الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

جامعة ابن خلدون – تيارت–

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير.

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة. تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

موسومة بـ:

الاتجاهات المعاصرة للتدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)

–دراسة حالة بمكتب محافظ حسابات–

من إعداد الطالبتين:

– عيسى فيروز.

–عيشوبة فائزة.

إشراف الأستاذ:

– شبلاوي إبراهيم

–أعضاء لجنة المناقشة:

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة
د.بلكرشة رابح	أستاذ محاضر "أ"	رئيسا
د.روتال عبد القادر	أستاذ محاضر "أ"	مناقشا
د.بوزكري جمال	أستاذ محاضر "ب"	مناقشا
د.شبلاوي إبراهيم	مساعد أستاذ محاضر "أ"	مشرفا و مقررا

نوقشت وأوجزت علنا بتاريخ:

السنة الجامعية: 2021م/ 2022م

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

الحمد لله الذي أعاننا وأمدنا بالقوة والصبر على اجتياز هذه الخطوة في طريق العلم وسخر لنا الأسباب المساعدة على ذلك، ولا يسعنا ونحن بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل، إلا أن نقدم جزيل شكرنا وتقديرنا إلى الأستاذ المشرف "شبلاوي إبراهيم" على حسن قبوله الإشراف على هذا العمل وتقديمه لنا نصائح و توجيهات قيمة والتشجيع المستمر طيلة فترة البحث فبارك الله فيه.

كما نتقدم بالشكر للسيد "حسناوي ناصر" محافظ حسابات على مد يد العون والمساعدة.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم وقبولهم مناقشة مذكرتنا هاته وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم لأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

كما نتوجه في هذا المقام بالشكر الخاص لأساتذتنا بكلية العلوم الإقتصادية والعلوم علوم التجارية التسيير الذين رافقون طيلة المشوار الدراسي ولم يبخلوا في تقديم يد العون لنا دون استثناء.

دون أ ننسى الأصدقاء الذين رافقون طوال المشوار الدراسي.

وفي الختام نشكر كل من ساعدنا في هذا العمل سواء من قريب أو بعيد حتى ولو بالكلمة الطيبة وإبتسامة عطرة.

إهداء

بعد الصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيد الخلق أجمعين وخاتم الأنبياء وأما بعد من

دواعي الفخر والاعتزاز أن نهدي ثمرة جهد هذا العمل المتواضع إلى:

الوالدين الكريمين الذين لولاهما ما وجدت ذاتي وأتمنى أن لا أخيب أملهم بي ومن لا أستطيع

مكافأتهم مهما طال الزمن أطال الله في عمرهما.

إلى من هم أقرب إلىٍ روحي وسندي في الحياة إخواني وأخواتي وأبناءهم.

إلى أعز صديقاتي: نبيلة خديجة فايزة وعلى رأسهم زميلتي التي شاركتني في هذا العمل "**عيسى**

فيروز".

إلى الذين أحببتهم وأحبوني إلى من جمعنا بهم القدر وكانوا رفقاء الدرب وقدموا لي الدعم المعنوي

والعلمي في جميع مراحل دراستي.

فائزة

إهداء

قبل كل شيء أشكر الله عز وجل الذي رزقني من العلم ما لم أكن أعلم وأعطاني من القوة والمقدرة ما أحتاجه للوصول إلى هذا المستوى والقدر من المعرفة.

أهدي ثمرة عملي إلى من تعجز الكلمات عن الوفاء بحقهم إلى معنى الحب والحنان اللذين سهرا على راحتي إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما وحفضهما لي.

إلى من جمعتني معهم ظلمات رحم واحد من هم أقرب إلى روحي و نفسي أخواتي الغاليات وأخي الغالي.

إلى صديقاتي ورفيقات الدرب فايزة، نبيلة، خديجة كما لا أنسى زميلتي التي شاركتني هذا العمل **"عيشوبة فائزة"**.

إلى من سعى ذاكرتي ولم تسعه مذكرتي.

فيروز

فهرس المحتويات:

الموضوع	الصفحات
إهداء.	
الشكر والتقدير.	
فهرس المحتويات.	
قائمة الجداول.	
قائمة الأشكال.	
قائمة الملاحق.	
قائمة المختصرات.	
المقدمة.	**1-5**
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي.	
تمهيد.	**7**
المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي في الجزائر.	**8**
المطلب الأول: مفهوم و فروض التدقيق الخارجي في الجزائر.	**8**
المطلب الثاني: أنواع و أهداف التدقيق الخارجي ومبادئه	**12**
المطلب الثالث: معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما.	**15**
المبحث الثاني: حقوق و واجبات ومسؤوليات المدقق الخارجي وتقاريره	**19**
المطلب الأول: حقوق و واجبات المدقق الخارجي.	**19**
المطلب الثاني: مسؤوليات المدقق الخارجي.	**20**
المطلب الثالث :تقارير المدقق الخارجي.	**21**

المبحث الثالث: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.	**25**
المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.	**25**
المطلب الثاني: المرجعية القانونية و لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.	**27**
المطلب الثالث: شروط ومبادئ ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.	**29**
خلاصة الفصل.	**31**
الفصل الثاني: بيئة التدقيق الخارجي الدولية و الجزائرية	
تمهيد.	**33**
المبحث الأول: الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية.	**34**
المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية.	**34**
المطلب الثاني: الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية.	**36**
المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الدولية.	**39**
المبحث الثاني: واقع بيئة التدقيق الجزائرية.	**43**
المطلب الأول: أساسيات حول معايير التدقيق الجزائرية.	**43**
المطلب الثاني: الهيئات واللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية.	**44**
المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الجزائرية.	**47**
المبحث الثالث: دراسة مقارنة لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية.	**53**
المطلب الأول: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية (210-300)	**53**
المطلب الثاني: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية (500-589).	**55**
المطلب الثالث: مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم700 مع نظيره الدولي	**58**

خلاصة الفصل.	**60**
الفصل الثالث: دراسة حالة لتقرير المدقق الخارجي لأحد المكاتب.	
تمهيد.	**62**
المبحث الأول: تقديم مكتب لمحل الدراسة.	**63**
المطلب الأول: التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي.	**63**
المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها مكتب مدقق الحسابات.	**64**
المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بطريقة العمل التي يتبعها المدقق الخارجي.	**64**
المبحث الثاني: عرض ملف تقرير لمكتب المدقق الخارجي ومدى مطابقته للمعيار الجزائري للتدقيق رقم700.	**67**
المطلب الأول: عرض المعيار الجزائري للتدقيق700.	**67**
المطلب الثاني: عرض ملف تقرير المدقق الخارجي.	**69**
المطلب الثالث: مطابقة تقرير المدقق الخارجي مع المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700.	**71**
خلاصة الفصل.	**77**
الخاتمة.	**79**
قائمة المراجع.	**87-83**
الملاحق.	**97-89**
ملخص الدراسة.	

قائمة الأشكال والجداول:

أولا: قائمة الأشكال.

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها.	18
2-1	مسؤوليات المدقق الخارجي.	20
1-3	الهيكل التنظيمي لمكتب لمحافظ الحسابات.	63
2-3	نموذج تقرير المراجع الخارجي وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700.	72

ثانيا: قائمة الجداول.

الرقم	عنوان الجداول	الصفحات
(2-1)	جدول معايير التدقيق الدولية.	40
(2_2)	جدول يلخص معايير التدقيق الجزائرية ومجال تطبيق كل معيار من المعايير.	49
(2-3)	جدول مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية (210-300).	53
(2-4)	جدول مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية (500-589).	55
(2-5)	جدول مقارنة معيار الجزائري رقم 700و نظيره الدولي.	58
(3-1)	جدول مطابقة تقرير محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) مع المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700.	73

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	اسم الملحق	الصفحة
01	تقرير مدقق الحسابات عن البيانات المقدمة.	**89**
02	تقرير عن مضمون ملف.	**90**
03	تقرير الشهادة.	**91**
04	تقرير عن الوضعية المالية للشركة.	**92**
05	تقرير عن مراقب الحالة المالية للشركة و التعليق عليها.	**93**
06	التعليمات المقدمة.	**94**
07	التقرير النهائي بعد فحص ومراقبة الأوراق المالية.	**95**
08	التعليمات المقدمة بعد تدقيق و مراقبة الأوراق المالية.	**96**
09	ورقة تربص.	**97**

قائمة المختصرات:

المختصرات	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
IAASB	International Assurance and Auditing Standards Board	مجلس معايير التأكيد الدولي
IAESB*	International Assurance Standards Broad	مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية
IESBA+	International Ethics Standards Broad for Accountants	مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين
IFAC	International Federation of Accounts	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام الدولي
ISA	International Standards for Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
NAA	Nomes Algeriennes d'audite	المعايير الجزائرية للتدقيق

مقدمة

نظرا للتحولات السياسية والاقتصادية التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة التي هي وليدة لظروف متعددة أهمها شركات متعددة الجنسيات والعولمة ، فرضت هذه الأخيرة على معظم دول العالم القيام بعدة إصلاحات جذرية لمهنتي الحاسبة والتدقيق باعتبارهما من بين أهم الركائز الأساسية التي يبنى عليها الاقتصاد.

عرفت مهنة التدقيق الخارجي تطورات عديدة عبر مختلف الحقب الزمنية وصولا إلى وضع معايير مهنية تضبط وتوحد الممارسات المهنية لهذه المهنة مما نتج عنها أراء متباينة حول إختلاف هذه المعايير عن بعضها البعض و هذا راجع لإختلاف البيئة الإقتصادية والاجتماعية، أدى ذلك إلى ظهور مجموعة من الفروقات بين دول العالم، ومن هنا سعى الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC لإيجاد أطر منهجية تحكم عملية التدقيق بهدف تحقيق التوحيد الدولي والاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان، قام بإصدار معايير التدقيق الدولية تبنتها معظم دول العالم نظرا للحاجة الملحة من قبل ممارسي المهنة.

وسعيا من الجزائر لمواكبة التطورات، أصبح من الضروري القيام بإصلاحات من أجل الخروج من عزلتها والاندماج في الاقتصاد العالمي، وذلك من خلال إصدار قانون 01/10 المتعلق بمهنة خبير محاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد و بادرت الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بإصدار معايير تدقيق محلية NAA المستوحاة من نظيرتها الدولية التي بلغ عددها 16 معيار لحد الآن، حيث كان أول إصدار لها في فيفري 2016 وآخر إصدار لها سبتمبر 2018 وذلك بغرض تنظيم هذه المهنة وتحسين الواقع المهني بصفة عامة والتفكير في الأفاق المستقبلية بصفة خاصة.

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية الآتية:

إشكالية الدراسة:

- ماهي أهم انعكاسات الإصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية بما فيها المعايير الجزائرية والدولية للتدقيق على ممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر؟

الأسئلة الفرعية:

- ✓ هل واقع الممارسات لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر كان بحاجة إلى إصلاحات وصدور معايير تدقيق جزائرية؟
- ✓ هل هناك توافق بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية؟

✓ هل يتطابق تقرير المدقق الخارجي مع شكل ومحتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700؟

فرضيات الدراسة:

- تعتبر الإصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر وإصدار معايير تدقيق محلية ضرورة ملحة لمواكبة التطورات العالمية.
- هناك فرق في مضمون كل من معايير التدقيق الدولي ومعايير التدقيق الجزائرية.
- يتطابق تقرير المراجع الخارجي مع محتوى وشكل المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700.

أسباب اختيار الموضوع:

هناك مجموعة من الأسباب التي أدت إلى اختيار هذا الموضوع نذكر منها:

- التعرف على واقع معايير التدقيق الجزائرية.
- كون الموضوع يتسم بالحداثة.
- تلائم الموضوع مع التخصص العلمي.
- رغبة منا في توسيع أفكارنا و اكتساب معارف جديدة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في ما يلي:

- الدور الفعال الذي تلعبه عملية التدقيق الخارجي في المؤسسات حيث يساعد ملاك الشركات في اتخاذ القرارات السليمة.
- تعالج موضوع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر هو أكثر المواضيع اهتماما في الميدان لأنه يتزامن مع حداثة إصدار معايير التدقيق الجزائرية.
- تتبع التطورات والإتجاهات الحديثة في مجال التدقيق الخارجي.

أهداف الدراسة:

تسعا الباحثتين من خلال هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- إعطاء لمحة عن تجربة الجزائر في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.
- معرفة على أي معايير تدقيق يعتمد التدقيق الخارجي في الجزائر الدولية أو المحلية.

- التعرف على معايير التدقيق الدولية و الجزائرية و أوجه التشابه والإختلاف بينهما.

حدود الدراسة:

لإجابة على إشكالية الدراسة والتوصل الى النتائج فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمانية الآتية:

- **الإطار المكاني:** قمنا بإجراء دراسة الحالة بمكتب محافظ الحسابات[مدقق خارجي] في ولاية تيارت دائرة السوقر، من أجل الوقوف على مدى اعتماده و درايته بمعايير التدقيق الجزائرية على وجه الخصوص معيار رقم 700.
- **الإطار الزماني:** لقد تم تحديد المجال الزمني لإجراء دراستنا من 15أفريل2022 إلى 15ماي2022.

الأدوات المستخدمة:

تتمثل مصادر البيانات في:

- **المصادر الأساسية:** مقابلة شفهية ووثائق من أجل الدراسة.
- **المصادر الثانوية:** كتب، مذكرات شهادة دكتوراه وشهادة ماجيستر، مجلا ، ملتقيات، مداخلات، قوانين وتشريعات، مواقع الكترونية.

منهج الدراسة:

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الدراسة والإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات اعتمدنا في دراستنا على المناهج الآتية:

- **المنهج الوصفي التحليلي:** ساعدنا هذا المنهج على توضيح المفاهيم الأساسية ذات صلة بموضوع الدراسة وتبيان أهميتها والوصول إلى استنتاجات.
- **المنهج التاريخي:** تتبعنا من خلال هذا المنهج تطورات مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والتعرف على تواريخ إصدارات معايير التدقيق الدولية والجزائرية.
- **المنهج المقارن:** اعتمدنا عليه في دراسة مقارنة معايير التدقيق الدولية والجزائرية هذا فيما يخص الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي اعتمدنا عليه أثناء مطابقة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 مع تقرير المدقق الخارجي.

الدراسات السابقة:

سوف نقوم بعرض بعض الدراسات التي تقترب من دراستنا في جوانب وتختلف في جوانب أخرى.

1. دراسة حكيمة مناعي بعنوان "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر".

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستر في المحاسبة، قسم علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2009/2008.

حاولت الباحثة من خلال هذه الدراسة معرفة مدى تأثير وتطبيق المعايير المحاسبي الدولية على شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي و السبل الكفيلة بجعله يتلائم مع التغيرات المحاسبية الجديدة في الجزائر.

2. دراسة بهلولي نور الهدى، بعنوان "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر".

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف، 01، 2017/2016.

حاولت هذه الباحثة من خلال هذه الدراسة تحديد الانسجام بين التشريعات الخالية التي تنظم ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر مع معايير التدقيق الدولية، وكذا تحديد أثر تبني هذه المعايير في تطوير مهنة التدقيق بالجزائر، حيث استنتجت من خلال هذه الدراسة مجموعة من النتائج وكان من أهمها أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي كما تساعد هذه المعايير على تقييم الخطر والحصول على أدلة كافية وملائمة.

3. بوقرن دليلة، شعباني لطفي، "ملمرسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية للمراجعة ومدى جاهزية البيئة للتطبيق "، مجلة المنهل الإقتصادي، الجلد04 العدد 01، 30جوان2021، جامعة الشهيد لخضر بالوادي، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر خاصة بعد الإصلاحات التي قامت بها حيث استنتج من هذه الدراسة أن الجزائر قامت بإصدار مجموعة من المعايير مستمدة من

المعايير الدولية للمراجعة لضبط ممارسة المراجعين الخارجيين وجعلها تتماشى مع متطلبات الممارسات الدولية.

صعوبات البحث:

خلال قيامنا به الدراسة واجهنا عدة صعوبات المتمثلة في:

- التعرض للرفض من قبل الكثير من مكاتب مدققين ومراجعي الحسابات.
- صعوبة الدراسة الميدانية لتحفظ وعدم الإفصاح لنا عن بعض المعلومات.
- صعوبة الدراسة لاختلاف الواقع المهني والأكاديمي.
- صعوبة التعامل من حيث اللغة من قبل مزاولي المهنة.

هيكل الدراسة:

في ضوء طبيعة وأهمية الدراسة والهدف الذي تسعى إلى تحقيقه رأت الباحثتان تقسيمها إلى ثلاث فصول كالآتي:

- **الفصل الأول:** الإطار النظري للتدقيق الخارجي
- **الفصل الثاني:** بيئة التدقيق الخارجي الدولية و الجزائرية.
- **الفصل الثالث:** دراسة ميدانية لواقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الخارجي

تمهيد:

إن ظهور التدقيق وتطوره كان أمرا حتميا نظرا للتطورات التي عرفتها حركة التجارة العالمية والانتماء العالمي، مما جعل المنشأة الاقتصادية تشهد تغير كبير في مجال علاقاتها ومب ادلاتها التجارية، هذا ما حتم عليها التعامل مع عدة أطراف مختلفة، حيث تشابكت المسؤوليات بسبب كبر حجم المنشأة مما استلزم فصل الإدارة عن الملكية وهذا ما أدى إلى تعيين شخص محايد ومستقيل يمثلهم في مراقبة وتدقيق الحسابات بهدف التحقق من صحة المعلومات والبيانات المالية والمحاسبية التي تصدرها المؤسسة بغرض منع حالات الغش والتلاعب وتقديم نصائح إرشادات لتصحيح الأخطاء، وهذا ما يعرف بالمراجعة الخارجية أو بمصطلح التدقيق الخارجي.

سنحاول من خلال هذا الفصل تقديم الإطار النظري للتدقيق الخارجي من خلال ثلاث مباحث أساسية كالآتي:

-**المبحث الأول:** ماهية التدقيق الخارجي.

-**المبحث الثاني:** حقوق و واجبات ومسؤوليات المدقق الخارجي وتقاريره.

-**المبحث الثالث:** تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي.

شهدت وظيفة التدقيق الخارجي عدة تغيرات على المستوى المحلي والدولي، نظرا لكبر حجم المؤسسات وتوسعها أصبحت مهنة التدقيق الخارجي من بين أهم الآليات التي تعتمد عليها المؤسسة والأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لأنها تضمن أن المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة تتمتع بمصداقية وعدالة.

