وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة ابن خلدون تيارت
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم: علوم التسيير

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

شعبة: علوم مالية ومحاسبة تخصص: محاسبة وجباية معمقة

التدقيق المالي في الجزائر في ظل المعايير المراجعة الدولية

دراسة حالة

مكتب محافظ الحسابات– تيارت–

إعداد الطالبتين:

- طيبي مباركة
- تراري جميلة

الأستاذ المشرف:

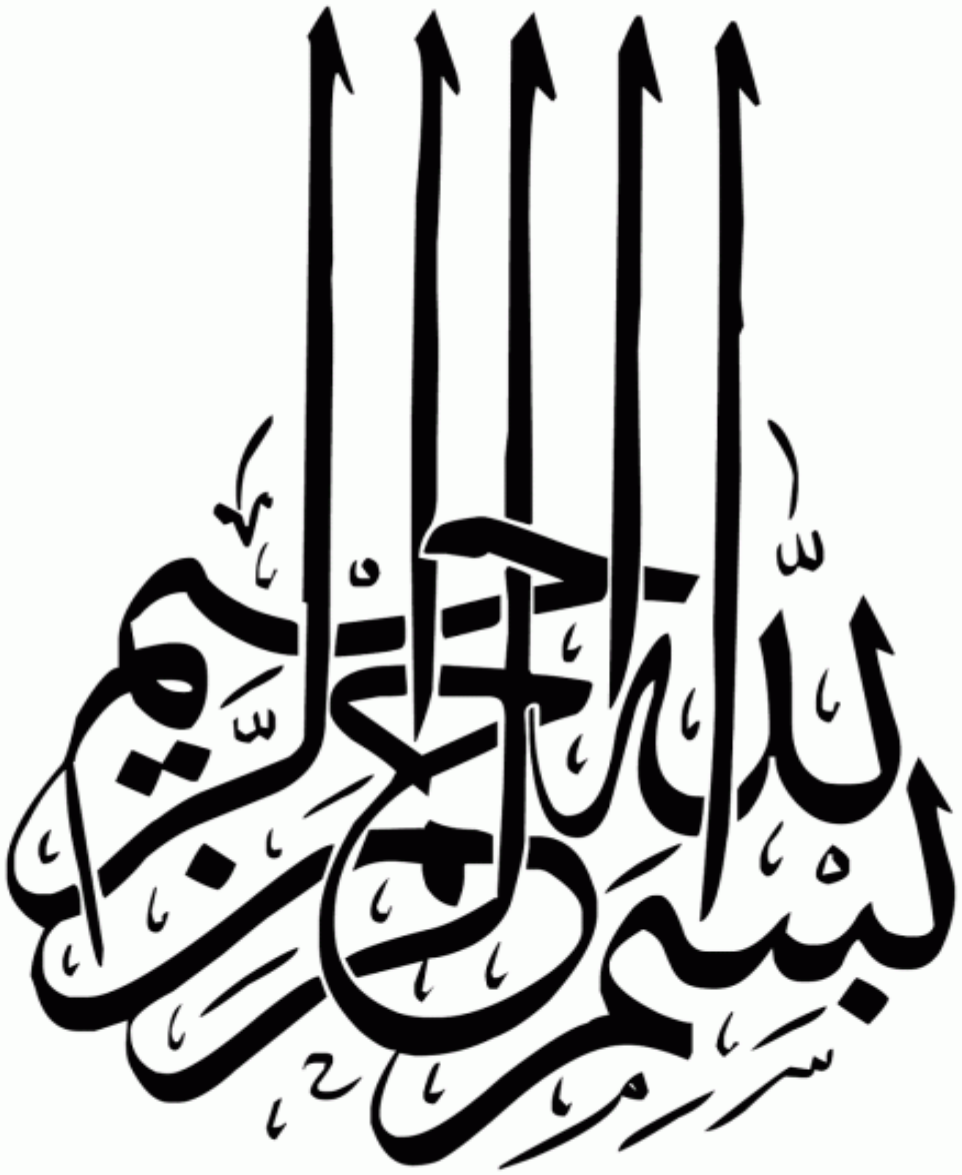
د. بلكرشة رابح

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ	الدرجة العلمية	الصفة
د. معسكري سمراء	أستاذ محاضر (أ)	رئيسا
د. بلكرشة رابح	أستاذ محاضر (أ)	مشرفا و مقررا
د. حري مختارية	أستاذ محاضر (أ)	مناقشا
د. محمد ساعد	أستاذ محاضر (أ)	مناقشا

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ: .....

السنة الجامعية: 2021–2022م


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و عرفان

لقوله تعالى:

﴿وَقَالَ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾

سورة النمل الآية –19–

في البداية الشكر و الحمد لله، جل في علاه فإليه ينسب الفضل كله في إكمال – و الكمال يبقى لله وحده– هذا العمل.

اللهم صلي و سلم على محمد عليه أفضل الصلاة و السلام.

بعد الحمد لله، لا يسعنا و نحن في هذا المقام إلا أن نتقدم بالشكر و التقدير وعرفانا إلى الأستاذ المشرف "الدكتور بلكرشة رابح" الذي لم يبخل علينا بإرشاداته و توصياته السديدة التي كان لها بالغ الأثر في إنجاز هذا العمل جزاه الله عنا كل خير.

نتقدم بالشكر و العرفان إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا البحث وتقييمه.

كما نشكر كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير و عمالها و كل من ساعدنا من بعيد أو قريب.

و أخيرا نشكر جامعتنا "ابن خلدون".

إهداء

يا رب لك الحمد كما ينبغي بجلال وجهك و عظيم سلطانك، تباركت يا رب و تعاليت، سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك انت العليم الحكيم.

و صلي و سلم على سيدنا محمد –صلى الله عليه و سلم.

إهدي ثمرة جهدي هذا إلى أعز و أغلى الناس في حياتي اللذان أنارا دربي بنصائحهما،

إلى زوجي الغالي وأولادي.

إلى أخوتي و أخواتي حفظهم الله و زملاء و زميلات الدراسة متمنية لهم التوفيق.

إلى كل من ساعدني في كتابة هذه المذكرة إلى كل الأشخاص الذين أحمل لهم المودة و المحبة

مباركة

إهداء

إلى من وضع المولى سبحانه و تعالى الجنة تحت قدميها و وقرها في كتابه العزيز أمي الحبيبة

إلى زوجي الكريم و أولادي

إلى من اعتمدت عليهم في كل كبيرة و صغيرة إخوتي الكرماء و أخواتي

إلى أساتذتي في كلية العلوم الاقتصادية

أهدي لكم هذا العمل المتواضع

جميلة

فهرس

كلمة شكر وتقدير	I
اهداء	II
فهرس الجداول	III
فهرس المحتويات	IV
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المالي	
تمهيد	06
المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق المالي	07
المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق	07
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق وأنواعه ومبادئه	08
أولا: المفهوم اللغوي والاصطلاحي للتدقيق	08
ثانيا: تعريف التدقيق المالي حسب المنظمات و الهيئات الدولية للتدقيق	10
ثالثا :أنواع التدقيق	10
المطلب الثالث: أهداف و أهمية التدقيق	17
أولا: أهداف التدقيق	17
ثانيا: أهمية التدقيق	19
المبحث الثاني: أدلة الإثبات لعملية التدقيق	21
المطلب الأول: مفهوم أدلة الإثبات وأنواعه	22
أولا: مفهوم أدلة الإثبات	22
ثانيا: أنواع أدلة التدقيق	23
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في كمية الأدلة و القرائن وحجيتها	26
أولا: العوامل المؤثرة في كمية الأدلة والقرائن	26

ثانيا: حجية الأدلة و القرائن	28
ثالثا: إجراءات ووسائل الحصول على أدلة الاثبات و قرائنه	30
المطلب الثالث: سير عملية التدقيق	34
اولا: الخطوات التمهيدية لعمليات التدقيق الجديدة	34
ثانيا: برامج التدقيق	36
ثالثا: الاشراف على مهمة التدقيق	37
رابعا: أوراق ومذكرات التدقيق.	38
خامسا: مذكرات التدقيق	40
المبحث الثالث: تقرير تدقيق الحسابات	41
المطلب الأول: ماهية تقرير التدقيق وأركانه الشكلية	41
أولا: : ماهية تقرير التدقيق	41
ثانيا: الأركان الشكلية للتقرير المدقق	42
ثالثا: أنواع التقارير	43
المطلب الثاني: معايير تقرير التدقيق وأنواعه	44
أولا: معايير تقرير التدقيق	44
المطلب الثالث: تحسين جودة التقارير المالية في ظل المعايير الدولية	46
أولا: المعايير التدقيق الدولية	46
ثانيا: اهمية تحسين جودة التدقيق	46
ثالثا: تحسين جودة تقارير التدقيق في ظل قانون Sarbanes Oxley	47
خلاصة الفصل	48
الفصل الثاني: معايير التدقيق الجزائرية في ظل معايير المراجعة الدولية	
تمهيد	50

المبحث الأول: نظريات عامة حول معايير المراجعة الدولية	51
المطلب الأول: مفهوم ونشأة معايير المراجعة الدولية	51
أولا: تعريف المراجعة	51
ثانيا: نشأة المعايير المراجعة الدولية	52
المطلب الثاني: أهمية ومميزات معايير المراجعة الدولية	53
أولا: مميزات المراجعة الدولية	53
ثانيا: أهمية معايير المراجعة الدولية	54
المطلب الثالث: عرض معايير المراجعة الدولية	55
المبحث الثاني: الاطار النظري لمعايير المراجعة الجزائرية	58
المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة في الجزائر	58
أولا: مفهوم معايير المراجعة الجزائرية	58
ثانيا: التطور التاريخي للمراجعة	58
المطلب الثاني: الهيئات القائمة على إعداد وإصدار معايير المراجعة الجزائرية ومهامها	61
أولا: الهيئات القائمة على إعداد وإصدار معايير المراجعة الجزائرية	61
ثانيا: مهام الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر	64
المطلب الثالث: اللجان التابعة للهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر	66
المبحث الثالث: الخيارات المتاحة لتبني وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر	69
المطلب الأول: تبويب المعايير الجزائرية للمراجعة	69
المطلب الثاني: الآثار المتوقعة على ممارسة المهنة في الجزائر	70
أولا: متطلبات تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر	71
ثانيا: الإقرار بأولوية تطبيق المتطلبات في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للتدقيق	73
المطلب الثالث: الأساليب المتاحة أمام الجزائر لتبني المعايير الدولية للتدقيق	74

أولا: مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق لمعايير المراجعة الدولية	74
ثانيا: تبني المعايير الدولية بصفة كاملة	76
خلاصة	79
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمكتب محافظ الحسابات	
تمهيد	81
المبحث الأول :تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية	82
المطلب الأول :التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي	82
المطلب الثاني : الخدمات التي يقدمها المكتب	83
المطلب الثالث :الإجراءات المتعلقة بالطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات.	84
أولا: اجراءات مسك العمل	84
ثانيا: اجراءات العمل في المكتب	85
المبحث الثاني: التقرير الخاص بمحافظ الحسابات	87
المطلب الأول: تقديم القوائم المالية	88
المطلب الثاني: ملاحظات و تعليقات على محتوى القوائم المالية	96
الفرع الأول: التعليقات حول الميزانية العامة للمؤسسة (X)	97
الفرع الثاني: التعليقات حول الجدول حساب النتائج للمؤسسة(X)	106
المطلب الثالث: التقرير النهائي للمحافظ الحسابات	109
الفرع الأول: التقرير العام للمحافظ الحسابات	109
الفرع الثاني: تقارير الخاصة	116
خلاصة الفصل:	122
الخاتمة	
قائمة المراجع و المصادر	
الملاحق	

مقدمة

مقدمة:

يشهد الإقتصاد العالمي العديد من التغيرات بفضل تنامي ظاهرة العولمة والتطورات المستمرة في تكنولوجيا المعلومات والإتصال، حيث أصبحت المعاملات الدولية تعرف مفاهيم وقواعد جديدة سهلت الخدمات بين الدول الأمر الذي أدى إلى اتساع البعد الدولي لأنشطة المؤسسات الاقتصادية من خلال زيادة الفرص الاستثمارية والتمويلية للشركات إلا أن انتقال المعلومات المالية خارج المحيط الذي أعدت فيه، شكلت عائقا وخطرا أمام هذا التطور بسبب الاختلاف والتناقض في بعض الأحيان في الأنظمة وممارسات التدقيق ذات البعد الدولي مما جعل المهتمين والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق يحرصون على الاستفادة من هذه الفرص من خلال ضرورة استفاء مجموعة من الضوابط تتعلق بأسس وشكل ومحتوى القوائم المالية المعدة من قبل هذه الشركات التي تنتمي إلى بيئات غير متجانس وعلى هذا الأساس فالتدقيق والمراجعة على مستوى كل دولة لم يكن بمعزل عن هذه التغيرات ولم تنجو من تأثيراتهما باعتبارهما أهم المصادر لتوفير المعلومات المعبرة عن حصيلة نشاطات المؤسسة على المستوى المحلي والدولي، وأنجع وسيلة لإثبات اتجاه الغير وبالتالي كان لابد للمراجعة والتدقيق أن تتطور لتتجاوز العوائق التي تواجه الممارسات الحسابية على المستوى الدولي وتلبي الاحتياجات الجديدة لمستخدمي المعلومات فظهرت العديد من المنظمات والهيئات المهنية للمراجعة والتدقيق الدولية لتنظيم المهنة وتوحيد معاييرها.

وفي ظل هذا الإهتمام المتزايد في ظل التوافق المحاسبي والمالي وتجاوبا مع الجهود والمحاولات الدولية التي تسعى إلى القضاء على الفروق والاختلاف في الأنظمة بين الدول وتعميم استخدام المعايير المالية الدولية شرعت الجزائر على غرار باقي الدولي في عملية إصلاح نظامها المحاسبي والمالي، بداية من التسعينات نظرا لقصور المخطط المحاسبي الوطني الذي تم تبنيه سنة 1975 في الاستجابة لمتطلبات التغيرات الراهنة التي عرفها الاقتصاد الجزائري على المستوى الداخلي من حيث حجم وشكل المؤسسات ونشاطاتها الاقتصادية، وكذلك انضمامها المرتقب لمنظمة التجارة العالمية، بالإضافة إلى تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق وما واكبه من انفتاح اقتصادي وتحرير التجارة الخارجية ودخول شركات المتعددة الجنسية السوق الجزائرية.

فهي تسعى من خلال القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهام الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتم لإصلاح منظومة التدقيق والمراجعة تماشيا مع الاتجاهات الدولية الحديثة ومن أجل إيجاد توافق دولي مع معايير المراجعة الدولية.

وعلى هذا الأساس تبرز الإشكالية الرئيسية لهذا الموضوع والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما مدى تطبيق التدقيق المالي في الجزائر في ظل متطلبات معايير المراجعة الدولية؟

وللإجابة على هذه الاشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- فيما تكمن أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية؟
- هل معايير المراجعة الدولية تتوافق مع متطلبات التدقيق الجزائرية؟
- ما مدى التزام مراجعي المحاسبات بتطبيق معايير المحاسبة الجزائرية.

فرضيات الدراسة:

1- تقليص معايير التدقيق الدولية من حجم فجوة التوقعات وتساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق.
2- هناك إدارك كبير للحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضروريتها لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر.
3- يلتزم مراجع الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليه.

أهمية البحث:

تتمثل أهمية هذه الدراسة بضرورة تطبيق المعايير الدولية في الجزائر بما يتلاءم و المعايير التدقيق الدولية من خلال محاولة تبني هذه المعايير و إسقاطها على واقع مهنة التدقيق في الوقت الراهن حيث يتزامن مع حداثة إصدار معايير التدقيق الجزائري.

المساهمة في إثراء المكتبة الجديدة ببحوث جديدة.

أهداف البحث:

- الوقوف على معايير التدقيق الجزائرية.
- القاء الضوء على الهيئات القائمة على إعداد و إصدار معايير التدقيق الجزائري.
- معرفة مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية بالمعايير التدقيق الدولية.

أسباب اختيار البحث: يرجع اختيار الموضوع إلى:

- الميول الشخصي للمواضيع التدقيق للطالبتين.
- علاقة الموضوع بالتخصص.

حدود البحث:

- الحدود المكانية: قمنا بإجراء دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات و ذلك من أجل الوقوف على مدى اعتمادهم و درايتهم بالمعايير التدقيق الجزائرية.
- الحدود الزمنية: السداسي الثاني للسنة الجامعية 2022/2021.

منهج البحث:

المنهج الذي يتم اتباعه في هذا الموضوع هو منهج وصفي في الجانب النظري و المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي و قد تم تقسيم الموضوع إلى ثلاثة فصول يتناول الفصلين الأول و الثاني الجانب النظري لعملية التدقيق المالي و معايير التدقيق الدولية، في حين تناول الفصل الثالث الجانب التطبيقي (دراسة حالة محافظ الحسابات).

