكل رقم (2-3): نموذج رسالة الإدارة	44
5	الشكل رقم (2-4): مقدمة التقرير	48
6	الشكل رقم (2-5): تقرير المصادقة	49
7	الشكل رقم (2-6): خلاصة تقرير محافظ الحسابات	51
8	الشكل رقم (2-7): نموذج تقرير المراجع وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق	52

قائمة المختصرات:

المختصرات	المعنى
ISA	معايير التدقيق الدولية
NAA	معايير التدقيق الجزائرية
ل.م.د	ليسانس–ماستر–دكتوراه
م.ج.ت	المعيار الجزائري للتدقيق
و.م	وزارة المالية
م.و.م	المجلس الوطني للمحاسبة

المقدمة العامة

المقدمة:

نشوء الشركات الصناعية وتوسع نطاق المبادلات والتعاملات التجارية كان أهم أسباب بروز مهنة التدقيق الخارجي التي تهدف إلى التحقق من صحة عمليات المنشآت ومدى احترامها للقوانين والتشريعات المعمول بها وكذا التأكد من عدالة تقاريرها المالية، لذلك لقد سعت جميع دول العالم إلى تبني هذه المهنة لضمان المصداقية والفعالية وتفادي الغش، و لتوحيد الممارسات المهنية لها حول العالم قامت المنظمات الدولية على رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار المعايير الدولية للتدقيق ISA، والتي قد تبنتها العديد من الدول في العالم بما في ذلك الجزائر.

حيث مرت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بالعديد من المراحل بعد الاستقلال، فقد قامت الجزائر بجملة من الإصلاحات لتطوير المهنة وتحسينها من خلال إصدار مجموعة من المراسيم والقرارات أهمها القانون 10-01، وصولا إلى مرحلة إصدار المجلس الوطني للمحاسبة المعايير الجزائرية للتدقيق NAA ووضعهم حيز التنفيذ.

وقد تم إصدار 16 معيارا جزائريا للتدقيق، وذلك من خلال نشر 4 مقررات إلى حد الآن كل منها يتضمن 4 معايير تتماشى مع الواقع الاقتصادي الجزائري، وهي بمثابة مرجع يسترشد به المدقق لتأدية عملية التدقيق بجودة عالية ولتجنب الأخطاء، وتتمثل أهميتها في توحيد الممارسات المهنية، وهي قابلة للتعديل والإضافة طبقا لظروف التطور الاقتصادي.

مما سبق ذكره حول مهنة التدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الجزائرية فإن إشكالية هذه الدراسة يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما هو أثر تبني معايير التدقيق الجزائرية على مهنة التدقيق الخارجي؟

بالاعتماد على الإشكالية المطروحة تأتي التساؤلات التالية:

- هل يمكن تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية؟
- هل لمعايير التدقيق الجزائرية أثر على جودة تقرير محافظ الحسابات؟

- **فرضيات البحث:**

وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية وكإجابات قبلية عن الأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر.
- لمعايير التدقيق الجزائرية أثر إيجابي على جودة تقرير محافظ الحسابات.

- **أسباب اختيار الموضوع:**

- الرغبة في إثراء الرصيد المعرفي في مجال التدقيق والتعرف على معايير التدقيق الجزائرية.
- الرغبة في التطلع على مستجدات مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.
- البحث له علاقة وثيقة بالتخصص (محاسبة وجباية).

- **اهداف البحث:**

- التحقق من صحة الفرضيات.
- تبيان أثر الاعتماد على المعاير الجزائرية للتدقيق في تحسين مهنة التدقيق الخارجي.
- ضرورة الحرص على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

- **أهمية البحث:**

تكمن أهمية البحث في أنه ليس بالموضوع الجديد ولكنه قابل للإضافة نظرا لان إصدارات معايير التدقيق الجزائرية مازالت حديثة وغير مكتملة ولكونها مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق.

- **حدود الدراسة:**

الحدود المكانية: تمت الدراسة في مكتب محافظ حسابات (مجاهد محمد عبد المجيد) –تيارت.

الحدود الزمنية: تمت الدراسة في المرحلة ما بين شهر فيفري وشهر ماي من عام 2023.

- **أدوات ومنهج الدراسة:**

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري، لسرد الحقائق المتعلقة بمهنة التدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الجزائرية، أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على المنهج التحليلي ودراسة الحالة.

- **الدراسات السابقة:**

هناك العديد من الدراسات التي تناولت الموضوع من زوايا محددة لها، نكتفي بذكر الدراسات التي استفدنا منها:

- عبد الله قريرح، علاء الدين بوصبيع العايش، لطفي نصري، **أثر اعتماد معايير التدقيق الجزائرية (NAA) على تطوير مهنة التدقيق**، مذكرة ماستر أكاديمي، علوم مالية ومحاسبة، محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي،2020. حيث توصلوا الى مجموعة من النتائج وهي كالاتي:

* الاعتماد على معايير التدقيق سيساعد محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين على القيام بعملية التدقيق بأكبر كفاءة من خلال تطبيق ما تنص عليه إجراءات كل معيار؛
* اعتماد محافظي الحسابات على معايير التدقيق الجزائرية وتطبيق ما ينص عليه كل معيار خلال عملية التدقيق يمكننا من الوصول الى الجودة في عملية التدقيق والجودة في مخرجات عملية التدقيق؛
* تطبيق هذه المعايير يزيد من مستوى الثقة في القوائم المالية ما يؤدي الى زيادة الثقة بين مستخدمي هذه القوائم المالية؛
* تطبيق هذه المعايير له أثر إيجابي وفعال في الحصول على فرص استثمار جديدة للمؤسسات الجزائرية او في الحصول على تمويلات خارجية نتيجة جودة مخرجات عملية التدقيق؛
* نجاح وتطور مهنة التدقيق في الجزائر يتوقف على درجة تطبيق هذه المعايير.

- ميلودي حسنية ميرة مايسة، بكراوي صفية، **دور معايير التدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي**، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم علوم تجارية، مالية ومحاسبة، تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة العقيد احمد دراية، أدرار، 2021. حيث توصلوا لمجموعة من النتائج نذكر منها:

* اعتماد معايير التدقيق يؤثر وبشكل إيجابي على جودة التدقيق الخارجي؛
* سمعة مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين تؤثر على جودة التدقيق الخارجي؛
* الهدف من معايير التدقيق الجزائرية هو مواكبة التطورات الحاصلة في العالم؛

* اغلبية مكاتب محافظي الحسابات فردية.

➢ **صعوبات البحث:**

من الصعوبات التي واجهتنا في دراستنا الصعوبة والتأخر في الحصول على الوثائق من عند محافظ الحسابات لالتزامه بالسر المهني.

➢ **هيكل البحث:**

- **الفصل الأول:** الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الجزائرية، تضمن هذا الفصل أربع مباحث رئيسية كالتالي:
  * **المبحث الأول:** ماهية التدقيق الخارجي
  * **المبحث الثاني:** الإطار العام للممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر
  * **المبحث الثالث:** مدخل لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
  * **المبحث الرابع:** إصدارات معايير التدقيق الجزائرية NAA
- **الفصل الثاني:** الدراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات، تضمن هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية كالتالي:
  * **المبحث الأول:** تقديم مكتب محافظ الحسابات
  * **المبحث الثاني:** انعكاس المعايير الجزائرية للتدقيق على الوسط المهني
  * **المبحث الثالث:** عرض وتحليل عناصر المقابلة

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الجزائرية

تمهيد:

لقد سعت الجزائر كباقي دول العالم إلى الارتقاء بمهنة التدقيق الخارجي التي تعتبر أداة فعالة للتأكد من صحة وسلامة البيانات المالية، حيث شهدت بيئة التدقيق الخارجي في الجزائر العديد من التطورات والتحديثات ساهمت في تنظيمها، فقد تم إصدار 16 معيارا ابتداءا من 2016 من طرف الجهات المعنية على رأسها المجلس الوطني للمحاسبة، تعالج كل ما يتعلق بمهنة التدقيق عامة والتدقيق الخارجي خاصة، التزام المهنيين بها واحترامها أثناء تأدية مهامهم يساهم في تحسين جودة مخرجات مهنة التدقيق الخارجي وينظمها.

ومن هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى أربع مباحث أساسية ففي المبحث الأول سنبين ماهية التدقيق الخارجي، خصائصه، أنواعه، أهدافه وأهميته، وفي المبحث الثاني سنتطرق للإطار العام للممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر فسنذكر الخصائص العامة لمدقق الحسابات، معايير الأداء المهني، وشروط ممارسة المهنة في الجزائر، أما في المبحث الثالث فسنتحدث عن المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، الهيئات المشرفة عليها، واللجان المشرفة على إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، و أخيرا في المبحث الرابع سنعرض معايير التدقيق الجزائرية والقيمة المضافة لها في الوسط المهني.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

إن الحاجة إلى التدقيق قد جاءت نتيجة الغاية على التحقق من صحة القوائم المالية والسجلات المحاسبية، وقد أضاف ذلك اتساع في نطاق مستخدمي البيانات المالية، وسنتطرق إلى ذلك في التالي.

المطلب الأول: نشأة التدقيق الخارجي

يعود تاريخ التدقيق إلى العصور القديمة، حيث كان المدققون يقدمون تقاريرهم منذ سنوات الحضارتين الرومانية و المصرية حيث كانوا يقومون بالتدقيق المنظم و المركز، و بقيت هذه المهنة في تطور مستمر إلى غاية ظهور المنظمات المهنية و أولها كانت في بريطانيا، وهي جمعية تظم مجموعة من المحاسبين وذلك في عام 1845م، ثم التحقت كندا إذ تأسست بها أول منظمة مهنية للتدقيق عام 1880م، ثم فرنسا عام 1881 و الولايات المتحدة الأمريكية عام 1882م، و ألمانيا عام 1896، و أستراليا عام 1904، و فنلندا عام 1911، بعد هذا التوالي في الظهور وقع تطور كبير، إذ تبنت الكثير من الدول هذا النظام ومنظماته المهنية، وأصبحت تصدر النشرات و التوصيات الخاصة بقواعد التدقيق، وأصبح هذا الأخير كعلم له أصوله و قواعده، وقد تغيرت أهدافه ليصبح أهمها التحقق من صحة وعدالة التقارير المالية.[1]

المطلب الثاني: مفهوم وخصائص التدقيق الخارجي

أولا: مفهوم التدقيق الخارجي

للتدقيق الخارجي عدة مفاهيم وتعاريف شملته ومنه نذكر ما يلي:

يعرف على أنه "عملية فحص للقوائم المالية، يشمل هذا الفحص على بحث وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للشركة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية وينتهي الفحص الذي يقوم به المدقق بتقرير مكنوب، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية التي يعطي المدقق رأيه الفني فيها".[2]

---

[1]– عصام الدين محمد متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2009، ص15.

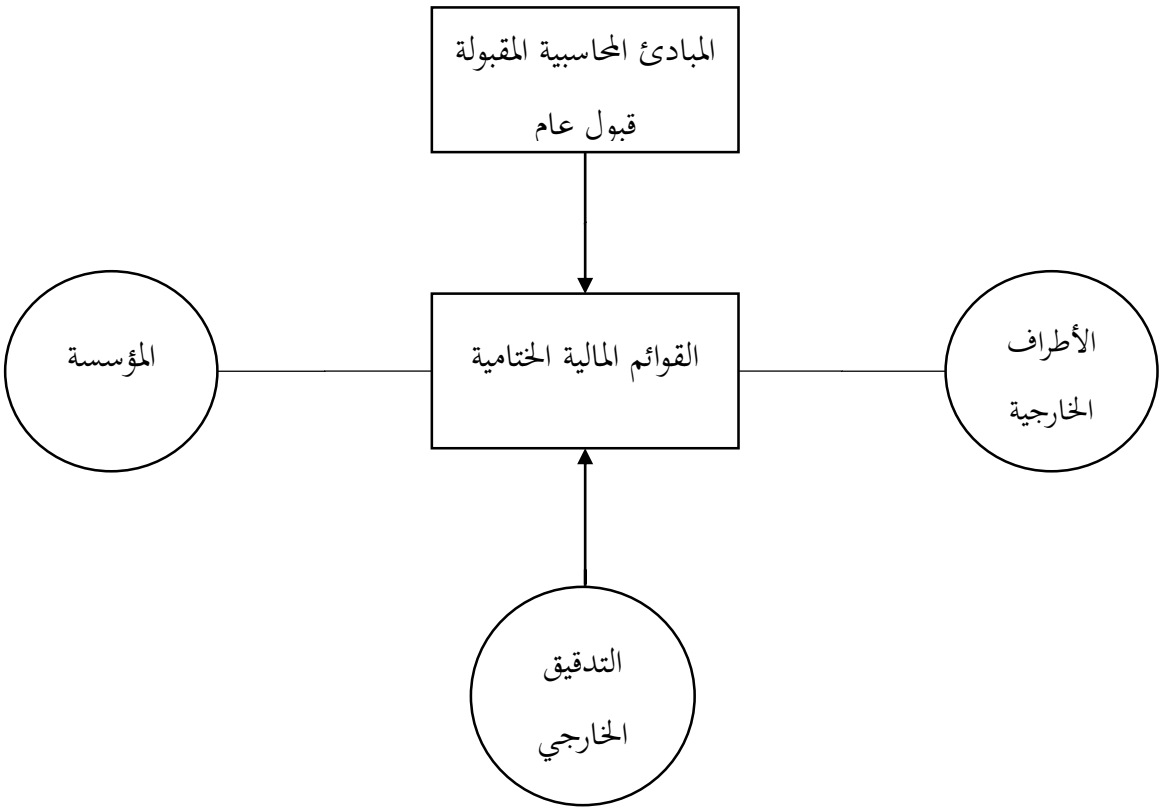
[2]– محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص10.

ويعرف كذلك على أنه وسيلة للرقابة يتم تنفيذها عن طريق التواصل مع جميع أصحاب المصلحة في الكيان الخاضع للرقابة والخروج برأي مستقل ومختص حول صدق وانتظام وصورة الحسابات.[1]

ومن خلال التعاريف السابقة للتدقيق الخارجي يمكن القول على أنه عملية منظمة يرأسها شخص خارجي أي من خارج المؤسسة حيث يقوم هذا الأخير بمراقبة ودراسة القوائم المالية والسجلات والقوانين وكذا القواعد المطلوب العمل بها.

وتتم عملية التدقيق الخارجي وفقا للمسار الظاهر في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): المسار العام للتدقيق الخارجي



المصدر: طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات-الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص32.

[1] - Gadour.I، **contribution à l'étude de la qualité de l'audit: une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs**، thèse de doctorat، université de recherche Paris Sciences et Lettre، Sciences de gestion، France، p33.

ثانيا: خصائص التدقيق الخارجي

يمكن أن نلخص أهم خصائص التدقيق الخارجي على النحو التالي:[1]

- عملية التدقيق هي عملية منتظمة وبالتالي تستوجب وضع خطة عمل مسبقة؛
- ضرورة التقييم الموضوعي والخالي من الذاتية أي ذاتية المدقق القائم بالعملية؛
- تبرير النتائج التي يتوصل إليها المدقق بمجموعة من الأدلة والقرائن؛
- ضرورة تطابق العمليات والأحداث الاقتصادية محل الدراسة والتقييم من طرف المدقق مع المعايير الموضوعة، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المدقق من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول البيانات والمعلومات التي يقوم بدراستها؛
- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى المستعملين المعنيين أي الأطراف الطالبة لتقييم المدقق.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي.

تنقسم أنواع التدقيق الخارجي في الواقع إلى ثلاثة أنواع وهي:[2]

أولا: التدقيق القانوني (Audit légal):

"يفرضها القانون، وهي أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات."