وانطلاقا مما سبق سنحاول التطرق في هذا المبحث إلى تعريف وأنواع المراجعة الخارجية وتبيان أهدافها ومبادئها وأهم الفروض القائمة عليها.

المطلب الأول: مفهوم وفروض التدقيق الخارجي وأهميته.

يؤدي التدقيق الخارجي دورا هاما في نجاح المؤسسات الاقتصادية، وخاصة بعد تطورها وتوسعها وانفصال الملكية فيها وبروز الشركات متعددة الجنسيات وذلك من خلال تلبية مختلف الطلبات على خدماتها وترشيد القرارات.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي.

تعددت تعاريف التدقيق الخارجي وذلك لاختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى لتحقيقها وفيما يلي استعراض لبعض التعاريف:

هو عملية منهجية ومنظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذه العناصر المعايير الموضوعية وتوصيل الفحص لأشخاص المعنيين من أجل الوصول إلى التقرير حول عدالة تصور الميزانية وعدالة تصور الحسابات الختامية لنتائج أعمال الشركة عن الفترة المالية محل الدراسة ولهذا يقوم به شخص خارج عن الشركة.[1]

هو عملية فحص القوائم المالية، يشمل هذا الأخير على ببحث وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للشركة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في التلخيص العمليات

[1]- رجب سيد عبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش، **"أصول المراجعة"**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 07.

المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية وينتهي الفحص الذي يقوم به المدقق بتقرير مكتوب، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية التي يعطي المدقق رأيه الفني فيها[1].

كما عرفه احمد نور علي أنه: عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا للمعايير المتعارف عليها، والتي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعينة لمعاونتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم[2].

يعرف الاتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق الخارجي على أنه إجراءات منظمة لجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات بمقياس معين وإيصال النتائج إلى المستخدمين[3].

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن:

التدقيق الخارجي هو عبارة عن عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة أو المنشأة يتم تعيينه بغرض إبداء الرأي مهني بعد القيام بالفحص الانتقادي للقوائم المالية والحسابات الختامية.

الفرع الثاني: فروض التدقيق الخارجي

تعرف الفروض على أنها متطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى. وتتمثل الفروض الأساسية التي يعتمد عليها التدقيق الخارجي في الآتي:

1.قابلية البيانات للفحص: تتمحور المراجعة على بعض لبيانات والمستندات الحسابية بغية الحكم على المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى وتتمثل هذه المعايير في العناصر التالية:

- ملائمة المعلومات.
- قابلية الفحص.

[1]- محمد سمير صبان وعبد الوهاب نصر علي، "**المراجعة الخارجية**"، دار الجامعية، مصر، 2002، ص 10.

[2]- أحمد نور، "**تدقيق الحسابات**"، مؤسسة الشباب الجامعة، مصر، 1992، ص6.

[3]- معجد التهامي طواهر، "**المراجعة وتدقيق الحسابات**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 07.

- عدم التحيز في التسجيل.
- قابلية القياس الكمي.

2.عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة: يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة والعكس كذلك بالنسبة للمراجع يمده بالمعلومات التي يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

3.خلو القوائم المالية والمعلومات التي تقدم للفحص من أية أخطاء وتواطؤ: يشير هذا الفرض إلى مسؤولية المراجع على اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بالمعايير المراجعة المتفق عليها.

4.وجود نظام سليم لرقابة الداخلية: إن وجود نظام سليم لرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث أخطاء التلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا.

5.التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة: يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتفق عليها إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.

6.العناصر والمفردات كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

يعتبر هذا الفرض إن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في الحالة العكسية وهذا يستلزم المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.

7.مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط: يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفقا لما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية

لمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله وتشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم هذا الأخير بوظائفه المتعددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المرجوة.[1]

الفرع الثالث: أهمية التدقيق الخارجي

تعود أهمية الـتدقيق كونه وسيلة تهدف إلى خدمة عدة جهات تستخدم القوائم المالية للمراجعة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها تشمل هذه الجهات في:

1.إدارة المنشأة: تعتبر المراجعة الخارجية مهمة لإدارة المشروع، حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على المراجعة الخارجية يجعل من عمل المراجع حافزا للقيام بهذه المهنة، كذلك تؤدي مراجعة القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة [2].

2.المستثمرون: أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية، وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة، مما جعل الحاجة الماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات.

3.البنوك: تقوم معظم المشروعات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الاقتراض، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المشروعات، وذلك لضمان قدرة المشاريع على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

4.الأجهزة الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض

[1] – محمد التهامي، طواهر ومسعود صديقي، "**المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية ابن عكنون، الجزائر، 2006، ص 13، ص15.

[2] – غسان فلاح المطارنة، "**تدقيق الحسابات المعاصرة**"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص19.

ضرائب، ولا يمكن للدولة الاعتماد على هذه البيانات دون موثوقية واعتماد من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل عليها.[1]

المطلب الثاني: أنواع وأهداف التدقيق الخارجي ومبادئه.

ينقسم التدقيق إلى عدة أنواع مختلفة من بينها التدقيق الخارجي الذي بدوره لديه ثلاثة أنواع، سنقوم بتوضيحها في مطلبنا هذا مع إبراز أهم أهدافه ومبادئه.

الفرع الأول: أنواع التدقيق الخارجي.

ينقسم التدقيق إلى ثلاث أنواع كما يلي:

أ)التدقيق الإلزامي: يقصد به تدقيق الحسابات القانونية المفروض بموجب القانون الصادر من الدولة ويتم ها التدقيق سنويا من طرف مدققي الحسابات المرخص لهم حسب كل دولة، حيث يخضع المدقق لشروط وضوابط محكمة ويلتزم ببذل العناية المهنية اللازمة وإعداد تقرير فني محايد يوضح فيه مدى دلالة وصدق وعدالة القوائم المالية[2].

ب)التدقيق التعاقدي: هو تدقيق يتم بطلب من أحد الأطراف المتعاملة مع المؤسسة بهدف التحقق من قوائم مهنية يمارس هذا النوع من التدقيق مدقق مهني محترف في إطار تعاقدي.

ج)الخبرة القضائية: هي عبارة عن تدقيق خاص يقوم به مدقق خارجي محترف بناءا على طلب من المحكمة.[3]

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي.

يمكننا تقسيم أهداف التدقيق إلى أهداف تقليدية وأهداف حديثة تبرز كما يلي:

- ✓ **الأهداف التقليدية:** تتفرع بدورها إلى:[1]

---

[1]- يوسف محمد جربوع، "**مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** "، الطبعة الأولى، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص08،09.

[2]- محمد الفتاح محمود بشير **المعربي، المراجعة والتدقيق الشرعي**"، الطبعة الأولى، دار لجان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص19.

[3]-الأستاذ زياني عبد الحق، "**محاضرة: أنواع التدقيق والخدمات التي يقدمها المدققون** "، مقياس: التسيير والتدقيق الجبائي، تخصص: محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية التسيير وعلوم تجارية، قسم علوم التسيير، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2022/2021.

- **الأهداف رئيسية:** يمكن تلخيصها كما يلي:

–التحقق من صحة ودقة البيانات الحسابية المتبقية في الدفاتر ومدى اعتماد عليه.

–إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

- **الأهداف فرعية:** كما يمكن سردها فيما يلي:

–اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.

–التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.

–اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

–معاونة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

–تقديم التقارير المختلفة وملا الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المراجع.

✓ **الأهداف الحديثة المتطورة:** تتمثل فيما يلي:[2]

–مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

–تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة.

–تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

–تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

–التأكد من صحة القيود المحاسبية، أي خلوها من الخطأ أو التزوير والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات المؤيدة للقيود الدفترية.

–التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء معتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

[1]– حسين القاضي، حسين دحدوح، **"أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية "**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص15.

[2]– زاهرة عاطف سواد، **"مراجعة الحسابات والتدقيق"**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 20، 21.

–دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لان مراجعة الحسابات تبدأ من صحة هذه النظم.

الفرع الثالث: مبادئ التدقيق الخارجي.

إن مبادئ التدقيق الخارجي ترتكز على ركنين أساسيين هلم[1]:

الفحص: ويعني التأكد من مدى سلامة العمليات التي تم تسجيلها أي فحص الحسابات المجمعة للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمؤسسة.

التقرير: هو تلخيص نتائج الفحص والمراجعة وإثباتها في تقرير يستخدمه من يهمه أمر داخل وخارج المؤسسة.

1.المبادئ المرتبطة بالفحص: يمكن تلخيص المبادئ المتعلقة بهذا الركن كما يلي[2]:

- **مبدأ الإدراك الرقابي:** يعني هذا المبدأ بالمعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية المحتملة **مبدأ** على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.
- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** يشير هذا المبدأ إلى ضرورة تفادي عنصر التقدير الشخصي وذلك بالاستناد إلى عدد كاف من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصا لاتجاه العناصر التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها اكبر من غيرها.
- **مبدأ فحص مدى الكفاءة الإنسانية:** يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة إلى جانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن إحداث المؤسسة.

هذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2.المبادئ المرتبطة بركن التقرير: تتمثل في:

[1]– عزوز ميلود ،"دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة سكيكدة، 2007/2006، ص06.

[2]– أحم حلمي جمعة، "**مدخل إلى التدقيق الحديث**"، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر، عمان،2006، ص 23، 24.

- **مبدأ كفاية الاتصال:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مراجع الحسابات أداة لنقل اثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها، بصورة حقيقية تبعث على الثقة وشكل يحقق الأهداف المرجوة من أعداد ها التقرير.
- **مبدأ الإفصاح:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.
- **مبدأ النسبية:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير عمليات تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع، وان تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.
- **مبدأ الإنصاف:** يجب أن تكون محتويات تقرير المراجع وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية[1].

المطلب الثالث: معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما.

تعرف معايير التدقيق الخارجي بأنها مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من مراجع الحسابات الخارجي المستقل، ويمكن القول بأن هذه الأخيرة تعتبر النموذج الذي تستخدم في ا ، لحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي، ولقد قسمت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجتمع الأمريكي المحاسبين القانونيين هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات.

الفرع الأول: المعايير العامة (الخاصة).

إن المعايير العامة تتعلق بشخصية المراجع، تتلخص في ثلاث معايير كالآتي:[2]

- ✓ **من ناحية التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية:**

[1]- أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 24 .25.

[2]- محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص 40.

- **من ناحية التأهيل العلمي:** أن يكون حاصل على شهادة ليسانس في المالية أو العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أوفي فروع أخرى، زائدة شهادة ميدانية في المحاسبة.
- **من ناحية التأهيل العملي والكفاءة المهنية** : أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أولديه عشرة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص، في الأخير تشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظيم ملتقيات دورية وندوات ومتربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية.

✓ **الاستقلال:** لتحديد مدى استقلالية المراجع يجب توافر النقطتين الآتيتين:

- **عدم وجود مصالح مادية للمراجع:** ينبغي على المراجع أواحد أفراد أسرته أن لا تكون مصالح مادية مع المنشأة التي يقوم بمراجعتها خلال الفترة التي تخضع فيها المنشأة للفحص، والتي سيدلي برأيه فيها عن مدى سلامة العمليات المادية خلالها.
- **استغلال ذهني أو ذاتي:** بمعنى استقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من جانب صاحب العمل أو السلطة العليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع[1].

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني.

تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية تخطيط وتنفيذ مهمة جمع أدلة الإثبات الفعلية وتنحصر هذه المعايير في ثلاثة معايير هي:

1.التخطيط السليم لعملية المراجعة: يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المستوحاة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يركز المراجع على النقاط التالية:

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

[1]- عبد الفتاح صحن وآخرون، "**أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية**"، الدار الجمعة، مصر ،2004، ص66.

- تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروض.
- تجديد طبيعة رزنامة عملية المراجعة والإجراءات المطبقة في ظلها.
- تنسيق العمل المراد تنفيذه.[1]

2.دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية: يرى الاتحاد الدولي للمحاسبين أنه من بين الأعمال الضرورية التي يقوم بها المراجع أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بما يلي:

- معرفة واجبات العاملين في المشروع وحدود اختصاصاتهم.
- معرفة نطاق عمل كل فرد وعلاقة ذلك بسلامة التقارير المالية.
- اكتشاف إمكانية حدوث الخطأ ومدى إمكانية إخفائه واكتشافه.
- وصف تفصيلي للرقابة الداخلية المتبعة.
- اختيار التطبيق الفعلي للرقابة الداخلية واستخدام الأدوات المناسبة لذلك[2].

3.كفاية الأدلة: يعني هذا المعيار أن على المراجع القيام بتجميع الأدلة الكافية والمقنعة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات، حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص، وتحديد مدى كفاية الأدلة متروك للحكم المهني للمراجع، والأدلة لكي تكون صحيحة وملائمة للهدف من المراجعة[3].

الفرع الثالث: معايير إعداد التقارير.

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي والأساسي لعملية التدقيق، حيث يتضمن رأي المدقق حول القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها للأطراف المعينة. وفي هذا الشأن توجد مجموعة من المعايير تحكم إعداد تقرير التدقيق وتتمثل فيما يلي:

[1]- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص 44.

[2]- شريفي عمر، **"التنظيم المهني للمراجعة"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2012 ، ص68.

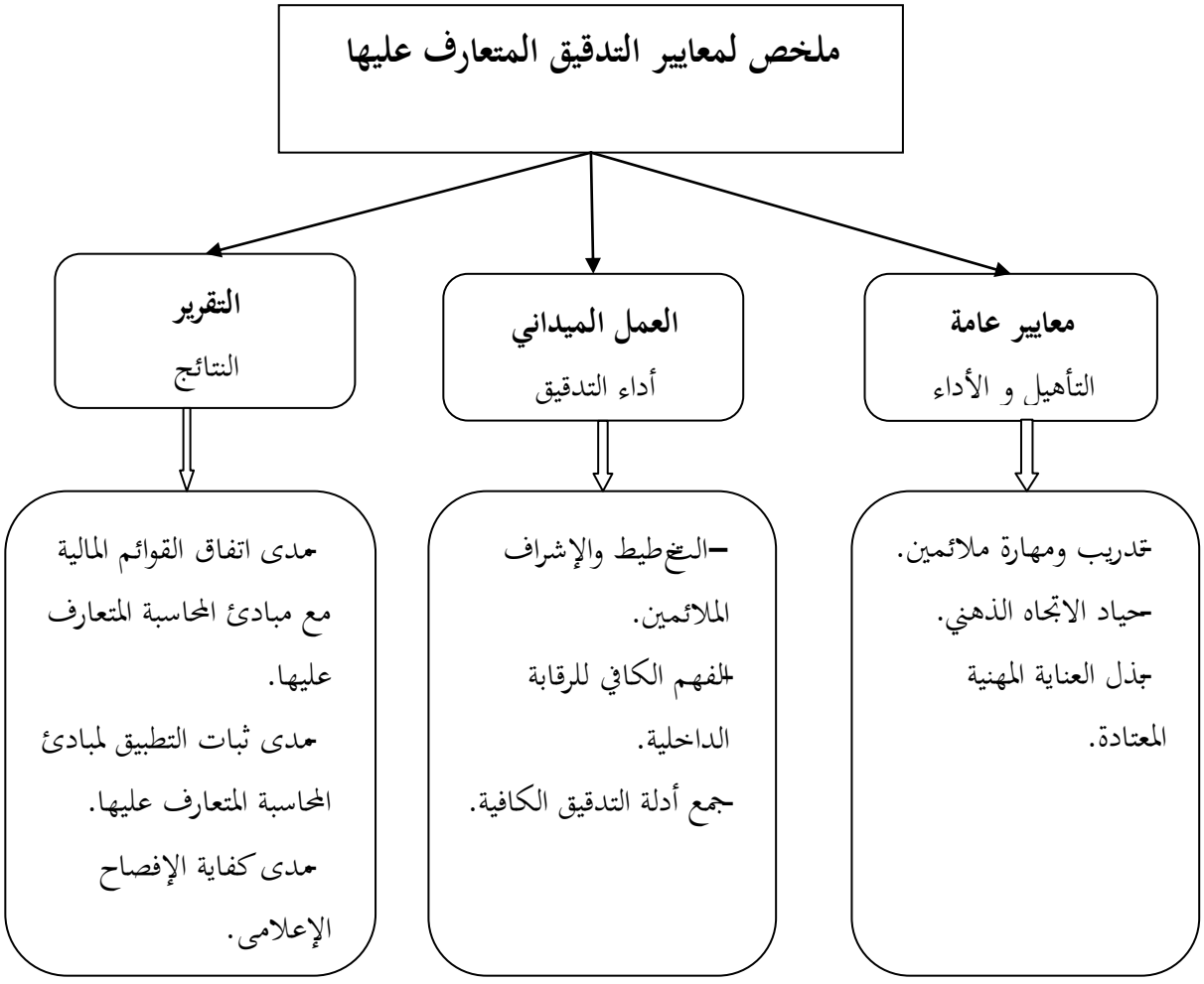
[3]- عوض لبيب فتح الله الديب و شحاته السيد شحاته، **"أصول المراجعة الخارجية، مخاطر المراجعة، تخطيط المراجعة وتوثيق أعمالها مراجعة النفقات والمدفوعات، تقرير مراقب الحسابات"**، دار التعليم الجامعي للطباعة للنشر وتوزيع، جامعة، مصر، 2013، ص47.

- يجب أن يشير التقرير على البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- التقرير يجب أن يشير إلى الظروف التي لم يتم فيها إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في السنة المالية كما كانت في السنة السابقة (أي مبدأ التماثل والثبات).
- تعتبر الإيضاحات والمعلومات الملحقة مع البيانات المالية كافية إلا إذا ذكر خلاف ذلك من قبل المدقق.
- يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية ككل (من جميع جوانبها المالية)[1].

[1]- هادي التميمي، **"مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر وتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص32.

يمكننا تلخيص معايير التدقيق في الشكل الآتي:

الشكل(1-1):ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها.



المصدر: ألفين أرنزو جيمس لوك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حجاج، الجزء الأول، "المراجعة مدخل متكامل"، دار المريخ للنشر، 2009، ص42.

المبحث الثاني: حقوق وواجبات ومسؤوليات المدقق الخارجي وتقاريره.