هيكل البحث:

بغرض معالجة هذا الموضوع و الإطاحة بجميع جوانبه و للإجابة على التساؤلات المطروحة قمنا بتقسيم لثلاثة فصول كما يلي: فصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المالي مقسما لثلاثة مباحث حيث جاء في المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق ، المبحث الثاني أدلة التدقيق و السير عام لعملية التدقيق و المبحث الثالث: تقرير مدقق الحسابات.

أما الفصل الثاني جاء بعنوان: معايير التدقيق الجزائرية في ظل معايير المراجعة الدولية قسم إلى ثلاث مباحث كالتالي: المبحث الأول: نظريات عامة حول معايير المراجعة الدولية، المبحث الثاني: الاطار النظري لمعايير المراجعة الجزائرية، و المبحث الثالث: الخيارات المتاحة لتبني وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.

والفصل الثالث الجانب التطبيقي لمحافظ الحسابات

الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات التي تعرضت لموضوع التدقيق و معايير التدقيق الدولية في الجزائر حيث انطلقنا في دراستنا هذه من ثلاث دراسات سابقة تطرقت إلى جوانب الموضوع و تتمثل في:

– **الدراسة الأولى**: أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر لجامعة ورقلة 2014، خلصت هذه الدراسة إلى تبيان فعالية التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية و بالتالي إضفاء هذه الأخيرة مصداقية للقوائم المالية التي تكون بمثابة ضمان لمستخدميها و ذلك من خلال مدى التزام المؤسسات بتطبيق تعاليم المدقق.

– **الدراسة الثانية**: تقارير المراجعة الخارجة في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر مذكرة تدخل ضمن متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة قسم علوم تسيير تخصص محاسبة جامعة باتنة 2009/2008، خلصت هذه الدراسة إلى مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على شكل و مضمون تقرير المراجع الخارجي و السبل الكفيلة بجعله يتلاءم مع التغييرات المحاسبية الجديدة في الجزائر.

– **الدراسة الثالثة**: أهمية معايير التدقيق الجزائري في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة تخصص محاسبة و مراجعة جامعة البويرة 2018/2017.

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة استعراض معايير التدقيق الجزائرية و مدى مساهمتها في تحسين جودة المراجع الخارجي و أهم ما توصل إليه هو دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على القوائم المالية.

– نلاحظ أن ما ميز دراستنا على الدراسات السابقة الذكر أن تم التطرق غلى جانب التطبيق للمعايير الدولية مع الواقع الحالي في الجزائر و استخراج يعطي النقاط تتمثل في مدى ملائمتها و المعايير الجزائرية

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق المالي

تمهيد :

مع التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر التاريخ وتزايد التحديات العالمية وتوسع نطاق المبادلات التجارية جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر معها مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل الهيكل التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة.

ولكي نقوم بهذه المهمة على أكمل وجه وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في ايصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر وعلى هذا الأساس نشأ التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

إن الحاجة الملحة لمهنة التدقيق وتزامنه مع متغيرات الحياة الاقتصادية للمنشآت الكبرى واتساع رقعة الأزمات برزت بظهور عمليات المراجعة و التدقيق حيث تبدأ عملية تدقيق الحسابات بعد أن تتم عملية المحاسبة.

و سنحاول من خلال هذا الفصل تقديم الاطار النظري للتدقيق المالي من خلال ثلاث مباحث اساسية :

المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق المالي

المبحث الثاني : ادلة الاثبات لعملية التدقيق

المبحث الثالث : السير العام لعملية التدقيق

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق

يلعب التدقيق دورا مهما في الحياة لاقتصادية , فهو من المواضيع التي تعيرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة و تعتبر دراستها من الموضوعات المتقدمة أكاديميا و بتالي فتدقيق عملية مهمة لأية عمل أو نشاط يتم للقيام به , سواء كان فرديا أو جماعيا , و سواء اقتصاديا أو اجتماعيا.

وكتحليل لما سبق سنتعرض في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للتدقيق مفهومه، أنواعه، أهدافه، وأهميته.

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق

تعود نشأة التدقيق إلى الزمن البعيد، حيث لم يكن وليد اليوم أو الأمس، فتأثرت بمختلف الظروف التي عايشتها عبر العصور، وبتطور الحياة الاجتماعية و الاقتصادية حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة،والمتتبع لأثر التدقيق و للتطورات الذي مر بها يلاحظ مدى الاهتمام المتزايد الذي حضيت به وأنه جاء نتيجة الحاجة الماسة إليه، ويعود التدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي المالي بشكل أساسي.

فالتدقيق يعتبر مجال واسع مما أدى به إلى أن يحتل أهمية بالغة لدى مختلف المؤسسات و الأطراف ذات صلة وذلك من خلال فحص أنظمة الرقابة الداخلية فحصا انتقاديا.

الفترة ماقبل سنة 1500م:

حيث كانت تقتصر المحاسبة على سلطة الدولة و المشروعات الحكومية التي كانت تهتم بجرد المخزون السلعي، والمميز في هذه العملية هو تكرارها بهدف الوصول إلى الدقة ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية وكان المدقق في هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، حتى يقف على مدى صحة المعلومات بناءا على تجربته.

الفترة الممتدة من 1500 م إلى 1850م:

تغيرت هذه المرحلة بإنفصال ملكية المؤسسة عن الإدارة وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين، وتم تطبيق نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي المالي وعليه قامت الشركات بإصدار قوانين في العمل لحماية المساهمين وخلال هذه الفترة لم يتغير الهدف الرئيسي من التدقيق الذي هو اكتشاف الغش أو الخطأ[1].

[1] – خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص.ص 17 . 18

الفترة الممتدة من 1850إلى 1905م:

عرفت هذه الفترة ظهور شركات مساهمة الكبيرة وذلك تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة، ودعم ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 الذي أوجب على الشركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

فكانت أهداف التدقيق في هذه المرحلة كما يلي:

- اكتشاف الغش والخطأ
- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

الفترة الممتدة من 1900 إلى غاية يومنا هذا:

لم يعد الهدف من عملية التدقيق هو اكتشاف الأخطاء و الغش بل تعدى ذلك وأصبح يعتمد على ضرورة إعطاء أهمية بالغة إلى تقرير المدقق المستقل و المحايد، وإبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة.[1]

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق وأنواعه ومبادئه

سنتطرق في هذا المطلب إلى تقديم أهم التعاريف التي أعطيت للتدقيق كما يلي:

أولا: المفهوم اللغوي و الاصطلاحي للتدقيق

تعريف لغويا: كلمة التدقيق auditting مشتقة في كلمة اللاتينية " audire" ومعناها يستمع حيث كان المراجع يستمع في جلسة الاستماع العامة، ومن خلالها تتم فيها قراءة كل الحسابات بصوت مرتفع ثم بعد ذلك يقدم المراجعين تقريرهم.

تعريفه اصطلاحا: هناك العديد من التعاريف التي أعطيت للتدقيق وهذا بإختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عندها، إلا أنه رغم الاختلاف الشكلي بين المفاهيم إلا أنها تصب في نفس الهدف ونميز منها مايلي [2]:

[1] هادي تميمي , مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية , الطبعة 3 ,دار وائل للنشر, الأردن , 2006 , ص 19

[2]jacques Renard, théorie et pratique de l'audit intern, 3 éme édition. d'organisation 2000,p27.

التعريف الأول: حسب ما جاء به جمعية المحاسبة الأمريكية americanaccounting association (A.A.A)

التدقيق كما يلي: هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى توافق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.[1]

التعريف الثاني: التدقيق علم له قواعده وأصوله وفن له أساليبه وإجراءاته يهتم بالفحص الفني المحايد لحسابات وسجلات الوحدة محل المراجعة بقصد إجراء الرأي في مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة لهذه الوحدة.

التعريف الثالث: في حين عرف إتحاد المحاسبين الأوروبيين (**Federation Of European Accountants**) (**F E A**) التدقيق على أنه إجراءات منظمة لأجل الحصول على أدلة متعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية ومقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفدين.

وبالتالي يمكن إعطاء تعريف للتدقيق بمعناه المهني على أنه: فحص لجميع المستندات وسجلات المؤسسة ويكون بصفة فنية وإنتقادية محايدة، يقوم به شخص محترف ومستقل، للتحقق من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي، يبدي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في التقرير".

ومن خلال التعاريف السابقة نلاحظ بأن عملية التدقيق تشمل ثلاث نقاط رئيسية هي:

- **الفحص:** ويعني التأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها، وتبويبها.
- **التحقيق:** وهو الحكم على مدى صحة صلاحية نتائج الأعمال خلال فترة معينة المعلقة بالقوائم المالية وذلك كتعبير سليم لواقع المؤسسة.
- **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

ثانيا: تعريف التدقيق المالي حسب المنظمات و الهيئات الدولية للتدقيق

[1] مجيد جاسم الشرع , المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية , دار وائل للنشر ,عمان , 2003, ص11

التعريف الأول: مما جاء من تعريف حسب منظمة الخبراء و المحاسبين المعتمدين في فرنسا (Organization of Experts and CertifiedAccountants in France)1985 (OECAF): التدقيق هو مسيرة أو منهجية من قبل محترفين يستعملون من خلالها مجموعة من التقنيات المعلوماتية و التقييمية من أجل التعبير عن الرأي الخاص وذلك بالإستناد إلى معايير من أجل تقييم مدى سلامة وفعالية الأنظمة و الإجراءات التنظيمية".[1]

التعريف الثاني: حسب ما جاءت به المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا 1987(National Organization of AccountsKeepers of France) (N O A K F) التدقيق (المراجعة الحسابية) هوفحص من مهني مؤهل ومستقل لإبداء الرأي حول انتظام ومصداقية القوائم المالية.[2]

التعريف الثالث: يعرف التدقيق المالي حسب المعيار العامة المعمول بها للولاية المتحدة الأمريكية 1991: "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عند مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعة، وكذا توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية".

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هناك نوعين من التدقيق المالي:

– **التدقيق المالي القانوني:** هو التدقيق الذي يلزم القانون المؤسسات القيام به سنويا حيث نص المشرع الجزائري ق.ت في مادته (609) على ضرورة تعيين محافظ الحسابات في قانون التأسيسي بالنسبة لشركة المساهمة.

– **التدقيق المالي التعاقدي:** منطقها الأساسي العقد وهو شريعة المتعاقدين ويتم اللجوء إلى هذا النوع من التدقيق إما برغبة من العميل أو بطلب من الغير الذي له مصلحة أو بموجب إلزام قانوني

ثالثا :أنواع التدقيق

هناك أنواع و تصنيفات متعددة من التدقيق تختلف بإختلاف الزاوية التي ينظر إليها ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة وعلى العموم يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى:

1–تبويب التدقيق من حيث حدوده:Scope of audit

[1] أحمد حلمي جمعة, مدخل الى تدقيق الحديث, دار الصفاء للنشر و التوزيع ,عمان , الاردن , طبعة 2 , 2005, ص 5-6-8

[2] هادي تميمي , مرجع مرجع السابق ,ص17

أ-التدقيق الكامل complet audit: هو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولايعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة البيانات ككل بغض النظر عن نطاق الفحص و المفردات التي شملتها اختباراته.[1]

ب- التدقيق الجزئي: partial audit

في هذا النوع من التدقيق يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق أو المجال، ويراعي أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر، حيث يتطلب الأمر هنا وجود إتفاق كتابي حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها حتى لا ينسب إليه التقصير، ومن أمثلة التدقيق الجزئي الإتفاق على تدقيق العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات، أو تدقيق العمليات الخاصة بالمخازن، أو التدقيق العمليات الآجلة، أو تدقيق عناصر بيان المركز المالي أو قدرة المؤسسة على سداد إلتزاماتها.[2]

2-تبويب التدقيق من حيث مدى الفحص:

أ-التدقيق التفصيلي: full audit كان هذا التدقيق سائدا في بداية عهد المهنة، حيث يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات المستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بإنتظام وأنها صحيحة كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، ولذلك يناسب هذا التدقيق المؤسسة الصغيرة ولكن لا يناسب المؤسسات الكبيرة لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت و التكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتها بإستمرار.

ب-التدقيق الإختباري test audit: يعتمد هذا النوع من التدقيق على إقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ويتم استخدام أسلوبي من قبل المدقق هما.

التقدير الشخصي (العينات الحكمية)judjemental samples و الثاني العينات الإحصائية statisticalsamples ولعل اتباع المدقق لأحد هذه الأساليب يعتمد على خبرته ومدى إلهامه بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل المجتمع والعينة، الوسط الحسابي، التشتت، التوزيع الطبيعي، وكذلك طرق اختبار

[1]- احمد حلمي جمعة, المدخل الى تدقيق و تاكيد وفق المعايير الدولية للتدقيق, طبعة 2 , دار الصفاء للنشر و التوزيع , عمان ,2015, ص41

[2]- خالد امين عبدالله, تدقيق الحسابات ,دار النشر الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات ,2014 , ص ص 13- 14

العينات الإحصائية، ولذلك يعتبر التدقيق الإختباري هو الأساس السائد للعمل الميداني الآن، وأن التدقيق التفصيلي يمثل الإستثناء لذلك الأساس ولقد أكد على ذلك IAASB في ISA(530) عن تدقيق العينات.[1]

3-تبويب التدقيق من حيث التوقيت timing audit:

أ-التدقيق النهائيfinal audit: يقوم المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد إنتهاء الفترة المالية المطلوبة تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا و هي ميزة لهذا النوع من التدقيق على أنه يعاب عليه:

-فشله في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعها.

-استغراقه وقتا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده.

-إرباكه للعمل في كل من مكتب المدقق و العميل، حيث تتوافق تواريخ إقفال الدفاتر في الكثير من المشروعات العملية لنفس المكتب مما يؤدي إلى التضحية ببعض الدقة في الأداء مقابل الاسراع في إنجاز العمل، أضف إلى ذلك أن العمل قد يتوقف بعض الوقت حتى يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن اللازمة.

ومن الواضح أن هذا النوع من التدقيق يصلح للتطبيق في المنشآت الصغيرة أو المتوسطة ويقتصر في أغلب الأحيان على تدقيق عناصر القوائم المالية وبخاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا ولهذا كثيرا ما يطلق عليه تدقيق الميزانية. [2]

ب-التدقيق المستمر continious audit: وهنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات و المستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمؤسسة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية و الميزانية، ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المؤسسات الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي ومن بين خصائصه مايلي:

- وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المؤسسة بصورة أفضل ومن التدقيق بشكل أوفى.

[1]- احمد حلمي جمعة,مرجع السابق , ص ص 42 – 43

[2] - خالد امين عبد الله , مرجع السابق , ص 14

– سرعة إكتشاف الغش و الخطأ في وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام.

– انتظام العمل بمكتب المدقق وفي المشروع أيضا لوجود المجال الواسع زمنيا للتدقيق.

– تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي المشروع.

– إنجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المشروع، وذلك بسبب تردد المدقق على المؤسسة أيضا، وعلى الرغم من مزايا التدقيق المستمر.[1]

إلا أن إتباعه قد يبرز بعض العيوب أهمها:– ارتباك العمل في المؤسسة محل التدقيق وأنه تدقيق غير متصل، وتوطيد العلاقات الانسانية بين المدقق وموظفي المؤسسة ولكن يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق على أساس مراعاة توقيت العمل، وكذلك استخدام الرموز والعلاقات للعمليات التي تم تدقيقها، كذلك يمكن للمدقق عمل مذكرات بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها، والجدير بالذكر أن كل من التدقيق النهائي و المستمر يمكن للمدقق أن يؤديها على أساس تفصيلي أو إختباري.

4–تبويب التدقيق من حيث الاستقلال:Independent of audit

أ–التدقيق الداخلي:internal audit يعرف (IAASB) في معيار التدقيق الدولي(610) التدقيق الداخلي بأنه: تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المؤسسة كخدمة للمؤسسة، وتشمل وظائفه من بين أشياء أخرى (الفحص، التقييم)مراقبة و مدى كفاية وفعالية و(ملائمة) الرقابة الداخلية.

ب– التدقيق الخارجي : external audit فيعرف بأنه عملية تأكيد (معقولة) يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المقصودين بإستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس، ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس... وغير ذلك [2]

وغرضه الرئيس الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع الشركة المالي، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعينة. لهذا يقوم بها شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع.

[1] – خالد امين عبد الله , مرجع السابق , ص ص 14–15

[2] – احمد حلمي , مرجع السابق , ص ص 45– 46

ولهذا يطلق على هذا النوع أحيانا التدقيق المحايد أو المستقل Independent audit .