ثانيا: التدقيق التعاقدي (الاختياري):

"يقوم به شخص محترف بطلب من أحد الأطراف المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا".

ثالثا: الخبرة القضائية (Expertise judiciaire):

"التي يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة".

---

[1]– حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجستير، قسم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص12–13.

[2]– محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005، ص27.

وفي الجدول التالي سنبين أهم الفروقات بين الأنواع الثلاثة:

الجدول رقم(1-1): مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدي	الخبرة القضائية
طبيعة المهمة	مؤسساتية ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصحة الحسابات، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصحة الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محدودة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة	المديرية العامة، مجلس الادارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في قائمة الخبراء المعتمدين	التسجيل في قائمة الخبراء المعتمدين	التسجيل في قائمة الخبراء المعتمدين لدى المحاكم والمجالس القضائية
إخبار وكيل الجمهورية	نعم	لا	غير موجودة

بالأعمال غير الشرعية			
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو النتائج أو نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية وتأديبية	مدنية، جنائية وتأديبية	مدنية، جنائية وتأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية بطلب من المؤسسة	محددة في عقد العمل	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير أو يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص28.

المطلب الرابع: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي

أولا: أهداف التدقيق الخارجي.

يتصف التدقيق الخارجي غلى أهداف عامة وأخرى خاصة وهي كالتالي:

1. **الأهداف العامة:**

وتتمثل في الآتي:[1]

- إبداء الرأي الفني المحايد في حالة أنه لم يوجد اي أخطاء في البيانات المالية، سواء كانت عن طريق الاحتيال أو الخطأ.
- التحقيق من وجود الفعلي للعمليات المالية المسجلة في الدفاتر المالية ودقتها.

[1]– حليمي نبيلة، **معايير التدقيق الجزائرية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية**، دكتوراه علوم التسيير، الجزائر3، 2022، ص54.

- تخفيض خطر المعلومات المالية وفي هذا العنصر يوجد علاقة طردية ويتمثل ذلك في أنه كلما كان المجتمع أكثر تعقيدا كلما زاد الخطر احتمال إمداد متخذي القرارات بمعلومات لا يمكن الاعتماد عليها وهذا ما جعل من مهنة التدقيق الخارجي تركز على تخفيض هذا الخطر من خلال توفير المعلومات المالية التي يستطاع الاعتماد عليها كقاعدة أساسية لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.

2. الأهداف الخاصة:

وتتمثل في الآتي:[1]

- التأكد من ان النشاط أو البرنامج الخاضع للتدقيق نمكن من الحصول على الموارد الازمة وأن استخدام لهذه الموارد تم بكفاءة للحصول على أكبر قدر ممكن من النتائج مع طرح التوصيات اللازمة لتحسين الكفاءة وتجنب أسباب الانحراف في حالة تواجدها.
- تدقيق ومتابعة الخطط المطبقة والتعرف على ما تم تحقيقه من أهداف والنتائج والأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المبرمجة.
- يهدف التدقيق إلى الوصول إلى أقصى درجة من الرفاهية لأفراد المجتمع، ويكون هذا من خلال تدقيق البيانات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية للمؤسسة والتأكد من القدرة على الاعتماد عليها في اعطاء صورة صادقة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة.

ثانيا: أهمية التدقيق الخارجي.

تكتمل أهمية التدقيق الخارجي على أنها أداة تعمل جهات كثيرة وترتكز تركيزًا دقيقًا على القوائم المالية التي يعتمد عليها مدقق الحسابات الخارجي ومن أهم الجهات المستفيدة من خدمات التدقيق الخارجي هي:[2]

1. إدارة المؤسسة:

ترتكز ادارة المؤسسة على القوائم المالية التي يتم دراستها من طرف مدقق الحسابات الخارجي مما يجعل هذه القوائم أكثر مصداقية وثقة، وهي وسيلة تثبت أن إدارة المؤسسة اتبعت نشاطها ومهامها

[1]– حليمي نبيلة، مرجع سابق، ص55.

[2]– حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص13-14.

بكل نجاعة مما يمكن للمجلس الإداري في قدرته على مواصلة عمله كذا نجاحاتهم كما يمكن مكافئتهم وتشجيعهم.

2. المستثمرون:

ادى ظهور الشركات والمصانع الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتقسيم رأس مالها على مجموعة كبيرة من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة وهذا ما جعل إلزامية تعيين مدقق حسابات مستقل وقانوني، وهذا ما جعل المستثمرون في حالة اطمئنان بأن رؤوس اموالهم لن تتعرض للاختلاس والسرقة، نتيجة قيام المدقق بمراقبة تصرفات ادارة الشركة والتأكد من مصداقيتها.

3. البنوك:

تتوجه العديد من المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنك والمؤسسات التي تمول بقروض، وقبل إبرام هذا الاتفاق مع البنك لهذه القروض فإنها تقوم اولا بمراجعة وفحص المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسس من قبل مدقق حسابات قانوني ومستقل، وذلك من أجل ضمان قدرة هذه المؤسسة على تسديد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المبرمجة.

4. الجهات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم التي تصدرها المؤسسات في الكثير من الأغراض منها، مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بهذه الأعمال في حالة وجود قوائم غير موثوق فيها لذا يجب ان تكون معتمدة من جهات محايدة ومعتمدة.

المبحث الثاني: الإطار العام للممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر

لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر يجب أن يتمتع المدقق بمجموعة من الخصائص، وأن تتوفر فيه الشروط اللازمة، التي سنتطرق إليها في المطالب التالية.

المطلب الأول: الخصائص العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات

أولا: مفهوم محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات عدة تعاريف وأبرزها:

محافظ الحسابات هو "ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته ".[1]

وفي تعريف آخر هو جهة فاعلة خارج الشركة يتمثل دوره الأساسي في التحقق من صدق وانتظام الحسابات المنشورة من قبل الشركات، بهدف المساهمة في مصداقية المعلومات المالية وأمن المعلومات الاقتصادية، سوآءا لاحتياجات الإدارة أو احتياجات الشركاء وجميع أصحاب المصلحة الآخرين الذين لديهم معرفة بالوضع الاقتصادي الدقيق للشركة.[2]

وعرفه المشرع الجزائري على انه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به."[3]

من التعريفات السابقة يمكن القول أن محافظ الحسابات هو شخص ذو خبرة يفحص القوائم المالية، ويبدي رأيه حول صحتها في شكل تقرير يساعد الجهات التي تحتاجه في اتخاذ القرارات.

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات

إن محافظ الحسابات يقوم بالمهام التالية:[4]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

---

[1]- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، ا الأردن، عمان، لطبعة الثالثة، 2006، ص25.

[2]- Zaafrane Mansouria، **L'efficacité du commissariat aux comptes en vertu de l'application des norms ISA**، Revue Finance & marches، Volume 3، Numéro 2, 2016, p 101.

[3]– المادة 22 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، ص07.

[4]- المادة 23 من القانون رقم 10-01، مرجع سابق، ص07.

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابية الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها او بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.[1]

ثالثا: حقوق محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات مجموعة من الحقوق وأهمها:[2]

- الاطلاع وفي أي وقت على الدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالمؤسسة؛
- طلب بيانات وايضاحات من الإدارة يراها ضرورية للقيام بمهامه على أكمل وجه؛
- الحصول على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بالشركة محل التدقيق؛
- يقدم له القائمون بالإدارة في الشركات كل 6 أشهر على الأقل، كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- يحدد مدى وكيفيات أداء مهمته وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛
- يحضر الجمعيات العامة كلما يستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- يمكن أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته 3 أشهر ويقدم تقريرا عم المراقبات والاثباتات الحاصلة.

---

[1]– المادة 24 من القانون رقم 10-01، مرجع سابق، ص07.

[2]– مرجع نفسه، ص08.

المطلب الثاني: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات

معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات تتمثل في التوصيات ال 06 التالية:

أولا: الاجتهادات الدنيا في إطار قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة

التي تنص على أنه يجب على محافظ الحسابات:[1]

- التأكد من سلامة تعيينه وأنه لا يقع في حالات التنافي المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛
- التأكد من امكانيته تلبية مهمته، بكل حرية لا سيما إزاء مسيري الشركة؛
- التأكد من شرعية تعيينه (إما من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي)؛
- تصريح كتابي بعدم الوقوع في حالات التنافي وإبلاغ المنظمة الوطنية بتعيينه بواسطة رسالة موصى عليها في ظرف 15 يوم التالية لقبوله التوكيل؛
- تحديد مدى وكيفية أداء مهمته، آجالها وأتعابه في رسالة يرسلها إلى المؤسسة محل التدقيق؛
- الاتصال بمحافظ الحسابات الذي سبقه، للحصول على كافة المعلومات التي يحتاجها.

في حالة رفضه للمهمة، يجب عليه أن يعلم الشركة بقراره وتبريره لذلك عن طريق رسالة موصى عليها، مع وصل استلام في أجل أقصاه 15 يوما بعد تبليغه بذلك، وإذا قامت الشركة بالإجراءات الاشهارية فعليه أن يطلب في رسالة الرفض نشر رفضه للمهمة.

ثانيا: الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل

للقيام بالعنايات اللازمة يجب على محافظ الحسابات مسك ملفين أساسيين يتمثلان في:[2]

1. **الملف الدائم:** ويتضمن كل الوثائق المستعملة في مدة العهدة أو تجديدها، ومحتوى وكيفية تصنيف هذا الملف تابعان لخصوصيات الشركة محل التدقيق وكذا التنظيم الداخلي لمكتب محافظ الحسابات.
2. **الملف السنوي:** يتضمن كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز استعمالها نشاط المراقبة، الأعمال المنفذة، المنهج المتبع لتنفيذ المهمة، الملخص والمعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بتكوين رأيه حول شرعية ومصداقية الحسابات السنوية.

---

[1]– مقرر رقم 103/spm/94، المؤرخ في 1994/02/02، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، التوصية رقم 01.

[2]- **مرجع** نفسه، التوصية رقم 02.

ثالثا: الاجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية

تناولت هذه التوصية التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات إنجازها، وهي التقرير العام للمصادقة على الحسابات السنوية، التقرير الخاص حول الاتفاقيات التنظيمية، ومداخلة عند حضور اجتماع مجلس الإدارة.[1]

رابعا: الإجراءات الدنيا حول موضوع تصريحات الأعمال الإجرامية

يعتبر محافظ الحسابات مساعدا للقانون فهو ملزم بموجب القانون التجاري بإبلاغ وكيل الجمهورية بالأعمال الإجرامية التي يكون على علم بها أثناء عمله، وإبلاغ المساهمين بأي مخالفات أو أخطاء يكتشفها، والغرض من ذلك هو حماية مصالح المساهمين وأي طرف آخر معني والدفاع عنها. وفي حالة عدم ابلاغ وكيل الجمهورية بالأعمال الإجرامية التي اكتشفها، فانه يتعرض لعقوبة السجن من سنة إلى خمس سنوات، وغرامة مالية تتراوح بين 20000 دج أو 500000 دج أو إلى احداهما.[2]

خامسا: الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات

قبل البدء في تدقيق الحسابات يجب عليه أن يكتسب معرفة عامة عن الشركة وبيئتها، وضع خطة عمل، فحص امتثال المؤسسة للقوانين التشريعية والتنظيمية، ودراسة وتقييم الرقابة الداخلية.[3]

سادسا: الإجراءات الدنيا الخاصة بمراقبة الحسابات

والتي تهدف لتجميع الأدلة اللازمة لإبداء الرأي، حيث وضحت نطاق طبيعة الاختبارات الواجب إجراءها على الحساب من خلال مرقبة الميزانية وذلك بفحص أقسام الأصول (المصاريف التمهيدية، الاستثمارات، المخزون، الحسابات الدائمة للخصوم، سندات المساهمة والتوظيف، الزبائن، المؤونات، القروض، أوراق تجارية للتحصيل، الكفالات المدفوعة، القيم الجاهزة، حقوق أخرى) والخصوم (الأموال الخاصة والاحتياطات، المؤونات للخسائر والتكاليف، الحسابات الدائمة للأصول،

[1]- مقرر رقم 103/spm/94، المؤرخ في 1994/02/02، مرجع سابق التوصية رقم 03.

[2]- مرجع نفسه، التوصية رقم 04.

[3]- مرجع نفسه، التوصية رقم 05.

ديون الاستثمار، الموردون والحسابات التابعة لها، تسبيقات بنكية، ديون أخرى) كذلك مراقبة حسابات النتيجة المتمثلة في التكاليف والمنتوجات، وتطبيق هذه الإجراءات يتم عن طريق السبر[1]

المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر يجب أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات من معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، وفي التالي سنبين شروط الدخول للمعهد وكيفية سير التكوين قصد الحصول على الشهادة.

أولا: الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الدخول المعهد

يمنح الحق في الالتحاق بالمعهد للحاصلين على شهادة ليسانس أو أكثر أو أي شهادة جامعية أخرى متحصل عليها من الخارج ومعترف بمعادلتها في المحاسبة، المحاسبة والمالية، التدقيق، وتصنف شهادات الليسانس كالتالي:[2]

1. **نظام كلاسيك:**

- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة، تخصص مالية وتخصص محاسبة ومالية.
- ليسانس في علوم التسيير تخصص محاسبة وتخصص مالية.
- ليسانس في العلوم الاقتصادية تخصص مالية وتخصص اقتصاد مالي.

2. **نظام ليسانس–ماستر–دكتوراه (ل.م.د):**

- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، تخصص محاسبة ومالية وتخصص محاسبة وجباية.

[1]– مقرر رقم 103/spm/94، المؤرخ في 1994/02/02، مرجع سابق، التوصية رقم 06.

[2]– القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2017/03/07، المحدد لقائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية، بتاريخ 2017/07/30، العدد45، ص11.

ثانيا: برنامج اختبارات القبول بالمعهد

تتضمن مسابقة الالتحاق بالمعهد اختبارات كتابة وشفوية كالتالي:[1]

1. **الاختبارات الكتابية:**

- مالية ومحاسبة (المعامل 3–المدة4 ساعات)
- تدقيق (المعامل 3–المدة3 ساعات)
- قانون وجباية (المعامل 2–المدة3 ساعات)
- اقتصاد عام (المعامل 2–المدة ساعتان)
- تكنولوجيا الاعلام والاحصاء (المعامل 1–المدة ساعتان)
- لغات (المعامل 1–المدة ساعتان)

يتم قبول المترشحين الحاصلين على معدل عام في الاختبار الكتابي يعادل أو يفوق 20/10 لاجتياز الاختبارات الشفوية.

2. **الاختبارات الشفوية:**

تتمثل هذه الاختبارات في تقييم المترشح في إطار مقابلة تدور حول محاور مرتبطة بمهنة محافظ الحسابات، وعقب انتهاء اختبارات المسابقة، يحتسب لكل مترشح خضع للاختبارين علامة على 240 نقطة في الكتابي وأخرى على 80 نقطة في الشفوي.

ثالثا: كيفية سير التكوين قصد الحصول على شهادة محافظ الحسابات

قصد الحصول على شهادة محافظ الحسابات من المعهد يجب أن يمر المترشح بمرحلتين وهما مرحلة التكوين، ومرحلة التدريب والتربص، حيث في مرحلة التكوين يدرس لمدة 3 سنوات كالتالي:[2]

1. **السنة الأولى:** 11 مقياس ب 850 ساعة (615 سا للمحاضرات و235سا للأعمال الموجهة)
2. **السنة الثانية:** 12 مقياس ب 810 ساعة (600 سا للمحاضرات و210 سا للأعمال الموجهة)

[1]– القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2017/03/07، المحدد لعدد وطبيعة ومعامل وبرنامج الاختبارات وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، مرجع سابق، ص13.