يتمتع مزاولو مهنة التدقيق الخارجي كغيرها من المهن بمجموعة من الحقوق والواجبات التي تحملهم مجموعة من المسؤوليات تقع عليهم حيث أن أي خلل بواجباته يجعله مسؤولا عن النتائج الناجمة عن ذلك حيث انه من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى كل من الحقوق وواجبات المدقق الخارجي ومسؤولياته في المطلب الأول والثاني وفي المطلب الأخير سنتناول تقارير المدقق الخارجي.

المطلب الأول: حقوق وواجبات المدقق الخارجي.

يمكن للمدقق الخارجي أداء مهمته بكل فعال يتي إذا كان على دراية بالحقوق التي خولها القانون والواجبات التي فرضها عليه.

الفرع الأول: حقوق وواجبات المدقق الخارجي

أولا: حقوق المدقق الخارجي[1]:

- حق الاطلاع .
- حق طلب البيانات والإيضاحات.
- حق الحصول على صورة الإخطارات المرسلة للمساهمين.
- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين.
- حق مناقشة اقتراح عزله.
- حق في تحديد وقت الجرد.

ثانيا: واجبات المدقق الخارجي: وهي[2]:

- إعداد التقرير.
- حضور العامة اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.
- مراجعة أصول وخصوم المؤسسة.

[1]- رأفت سلامة محمود وآخرون، "**علم التدقيق الحسابات النظري**"، المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2010، عمان، الأردن، ص113.

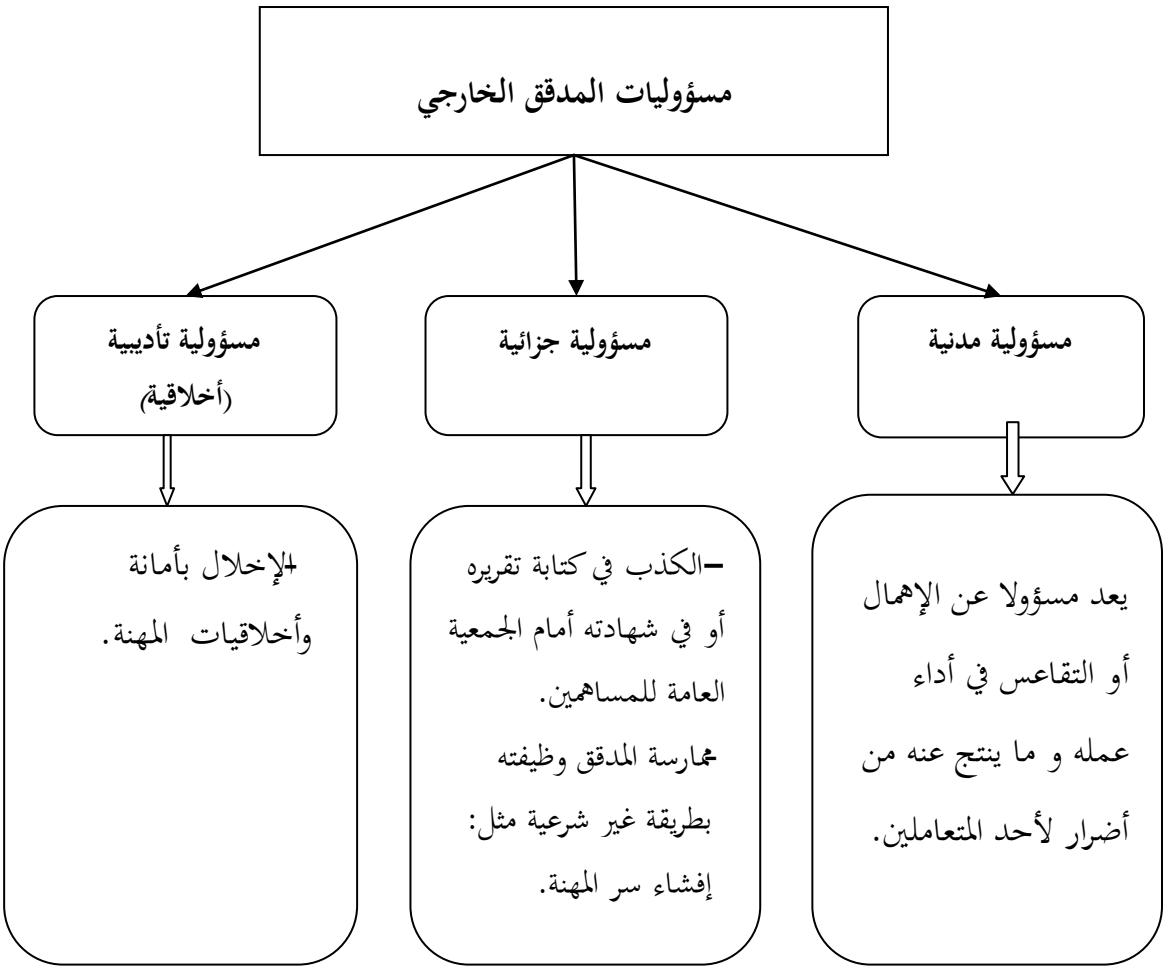
[2]- نفس المرجع، ص115.

- مراقبة سير أعمال المؤسسة ومراجعة حساباتها .
- فحص الأنظمة المالية والإدارية للمؤسسة.
- الالتزام بأصول المهنة.

المطلب الثاني: مسؤوليات المدقق الخارجي.

يمكننا تقسيم مسؤوليات المدقق الخارجي إلى الأنواع الآتية:

الشكل رقم(1-2): مسؤوليات المدقق الخارجي.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القانون 01.10، المؤرخ في 2010/07/19، المادة 61 إلى 63، الصفحة10.

المطلب الثاني: تقارير المدقق الخارجي.

يسعى المدقق الخارجي من خلال عمله إلى إعداد تقارير ذات جودة عالية وكفاءة تنعكس بدورها بالإيجاب على كل الأطراف التي تستفيد من خدماته.

الفرع الأول: مفهوم تقارير المدقق الخارجي.

عرفت تقارير المدقق الخارجي على أنها:

-يعتبر تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للمشروع، أي هي وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات على القوائم المالية، كما يعتبر كذلك تقري المدقق الخارجي كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها المدقق إلى مستخدمي القوائم المالية[1].

-عرف تقرير المراجع على انه خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات من خلال مراجعة والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورة، كما يعتبر التقرير وثيقة مكتوبة التي لا بد الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع [2].

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن اعتبار تقرير المدقق الخارجي على انه وثيقة مكتوبة صادرة من شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي القوائم المالية عن مدى صحتها وسلامتها.

الفرع الثاني: أهمية تقارير المدقق الخارجي.

تتمثل أهمية تقارير المدقق الخارجي في:

ـ إن التقرير دليل أو مؤشر على إنجاز مدقق الحسابات للتكليف بالقوائم المالية للمشروع.

ـ إن رأي مدقق الحسابات يطمئن أصاب المصلحة في المشروع، وخاصة الملاك أنها تلتزم بالتشريعات و اللوائح الملزمة، ولم تقم بأي تصرفات غير قانونية.

---

[1] – محمد سمير صبان وعبد الوهاب نصر علي، **مرجع سابق ذكره**، ص 381.

[2] – حكيمة مناعي، "**تقرير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر** "، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير،،قسم تسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008، ص 7.

-إن نجاحه في إعداد وعرض التقرير مستوفيا لمعايير التدقيق احد المؤشرات الهامة على أدائه للمرحلة الأخيرة من مراحل التدقيق بجودة عالية وسيؤثر ذلك بالإيجاب على الجودة الكلية لعملية التدقيق.[1]

-على الرغم من التقرير الخارجي يتضمن فقط مجرد بضعة كلمات إلا انه يتطلب عناية عظيمة كما انه يعتبر نتاج استكمال عملية تدقيق مهنة دقيقة وطويلة[2].

الفرع الثالث: أنواع تقارير المدقق الخارجي.

يمكننا تصنيف تقارير المدقق الخارجي إلى ما يلي:

أولا: التقارير من حيث درجة الالتزام في إعدادها.

1.التقارير الخاصة: هي تلك التقارير التي يلتزم مراجع الحسابات قانونيا بتقديهما في مناسبات خاصة حددها المشرع، فمصدر التزامه هو القانون مباشرة فلا يحتاج إلى تكليف خاص من قبل المؤسسة لإجراءها إنما هي جزء لا يتجزأ من مهمته الرقابية لدى المؤسسة[3].

و تعد هذه التقارير في المنشآت التي لا تهدف لتحقيق الربح من ذلك كالمستشفيات والمدارس.

2.التقارير العامة: le rapport Générale وهو ذلك التقرير الذي يلتزم به مراجع الحسابات بتقديمه إلى الجمعية العامة للمساهمين التي تنعقد سنويا لاعتماد حساباتها السنوية، وهو بمثابة الحصيلة السنوية للعناية التي بذلها في فحص دفاتر المؤسسة ومراجعة حساباتها.[4]

فعلى مراجع الحسابات، إن يرفع سنويا تقريرا عاما إلى الجمعية العامة للمساهمين، يتضمن محصلة لما بذله من عملية فحص دفاتر المؤسسة ومراجعة حساباتها وقوائمها المالية، ويثبت فيه ما توصل إليه من نتائج[5].

---

[1]- محمد سمير صبان وعبد الوهاب نصر علي، **مرجع سبق ذكره**، ص382.

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، "**التطورات في المراجعة**"، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص640.

[3]- علي سيد قاسم، "**مراقبة الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور مراقبة الحسابات في شركة المساهمة** "، الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص207، 215.

[4]- علي سيد قاسم، **مرجع سابق ذكره**، ص189.

[5]-Robert Castell, François pasqualini, **Le commissaire aux comptes**, econommica, paris, 1995,p 56.

ثانيا: التقارير من حيث محتويات التقرير من المعلومات.

1.التقرير القصير: هو التقرير العادي المختصر المتعارف بصورة موحدة في تنظيم البلدان المتقدمة محاسبيا كالولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا ...

ويتكون من جزئيين أو فقرتين يبين فيها:

-مدى عملية التدقيق وشمولها وأغراضها.

-وفقرة الرأي وفيها يقوم المدقق بإبداء رأيه الفني في القوائم المالية ككل ويستخدم هذا التقرير لتوصيل المعلومات للطرف الثالث[1].

2.التقرير المطول: يشمل هذا التقرير رأي وشهادة مراجع الحسابات على القوائم المالية الخاصة بالفترة الخاضعة للفحص مثل القوائم المالية التي تشمل على مقارنات وتحليل الجداول التفصيلية التي تدعم القوائم المالية الرئيسية وتختلف التقارير المطولة من ناحية الشكل والمحتويات[2].

ثالثا: التقارير من حيث إبداء الرأي.

- **التقرير النظيف:** إن هذا التقرير يدل على تبني المدقق لمعايير التدقيق المتعارف عليها من جهة ومن جهة أخرى يعكس لنا مصداقية القوائم المالية التي تعرض على المركز المالي للمؤسسة.
- **التقرير التحفظي:** هو تقرير الذي يتم من خلاله التعبير عن رأي متحفظ نتيجة تحديد نطاق المراجعة أو الفشل في إتباع مبادئ المحاسبة[3].
- **التقرير السالب:** هو عكس التقرير النظيف، فالتقرير السلبي يقرر بان القوائم المالية كوحدة تتسم بالتحريف والتضليل على نحو يتسم بالأهمية النسبية وأنها لا تعبر عن كل من المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليه (الشرط الثاني).

[1]- خالد أمين عبد الله، **"علم تدقيق الحسابات"**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص94.

[2]- جميلة الجوزي ومفيد عبد اللاوي ، **"الإجراءات المالية والعلمية للمراجعة الخارجية "**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2012، ص226.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ذكره، ص523.

ويصدر المراجع رأيا سلبيا إذا كانت القوائم المالية من القصور من ناحية العدالة بحيث إبداء رأي متحفظ لا يعتبر تحيرا كافيا. وإذا كان المراجع يعلم أن القوائم المالية غير عادلة فلا يجوز له الامتناع عن الامتناع عن إبداء الرأي فيها[1].

[1]- مصطفى حسين خضير، **"مراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات"**، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية،1996،ص604.

المبحث الثالث: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

شهدت مهنة التدقيق الخارجي عدة مراحل نتيجة الإصلاحات التي قامت بها الجزائر من اجل تنظيم مهنة التدقيق بشكل خاص وعليه تم إصدار مجموعة من القوانين لتنظيم هذه المهنة وضمان التطبيق الجيد لها.

المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائري.

إن مهنة التدقيق هي مهنة حديثة في الجزائر وقد عرف التدقيق في الجزائر تطورات كثيرة من خلال عدة قوانين لتنظيمها وذلك من اجل مسايرة التطورات الاقتصادية على مستوى البلاد فيمكن تلخيص هذه التطورات في أربعة مراحل هي:

المرحلة الأولى (1969-1980):

بالرغم من وجود مهنة المراجع الخارجي منذ الاستقلال في الشركات التابعة للقانون الخاص وكذلك بمقتضى النصوص القانونية الفرنسية، إلا أنها لم تحظى بتنظيم مهني إلى غاية تاريخ إنشاء القانوني المالية1969، والذي ألزم المؤسسات العمومية الجزائرية بتعيين مراجع حسابات خارجي وذلك حسب الأمر 107/69و38[يكلف وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين محافظ الحسابات خارجي في المؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية والتي تمتلك الدولة أو هيئة عمومية حصته من رأس مالها وذلك بغية التأكيد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم].ولقد تم تحديد مهام والتزامات محافظ الحسابات فيها بعد الأمر 82/71الصادر في 1971/12/29والمتعلق بتنظيم مهنة محافظ الحسابات وخبير محاسبين فطبقا للأحكام هذا الأمر يتولى المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة تنظيم المحاسبات الخاصة بكل قطاع، إبداء رأي حول جميع المخططات الحسابية، ثم إصدار أول قانون لتأصيل مهنة مراجع الحسابات خارجي سنة 1973حيث اعتبرته كمراقب دائم لسير المؤسسات العمومية

والمختلطة، وبعدها جاء قانون صدر في 1980 الذي الغي قوانين 1970ودستور1976 والذي الغي مراقبة مراجعي الحسابات والخبراء المحاسبين وأوكلتها إلى مجلس المحاسبة[1].

المرحلة الثانية (1980-1988):

حدث في هذه المرحلة فراغ قانوني نتيجة للأوضاع الاقتصادية التي تمر بها الدولة وبالرغم من هذا فقد أشار قانون المالية لسنة 1985في المادة 167 إلى ضرورة تعيين مندوب حسابات لدى المؤسسات التابعة إلى القطاع العام[2].

المرحلة الثالثة (1988/2010):

تميزت بصدور عدة تشريعات وقوانين تنظم مهنة مراجع الحسابات الخارجي والخبير المحاسبي ونذكر منها:

-القانون الصادر سنة 1988 حيث نصت المادة 40منه ضرورة تعيين مراقبين داخليين وخارجيين في المؤسسات العمومية الاقتصادية من اجل تنظيم التسيير المالي والحاسبي لهذه المؤسسة وفي 1991صدر قانون 08/91 متعلق بمهنة خبير محاسبي ومراجع حسابات ومحاسب معتمد حيث تقوم الجمعية المهنية ولأول مرة بتنظيم المهنة والعمال. وأصبحت مهنة التدقيق والمراجعة في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لجميع من يتوفر شروط ممارستها ا، أما في سنة 1992فقد تم إنشاء نقابة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمدين (النقابة العامة هي المسؤولة عن الاعتماد والفصل) أما في سنة 1996 ظهر المرسوم المتعلق بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة أما في سنة 1997 ظهر المرسوم الخاص بالشهادات وشروط الخبرة المهنية ومن بين عيوبه فصل المهني عن الأكاديمي، وفي سنة 2001 ظهر المرسوم المعدل والذي يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين[3].

---

[1]- مروة مويسي، عجيلة محمد، "**ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر**"، مجلة الاقتصاد المال و الأعمال، المجلد03، العدد01، جامعة الشهيد لخضر، الوادي، الجزائر، 01جوان2018، ص217.

[2]- مروة مويسي، عجيلة محمد، "**ركائز وتطور المراجعة الخارجية في الجزائر**"، مجلة الاقتصاد المال والأعمال، نفس المرجع، ص217.

[3]- بن يحي علي، لعمور رميلة، "**واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين لسنة 2018**"، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد10، العدد02، 2019، ص04.

المرحلة الرابعة (2010 إلى يومنا هذا):

تميزت هذه المرحلة بمحاولة وضع إطار وطني للتدقيق والمراجعة على ضوء معايير المراجعة الدولية بالإضافة إلى الفصل بين اختصاصات كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إضافة إلى الاعتماد على لجنة التدقيق كبديل للجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة في تعيين المدقق. في 2010 صدر القانون 01/10 والمتعلق بمهنة خبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أما في سنة 2012 صدر قانون خاص بالتدقيق البنكي وهي لجنة مشتركة بين مجلس الإدارة وجمعية المساهمين.[1]

المطلب الثاني: المرجعية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

المرجعية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق:

تعد مهنة التدقيق من المهن ذات أهمية بالغة في الجزائر لما لها من اثر على الساحة الاقتصادية، وهذا ما جعلها تحظى بمجموعة من القوانين و النصوص التي تنظمها خاصة في الآونة الأخيرة، فيما يلي سنعرض أهم النصوص التنظيمية التي تشكل المرجعية القانونية للمهنة تجدر الإشارة إلى انه منة نحافظ الحسابات في الجزائر كان ينظمها القانون 08/91الصادر في 1991والذي تم إلغاؤه بصدور قانون 01/10المؤرخ في 29جوان 2010، والذي يهدف إلى تنظيم مهنة خبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إضافة إلى قانون 01/10 فان هناك بعض النصوص المرجعيات ذات الصلة بالموضوع نذكر منها:

القانون التجاري الجزائري:

والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظ الحسابات في شركات المساهمة[SPA].

[1]- بن يحي علي، لعمور رميلة، **"واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين لسنة 2018"**، مجلة دفاتر اقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 04.

-المرسوم التنفيذي رقم 354/06الصادر في 09اكتوبر2006وإلي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، حيث تم إسنادها إلى تلك المطبقة في شركات المساهمة والمبينة في القانون التجاري، (الجريدة الرسمية، 2006، الصفحة 04).

-قانون رقم09/09الصادرفي30ديسمبر2009والذي يعدل المادة 12من الأمر 05/05في المادة 44 منه على الشركات ذات المسؤولية المحدودة و التي لم يتجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار غير ملزمة بتعيين محافظ الحسابات. (الجريدة الرسمية، 2009، الصفحة 16).