ملاحظة:

ويجب أن لا يتبادر إلى الأذهان أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يغني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق خارجي مستقل بسبب إنعدام الحياد في التدقيق الداخلي لأن المدقق الداخلي خاضع بالتبعية للإدارة لذا يخدم أهدافها بينما يتوفر مبدأ الاستقلال في التدقيق الخارجي حيث المدقق هنا وكيل بأجر عن جمهور المساهمين أو أصحاب المشروع.[1]

ومما تقدم يتضح أن هناك أوجه تشابه بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي يمكن حصرها في أن كل منها : يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد البيانات مالية نافعة ويتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء و الغش كما يوجد أيضا تعاون بينهما حيث أن وجود نظام وجيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختيارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت وجهد المدقق فضلا عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق، كما أن وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل.[2]

وعلى الرغم من التشابه و التعاون و التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي إلا أن هناك اختلافات بينهما يمكن إيجازها في الجدول (1) التالي:

الجدول رقم (1-1): يوضح أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي و الخارجي .

معيار التفرقة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1-الهدف	خدمة الأدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإداة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوعة	خدمة الملاك عن طريق ابداء رأي فني بعدالة القوائم المالية، بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي
2-نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمي للمؤسسة ويعين بواسطة الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك.

[1] – د.خالد امين عبد الله , المرجع السابق , ص 16

[2] – د. احمد حلمي جمعة , المرجع السابق , ص 46

3-درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات، مثل إدارة الحسابات والمالية، ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارات جميعها.	يتمتع باستقلال كامل من الإدارة في عملية الفحص والتقييم وابداء الرأي.
4-المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم.
5-نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل، فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق العمل.	يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة.
6-توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية، وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة

المصدر: حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء 01، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الطبعة الأولى، 2009، ص53.

5)تبويب التدقيق من حيث الشخص القائم به:

ينقسم المدققون إلى ثلاثة مجموعات هي:

المجموعة الأولى: المدققين المستقلين independent auditor .

المجموعة الثانية: المدققين الداخليين internal auditors .

المجموعة الثالثة: المدققين الحكوميين governmentauditors[1]

6)تبويب التدقيق من حيث الإلزام:

فهو ينقسم إلى نوعين هما:

أ-التدقيق الالزامي:compulsoryauditهو التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون السائد (قانون الشركات –قوانين الضرائب-قانون الاستثمار).ويتم تعيين المدقق من خلال جمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه وفي حالة تعدد المدققين فإنهم مسئولين بالتضامن، واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المدقق الأول، ومن الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة كامل (إختباري).

ب-التدقيق غير الإلزامي (الإختياري) optional audit

[1]-أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص،ص، 48.48

الأصل في التدقيق أن يكون إختياري، ويرجع أمر تقرير القيام به إلى أصحاب المؤسسة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح، ولذا فإن التدقيق الاختياري يناسب شركة الأشخاص، والمؤسسات الفردية لأنه يعيد الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من مدقق عند تحديد أنصبة الشركاء المتضامنين عند الإنضمام أو الإنفصال وكذلك إطمئنان الشريك الموصي في الحسابات لأنه غير مسموح له بالتدخل في الإدارة بالإضافة إلى إطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من المدقق عند طلب قروض، فضلا عن الأمل في قبول الإقرارات المقدمة من المؤسسة للضرائب وعدم تعديلها واعتمادها.[1]

7- تبويب التدقيق من حيث نوع المهمة:

يصنف هذا النوع من التدقيق إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي:

أ-تدقيق البيانات المالية: finantialstatement audit

ويتأسس على مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما GAAPفي أمريكاأو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كما أن تقرير المدقق يتضمن عدالة fairness البيانات المالية.

ب-تدقيق الإلتزام: Compliance audit

ويتأسس على السياسات الإدارية والقوانين والأنظمة، ويتضمن التقرير عنه مدى وجود الإلتزام.

ج-التدقيق التشغيلي: operational audi

ويتأسس على الأهداف الموضوعية بواسطة الإدارة ويتضمن التقرير عنه مدى الكفاية والفعالية efficiency and effectivencess.[2]

2- تصنيف من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ comprehensiveness

وينقسم إلى:

التدقيق العادي: وهو التدقيق الذي يهدف إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية وبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر وسجلات من أجل إبداء رأي فني محايد عند مدى تعبير القوائم الختامية عن نتائج أعمال

[1] احمد حلمي جمعة , مرجع سابق , ص ص 47- 48

[2] - احمد حلمي جمعة , المرجع السابق ,ص 49

المؤسسة وعن مركزها المالي في نهاية السنة وعلى المدقق أن يبذل العناية المهنية الضرورية أثناء ذلك، وقد يكون التدقيق العادي تدقيقا كاملا أو تدقيقا جزئيا إلا أن الغرض منه يتمثل في الحكم على سلامة القوائم المالية للمؤسسة واتفاقها مع ما سبق تسجيله في دفاتر المستندات.[1]

الفحص لغرض معين: يكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن الحقائق المعينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها تدقيقا عاديا بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال من الأمثلة على الفحص لغرض معين فحص السجلات والدفاتر بهدف اكتشاف غش ما، أو التعرف على أسباب إختلاس معين، أو بغرض تحديد الشهرة في حال خروج الشريك، أو إنضمام آخر أو لتحديد قيمة السهم في حال الإندماج، أو في حالة حساب تركه ما تشتمل على أسهم وغير ذلك.[2]

المطلب الثالث: أهداف و أهمية التدقيق

أولا: أهداف التدقيق

– عرفت أهداف التدقيق تغييرا هائلا ويرجع ذلك للتطور التاريخي لأهداف التدقيق ومضمونه المهني.

فقديما كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لإكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش وتلاعب وتزوير. لكن تغيرت هذه النظرة لعملية التدقيق عندما قرر القضاء الإنجليزي في 1897 أن إكتشاف الغش و الخطأ ليس هدفا من أهداف عملية التدقيق.

وكذلك كان هدف التدقيق قاصرا على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر و السجلات وماتحويه من بيانات، ومطابقة القوائم المالية مع تلك الدفاتر و السجلات دون إبداء رأي فني محايد حول أكثر من ذلك. ولكن هذا الهدف أيضا قد تغير حيث أصبح من واجب المدقق القيام بمراجعة إنتقادية منظمة للدفاتر و السجلات وإصدار رأي فني محايد يضمنه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين عن نتيجة فحصه .

كما تجدر الإشارة إلى حصر الأهداف التقليدية للتدقيق كما يلي:

– التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية وصحتها المثبتة في دفاتر المشروع.وسجلاته وتقرير مدى الإعتماد عليها

[1] – د. نواف محمد عباس الرماحي , مراجعة المعاملات المالية , دار الصفاء للنشر و توزيع , عمان , 2009 , ص 28

[2] – خالد امين عبد الله , المرجع السابق , ص 17

-الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.

- اكتشاف ماقد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.

-تقليل فرص الأخطاء و الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية له.

الأهداف الحديثة:

أما حاليا، فقد تعددت عملية التدقيق إلى أهداف أخرى أهمها:

-مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.

-تقييم نتائج الأعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.

-تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.

-تحقيق أكبر قد ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل به المشروع.

-الخروج برأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر.[1]

جدول رقم (2-1): التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1905-1850	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1933-1905	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
1940-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش و الخطأ	اختباري	بداية اهتمام
1960-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش و الخطأ	إختباري	إهتمام قوي وجوهري
1960 حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	إختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

[1] - د. خالد امين عبد الله, مرجع سابق , ص ص 8-9

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006، ص18.

ثانيا: أهمية التدقيق

تكمن أهمية التدقيق في كونه وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات الصلة مع المؤسسة، معتمدة في ذلك على البيانات المحاسبية و المتمثلة في القوائم المالية لأجل إتخاذ قرارات رشيدة ورسم خطط مستقبلية، ومن الجهات المستفيدة من التدقيق نذكر.

-إدارة المؤسسة:

إن إدارة المؤسسة تعتمد كثيرا على البيانات المحاسبية بشكل أساسي في عملية الرقابة والتخطيط، فإذا لم تستند هذه الإدارة على أساس سليم فإن التخطيط لن يكون دقيقا، وبالتالي لا يمكن الإعتماد عليه، لذا فإن الإدارة بحاجة إلى درجة عالية من الثقة في البيانات المالية التي لا تتوفر إلا من خلال عملية التدقيق.

-الملاك: يلجأ الملاك المشروع إلى تفويض محلية الإدارة لإدارة رأس المال بالطريقة المناسبة وعادة ما يكون الكثير من هؤلاء الملاك ليس لهم علاقة بالأمور المحاسبية والمالية إضافة أنه من الصعب جدا أن تقوم الشركة بالإطلاع كل مساهم على البيانات المالية و التأكد من صحتها في جميع الأوقات السنة لذلك فإن الملاك بحاجة إلى جهة مستقلة، ومحايدة لتأكد لهم كفاءة الإدارة بإستغلال الموارد المتاحة.[1]

-الهيئات الحكومية: تعتمد أغلبية أجهزة الدولة على البيانات المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون قوائم موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة.

-النقابات العمالية: تسعى النقابات العمالية بشكل دائم ومستمر من أجل تحسين أوضاع العمال في حين تسعى الشركات إلى التقليل قدر الإمكان من المصاريف والنفقات من أجل تحقيق أعلى أرباح فهنالك تضارب في المصالح بين النقابات العمالية وإدارة الشركات، وحتى تتمكن النقابات من المطالبة بمكتسبات

[1]- د. ايهاب نظمي , د. هاني العزب , تدقيق الحسابات, الاطار النظري , دار وائل للنشر و توزيع , الطبعة 1 ,عمان , الاردن , 2012 , ص ص 16-15

أكثر للعمال يجب أن تحقق هذه الشركات عائد أعلى أي أنها تستند على قوائم مالية لهذه المؤسسات، لذلك فهي بحاجة أن تطمأن إلى أن هذه القوائم المالية تعبر بعدالة وصدق عن الوضع المالي للمؤسسات.[1]

يوجد مجموعتين من المبادئ العلمية للتدقيق، وترتبط هذه المبادئ العملية بكل ركن من أركانه (التدقيق، التقرير) وهي:

1-المبادئ المرتبطة بركن التحقيق (الفحص)

أ/مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يقصد به المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على إحتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الأثار من جهة أخرى.

ب/مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: يتميز هذا المبدأ بأن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية و الفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

ج/ مبدأ الموضوعية في الفحص: يعني ضرورة الاقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التميز أثناء الفحص وذلك بالإستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

د/ مبدأ فحص الكفاية الإنسانية: ينص هذا المبدأ إلى ضرورة فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي. ممايعبر عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة و السلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة.[2]

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

[1] -د. ايهاب نظمي , د. هاني العزب , مرجع سابق , ص16

[2]- احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص51

أ/مبدأ كفاية الاتصال: يقصد بهذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير المدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

ب/ مبدأ الإفصاح: ويستند هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدة تنفيذ الأهداف المؤسسة، ومدى الحرص على تطبيق المبادئ و الإجراءات المحاسبية و التغيير فيها. وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية و المستندات و الدفاتر و السجلات.

ج/ مبدأ الإنصاف: ينص هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

د/ مبدأ النسبية: ومعناه مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف يكون غير عادي يواجه به المدقق، وأن تأسس وتبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.[1]

المبحث الثاني: أدلة الإثبات لعملية التدقيق

تقوم البنية الأساسية لعملية التدقيق –وفقا للإطار الدولي لعمليات التأكد- على وظيفة الإثبات، وليس الفحص، الأمر الذي جعل معظم الكتابات النظرية في التدقيق تتجه نحو إيجاد نظرية عامة للإثبات كمدخل لتنظير التدقيق بدلا من كونه مجرد مجموعة من الأساليب أو الإجراءات الفنية، ولقد أكد على ما نقدم قيام مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي بإصداره المجموعة الخامسة من معايير التدقيق الدولية المعدلة (500-599) بعنوان أدلة التدقيق audit evidence.

ويجدر الإشارة إلى: إن عملية تجميع الأدلة و الوصول منها إلى استنتاجات سليمة وواقعية لا يمكن أن يحكمها قوانين أو تعليمات، ولكنها في الأصل مسؤولية مهنية تعتمد على الخبرة و الممارسة في كل مراحلها.

[1]- احمد حلمي جمعة, مرجع سابق , ص 52

المطلب الأول: مفهوم أدلة الإثبات وأنواعه

أولا: مفهوم أدلة الإثبات

يشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (500) إلى أن أدلة التدقيق تعني: جمع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى استنتاجات التي يبنى عليها رأي مدقق.

وتشمل المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي ترتكز عليها البيانات المالية والمعلومات الأخرى، ولا يتوقع من المدققين تناول جميع المعلومات التي قد تكون موجودة، كما تشمل أدلة التدقيق التي هي تراكمية بطبيعتها مايلي[1]:

-أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من إجراءات التدقيق التي تم أداؤها أثناء سير عملية التدقيق.

-أدلة التدقيق التي تتم الحصول عليها من مصادر أخرى: مثل عمليات التدقيق السابقة وإجراءات الرقابة المهنية للمنشأة من أجل قبول واستمرار العميل.

-السجلات المحاسبية (سجلات القيود الأولية والسجلات المدعمة) مثل الشيكات وسجلات التحويل الإلكتروني للأموال و الفواتير و العقود ودفتر الأستاذ المساعد والقيود اليومية والتسويات الأخرى للبيانات المالية التي لم تعكس في القيود اليومية الرسمية.

-السجلات مثل استمارات العمل وأوراق العمل المفصلة التي تدعم مخصصات التكلفة والحسابات والمطابقات والإفصاحات.

ونظرا لأن السجلات المحاسبية لوحدها لا توفر أدلة تدقيق كافية يبنى عليها رأي التدقيق حول البيانات المالية فإن على المدقق الحصول على أدلة تدقيق أخرى وتشمل المعلومات الأخرى التي يمكن للمدقق استخدامها كأدلة تدقيق

- محاضر الاجتماعات
- المصادقات من أطراف أخرى
- تقارير المحللين و البيانات المقارنة حول المنافسين (علامات قياس)

[1]- د . احمد حلمي جمعة , مرجع سابق , ص ص 314 - 315

- أدلة الرقابة و المعلومات التي يحصل عليها المدقق من إجراءات التدقيق مثل الاستفسار و الملاحظة و الفحص والمعلومات الأخرى التي طورها المدقق أو المتوفرة له والتي تتيح للمدقق الوصول إلى الاستنتاجات من خلال الاستدلال الصحيح

وبناءا على ما تقدم يمكن تقسيم أدلة التدقيق إلى نوعين:

النوع الأول: أدلة قاطعة وكافية

وهي التي يترتب عليها التحقيق النهائي من صحة افتراض معين مباشر.

النوع الثاني: أدلة إضافية أو ثانوية

وهي التي لا يترتب عليها التحقيق النهائي من صحة افتراض معين مباشر، ولكنها تساعد على إمكانية حدوث التحقيق الجزئي وقبوله.[1]

ثانيا: أنواع أدلة التدقيق:

نذكر أهم أنواع أدلة وقرائن الإثبات كتالي:

الوجود الفعلي:types of evidence

من أهم الأدلة و القرائن إلا أنه يبقى غير كافي فهو يثبت وجود الأصل فعلا، ولكن وجود الشيء لا يعني ملكيته، فيجب التحقق من هذا الأخير بقرائن وأدلة أخرى، وكذا التأكد من صحة تقويم الأصل، إلا أنه لا يصلح بكافة الأصول بل يقتصر دوره على تحقيق الأصول الملموسة.[2]

2-المستندات authoritative documents :

والمستند من أكثر أنواع الأدلة و القرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله.

وهي ثلاثة أنواع:

-مستندات معدة خارج المشروع ومستعملة داخله كفواتير الشراء مثلا.

-مستندات معدة داخل المشروع ومستعملة خارجة كفواتير البيع وايصالات القبض...الخ.

-مستندات معدة ومستعملة داخل المشروع كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

[1] - د. احمد حلمي جمعة , مرجع سابق , ص ص 314 - 315

[2] - د. هاني عزب , د. ايهاب نظمي , مرجع سابق , ص 96

وتندرج المستندات في درجة الاعتماد عليها تنازليا حسب الترتيب السابق أي أن المستندات الآتية من خارج المشروع أقوى من تلك المعدة من قبل المشروع حيث تزداد إمكانية الغش والتواطؤ في الحالة الأخيرة، ويرتكز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها، من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية ويجب أن يظل يقضا لأن بإستطاعة أي شخص تزوير المستندات و التواقيع.