[2]– القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2017/03/07، المحدد لكيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، مرجع سابق، ص17–18–19.

3. **السنة الثالثة:** 11 مقياس ب 730 ساعة (540 سا للمحاضرات و190 سا للأعمال الموجهة)

أما بالنسبة لمرحلة التربص الميداني فيكون لمدة 4 أسابيع في السنة، ويتم في شركة أو مكتب الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات، المصالح المحاسبية والمالية لكيان اقتصادي عمومي أو خاص ينشط في القطاع الاقتصادي، ويجب اعداد تقرير التربص.[1]

المبحث الثالث: مدخل لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر شهدت الكثير من التطورات والتحديثات ومرت بمراحل عديدة وصولا الى اصدار القانون 10-01 المؤرخ في 29-06-2010 المتعلق بمهنة المحاسب والتدقيق، وإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق وسوف نتطرق اليها في المطالب التالية.

المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

مهنة التدقيق في الجزائر عرفت العديد من التطورات الكبيرة ومرت بعدة مراحل أولها مرحلة ما بعد الاستقلال، ثم مرحلة إعادة تنظيم التدقيق القانوني وتأهيلها في المؤسسات العمومية الاقتصادية، ثم مرحلة الاصلاحات وتنظيم مهنة التدقيق في الفترة مابعد1991.[2]

سنتطرق إلى أهم مرحلتين مرت بهما مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وأولهما مرحلة إصدار القانون رقم 10-01 بتاريخ 29 جوان 2010 وما تبعه من مراسيم تنفيذية لاستكمال وتوضيح النقاط الواردة فيه الى غاية 2014، وهو أول قانون يحدد شروط ممارسة مهنة الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ويعتبر نقطة توجه جديدة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر. تزامن نشر هذا القانون مع الإصلاحات المحاسبية التي بدأتها الجزائر، والمتضمنة في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والذي يجسد نظام المحاسبة المالية الذي تم تطبيقه في جانفي 2010، والذي تم بموجبه الغاء احكام الامر رقم 75-35 المتضمن العمل بالمخطط الوطني للمحاسبة الصادر بتاريخ 1975/04/29. أما المرحلة الثانية فهي مرحلة إصدار المجلس الوطني للمحاسبة المعايير

[1]- ا القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2017/03/07، المحدد لكيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، لمرجع نفسه، ص20.

[2]- شريقي عمر، مرجع سابق، ص114، 116، 117، 118.

الجزائرية للتدقيق حيث تم إصدار 4 مقررات لحد الان كل منها يتضمن 4 معايير، وكان أول إصدار بتاريخ 2016/02/04.[1]

المطلب الثاني: الجهات المشرفة على التدقيق في الجزائر

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة

الغرض الرئيسي من المجلس الوطني للمحاسبة، الذي أنشئ في مارس 1998، هو التنسيق والتوليف في مجال البحث المحاسبي والتوحيد القياسي والتطبيقات ذات الصلة. وأيضًا التعامل مع جميع المسائل المتعلقة بالتوحيد المحاسبي وتطبيق المعايير. يمكن استشارته من قبل لجان المجالس المنتخبة أو المنظمات أو الشركات أو الأشخاص المهتمين بعملها، وهو هيئة استشارية وتنظيمية ذات طبيعة إدارية مع مهمة مشتركة بين الوزارات وبين المهنيين.[2]

يمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام الآتية:[3]

– المساهمة في ترقية المهن المحاسبية وتطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛

– متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛

– إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛

– مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛

– تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛

– القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

---

[1]– حليمي نبيلة، مرجع سابق، ص124.

[2]- **http://www.cnc.dz/presentation.asp**

[3]- المرسوم التنفيذي 11-24، المادة12، المؤرخ في 27-01-2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، بتاريخ 02-02-2011، ص6.

ثانيا: المنظمات المهنية

بموجب المادة 14 من قانون 10-01 تم إنشاء ثلاث منظمات مهنية وهي المصف الوطني للخبراء المحاسبيين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع أشخاصا مؤهلين لممارسة هذه المهن الثلاثة، حسب شروط القانون 10-01، ومن التعديلات الجديدة التي أثرت على مهنة التدقيق في الجزائر، تم إنشاء 3 مجالس وطنية ذات علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، تعمل تحت قيادة وزير المالية ومخولة لتنظيم المهن الثلاث. يتوافق هذا مع التغييرات في مجال التدقيق والمحاسبة، وبما يتوافق مع المراسيم التنفيذية رقم 11-25، 11-26 و11-27 المؤرخة في 27/01/2011 المحدد لتشكيلة هذه المجالس الوطنية الثلاثة.[1]

المطلب الثالث: اللجان المشرفة على معايير التدقيق في الجزائر

يشرف على المعايير الجزائرية للتدقيق اللجان التالية:

أولا: لجنة توحيد الممارسات المحاسبية واجراءات العمل

ان لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل مكلفة ب:[2]

- وضع مناهج عمل في ميدان الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل؛

- إعداد المشاريع المتفق عليها فيما يتعلق بأحكام المحاسبة الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي؛

- القيام بكل الدراسات والتحليلات في إطار التنمية واستعمال وسائل المحاسبة ومناهجها؛

- دراسة وإبداء أراء وتوصيات خاصة بكل مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة؛

-ضمان تنسيق البحوث النظرية والمنهجية وإجمالها في مختلف ميادين المحاسبة؛

---

[1]- حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد، **المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد11، العدد2، 2022، ص499.

[2]- شراد صابر، **مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد6، العدد2، 2021، ص177

– إعداد المشاريع المتفق عليها بالتنسيق مع المؤسسات المعنية المتعلقة بالمعايير التي وضعتها الهيئات الدولية.

ثانيا: لجنة مراقبة النوعية

تتولي لجنة مراقبة النوعية المهام التالية:[1]

–إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛

–إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛

–إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛

–إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛

–ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛

–إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة نوعية.

ثالثا: اللجنة الخاصة:

"هي اللجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية، أنشأت ضمن المجلس الوطني للمحاسبة وهي مؤلفة من خبراء في شؤون المحاسبة والتدقيق".[2]

المبحث الرابع: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية NAA

الجزائر كغيرها من الدول سعت إلى إصدار معايير خاصة بها تتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق، وقد أصدرت إلى حد الآن 16 معيارا على 4 دفعات وكل دفعة بها 4 معايير، سنتعرف عليها في التالي:

[1]– حمزة ضويفي، عنون فؤاد، **مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA**، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد2، العدد1، 2020، ص39.

[2]- شراد صابر، مرجع سابق، ص177.

المطلب الأول: المعايير الجزائرية للتدقيق

وسنعرضها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق

المقرر	رقم المعيار	اسم المعيار	نطاق المعيار
رقم 02 المؤرخ في 2016/02/04	210	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق، ويخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة، والمدقق في هذا المعيار هو محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.
	505	التأكيدات الخارجية	يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة، ويجب على المدقق، عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي، الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد.
	560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات	يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية، وهدفه الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق، والهدف الآخر هو المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

	580	التصريحات الكتابية	يعالج المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار تدقيق الكشوف المالية، والواجبات المطلوبة في المعايير الأخرى المتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.
رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11	500	العناصر المقنعة	يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه، يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.
	300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	يدرس التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية. ويخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة، وتعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية، يستوجب تخطيط التدقيق إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم تدقيق الكشوف المالية.
	510	مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، وتتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة (الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية)، ومهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق، أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق "السالف"، وتضاف إلى الواجبات المطلوبة في

			هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300 و710.
	700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية	يعالج المعيار 700 التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، وشكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل، يتمثل هدف المدقق من خلال هذا المعيار في تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.
رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15	520	الإجراءات التحليلية	يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛ وإلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق. تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر (والتي يعالجها المعيار 315) بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدى كرد على تلك المخاطر.
	570	استمرارية الاستغلال	يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية، وهدف المدقق من ذلك هو استخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها، وتحديد تأثير ذلك على المدقق.

	610	استخدام أعمال المدققين الداخليين	يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذ تبين له طبقا لأحكام م.ج.ت 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، ولا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.
	620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير. وهذا الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.
رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24	230	وثائق التدقيق	يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، ولا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، تطبيق هذا المعيار.
	501	العناصر المقنعة– اعتبارات خاصة	يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330 و500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

	530	السبر في التدقيق	يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر، وجاء متمما للمعيار الجزائري 500، وهدف المدقق هو الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.
	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقة والمعلومات الواردة المتعلقة بها	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة، ويطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق المعايير 315 و330 ومعايير أخرى التقديرات المحاسبية.

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المقررات الوزارية، الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، المتضمنة المعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الثاني: القيمة المضافة لمعايير التدقيق الجزائرية في الوسط المهني

المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت مكملة لمعايير الأداء المهني كما قدمت إضافات جديدة كالتالي:

الجدول رقم (1-3): اهم التحديثات والإضافات التي قدمتها معايير التدقيق الجزائرية للوسط المهني

معيار التدقيق الجزائري	ما يطابقه من مواد وتشريعات في البيئة التنظيمية الجزائرية	الإضافة المقدمة من المعيار للمهنة
ال معيار530: عالج طريقة استخدام السبر الاحصائي وغير الاحصائي لتحديد اختيار عينة ما ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.	المادة 59 من القانون 10-01: تطرقت الى التزام محافظ الحسابات الى الوسائل دون النتائج. التوصية السادسة (فحص الحسابات عن طريق السبر بعينات إحصائية لإرجاع ذلك الى التقدير المهني لمحافظ الحسابات).	تم بواسطة هذا المعيار توضيح وشرح أكثر للوسائل والأساليب المعتمدة في المعاينة فكانت الإضافة الجديدة للبيئة المهنية هي النص على الأساليب الإحصائية بطريقة صريحة وواضحة.
المعيار 560: عالج التزامات المدقق اتجاه الاحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.	المادة 03 من القانون 10-01: تطرقت الى الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها والتي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية.	البيئة الجزائرية لا تلزم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعيار الملائم هنا هو المعيار المحاسبي رقم 10، فجاء معيار التدقيق الجزائري بهذه الإضافة حول الاحداث اللاحقة ووضح الزامية وكيفية معالجتها.
المعيار501: عالج مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية تخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات	التوصية الثانية (ملفات العمل)، التوصية الخامسة (تقييم نظام الرقابة الداخلية)، والتوصية السادسة (فحص الحسابات وتجميع الأدلة الكافية)	المعيار ككل يعد إضافة مهمة للبيئة المهنية للتدقيق وجاء تكميليا للتوصيات الستة.

المعيار 540: عالج واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية	عدم التطرق لها او تناولها.	المعيار ككل يعد إضافة مهمة للبيئة المهنية للتدقيق.
المعيار610: عالج شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من اعمال التدقيق الداخلي باستثناء الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.	التوصية الخامسة (استعمال اعمال المدققين الداخليين والخبراء).	المعيار ككل يعد إضافة مهمة للبيئة المهنية للتدقيق وجاء تكميليا للتوصيات الستة.
المعيار 620: عالج واجبات المدقق عند الاستعانة بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان اخر غير المحاسبة والتدقيق وكذا كيفيات الاخذ باستنتاجات الخبير.	التوصية الخامسة.	المعيار ككل يعد إضافة مهمة للبيئة المهنية للتدقيق وجاء تكميليا للتوصيات الستة.

المصدر: جميلة مروان، عمر محي الدين محمود، **القيمة المضافة لمعايير التدقيق الجزائرية في الوسط المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر**، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد06، العدد02, 2020، ص44.

الخلاصة:

من خلال هذا الفصل تبين لنا أن عملية التدقيق الخارجي هي عملية منظمة يهدف من خلالها محافظ الحسابات للخروج برأي فني محايد حول صحة وعدالة التقارير المالية للمؤسسات، وقد مرت هذه المهنة في الجزائر بعدة مراحل في تطورها وأهمها مرحلة صدور القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي حدد مهام محافظ الحسابات، مسؤولياته وكذا حقوقه وواجباته. ثم مرحلة صدور المعايير الجزائرية للتدقيق NAA والتي تتمثل في المعايير الدولية للتدقيق لكن بصيغة تتماشى مع الواقع الاقتصادي الجزائري، وقد تم إصدار 16 معيار إلى غاية الآن، جاءت مكملة لمعايير الأداء المهني المتمثلة في التوصيات الستة المتضمنة في القرار الوزاري رقم 103/SPM/94 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، كما قدمت بعض الإضافات الجديدة للوسط المهني، والهدف منها هو تنظيم الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات

تمهيد:

بعدما تطرقنا في الفصل الأول إلى ماهية التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، وتعرفنا على مهامه، حقوقه وواجباته، وكذلك كل معاير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها، سنحاول في هذا الفصل الثاني أن نوضح أكثر انعكاس هذه المعايير على تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

وللإلمام أكثر بالفصل فقد قسمناه إلى ثلاث مباحث رئيسية حيث أن المبحث الأول يتناول تقديم مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة الميدانية، وفي المبحث الثاني سنتطرق لانعكاس بعض المعايير الجزائرية للتدقيق على تنظيم الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر، وفي المبحث الثالث سنعرض عناصر المقابلة مع محافظ الحسابات.

المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات

في هذا المبحث سنتطرق إلى تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية من خلال تقديم تعريف له، وكذلك تقديم الهيكل التنظيمي لهذا المكتب، والخدمات التي يقدمها.

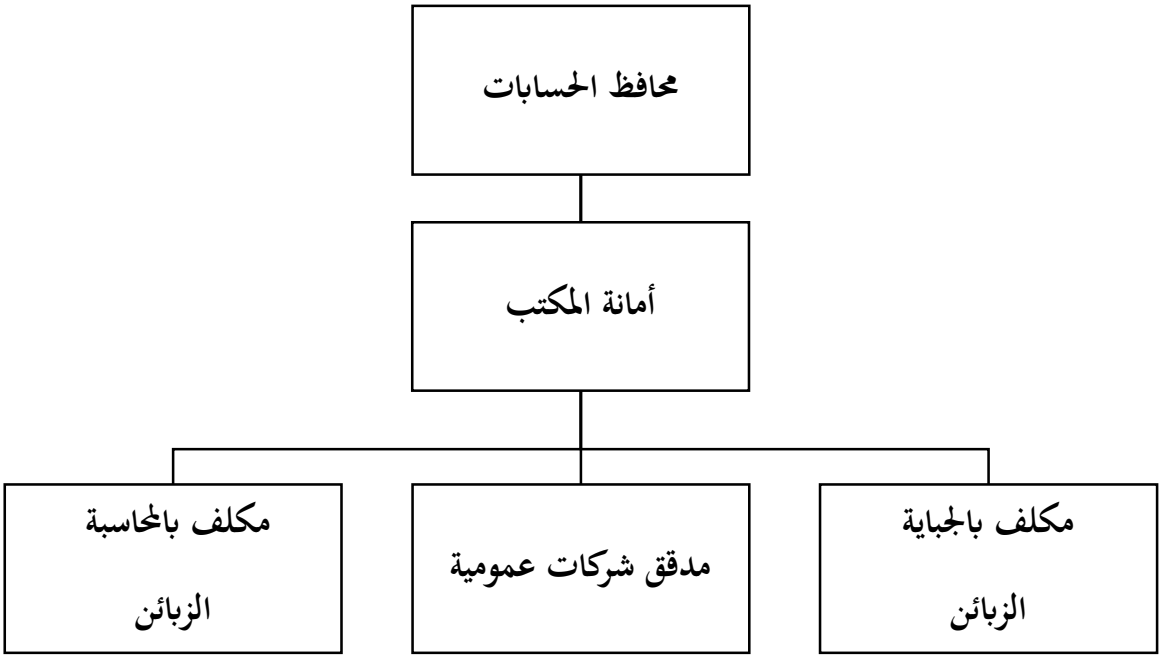
المطلب الأول: التعريف بالمكتب

تم فتح مكتب محافظ الحسابات بتاريخ 2021/02/21، ويتولى الإشراف المباشر عليه السيد مجاهد محمد عبد المجيد، الذي رخص له بممارسة مهنة محافظ الحسابات/محاسب معتمد وفقا للاعتماد 4047/و.م/م.و.م/2019، وقد قام بتأدية اليمين أمام مجلس القضاء المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه (مجلس قضاء تيارت) بتاريخ 2021/03/21، وكذا التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات تحت رقم 2840، وجدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين تحت رقم 2774، وتم اعتماده كخبير في المحاسبة لدى مجلس قضاء تيارت وفقا للقرار الوزاري رقم 53 بتاريخ 2022/04/06.