-المرسوم التنفيذي رقم 32/11المؤرخ في 27جانفي2011، يتعلق بتعيين محافظ الحسابات. (الجريدة الرسمية، العدد07، 02فيفري 2011).

-المرسوم التنفيذي رقم 202.11المؤرخ في 26ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها. (الجريدة الرسمية، العدد30، 01جوان 2011)

-المرسوم التنفيذي رقم 10/13المؤرخ في 13جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها. (الجريدة الرسمية، العدد03، 16جانفي 2016)

-قرار 24جانفي 2014، والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير. (الجريدة الرسمية، 2014، الصفحات 10-19)

يمكن تناول وتقسيم النصوص والتشريعات التي تناولت تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر إلى:

- تشريعات متعلقة بشخصية المدقق.
- تشريعات متعلقة بالعمل الميداني.
-تشريعات متعلقة بإعداد تقرير عملية التدقيق.

- لقد حدد المشرع الجزائري مجموعة من الأحكام تنصب في مجملها نحو تحديد المؤهلات المطلوبة والشروط الواجب توافرها في المدقق الخارجي ومن أهمها: التأهيل المهني، الاستقلال والحياد والعناية المهنية اللازمة[1].

المطلب الثالث: شروط ومبادئ ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.

لا بد من المدقق الخارجي من الالتزام بشروط ومبادئ تمكنه من أداء مهمته على أكمل وجه، وهذا ما سنحاول إبرازه من خلال مطلبنا هذا.

الفرع الأول: شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

لممارسة مهنة التدقيق الخارجي يجب توافر مجموعة من الشروط التي لا يجب الاستغناء عنها بحسب التشريع الجزائري وهي كالتالي:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظة الحسابات أو شهادة معترف بها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من وزير المالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.
- يؤدي محافظ الحسابات بعد الاعتماد وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه بالعبارات التالية :"**أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن اخلص في تأدية وظيفتي وأن اكتم سر المهنة واسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد**".

[1]- مزارجة زوبيدة صابرية، شالي أسماء صابرية، "تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتفعيل الحوكمة"، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2020/2019، ص 12، 13.

- لا يمكن لأي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أوفي جدل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية.
- لا يمكن لأي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص.
- تعيين عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات عهدتين متتاليتين إلا بعد مض ثلاث سنوات، في حال عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين متتابعتين، يعين على المحافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات[1].

الفرع الثاني: المبادئ العامة لممارسة مهنة مراجع الحسابات.

هناك مجموعة من المبادئ التي تمكن مراجع الحسابات من أداء عمله على أفضل حال تتمثل فيما يلي:

- **مبدأ الكمال L intégrité**: أن يكون مستقيما شريفا وصريحا أثناء أداء مهامه.
- **مبدأ الموضوعية L objectivité**: أن يكون عادلا منصفا وعليه تفادي اثر الآراء المسبقة على الموضوعية أثناء إعداد التقرير.
- **مبدأ الاستقلالية L indépendance**: أن يكون حرا، محايد وغير متحيز في أداء مهامه.
- **مبدأ الكفاءة La compétence**:أن يكون مؤهلا علميا وعمليا وله تكوينين في ميادين التدقيق والمحاسبة.[2]

[1]- الجريدة الرسمية، القانون 01.10، المؤرخ في 19جويلية1010، المادة 06 ،08 ،10 ،27، ص05 إلى 07.

[2]- مروة مويسي، عجيلة محمد، **"ركائز وتطور المراجعة الخارجية في الجزائر"**، مجلة الاقتصاد المال والأعمال، نفس المرجع، ص219.

- **مبدأ السرية المهنية Le secret professionnel**: ضرورة المحافظة على سرية المعلومات وعدم نقلها إلى الأطراف غير المصرح لهم بذلك بتطبيق هذا المبدأ على مساعدي.
- **مبدأ احترام القواعد لمهنية Le respect des règles professionnelles**: احترام القواعد التقنية والمهنية والعملية الفنية أثناء أداء عمله[1].

[1]- مروة مويسي، عجيلة محمد، "**ركائز وتطور المراجعة الخارجية في الجزائر**"، مجلة الاقتصاد المال والأعمال، نفس المرجع،ص220.

خلاصة الفصل:

للتدقيق الخارجي أثر كبير على توجهات الساسة المالية للمؤسسات الاقتصادية، حيث لا يقتصر دوره على المفهوم التقليدي العام الذي يسعى فقط إلى تحديد مدى صحة وسلامة التسجيلات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للمؤسسة، بل له بعد ثاني يؤديه من خلال التقارير الخاصة التي يعدها بهدف التأكد من صحة وعدالة جميع المعاملات المالية التي تحدث داخل المؤسسة ومدى مطابقتها للقوانين والتشريعات المعمول بها.

وخير دليل على ذلك ما خصص له من هيئات تتكفل بإصدار مختلف المعايير وتحديد أهم الإجراءات اللازمة للقيام بالمهنة من اجل تطويرها وجعلها تمتاز بجودة وكفاءة عالية لمسايرة الواقع الاقتصادي.

الفصل الثاني

بيئة التدقيق الخارجي الدولية والجزائرية

تمهيد:

يوجد اهتمام متزايد في الآونة الأخيرة بمعايير التدقيق من حيث إصدارها، تفسيرها وتطويرها، بالإضافة إلى أن هناك تطور مستمر لمهنة التدقيق والبيئة التي تطبق فيها، وبالتالي لا يصلح تطبيقها في جميع الظروف، ففي ظل الآراء المتباينة حول اختلاف المعايير عن بعضها البعض سعت الهيئات الدولية إلى التقليل من هذا التفاوت وتوحيد الممارسات لمهنة التدقيق في كافة أنحاء العالم للاقتراب من الموضوعية بقدر الإمكان في مقدمتها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلا بلجنة التدقيق الدولية واللجان الدولية المنبثقة عنه وذلك من خلال إصدار معايير التدقيق الدولية ولقد شهدت هذه المعايير إقبالا واسعا من طرف الدول الراغبة في الاندماج في الاقتصاد العالمي، لذا توجب على كل دولة تطمح لاحتلال مكانة عالمية إن تتبنى هذه المعايير، وتعتبر الجزائر من بين الدول التي سعت جاهدة لمواكبة التطورات الحاصلة مما أدى بها إلى القيام بإصلاحات على النظام المحاسبي وتطوره قامت بإصدار قوانين وتشريعات مختلفة الهدف منها تنظيم مهنة التدقيق ومن بين هذه القوانين **01.10** المؤرخ في **11**جويلية**2011** المتعلق بمهن خبير محافظي المحاسبي وأيضا قامت بإصدار معايير التدقيق الجزائرية من اجل تحسين واقع الممارسة المهنية ورفع المستوى.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى بيئة التدقيق الخارجي الدولية والجزائرية كالآتي:

-المبحث الأول: الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية.

-المبحث الثاني: واقع بيئة التدقيق الجزائرية.

-المبحث الثالث: دراسة مقارنة لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية.

المبحث الأول: الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية.

لقد أدى التطور الاقتصادي الكبير، وكذلك ظهور الشركات متعددة الجنسيات، وتطور أسواق الرأس المالية بعد الحرب العالمية الثانية، نتج عليه إصدار معايير التدقيق الدولية التي حظيت بالقبول العام من معظم المجامع والمنظمات المهنية المتواجدة في الدول المتقدمة والنائية على حد سواء، حيث تعتبر هذه المعايير بمثابة مؤشرات يستند عليها المدققين الخارجيين غي عملية القياس، والحكم على نوعية عملهم.

سنتناول في هذا المبحث بعض الأساسيات حول معايير التدقيق الدولية.

المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية.

سعى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدوليةIAASBإلى وضع معايير تليق قبولا دوليا، حيث تعتبر معايير التدقيق الدولية ISA إحدى المرتكزات الأساسية التي يستند عليها مدقق الحسابات.

الفرع الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية (ISA).

لقد تعددت تعاريف معايير التدقيق الدولية من باحث إلى آخر للوصول إلى تعريف شامل لها والتي تتمثل فيما يلي:

-هي نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق[1].

-هي بمثابة النمط الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات الخارجي، باعتبارها المقاييس التي تقيس مدى ارتقاء أداء مدقق الحسابات خارجي إلى مستوى الأداء المهني المتعارف عليه.

-كما أن لمعايير مهنة التدقيق الحسابات وظيفتين أساسيتين:

-أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات تدقيق الحسابات الخارجي بعد القيان بعملية تدقيق الحسابات.[2]

---

[1]- حامد الشمري، **"معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية لمملكة العربية السعودية"** ، الطبعة الأولى، الإدارة العامة للبحوث، المملكة العربية السعودية، 1994، ص16.

[2]- شبلاوي إبراهيم، **"وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية"** ، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونسي علي، البليدة، 2، 2020، ص11.

-عرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير التدقيق بأنها مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات[1].

-وقد توصل سمير صبان وعبد الوهاب نصر علي إلى مفهوم شامل لمعايير التدقيق الدولية وهو "معايير التدقيق الدولية هي إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي تتعارض بالمرة على معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أي دولة إصدار معايير التدقيق الوطنية الخاصة بها"[2].

-من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن معايير التدقيق الدولية عبارة عن قواعد ومبادئ الواجب إتباعها لتنفيذ عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وذلك للوصول إلى الأهداف المسطرة.

ويمكننا القول أن معايير التدقيق الدولية تعتبر بصفة عامة مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب للمراجع الخارجي المستقل، أو يمكننا القول أنها تمثل النموذج إلي يستخدم في الحكم على نوعية عمله، كما أن لها علاقة بتقريره النهائي الذي يعده.

الفرع الثاني: أهمية معايير التدقيق الدولية.

لقد تطورت مهنة التدقيق بصفة عامة وظهرت عدة هيئات ومنظمات مهتمة بهذه المهنة، مما أدى إلى إصدار مجموعة من المعايير لتكوين أداة لعمل المدقق وقد كان لهذه المعايير أهمية بالغة لمهنة التدقيق تبرز فيما يلي:

- معايير التدقيق الدولية تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية ودولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية.

[1] - الموقع الرسمي:www.ifac.org، تاريخ الإطلاع: 01مارس2022، على الساعة: 23:14.

[2] - سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، **"المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا لمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"**، الطبعة الأولى، الدار الجامعة، 2002، ص156.

- وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدقيق رأس المال اللازم لاستثمارات ولاسيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية.[1]
- تشجيع التعاون بين مكاتب التدقيق الدولية والمحلية.[2]
- تعتبر أساس التوحيد كونها نتيجة التغيرات التي طرقت في العالم كالعولمة، تحريرات الدولية وتكنولوجيا المعلومات.[3]

المطلب الثاني: الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية

نظرا لأهمية وجود معايير دولية تقلل من الاختلافات بين ممارسات مهنتي المحاسبة والتدقيق في مختلف الدول، سعت العديد من الهيئات سواء على المستوى العربي أو على المستوى الدولي إلى تدعيم المعايير الدولية ويمكننا التعرف على أهم الهيئات التي اهتمت بالمعايير الدولية سواء التي تنظم ممارسة مهنة المحاسبة أو التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي فيما يلي:

الفرع الأول: نشأة الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية.

- في عام 1941 اشترطت هيئة تنظيم تداول الأوراق أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي "ما إذا كانت عملية التدقيق قد تمت وفقا لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها للتدقيق".
- وهي هيئة حكومية صدر القانون بتأسيسها من اجل تداول الأوراق المالية بعد الكارثة التي حلت بسوق الأوراق المالية الأمريكية عام 1929، مما أدى أعضاء المهنة إلى التساؤل عن ماهي معايير الأداء المتعارف عليها لهذه المهنة؟

لقد ترتب عن هذه التساؤلات العديد من الدراسات والمناقشات المختلفة لاقتراح وتحديد معايير متفق عليها للأداء المهني، وكان من أبرزه المحاولات، ما قامت به لجنة إجراءات التدقيق بمجمع المحاسبين

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **"المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"**، دار الجامعة، مصر، 2005، ص 282.

[2]- سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سابق ذكره**، ص 167.

[3]. بهلولي نور الهدى، "أثر تبني معايير التدقيق الدولية دراسة استقصائية لعينة محافظي الحسابات والخبراء والمحاسبين في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 01، سيدي بلعباس، 2016/2017، ص38.

القانونيين الأمريكيين حيث قامت بدراسة خاصة لمعايير الأداء وإصدار مقترحاتها التي تم الاعتماد عليها سنة 1948[1].

- وفي سنة 1954 قامت لجنة إجراءات التدقيق بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بنشر تقريرها وقد زاد اهتمام الدول بمعايير الأداء حيث بدا التوجه إلى إيجاد معايير دولية للممارسة المهنة قابلة للتطبيق غلى دول العالم.[2]

الفرع الثاني: تعريف الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية.

أ. الاتحاد الدولي للمحاسبين:

تأسس في 07 اكتوبر1977 بهدف تطوير مهنة المحاسبة عبر العالم، عندما وقع 63 تنظيم من 49 دولة مختلفة عن اتفاقية لتأسيس تلك المنظمة.

إن غرض الاتحاد يتمثل مع غرض المجمع الأمريكي القانونيين باستثناء انه يتسم كونه عالمي النطاق، وهو يتعلق بصفة رئيسية بالمحاسبين المهنيين وليس بالمبادئ المحاسبية، ويرتبط أعضاء الاتحاد بالكيانات المحاسبية للمهنة أكثر من 80بلد[3].

-ويضم الاتحاد الدولي للمحاسبين أكثر من 175 عضوا وشريكا في أكثر من 130دولة وسلطة قضائية، يمثلون أكثر من ثلاثة ملايين محاسب في الممارسة العامة والصناعة والتجارة الحكومية وأوساط الأكاديمية[4].

-يتكون التحاد من أربعة مجالس وتتمثل في:

- مجلس معايير التأكيد الدولي IAASB.
- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية *IAESB.

---

[1]- سامي زيادي، **"أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق"**، ماجيستر، دراسات مالية ومحاسبة معمقة، سطيف1، 2013، ص 61، 62.

[2]- سيد محمد بوعرار شمس الدين، **"مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق"** ، ملتقى دولي، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي11 و12ديسمبر2012، ص07.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، **"دراسات تطبيقية غي المراجعة"**، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2009، ص612.

[4]- الموقع الرسمي:www.ifac.org، تاريخ الإطلاع:01مارس2022، على الساعة: 23:14.

- مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين +IESBA.
- مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام*IPSASB.

-ويتمثل دور الاتحاد الدولي للمحاسبين في:[1]

تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة في كل أنحاء العالم ضمن معايير متوافقة قادرة على توفير الخدمات ذات جودة عالية وثابتة للمصلحة العامة.

2.اللجنة الدولية:

هي الهيئة المهنية المختصة في إصدار وتبويب وشرح وتعديل المعايير الدولية للتدقيق، انبثقت من الاتحاد للمحاسبين الدولي، وقد أعطيت لها صلاحية ومسؤولية محدودة وهي إصدار مسودات ومنشورات المعايير الدولية للتدقيق بالنيابة عن المجلس[2].

وعلى أن تسعى لتحقيق القبول العام لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها، ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة التدقيق الدولية من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد لمدة خمس سنوات، وقد تتضمن اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة التدقيق الدولية أعضاء من غير ممثلين في اللجنة وذلك للحصول على اكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وقد تتضمن لجنة ممارسة التدقيق الدولية منذ 1994 أعضاء من 13 دولة وهي: أستراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، الهند، السويد، إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية[3]

[1]- بحيدة أحمد، **"مستقبل مهنتي المحاسبة والمراجعة في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة"** ، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2018، ص47.

[2]- خالد أمين عبد الله، **"علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية"** ، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص95.

[3]- صالحي محمد، **"التدقيق الداخلي ودوره في رفع من تنافسية المؤسسة"** ، الطبعة الأولى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان، 2016، ص29.

المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الدولية.

عقدت لجنة تطبيقات المراجعة الدولية أول اجتماع لها في مدينة نيويورك عام 1978، و في عام 1979 لأصدرت هذه اللجنة أول أدلة التدقيق الدولية التي تناول هدف و نطاق تدقيق البيانات المالية، والذي عدل في 1980، و في عام 1987أصدرت اللجنة 26 دليل من أدلة التدقيق الدولية، وفي عام1989 أصدرت اللجنة دليل التدقيق الدولي رقم 27 الذي تناول فحص المعلومات المستقبلية، أما عام 1991 أعادت اللجنة تصنيف التدقيق فضلا عن تغيير اسمها الى معايير التدقيق الدولية، وفي 1994 تم تسميتها معايير التدقيق الدولية و البيانات الدولية لمهنة التدقيق، و تجدر الإشارة أنه قبل 1994 كانت المعايير تصدر حسب تسلسلها و لكن بهذا التاريخ تم تبويب المعايير إلى أبواب رئيسية أعطيت لها رموز لكل باب من هذه الأبواب، مع بداية 2001تم تغيير اسم اللجنة إلى مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي.[1]

سنقوم بعرض معايير التدقيق الدولية من خلال الجدول التالي:

الجدول:(2-1): عرض معايير التدقيق الدولية [ISA]

المجموعة	رقم المعيار	اسم المعيار
المجموعة الأولى: [100.100] قضايا تمهيدية	100 110 120	. مقدمة تمهيدية الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة. . إطار المصطلحات. . إطار المعايير الدولية للتدقيق.
المجموعة الثانية: [299.200]	200	. الأهداف العامة لعمل المراجع الخارجي المستقل وتنفي عملية التدقيق وفق المعايير الدولية للتدقيق.

[1]- بجيدة أحمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 20 .21.

المسؤوليات	210 220(معدل) 230 240 250(معدل) 260(معدل) 265	. الموافقة على شروط عمليات المراجعة. . مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية. . توثيق التدقيق. . مسؤولية المراجع الخارجي في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية. . مراعاة القوانين واللوائح في التدقيق. . التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة. . إبلاغ هؤلاء المسؤولين عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية.
المجموعة الثالثة: [499.300] تقييم المخاطر والاستجابة إلى هذه المخاطر	300(معدل) 315(معدل) 320 330 402 450	التخطيط التدقيق البيانات المالية و تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها. . تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها. . الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق. . إجراءات المراجع لمواجهة المخاطر. . الاعتبارات التدقيق المتعلقة يستخدم خدمات منشآت أخرى. . تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة من خلال التدقيق.