3- الاقرارات المكتوبة من أشخاص خارج المشروع writer statements by third partiesوتسمى بشهادات الطرف الثالث وتضم تلك الإقرارات التي يحصل عليها المدقق من العملاء بشأن مصادقات الحسابات وكشوفاتها مما لا يستطيع المدقق الحصول عليه من إدارة المشروع.[1]

4-الإقرارات المكتوبة من إدارة المشروع formal certificates give by management

يصادف المدقق أثناء فحصه مسائل وأمور يصعب عليه الحكم عليها بنفسه، وعلى المدقق أن يكون حريصا لقبوله ذلك إذ إحتمال وجود تلاعب بها ليس بالأمر البعيد، فيقوم ببعض الاختبارات الكافية لإطمئنانه عن صحة هذه الشهادات وما تضمنته من بيانات ومعلومات ومن أمثلتها:

-شهادة الأصول الثابتة

-شهادة صحة جرد وتقويم المخزون

-شهادة الالتزامات العرضية.[2]

5-وجود نظام سليم للرقابة الداخلية satisfactory system of internal control

إن قوة القرينة أو الدليل تتناسب طرديا مع قوة النظام الداخلي للرقابة حيث أن متانة الأخير دلالة واضحة على انتظام الدفاتر و السجلات وما تحتويه من بيانات، وليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا في حيز التطبيق العملي، وإن اعتبار متانة نظام الرقابة الداخلية دليلا من أدلة الإثبات يجئ بسبب أن ذلك يستعمل في تحديد نطاق الإختبارات

[1]- - خالد امين عبد الله , مرجع سابق , ص 140

[2]- د. ايهاب نظمي , د. هاني العزب , مرجع سابق , ص97

والعينات التي يقوم بها المدقق بإجرائها حيث تقل نسبة الاختبارات إذا ما كان النظام قويا جدا ومتماسكا، وكأننا بذلك نعترف بصحة ما لم ندققه من المستندات.[1]

6-الأحداث اللاحقة للقوائم المالية:

إن معظم عمل المدقق يتم بعد إعداد القوائم المالية فهو ملزم بتقديم تقريره خلال ثلاثة شهور من تاريخ إعداد القوائم المالية، وبحث كثيرا خلال هذه الفترة بعض الأحداث أو العمليات التي قد تكون دليلا أو قرينة إثبات على صحة بعض عناصر المركز المالي ونتيجة الأعمال.

وقد تلقي هذه الأحداث الضوء لاكتشاف ما قد يوجد من أخطاء أو تلاعب أو غش بعناصر القوائم المالية. فقد يتأكد من صحة التزام وارد في الميزانية إذا ما لاحظ تسديده في الفترة اللاحقة وتأكده من ذلك.

وربما قد يكتشف المدقق تسجيل مردودات مبيعات بمبالغ كبيرة في الشهر التالي لإعداد القواعد المالية، مما يؤدي إلى إكتشاف مبيعات صورية مسجلة بالدفاتر بقصد تضخيم رقم الأرباح، على أن تلغى هذه المبيعات بتسجيلها مردودات مبيعات في الفترات التالية[2]

7- نتائج تتبع الأحداث اللاحقة:subsequent events

من المتعارف عليه أن عمل المدقق إنما يتم إثبات العمليات، حيث قد تقع خلال الفترة اللاحقة لعملية التدقيق هذه أحداث قد تكون قرينة أو دليلا على صحة بعض العناصر أو العمليات، فمثلا قد يتأكد من صحة التزام ظاهر الميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة وتأكد من جدية ذلك السداد وسلامته.

8- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية arithmetical accuracy

هناك احتمالات كثيرة للوقوع في خطا الحسابي عند القيام بالعمليات الحسابية الاربع و بخاصة الدورة المحاسبية الطويلة المتعددة المراحل التي تمر بها البيانات , و لهذا يقوم المدقق بالتأكد من هذه العمليات بنفسه و يتحقق من نتيجتها لتكون قرينة قوية. ومن هنا نجد ان استعمال الالات المحاسبية يعتبر دليلا لحد

[1] - د. خالد امين عبد الله , مرجع سابق , ص 140

[2] - ايهاب نظمي ,د. هاني العزب , مرجع سابق , ص98

ذاته على انتظام الدفاتر و السجلات من هذه الناحية تماما كاعتبار وجود نظام سليم للرقابة الداخلية دليلا من ادلة الاثبات .[1]

9- قرائن شفوية:oral clues

يعتبر هذا النوع من أضعف القرائن والأدلة فقد يوجه المدقق أسئلة لموظفي الشركة ترتبط بالحسابات المختلفة التي يفحصها لكن لا تعتبر هذه الإجابات قرينة كافية يعتد بها بل لابد من تقويتها بقرائن أخرى حيث بإمكان المدقق للجوء و الرجوع إلى المستندات الداخلية والخارجية للتأكد من إجابات الموظفين.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في كمية الأدلة و القرائن وحجيتها

أولا: العوامل المؤثرة في كمية الأدلة والقرائن

لابد على المدقق أن يجمع أكبر قدر ممكن من أدلة الاثبات وقرائنه لتبرير وتدعيم رأيه الفني الذي يضمنه التقرير، غير أن هناك عوامل واعتبارات تضطره إلى تطبيق أو توسيع نطاق كمية الأدلة التي يقوم بجمعها.

وإلى اختيار أو ترك أنواع معينة من الأدلة وأهمها مايلي:

1- مدى كفاية أو شمول الأدلة لتحقيق أهداف الفحص المدققcomprehensivenes

فقد يكون دليل واحد كافيا لتحقيق كافة أهداف عملية فحص معينة وقد يكون الدليل قاصر لكن تحقيق كافة الأهداف هنا يضطر المدقق البحث عن أدلة لتعزيزه ناحية أخرى من نواحي فحصه.فالوجود الفعلي أو الذاتي غير كافي في حد ذاته إلا لتدعيم التحقيق من الوجود فقط.

لذا على المدقق إقرانه بأدلة أخرى مثل التثبت من ملكية الأصل ونوعه وتقويم الأصل وصحته.

2-مدى ملائمة الأدلة لطبيعة العنصر محل الفحص أو التدقيقrelevancy

تختلف الادلة و القرائن بالاختلاف العناصر التي يقوم المدقق بفحصها . فالوجود الفعلي يصلح للتحقق من الاصول الملمموسة , اما الاقرارات الخارجية فتصلح للتأكد من بعض لارصدة للغير و عليهم كالعملاء و الموردين و ما شابه . لهذا فان على المدقق جمع تلك الادلة التي تتناسب و ظروف الحال و مع طبيعة العنصر موضوع التدقيق .

3- الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المدقق بفحصهmateriality

[1]- د. خالد امين عبد الله, مرجع سابق , ص 141

إن كمية الأدلة و القرائن تتناسب طرديا مع أهمية النسبية للعنصر موضوع التدقيق، حيث كلما زادت الأهمية النسبية لبند معين، يقوم المدقق بجمع أكبر قدر ممكن من قرائن لتدعيم رأيه حول صحة ذلك البند أو العنصر.

والمقصود هنا بأهمية العنصر النسبية قيمة ذلك العنصر بالمقارنة مع قيمة العناصر الأخرى المحتواة في القوائم المالية، وليس كبر أو صغر قيمة العنصر بصورة مطلقة.[1]

4-درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر موضوع الفحصrisk

إن احتمالية زيادة تعرض العنصر موضوع التدقيق للاختلاسات والتلاعبات تحتم على المدقق جمع أكبر كمية ممكنة من الأدلة والقرائن.ومن هنا نجد ان التدقيق يكون كاملا للنقدية و ان عيينات الذمم اكبر من غيرها نسبيا لان هذه العناصر طبيعتها اكثر عرضة للتلاعب من غيرها .

5- كلفة الحصول على الدليل أو القرينة: cost

على المدقق أن يوازن دوما بين ما يبذله من جهد ومال في سبيل الحصول على أدلة وبين الفائدة المرجوة منها قبل حصوله على هذه الأدلة ومن هنا نجد أنه يجب عليه أن يعتمد على الحصول على بدائل أقل تكلفة.

ولهذا فإن موضوع التكلفة يؤخذ بعين الاعتبار عند المقارنة بين عدد من الأدلة تتفاوت في كلفة الحصول عليها وتتفق في الأغراض التي تحققها.

6- درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر وجود نظام رقابة سليم ومتين ومحكم في نفس الوقت دليلا على انتظام الدفاتر والسجلات وخلو البيانات المحاسبية المسجلة فيها من الأخطاء أو التلاعب.

فنظام الرقابة الداخلية المتبع فعلا يتوقف عليه حجم العينة وكمية الاختبارات ونطاق الفحص...لذلك يقلل المدقق كمية الأدلة و القرائن في حالة وجود نظام قوي وخالي من نقاط الضعف، ويوسع نطاق فحصه وحجم العينة وكمية الاختبارات ويزيد من جمع كمية الأدلة لتدعمه وتعزز موقفه في إبداء الرأي في حالة وجود نظام رقابة ضعيف .[2]

[1] - خالد امين عبد الله , مرجع سابق , ص 142

[2] - د. هاني العزب , د. ايهاب نظمي , مرجع سابق , ص ص 101-102

ثانيا: حجية الأدلة و القرائن

يتوقف أمر تقدير مدى حجية القرائن والأدلة ودرجة الاعتماد عليها والمفاصلة بينها إلى تقدير المدقق والاستعانة بحكمه الشخصي وبخبرته وعمله ورأيه المبني على مهارته المهنية.

ولأن الأدلة تتفاوت من حيث حجيتها ودرجة الاعتماد عليها، كان لابد من وضع أسس معينة مبنية على الاعتبارات التالية للمفاضلة بين الأدلة.

1- صلاحية الوسيلة أو الأسلوب الفني الذي يتبع في الحصول على قرينة أو دليل إثباتsuitability

تعتمد قوة الدليل أو حجيته على اعتبارات ومقومات أساسية معينة من الواجب توافرها في الوسائل والأساليب الفنية المستخدمة في جمع الأدلة.

فالوجود الفعلي يستوجب الجرد العملي، والإقرارات الخارجية تستوجب المصادقات ولكل أسلوب أحكامه وقواعده التي إذ لم تراع وتُتَبع، فقد الدليل الذي يحصل عليه المدقق حجيته وقوته.

2- مصدر القرنيةsource

للقرينة أثر كبير على مدى حجيتها ودرجة الاعتماد عليها، فالقرائن و الأدلة الخارجية أقوى في حجيتها ودرجة الاعتماد عليها من قرائن أو الأدلة الداخلية.[1]

3-طبيعة القرينة nature

تتمثل طبيعة القرينة في نوعان ايجابية وذاتية

القرائن الايجابية: أقوى في حجيتها لأنها لا تتحمل التأويل ولا تفسير الشخصي والانبساط ومثال ذلك الوجود الفعلي والاقرارات من الغير والمستندات القانونية الصحيحة.

القرائن الذاتية: فهي التي تعتمد على الاجتهاد والتفسير الشخصي من طرف المدقق ومثال ذلك القرائن التي يحصل عليها نتيجة الاستفسارات التي يقوم عند فحصه لأنظمة الوقاية الداخلية في الوحدة تحت التدقيق.

[1]- د . هاني العزب , د. ايهاب نظمي , مرجع سابق .ص ص 102 -103

4-كيفية الحصول على القرينةmethodology

إن الأدلة و القرائن التي يحصل عليها المدقق بنفسه أقوى في دلالتها ودرجة الاعتماد عليها من تلك التي يحصل عليها عن طريق الغير. و بخاصة لإدارة ,الان الاخيرة قد تحاول التلاعب بالدفاتر و السجلات لهدف ما .

5- مدى ارتباط القرينة أو الدليل بالعنصر أو العملية محل الفحص Correlation

كلما كان الارتباط قويا ووثيقا كلما كانت الحجية ودرجة الاعتماد عليها أكبر. [1]

6-التوقيت المناسب للحصول على القرينة:timeliness

يعتبر عنصر الوقت شديد الأهمية، فقد تكون القرينة قوية في حجتها ودرجة الاعتماد عليها، ومناسبة لطبيعة المفردة محل الفحص إلا أن الوقت الذي حصل عليها المدقق لا يتناسب مع تاريخ الفحص أو عملية التدقيق مما يفقدها دلالتها وإمكانية الاعتماد عليها.

7-مدى توافر الثقة و المعرفة في المصادر الخارجية للقرينة reability

تتوقف حجية القرائن و درجة الاعتماد عليها على مدى توفر الثقة في هذه المصادر باضافة الى مدى المامها بالمعلومات المطلوبة منها و على عدم تحيزها او تتبعها للادارة .

8- سلوك المدقق نفسه في جمعه للأدلة و القرائنbehavior

إن أهم المقومات الأساسية لعملية التدقيق هي الحياد والاستقلال التام للمدقق وبعده عن كافة المؤثرات في كل مرحلة من مراحل التدقيق، فسلوك المدقق في استقصائه للحقائق وجمعه للأدلة واختباره للمناسب منها هو من الأهمية بمكان لقيمة الدليل وحجته.[2]

صعوبات تجميع الأدلة و القرائن:

يواجه المدقق صعوبات جمعه أثناء جمعه للأدلة و القرائن أهمها مايلي:

- عدم صحة وكفاءة النظم المحاسبة المطبقة فعلا.
- استخدام العينات الاحصائية لكثرة وتعدد العمليات.
- عدم تعاون الموظفين و الإدارة لتخويفهم من موقف المدقق

[1]- د. خالد امين عبد الله , مرجع سابق , ص 143

[2]- خالد امين عبد الله , مرجع سابق ص 144

– ضعف نظام الرقابة الداخلية مما يؤدي إلى توسيع نطاق الفحص

– تحقيق عمليات ومراحل بعض المشاريع الصناعية و الهندسية.

– اكتشاف أن تكلفة التدقيق لا تتناسب مع الأتعاب.[1]

ثالثا: إجراءات ووسائل الحصول على أدلة الاثبات و قرائنه: MEANS

إن الوسائل الفنية الرئيسة المستعملة في تنفيذ عملية التدقيق أي الحصول على أدلة وقرائن لإثبات كثيرة ومتعددة ولكل منها نطاق معين للتطبيق وشروط وأحكام معينة يجب مراعاتها.

وأهم هذه الوسائل وأكثرها تداولا وشيوعا هي:

1–المعاينة والجرد الفعلي:plysicalexmination and count

يعتبر الوجود الفعلي من أقوى القرائن المعتمد عليها فقد لا يقتصر عملية التدقيق و الفحص لبعض العناصر على تدقيق حسابات المستند به التي تؤيد صحة هذا العنصر وقانونيته، بل تمتد إلى إجراء جرد عملي له بإشرافه أو أحد مندوبيه.

ومجال استخدام هذه الوسيلة تكاد أن تقتصر على الأصول الملموسة وتطبق بوضوح بالنسبة للعناصر النقدية والاستثمارات والمخزون السلبي.

2– المراجعة الحسابيةarithmetical verification

تتمثل في مراقبة صحة وتدقيق صحة المجاميع الرأسية والأفقية ومراجعة نقل المبالغ من صفحة للتي تليها، أو ترحيلها من اليوميات إلى حسابات الأستاذ المختلفة، مع تدقيق العمليات الحسابية في المستندات والكشوف والقوائم المالية كما يلجأ المدقق للتأكد من الدقة الحسابية للسجلات، ويبين من هذا كله أن مفعولها يقتصر على اكتشاف الأخطاء الارتكابية. ولكنها لا تتوقف عند وجود توازن حسابي بالدفاتر بل يجب التأكد من أن ذلك التوازن حقيقي وليس صوريا فالأخطاء المتكافئة مثلا يجب إظهارها وتعديلها[2].

3– التدقيق المستندي : vouching

ان المستند المؤيد للعملية هو اساس القيد بالدفاتر و لايقتصر الغرض من تدقيق الحسابات المستندية على مجرد وجود مستند مؤيد للعملية بل يشمل التأكد من صح المستند نفسه و قانونيته و العملية المؤيدة لها

[1] – د . هاني العزب , د. ايهاب نظمي , مرجع سابق .ص ص 103 – 104

[2] – د. خالد امين عبد الله , مرجع سابق , ص 146

عملية قانونية لا تتعارض مع مواد القوانين و تدقيق الحسابات هيي المحور الريسي لعملية التدقيق ويشمل نطاقها المسائل التالية:

1-تدقيق الحسابات المستندية للعمليات النقدية- مقبوضات ومدفوعات.

- تدقيق الحسابات المستندية للعمليات الآجلة- مشتريات ومبيعات.

-تدقيق الحسابات المستندية للتحقق من المفردات المركز المالي-أصول وخصوم وحق الملكية.[1]

4- تدقيق الحسابات الانتقادية:scanning

وهو الفحص السريع الخاطف للدفاتر والسجلات والحسابات مع توجيه عناية خاصة واهتمام دقيق للمسائل الغير العادية. وتتطلب مهارة وخبرة كافية ونظرة ثاقبة إلى البيانات والمعلومات.[2]

5- نظام المصادقاتconfirmation

و المصادقات عبارة عن شهادات أو إقرارات من الغير مرسلة إلى المدقق مباشرة بالموافقة أو الاعتراض عن صحة أرصدة حساباتهم كما هو الحال في تدقيق الحسابات العملاء , و يجب على المدقق اتخاذ الاحتياط الكافي لتلافي حدوث اي تلاعب في مثل تلك الاقرارات من جانب موظفين المشروع قبل وصولها اليها .