كما يتميز المكتب بالجدية والانضباط في تأدية مهامه، وكذلك الالتزام في الخدمات التي يقدمها لزبائنه.

وفيما يلي تقديم للهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات:

الشكل رقم (2-1): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها

يقدم المكتب مختلف الخدمات في مجال المحاسبة على غرار:

- مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين؛
- اعداد التصريحات الجبائية والاجتماعية؛
- اعداد الميزانيات، القوائم المالية وكل الأعمال الدورية للزبائن؛
- توفير استشارات في مجال المحاسبة والجباية؛
- المصادقة على الحسابات المالية للمؤسسات؛
- خدمات التصفية للمؤسسات؛
- الخبرة القضائية في مجال المحاسبة.

المبحث الثاني: انعكاس المعايير الجزائرية للتدقيق على الوسط المهني

في هذا المبحث سنحاول تقديم شرح للمعايير الجزائرية للتدقيق 210، 580، 700، وتبيين انعكاسها على الوسط المهني بالاعتماد على الوثائق التي جمعناها، والاجوبة التي تحصلنا عليها من مقابلة محافظ الحسابات.

المطلب الأول: انعكاس المعيار الجزائري للتدقيق 210 على الوسط المهني

أولا: تعريف المعيار الجزائري للتدقيق 210

معيار التدقيق الجزائري 210 الموسوم ب "اتفاق حول احكام مهمة التدقيق" تم اصداره من طرف المجلس الوطني للمحاسبة ضمن المقرر رقم 02 بتاريخ 04 فيفري 2016، جاء مبينا لشروط المهمة المسبقة التي يجب الاتفاق عليها بين المدقق الخارجي والادارة او المسؤولين عن الحوكمة، وتوثيقها في رسالة المهمة والامضاء عليها من الطرفين خلال السنة الأولى من عهدة المدقق الخارجي، وهذا شرط اساسي لكي يقبل المدقق المهمة الموكلة اليه ومن أجل تعزيز حسن سير مهمته، كون هذه المرحلة من أهم مراحل التدقيق، وينص هذا المعيار بوضوح على أن المدقق الخارجي هو الذي يجب عليه أن يطلب من المؤسسة محل التدقيق تأكيد موافقتها على الشروط والأحكام المنصوص عليها، ومن بين أهم الشروط إدراك الإدارة لمسؤولياتها فيما يتعلق بإنشاء البيانات المالية وعرضها بصدق، وستكون رسالة المهمة

بمثابة مرجع يعود اليه في حالة الخلاف على مخطط التدخل وطرق التدخل، أو على المشاركين في المهمة، أو حتى على اتعاب المدقق.

وبالنسبة لشكل المعيار فهو بسيط ومفهوم وطريقة عرض محتواه عبارة عن فهرس بعناوين حيث تم الفصل بين العناصر وشرح كل عنصر على حدا في نقاط، وفي الأخير تم عرض نموذج عن رسالة المهمة لمحافظ الحسابات.

أما بالنسبة لمضمونه فقد احتوى على العناصر التالية:

1. **مقدمة:**

تم التطرق فيها لمجال تطبيق المعيار واهداف المدقق الخارجي منه.

2. **الشروط المسبقة للتدقيق:**

بينت مجموعة الشروط التي يجب على المدقق أن يضمن تجمعها، وماذا يفعل في حالة عدم مقدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية.

3. **محتوى رسالة المهمة:**

ذكرت كل النقاط التي يجب ان تحتويها رسالة المهمة، وحتى في حالة التدقيق المتكررة.

4. **تعديل احكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية:**

حددت الحالات التي يقبل فيها المدقق تعديل احكام المهمة، وماذا يفعل في حالة تعذره على قبول تعديل احكام المهمة.

5. **خصوصيات أخرى:**

أظهر هذا العنصر طرق التعامل مع التدقيق المشتركة.

ثانيا: انعكاس المعيار الجزائري للتدقيق 210 على ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

قبل إصدار المجلس الوطني للمحاسبة المعيار الجزائري للتدقيق 210 كان مدقق الحسابات يعتمد في مرحلة إعداده لرسالة التكليف بالمهمة وتحديد الجهة التي يرسلها اليها على القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وما تبعه من مراسيم تنفيذية، حيث:

جاءت المادة 35 من القانون رقم 10-01 لتبين كيف يحدد محافظ الحسابات كيفية أداء مهمته، فجاء في مضمونها أنه يجب على محافظ الحسابات أن يحدد مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.

كما جاءت المادة 26 من القانون 10-01 لتبين الكيفية والجهة التي تقوم بتعيين محافظ الحسابات حيث تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، وتطبيقا لهذه المادة تم إصدار المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يهدف إلى تحديد كيفيات تعيين محافظي الحسابات على اساس دفتر الشروط، حيث جاء في المادة 14 من هذا المرسوم أن محافظ الحسابات المقبول يرسل رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة المعنية أو المؤسسة المعنية في أجل أقصاه 08 أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

بعدها قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار المعيار 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" ليبين كيفية إعداد محافظ الحسابات لرسالة المهمة، حيث يجب أن تتضمن رسالة المهمة حسب المعيار الجزائري 210 ما يلي:

- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق؛
- مسؤوليات المدقق؛
- مسؤوليات الإدارة؛
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية؛
- إشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق؛
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛
- مخطط وتنفيذ التدقيق.

وكذلك حدد الجهات المعنية التي توجه لها رسالة المهمة وهي إدارة الكيان، وفي الأخير قدم نموذج لهذه الرسالة، والهدف الأساسي من هذا المعيار هو الاتفاق على شروط المهمة وتوثيقها قبل البدأ في عملية التدقيق لتجنب الأخطاء وأي سوء تفاهم مع المؤسسة محل التدقيق.

وتتمثل القيمة المضافة للمعيار 210 في الوسط المهني أنه جاء ببعض الاضافات التي لم يشر لها المشرع الجزائري في النصوص السابقة وهي:

1. عناصر إضافية في محتوى رسالة المهمة تتمثل في:
   - الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين.
   - الأحكام المتعلقة باشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان.
2. حالة تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية.
3. حالة التدقيق المتكررة.
4. حالة التدقيق المشتركة.

وقد حظي هذا المعيار بالأولوية في إصداره ضمن المقرر الأول وهو المقرر رقم 02 بتاريخ 2016/02/04، وذلك لأثره على واحدة من أهم مراحل التدقيق وهي مرحلة الاتفاق.

ثالثا: نموذج رسالة المهمة

في هذا المطلب سنقدم نموذج لرسالة المهمة، والتي هي على شكل اتفاق يربط محافظ الحسابات السيد مجاهد محمد عبد المجيد بإدارة مؤسسة "X" وفق متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق 210، وسنعرضها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-2): نموذج رسالة المهمة

الأستاذ: مجاهد محمد عبد المجيد

محافظ حسابات/خبير قضائي اختصاص محاسبة

العنوان: تعاونية أول نوفمبر تقسيم 154 رقم 02-تيارت

الهاتف: xxxxxxxxxx

الايميل: xxxxxxxxx

موجه إلى المدير العام للمؤسسة XXXX

سيدي،

في إطار عهدة محافظ حسابات لكيانكم، أؤكد أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنوات 2020-2021-2022.

1. هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية

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

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

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

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

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

2. مسؤولية محافظ الحسابات

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

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

3. مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للكيان

أذكركم أن إعداد الكشوف المالية السنوية لكيانكم يقع على عاتق المسؤولين الاجتماعيين،

وهذه المسؤولية تستلزم:

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

المسيرون الاجتماعيون ملزمون كذلك ب:

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

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

4. مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي:

جويلية 2020: تحديد وضعية الحسابات الى 30 جوان 2020 ومتابعة تحفظات محافظ الحسابات لسنة 2019.

سبتمبر 2020: اعداد وتقديم تقرير بالنيابة.

ديسمبر 2020: الاشراف على عمليات الجرد.

مارس 2021: اقفال السنة المالية 2020/12/31 واعداد تقرير محافظ الحسابات.

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

أعتمد على تعاونكم التام وكذا مستخدميكم حتى يتاح لي الحصول على مجموع الوثائق

المحاسبية والمعلومات الضرورية في الآجال المعقولة.

سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية للكيان.

ستتم مساعدتي في مهمتي من طرف: مدقق المكتب "xxxx"

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

5. رسالة التأكيد

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

6. الأتعاب

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

وفقا لرزنامة المهمة فإن أتعابي ستتم فوترتها كالتالي:

يتم التسديد بمجرد وضع مذكرة الأتعاب لدى مصالحكم.

سأعلمكم في الحين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معتبر على أتعابي وسيؤدي، عند

الاقتضاء، إلى مراجعتها.

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

وتمت المصادقة عليه"

تقبلوا مني، سيدتي/سيدي، خالص عبارات التقدير والاحترام.

توقيع وختم محافظ الحسابات

المصدر: وثائق محافظ الحسابات

المطلب الثاني: انعكاس المعيار الجزائري للتدقيق 580 على الوسط المهني

أولا: تعريف المعيار الجزائري للتدقيق 580

التصريحات الكتابية هي المعلومات أو العناصر اللازمة للمدقق في سياق الكشوفات المالية التي يتلقاها من طرف الإدارة ويمكن اعتبار هذه العناصر مقنعة وكافيه ومناسبة كما قد تعتبر ايضا غير مقنعه فيما يتعلق هذا الأمر بالقضايا التي يتعاملون معها، وتشتمل أهداف المدقق وفقا لهذا المعيار كما يلي:

- على المدقق ان يتلقى التصريحات الكتابية من طرف الإدارة؛
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالتأكيدات الخاصة؛
- الاستجابة بشكل مناسب في حالة تقديم أو عدم تقديم التصريحات الكتابية من قبل الإدارة.

وقد بين المعيار واجبات المدقق للحصول على التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة، والتصريحات الأخرى، كما بين واجباته في حالة الحصول على تصريحات كتابية مشكوك في أمرها، وكذلك واجباته في حالة عدم الحصول عليها.

ويوجد للتصريحات الكتابية ثلاثة خصائص تميزها وهي كتالي:

1. **التاريخ:**

يستلزم أن يكون التاريخ قريب من تاريخ التقرير الخاص بمحافظ الحسابات عن الكشوفات المالية.

2. **المدة:**

يجب أن تضم كل القرارات التي تغطيها فترة تقرير المدقق.

3. **الشكل:**

يشترط أن تكون هذه التصريحات الكتابية في شكل مقال أو خطاب تأكيد تقدم إلى المدقق.

ونلخص تعريف المعيار"580" أنه يتناول حاجة المدقق إلى الحصول على التصريحات الكتابية من طرف إدارة المؤسسة مما يؤكد أنها نفذت مهامها إلى أقصى حد حيث تعتبر هذه التصريحات عنصرا مقنعا كما يضم هذا المعيار جميع الإجراءات التي تبين للمدقق طريقة العمل.

ثانيا: انعكاس المعيار الجزائري للتدقيق 580 على الوسط المهني

المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية" يعتبر استحداث وإضافة جديدة نظمت مهمة التدقيق الخارجي حيث أشار إليها المشرع الجزائري في النصوص القديمة ولكن بدون التفصيل فيها وشرحها، فقد ذكرها في القانون 10_01 حيث جاء في محتوى المادة 31 من هذا القانون أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات التي يراها لازمة.

وعندما جاء المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية" عالج بشكل شامل كل مسؤوليات محافظ الحسابات والمؤسسة محل التدقيق المتعلقة بشأن الحصول على هذه التصريحات، وكذلك بين واجباته في حالة عدم الحصول عليها، أو التشكيك في مصداقيتها، كما بين تاريخها ومدتها، وكذلك في حالة رغبته في الحصول على تصريحات كتابة أخرى، وتم ارفاقه بنموذج رسالة تأكيد حول الحسابات السنوية مقدمة من طرف إدارة المؤسسة.

ولهذا المعيار دور كبير في واحدة من أهم مراحل عملية التدقيق الخارجي وهي مرحلة التنفيذ، فكلما زادت أدلة الاثبات وعززت العناصر المقنعة الأخرى زادت نسبة محافظ الحسابات في الخروج برأي فني ذو جودة عالية.

ثالا: نموذج رسالة الإدارة

نظرا لعدم مقدرتنا على الحصول على هذه الوثيقة من طرف محافظ الحسابات، وذلك لالتزامه بالسر المهني، قمنا بإعدادها طبقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق 580، وكانت بالشكل التالي:

الشكل رقم (2-3): نموذج رسالة الإدارة

السيد مجاهد محمد عبد المجيد

محافظ حسابات

تعاونية أول نوفمبر تقسيم 154 رقم 02-تيارت

توجه إليكم هذه الرسالة تطبيقا لمعاييركم وممارساتكم المهنية في إطار تدقيق القانوني للكشوف المالية المقدمة من طرف الهيئة المخولة بتاريخ xxxx/xx/xx

- صافي الميزانية xxxxxxxx دج
- النتيجة الصافية للسنة xxxxxxxx دج
- مبلغ التكاليف والنتائج الصافية من الضرائب، المسجلة في حساب ترحيل من جديد xxxxxx دج

والذي يهدف إلى إبداء رأي حول المصداقية وانتظام والصورة المطابقة للكشوف المالية.

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

- تم اعداد الكشوف المالية على مسؤوليتنا قصد تقديم الوضعية المالية والنتيجة بشكل منتظم ونزيه وطبقا للمعايير الجزائرية للمحاسبة.
- قمنا بالتصور ووضع حيز التنفيذ عمليات مراقبة تهدف إلى تفادي وكشف الأخطاء والغش.
- لم تنتهي إلى علمنا أيه نقائص في نظام المراقبة الداخلية أو ضعف من شانهم أن يؤثروا بشكل معتبر على الكشوف المالية.
- لا يوجد أية اختلالات سيكون لها أثر معتبر على الكشوف المالية في مجملها.