المجموعة الرابعة: [599.500] الإثبات في المراجعة.	500 501 505 510 520 530 540(معدل) 550 560 570 (معدل) 580	. أدلة التدقيق. . أدلة تدقيق [اعتبارات محددة، البنود المختارة]. . المصادقات الخارجية. . التدقيق لأول مرة [الأرصدة الافتتاحية]. . الإجراءات التحليلية. . العينات الإحصائية في التدقيق. . تدقيق التقديرات المحاسبية وما يتصل بها. . الأطراف ذات العلاقة. . الأحداث اللاحقة. . استمرارية المؤسسة. . التأكيدات الكتابية.
المجموعة الخامسة: [699.600] استخدام عمل الآخرين	600 610(معدل) 620	.اعتبارات خاص عند تدقيق البيانات المالية بمجموعات بما في ذلك الاتصال مع المدققين عناصر تلك البيانات. . استخدام عمل المدققين الداخليين. . استخدام عمل الخبير.
المجموعة السادسة: [799.700] معايير نتائج وتقارير	700(معدل) 705(معدل)	. تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات. . تعديلات على فتوى المدقق المستقل. . فقرات التأكيد وأمور أخرى، فقرات في تقرير

المراجعة والمجلات المتخصصة	706(معدل) 710	المدقق المستقل. . المعلومات المقارنة [مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة]

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على: الموقع:www.ifac.org

IAASB. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance and Related services pronumcemtants International federation of Accountants ;NEWYORK,USA

2020;volume01;volume02;volume03,publication for web site

المبحث الثاني: واقع بيئة التدقيق الجزائرية.

تعد الجزائر من أواخر الدول التي تبنت معايير التدقيق بغية تطوير المراجعة محليا وجعلها أكثر ملائمة مع الواقع الدولي.

حيث تعتبر بمثابة نموذج يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى عموميات حول معايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول: أساسيات حول معايير التدقيق الجزائرية.

الفرع الأول: مفهوم معايير التدقيق الجزائرية.

تعرف معايير التدقيق الجزائرية على إحدى الركائز الأساسية لعمل المراجع سواء كان داخليا أو خارجيا وتساهم تلك المعايير على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة أو المراجعة.

– كما تعرف على أنها بمثابة مرجع أساسي للمراجع وإطار العام المنظم لمهنة المراجع في الجزائر إذ تهتم بتوضيح الخطوات والمراحل الهامة التي يمر بها المراجع الخارجي منذ قبوله المهمة من رسالة المهمة إلى ثمرات عمله و هو تقليل التفاوت المهني[1].

– من خلال التعريفين السابقين نستنتج معايير التدقيق الجزائرية عبارة عن أسس يستند عليها المهنيين للقيام بأعمالهم بكل مصداقية وشفافية وإيجاد الحلول للمشاكل التي تصادفهم أثناء أداء مهامهم.

الفرع الثاني: خصائص معايير التدقيق الجزائرية:

تتميز معايير التدقيق الجزائرية بخصائص عديدة نذكر من بينها:[2]

- تساعد معايير التدقيق المحلية والجزائرية في استقلالية التدقيق الخارجي.
- جعل مهنة التدقيق الخارجي في المكان الملائم.

[1]– بوقرن دليلة، شعباني لطفي، **"ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية للمراجعة ومدى جاهزية البيئة للتطبيق"**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد الأول، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2021، ص 213-226.

[2]– بن يحي علي، لعمور رميلة، **"واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر "**، مجلة الاقتصاد والمال والأعمال، المجلد04، العدد01،جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2020، ص 277-288.

- تقليل الفرو قات بينها و بين الممارسات في الدول المتقدمة.
- سد الفراغ القانوني الناتج عن إلغاء الاجتهادات المهنية للمراجع الخارجي.

المطلب الثاني: الهيئات واللجان المشرفة على معايير التدقيق في الجزائر.

اتسم التدقيق في الجزائر بنوع اللاتنظيم وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة لهذا وضعت معايير التدقيق الجزائرية من طرف هيئات ولجان سنتعرف عليها في مطلبنا هذا.

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة.

نشأ هذا المجلس بموجب هذا المرسوم التنفيذي رقم 318.96 المؤرخ في 1996/09/25 والذي يحدد الطبيعة الاستثمارية له كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره[1].

حيث نشأ المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة مهنة المحاسبة يضم المجلس 03أعضاء منتخبين على كل تنظيم مهني على الأقل ويحتوي المجلس على لجان متساوية الأعضاء[2].

– كما أنه يضم ثلاث تنظيمات مهنية (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين) حيث يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[3].

---

[1]– براق محمد، قمان عمر، **"أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر"** ، مداخلات الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة يومي29و30نوفمبر2011، ص07.

[2]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، الصادر في11جوان2010،المادة04والمادة05من القانون01.10 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص06.

[3]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، المادة 14، 2010، ص07

-مهام المجلس الوطني للمحاسبة:

تتمثل صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة فيما يلي[1]:

- ❖ يجمع كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق.
- ❖ يقترح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات والتدقيقات.
- ❖ يبدي رأيه ويقدم توصيات بشأن جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة والتدقيق.
- ❖ يساهم في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي.

الفرع الثاني: لجان المجلس الوطني للمحاسبة.

يتكون المجلس الوطني للمحاسبة من مجموعة من اللجان متساوية الأعضاء التي تقوم بدورها بمجموعة من المهام وتتمثل هذه اللجان فيما يلي:[2]

-لجنة تقييس ممارسات المحاسبة والعناية المهنية:

تقوم هذه اللجنة بالمهام التالية:

-وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبة والعناية المهنية.

-انجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات ومسارات المحاسبة.

-دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها ة تقديم توصيات.

- لجنة الإعتماد:

إن هذه اللجنة مكلفة بـ:

-إعداد الطرق في مجال معالجة ملفات الإعتماد.

-تحديد سبل ومعايير الخبير المحاسب والمحافظ ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد.

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد07، المؤرخ في 2011، ص08، 09.

[2]- المرسوم التنفيذي رقم 24.11 المؤرخ في 27جانفي 2011، الجريدة الرسمية، العدد07، المؤرخة في 2011، ص 06-09.

-ضمان تسيير طلبات الإعتماد.

- لجنة التكوين:

تتمثل مهام هذه اللجنة في:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين وتسليم شهادات نهاية التربص.
- توجيه المتربصين إلى مكاتب المحاسبة المعتمدة.
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

- لجنة الانضباط والتحكيم:

تتولى هذه اللجنة ما يلي:

-إعداد طرق العمل فيما يخص الانضباط والتحكيم والمصالحة.

-دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخافة أو الإخلال بالقواعد المهنية والتقنية، أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم.

-ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن.

- لجنة مراقبة النوعية:

من أهم مهام هذه اللجنة:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات.
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية.
-إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب.

المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الجزائرية.

أصدرت الجزائر مجموعة من المعايير للتدقيق على أربعة مراحل كل مرحلة تحتوي على أربعة معايير فأصبح مجموع المعايير الجزائرية للتدقيق 16 معيار إلى حد الآن، حيث تستهدف هذه المعايير الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق القانونية كانت أو تعاقدية ، وقد تم إصدارها على النحو الآتي:

الفرع الأول: الإصدارات الأولى حسب المقرر 002 المؤرخ في 04فيفري2016.

يتضمن هذا المقرر أول إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق وفق للمادة الأولى من هذا المقرر قد تم وضع حيز التنفيذ أربع معايير وتشمل ما يلي[1]:

- المعيار الجزائري للمراجعة210 اتفاق حول أحكام ومهام المراجعة.
- المعيار الجزائري للمراجعة505 التأكيدات الخارجية.
- المعيار الجزائري للمراجعة 560أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة.
- المعيار الجزائري للمراجعة 580 التصريحات الكتابية.

الفرع الثاني: الإصدارات الثانية حسب المقرر رقم150 المؤرخ في11اكتوبر 2016.

المتضمن ثاني إصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة وفق هذا المقرر فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية وهي كالتالي[2]:

- المعيار الجزائري للمراجعة 500 العناصر المقنعة.
- المعيار الجزائري للمراجعة 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية.
- المعيار الجزائري للمراجعة510 مهام التدقيق الأولية الأرصدة الإنتاجية
- المعيار الجزائري للمراجعة 700 تأسيس الرأي وتقرير تدقيق الكشوف المالية.

[1]- الوزارة المالية المقرر رقم002، 2016، ص ص 05، 29.

[2]- الوزارة المالية المقرر رقم 150، 2016، ص ص 07-51.

الفرع الثالث: الإصدارات الثالثة حسب المقرر23 المؤرخ في 15مارس2017.

يتضمن هذا المقرر المجموعة الثالثة من معايير التدقيق الجزائرية وصنعت حيز التنفيذ، وتتمثل فيما يلي[1]:

- المعيار الجزائري للمراجعة520 الإجراءات التحليلية.
- المعيار الجزائري للمراجعة 570 استمرارية الاستغلال.
- المعيار الجزائري للمراجعة 610 استخدام أعمال المراجعين الداخليين.
- المعيار الجزائري للمراجعة 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع.

الفرع الرابع: الإصدارات الرابعة حسب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر2018.

حسب هذا المقرر الصادر عن الوزارة المالية والذي يهدف إلى وضع أربعة معايير جزائرية للتدقيق حيز التنفيذ نذكرها فيما يلي:[2]

- المعيار الجزائري للمراجعة 230 وثائق مكتوبة.
- المعيار الجزائري للمراجعة 501 العناصر المقنعة ـ اعتبارات خاصة.
- المعيار الجزائري للمراجعة 530 السبر في التدقيق.
- المعيار الجزائري للمراجعة 540 التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.

الجدول الآتي يلخص لنا مجال تطبيق كل معيار من المعايير:

[1]- الوزارة المالية المقرر رقم23،2017، ص 06، 28.

[2]- الوزارة المالية، المقرر رقم77،2018، ص 02، 08.

الجدول رقم(2 –2): جدول يلخص معايير التدقيق الجزائرية و مجال تطبيق كل معيار من المعايير.

رقم المعيار	اسم المعيار	مجال تطبيقه
210	اتفاق حول أحكام مهنة التدقيق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق[محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد]لاتفاق مع الإدارة مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة المراجعة كما يخص المعيار كل مهام مراجعة الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص المراجعة المتكررة أو مراجعة الكيانات الصغيرة.
505	التأكيدات الخارجية	يعالج هذا المعيار استعمال المراجع لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.
560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات	يتطرق هذا المعيار إلى إلتزامات المراجع اتجاها لأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة الكشوف المالية، قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات وتاريخ تقرير المدقق إلى غاية تاريخ إعداد الكشوف المالية.
580	التصريحات الكتابية	يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المراجع على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.
500	العناصر المقنعة	يوضح هذا المعيار مفهوم " العناصر المقنعة " التي يقصد بها كل المعلومات التي جمعها المراجع قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه في إطار مراجعة الكشوف المالية، وتتضمن هذه العناصر

		المعلومات المتضمنة في المحاسبة مثل دفتر الأستاذ وكل الوثائق الثبوتية كالفواتير والعقود والتي تشكل مصدر مهما للعناصر المقنعة بالإضافة إلى كل المعلومات التي يستطيع المراجع تجميعها من الوثائق الأخرى كمحاضر الإجتماع والتأكيدات الخارجية والتي تمكن من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين.
300	تخطيط مراجعة الكشوف المالية	يدرس هذا المعيار إلتزامات المراجع فيما يخص التخطيط لمراجعة الكشوف المالية، كما يخص المراجعة المتكررة وليس عملية المراجعة الأولية التي تتطلب معالجتها على حدى.
510	مهام التدقيق الأولية . الأرصدة الإنتاجية	يعالج هذا المعيار واجبات المراجع فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية حيث هذا الأخير تتسم فيما الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع المراجعة، أو تم مراجعتها من طرف المراجع السابق، إضافة إلى ذلك تتضمن الأرصدة الإفتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات من الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، الإحتمالات والإلتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية	يعالج هذا المعيار إلتزام المراجع بتشكيل رأي حول الكشوف المالية شكل ومضمون تقرير المراجع عندما تتم المراجعة وفق المعايير الجزائرية للمراجعة ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل حيث هذا الأخير يعني ذلك الرأي عبر عنه المراجع حين لخص إلى أن إعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

520	الإجراءات التحليلية	يعالج هذا المعيار استخدام المراجع لإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها وإلزامية أداء المراجع لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية المراجعة.
570	استمرارية الاستغلال	يعالج هذا المعيار التزامات المراجعة في مراجعة الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.
610	استخدام أعمال المراجعين الداخليين	عالج هذا المعيار الجزائري للمراجعة شروط وفرصة انتفاع المراجع الخارجي من أعمال المراجعة الداخلية إذا تبين له طبقا لأحكام معيار الجزائري للمراجعة 315 أن وظيفة المراجعة الداخلية بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، وفي حالة جود لدى الكيان وظيفة المراجعة الداخلية وخلص الراجع الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات المراجعة، فإن أهدافه تتمثل في تحديد إمكانية إلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمراجعين الداخليين وفي حالة استخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المراجعين الداخليين لاحتياجات المراجعة.
620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع	يعالج هذا المعيار واجبات المراجع عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والمراجعة، إضافة إلى كيفية الأخذ باستنتاجات الخبير.
230	وثائق التدقيق	يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المراجع لإعداد وثائق التدقيق، الكشوف المالية ويقصد بمصطلح التوثيق ملفات العمل التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها

		في إطار أدلة المراجعة.
501	العناصر المقنعة اعتبارات خاصة	يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المراجع عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330 و 500 وكلك المعايير الجزائرية للمراجعة المعينة وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة والمعلومات القطاعية في إطار مراجعة الكشوف المالية.
530	سبر في المراجعة	يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة ما ووضع فحوص إجراءات الاختبار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.
540	مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها	يعالج هذا المعيار واجبات المراجع المرتبطة بتقديرات المحاسبة للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار مراجعة الكشوف المالية.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المقرر رقم002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر2016، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017و المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر2018

المبحث الثالث: دراسة مقارنة لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية.

باعتبار أن معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة من معايير التدقيق الدولية، فإنه هناك شبه تطابق بينهما، وبالرغم من التشابه والتطابق غي معظم البنود المنصوص عليها في المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية إلا أن هناك بعض الإختلافات سنتطرق إليها في مبحثنا هذا.

المطلب الأول: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية(210 و300).

هناك أوجه تشابه بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، إلا أن هناك أوجه اختلاف تميز بينهما، سنقوم بدراسة مقارنة للمعياريين 210 و300 من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم(2-3): جدول مقارنة بين معيارا التدقيق الجزائري و الدولي رقم 210 و300

العنصر	نقاط التشابه	نقاط الإختلاف
210	يتفق المعيار 210الجزائري والمعيار 210 الدولي من حيث: - أهداف المعيار الجزائري هي نفسها أهداف المعيار الدولي. - الشروط المسبقة لعملية التدقيق. - يتم الإتفاق بينهما من حيث مجال التطبيق.	من حيث عمليات المراجعة المتكررة يتشابه المعيار 210 الجزائري والمعيار 210الدولي ما عدا أنه تطرق المعيار الجزائري 210إلى عنصرين لم يتطرق إليهما المعيار الدولي 210هما: . أن تتم المصادقة من الطرفين المعنيين على رسالة مهمة الأولية المعدة من طرف المدقق من السنة الأولى من المهمة وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة. . تدرج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية.

		. من حيث الاتفاق على شروط عملية المراجعة يتفق المعيار الجزائري210 مع المعيار الدولي210 من حيث أنه لم ينص المعيار الجزائري على العنصر التالي: إذا نص القانون أو النظام بتفصيل وافي على شروط المراجعة فلن يحتاج إلى تدوينها في إتفاقية خطية، ولم ينص المعيار الدولي على قاعدة الحسابات التعويضات وكيفية الدفع ومخطط تنفيذ المراجعة وعدم القدرة على كشف بعض الإختلافات.
300	-	. يعتبر المعيار الدولي300أكثر تفصيلا وشمولا من المعيار الجزائري300.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معايير التدقيق الجزائرية والدولية (210و300).

المطلب الثاني: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية (500الى 580.)

سنقوم بمقارنة كل معيار التدقيق الجزائري مع المعيار دولي للتدقيق حيث سنبرز نقاط التشابه ونقاط الإختلاف لكل معيار من المعايير الآتية:505، 580، 500، 510، 570، 520، 560.

الجدول رقم(2-4):مقارنة معايير التدقيق الجزائرية و الدولية(500 إلى 580)

رقم المعيار	نقاط التشابه	نقاط الإختلاف

505	تناولا معا:. كل إجراءات التأكيد التي يستلزم بها محافظ الحسابات للحصول على أدلة مثبتة. . الإجراءات في حالة عدم تلقي الردود. الإجراءات في حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل. . تقييم الأدلة المثبتة أي أدلة الرقابة.	أضاف المعيار الجزائري في الفقرة الثالثة والتي تناول فيها شرح بسيط لأنواع التأكيد الخارجي والمتمثلة في التأكيد الإيجابي والتأكيد السلبي وهذا هوا لإختلاف بين المعيار الجزائري والدولي.
580	معيار المراجعة الجزائري يتوافق بشكل كبير مع معيار المراجعة الدولي.	
500	تتشابه فقرات معيار التدقيق الجزائري مع معايير التدقيق الدولي.	. هناك إختلاف من حيث المصطلحات.
510	توافق بين المعيار المحلي والمعيار الدولي للتدقيق.	. يعتبر المعيار المحلي للتدقيق مستوحى ومطابق للمعيار الدولي للتدقيق مع إضافة مادة توضيحية في المعيار التدقيق الدولي.
570	المعيار الجزائري مستمد من المعيار الدولي حيث هناك توافق كبير بينها يصل أحيانا إلى حد التطابق مع وجود بعض الفوارق البسيطة لا تؤثر.	. المعيار الجزائري ذكر بعض الأمثلة العملية حول الظروف والأحداث التي يمكن أن تشكل حالة عدم يقين أو شكل حول عدم قدرة المؤسسة على الإستمرار بحيث أن المعيار الدولي لم يوضحها.
520	كلا المعياريين يهدفان إلى توفير إرشادات حول تطبيق الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق.	.كلاهما يناقشان نفس الموضوع لكن المعيار المحلي الجزائري جاء بأكثر تفصيل فيما يخص مجال تطبيق هذا المعيار.