فيما يلي بعض الاعتبارات الواجب أخذها بالحسبان لتلافي التلاعب عند استعمال نظام المصادقات:

- يجب ان تصدور طلبات المصادقة للغير عن إدارة المشروع نفسه.

- يجب ان يشرف المدقق أو ينيب عنه على عملية إعداد هذه المصادقات وإرسالها للغير ومراجعة ما تحويه من بيانات.

-يجب أن تقوم إدارة المشروع بإخطار من ترسل إليهم المصادقات بضرورة إرسالها.

بعد التوقيع عليها والاجابة مباشرة إلى دوائر التدقيق وللمصادقات عدة أنواع منها [3]:

أ)مصادقات إيجابيةposstive confirmation

وهي عبارة عن إرسال خطاب من المنشأة إلى المورد والعميل والرسالة إلى عنوان المدقق، ويتوقع المدقق ردا من العميل و المورد سواء كان الرصيد الموضح صحيحا أم خاطئا.

---

[1] - د . هاني العزب , د. ايهاب نظمي , مرجع سابق .ص 107

[2] - د . هاني العزب , د. ايهاب نظمي , مرجع سابق .ص ص 107 -108

[3] - د. خالد امين عبد الله , مرجع سابق , ص 148

ب)مصادقات سلبيةnegative confirmation

وهنا يطلب من العميل إرسال إقرار كتابي في حالة خطأ الرصيد المبين بالمصادقة فقط، ولهذا يعاب على هذا النوع اعتبار عدم الرد صحة ومطابقة الرصيد إذ لا يستطيع المدقق الجزم، حيث يكون عدم الرد نتيجة عدم اهتمام العميل بالرد.

ج)مصادقات عمياءblind confirmation

لاتذكر المنشأة بخطابها للمردود أو العميل رصيد حسابه، وإنما يتطلب إقرار كتابيا منه برصيد حسابه في تاريخ إعداد القوائم المالية.

6- نظام الاستفسارات و التبيعinquiries and tracing

قد يكون الاستفسار شفويا أو تحريريا، وعلى المدقق أن يحرص في البحث عن تعزيز الاجابات التي يتلقاها من قبل أن يقترح بها، وهو أسلوب غير إيجابي ذاتي بطبيعته، يعتمد على الحكم أو التقدير الشخصي ويناسب فحص أنظمة الرقابة الداخلية و الضبط الداخلي و الأنظمة المحاسبية والأنظمة الادارية والالتزامات المستقبلية أو العارضة ونتائج بعض العمليات المعلقة وتتوقف الأدلة التي يحصل عليها على كيفية صياغة الأسئلة وطريقة توجيهها.[1]

7- نظام المقارنات و الربط بين المعلوماتcomparisons and correlations

وهنا تجري المقارنة بين المشاريع المتشابهة عبر السنوات المالية المختلفة أو بين المشاريع أو البعض الآخر في نفس المدة لكشف آية أوضاع غير عادية وما ينطبق على أسلوب الاستفسارات وذلك من حيث كونه ذاتيا يعتمد على التقدير الشخصي للمدقق ينطبق كذلك على نظام الربط و المقارنات.

8-فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية I.C study&evaluation

وهو أمر ضروري من أجل تحديد نطاق عملية التدقيق أولا وتقرير مدى الاعتماد على ذلك النظام في تحديد حجم العينات و الاختبارات ثانيا.

[1]- د . هاني العزب , د. ايهاب نظمي , مرجع سابق .ص.ص 108. 109

ويظهر أثر هذه الوسيلة ضمن كل الوسائل المستعملة في جمع الأدلة و القرائن عند اتباع طريقة العينة الاحصائية في الوسيلة المعنية.[1]

ومن خلال ذلك يمكن أن نستخلص الوسائل المستخدمة للحصول على الأدلة و القرائن من خلال ربط كل وسيلة بالدليل أو القرينة التي يستخلصها المدقق منها كالتالي:

الجدول رقم (3-1): يبين الوسائل المستخدمة للحصول على الأدلة والقرائن

الوسائل	الأدلة و القرائن
1-فحص نظام الرقابة الداخلية	لا توجد أدلة أو قرائن معينة، إنما ينتج عن هذه الوسيلة إمكان الاعتماد على انتظام الدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب وعلى استفاء المستندات وإمكان تبرير مدى الاختبار الذي قرره المراجع (المدقق).
2-المراجعة المحاسبية	صحة جميع الأرصدة من الناحية الحسابية
3-المراجعة المستندية	المستندات حقيقية وتؤيد القيود الواردة بالدفاتر
4-المعاينة و الجرد الفعلي	الوجود الفعلي أو المادي للأصول
5-الاستفسار والتتبع	تأييد إضافي لصحة العمليات والأرصدة
6-طلب الشهادات و الاقرارات من داخل المنشأة	لا تنتج أدلة أو قرائن إنما يترتب على الوسيلة تأييد استنتاجات المدقق وتغطية موفقه خارج نطاق الاجراءات.
7-طلب شهادات والاقرارات من خارج المنشأة(المصادقات)	تأييد إضافي لوجود ملكية الأصول و المطلوبات أو تقويمها
8-التمعن بقصد اكتشاف الأمور الشاذة، والربط بين المعلومات والمقارنات	لا تنتج أدلة أو قرائن إنما قد تكشف هاتان الوسيلتان عن أمور يترتب عليها التوسع في الفحص للحصول على قرائن إضافية

المصدر: احمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق و التأكيد وفق المعايير الدولية للتدقيق

[1]- د. خالد امين عبد الله , مرجع سابق , ص 149

المطلب الثالث: سير عملية التدقيق

تتم عملة التدقيق عبر خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها من أجل الحصول على فعالية في أداء القائمين بها بغرض ضمان الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة. ومن أجل التأكد أن عمليات التدقيق يتم أدائها بفعالية وكفاءة فإن محققين يتعين عليهم القيام بالتخطيط وأداء تلك العملية بعناية فائقة.

اولا: الخطوات التمهيدية لعمليات التدقيق الجديدة preliminary steps[1]

قبل البدء في التخطيط لعملية التدقيق لابد للمدقق أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية و المتمثلة في قبوله المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر، كتوفير الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق أي معرفته بالمهمة قبل وقت كاف، ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة والاستقامة، وحتى يتفادى هذا لابد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع.وعليه يبدأ المدقق بإتخاذ الخطوات التالية قبل مباشرة تنفيذ عملية التدقيق.

1-التحقق من صحة تعينه مدققا للحسابات: حيث يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق.

2-التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة: وتتوقف أيضا على الشكل القانوني للمؤسسة، ففي الشركات المساهمة وحيث أن الرقابة على حساباتها إلزامية فليس هناك تحديد لنطاق عملية التدقيق، حيث يقوم المدقق بالإطلاع على كافة الدفاتر و السجلات وحق طلب البيانات والايضاحات التي قد يراها ضرورية للقيام بعمله، أما في الشركات الأشخاص والملكية الفردية وحيث الرقابة الخارجية اختيارية فإنه لايوجد تنظيم لأحكامها ونطاقها فقدد تكون شاملة أو جزئية لكن لابد من تحديد نطاقها في العقد المبرم بين المدقق وعميله.

3- الحصول على معلومات تمهيدية عن المؤسسة: إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المشروع المسند إليه تدقيق حساباته، كما عليه دراسة الخارطة التنظيمية للمؤسسة والتعرف على توزيع السلطات والمسؤوليات الخاصة بهذا الأخير (المؤسسة) والحصول على صورة من إمضاءات الموظفين الموكل لهم بتوقيع على الشيكات وما شابه ذلك.كما أنه من الضروري معرفته لفروع المؤسسة وكيفية مسك حساباتها إما بنفسها أو تمسك عن طريق الفرع الرئيسي.

[1]- د.خالد امين عبد الله , مرجع سابق , ص ص101-102

4- زيادة استطلاعية للمشروع و التعرف على النواحي الفنية: هذه الزيارة الاستطلاعية للمشروع تمكنه من الاطلاع على سير العمل فيه من حيث الانتاج والتخزين وكيفية تسلسل العمليات، مما يساعده ذلك فيما بعد بإعداد برنامج تدقيق.

5-فحص وتقسيم النظام المحاسبي: يقوم المدقق في هذه الخطوة بدراسة النظام المحاسبي المطبق في دفتر كان أو آليا و الاطلاع على سجلات المشروع و دفاتره الالزامية منها و الاختيارية و الايمان بكل خطوات التسجيل و الترحيل و ما الى ذلك لأنه ملزم بالنهاية بالإصدار راي محايد يتضمن الحكم حول مدى انتظام الدفاتر و السجلات .

6- الاطلاع على الحسابات الختامية و القوائم المالية الخاصة بفترات سابقة: يحرص المدقق على معرفة المركز المالي ونوعية التقارير السابقة لأن هذا يساعده في رسم خطة عمله وتفاصيلها، كما ينبغي عليه فحص أية تخفيضات وردت بتقرير المدقق السابق أو تقرير مجلس الإدارة.

7-التعرف على العاملين ومدى مسؤولية كل منهم: على المدقق أن يحصل على كشف بأسماء المسؤولين، ومسيري مختلف المصالح ويجرى حوار معهم ومع من يشتغل معهم، وصورة عن التواقيع خصوصا الهامة منهما والملزمة للمؤسسة قانونا وكذا معرفة حدود السلطات و المسؤوليات.

8- فحص مركز المؤسسة من الناحية الضريبية: مع العلم أن الناحية الضريبة ليست الزاما مباشر للمدقق، إلا أنه من الضروري عليه الاطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة. محل التدقيق، وكذا معاينة التقارير الضريبة للسنوات السابقة، وعلى المدقق أيضا التأكد من سداد الضرائب المستحقة، وإذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الالتزام الضريبي.

9- دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه: تعتبر أهم خطوة إذ تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى إختيارية تعتمد على أساس العينات الإحصائية و الاختبارات وتتوقف هذه الأخيرة (كمية الاختبارات وحجم العينات على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المتبع. [1]

وبالتالي على المدقق مراعاة جميع النواحي إذا كان يقوم بعملية التدقيق للمشروع لأول مرة، وعند تكرار تعينه يصبح يقتصر عمله على التغيرات التي تكون قد طرأت على المؤسسة في النواحي المذكورة سابقا.

ثانيا: برامج التدقيق: audit programs

[1]- د.خالد امين عبد الله , مرجع سابق , ص103

برنامج التدقيق عبارة عن خطة عمل المدقق و التي سيتبعها فب تدقيق الدفاتر و السجلات و ما تحويه من بيانات كما تحتوي هذه الخطة على الاهداف الواجب تحقيقها و الخطوات التي تتخذ في سبيل تحقيق هذه الاهداف و الوقت المحدد لإنهاء كل خطوة و الشخص المسؤول عن تنفيذها .

- التقيد بنطاق عملية التدقيق كاملة كانت أم جزئية.
- مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية الموجود في المؤسسة.
- ينبغي تحديد الأهداف الخاصة بعملية تدقيق الحسابات
- استخدام وسائل تدقيق تقنية audit techniques بوضوح تام.
- اتباع طرق المراجعة audit procedures التي تلائم ظروف كل حالة.

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

كما أنه لا يمكن وضع برنامج محدد all purpose program للتدقيق بكافة أنواعه، بحيث يطبق على المؤسسات المختلفة أو حتى المتماثلة وذلك بسبب اختلاف الظروف الخاصة بكل مؤسسته لأنه لكل منها خصوصياتها سواء على المستوى الهدف أو حتى على مستوى حجم المعطيات والمعلومات المحاسبية المتواجدة بها، ومن خلال ما سبق يمكن تصنيف برنامج التدقيق إلى نوعين هما [1]:

- برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدماplaned or predeteminedً
- برامج تدقيق متدرجة progressive

1- برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما:

[1]- د. خالد امين عبد الله , مرجع سابق , ص 104

هي عبارة عن برامج تحوي كافة الاجراءات و الخطوات التي تدخل في كافة عمليات التدقيق يتقيد بها ومساعدوه أثناء أدائهم لمهامهم مع تعديلها في نقطة أو أكثر في ضوء ما يحصل عليه من بيانات ومعلومات من المؤسسة. ولهذه البرامج مزايا عديدة نذكر من أهمها:

أ-تعتبر تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل الواجب اتباعها.

ب-ضرورية في المشاريع الكبيرة المتشبعة لأحكام خطة العمل.

ج-أنها تمكن وتساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه.

د-تطمئن المدقق إلى عدم السهر عن إتخاذ بعض الاجراءات أو الخطوات الضرورية. كما تحول دون تكرار لبعض الخطوات[1].

هـ-بإستعمالها يستطيع أي مساعد أن يتم العمل دون عناء أو ضياع وقت في حالة غياب المساعد الآخر المنوط به مثل ذلك العمل.

و-يعتبر البرنامج سجلا كاملا بما قام المدقق بأدائه وبذلك يستخدم كدليل في حال المنازعات، كما يستخدم كأداة مراقبة على المساعدين.

ز-وأخيرا فإن هذا النوع يعتبر أساسا لعمليات التدقيق في الأعوام المقبلة ونواة لها ولكن بالرغم من هذه المزايا، يعاب على هذا النوع من البرامج أنه قد يحول خطوات التدقيق إلى عمليات روتينية، وتحد من قدرة المتدرب على الابتكار و التجديد ولكن يمكن تفادي هذا العيب أيضا إذا ما شجع المدقق موظفي مكتبه دوما على إبداء ملاحظاتهم عن تلك البرامج الموضوعية واقتراح التعديلات التي يرونها مناسبة، إضافة إلى قيام المدقق بمراجعة البرامج الثابت هذا بين الفينة والأخرى ليدخل عليه ما يراه مناسبا من التعديلات.

2-برامج تدقيق متدرجةprogressive

إن هذا النوع من البرامج يحتوي أولا على تحديد الخطط العريضة و الرئيسية لعملية التدقيق أما التفاصيل وكمية الاختيارات وماشابه فيتم تقريرها في أثناء القيام بعملية التدقيق وطبقا لظروف الحال.

وميزة هذا البرنامج أنه يترك لموظفي مكتب التدقيق مجالا واسعا لاستخدام خبرتهم و التماشي مع الظروف المحيطة بهم.

ومن الضروري أن يكون لدى المدقق المنفذ خبرة واسعة وتأهيلا علميا مناسبا.[1]

[1]- د. خالد امين عبد الله , مرجع سابق , ص104

ثالثا: الاشراف على مهمة التدقيق:

وهي عبارة عن متابعة المدقق لعملية التدقيق أو المراجعة وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم.

بل هو مطالب بالاطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، وذلك بإعتباره المسؤول الوحيد المعني بعملية التدقيق وبالتالي يمكن إبراز أهم نقاط الاشراف كما يلي:

-توجيه المدقين نحو تحقيق أهداف التدقيق

-حرصه على أن تستند كل مهمة من مهام التدقيق إلى شخص قادر على إنجازها بكفاءة

إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق.

-ترتيب المهام حسب الأولويات فحص العمل المنتهي، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات.

-حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة.

-حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم.

-طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدين بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

رابعا: أوراق ومذكرات التدقيق.

1/ أوراق وملفات العمل:audit working papers

تتميز الأوراق التدقيق باحتوائها كل البيانات التي تمكن المدقق للاستدلال بها على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق، من الاجراءات المستخدمة، المعلومات التي تم التوصل عليها، الالتزامات بالسياسات، ونتيجة عملية التدقيق.

أما الهدف من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسته المراجعة، وكذا توفير الأدلة والإثباتات و القرائن التي تدعم رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية [2].

وهذه المعلومات تحفظ في ملفين هما :

[1]-د . خالد امين عبد الله , مرجع سابق , ص105

[2] - د . زاهرة عاطف سواد, مراجعة الحسابات و التدقيق , الطبعة 1 , دار الراية للنشر , الاردن , 2009 ,ص 79

أ-الملف الدائم: permanent file

يتضمن هذا الملف البيانات الثابتة عن المؤسسة موضوع التدقيق. فهو يتضمن مايلي:

- اسم العميل وعناوين مكاتبه المسجلة، ومصانعه وفروعه.
- نوع الشركة القانوني، وتاريخ التأسيس، وطبيعة النشاط وفي حالة الشركات الأجنبية اسم وعنوان الوكيل المقيم.
- النظام الداخلي وعقد التأسيس وعقد الشركة التضامنية ورقم تسجيل الشركة.
- النظام الاداري المستعمل في المؤسسة، مع الخارطة التنظيمية
- أنظمة المحاسبة المستعملة، ودليل المحاسبة و التعليمات مع فهرس بتبويب الحسابات وأرقامها، والتدقيق الداخلي.
- قائمة السجلات و الدفاتر الممسوكة.
- نسخة عن قرارات الهيئة العامة ومجلس الادارة و التي لها علاقة بالمدقق والتدقيق
- الحسابات الختامية لعدة سنوات سابقة
- صورة من توقيعات المسؤولين بالمؤسسة.
- ملخص بالإلتزامات المرتبطة بالمؤسسة
- بيان رأس المال و السندات وملخص الأصول الثابتة، وصندوق التوفير والقانون الخاص به...الخ.