- إلى يومنا هذا، لم ينتهي إلى علمنا أي من الأحداث، غير تلك التي تم اخذها بعين الاعتبار، وقع منذ تاريخ إقفال الحسابات والذي قد يتطلب احداث تعديلات في الحسابات أو أي علامة في الملحق.
- لم ينتهي الى علمنا الى تاريخ اليوم أي حدث أو أية صفقة يمكن لها أن يؤثرا بشكل معتبر على الكشوف المالية أو برغم خلوهما من أي أثر على هذه الكشوف، من شانهما ان يكون لهما أثر ايجابي أو سلبي معتبرين على الوضعية المالية المستقبلية لمؤسستنا.
- قمنا بإعلامكم بحالات الغش المعتبرة المرتكبة أو تلك موضع الشك والتي يجب اخذ نتائجها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية.
- قمنا بتطبيق القانون بقدر المستطاع وفي حدود علمنا به.
- كل العمليات او النتائج المالية لأي عقد اتفاقية من المفترض أن تقيد في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة هي مدونة فعلا وينعكس ذلك بشكل صحيح في الكشوف المالية.
- خلال السنة لم تمنح المؤسسة اي قرض أو كفالة، دعم أو سحب على المكشوف على حساب جاري لأي من إداريها.
- لا يوجد اي نزاع مع الإدارة الجبائية أو هيئات الضمان الاجتماعي.
- لم ينتهي إلى علمنا أي حدث جديد من شأنه تهديد استمرارية الاستغلال.

رئيس مجلس الإدارة

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق 580.

المطلب الثالث: انعكاس المعيار الجزائري للتدقيق 700 على الوسط المهني

أولا: تعريف المعيار الجزائري للتدقيق 700

يتطرق هذا المعيار إلى التزام المدقق الخارجي بتكوين رأي حول الكشوف المالية وذلك اعتمادا على تقييم تلك الاستنتاجات المستخلصة من العناصر المقنعة وأدلة الاثبات التي قام المدقق بجمعها كما يتناول شكل ومضمون تقريره الذي يتم اعداده وفق معيار التدقيق الجزائري، وتتمثل الواجبات اللازمة على المدقق من خلال هذا المعيار في:

- أن يكون التعبير عن تقريره غير معدل أي ليس فيها إضافات أو اي تعديلات؛
- تقديم تقرير نهائي عن الكشوفات المالية؛

ويلتزم على المدقق أن يقدم تقريره ويكون ذلك كتابيا ويشمل الاتي:

- عنوان يبين أن المدقق مستقل (خارجي)؛
- المرسل إليه؛
- نص تقديمي يضم ما يلي:
  * تعريف المؤسسة التي تم مراجعتها أو تقديمها.
  * الكشوفات المالية التي قام بتدقيقها.
  * شرح أو توضيح لطريقة المحاسبة المستخدمة من طرف المؤسسة.
  * تاريخ الاقفال والفترات التي تغطيها الكشوف المالية المراجعة.
- شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين؛
- شرح لمسؤولية المدقق؛
- شرح التدقيق؛
- تاريخ تقرير المدقق؛
- عنوان المدقق.

ثانيا: انعكاس المعيار الجزائري للتدقيق 700 على الوسط المهني

تقرير محافظ الحسابات هو ثمرة مجهوداته في تدقيق حسابات المؤسسة و يعتبر حوصلة لكل ما قام به في مراحل مهمته، ويكون في شكل رأي ذو جودة عالية يقدم للأطراف المعنية التي تحتاجه لاتخاذ قراراتها، ولأهميته الكبيرة فقد أصدر المشرع الجزائري العديد من النصوص التشريعية المتعلقة به ومن بينها المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"، حيث تم فيه التطرق إلى تأسيس الرأي وفق شكلين وهما الرأي الغير معدل أو كما سمي في النصوص السابقة بالتقرير بدون تحفظات، وكذلك همش للرأي المعدل (تقرير بتحفظات) الذي سيعالجه المعيار 705 والذي لم يتم إصداره بعد.

جاء المعيار 700 ليبين الحالات التي يمكن لمحافظ الحسابات فيها صياغة رأي معدل أو غير معدل وحدد شكله، كما ذكر واجباته في حالة وجود معلومات إضافية معروضة بالتزامن مع الكشوف المالية، وتم ارفاقه بنموذج لتقرير محافظ الحسابات حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطلوب.

لكن هذا المعيار لم يأتي بأي إضافات أو استحداثات لما هو معمول به في الواقع، ولما جاء به المشرع الجزائري من قبل، فأنواع تقارير محافظ الحسابات عديدة، وقد جاء المشرع بقدر كافي من النصوص التشريعية المتعلقة بمرحلة إعدادها، وكلها تعتبر كافية ومفصلة وهذا ما أدى لمحافظ الحسابات للاستغناء عن المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية".

ثالثا: مطابقة تقرير محافظ الحسابات مع المعيار لجزائري للتدقيق 700

1. تقرير محافظ الحسابات

سنعرض التقرير الذي تحصلنا عليه من طرف محافظ الحسابات الذي أجرينا عنده الدراسة الميدانية كما يلي:

أ. المقدمة:

فيها عرض محافظ الحسابات موضوع التقرير ومحتواه وقدم كلمة الشكر، وفقا للشكل التالي:

الشكل رقم (2-4): مقدمة التقرير

سيدي الرئيس

مجلس إدارة المؤسسة X

سيدي،

وفاءا بالمهمة التي كلفتمونا بها، يشرفنا أن نقدم اليكم تقريرنا عن مراجعة الحسابات للسنة المالية 2020، بالنسبة لميزان المراجعة والبيانات الإدارية الواردة في البيان المالي.

يتكون تقريرنا من ثلاثة أجزاء:

- تقرير التصديق والتقارير الخاصة.
- تعليقات على الحسابات السنوية.
- تعليقات على حسابات التسيير.

لا نزال تحت تصرفكم لتزويدكم بأي معلومات قد ترغبون فيها بشأن محتوى هذا التقرير.

أرجو ان تتقبلوا أطيب تمنياتنا.

تيارت في: xxxx/xx/xx

محافظ الحسابات

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

ب. تقرير المصادقة:

لخص فيه ما توصل اليه من خلال عملية التدقيق، وكان بالشكل التالي:

الشكل رقم (2-5): تقرير المصادقة

سيدي الرئيس

أعضاء الجمعية العامة للمؤسسة X

التقرير العام لمحافظ الحسابات

الحسابات المقفلة في 2020/12/31

المبادئ المحاسبية الأساسية:

1. استقلالية السنوات المالية:

نتيجة هذه السنة المالية مستقلة عن النتيجة المعروضة عليها السنة المالية 2019.

2. مجمع الكيان:

تعتبر المؤسسة كيانا محاسبيا مستقلا منفصلا عن مالكيها.

يجب أن تستند المحاسبة المالية إلى الفصل بين أصول وخصوم ونفقات ودخل الشركة والمشاركين في حقوق الملكية، ويجب أن تأخذ البيانات المالية للشركة في الاعتبار معاملات الشركة فقط، وليس معاملات المالكين.

3. يجب تنفيذ إجراء اغلاق لتجميد التسلسل الزمني وضمان عدم وضوح السجلات.

الدفاتر القانونية والتنظيمية:

- دفتر اليومية العامة الذي يسجل التحركات التي تؤثر على أصول، خصوم، أسهم، نفقات، ودخل المؤسسة، يجب أن يتضمن هذا الدفتر فقط التجميع الشهري للقيود الواردة في دفاتر اليومية المساعدة (مجاميع شهرية لكل دفتر يومية مساعد).
- دفتر الجرد الذي يجب أن يتضمن فقط الميزانية وبيان دخل الشركة.

السياسة المحاسبية والبيانات المالية:

تحفظ حسابات الشركة وفقا لأحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، بشأن نظام المحاسبة المالية.

أساليب المحاسبة بما في ذلك المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات المحددة التي تطبقها الشركة لإنشاء وعرض البيانات المالية يتم تطبيقها بطريقة تنظيمية.

يسمح نظام تنظيم المعلومات المالية من محاسبة الشركة بتقديم بيانات تعكس نظرة حقيقية ونزيهة للوضع المالي والأداء والمخزون في 2020/12/31، هذا النظام:

- ينفذ الأساليب والإجراءات الموحدة.
- يعتمد على منظمة تستوفي متطلبات الاحتفاظ بالمعلومات المعالجة ومراقبتها وجمعها والابلاغ عنها.

الحسابات الافتتاحية:

المعلومات المتعلقة بالسنة المالية السابقة كيفت لضمان قابلية المقارنة بين الفترتين الواردتين في البيانات المالية.

أرصدة الحسابات الافتتاحية ليس بها حلالات شاذة كبيرة.

إدارة شؤون الموظفين:

يكشف فحص هذا القسم عن عدم وجود:

- قسائم الأجور والبيانات التي تبرر مكافآت موظفي الشركة.
- دفتر الأجور.

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

ج. عرض الحسابات السنوية والتعليق عليها:

في هذا الجزء من ملف التقرير قام محافظ الحسابات بعرض الحسابات السنوية ل 2020 والتعليق عليها، بحيث قام بمراجعة كل من جانب الأصول والخصوم وحسابات التسيير، وقام بعرض الأصول وصنفها في جداول إلى أصول جارية وغير جارية، وراجع كل عنصر على حدا، وأعطى بعض الملاحظات التي يجب أخذها بعين الاعتبار، كذلك بالنسبة للخصوم وقام بالتعليق عليها، أما بالنسبة لحسابات التسيير فراجع الأعباء والايرادات، وفي الأخير عرض الاستنتاجات في الخلاصة.

د. الخلاصة:

في هذا الجزء قدم رأيه حول البيانات المالية، وكان كالتالي:

الشكل رقم (2-6): خلاصة تقرير محافظ الحسابات

بالنظر إلى العناية الواجبة التي أكملناها وفقا لتوصيات المهنة ورهنا بالملاحظات الواردة أعلاه، نعتقد أننا في وضع يسمح لنا بالتصديق على البيانات المالية السنوية للمؤسسة X ب 2020/12/31، مع نتيجة ربح **320 080 1دج**، كما هو موضح في الصفحات أدناه مرفقات هذا التقرير.

لقد تحققنا أيضا من صدق المعلومات المتعلقة بالوضع المالي وحسابات الشركة،
يوصى به على وجه السرعة في غضون 21 يوما من الاجتماع العام للشروع في تصحيح الحالات الشاذة، على وجه الخصوص رقم الأعمال المحسوب ومجموع النفقات المحسوبة.

اتصل بمصلحة الضرائب لتقديم البيان الضريبي المصحح مع هذا التقرير ومحضر الاجتماع العام-وثيقة CNRC، إيداع الحسابات الاجتماعية إلى غاية 2021/12/31 (السنة المالية 2020) – في غضون 21 يوما تناسب الجمعية العامة.

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

2. مطابقة تقرير محافظ الحسابات مع المعيار الجزائري للتدقيق 700:

أ. محتوى التقرير وفقا للمعيار 700:

في التالي سنعرض نموذج التقرير المرفق في المعيار 700:

الشكل رقم (2-7): نموذج تقرير المراجع وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق

المدقق المستقل .....

المرسل اليه المناسب.....

لقد قمنا بمراجعه الكشوف المالية المرفقة للشركة" س" بما في ذلك الكشوف التالية بتاريخ إقفال، أو الفترة التي يغطيها التدقيق الميزانية حساب النتائج بيان التغيرات في الأموال الخاصة بكشف سيوله الخزينة والملحق.

مسؤولية المسيرين الاجتماعيين متعلقة بالكشوف المالية.

يعد المسيرون الاجتماعيون مسؤولين عن الإعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي والمالي وكذلك على مراقبه الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خاليه من الاختلالات المعتبرة سواء كانت صادره عن الغش أو ناتجه عن الاخطاء.

مسؤولية المدقق

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

تستوجب منا هذه المعايير الالتزام بالقواعد الأخلاقية تخطيط، وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول للكشوف المالية خاليه من الاختلالات المعتبرة

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

اختيار الاجراءات الموضوعة نابعا الحكم الخاص للمدقق بما في ذلك تقييم مخاطر أن تتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبره سواء كانت صادره عن الغش أو ناتجه عن أخطاء.

بإجراء هذا التقييم للمخاطر يأخذ مدقق بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للكيان والمتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف، وليس بغايه إبداء ا رأي حول فعالية نظام مراقبه داخلي للكيان.

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

نعتبر العناصر المقنعة المجمعة كافيه وملائمه لتأسيس رأينا.

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

برأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 31 ديسمبر ن200 منتظمة وتعرض بصدق وفي جميع جوانبها المعتبرة او تعطي الصورة الوفية الوضعية المالية للمؤسسة" س"

بتاريخ 31 ديسمبر ن200 وكذلك النجاعة المالية والسيولة الخزينة للسنه المالية المقفلة بهذا التاريخ وفقا للنظام المحاسبي المالي.

تقرير حول التزامات قانونيه وتنظيميه اخرى

(محتوى وشكل هذا الجزء من تقرير المدقق يتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به) .

(هوية وتوقيع المدقق)

(تاريخ التقرير)

(عنوان المدقق)

المصدر: المعيار الجزائري لتدقيق 700.

ب. المقارنة بين تقرير محافظ الحسابات والمعيار الجزائري 700:

قمنا بإعداد جدول مقارنة بين النموذجين، وقد بينا فيه أوجه التشابه والاختلاف بينهما في الشكل التالي:

الجدول رقم (2-1): مقارنة بين المعيار الجزائري 700 وتقرير محافظ الحسابات

محتوى التقرير	التقرير وفقا للمعيار 700	تقرير محافظ الحسابات
عنوان التقرير	يشير بوضوح أن التقرير لمدقق مستقل	تقرير محافظة الحسابات المؤسسة X (وضعه في واجهة التقرير)
المرسل إليه	تحديد الجهة المستلمة للتقرير	سيدي الرئيس مجلس إدارة المؤسسة X
الفقرة التمهيدية	فقرة تمهيدية تذكر: - تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية؛ - الكشوف المالية التي تمت مراجعتها؛ - ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته وكذلك معلومات توضيحية أخرى.	شرح الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة في عنصر "السياسة المحاسبية والبيانات المالية" (تقرير المصادقة)
شرح مسؤولية المؤسسة	مسؤولية المسيرين المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وفق للمرجع المحاسبي المطبق، كذلك المراقبة الداخلية	/
شرح مسؤولية المدقق	المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه ووفقا لمعايير التدقيق الجزائرية	/

شرح التدقيق	يشير إلى أن التدقيق هو وضع إجراءات قصد الحصول على العناصر المقنعة، وكذلك إجراءات تقييمه للمخاطر	/
رأي المدقق	برأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 31 ديسمبر ن200 منتظمة وتعرض بصدق وفي جميع جوانبها المعتبرة او تعطي الصورة الوفية الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر ن200، وكذلك النجاعة المالية والسيولة الخزينة للسنه المالية المقفلة بهذا التاريخ وفقا للنظام المحاسبي المالي.	بالنظر إلى العناية الواجبة التي أكملناها وفقا لتوصيات المهنة ورهنا بالملاحظات الواردة أعلاه، نعتقد أننا في وضع يسمح لنا بالتصديق على البيانات المالية السنوية للمؤسسة X ب 2020/12/31، مع نتيجة ربح **320 080 1دج**، كما هو موضح في الصفحات أدناه مرفقات هذا التقرير. لقد تحققنا أيضا من صدق المعلومات المتعلقة بالوضع المالي وحسابات الشركة.
تاريخ التقرير	على المدقق تأريخ تقرير التدقيق بوضع تاريخ لا يكون سابق لتاريخ جمعه للعناصر المقنعة	تيارت ب xxxx/xx/xx (وضعه في صفحة المقدمة)
عنوان المدقق	يشير المدقق إلى العنوان الذي يمارس فيه نشاطه	تعاونية أول نوفمبر تقسيم 154 رقم 02-تيارت (وضعه في واجهة التقرير مع كافة معلوماته الشخصية)

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات والمعيار الجزائري للتدقيق 700.