		. نص المعياريين على أهم الإجراءات التحليلية التي يعتمدها المراجع لإكتشاف الأخطار ولكن جاء تفسير ذلك حجم متفاوت فقد توسع المعيار الدولي في شرح الإجراءات بالتفصيل مقارنة مع المعيار الجزائري لكن على العموم قد تطرق كلاهما لنفس المعالم الخاصة بالإجراءات التحليلية.
560	المعيار الجزائري هو نسخة من المعيار الدولي ولكن بعض الإختلافات البيئية.	. لا يتضمن المعيار الجزائري على تاريخ نفاذ، لكن المعيار الدولي يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لمراجعة البيانات المالية للفترات التي تبدأ في 15 ديسمبر 2009 أوبعد ذلك. . حسب المعيار الجزائري فإن تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه الكشوف المالية من طرف الجمعية العامة أومن طرف الهيئة المداولة بينما حسب المعيار الدولي هو التاريخ الذي تم فيه إعداد كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية بها في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، وتأكيد الأشخاص المعنيين الذين يتمتعون ببساطة معترف بها على تحمل مسؤولية هذه البيانات. . من حيث الحصول على المعلومات من الإدارة فالمعيار الجزائري وضحها وبينها في أمثلة منها

		التعهدات الجديدة الفروض أو الضمانات الممنوحة التي تم إبرامها، التنازلات أو إقتناءات الأصول المحققة أو المرتقبة، التطورات الجديدة المتعلقة بالخصوم المتوقع حدوثها، بينما المعيار الدولي تحدث عنها ولم يعطي أمثلة. . المعيار الجزائري نص على أنه في حالة عدم وضع تاريخ لهذا التقرير الجديد السابق لتاريخ المصادقة على البيانات المالية المعدلة بينما لم ينص على ذلك المعيار الجزائري.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعايير التدقيق الجزائرية والدولية (500إلى580).

المطلب الثالث: مقارنة معيار الجزائري رقم700مع نظيره الدولي.

سنتطرق إلى دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري الدولي رقم700من خلال مطلبنا هذا.

الجدول رقم(2-5):مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم700 مع نظيره الدولي

رقم المعيار	نقاط التشابه	نقاط الإختلاف
700	يتفق المعيار الجزائري والمعيار الدولي من حيث مجال التطبيق والأهداف وشكل تقرير المراجع، عنوان تقرير المراجع المخاطب (المرسل إليه)، شرح المراجعة، رأي المراجع، مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير، توقيع المراجع، تاريخ تقرير المراجع، عنوان المراجع، المعلومات	**-من حيث التعريفات:** حيث تطرق المعيار الدولي إلى العديد من التعريفات من بينهما إطار العرض العادل وإطار الإمتثال في حين اقتصر المعيار الجزائري إلى تعريف الرأي غير المعدل فقط. **-من حيث تكوين الرأي حول البيانات المالية:** حيث تطرق المعيار الدولي إلى بعض

	الملحقة المعروض مع البيانات المالية.	العناصر التي لم يتطرق إليهما المعيار الجزائري من بينها عندما تعد البيانات المالية وفق إطار عرض عادل، ينبغي أن يشمل التقييم ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل. **-من حيث شكل الرأي:** حيث تطرق المعيار إلى حالة البيانات المالية المعدة وفقا لمتطلبات إطار لإمتثال ما، في حين لم يتم التطرق أليهما في المعيار الجزائري. **-من حيث مسؤولية المراجع:** حيث تطرق المعيار الدولي إلى بعض العناصر التي لم يتطرق إليهما المعيار الجزائري ومن بينها أنه ينبغي أن يذكر تقرير المراجع ما إذا كان المراجع يعتقد بأن أدلة المراجعة التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس رأي المراجع. **-من حيث تقرير المراجع المنصوص عليه بموجب القانون أو النظام:** حيث تم التطرق إليه في المعيار الدولي. **- من حيث تقرير المراجع المتعلق بعمليات المراجعة المنفذة وفقا لكل من معايير المراجعة المتبعة في المنطقة محددة ومعايير الراجعة الدولية:** حيث تم التطرق إليه في المعيار الدولي ولم يتطرق إليه في المعيار الجزائري.

		-من طريقة تطبيق المعيار: لم يتم التطرق إليه في المعيار الجزائري، حيث تم التطرق إليه في المعيار الدولي.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري رقم700.

خلاصة الفصل:

لقد سلطنا الضوء في هذا الفصل على موضوع بيئة التدقيق الدولية والجزائرية، حيث تطرقنا إلى أساسيات كل من معايير التدقيق الدولية والجزائرية.

من خلال العرض التفصيلي لدراسة معايير التدقيق الدولية وما يقابلها من المعايير الجزائرية، استنتجنا أن بينهما اختلافات غير واضحة المعالم وليس لها تأثير على مضمون المعيار بحد ذاته وإنما هذه الإختلافات عبارة عن تعديلات بسيطة ، ومن تبين لنا أن الجزائر قامت بإستخدام أسلوب التبني الشبه كامل لمعايير التدقيق الدولية وذلك نتيجة لتطور التدقيق في الجزائر.

الفصل الثالث

دراسة حالة تقرير المدقق الخارجي لأحد المكاتب

تمهيد:

تجسيدا للمفاهيم النظرية التي تطرقنا إليها في الفصلين السابقين لاستكمال هذه الدراسة سوف نقوم بإسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية، بإجراء دراسة ميدانية في مكتب محافظ الحسابات من خلال التعريف بالمكتب وعرض الخدمات التي يقدمها والإجراءات المتعلقة بطريقة العمل التي يتبعها.

لذلك قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين كالآتي:

- **المبحث الأول**: تقديم المكتب محل الدراسة.
- **المبحث الثاني** : عرض ملف تقرير المدقق الخارجي ومدى مطابقته للمعيار الجزائري للتدقيق رقم700.

المبحث الأول: تقديم مكتب محل الدراسة.

سنقوم في هذا المبحث بتقديم المكتب الذي قمنا فيه بالدراسة الميدانية

المطلب الأول: التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي.

الفرع الأول: التعريف بالمكتب وصاحبه.

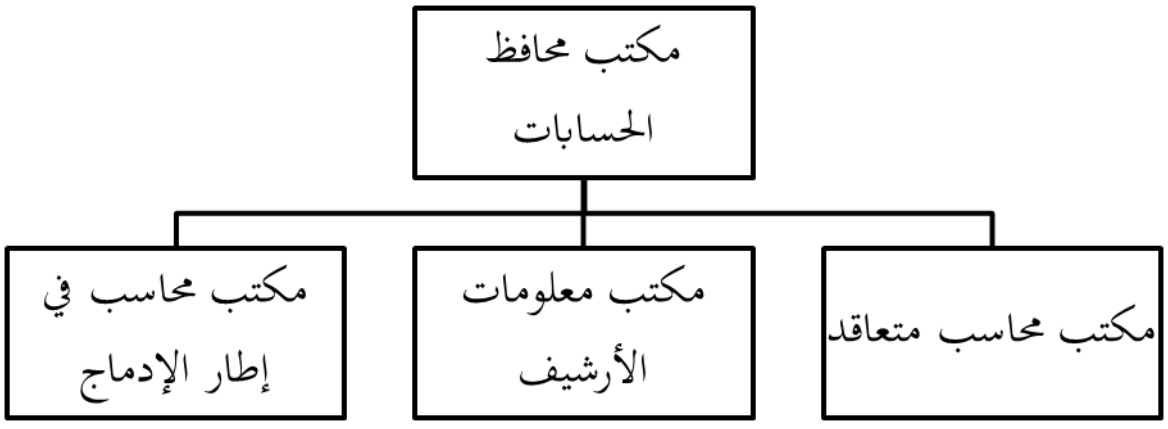
تأسس مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة الميدانية لسيد "حسناوي الناصر" الذي يقع في ولاية تيارت، دائرة السوقر في شارع الأمير عبد القادر سنة 2002 بعد تحصله على شهادة ليسانس في علوم التسيير سنة 1979 .

قام السيد حسناوي ناصر بتربصه في المؤسسة الوطنية للمحاسبة بولاية تيارت.

يتميز المكتب بالجدية الإنظباط والإلتزام بالخدمات التي يقدمها لزبائنه وهي ذات جودة عالية.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات (المدقق الخارجي).

الشكل رقم(3-1):الهيكل التنظيمي لمكتب(محافظ الحسابات) المدقق الخارجي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات المقدمة من طرف صاحب المكتب.

المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات(المدقق الخارجي).

يقوم هذا المكتب بمجموعة من الخدمات المتمثلة فيما يلي:

- مسك المحاسبة والتصريحات الجبائية الشهرية.
- تقديم الخدمات كإستشارات جبائية التصفية في المؤسسات التي أنهت نشاطها.
- إعداد الميزانيات الختامية وكل الأعمال الدورية لزبائن.
- تدقيق الحسابات للزبائن وإصدار تقارير في نهاية كل عملية التدقيق.
- كما يقوم بعملية المراقبة القانونية المستقلة وذلك بإدلاء بشهادة على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات .
- القيام بتكوين المتربصين.

المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات (مدقق الخارجي).

يتبع محافظ الحسابات عدة إجراءات للقيام بعمله والمتمثلة فيما يلي:

- **إجراءات مسك العمل:**

هناك شروط لا بد المرور عليها قبل أن يقرر محافظ الحسابات أي عمل يتعلق بالتدقيق الخارجي تتمثل فيما يلي:

- تقديم العميل لسجله التجاري الذي يبرر نشاطه.
- يتوجب على العميل تقديم مختلف السجلات والوثائق والدفاتر المتعلقة بنشاطه.
- النقاش مع العميل حول أتعاب ومستحقات التي يطلبها محافظ الحسابات حسب طبيعة العمل المقدم له.
- تقديم البطاقة الجبائية الخاصة بالعميل لمحافظ الحسابات وذلك لمعرفة الظروف الضريبية المتعلقة به.

- تقديم العميل لمحافظ الحسابات تصريح بالوجود الذي يقصد به نشاط العميل وممتلكاته.

❖ **الإجراءات العمل في المكتب:**

تتمثل في:

- مراقبة النظام والتأكد من احترام الإجراءات الشرعية والقانونية في المؤسسة محل الدراسة.
- مراقبة و فحص الكشوف المالية والحسابات بجمع أكبر عدد ممكن من الأدلة والمعلومات المهمة والمختلفة اللازمة للتعبير عن رأيه بطريقة عقلانية ويكون ذلك حسب الوقت المحدد لهذه العملية نظرا لأهمية قراره الذي على أساسه يتم اتخاذ القرارات الرشيدة للوصول إلى الأهداف المسطرة.

❖ **الإجراءات المختلفة التي يتبعها محافظ الحسابات(المدقق الخارجي):**

تتركز كالآتي:

أولا: التعرف على المؤسسة أي محل الدراسة بصفة عامة.

الهدف من هذه المرحلة هو الحصول على معلومات كافية لخصوصيات المؤسسة مثل: طبيعة النشاط وهيكلة المؤسسة والتنظيم العام لها والتسمية الإجتماعية الحصول على لمحة تاريخية للمسيرين والأشخاص التي تتصل بها المؤسسة ومعرفة الوقائع المالية والقانونية والإقتصادية للمؤسسة محل الدراسة التي بإمكانها التي تؤثر على المؤسسة بشكل عام وخاصة التأثير على الحسابات والكشوف المالية.

ثانيا: فحص و تقييم المراقبة الداخلية.

إن إمكانيات محافظ الحسابات محدودة ماديا نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسب المؤسسة المراقبة وقدرتها على القيام بأحوال مالية ناجحة، للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي أو منظمات محاسبية وإدارية فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات، من واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية:

-احترام الأشكال الشرعية و القانونية مستوى نوعية المراقبة الداخلية.

ثالثا: مراقبة الحسابات.

- إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع الأدلة الكافية والمقنعة لإبداء رأي على الحسابات السنوية.
- يجب أن تسمح مراجعة الحسابات من التأكد أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها.
- إن امتداد طبيعة المراجعات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- إن الميزانية والحسابات السنوية تتطابق مع معطيات المحاسبة وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبة والقانون ساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لانتهاء النشاط.
- حتى يتمكن من إبداء رأيه، يجب على محافظ الحسابات التأكد من أن الحسابات السنوية الموافقة على أنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتغطي صورة مخلصة لنشاطه وحالته المادية وخلاصة معرفته بالمؤسسة.

المبحث الثا ني: عرض ملف تقرير لمكتب الم دقق الخارجي ومدى مطابقته للمعيار 700 تأسيس الرأي وتقرير المدقق.

شهد تقرير المراجع الخارجي تطورات متعددة شكلا ومضمونا، بحيث أصبح ينسجم يتلائم مع تطورات مهنة التدقيق، وذلك لمسايرة ومواكبة التحولات العالمية والرفع من كفاءة الاقتصاد المحلي وصولا لنموذج مقبول بشكل واسع ويمكن المراجع الخارجي من توصيل نتائج عملية التدقيق بشكل واضح وسهل للمستخدمين .

بالاعتماد على المقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر 2016 سنقوم بعرض ملف تقرير المراجع الخارجي حسب المعيار رقم 700 الذي نص على كيفية تأسيس رأي تقرير المدقق و على المعلومات المقدمة من طرف المدقق الخارجي(محافظ الحسابات) سنتناول أهم الجوانب المتعلقة بالتقرير حسب المغير الجزائري للتدقيق رقم 700و مدى مطابقتها مع المعلومات المقدمة لنا.

المطلب الأول: عرض المعيار الجزائري للتدقيق رقم700.

يعالج هذا المعيار التزام المراجع بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، شكل ومضمون تقرير المراجع عندما تتم المراجعة وفق المعايير الجزائرية للمراجعة ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل . حيث هذا الأخير يعين ذلك الرأي الذي عبر عنه المدقق حيث لخص إلى أن إعداد الكشوف المالية في كل جوانبها المهتمة قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

الفرع الأول: التعريف بالمعيار والهدف منه.

1. التعريف بالمعيار:

صدر المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 بتاريخ 11أكتوبر2016 وفقا للمقرر رقم 150 الصادر عن الوزارة المالية، و ذلك ضمن سلسلة الإصدارات التي جاء بها المجلس الوطني للمحاسبة في إطار مواكبة التطورات الدولية التي مست مهنة التدقيق حيث جاء تحت مسمى تأسيس الرأي وتقرير المدقق.

2. الهدف من المعيار:

يعالج ها المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، وكذا شكل ومحتوى تقريره الذي يتم وفقا لمعايير الجزائرية للتدقيق، وذلك بوضع توجيهات لإعداده وتحديد المعلومات الواجب تضمنها في ها التقرير.

الفرع الثاني: واجبات المدقق وفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700والعناصر الأساسية التي يجب توافرها في تقرير مراقب الحسابات.

1. واجبات المدقق وفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700:

حدد هذا المعيار واجبات المدقق اتجاه إبداء رأيه سواء كان غير معدلا أو معدلا وتمثلت فيما يلي:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية مبني على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة.
- على المدقق التعبير عن رأيه كتابيا وبوضوح في شكل تقرير مكتوب يصف الأساس الذي استخلص لهذا الرأي.
- على المدقق التعبير برأي غير معدل إذا توصل إلى الكشوف المالية التي تم إعدادها من جميع جوانبها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.
- استنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تحتوي على اختلالات معتبرة، وذلك سواءا حصل على الضمانات المعقولة أولم يحصل عليها.

2. العناصر الأساسية لتقرير مراقب الحسابات:

يتضمن تقرير المدقق على العناصر الآتية:

- **اسم وعنوان محافظ الحسابات:** العنوان يشير بوضوح أن التقرير لمدقق مستقل.
- **تاريخ التقرير:** يعتبر تاريخ التقرير هو بمثابة تاريخ الانتهاء من عملية التدقيق لأن ذلك يعني بأن مراقب الحسابات قد اتخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث والعمليات التي علم بها حتى تاريخ الانتهاء من إصدار التقرير يشأن البيانات المالية.

❖ **الجهة التي يوجه إليها التقرير:** يجب أن يعنون تقرير مراقب الحسابات إلى الهيئة العامة للشركة أو إلى المساهمين بالنسبة للجهة الخاضعة للتدقيق أو إلى الجهة التي قامت بتعيين مراقب الحسابات.

❖ **الموضوع:** ويقصد به تحديد البيانات المالية التي تم تدقيقها والفترة التي تغطيها.

❖ **فقرة نطاق التدقيق:** وتشتمل على ما يلي:

– تحديد اسم الجهة الخاضعة للرقابة والبيانات المالية التي جرى تدقيقها والفقرة التي تغطيها.

– الإشارة إلى القوانين والتشريعات و القواعد والأعراف التي جرت عملية التدقيق طبقا لمقتضياتها.

❖ **فقرة الرأي:** على مراقب الحسابات التي يبين في تقريره وبشكل واضح رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية وتقرير الإدارة، تعطي صورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية وإذا كانت تتفق مع المتطلبات القانونية.

❖ **توقيع مراقب الحسابات:** يجب أن يوقع التقرير باسم مراقب الحسابات الشخصي بالإضافة إلى اسم ديوان الرقابة أو اسم الشركة أو المكتب الذي يتحمل مسؤولية التدقيق.

المطلب الثاني: عرض ملف تقرير المدقق الخارجي.

يحتاج مستعملي القوائم المالية أن يرفق المدقق الخارجي بتقريره، حيث يعتبر هذا الأخير عبارة عن وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني، يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد حول عدالة وصدق هذه القوائم من أجل كسب ثقة مستخدمي وقارئي هذا التقرير.

سنحاول الإشارة في هذا المطلب إلى أهم المعلومات التي يتوجب على المدقق الخارجي تقديمها في تقريره حول تدقيق القوائم المالية وفق تشريعات والأحكام المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر.

أقسام ملف تقرير المدقق الخارجي: يتضمن هذا الملف خمسة أقسام وهي كالآتي:

1. المقدمة: يقوم المدقق الخارجي من خلال هذه المقدمة بتبرير موضوع التقرير، وتقديم كلمة شكر وعرض محتوى التقرير.