ب-الملف الجاري[1] current fille

و يحتوي البيانات الجارية المتعلقة بعملية التدقيق للعام الحالي و تتضمن هذه البيانات ما يلي :

-نسخة عن كتاب التعيين و اسماء المدققين السابقين و نسخة من كتاب المجاملة المهني

-صورة عن الخطابات المتبادلة بين العامل و مدقق

-التقرير المدقق عن نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية

- برنامج التدقيق المالي و الوقت التقديري
- ميزان المراجعة و موازين التحقيق الدورية
- تحليل المصروفات و لإرادات الى عناصرها المختلفة

[1]- د. خالد امين عبد الله , مرجع سابق , ص 106

- ملخص بسجل الملاحظات و قيود التسوية الازمة
- الموجودات و المطلوبات و احتساب قيمتها و طريقة التثبت منها
- ملخص اجتماعات الهيئة العامة و مجلس الادارة اثناء العام الحالي

محاضر الجرد المختلفة الخاصة بالموجود السلعي و النقدي و ما شابه

- صورة عن التقرير النهائي

-ومما تجدر الإشارة إليه هو أن المعلومات المحتواة في الملفين الدائم و المؤقت (الجاري) هي ملك المدقق بإستثناء السجلات المقدمة له من إدارة المؤسسة وعليه الحفاظ على سرية البيانات و المعلومات والتي على أساسها يقوم المدقق بإعداد تقريره وبيان رأيه الفني المحايد في القوائم المالية كوحدة واحدة.[1]

خامسا: مذكرات التدقيق

كثيرا ما يتعرض المدقق أثناء عمله إلى بعض الأمور التي تكون بحاجة إلى إيضاحات فيقوم بتدوينها بسجله الخاص وتدوين ما تم بشأنها ومن الملاحظات التي يدونها المدقق في هذا السجل مايلي:

- بيانات بالمستندات المفقودة أو الغير المستوفية لبعض الشروط الشكلية و الموضوعية و القانونية.
- أرصدة الحسابات التي يخشى المدقق حدوث تلاعب بها.
- كشف الأخطاء التي عثر عليها المدقق أثناء عملية التدقيق.
- كشف بالأمور التي يريد المدقق استكمالها في مرات قادمة
- كشف بما وجده من ثغرات في أنظمة الرقابة الداخلية
- التخفيضات التي يرى المدقق وجوب إثباتها في تقريره النهائي
- المسائل التي يريد المساعد الرجوع فيها إلى مدقق الرئيس
- ما يحصل عليه المدقق من بيانات شفوية من مديري المؤسسة
- الاقتراحات و التعديلات التي قد يرى المدقق ضرورة إدخالها على برنامج التدقيق سواء أكانت حذفا أو إضافة.

[1] - د . خالد امين عبد الله , مرجع سابق , ص ص 106-107

– المسائل التي حدد المدقق بها المرسلات مع المؤسسة (وذلك حفاظا على إخلاء طرفه من أي مسؤولية (مستقبلية) مستقلة في المستقبل.[1]

المبحث الثالث: تقرير تدقيق الحسابات

لقد نص المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير على ضرورة إعداد المدقق لتقرير يبين فيه رأيه المحايد المستقل في قوائم المالية ككل .كما نجد أن القوانين الشركات في الدول المختلفة تنص أيضا على ضرورة القيام المدقق بوضع تقرير بخلاصة عمله يقدمه إلى الهيئة العامة للمساهمين وإلى مراقب الشركات في حالة الشركة المعنية وميزانيتها والحسابات التي قدمها أعضاء مجلس الإدارة وعن الاقتراحات المتعلقة بتوزيع الأرباح وأن يقترح في هذا التقرير المصادقة على الميزانية السنوية بصورة مطلقة أو مع التحفظ أو إعادتها لمجلس الإدارة.

ويعتبر التقرير الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الطرائق المختلفة التي يخدمها المدقق لدوائر الدولة المختلفة مثل مصلحة الضرائب ومجلس التخطيط، ودوائر الاحصاءات بالإضافة إلى طائفة المستثمرين و المقرضين ورجال الاقتصاد وإدارة المشروع وغيرهم لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمده في إتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها و المستقبلية.

ويكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق وتكليفه القيام بعملية التدقيق.

المطلب الأول: ماهية تقرير التدقيق وأركانه الشكلية

أولا: : ماهية تقرير التدقيق

لقد ظلت كلمة شهادة certificate مستعملة للدلالة على تقرير المدقق إلى أن بدأ التحول إلى لفظ تقرير repport كما هو شائع لدرجة كبيرة في أنحاء العالم أما سبب التحول هذا فيرجع إلى أن الشهادة تعتبر إعلانا كتابيا عن حقيقة واقع, فلا تعطي إذن إلا إذا وصل تعاطيها منزلة اليقين، لذلك فإن لفظ تقرير أقرب لوصف ما يعطيه المدقق لأنه عاجز عن إعطاء شهادة حيث أن البيانات المحتواة في القوائم المالية عبارة عن أشياء تقريبية بسبب وجود عنصر التقدير فيها مثل الاستهلاكات و المخصصات.

[1]–د . خالد امين عبد الله , مرجع سابق , ص 108

أما كلمة رأي opénion فليست بديلا عن لفظ تقرير أو الشهادة بل جزء منها حيث أن التقرير والشهادة يحتوي بنودا أخرى علاوة على رأي المدقق حول صحة البيانات وعدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع ومركزها المالي.[1]

وعليه ومما سبق ذكره فإن التقرير لابد أن يحتوي على العناصر التالية:

– ما إذا كان المدقق قد حصل على المعلومات والايضاحات التي كانت حسب علمه وضرورة اعتقاده ضرورية لأغراض التدقيق، إذ يحق للمدقق أن يطلع كلما أراد على سجلات الشركة وحساباتها وأوراقها وصندوقها، وأن يطلب من مجلس الادارة أن يوافيه بالمعلومات اللازمة للقيام بوظيفته إلى الحد الذي يراه هو ضروريا وكافيا لحسن أداء مهمته وإتمام عملية التدقيق الموكولة إليه على حسن وجه.

– ما إذا كانت قائمة المركز المالي وقائمة نتيجة الاعمال و المقرضين على الهيئة العامة مطابقتين للقوانين ودفاتر الشركة ولحالتها المالية.

– ما إذا كانت دفاتر المنشأة منظمة بصورة أصولية، وعما إذا كانت الميزانية وحسابات المنشأة قد نظمت بطريقة توضح حالتها الحقيقية ويتأتى له ذلك عن طريق دراسة الأنظمة المحاسبية المتبعة و أنظمة الرقابة الداخلية.

– ماإذا كانت قد وقعت أثناء السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة أو القانون (قانون الشركات).

– موقف المديرين وأعضاء مجلس الادارة من حيث تقديمهم للمدققين جميع البيانات التي طلبوها في سبيل القيام بمهمتهم وتسهيل إجراء التحقيق المادي على كل الشؤون التي أرادوا دراستها.

ثانيا: الأركان الشكلية للتقرير المدقق:

وعليه يجب توفر النواحي الشكلية التالية في تقرير المدقق إضافة إلى عديد النواحي الفنية منها:

– يجب أن يكون التقرير في وثيقة مكتوبة.

– يجب أن يكون التقرير موجها إلى الهيئة العامة للمساهمين أي أن يكون موجها لجميع المساهمين وليس لفئة أو جماعة معينة منهم، وذلك لكونه وكيلا عنهم فيوجه التقرير للمساهمين بعبارة المساهمين أو المساهمين شركة...".

[1] – د . خالد امين عبد الله , مرجع سابق , ص ص- 441 -442

- يجب أن يتضمن التقرير الفترة المالية التي تمثلها القوائم المالية الختامية.

- يجب أن يكون التقرير موقعا عليه من قبل المدقق ومؤرخا (signer et daté)ويؤرخ التقرير عادة بتاريخ انتهاء عملية التدقيق أو تاريخ نهاية العام المالي للمشروع.

- يجب أن يكون التقرير مضافا بألفاظ سهلة يسهل على القارئ فهمها وأن يضمنه عبارات قاطعة لا تحمل أكثر من معنى واحد، لا لبس فيها ولا إلتواء.

- كما يقوم المدقق بتلاوة تقريره في اجتماع الهيئة العامة.[1]

ثانيا: أنواع التقارير:

تختلف التقارير باختلاف الزاوية التي ينظر لها منها، وتستطيع تقسيمها بصورة إجمالية من حيث النواحي التالية:

أ- درجة الالتزام في إعدادها

ب- محتويات التقرير من المعلومات

ت- إبداء الرأي

وفيما يلي موجز لهذه الأنواع:

التقارير من حيث درجة الالزام في إعدادها: وتقسم إلى ما يلي

أ-التقارير الخاصة: وهي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة ولم ينص القانون على إعدادها ومثال ذلك تقارير المشروعات الفردية.

ب-التقارير العامة: وهي التقارير التي يعدها المدقق تماشيا مع نصوص القوانين المنظمة للشركات والتي ألزمت في الأردن قبل الشركات المساهمة بتدقيق حساباتها من قبل مدقق خارجي.ويطلق عليه غالبا تقرير الميزانية.

-التقارير من حيث ما تحويه من معلومات، وتنقسم إلى ما يلي:

التقرير القصير: وهو التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم البلدان المتقدمة محاسبيا ويتكون من جزئين أو فقرتين هما:

[1] د. خالد امين عبد الله ,مرجع سابق , ص ص 442 -443

أ–فقرة النطاق: ويبين مدى عملية التدقيق وشمولها وأغراضها وفقرة الرأي حيث يقوم المدقق بإبداء رأيه الفني في القوائم المالية ككل.

ب–التقرير المطول: هو ذلك التقرير الذي يسهب في شرح الأمور لا يرد ذكرها في التقرير القصير ويقدم للإدارة فقط.

التقارير من حيث إبداء الرأي وتقسم إلى مايلي[1]:

أ–الرأي المطلق: ويصدر هذا الرأي عندما لا يجد المدقق أية ملاحظات (واقتراحات أثناء قيامه بعملية التدقيق التي قد تؤثر على صحة القوائم المالية وإنما تحتوي على كافة المعلومات الاضاحية اللازمة.

ب–الرأي المتحفظ: ويصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات وهنا يجب ذكر موضوع التحفظ وأسبابه وأثره على القوائم المالية إن أمكن ويذكر التحفظ عادة في فقرة وسيطة بين فقرتي النطاق و الرأي.

وتقسم التحفظات إلى ثلاثة أقسام:

– التحفظات التي تهدف إلى تحديد مسؤولية المدقق ومثال ذلك ما يقرره المدقق عادة من أنه اعتمد حسابات الفروع مع أنه لم يقم بزيارتها شخصيا.

– التحفظات التي تفصح عن اختلاف رأيه مع الادارة و التي غالبا ما تشير إلى مخالفة الشركة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل عدم كفاية مخصصات الاستهلاك أو مخصصات الديون المشكوك فيها.

– التحفظات التي تشير إلى مخالفات لقانون الشركات ونظام الشركة الداخلي.

ج–الرأي المضاد أو المعاكس: ويصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمشروع.

د–الامتناع عن إبداء الرأي: ويصدر هذا الرأي عندما لا يحصل المدقق على أدلة و قرائن إثبات كافية لإبداء رأي فني في القوائم المالية.[2]

المطلب الثاني: معايير تقرير التدقيق وأنواعه

أولا: معايير تقرير التدقيق:

[1]– د. خالد امين عبد الله ,مرجع سابق , ص ص 445 -446

[2]– خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 445-447

وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير النهائي، فيعتبر تقرير التحقيق نهاية نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة حيث يتم إعداد التقرير بعد إنتهاء المدقق من جمع أدلة التدقيق وفقا للبرنامج التدقيق وعلى المدقق أن يسترشد بالقواعد التالية عند إعداده لتقريره. وتشمل أربعة معايير:

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة المالية المعمول عنها الحساب بنفس طريقة الفترة السابقة.[1]

- تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تكنه هذه القوائم من معلومات ما لم يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك.

- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية ككل، أو إمتناعه عن إبداء الرأي، وفي الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.

1- المعيار الأول: المبادئ المحاسبية المتعارف عليهاGAAP

وهي كتابة عن أصول وقواعد محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل، ويقصد بالمبادئ ليس فقط القوانين و النصوص العريضة الواجب اتباعها وإنما طرق تطبيق تلك المبادئ أيضا.

2- المعيار الثاني: ثبات (إنتظام) تطبيق المبادئ المحاسبيةconsistency :

هو إطراد تطبيق المبادئ واستمراريتها من سنة لأخرى وفي أثناء السنة نفسها. دون توقف وأنه إذا غيرت المؤسسة سياسات المبدأ للمعايير الذي تعمل به فيجب أن يذكر ذلك في التقرير

3-المعيار الثالث: كفاية المعلومات (إظهار الواقع في التقارير)Full discloser

وهنا على المدقق أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية ويفصح عن كل واقعه جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى تضليل القارئ. ويعتمد في هذا المعيار على قرار المدقق نفسه النابع من تقديره الفني لتحديد المعلومات الهامة التي يقتضي الأمر الإفصاح عنها.[2]

4-المعيار الرابع: إبداء الرأيopinion

[1]- خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص78

[2]- خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص79

تتطلب هذه القاعدة أن يصدر المدقق تقريرا يبين فيه رأيه الفني المحايد المستقل حول صحة القوائم المالية ككل فإما أن يكون التقرير نظيف لا يوجد أي تحفظات على القوائم المالية وإما أن يكون نظيف مع فقرة توضيحية حول تحفظ معين لا يؤثر على القوائم المالية بشكل كبير و إما أن يعترض أو أن يمتنع المدقق عن إبداء رأيه حول عدالة القوائم ويكون التقرير وعليه يجب أن يبدي رأيا مضادا adverse opinionأو disclainer of opinion .

المطلب الثالث: تحسين جودة التقارير المالية في ظل المعايير الدولية:

ان المدقق مطالب بتقديم تقرير جيد لمختلف الأطراف المستعملة له من خلال اتباعه المعايير الدولية للتدقيق، حيث سيتم التطرق إلى المعايير الدولية للتدقيق، و أهمية تحسين جودة التقارير التدقيق إضافة إلى تحسين جودة تقارير التدقيق في ظل قانون –Sarbanes Oxley–

أولا: المعايير الدولية للتدقيق

شهد معيار التدقيق الدولي رقم 250 المرتبط بالرقابة على الجودة الصادر من طرف مجلس معايير التدقيق و الضمان الدولي التابع لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بداية سنة 2006 تطورات فيما يخص مسؤولية المدقق عند تدقيق البيانات المالي و تقديم تقارير ذات جودة , و التي تنص على التزامه بالقوانين و الأنظمة الدولية لإعداد تقرير نهائي و إيصاله الى مختلف المستخدمين[1].

إن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية في القوائم المالية لا يلغي الاعتماد على المعايير المتعارف عليها للتدقيق و إنما يدعمها و هي مساعد على الوصول إلى الممارسة الجديدة للمراجع لإعداد التقارير المالية، فمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين و الذي هو مؤسسة دولية تهتم بشؤون مهنة المحاسبة بغرض تقديم خدمة لأصحاب المصلحة في المؤسسة، و كذا سعيهم لزيادة الالتزام بالتقديم معايير منهية ذات جودة عالية.

[1]- د. شدري معمر سعاد , محاضرات في التدقيق المالي , بويرة, الجزائر , ,2021 ص58

ثانيا: أهمية تحسين جودة تقارير التدقيق

يتم تقييم عمل المدقق حلو البيانات التي تم مراجعتها من خلال انضباطه بعناصر الجودة الفنية و الوظيفية للتدقيق و التي تمثل الدرجة التي من خلالها تستوفي عملية التدقيق توقعات العميل اتجاه اكتشاف الأخطاء و المخالفات المرتبطة بالقوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق و التقرير عنها.