من خلال الجدول نلاحظ أنه توجد نقائص بتقرير محافظ الحسابات حيث:

- لا يتوفر فيه تعريف للكيان؛
- لم يشرح مسؤولية المؤسسة المتمثلة في اعداد الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق، وإعداد نظام الرقابة الداخلية؛
- لم يشرح مسؤولياته المتمثلة في التعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه؛
- لم يحدد المعايير التي اعتمد عليها؛
- لم يشرح عملية التدقيق والإجراءات التي قام بها قصد الحصول على العناصر المقنعة.

غير ذلك توافق تقرير محافظ الحسابات مع المعيار الجزائري للتدقيق 700 في العناصر الأخرى المتمثلة في:

- عنوان التقرير؛
- المرسل إليه؛
- الفقرة التمهيدية؛
- رأي المدقق؛
- تاريخ التقرير؛
- عنوان المدقق.

ورغم النقائص التي تضمنها من حيث الشكل إلا أن مضمونه كان ثري بالمعلومات القيمة، ما يساعد إدارة المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات.

ومما سبق يمكن أن نقترح بعض التوصيات التي من شأنها تحسين تقرير محافظ الحسابات وتتمثل في النقاط التالية:

- يجب أن يقدم تعريف للمؤسسة محل التدقيق؛
- يجب عليه أن يذكر مسؤولية الإدارة ومسؤوليته لتفادي أي سوء تفاهم؛
- يجب أن يذكر نوع المعايير التي اعتمد عليها في عملية التدقيق (المعايير المتعارف عليها، معاير التدقيق الجزائرية، معايير التدقيق الدولية).

المبحث الثالث: عرض وتحليل عناصر المقابلة

في هذا المبحث سنعرض عناصر مقابلتنا مع محافظ الحسابات، ونحلل الأجوبة التي تحصلنا عليها، والتي تخص موضوع دراستنا.

المطلب الأول: عرض عناصر المقابلة

المقابلة واحدة من أهم أدوات جمع البيانات وهي أنواع، سنتعرف عليها، ثم نعرض مضمون المقابلة مع محافظ الحسابات.

أولا: تعريف المقابلة

هي محادثة أو حوار يدور بين الباحث والمبحوث فيه قصد الحصول على معلومات لها علاقة بموضوع الدراسة، وتتم المحادثة عبر طرح مجموعة من الأسئلة يتطلب الإجابة عليها من الشخص المعني بالبحث، وهي أنواع:

1. **المقابلة الفردية:**

تتم بين الباحث وشخص واحد، وهي من أكثر المقابلات استخداما في البحوث.

2. **المقابلة الجماعية:**

تتم بين الباحث وعدة أشخاص، ويتميز هذا النوع بتعدد المعلومات ووجهات النظر.

3. **المقابلة الحرة:**

يتميز هذا النوع بالمرونة حيث لا يعتمد على أسئلة محددة مسبقا، بل يعتمد فهم الباحث للموضوع وعلى قدرته على إدارة الحوار، والأسئلة تكون مفتوحة.

ثانيا: مضمون المقابلة

من خلال زيارتنا الميدانية لمكتب محافظ الحسابات السيد مجاهد محمد عبد المجيد، قمنا باتباع أسلوب المقابلة الحرة، وكانت الأسئلة والأجوبة كالتالي:

س1) ماهي الشهادة العلمية التي تحصلت عليها؟

- شهادة ليسانس في المحاسبة–نظام كلاسيكي.

س2) ما هو تعريفك للتدقيق الخارجي؟

- التدقيق الخارجي هو عملية فحص بيانات مؤسسة والتحقق من صحتها وابداء الرأي حولها في شكل تقرير.

س3) ما هو تعريفك لمحافظ الحسابات؟

- هو كل شخص يمارس تحت مسؤوليته مهمة الفحص والمصادقة على حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها للقوانين المعمول بها.

س4) هل لديك معرفة بمعايير التدقيق الجزائرية؟

- نعم، أنا على اطلاع بها وبآخر الإصدارات، كما أظن أنه سيتم اصدار معايير أخرى في الأشهر القليلة القادمة.

س5) هل يوجد فرق بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية؟

- لا، لا يوجد فرق، خصوصا في مضمونهما كون المعايير الجزائرية مستوحاة من المعايير الدولية.

س6) ما رأيك في طريقة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق؟

- أظن أنه توجد عشوائية في إصدارها، حيث يوجد معيار كان لابد وأن يصدر هو الأول، لكن لم يتم ذلك لحد الآن، وهو المعيار 200 الذي يحدد الأهداف العامة للتدقيق الخارجي، وأدائه وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، وتعريف هذه المعايير وتبيين طريقة استعمالها.

س7) هل العمل بمعايير التدقيق الجزائرية إجباري أم اختياري؟

- لا، ليس إجباري لعدم وجود قانون يفرض العمل بها، وكذلك لعدم اكتمالها بعد.

س8) هل جميع المهنيين على دراية بالمعايير الجزائرية؟

- أظن أن محافظي الحسابات حديثي الممارسة للمهنة مثلي على اطلاع بها، اما القدامى لا يهتمون بها وإن كانت لهم معرفة بها فهي سطحية، لأنهم يعتمدون على المعايير الدولية.

س9) ما الذي تسعى إليه الجزائر من خلال إصدار هاته المعايير؟

- تسعى الجزائر إلى مواكبة التطورات على المستوى الدولي في مجال التدقيق، وتحسين واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر بتوفير مرجع يسترشد به المدقق لتأدية عملية التدقيق بجودة عالية.

س10) هل تطبيق هذه المعايير يؤدي إلى جعل تقرير محافظ الحسابات أكثر جودة؟

- نعم، كون هاته المعايير توفر له طرق جمع العناصر المقنعة وكافة المعلومات التي يحتاجها للخروج برأي فني ذو جودة عالية.

س11) هل تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق حلا مناسبا لتحسين واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟

- نعم، ولكن ليتم ذلك يجب إصدار باقي المعايير، وإجراء دورات تدريبية للتعريف بها وطرق استخدامها، وتقديم شرح مفصل لها.

س12) ماذا يفعل محافظ الحسابات في حالة غياب المعايير الجزائرية الأخرى؟

- في هذه الحالة يعتمد على المعايير الدولية للتدقيق، فالمعايير الجزائرية الحالية لا توفر المنهجية الكاملة لعملية التدقيق.

س13) ماهي انتقاداتك لمعايير التدقيق الجزائرية؟

- يوجد بها بعض النقائص، فهي تفتقر للتفسيرات عكس المعايير الدولية، وكذلك هناك بعض المعايير تم التهميش فيها لمعايير أخرى لم تصدر بعد.

س14) ماهي القيمة المضافة لهذه المعايير بالنسبة لمحافظ الحسابات؟

- أظن أن قيمتها المضافة تتجلى في أنها توفر الحماية لمحافظ الحسابات، فهي توفر الأدوات والاثباتات القانونية التي يثبت بها أعماله، وطرق جمعه للمعلومات، الأمر الذي يعزز من استقلاليته وكذلك يسهل مهمة التدقيق، والاعتماد عليها يقلل التفاوت في الأداء بين المهنيين.

س15) إصدار هاته المعايير يساهم في تكوين المدققين الجزائريين لتدقيق المؤسسات العالمية؟

- هذا هو الهدف المرجو منها، لكن لا يمكن ذلك كون أغلبية المؤسسات المتواجدة في الجزائر مؤسسات صغيرة ومتوسطة.

س16) كيف توظف هذه المعايير في مراحل عملية التدقيق؟

- ليس بالضرورة أن يعتمد محافظ الحسابات على جميع المعايير في عملية التدقيق، وإنما يوظفها حسبت احتياجاته، والمؤسسة محل التدقيق، ومراحل مهمته، ففي المرحلة الأولى مرحلة الاتفاق يعتمد على المعيار 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" لتحديد كافة الشروط، المسؤوليات والأتعاب في رسالة المهمة.
- ثم في مرحلة التخطيط يعتمد على المعيار 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" وذلك لوضع خطة واضحة عن المهمة، وكذلك إذا كانت المؤسسة ناشطة منذ مدة وليست جديدة فيوظف المعيار 510 "مهام التدقيق الأولية والأرصدة الافتتاحية" للتأكد من صحة أرصدة السنة الماضية، والمعيار 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" لتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- وفي مرحلة جمع العناصر المقنعة فيستعين بالمعيار 500 "العناصر المقنعة"، المعيار 505 "التأكيدات الخارجية" والمعيار 580 "التصريحات الكتابية" وذلك لجمع كافة الأدلة التي يحتاجها للخروج برأي فني ذو جودة عالية.
- وأخيرا في مرحلة تأسيس الرأي يوظف المعيار 700.

س17) ما رأيك في المعيار 700 "تأسيس الرأي"؟

- شخصيا أعتمد على المنهجية القديمة، فالمعيار 700 يتكلم عن نوع واحد من أنواع تقارير محافظ الحسابات، وهو الرأي غير المعدل (بدون تحفظ)، وقد همش لنوع آخر وهو الرأي المعدل في المعيار 705 الذي لم يصدر لحد الآن وهذا من سلبيات المعيار. وبالنسبة لتقارير محافظ الحسابات فهي عديدة، قد فصل فيها المشرع الجزائري من قبل، ويمكنك معرفتها وأشكالها وآجال تسليمها بالاطلاع على القانون 10-01 وما تبعه من مراسيم تنفيذية وقرارات.

س18) في رأيك ما الذي يجب فعله لتطوير مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟

- يجب تطوير القوانين والنصوص التشريعية، وكذلك تطوير المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة في الجزائر.

المطلب الثاني: تحليل عناصر المقابلة

بعد إجراءنا للمقابلة مع محافظ الحسابات وإجابته على أسئلتنا، توصلنا إلى أن:

الجزائر تسعى لتحسين واقع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي من خلال مواكبة التطورات على المستوى الدولي، وذلك بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، والتي جاءت مكملة لمعايير الأداء المهني، وقدمت مجموعة من الإضافات للوسط المهني، ودورها الفعال في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات وذلك بتوفير طرق جمع كافة الاثباتات التي يحتاجها.

لكنها مازالت بحاجة إلى تحديثات لوجود بعض النقائص بها كالتفسيرات، ويجب إصدار باقي المعايير الجزائرية في أسرع وقت وبطريقة منظمة وبدون عشوائية، ووجوب تنظيم دورات تدريبية للتعريف بهذه المعايير، وذلك للمساهمة في رفع كفاءة الأداء المهني لمحافظ الحسابات، وكذلك يجب إصدار قانون يفرض العمل بها وذلك لتوحيد الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر.

الخلاصة:

من خلال قيامنا بإجراء دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات السيد مجاهد محمد عبد المجيد، وإجراء مقابلة شخصية معه والحصول على الوثائق اللازمة، تعرفنا على انعكاس المعايير الجزائرية للتدقيق على الوسط المهني ومدى أثرها على تنظيم الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر، وكذلك دورها الفعال في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات.

الخاتمة العامة

الخاتمة:

من خلال تناولنا لموضوع انعكاسات معايير التدقيق الجزائرية على تنظيم الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي، حاولنا معالجة إشكالية البحث والتي تدور حول أثر تبني معايير التدقيق الجزائرية على مهنة التدقيق الخارجي.

وللإجابة عن الإشكالية قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين فصل نظري وفصل تطبيقي، حيث تناولنا في الدراسة النظرية كل ما يتعلق بمهنة التدقيق الخارجي وواقعها في الجزائر وأهم المراحل التي مرت بها، وكذا التطرق لمهنة محافظ الحسابات، وكذلك معايير الأداء المهني، ثم تطرقنا إلى كل اصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق وأهم الإضافات التي جاءت بها للوسط المهني، ومن خلال هذا الفصل تبين لنا أن عملية التدقيق الخارجي هي عملية منظمة يهدف من خلالها محافظ الحسابات للخروج برأي فني محايد حول صحة وعدالة التقارير المالية للمؤسسات، وقد مرت هذه المهنة في الجزائر بعدة مراحل في تطورها وأهمها مرحلة صدور القانون 10-01 ومرحلة صدور معايير التدقيق الجزائرية.

أما الدراسة التطبيقية فتمثلت في دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، فقمنا بالتعرف على المكتب، وأجرينا مقابلة مع محافظ الحسابات الذي شرح لنا انعكاس المعايير على الوسط المهني وزودنا بالوثائق اللازمة، ومن خلال هذا الفصل تعرفنا على أثر معايير التدقيق الجزائرية على تنظيم الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر، وكذلك دورها الفعال في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات.

وبعد معالجتنا لمختلف جوانب دراستنا من الجانب النظري والتطبيقي توصلنا لمجموعة من النتائج للتحقق من الفرضيات، وسنعرض النتائج العامة، التوصيات المقترحة وآفاق الدراسة.

اختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** صحيحة باعتبار أن معايير التدقيق الجزائرية تمثل مرجع يسترشد به المدقق لتأدية عملية التدقيق بجودة عالية والاعتماد عليها يقلل التفاوت في الأداء بين المهنيين، كذلك تعزز من استقلالية المدقق الخارجي وتسهل مهمة التدقيق.
- **الفرضية الثانية:** صحيحة لأن معايير التدقيق الجزائرية توفر لمحافظ الحسابات كافة طرق جمع العناصر المقنعة وكل ادلة الاثبات التي يحتاجها للخروج برأي فني ذو جودة عالية.

النتائج العامة:

من خلال دراستنا توصلنا إلى مجموعة من النتائج نذكرها في النقاط التالية:

- للارتقاء بمهنة التدقيق الخارجي قامت الجزائر بإصدار معايير التدقيق الجزائرية؛
- معايير التدقيق الجزائرية هي مرجع يسترشد به المهنيون لتأدية عملية التدقيق بجودة عالية ولتجنب الأخطاء؛
- تعزز معايير التدقيق الجزائرية من استقلالية محافظ الحسابات ما يسهل عليه مهمة التدقيق؛
- من سلبيات معايير التدقيق الجزائرية العشوائية في إصدارها وعدم وجود قانون يفرض العمل بها؛
- اعتماد محافظ الحسابات على معايير التدقيق الجزائرية يحميه من الوقوع في الاختلافات مع المؤسسة محل التدقيق حول مسؤولياتهما وكذلك أتعابه، وهذا ما تطرق له المعيار 210؛
- المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية" يعتبر استحداث وإضافة جديدة نظمت مهمة التدقيق الخارجي؛
- أفرزت دراستنا لتقرير محافظ الحسابات على أنه يتطابق مع المعيار الجزائري للتدقيق 700 من حيث المضمون، لكن توجد به نقائص من حيث الشكل؛
- تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية يسمح له بإعداد تقرير ذو جودة عالية؛
- نجاح وتطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر متوقف على درجة تطبيق هذه المعايير.

التوصيات المقترحة:

على ضوء النتائج المتوصل إليها نضع الاقتراحات التالية:

- وجوب إجراء دورات تدريبية للتعريف بمعايير التدقيق الجزائرية وكيفية تطبيقها؛
- ضرورة إصدار قانون يفرض العمل بهذه المعايير؛
- وضع دليل يوضح منهجية توظيف هذه المعايير في عملية التدقيق؛
- يجب على المجلس الوطني للمحاسبة إصدار المعايير التي تم التهميش لها، والمعايير المتبقية؛
- يجب اتباع المعايير بتفسيرات تساعد المدققين على الفهم الحسن لها؛
- يجب على المدققين الاطلاع الدائم على آخر الإصدارات.
- اصدار قانون يفرض العمل بنموذج موحد لتقرير محافظ الحسابات.