2. تقرير المصادقة: يعتبر تقرير المصادقة خلاصة ما توصل إليه المدقق الخارجي عند قيامه بعملية التدقيق والذي يتضمن رأيه حول صحة وعدالة القوائم المالية ويختلف نوع التقرير باختلاف النتائج المتوصل إليها عند قيامه بعملية المراجعة.

3. عرض الحسابات السنوية والتعليق عليها: في ها الجزء من ملف التقرير قام المدقق بعرض الحسابات السنوية والتعليق عليها بحيث قام بمراجعة كل من جانب الأصول والخصوم، حسابات التسيير وأشار أيضا أنه قام بتدقيق جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال.

4. التقارير الخاصة: وفقا للمادة 25 من القانون 01/10 يترتب على مهمة التدقيق الخارجي زيادة على إعداد تقرير المصادقة حول عدالة القوائم المالية، إعداد تقارير خاصة يجب أن يتوفر هذا التقرير على التقارير الآتية:

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

5. عرض القوائم المالية: يقوم المدقق بعرض القوائم المالية التي قام بمراجعتها المتمثلة في جدول الحسابات النتيجة حسب الطبيعة، الميزانية، الأصول و الخصوم.

المطلب الثالث: مطابقة تقرير المدقق الخارجي مع المعيار الجزائري للتدقيق رقم700.

ينص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 (**تأسيس الرأي وتقرير المدقق**) على كيفية إعداد التقرير شكلا ومضمونا.

حيث سنقوم في هذا المطلب بمطابقة تقرير المدقق الخارجي المقدم من طرف صاحب محل الدراسة مع شكل ومضمون التقرير الذي نص عليه في المعيار رقم 700.

أولا: الشكل النموذجي للتقرير.

الشكل رقم(3-2): نموذج تقرير المدقق الخارجي وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم700.

المدقق المستقل.....

المرسل إليه.....

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية المرفقة للشركة "س" بما فيه ذلك الكشوف التالية (بتاريخ الإقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق)، الميزانية، حسابات النتيجة، بيان التغيرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة والملحق.

مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية

يعد المسيرون الاجتماعيون مسؤولين عن إعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي وكطلك على مراقبة 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 على أساس تدقيقنا قمنا بالتدقيق وفقا للمعايير المراجعة الجزائرية.

يستوجب من هذه المعايير الالتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الاختلالات المعتبرة.

يستدعي التدقيق وضع حيز التنفيذ الإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبالغ والمعلومات الواردة في الكشوف المالية. اختيار الإجراءات الموضوعة نابع عن الحكم الخاص المدقق بما في ذلك تقييم المخاطر التي تتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن أخطاء.

لإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للكيان والمتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف وليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام الداخلية للكيان يتمثل التدقيق كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة عقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة وعرض مجمل الكشوف المالية.

الرأي حول الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ31 ديسمبر ن200 منتظمة وتعرض بصدق وفي جميع جوانبها المعتبرة (أو تعطي الصورة الوفية)، الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ31 ديسمبر ن200 وكذلك النجاعة المالية وسيلة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ وفقا للنظام المحاسبي المالي.

تقرير حول التزامات قانونية وتنظيمية أخرى.

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

هوية وتوقيع المدقق.

تاريخ التقرير

المرجع: بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق 700.

ثانيا: المطابقة.

بالاستعانة بنموذج التقرير وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 700 وتقرير المدقق الخارجي سنقوم بإعداد جدول يتضمن أوجه الإختلاف والتوافق بين المعيار 700 وتقرير المراجع كالآتي:

الجدول رقم(3-1): جدول مطابقة تقرير المدقق الخارجي مع المعيار الجزائري للتدقيق رقم700

عناصر التقرير	تقرير وفقا للمعيار700	تقرير المدقق الخارجي
العنوان	يجب أن يتضمن عنوان يشير بوضوح أن تقرير المدقق مستقل	ولاية تيارت دائرة السوقر شارع الأمير عبد القادر
المرسل إليه	أسار المعيار إلى وجوب تحديد الجهة التي تستسلم تقرير المدقق الخارجي	إلى السيد x
فقرة تمهيدية	تتضمن الفقرة التمهيدية على ما يلي: تعريف الكيان التي تمت معالجة كشوفه المالية والكشوف المالية التي تمت مراجعتها. ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان التي تمت مراجعته وكذلك معلومات توضيحية أخرى. تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت	تنفيذا للمهمة الموكلة إلي، نقدم لكم تقريرنا المتعلق بالسنة المالية 2019:من 01جانفي2019 إلى 31ديسمبر2019.

	مراجعتها.	
مسؤولية المؤسسة	شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بإعداد الكشوف المالية التي تمت مراجعتها. شرح مسؤولية المدقق المتعلقة بإعداد الكشوف المالية على أساس تدقيقه، وأنه تم تدقيقها وفق المعايير.	
مسؤولية المدقق الخارجي .	مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس تدقيقنا، قمنا بالتدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية.	تدقيق الحسابات السنوية لشركة "X" كما هي مرفقة بهذا التقرير، التحققات والمعلومات المحددة المنصوص عليها في القانون.
رأي المدقق الخارجي.	رأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 31ديسمبر ن وتعرض صدق جميع جوانبها المعتبرة للوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31ديسمبر ن.	نشهد أن حسابات المشركة" X" المغلقة في 31 ديسمبر 2019 هي حسابات وأصول منتظمة ومالية في نهاية هذه السنة المالية. ومع ذلك هناك بعض الملاحظات التي تستحق الإبلاغ عنها من أجل إعطاء صورة صادقة عن الشركة، ومع ذلك هناك ملاحظات معينة تستحق أن تأخذ بعين الاعتبار: ● تنظيف حسابات الميزانية

		العمومية. • إنشاء وجرد الاستثمارات. • يجب على المدريين العمل بجهد مضاعف لزيادة معدل الدوران وتقليل النفقات.
تاريخ التقرير	على المراجع تحديد تاريخ تقرير التدقيق بوضع تاريخ لا يكون سابق لتاريخ جمعه لعناصر المقنعة.	30 جوان 2020
هوية وتوقيع المدقق	يجب على المدقق أن يذكر هويته أي اسمه الكامل ويوقع على تقريره.	حسناوي ناصر

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق رقم700 وتقرير محافظ الحسابات (المدقق الخارجي).

النتائج المتحصل عليها بعد إجراء عملية المطابقة:

أوجه التشابه بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 وتقرير محافظ الحسابات [المدقق الخارجي]:

- **العنوان:** يتضمن تقرير المدقق عنوانا لزيادة الثقة والقبول من المستخدمين.
- **توقيع المدقق وهويته والتاريخ:** وضع تاريخ التقرير و ذكر هويته والتوقيع ووضع عليه الختم الشخصي يتضمن عنوان ورقم الهاتف للتعزيز من ثقة مستخدمي القوائم.
- **رأي المدقق:** قام بإعداد رأيه حول صحة القوائم، قام بذلك وفقا متطلبات المهنة، كما أشار إلى مجموعة من الملاحظات:
  - تنظيف حسابات الميزانية العمومية (تواريخ الضريبة والديون شبه مالية ...).
  - إنشاء و جرد الاستثمارات، يجب أن يتم هذا العمل من قبل لجنة.
  - التحكم في المصاريف من أجل إيجاد توازنها المالي.
  - يجب على المدريين العمل بجهد مضاعف لزيادة معدل الدوران وتقليل النفقات.
- **من حيث المضمون:** المضمون كان ثري بالمعلومات القيمة بحيث قام بعرض تفصيلي لعناصر عملية التدقيق والتعليق عليها، كما أشار إلى مجموعة من الملاحظات والإرشادات التي يجب على مديرين المؤسسة أخذها بعين الاعتبار.

أوجه الإختلاف بين المعيار 700 وتقرير محافظ الحسابات [المدقق الخارجي]:

- **الفقرة التمهيدية:** فيما يخص الفقرة التمهيدية نلاحظ أن المدقق لم يذكر ملخص للطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة، فقد أشار إلى السنة المالية التي أقفلت فيها الكشوف المالية.
- **مسؤولية المؤسسة:** لم يذكر هذا المدقق في تقريره مسؤولية المؤسسة المتمثلة في إعداد الكشوفات المالية[القوائم المالية]، كما أنه قام بعرض نظام المحاسبي المطبق من طرف المؤسسة بشكل تفصيلي لكن لم يكن ضمن هذه الفقرة.

❖ **مسؤولية المدقق الخارجي:** لقد تضمن هذا التقرير مسؤولية المراجع الخارجي والتي تتمثل في إبداء رأيه حول صحة الكشوف المالية وفقا للمعيار الجزائري لتدقيق 700 لكن لم يذكر المعايير التي استدل بها أثناء قيامه لمراجعة الكشوف المالية للمؤسسة.

خلاصة الفصل:

يعد هذا الفصل تكميلا للفصلين السابقين من خلال التأكد أن الجانب النظري يتم تطبيقه فعليا ميدانيا، إذ قمنا في هذا الفصل بالتطرق إلى تقرير التدقيق الخارجي من خلال الإطار المفاه يمي له، وعرض ما جاء في محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ومطابقته مع تقرير المدقق الخارجي لمحل الدراسة، حيث أفرزت هذه الدراسة أن تقرير المدقق الخارجي يحتاج إلى عناية فيما يخص شكله لتسهيل قراءته وتفسيره لمراحل تنفيذ عملية التدقيق والنتائج المتوصل إليها ليتوافق مع شكل التقرير وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، أما فيما يخص مضمونه كان ثريا بالمعلومات التفصيلية التي تساهم في الإفصاح حول شفافية القوائم المالية.

فبالرغم من هذا لاحظنا أن الاهتمام بمحتوى هذا التقرير في تزايد مستمر بغية زيادة فعالية في خدمة مستخدميه.

خاتمة

خاتمـــــــة

من خلال دراستنا لموضوع الاتجاهات المعاصرة للتدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية معايير التدقيق الجزائرية حاولنا معالجة إشكالية الدراسة التي تتمحور حول "أهم انعكاسات الإصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية بما فيها المعايير الجزائرية و الدولية للتدقيق على ممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر".

تم التطرق في الجانب النظري إلى عموميات التدقيق الخارجي بصفة عامة وواقع تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بصفة خاصة، حيث اتضح لنا أن هذه المهنة في الجزائر شهدت كم هائل من النصوص التشريعية و إصلاحات لمواكبة التطورات الدولية من أبرزها إصدار قانون 01/10 المتعلق بمهن خبير محاسب و محافظ الحسابات و محاسب معتمد، ليتم بعد ذلك تدعيمه بإصدار مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية المستحوذة من معايير التدقيق الدولية.

ثم قدمنا عرضنا التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية و الجزائرية و المقارنة بينهما و الوقوف على مختلف أوجه التشابه و الإختلاف، من خلال هذه المقارنة تبن لنا أن الجزائر قامت باستخدام أسلوب التبني الشبه كامل لمعايير التدقيق الدولية بهدف الرفع من مستوى وجودة مهنة التدقيق من جهة و تحقيق التوحيد الدولي من جهة أخرى.

وفي الجانب التطبيقي من الدراسة والتي تتمثل في دراسة حالة تقرير المدقق الخارجي، استخلصنا أن هناك تحسن في تقارير المدقق الخارجي من خلال تطبيقه لمعايير التدقيق الجزائرية التي تساعده في أداء مهامه و صولا إلى إعداد تقرير يتميز بالجودة من حيث الشكل والمضمون وخاصة باعتماده على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 الذي يبين كيفية إعداد التقارير لمساعدة أصحاب المصالح والمستثمرين في اتخاذ قرارات سليمة لكن هناك اختلاف في بعض الشكليات.

وبعد معالجتنا لمختلف جوانب الدراسة توصنا إلى مجموعة من النتائج الخاصة بالفرضيات ونتائج عامة و كذلك سنقوم بعرض بعض التوصيات و الاقتراحات دون أن ننسى وضع بعض الأفاق المستقبلية للدراسة.

اختبار الفرضيات:

- **قبول الفرضية الأولى:** تعتبر الإصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر وإصدار معايير تدقيق جزائرية ضرورة ملحة لمواكبة التطورات العالمية.
- **قبول الفرضية الثانية:** هناك فرق في مضمون كل من معايير التدقيق الدولي ومعايير التدقيق الجزائرية.
- **رفض الفرضية الثالثة:** يتطابق تقرير المراجع الخارجي مع محتوى وشكل المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700ولا يتطابقان في الشكل.

النتائج:

من خلال دراستنا توصلنا إلى النتائج التالية:

- ساهمت الإصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر بجعل مهنة خبير التدقيق الخارجي أكثر تنظيما.
- هناك تطابق بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي مع تسجيل بعض الاختلافات سواءا في المصطلحات المستعملة أو في المحتوى.
- تقرير التدقيق الخارجي وسيلة أساسية لإيصال رأي المدقق.
- عدم الإلمام بالمعايير الجزائرية للتدقيق من قبل بعض ممارسين مهنة التدقيق الخارجي وذلك نظرا لنقص الدورات التدريبية و التكوينية من جهة وعدم وجود احتكاك بين المهنيين و الأكاديميين من جهة أخرى.
- يسمح العمل بمعايير التدقيق الجزائرية عند تدقيق القوائم المالية بالانعكاس على جودة المعلومة المالية و يزيد من مصداقيتها، مما يكون له أثر جد مهم و ايجابي في اتخاذ أحسن القرارات بالنسبة لمستخدمين تقرير التدقيق الخارجي.
- أفرزت دراستنا لتقرير المدقق الخارجي على أنه يتطابق مع المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700من حيث المضمون لكن فيما يخص الشكل يتضمن نقائص من المفترض أن تكون حاضرة فيه لتسهيل فهم التقرير.

خاتمـــــــة

التوصيات:

من خلال النتائج المتوصل أليها يمكننا تقديم التوصيات التالية:

- ✓ العمل على توحيد المصطلحات المستعملة، حتى يتسنى التكييف الكلي مع المحيط الدولي و المحلي.
- ✓ تطوير مناهج التعليم العالي في ميدان التدقيق وذلك لمواكبة التطورات والمستجدات الحاصلة في البيئة الدولي والمحلية وخصوصا التطورات التي تعرفها مهنة التدقيق الخارجي.
- ✓ ضرورة برمجة دورات تكوينية بعد كل إصدار لمعايير التدقيق الجزائرية بهدف معرفة طريقة ومنهجية العمل وتوضيح الغرض من كل معيار.
- ✓ ضرورة تفعيل دور لجان مراقبة جودة تقارير التدقيق الخارجي في الجزائر للتأكد من ارتقائها إلى المستوى الدولي وتعزيز ثقة مستعمليها في دقتها و مصداقيتها.

آفاق الدراسة:

يمكن في نهاية الدراسة اقتراح بعض النقاط الجديرة للدراسة:

- دراسة مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع مختلف معايير التدقيق لدول المغرب العربي (المغرب).
- انعكاس الإصلاحات بين الثنائية(الدولية و الجزائرية) على مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر .

قائمة المراجع

-المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب.

1. أحمد حلمي جمعة، **"مدخل إلى التدقيق الحديث "**، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر، عمان، 2006.
2. أحمد نور، **"تدقيق الحسابات"**، مؤسسة الشباب الجامعة، مصر، 1992.
3. أمين السيد أحمد لطفي، **"التطورات في المراجعة"**، الدار الجامعية، مصر، 2007.
4. أمين السيد أحمد لطفي، **" المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال "**، دار الجامعة، مصر، 2005.
5. أمين السيد أحمد لطفي، **"دراسات تطبيقية غي المراجعة "**، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2009.
6. حسين القاضي، حسين دحدوح، **"أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية "**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
7. خالد أمين عبد الله، **"علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية"**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
8. خالد أمين عبد الله، **"علم تدقيق الحسابات "**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
9. رأفت سلامة محمود وآخرون، **"علم التدقيق الحسابات النظري "**، المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2010.
10. رجب سيد عبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش **"أصول المراجعة"**، الدار الجامعية، مصر، 2000.
11. زاهرة عاطف سواد، **"مراجعة الحسابات والتدقيق "**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

12. سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، "**المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا لمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**"، الطبعة الأولى، الدار الجامعة، 2002.

13. صالحي محمد، "**التدقيق الداخلي ودوره في رفع من تنافسية المؤسسة**"، الطبعة الأولى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان، 2016، ص29.

14. عبد الفتاح صحن وآخرون، "**أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية**"، الدار الجامعة، مصر، 2004.

15. علي سيد قاسم، "**مراقبة الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور مراقبة الحسابات في شركة المساهمة**"، الفكر العربي، القاهرة، 1991.

16. عوض لبيب فتح الله الديب وشحاته السيد شحاته، "**أصول المراجعة الخارجية، مخاطر المراجعة، تخطيط المراجعة وتوثيق أعمالها مراجعة النفقات والمدفوعات، تقرير مراقب الحسابات**"، دار التعليم الجامعي للطباعة للنشر وتوزيع، جامعة، مصر، 2013.

17. غسان فلاح المطارنة، "**تدقيق الحسابات المعاصرة**"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

18. محمد التهامي طواهر، "**المراجعة وتدقيق الحسابات**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

19. محمد التهامي، طواهر ومسعود صديقي، "**المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية ابن عكنون، الجزائر، 2006.

20. محمد الفتاح محمود بشير **المعربي**،"**المراجعة والتدقيق الشرعي**"، الطبعة الأولى، دار لجان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

21. محمد سمير صبان وعبد الوهاب نصر علي ، "**المراجعة الخارجية**"، دار الجامعية، مصر، 2002.

22. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر وتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

23. يوسف محمد جربوع، "**مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** "، الطبعة الأولى، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

ثانيا: المقالات والمجلات.

1. بن يحي علي، لعمور رميلة، "**واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين لسنة2018**"، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد10، العدد02، 2019.
2. بن يحي علي، لعمور رميلة، " **واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر** "، مجلة الاقتصاد والمال والأعمال، المجلد04 ، العدد01، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2020.
3. بوقرن دليلة، شعباني لطفي، " **ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية للمراجعة ومدى جاهزية البيئة للتطبيق** "، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد الأول، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2021.
4. جميلة الجوزي ومفيد عبد اللاوي، "**الإجراءات المالية والعلمية للمراجعة الخارجية** "، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بجامعة الوادي، 2012.
5. مروة مويسي، عجيلة محمد، "**ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر** "،مجلة الاقتصاد المال و الأعمال، المجلد03، العدد01، جامعة الشهيد لخضر، الوادي، الجزائر، 01جوان2018.
6. مصطفى حسين خضير، "**مراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات**"، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996.