حيث تعرف الجودة الوظيفية للتدقيق على أنها: " الدرجة التي يمكن معها الوفاء بتنفيذ عملية التدقيق و توصيل نتائجها حسب توقعات المستهلك"

و بالتالي فجودت تقارير تدقيق تؤدي الى تقديم معلومات دقيقة خالية من التحيز و السلوك لانتهازي فمراقبة الجودة في التدقيق تهدف الى تقليل نسبة العيوب في التقارير النهائية لعملية التدقيق , و هي تعتمد على اساليب الاحصائية, فرقابة الجودة ليست مجرد الفحص الذي يقوم به المدقق و انما التحسين المستمر في التقارير النهائية التي يقدمها و التزامه بالعناية المهنية اللازمة لإكمال فحصه , فالتزام المدقق بالوصول الى تقارير التدقيق ذات جودة عالية يتطلب منه التزام الاستقلالية و الحياد اثناء تأديته لمهمة التدقيق و التزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها و كذا معايير التدقيق الدولية , فتحدد جودة التقارير الخصائص التي يجب ان يتسم بها تقرير المدقق او مجموعة من المبادئ الاساسية التي يعتمد عليها المدقق للوصول الى تقارير ذات جودة عالية و تقييمه لنوعية البيانات المالي الموجودة في القوائم المالي التي تخضع للتدقيق و كل ذلك يساعد في اتخاذ القرارات , فكلما كانت تقارير التدقيق تتميز بالجودة كلما سهلت على المستخدمين تلك التقارير عملية صنع و اتخاذ قرار أدق و أكفأ مما لو كانت تلك التقارير لا تتسم بالجودة .[1]

ثالثا: تحسين جودة تقارير التدقيق في ظل قانون Sarbanes Oxley

يعد الفشل الذي عرفته مهنة التدقيق خاصة في المعايير الأخلاقية حيث ثبت أن العديد من المدققين لم يلتزموا بأخلاقيات مهنة التدقيق، فقد تم تقديم تقارير و مظللة حول صدق بيانات تلك المؤسسات مما أدى إلى اتخاذ قرارات خاطئة بناء على تلك التقارير و أدى إلى انهيار تلك المؤسسات الأمر الذي أدى إلى إصدار قانون Sarbanes Oxley في مهنة التدقيق من طرف الولايات المتحدة الأمريكية، كما تم

[1] – د. شدري معمر سعاد ,مرجع سابق،ص ص 58-59.

إصدار مؤشر المؤسسة في 2002 لقياس درجة الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية فهي لا تؤثر على سلوك متخذي القرارات الاستثمارية و التمويلية.

فقد أدى هذا القانون إلى تغيير في طبيعة مهنة التدقيق فأصبح لزاما على المدقق أن يطبق التطورات الحديثة في أخلاقيات المهنة، كما يجب على المدقق أن يتحلى بالاستقلالية الذهنية و المهنية من أجل الوصول إلى تقارير أكثر موثوقية تلقى القبول من طرف مستخدميها و بتحسين المدقق لجودة تقاريره فإنه يساهم في مساعدة المستخدمين في اتخاذ قراراتهم بعقلانية، و هنا يستخدم المدقق الإفصاح و الشفافية لتحسين تقارير التدقيق بغرض زيادة المصداقية لما تتضمنه من بيانات مالية ذات أهمية كبيرة لمتخذي القرارات[1]

[1]- د. شدري معمر سعاد ,مرجع سابق، ص ص 59-60

خلاصة الفصل :

في نهاية هذا الفصل و بعد عرض الإطار المفاهيمي و النظري للموضوع نجد أن التدقيق المالي هو عملية فحص لجميع المستندات و السجلات المؤسسة و يكون بصفة فنية وانتقادية محايدة يقوم به شخص محترف و مستقل، لتحقيق صحة و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة و كذا النظام المحاسبي يبدي من خلاله المدقق برأي فني محايد و موضوعي مدعم بأدلة و قران اثبات في التقرير و تتم عملية التدقيق من طرف مهنيين محترفين متمتعين بالاستقلالية يوكل لهم عملية التدقيق من خلال التخطيط ووضع برنامج يهدف الى الاطلاع و فحص القوائم المالية للمؤسسة .

الفصل الثاني

معايير التدقيق الجزائرية في ظل معايير المراجعة الدولية

تمهيد:

تعتبر معايير المراجعة بمثابة المبادئ العامة التي تحكم عملية المراجعة، يسترشد بها المراجع في تقييم عمله للتأكد من قيامه باستخدام اجراءات المراجعة المناسبة والتي يراها ضرورية في جميع مراحل عمله بداية من الإعداد إلى الإنتهاء بكتابة التقرير.

ودعت الحاجة إلى وجود معايير جديدة صادرة عن تجمع دولي تصلح للاسترشاد بها في الدول التي لم يصغ لها حتى الآن معايير الأداء المهني أو تعالج مشاكل التطبيق المنبثقة عن المعايير العلمية في دول العالم المتقدمة والتي أصبحت لا توفي احتياجات سوق العمل في ظل إقتصاد السوق.

وعليه تطرقنا في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: نظريات عامة حول معايير المراجعة الدولية

المبحث الثاني: الاطار النظري لمعايير التدقيق في الجزائر

المبحث الثالث: الخيارات المتاحة لتبني وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

المبحث الأول: نظريات عامة حول معايير المراجعة الدولية

إن تنظيم مهنة المراجعة وبلوغها الأهداف الرئيسية التي وضعت من أجلها وعلى رأسها تقديم رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن حقيقة المؤسسة ووجود معايير تطبيقها ومن بينها معايير المراجعة، مما لها من أهمية في تقديم نماذج وإرشادات للمراجع من أجل أداء مهامه بشكل صحيح.

المطلب الأول: مفهوم ونشأة معايير المراجعة الدولية

يتناول هذا المطلب مفهوم معايير المراجعة الدولية ونشأتها.

أولا: تعريف المراجعة:

أعطيت عدة تعاريف للمراجعة وهذا لما لها من أهمية في الجانب الاقتصادي للدول فقد عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية "هي عملية منتظمة للحصول على قرائن مرتبطة بالعناصر الدالة على أحداث اقتصادية، وتقسمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة ومن ثم توصيلها إلى الأطراف المعنية"[1].

كما عرفت أيضا بأنها: " فحص المستندات والحسابات و السجلات الخاصة بالمؤسسة فحص دقيقا حتى يطمئن المراجع من التقارير المالية سواء كانت تقريرا عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقريرا عن المركز المالي في نهاية الفترة أو أي تقرير آخر يظهر وينطبع فيه صورة واضحة حقيقية ودقيقة الغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير "[2].

"مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة تقنيات المعلومات والتقييم بغية اصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والاجراءات المتعلقة بالتنظيم"[3].

وبهذايتضح لنا أن المراجعة هيعملية يتم بمقتضاها تحقق الشخص من صحة النتائج لأشخاص آخرين وحتى تتم هذه الأخيرة بكفاءة يجب اعتماد قواعد ومعايير منطقية وثابتة بحيث تحدد المفهوم والظروف التي تمارس فيها.

[1]-عبد الفتاح الصحن، أسس المراجعة الأسس العلمية و العملية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر،2014،ص 13.

[2]-عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص13.

[3]-محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، 2006،ص:10.

1- تعريف معايير المراجعة الدولية:

من خلال الاتحاد الدولي للمحاسبين هي: " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات"[1].

كما عرفت على أنها: " قرائن وقواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية وبالتالي فإنها تمثل أنماط لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم.[2]

ومن هنا فإن معايير المراجعة الدولية هي بمثابة ارشادات وقواعد عامة تبناها العرف الدولي مساعدة المدقين على تنفيذ مسؤولياتهم أثناء تدقيق القوائم المالية عند قصور المعايير المحلية وهي تهدفإلى تحقيق انسجام وتوافق في الممارسات المهنية بين مختلف دول العالم للتعبير عن الجودة المطلوبة والمقبولة من المدقق عند تنفيذه لإجراءات التدقيق.

ثانيا: نشأة المعايير المراجعة الدولية:

تعبر معايير المراجعة الدولية على أنماط ومقاييس تصدرها الهيئات والمنظمات الدولية وذلك لتوحيد الممارسة المهنية للمراجعة بين الدول حيث يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبة (IFAC) واحدا من أهم الهيئات التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم تأسس عام 1977 ويضم 180 منظمة عضوا وشريكا في 135 دولة وسلطة قضائية ويمثل أكثر من 3 ملايين محاسب محترف عبر العالم ويعمل على تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق، وهو يدعم عمل مجالس وضع المعايير الدولية المستقلة للاقتصاد العالمي والأسواق المالية من خلال إنتاج معايير عالمية عالية الجودة للتدقيق والضمان وإعداد التقارير المالية للقطاع العام حيث يدعم أربعة مجالس مستقلة وهي:

- مجلس معايير التدقيق و التأمين (IAASB)
- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي (IAESB)
- مجلس معايير الأخلاقيات الدولية للمحاسبين (IESBA)
- مجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)[3].

[1]- brahim soltani

[2]-سيد محمد، 2012ن،ص: 07.

[3]-الموقع الرسمي للاتحاد الدولي للمحاسبي https//www.ifac.ong

ويعمل مجلس معايير التدقيق و التأمين الدولي (IAASB) وهو هيئة مستقلة لوضع المعايير تخدم الصالح العام من خلال وضع معايير دولية عالية الجودة للتدقيق ومراقبة الجودة والمراجعة والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات صلة من خلال تسهيل التقارب بين المعايير الدولية والوطنية وهو بذلك يعزز جودة وتوحيد الممارسات من جميع أنحاء العالم في مهنة التدقيق والتأكيد العالمية تأسس في مارس 1978، وعرف باسم لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) حيث كانا يركز عمله على مجالات ثلاث وهي:

- هدف ونطاق عمليات تدقيق
- البيانات المالية خطابات المشاركة
- ومبادئ توجيهية عامة للتدقيق.

عام 1991 أعيد تدوين المبادئ التوجيهية ل IAPC كمعايير دولية لتدقيق (ISA)، ثم في عام 2001 أجري استعراض شامل لمجلس معايير التدقيق الداخلي و الضمان (IAASB)،وفي عام 2002 تم إعادة تشكيل المجلس الدولي لمعايير التدقيق الداخلي والضمان (IAASB)، ثم في 2003 وافق الاتحاد الدولي للمحاسبين على سلسلة اصلاحات من بين أمور أخرى لزيادة تعزيز عمليات وضع المعايير بما فيها المجلس الدولي لمعايير المحاسبة حيث يستجيب للمصلحة العامة،أما في 2004 بدأ المجلس الدولي لمعايير المحاسبة مشروع الوضوح وهو شامل يعزز معايير التدقيق الدولية الخاصة به، حيث أنه يتضمن تطبيق الاتفاقيات الجديدة على جميع المعايير الدولية للتدقيق كجزء من المراجعة أو إعادة صياغة محددة تعكس الاتفاقيات الجديدة ويصدر المجلس تقارير سنوية عن أنشطته ومخرجاته ويعمل بشكل دوري ومستمر على تحديث مختلف المعايير[1].

المطلب الثاني: أهمية ومميزات معايير المراجعة الدولية

سنتطرق في هذا المطلب إلى ابراز أهمية ومميزات معايير المراجعة الدولية.

أولا: مميزات المراجعة الدولية:

هي عبارة عن هدف مرغوب فيه ومطلوب تحقيقه كما أنه نمط يتأسس بالعرف أو عن طريق إصدارات الهيئات العلمية والمهنية أو قرارات حكومية وقوانين تشريعية يؤدي إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها

[1]-الموقع الرسمي لمجلس معايير التدقيق و التأمين الدولي https// www iaasborg

مجموعة من الأشخاص عند أداء عملهم المهني فهي تمثل الحد الأدنى للأداء المهني وخط دفاع أول ضد مسؤوليات الاهمال والتقصير عند أداء مهمة المراجعة[1].

ثانيا: أهمية معايير المراجعة الدولية:

تتجلى أهمية المراجعة في الحاجة الملحة والمستمرة من طرف أعضاء المهنة حيث تعطي الجانب العلمي لمهنة حقل التدقيق وهذا لسد حاجيات وتوقعات مجتمع الأعمال وفي نفس الوقت تحظى بالقبول العام الذي يمكنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة المحاسب والمدقق، مما يجعل لها أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي للممارسة فهو يساعد على تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في مجمل أنحاء العالم والاقتراب من الموضوعية قد المستطاع[2].

وتبرز أهمية معايير التدقيق الدولية بظهور الشركات المتعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر مما أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسب والتدقيق، فمن جهة تزايدت أهمية المعلومات المالية التي تم تدقيقها بالنسبة للمستخدمي التقارير القوائم المالية ومن جهة أخرى ازدادت مشاكل المحاسبة و التدقيق المرتبطة بإعداد هذه المعلومات[3].

وهذا ما أدى إلى استجابة المنظمات المهنية لمواجهة المشاكل ولتحقيق التجانس والتوافق من أجل اصدار معايير محاسبة دولية ثم معايير المراجعة فيما بعد.

ويمكننا من خلال كل هذا أن نسرد سبب هذه الأهمية للاعتبارات التالية:[4]

- تعتبر بمثابة المكمل لمعايير وطنية
- تشجع على التعاون بين مكاتب المراجعة المحلية و الدولية
- تحرر التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات تفرض الحاجة لتوحيد المراجعة وتكون معايير المراجعة هي الأساس في هذا المجال.
- انتشار الشركات المتعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في مراجعة حساباتها.

[1]-فايز سايح: أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر2014-2015 ص 89،90.

[2]-بن عمارة منصور، حولي محمد ، معايير المراجعة الدولية، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة، جامعة البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011 ص2.

[3]-مأمون حمدان، تطبيق معايير المحاسبة الدولية، محاضرة أعدت ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، دمشق، سوريا، جانفي 2008 ص8.

[4]-محمد أمين مازون التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3- الجزائر 2011 ص 77.

المطلب الثالث: عرض معايير المراجعة الدولية:

بما أن معايير المراجعة الدولية هي مقياس لمستوى الأداء المهني ونموذج للحكم على الأعمال التي يقوم بها المدقق وهي أيضا تلك المعايير التي تمثل الاطار المتجانس والقابل للتطبيق من المهنيين للدولة [1].

وقد تم اصدارها من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين، ونجدها تتفق مع معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، وهذا لا يعني عدم الالتزام بالقواعد المطبقة في كل دولة والتي نجد لها ظروف خاصة بها وقواعد تحكم ممارسة مهنة التوفيق، والهيئات المكلفة بإعداد معايير التدقيق الدولية وتهيئة المناخ المناسب لتطبيقها متمثلة في الاتحاد الدولي للمحاسبين ولجنة ممارسة التدقيق الدولي[2].

ومن بين أهم هذه المعايير:[3]

1- المجموعة الأولى: أمور تمهيدية (01-199)

- الاطار الدولي لعمليات التأكيد (120)

2- المجموعة الثانية: المبادئ العامة و المسؤوليات (200-299)

- الأهداف و المبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية (200)
- شروط التكليف بالمراجعة (210)
- رقابة الجودة لأعمال المراجعة (220)
- رقابة الجودة لتدقيق المعلومات المالية التاريخية (220 معدل)
- التوثيق (230)
- مسؤولية المراجع في اعتبار الغش و الخطأ عند مراجعة البيانات المالية (240)
- مراعاة القوانين و الأنظمة عند مراجعة البيانات المالية (250)
- الاتصالات بشأن أمور المراجعة مع المكلفين بالرقابة (260)

3- المجموعة الثالثة: تقييم الخطر و الاستجابة في تقدير الأخطاء (300-499)

- التخطيط لتدقيق البيانات المالية (300)
- فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر البيانات الخاصة (315)

[1]-حداد، 2016-2015، ص 39.

[2]-محمد،2018، ص93.

[3]-حسن أحمد دحدوح،حسن يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة جزء1، دار الثقافة للنشر و التوزيع، 2009،ص 65-67.

- الأهمية النسبية في المراجعة (320)
- إجراءات المراجع في الاستجابة للمخاطر المقيمة (330)
- اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية (420).