آفاق الدراسة:

سنقترح مجموعة من المواضيع التي يمكن تناولها مستقبلا كالتالي:

- مدى التزام محافظي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛
- الإصدارات المكملة لمعايير التدقيق الجزائرية؛
- دور معايير التدقيق الجزائرية في تكوين محافظ الحسابات الجزائري لتدقيق المؤسسات العالمية.

قائمة المصادر والمراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

1. الكتب:

- عصام الدين محمد متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2009.
- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005.
- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، ا الأردن، عمان، لطبعة الثالثة، 2006.

2. الأطروحات والرسائل:

- حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجستير، قسم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.
- حليمي نبيلة، **معايير التدقيق الجزائرية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية**، دكتوراه علوم التسيير، الجزائر3، 2022.

3. المقالات العلمية:

- حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد، **المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد11، العدد2، 2022.
- شراد صابر، **مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد6، العدد2، 2021.
- حمزة ضويفي، عنون فؤاد، **مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA**، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد2، العدد1، 2020.
- جميلة مروان، عمر محي الدين محمود، **القيمة المضافة لمعايير التدقيق الجزائرية في الوسط المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر**، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد06، العدد02, 2020.

4. القوانين والمراسيم:

- القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010.
- مقرر رقم 103/spm/94، المؤرخ في 1994/02/02، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.
- القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2017/03/07، المحدد لقائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية، بتاريخ 2017/07/30، العدد45.
- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2017/03/07، المحدد لعدد وطبيعة ومعامل وبرنامج الاختبارات وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية، بتاريخ 2017/07/30، العدد45.
- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2017/03/07، المحدد لكيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية، بتاريخ 2017/07/30، العدد45.
- المرسوم التنفيذي 11-24، المادة12، المؤرخ في 27-01-2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، بتاريخ 02-02-2011.
- المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (210،505،560،580)، ووزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.
- المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (300،510،500،700)، ووزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.
- المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (520،570،610،620)، ووزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.
- المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (230،501،530،540)، ووزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

-Gadour.I ،**contribution à l'étude de la qualité de l'audit: une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs** ،thèse de doctorat ،université de recherche Paris Sciences et Lettre ،Sciences de gestion ،France

-Zaafrane Mansouria ،**L'efficacité du commissariat aux comptes en vertu de l'application des norms ISA** ،Revue Finance & marches ،Volume 3 ، Numéro 2, 2016

ثالثا: مواقع الانترنت

- http://www.cnc.dz/presentation.asp

الملاحق

الملحق رقم 01: رسالة المهمة

الأستاذ: مجاهد محمد عبد المجيد
محافظ حسابات / خبير قضائي اختصاص محاسبة
تعاونية أول نوفمبر تقسيم 154 رقم 02-تيارت
الهاتف: 0660489838 / medjahed_abdelmajid@yahoo.com

موجه إلى المدير العام للمؤسسة XXXX

سيدي،

في إطار عهدة محافظ حسابات لكيانكم، أؤكد أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنوات 2020-2021-2022.

1. هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية

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

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

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

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

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

2. مسؤولية محافظ الحسابات

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

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

3. مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للكيان

أذكركم أن إعداد الكشوف المالية السنوية لكيانكم يقع على عاتق المسؤولين الاجتماعيين،

وهذه المسؤولية تستلزم:

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

المسيرون الاجتماعيون ملزمون كذلك ب:

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

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

4. مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي:

جويلية 2020: تحديد وضعية الحسابات الى 30 جوان 2020، ومتابعة تحفظات محافظ الحسابات لسنة 2019

سبتمبر 2020: اعداد وتقديم تقرير بالنيابة

ديسمبر 2020: الاشراف على عمليات الجرد

مارس 2021: اقفال السنة المالية 2020/12/31 واعداد تقرير محافظ الحسابات

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

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

سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية للكيان.

ستتم مساعدتي في مهمتي من طرف: **مدقق المكتب XXXX**

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

5. رسالة التأكيد

تجنبا لكل خطر نسيان معلومة مهمة وتأكيد عدد من التصريحات المجمعة أثناء المهمة، سأطلب من الإدارة عند نهاية أعمال التدقيق رسالة تأكيد، هذه الرسالة ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات كيانكم اتجاه الغير

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

6. الأتعاب

لقد اتفقنا على تحديد أتعابي ب XXXXXدج خارج الرسم والنفقات.

وفقا لرزنامة المهمة فإن أتعابي ستتم فوترتها كالتالي:

يتم التسديد بمجرد وضع مذكرة الاتعاب لدي مصالحكم

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

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

تقبلوا مني، سيدتي/سيدي، خالص عبارات التقدير والاحترام.

الملحق رقم 02: نموذج رسالة الإدارة

VI - الملحق

نموذج رسالة الإدارة

(رسالة تأكيد حول الحسابات السنوية)

مثال: مهمة محافظة الحسابات

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

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

(ترجع إلى محافظ الحسابات على ورق برأسية الشركة)

السّيد.....

محافظ حسابات

(العنوان)

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

- صافي الميزانية.....دج

- النتيجة الصافية للسنة.....دج

- مبلغ التكاليف و النتائج، الصافية من الضرائب، المسجل في حساب ترحيل من حديد .....دج

و الذي يهدف إلى إبداء رأي حول مصداقية و انتظام و الصورة المطابقة للكشوف المالية.

باعتبارنا مسؤولين عن المؤسسة.....، عن إعداد الكشوف المالية مع وضع نظام المراقبة الداخلية و بعد أن قمنا بطلب المعلومات التي اعتبرناها ضرورية حتى نتمكن من إصدار التصريحات الكتابية، و نؤكد لكم، فيما يلي، و بنية صادقة و على قدر علمنا، المعلومات و التأكيدات التي قدمت لكم في إطار مهمتكم:

- تم إعداد الكشوف المالية على مسؤوليتنا قصد تقديم الوضعية المالية و النتيجة، بشكل منتظم و نزيه و طبقا للمعايير الجزائرية للمحاسبة.

- قمنا بتصور و وضع حيز التنفيذ عمليات مراقبة تهدف إلى تفادي و كشف الأخطاء و الغش.

- لم تنتهي إلى علمنا أية نقائص في نظام المراقبة الداخلية أو ضعف من شأنهم أن يؤثروا بشكل معتبر على الكشوف المالية.

5

- لا توجد أية اختلالات سيكون لها أثر معتبر على الكشوف المالية في مجملها.

- إلى يومنا هذا، لم ينته إلى علمنا أي من الأحداث ، غير تلك التي تم أخذها بعين الاعتبار، وقع منذ تاريخ إقفال الحسابات و الذي قد يتطلب إحداث تعديلات في الحسابات أو أي علامة في الملحق.

- لم ينته إلى علمنا، إلى تاريخ اليوم، أي حدث أو أية صفقة يمكن لهما أن يؤثرا بشكل معتبر على الكشوف المالية أو، برغم خلوهما من أي أثر على هذه الكشوف، من شأنهما أن يكونا لهما أثر ايجابي أو سلبي معتبرين على الوضعية المالية المستقبلية لمؤسستنا،

- قمنا بإعلامكم بحالات الغش المعتبرة المرتكبة أو تلك موضع الشك، و التي يجب أخذ نتائجها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية،

- قمنا بتطبيق القانون بقدر المستطاع و في حدود علمنا به،

- كل العمليات و/أو النتائج المالية لأي عقد/اتفاقية من المفترض أن تقيد في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة، هي مدونة فعلا و ينعكس ذلك بشكل صحيح في الكشوف المالية،

- خلال السنة، قامت المؤسسة:

(أ) إبرام اتفاقيات نظامية مع الإداريين:

-.....

-.....

(ب) لم تبرم أية اتفاقية.

- خلال السنة، لم تمنح المؤسسة أي قرض، كفالة، دعم أو سحب على المكشوف على حساب جاري لأي من إداريها.

- لا يوجد أي نزاع مع الإدارة الجبائية أو هيئات الضمان الاجتماعي.

- لم ينته إلى علمنا أي حدث جديد من شأنه تهديد استمرارية الاستغلال.

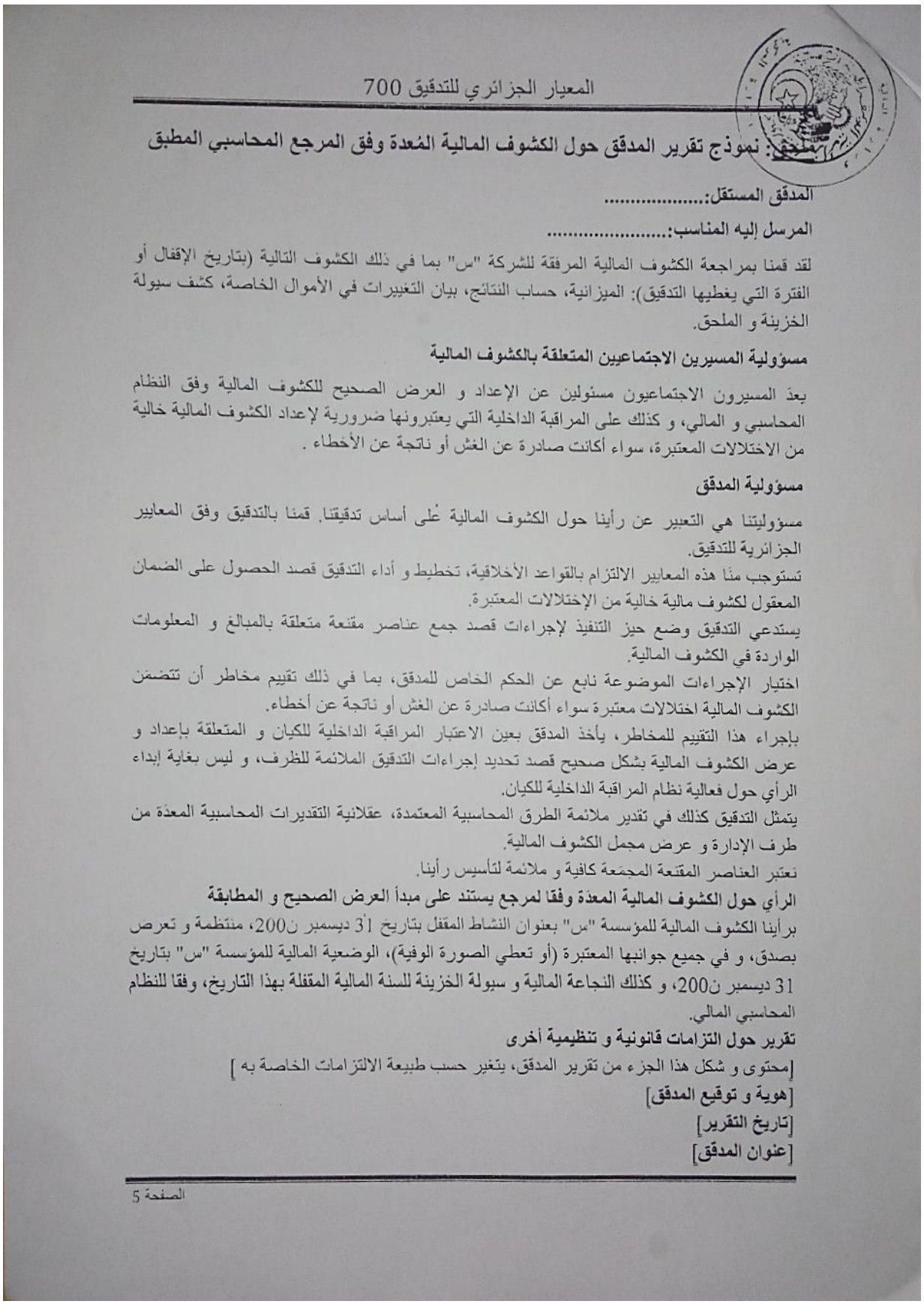
- الخ.....

(أي مسائل أخرى قد يعتبرها المدقق ضرورية)

المسيرين أو رئيس مجلس الإدارة.

6

الملحق رقم 03: نموذج التقرير وفق المعيار 700



المعيار الجزائري للتدقيق 700

الملحق: نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المُعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق

المدقق المستقل:.....

المرسل إليه المناسب:.....

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

مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية

يعد المسيرون الاجتماعيون مسئولين عن الإعداد و العرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي و المالي، و كذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء .

مسؤولية المدقق

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

تستوجب منّا هذه المعايير الالتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط و أداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الإختلالات المعتبرة.

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

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

بإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ المدقق بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للكيان و المتعلقة بإعداد و عرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف، و ليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام المراقبة الداخلية للكيان.

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

نعتبر العناصر المقنعة المجمّعة كافية و ملائمة لتأسيس رأينا.

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

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

تقرير حول التزامات قانونية و تنظيمية أخرى

[محتوى و شكل هذا الجزء من تقرير المدقق، يتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به]

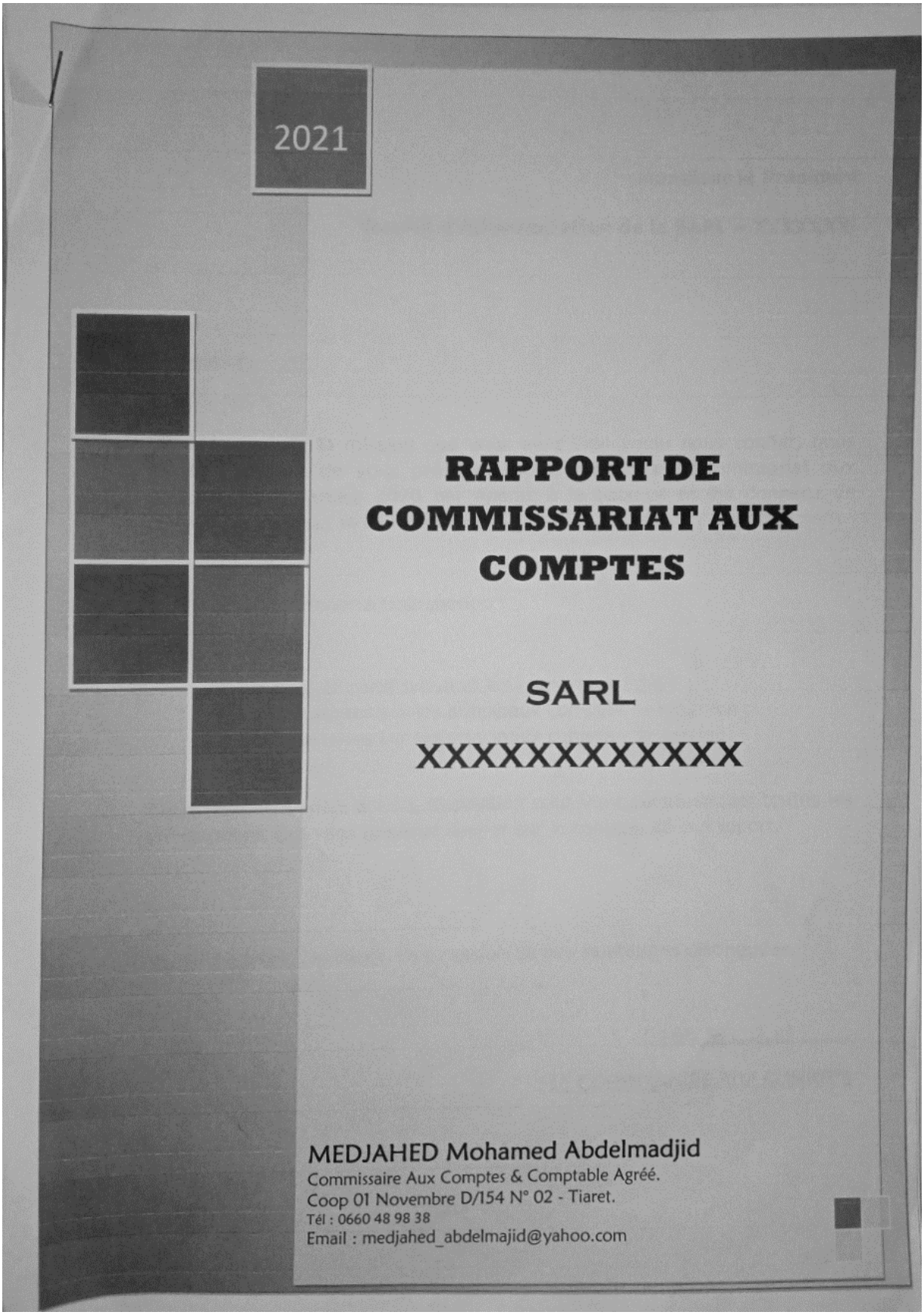
[هوية و توقيع المدقق]

[تاريخ التقرير]

[عنوان المدقق]

الصفحة 5

الملحق رقم 04: تقرير محافظ الحسابات



Monsieur le Président

Conseil d'Administration de la SARL – XXXXXXX-

Monsieur,

En exécution de la mission que vous avez bien voulu nous confier, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport de commissariat aux comptes de l'exercice 2020 par apport à la balance et les données de gestion figurant sur le bilan financier.