ثالثا: الرسائل الجامعية.

1. بحيدة أحمد، "**مستقبل مهنتي المحاسبة والمراجعة في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة** "، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2018.
2. بهلولي نور الهدى، " **أثر تبني معايير التدقيق الدولية دراسة استقصائية لعينة محافظي الحسابات والخبراء و المحاسبين في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر** "، أطروحة

دكتوراه، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف01، سيدي بلعباس، 2017/2016.

3. حكيمة مناعي، **"تقرير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم تسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008.
4. سامي زيادي، **"أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق "**، رسالة ماجيستر، دراسات مالية ومحاسبة معمقة، سطيف1، 2013.
5. شبلاوي إبراهيم، " **واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية "**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونسي علي، البليدة، 2020/2019.
6. شريفي عمر، " **التنظيم المهني للمراجعة** "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف،2012/2011.
7. عزوز ميلود ، " دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية "، رسالة ماجستير، جامعة سكيكدة، 2007/2006.
8. مزارجة زوبيدة صابرية، شالي أسماء صابرية، **"تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتفعيل الحوكمة"**، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم، 2020/2019.

رابعا: المؤتمرات والملتقيات.

1. الأستاذ زياني عبد الحق، **"محاضرة: أنواع التدقيق والخدمات التي يقدمها المدققون"**، مقياس: التسيير والتدقيق الجبائي، تخصص: محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية التسيير وعلوم تجارية، قسم علوم التسيير، جامعة ابن خلدون تيارت، 2022/2021.
2. براق محمد، قمان عمر، **"أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر"**، مداخلات الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة يومي29 و30نوفمبر2011.

3. سيد محمد بوعرار شمس الدين، **"مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق "**، ملتقى دولي، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي11 و12ديسمبر2012.

خامسا: القوانين والمراسيم.

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 42، الصادر في 11جوان2010، المادة04والمادة05 من القانون01-10 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
2. الوزارة المالية المقرر رقم 002، 2016.
3. الوزارة المالية المقرر رقم 150، 2016.
4. الوزارة المالية المقرر رقم23، 2017.
5. الوزارة المالية المقرر رقم 77، 2018.
6. الجريدة الرسمية، القانون 01-10، المؤرخ في 19جويلية 1010، المادة 06 ،08 ،10 ،27.
7. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27جانفي 2011، الجريدة الرسمية، العدد07، المؤرخة في 2011.

سادسا: القواميس.

-معجم الكلمات (إنجليزي . عربي).

-المراجع باللغة الأجنبية.

أولا: الكتب.

1. IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance and Related services pronumcemtants International federation of Accountants; NEWYORK, USA 2020; volume01; volume02; volume03, publication for web site: www.ifac.org.
2. Robert Castell, François pasqualini; Le commissaire aux comptes, econommica, paris, 1995.

ثانيا: المواقع الرسمية.

1. www.ifac.org.

الملاحق

HASNAOUI NACEUR
****
COMMISSAIRE AUX COMPTES
****
BD COLONEL AMIROUCHE SOUGUEUR
****
TEL 046 28 51 60
****

SARL BAHDJA LAIT AU CAPITAL SOCIAL DE 50 000 000,00 DA
ROUTE AIN DZARIT SOUGUEUR TIARET

الملحق 1
ص 1

تقرير مدقق الحسابات (خارجي) عن الياعات المالية
من فترة 01/1/2019 إلى 31/12/2019

RAPPORT DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
SUR LES ETATS FINANCIERS
EXERCICE du 01/01/2019 au 31/12/2019

Cabinet Hasnaoui

الملحق 2 (تقرير التحاوة)

MR HASNAOUI NACEUR
COMMISSAIRE AUX COMPTES
BD COLONEL AMIROUCHE SOUGUEUR
TIARET

REF :02/CAC/2020

SOUGUEUR LE 30-06-2020

السيد المسير لشركة البهجة للحليب

MONSIEUR LE GERANT
DE LA SARL BAHDJA LAIT

En exécution de la mission que vous avez bien voulu nous confier, j'ai l'honneur de vous présenter la situation de notre rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de la SARL BAHDJA LAIT - du 01/01/2019 au 31/12/2019.

Ce rapport comporte Quatre Parties (04) parties

- Rapport de certification.
- La situation financière du 01/01/2019 au 31/12/2019
- Contrôles et commentaires
- Recommandations

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

Veuillez, agréer **Monsieur le Gérant** l'expression de mes salutations les plus distinguées.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Cabinet Hasnaoui

SARL BAHDJA LAIT

31-12-2019

الملحق (3):

-B-LE PASSIF

-B-1-STRUCTURE DU PASSIF:

PASSIF	MONTANT	%
CAPITAUX PROPRES	592 877 409	47,80%
PASSIF NON COURANT	356 721 226	28,76%
PASSIF COURANT	290 668 287	23,44%
TOTAL	**1 240 266 922**	**100,00%**

-B-2-VARIATION DU PASSIF :

PASSIF	31/12/2018	31/12/2019	VARIATION	%
CAPITAUX PROPRES	625 939 417	592 877 409	-33 062 008	-5,28%
PASSIF NON COURANT	361 647 707	356 721 226	-4 926 481	-1,36%
PASSIF COURANT	190 792 201	290 668 287	99 876 086	52,35%
TOTAL	**1 178 379 325**	**1 240 266 922**	**61 887 597**	**5,25%**

Le total du passif a augmente de5,25% par rapport à l'exercice antérieur expliqué par l'augmentation des
du passif courant de 52,35% (solde crediteur de la BDL) et la diminution des capitaux propres et du passif non courant de 5

-B-3-ANALYSE DU POSTE DU PASSIF:

-B-3-1-LES CAPITAUX PROPRES:

CAPITAUX PROPRES	31/12/2018	31/12/2019	VARIATION	%
Capital Social	50 000 000	50 000 000	0	0,00%
Primes et Reserves	5 000 000	5 000 000		0,00%
Ecart de Reevaluation	559 028 179	559 028 179		0,00%
Resultat Net	-10 670 637	-33 062 008	-22 391 371	209,84%
Report a Nouveau	22 581 875	11 911 238	-10 670 637	
TOTAL	625 939 417	**592 877 409**	**-33 062 008**	**-5,28%**

Les capitaux propres ont enregistré durant l'exercice 2019 une diminution en valeurs absolues de 5,28%
par la réalisation d'un résultat deficitaire de 33 062 008,00da

CONTROLES EFFECTUES :

Vérification que toutes les informations relatives aux fonds propres sont incluses dans les états financiers.
Vérification de la séparation des exercices.

COMMENTAIRES :

L'application de notre programme de contrôle n'a révélé aucune anomalie qui mérite d'être signalée

SARL BAHDJA LAIT 31-12-2019 الملحق (4) الرمضية المالية

-A-3-2-3-DISPONIBILITES : d'un montant 6 185 479,34DA se répartissant comme suit :

DISPONIBILITES	31/12/2018	31/12/2019	VARIATION	%
COMPTE BANQUE BDL TIARET	-26 846	5 720 504	5 747 349	-21408,94%
COMPTE BDL SOUGUEUR				
COMPTE BADR SOUGUEUR	1 775 983	406 632	-1 369 351	-77,10%
CAISSE	156 586	58 344	-98 242	-62,74%
			0	
			0	
TOTAL	**1 905 724**	**6 185 479**	**4 279 756**	**224,57%**

PRINCIPAUX CONTROLES EFFECTUES :

Vérification des états de rapprochement.
Rapprochement avec grand livre.
Revue des enregistrements dans les journaux de trésorerie.
Vérification de l'enregistrement sur les chèques.
Vérification et rapprochement des chèques avec ceux figurant sur les bordereaux de remise à l'encaissement
Contrôle du journal de banque et de la caisse.
Examen du PV de caisse
Examen du brouillard de banque.
Rapprochement des pièces de dépenses (factures, pièces, etc.....) au journal de la banque.

COMMENTAIRES : etat de rapprochement établi , pv et brouillard de caisse arrêtés

SARL BAHDJA LAIT

31-12-2019

الملحق (5): مراقبة الحالة المالية للشركة والتعليق عليها

-A-3-2-L'ACTIF COURANT:

-A-3-2-1-STOCKS ET EN COURS:

Les stocks de la SARL BAHDJA LAIT au 31/12/2019 se présentent comme suit :

STOCKS	31/12/2018	31/12/2019	VARIATION	%
			0,00	
STOCKS DE MATIERES PREMIERES	38 470 113	55 924 396	17 454 283	45,37%
STOCKS DE PRODUITS FINS	51 832	51 832	0	
TOTAL	**38 521 945**	**55 976 228**	**17 454 283**	**45,31%**

PRINCIPAUX CONTROLES :

Nos travaux ont consisté à :

- Contrôler la séparation des exercices.
- Contrôler la valorisation et la conformité aux principes comptables généralement admis.
- Contrôler la cohérence des inventaires physiques avec la comptabilité.
- Obtenir les états récapitulatifs des quantités.
- Obtenir le rapprochement des quantités inventoriées avec l'inventaire permanent comptable.

COMMENTAIRES

L'analyse de notre programme de contrôle n'a décelé aucune anomalie car un état des stocks signé nous a été remis par les responsables.

NB :suite à l'absence de l'inventaire permanant les consommations ont été Calculé suivant la formule:

CONSOMMATION=Stocks initial + Achats - Stocks final« inventaire ».

-A-3-2-2-CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES:

Les créances de la SARL BAHDJA LAIT au 31/12/2019 S'agissant

CREANCES ET EMP/ASSIMILES	31/12/2018	31/12/2019	VARIATION	%
CLIENTS			0	0,00%
AUTRES DEBITEURS	3 298 432	120 896	-3 177 536	-96,33%
IMPOTS ET ASSIMILES	23 828 951	25 827 876	1 998 925	8,39%
TOTAL	**27 127 384**	**25 948 772**	**-1 178 611**	**-4,34%**

SARL BAHDJA LAIT 31-12-2019

الملحق (أ):
التعليمات المقدمة

-A-3-1-L'ACTIF NON COURANT:

Les immobilisations de la SARL BAHDJA LAIT au 31/12/2019 s'analysent comme suit :

IMMOBILISATION CORPORELLES	31/12/2018	31/12/2019	VARIATION	%
FRAIS DE DEVELOPPEMENT	213 584	213 584	0,00	0,00%
TERRAINS	251 200 000	251 200 000	0,00	0,00%
BATIMENTS	414 450 000	414 450 000	0	0,00%
INSTALLATIONS TECHNIQUES	479 547 961	513 823 189	34 275 228	7,15%
AUTRES IMMOBILISATIONS	72 057 608	75 938 678	3 881 070	5,39%
IMMOBILISATION CORPORELLES EN COURS		5 570 186	5 570 186	100,00%
			0	
TOTAL DES IMM/CORP/BRUT	**1 217 469 153**	**1 261 195 637**	**43 726 484**	**3,59%**
AMORTISSEMENTS	106 711 725	109 079 196		**0,00%**
TOTAL DES IMMOB/CORP/NET	**1 110 757 428**	**1 152 116 441**	**43 726 484**	

PRINCIPAUX CONTROLES EFFECTUES

Nos contrôles sur ce poste ont porté essentiellement à nous assurer :

De l'existence physique de l'investissement enregistré.
De la propriété de la ferme de l'investissement enregistré.
De la comptabilisation des immobilisations conformément au SCF.
De l'existence du fichier et du registre des immobilisations.
Du système et taux de calcul des amortissements.
Du rapprochement des acquisitions avec pièces justificatives.
Vérification que les assurances couvrent d'une façon adéquate les sinistres pouvant affecter les immobilisations.

COMMENTAIRES

L'application de notre programme de contrôle a révélé les remarques suivantes :
Absence registre et fichier d'investissements.
Pour de plus amples informations, il faut se référer aux tableaux des investissements et amortissements joint au rapport avec les nouvelles acquisitions qui ont été faites en 2019(travail fait par l'entreprise elle -meme)

Rapport de certification

En exécution de la mission qui m'a été confiée nous vous présentons notre rapport relatif à la l'exercice 2019: du 01/01/2019 au 31/12/2019.

- le contrôle des comptes annuels de la SARL BAHDJA LAIT : tels qu'ils sont joints au présent rapport.
- Les vérifications spécifiques et les informations prévues par la loi.

Les comptes annuels ont été arrêtés suivant les nouvelles normes « **Système Comptable et Financier** ». Il nous appartient sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur les comptes.

1- OPINION SUR LES COMPTES ANNUELS

J'ai effectué l'audit selon les normes de la profession ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble. Nous estimons que nos contrôles fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après.

Avec un total actif passif de Un Milliard Deux Cent Quarante Millions Deux Cent Soixante Six Mille Neuf Cent Vingt Un Dinars et Soixante Treize Centimes (1 240 266 921,73 Da) et Un Résultat Déficitaire de Trente Trois Millions Soixante Deux Mille Sept Dinars et Quatre Vingt Six Centimes (33 062 007,86 Da)

Nous certifions que les comptes de la SARL BAHDJA LAIT arrêtés au 31/12/2019 sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que la situation financière et du patrimoine de la ferme à la fin de cet exercice.Cependant certaines observations méritent d'être signalées afin de donner un image fidèle de l'entreprise, cependant certaines remarques méritent d'être soulevées tels que :

- Assainir les comptes de bilan (tels dettes fiscales, dettes parafiscales et autres…..)
- Etablir et inventorier les investissements .Ce travail devrait être fait par une commission
- Une comptabilité matière est plus que nécessaire pour la maîtrise des charges et surtout les stocks
- Afin de trouver son équilibre financier, les gestionnaires doivent mettre les bouchées doubles pour faire augmenter le chiffre d'affaires et diminuer les charges.

2- VERIFICATIONS ET INFORMATIONS SPECIFIQUES

J'ai également procédé, conformément aux normes de la profession, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Fait à SOUGUEUR LE 30-06-2020

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES:

الملحق 8 : تعليمات بعد الفحص ومراقبة الأوراق المالية .

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

Recommandations :

Investissement :

Constitution d'une équipe de prise d'inventaire pour recenser tout le matériel existant et le rapprocher avec la comptabilité.
De comptabiliser l'investissement en cours dans les comptes appropriés

Stocks :
Établissement des bon de sorties magasin pour le bon suivi des consommations des stocks et la maîtrise de la comptabilité matière.

Dettes :
Assainir les comptes des dettes Fiscales et parafiscales.

Afin de donner une image fiable de la société , je vous recommande de procéder à un assainissement des comptes de bilan en faisant intervenir un bureau de comptabilité .

الملحق (أ): ورقة التربص

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة ابن خلدون – تيارت
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

تيارت في: / /2022

ميدان : العلوم الإقتصادية، التسيير والعلوم التجارية
شعبة: علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إلى السيد: مدير جسار بن عامر.....
من طرف مسؤول فريق ميدان التكوين

الموضوع: طلب إجراء تربص ميداني

تحية طيبة،

يشرفنا أن نتقدم إلى سيادتكم المحترمة بهذا الطلب، والمتمثل في السماح لنا بإجراء تربص ميداني على مستوى مؤسستكم، وفي إطار ما يسمح به القانون من أجل التعرف على مجريات العمل في مؤسستكم، وتزويدنا بمختلف المعلومات والوثائق والبيانات التي تخدم مجال بحثنا، قصد التحضير لمذكرة تخرج ماستر تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في **علوم مالية ومحاسبة** تخصص: **محاسبة وجباية معمقة** للموسم الجامعي2021- 2022

والموسومة بـ:
الارتجاعات الجارية للتدقيق الخارجي في الجزائر خلال معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية NAA

من إعداد الطلبة الآتية أسماءهم:

1- عيسى فيروز
2- عيشوبة فائزة

وللفترة الممتدة من: إلى:

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

تأشيرة
المؤسسة المستقبلة

HASNAOUI NACEUR
Commissaire aux Comptes
Cité Emir Abdelkader - sougueur
TF: 195614160015051

إمضاء
مسؤول فريق ميدان التكوين

د. عبد الرحيم ليلى
مسؤول فريق ميدان التكوين
علوم الاقتصادية و التجارية
و علوم التسيير

جامعة ابن خلدون تيارت
فريق ميدان التكوين

ملخص الدراسة:

في الآونة الأخيرة اتجهت الجزائر لتحسين وتطوير مهنة التدقيق الخارجي حيث قامت بعدة تدابير، أهمها إصدار القانون 01/10 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، تلاها بعد ذلك عدة إصدارات لمعايير التدقيق الجزائرية، لتنظيم وضبط مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر للاعتماد عليها كمرجع أساسي للمهنة بدلا من معايير التدقيق الدولية. ومن أجل تسليط الضوء على هذه المستجدات جاءت هذه الدراسة بهدف عرض الإتجاهات المعاصرة للتدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية والجزائرية، ثم مقارنة مضمون معايير التدقيق الجزائرية والدولية. ولمعرفة مدى تطبيق هذه المعايير قمنا بدراسة حالة لتقرير المدقق الخارجي لأحد المكاتب.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج وكان من أهمها أن الجزائر قامت بأسلوب تبني الشبه كامل لمعايير التدقيق الدولية ولكذلك وجود توافق كبير بين كلا المعايير يتضح هذا جليا في مضمونها، إضافة إلى ذلك تبين لنا أن هناك اهتمام متزايد من طرف مزاولي مهنة التدقيق الخارجي واعتمادهم على معايير التدقيق المحلية لأداء مهامهم بكفاءة عالية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، المدقق الخارجي، معايير التدقيق الدولية، معايير التدقيق الجزائرية.

Study summary :

Recently Algeria has tended to improve and develop the external audit profession as it has taken several measures, the most important of which is the issuance of law 10-01 regulating the profession of accountant, accountant and certified accountant, followed by several publications of Algerian auditing standards to organize and control the profession of external audit in Algerian. Relying on it as a basic reference for the task instead of international auditing standards. In order to shed light on these developments, this study came with the aim of presenting the contemporary trends of external auditing in Algerian in light of international auditing standards and Algerian auditing standards, and then comparing the content of Algerian and international auditing standards.

To find out the extent of the application of the reality and prospects of external audit.

This study reached a set of results, the most important of which was that Algeria adopted a method of almost complete adoption of international auditing standards, as well as the presence of great agreement between both standards. This is evident in its content. In addition, we found out that there is an increasing interest on the part of external audit professionals and their reliance on local auditing standards to perform their tasks efficiently.

Key words: External Audit, External Auditor, Algerian Auditing standards, International Auditing Standards.