Notre rapport comporte trois parties :

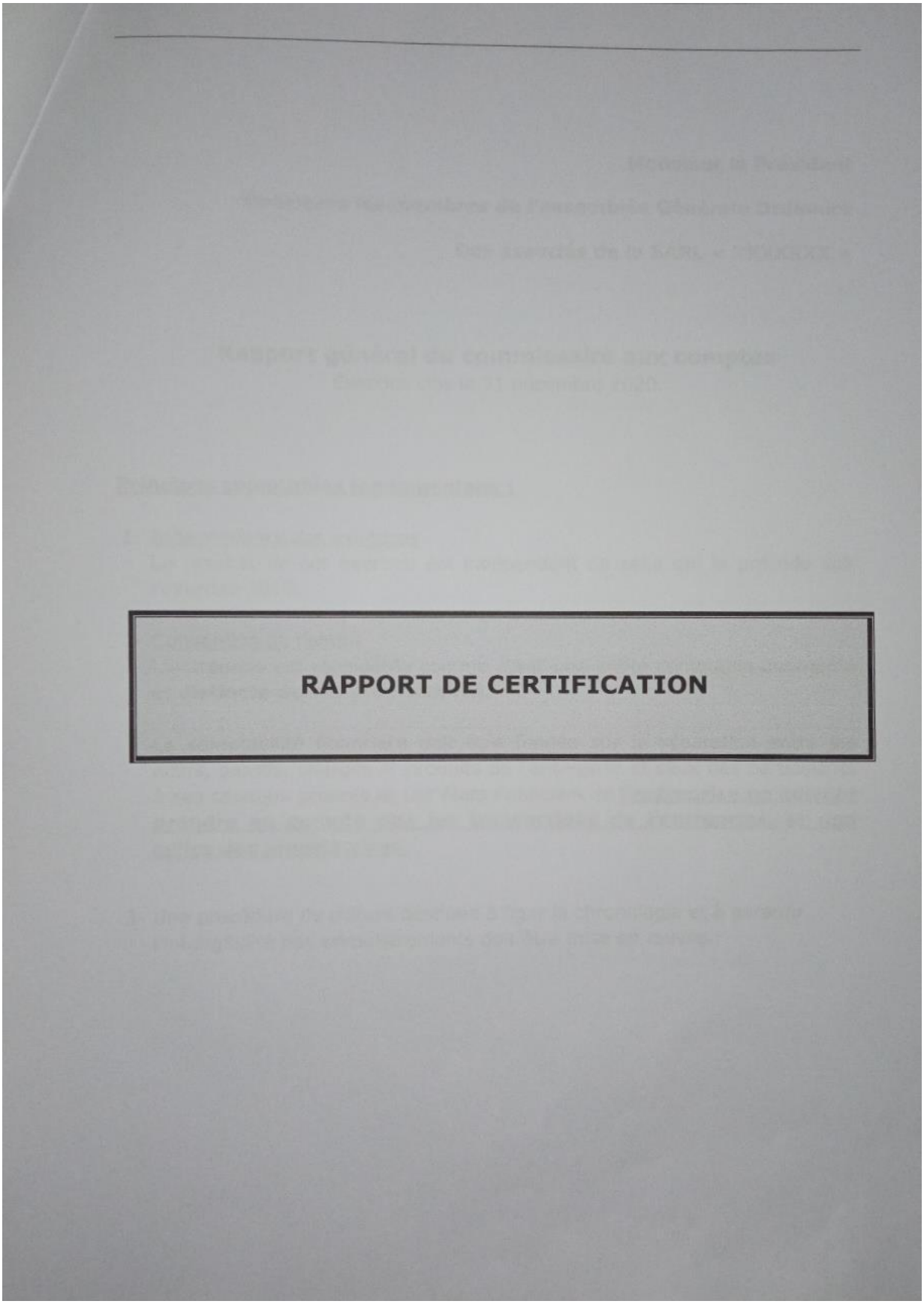
- Rapport de certification et les rapports spéciaux ;
- Commentaires sur les principaux comptes de situation ;
- Commentaires sur les principaux comptes de gestion.

Nous restons à votre entière disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous pourriez désirer sur le contenu de ce rapport.

Veuillez agréer, Monsieur, l'expression de nos salutations distinguées.

Tiaret, le ...../..../.....

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES


RAPPORT DE CERTIFICATION

Monsieur le Président

Messieurs les membres de l'assemblée Générale Ordinaire

Des associés de la SARL « XXXXXXX »

Rapport général du commissaire aux comptes

Exercice clos le 31 décembre 2020.

Principes comptables fondamentaux :

1- Indépendance des exercices
Le résultat de cet exercice est indépendant de celui qui le précède soit l'exercice 2019.

2- Convention de l'entité
L'entreprise est considérée comme étant une entité comptable autonome et **distincte de ses propriétaires.**

La comptabilité financière doit être fondée sur la séparation entre les actifs, passifs, charges et produits de l'entreprise et ceux des participants à ses capitaux propres et Les états financiers de **l'entreprise ne doivent prendre en compte que les transactions de l'entreprise, et non celles des propriétaires.**

3- Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements doit être mise en œuvre.

Livres légaux et réglementaires :

Mettre à jour :

- Le livre journal (ou journal général) qui enregistre les mouvements affectant les actifs, passifs, capitaux propres, charges et produits de l'entreprise, ce livre journal ne doit comprendre que la centralisation mensuelle des écritures portées sur les journaux auxiliaires (totaux mensuels de chaque journal auxiliaire).

- Le livre d'inventaire qui doit reprendre Uniquement le bilan et le compte de résultat de l'entreprise.

Méthodes comptables et états financiers

La comptabilité de l'entreprise est tenue conformément aux dispositions de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007, portant le système comptable financier.

Les méthodes comptables dont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliquées par l'entreprise pour l'établissement et la présentation de ses états financiers, **sont appliquées de façon réglementaire.**

Le système d'organisation de l'information financière, à partir de la comptabilité de l'entreprise, permet de présenter des états reflétant une image fidèle de la situation financière, de la performance et de la trésorerie au 31/12/2020, ce système :

- Met en œuvre des méthodes et des procédures normalisées,
- S'appuie sur une organisation répondant aux exigences de tenue, de contrôle, de collecte et de communication des informations traitées.

Comptes de réouvertures

Les informations de l'exercice précédent sont adaptées afin d'assurer au niveau des états financiers la comparabilité entre les deux périodes.

Les soldes des comptes de réouverture ne comportent **aucune** anomalie significative

Gestion du Personnel :

L'examen de ce compartiment relève l'absence :

- Des fiches et états de paies justifiants les rémunérations du personnel de la société.
- Le livre de paie

Examen des comptes :

1- Actif

1-1 Actifs non courant :

Le poste des actifs non courant affiche au 31/12/2020 une valeur de 7 587 570 da détaillé comme suit :

RUBRIQUES	MONTANTS		EVALUATION	
Autres immobilisation corporelles	3 283 109	3 283 109	-	0%
Immobilisations en cours		1 744 337	1 744 337	100%
Prets et autres actifs financiers non courants	3 258 147	3 258 147	-	0%
Total des Immobilisation Brutes	6 541 256	8 285 593	1 744 337	27%
Ammortissement	54 713	689 023	634 310	1159%
Total des Immobilisation Nettes	6 486 543	7 596 570	1 110 027	17%

Le compte des prêts et autres actifs non courants n'a subi aucun changement par rapport à l'exercice présidentes.

1-2 Actifs courant :

Le poste des actifs non courant affiche au 31/12/2020 une valeur de 110 931 842 da détaillé comme suit :

RUBRIQUES	MONTANTS		EVALUATION	
Stocks et encours	7 609 322	66 125 153	58 515 831	769%
Clients	2 872 310	12 892 660	10 020 350	100%
Autres débiteurs	15 261 192	13 975 168	- 1 286 024	-8%
Impots et assimilés	1 230 187	15 024 988	13 794 801	1121%
Trésorerie	5 142 161	2 913 871	- 2 228 290	-43%
Total des actif courants Nettes	32 115 172	110 931 840	78 816 668	245%

Une hausse importante des stocks et encours par rapport à l'exercice présidentes (des sorties de stocks non comptabilisés) un écart négatif entre les inventaires physique et comptable.

NB : prendre acte pour régulariser cette situation avant de **déposer le bilan rectificatif.**

Une hausse importante des créances clients par rapport à l'exercice présidentes.

NB : prendre acte pour recouvrer les créances.

Le compte impôts et assimilés représente la TVA sur achats à récupérer.

Trésorerie

Banque :

Absence totale des états de rapprochement des comptes bancaire arrêtés 31/12/2020de la société.

Néanmoins Les attestations des soldes des comptes bancaires au 31/12/2010 **ne nous ont pas été remises**.

La Caisse :

Les mouvements de la caisse de la société doivent être consignés dans un brouillard de caisse tenu à jour, coté et paraphé par l'administration.

Fiscalité et Parafiscalité :

Nous avons entrepris des recoupements entre les déclarations mensuelles G50 et l'ensemble des états et supports d'informations comptables.

Le montant de la **TAP** des G50 correspondant avec le chiffre d'affaire figurant au CR.

Mais les vérifications effectuées sur place nous a permis de constater un **écart positif** entre le totale des recettes encaissées et enregistrées dans le relevé bancaire durant la période allant du 01/01/2020 au 31/12/2020 et le chiffre d'affaire déclaré dans les séré **G50** et le **CR**

Cet écart est de 20 000 000.00 DA - **Risque Fiscal Majeur**-

Recommandation

Prendre contact avec l'administration fiscale compétente (CDI Tiaret) pour rectifier le chiffre d'affaire dans les meilleurs délais (disposition de la loi de finance 2009).

2- LE PASSIF

2-1 Capitaux Propres :

Au 31/12/2020 les capitaux propres affichent un solde créditeur de **24 002 816 DA**

Capitaux propres	Mouvement		Variations	%
	N-1	N		
Capital emis	22 000 000	22 000 000	-	0%
Primes et reserves		3 150 870	3 150 870	100%
Resultat net	3 150 870	1 312 308	- 1 838 562	-58%
Report a nouveau	- 2 460 362	- 2 460 362	-	0%
TOTAL	**22 690 507**	**24 002 815**	**1 312 308**	**6%**

« **Capital Social** » pour un montant de 22 000 000.00 DA

« **Résultat de l'exercice** »le solde de compte renferme le Résultat Net bénéficiaire de l'exercice 2020 qui s'élève à 1 312 308DA

2-2 Passifs Courants

Au 31/12/2020, le poste des passifs courants affiche un montant **94 516 596 DA,** évolué comme suit :

Rubriques	Montant		Evolution	%
	N-1	N		
Fournisseurs et comptes rattachés	11 943 368	37 990 878	26 047 510	218%
Impots	773 731	5 908 803	5 135 072	664%
Autres Dettes	3 194 110	50 598 171	47 404 061	1484%
Trésorerie passif		18 742	18 742	100%
TOTAL	15 911 210	94 516 596	78 605 385	494%

Fournisseurs et comptes rattachés : s'élève à un montant de 37 990 878 da il est recommandé de prendre contact avec les fournisseurs pour procéder a aux règlement des dettes constatées

Examen du compte de résultat

- **L'**entreprise **SARL** « XXXXXXX » a réalisé un bénéfice de **1 312 308 DA** durant l'exercice 2020, ce résultat découle des opérations suivantes :

Charges : 133 763 259 DA

Produits : 135 075 567 DA

Soit un bénéfice de : 1 312 380 DA

COMPTES DE CHARGES.

Les charges de l'exercice comprennent :

- **Les achats de marchandises vendus pour un montant de : 129 274 684 DA**
- **Rémunération intermédiaire : 50 000 DA**
- **Publicité : 30 110 DA**
- **Déplacement et mission : 69 311 DA**
- **Autres service : 246 946 DA**
- **Charges du personnel : 1 344 087 DA**
- **Impôts et taxes : 1 230 961 DA**
- **Autres charges opérationnelles : 9 700 DA**
- **Dotations aux amortissements : 643 310 DA**
- **Charges financières : 395 857 DA**
- **Impôts exigible : 468 289 DA**

COMPTES DE PRODUITS.

Le chiffre d'affaires de l'exercice comprend :

- **Ventes de marchandises : 76 495 454 DA**
- **Variation de stocks : 58515 830 DA**
- **Reprises sur prêts : 30 000 DA**
- **Produits financiers : 34 283 DA**

Conclusion

Compte tenu des diligences que nous avons accomplies selon les recommandations de la profession, et sous réserves des observations et remarques émises ci-avant, nous nous estimons être en mesure de certifier sous réserve que les comptes annuels de la SARL « XXXXXXX » arrêtés au 31/12/2020 avec résultat bénéficiaire de 1 320 080 DA tels qu'ils figurent aux pages ci-jointes du présent rapport.

Nous avons également vérifié la sincérité des informations relatives à la situation financière et aux comptes de l'entreprise,

Il est recommandé et en urgence dans un délai de mois de 21 jours de l'assemblée générale de procéder à rectifier les anomalies constatées notamment le chiffres d'affaire calculé et le total des charges calculées.

Prendre contact avec l'administration fiscale pour déposer le bilan fiscal rectifié accompagné de présent rapport et le PV de l'assemblée générale – note de CNRC dépôts des comptes sociaux jusqu'aux 31/12/2021 (exercice 2020) – dans les 21 jours qui Suits l'assemblée générale.

الملخص:

ركزت دراستنا على تحديد أثر اعتماد معايير التدقيق الجزائرية (NAA) على تنظيم مهنة التدقيق الخارجي، حيث احتوت الدراسة على إطار نظري تطرقنا فيه للتدقيق الخارجي، محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية، وفي الجانب التطبيقي قمنا بدراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، وتوصلنا إلى أن هذه المعايير تساهم في تنظيم مهنة التدقيق الخارجي، ولها أثر إيجابي على جودة تقرير محافظ الحسابات.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق الخارجي، معايير التدقيق الجزائرية، محافظ الحسابات، التقرير.

Summary:

Our study focused on determining the impact of adopting Algerian-auditing standards (NAA) on the regulation of the external auditing profession, where the study contained a theoretical framework in which we addressed external auditing, external auditor and Algerian auditing standards.

on the applied side we did a field study in the office of the external auditor, We have found that these standards contribute to the regulation of the external auditing profession, and have a positive impact on the quality of the auditor report.

Keywords:

External auditing, Algerian auditing standards, External auditor, Report.