4- المجموعة الخامسة: أدلة الاثبات (500-599)

- أدلة الاثبات (500)
- أدلة الإثبات اعتبارات إضافية لبنود محددة (501)
- المصادقات الخارجية (505)
- التكاليف بمراجعة لأول مرة- الأرصدة الافتتاحية (510)
- الاجراءات التحليلية (520)
- المعاينة في المراجعة وإجراء الاختبارات الانتقائية الأخرى (530)
- مراجعة التقديرات المحاسبة (540)
- تدقيق قياسات وإفصاحات القيمة المعادلة (545)
- الأطراف ذات العلاقة (550)
- الأحداث اللاحقة (560)
- استمرارية المنشأة (570)
- اقرارات الإدارة (580)

5- المجموعة السادسة: الاستفادة من عمال الآخرين (600-699)

- الاستفادة من عمل مراجع آخر (600)
- مراعاة عمل المراجعة الداخلية (610)
- الاستفادة من عمل الخبير (620)

6- المجموعة السابعة: نتائج المراجعة وتقاريرها (700-799)

- تقرير المراجع حول البيانات المالية (700)
- تقرير المراجع المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض التام (700 معدل)
- التعديلات على تقرير المراجع المستقل (701)

- الأرقام المتساوية (710)
- المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة (720)

7- المجموعة الثامنة: المجالات المتخصصة (800-899)

- تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة (800)

8- المجموعة العاشرة: البيانات الدولية لمهنة المراجعة (1000-1100)

- إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف (1000)
- العلاقات بين المشرفين على المصارف و المراجعين الخارجية (1004)
- اعتبارات خاصة عند مراجعة المنشآت الصغيرة (1005)
- مراجعة البيانات المالية للبنوك (1006)
- اعتبارات الأمور البيئي عند مراجعة البيانات المالية (1010)
- تدقيق الأدوات المالية المشتقة (1012)
- التجارة الالكترونية الأثر في تدقيق القوائم المالية
- تقديم التقارير من قبل المراجعين حول الامتثال للمعايير الدولية لتقديم التقاريرالمالية (1014)

المعايير الدولية لعمليات المراجعة (2000-2699)

- عمليات مراجعة البيانات الآلية (2400)

المعايير الدولية لعمليات التأكيد (3000-3399)

- عمليات التأكيد باستثناء عمليات تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية (3000 معدل

المعايير المحددة موضوع البحث (3400-3699)

- فحص المعلومات المالية المستقبلية (3400)

الخدمات ذات العلاقة (4000-4699)

- عمليات أداء الاجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية (4400)
- عمليات إعداد المعلومات المالية (4410)

المبحث الثاني: الاطار النظري لمعايير المراجعة الجزائرية

بغية تطوير مهنة المراجعة محليا وجعلها أكثر ملائمة مع الواقع، والعمل على الانضمام لمنظمة التجارة الدولية قامت باصدار 12 معيار جزائري محلي متبنيا المعايير المراجعة الدولية و التي كانت في شكل ثلاث اصدارات بداية من فيفري 2016 كل منهم يشمل 4 معايير محلية تساعد المهنيين في القيام بأعمالهم بكل مصداقية وشفافية وإيجاد الحلول للمشاكل التي تصادفهم في أداء مهامهم.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة في الجزائر

إن مهمة التدقيق هي المهنة الحديثة في الجزائر، وقد عرف التدقيق في الجزائر تطورات كبيرة من خلال عدة قوانين لتنظمها وذلك من أجل مسايرة التطورات الاقتصادية على مستوى البلاد.

أولا: مفهوم معايير المراجعة الجزائرية:

نظرا لكثرة الاختلاف بين المبادئ و القواعد والمعايير المعتمدة في مهنة المراجعة والتي كانت تؤدي إلى تقارير مختلفة وأحيانا متعارضة دفع الجزائر إلى التفكير منذ 2011 إلى اصدار معايير محلية خاصة بمهنة المراجعة وبعد دراسة تمت لمدة 05 سنوات لمدى استجابة البيئة الجزائرية لمعايير المراجعة الدولية، قام المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق لجنة التقييس و الممارسات المهنية في بداية سنة 2016 بإصدار 12 معيار سميت بالمعايير الجزائرية للمراجعة من أصل 36 معيار دولي وضعتهم حيز التنفيذ وهذه المعايير قابلة للتعديل والاضافة والتجديد طبقا لظروف التطور الاقتصادي ومقتضيات التطبيق الجزائري للمعايير الدولية وهي بمثابة مرجع يسترشد به المراجع من أجل أداء مهمته و الخروج بتقرير ذو جودة عالية يفيد كل من المساهمين و المستثمرين في اتخاذ قراراتهم[1].

ثانيا: التطور التاريخي للمراجعة:

1- الفترة مابين 1969 -1980

بدأ تنظيم التدقيق في الجزائر سنة 1969 بموجب الأمر 69-107 المؤرخ 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 1970 حيث أشار إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية بغية تأمين حق الدولة فيها.[2]

[1]-هيبة صنهاجي وآخرون، 2018، ص166.

[2]-سيد محمد، بوعرار شمس الدين، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، ملتقى دولي، سعد دحلب، البليدة، يومي،11 و 12 ديسمبر 2012،ص3.

ثم جاء مرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي يحدد واجبات ومهمة محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية و المختلطة، إلا أنهم يعينون من بين:

-المراقبين العاميين للمالية.

-المراقبين الماليين

-الموظفين المؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية[1].

حيث أوكلت لهم المهام التالية:

-مراقبة مصداقية وصحة الجرد وحسابات النتائج الموجودة في المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية للمؤسسة،

-الاشارة إلى الأخطاء المرتكبة في التسيير وتقديمها للوزارة الوصية أو لوزارة المالية، فقد تميزت هذه المرحلة بوجود خلل في ممارسة مهنة تدقيق الحسابات سواء من حيث القائمين بها أو من حيث المهام المركلة لهم، ومن أبرز الثغرات الجوهرية التي تميزت بها هو غياب قانون خاص بمهنة الحسابات وفقا للمعايير المهنية الدولية[2].

2- الفترة ما بين 1980-1988

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول انكشفت عيوب وأساليب الاقتصاد الوطني وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تأخذ في الغالب شكل شركة بالإسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة، ومن ثم يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتبت على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقب من طرف مجلس المحاسب[3].

حيث ألغى هذا القانون الأمر 69-107 كما ألغى المرسوم 70-173، وقد نص على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية و المحاسبة.

إلا أن إلغاء هذه القوانين لم يكن كافيا لتعديل محتوى النصوص القانونية المنظمة للمهنة فيما يتعلق بالعناصر التالية:

-شروط تعيين مدققي الحسابات،

[1]-سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، ماستر، منشورة، فحص محاسبي، بسكرة،2015،ص40

[2]-عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، دكتوراه، غير منشورة، عموم اقتصادية، سطيف1، 2012،ص 114،115.

[3]-سيد محمد بوعراز شمس الدين، مرجع سابق،ص3.

-مهام وواجبات هؤلاء المهنيين،

-مسؤولياتهم، وبصفة عامة كل ما يتعلق بالقوانين المنظمة لتدقيق الحسابات.

وبقي الحال إلى غاية صدور المادة 196 من قانون المالية سنة 1985 حيث نص على أنه يتم تعيين محافظين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية و المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي، لكن لم تصدر نصوص متعلقة بكيفية تطبيقها وذلك بسبب العوامل التالية:

-الظروف الاقتصادية لتلك الفترة التي استدعت احتياجات أخرى مثل إعادة الهيكلة العضوية و المالية للمؤسسات، مما حجب مشكل محافظة الحسابات وعدم الاهتمام بها.

-نقص الإمكانيات البشرية من حيث عدد المهنيين المختصين في الرقابة القانونية الذي كان أقل من 20 بينما قدر عدد المؤسسات في ذلك الوقت بحوالي 1600 مؤسسة.

-غياب التنظيم المهني للمهنة ساعد بشكل كبير في عدم جلب اهتمام السلطات العمومية بالمهنة و الدور الذي قد تلعبه في التحكم في إدارة وسياسة إعادة الهيكلة للقطاع العمومي[1].

3- الفترة ما بين 1988-1991

بموجب القانون رقم 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية و القانون 88-04 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية تم الفصل التام بين التدقيق الخارجي لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة.

ثم جاء القانون 90-32 المتعلق بمجلس ليرعى التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث أصبحت العمليات التي تتناولها المؤسسات العمومية الاقتصادية ليست من اختصاص مجلس المحاسبة بل تنحر مهمته في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة و الجماعات المحلية و المرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الاداري.

3- الفترة ما بين 1991-2010

بموجب القانون رقم 88-01 نتج عنه صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27[1]، حيث أنشأت بموجب هذا الأخير المنظمة الوطنية الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين وأوكلت له مهنة تدقيق الهيئات و المؤسسات التي ليست من اختصاص مجلس المحاسبة.

[1]-عمر شريقي،، مرجع سابق، ص 117،،116.

وقد صدر القانون رقم 95-20 الذي يعدل ويلغي بعض أحكام القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 96-136 لسنة 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 96-136 لسنة 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد باعتبارها مهنة مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم آدابها وسلوك أعضائها.

ثم صدر مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات و الشهادات وشروط الالتحاق بمهنة التدقيق، وقد عدل هذا المقرر في سنة 2002 وثم في سنة 2006، وذلك بموافقة على شهادات أخرى ثم إضافتها تمنح الحق بالالتحاق بالمهنة.

أما في سنة 2010 ثم صدور قانون جديد لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كذلك يلغي أحكام القانون 91-08 المنظم للمهنة وهو القانون رقم 10-10 المؤرخ في 2010.

المطلب الثاني: الهيئات القائمة على إعداد وإصدار معايير المراجعة الجزائرية ومهامها

في إطار الاصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا و التي أدت إلى تغيرات مست كثير من المجالات ولم يقتصر تأثير هذا الإصلاح على تبني النظام المحاسبي المالي وإنما عداه إلى تأثير على المنظمات المهنية التي رافقت هذه الاصلاحات بحيث أفرزت هذه الأخيرة تغيرت في هيكل المنظمات المهنية المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة و المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

أولا: الهيئات القائمة على إعداد وإصدار معايير المراجعة الجزائرية

لقد جاء القانون 01-10 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر بثلاث هيئات تشمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين و المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات و الغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، تحت وصاية وزارة المالية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة.

ومما سبق ذكره سوف نتطرق في هذا المطلب إلى كل هذه الهيئات و تشكيلتها بالإضافة إلى وزارة المالية الوصية عليها.

كبداية للمطلب سوف نقوم بعرض موجز لوزارة المالية وإبراز صلاحيات الوزير المكلف بالمالية.

[1]-سيد محمد بوعرار شمس الدين، مرجع سابق،ص4.

وزارة المالية

أنشأت أول وزارة المالية في الجزائر في 72 سبتمبر 0697 تهدف إلى تنظيم وتأمين الشؤون المالية و النقدية للدول ومراقبة إيرادات واقتراح السياسات المالية في مجال الإيراد و الإنفاق وإعداد الموازنات السنوية وتنفيذها في نطاق السياسة العامة للدولة وكذا المساهمة الفعالة في بحث وإعداد خطة التنمية الاقتصادية والسياسة النقدية[1].

صلاحيات الوزير المالية

يتمتع وزير المالية بعدة صلاحيات في مجالات متعددة نذكر منها:[2]

-يقترح إصلاحات الجبائية

-يدرس ويقترح ويتخذ كل التدابير المتعلقة بأساس الضريبة و الحقوق و الرسوم المختلفة

-يطبق وسائل المراقبة الضرورية لممارسة المهام المسندة لمصالح الجمركية.

-يطبق الأحكام التشريعية و التنظيمية والإجراءات اللازمة كجرد الممتلكات العمومية وتقويمها وحمايتها.

-يطبق لتدابير والأعمال المتعلقة بتحضير ميزانية الدولة وتقديمها والتصويت عليها.

-يقوم بأي دراسة ترمي إلى تطوير المحاسبة العمومية وتجديدها.

-يقوم بأي إجراء أو عمل ضروريين لتسيير شبكة المحاسبين العموميين.

-يطبق عمليات الرقابة على أعمال المحاسبين العموميين.

-يطبق عمليات الرقابة على أعمال المحاسبين العموميين.

-يبادر بأي نص تشريعي أو تنظيمي في مجال المحاسبة ويقترحه.

-يبادر بالاتصال مع الهياكل أو الهيئات المختصة المعنية بأي نص تشريعي أو تنظيمي يتعلق بشروط ممارسة مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد[3].

-مراقبة النوعية المهنية و التقنية لأعمال الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين من طرف مؤسسة تعليم خاصة تابعة للوزارة.

-وله صلاحية منح الاعتماد لممارسة المهنة[4].

[1]-http//www.mf.gov.dz/consultes le 28/05/2018 a 10.23.

[2]-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 15، المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15-17-1995 يحدد صلاحيات وزير المالية ص 08-16.

[3]-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 15، مجمع سبق ذكره،ص6

[4]-زهروري جليلة، صالح إلياس، مداخلة بعنوان: واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الاصلاحيات المحاسبة المالية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الابتكار و التسويق ، العدد الثاني، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، ص61-60.

1- المجلس الوطني للمحاسبة

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي الجديد للمهنة رقم 69-381 بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة و التطبيقات المرتبطة بها، حيث أنه يمكنه الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة و الهيئات و الشركات أو الأشخاص الذين يهمهم أشغاله[1].

وقد خولت له عدة صلاحيات ولكنها تدور حول مهنة المحاسبة والتقييس المحاسبي، حيث كان المجلس بعيدا عن كل ما يتعلق بمهنة المراجعة، ولكن بصدور القانون الجديد الذي ينظم مهمة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، فقد أعطى لهذا المجلس صلاحيات ومهام واسعة وسوف نتطرق لهذه المهام لاحقا.

ويعتبر المجلس الوطني للمحاسبة في إطار التنظيم الجديد للمهنة تابعا لسلطة وزير المالية ويرأسه هذا الأخير أو ممثله.

ويتشكل من:[2]

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ممثل المكلف بالإحصاء.
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- رئيس المفتشية العامة للمالية.
- المدير العام للضرائب.

[1]-شرقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 155-156.

[2]-الجمهورية الجزائرية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد12، المرسوم التنفيذي رقم 00-75 المؤرخ في 1072-7100 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،ص15.

- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصحف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة و المالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

2-نشأة المنظمات المهنية (المصحف الوطني، الغرفة الوطنية و المنظمة الوطنية)

ينشأ المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بموجب أحكام المادة 05 من لقانون 01-01 ويتمتع منهما بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين و المعنويين المعتمدين و المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

ويقوم بتسيير كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون.

بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية[1]

ثانيا: مهام الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر

في إطار التنظيم الجديد للمهنة أعطى المشرع الجزائري الهيئات الثلاث دورا معتبرا من خلال مهامها كالتالي:

1-مهام المجلس الوطني للمحاسبة

يتولى المجلس الوطني للمحاسبة طبقا للمادة 5 من القانون رقم 01-10 مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية على النحو التالي:

[1]-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،الجريدة الرسمية، العدد 57، مرجع سبق ذكره،ص9.

***مهام المجلس بعنوان الاعتماد المهام التالية:**[1]

-استقبال طلبات الاعتماد و التسجيل في جدول المصف للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و الفصل فيها

-تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد و التسجيل في الجدول.

-إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.

-استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني و الفصل فيها.

-تنظيم ومراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.

-استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة .

مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي

يمارس المجلس الوطني بعنوان التقييس المحاسبي المهام الآتية:[2]

-جمع واستغلال كل المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.

-العمل على تحقيق كل الدراسات و التحاليل في مجال التطوير واستعمال الأدوات و المسارات المحاسبية.

-اقتراح كل الاجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.

-دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.

-المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.

-متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية و المعايير الدولية للتدقيق.

-متابعة تطور المناهج و النظم و الأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.

-تنظيم كل التظاهرات و الملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

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

-المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.

-المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.

[1]-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 12، مرجع سبق ذكره،ص5.

[2]-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد12، مرجع سبق ذكره ص5.

[3]-نفس المرجع أعلاه، ص 9

-متابعة تطور المناهج و النظم و الأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.

-متابعة وضمان تحيين العناية المهنية.

-إجراء دراسات في المحاسبة و الميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.

-مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.

-تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.

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

مهام المنظمات المهنية (المصف الوطني، الغرفة الوطنية و المنظمة الوطنية)

يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يلي:[1]

-السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها

-الدفاع عن كرامة أعضائه واستقلاليتهم

- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.

- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها.

-إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.

-إيداع الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها.

المطلب الثالث: اللجان التابعة للهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر

في إطار التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر فقد أعطى القانون 01-10 للمجلس الوطني للمحاسبة صلاحيات كانت محتكرة من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، وذلك بإنشاء عدة لجان متساوية الأعضاء لممارسة المهام التي أوكلت للمجلس حسب تخصص كل لجنة.

وتنقسم هذه اللجان على النحو التالي:[2]

-لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و العناية المهنية،

-لجنة الاعتماد،

[1]-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 57، مرجع سبق ذكره،ص9.

[2]-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد12 ، مرجع سبق ذكره،ص9.

-لجنة التكوين،

-لجنة الانضباط و التحكيم،

-لجنة مراقبة النوعية.

لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و العناية المهنية

تتولى لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و العناية المهنية المهام الآتية:[1]

-وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية و العناية المهنية.

-تحضير مشاريع أراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة .

-إنجاز كل الدراسات و التحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات و المسارات المحاسبية.

-اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.

-دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.

-ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية و المنهجية في مختلف ميادين المحاسبة.

-تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

لجنة الاعتماد

تتولى لجنة الاعتماد المهام الآتية:[2]

-إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد

-تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب وحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

-ضمان تسيير طلبات الاعتماد.

-تحضير ملفات الاعتماد.

-ضمان ملفات الاعتماد.

-ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

[1] - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،الجريدة الرسمية، العدد 12،ص.05

[2] -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،الجريدة الرسمية، العدد 12، مرجع سبق ذكره، ص9.

لجنة التكوين

تتولى لجنة التكوين المهام الآتية:[1]

-إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين

-دراسة ملفات المشاركة في التربصات.

-توجيه المتربصين إلى مكاتب المحاسبة المعتمدة.

-تسليم شهادات نهاية التربص.

-تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبة الدولية.

-التعاون مع هياكل التكوين الأخرى و المعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.

-وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني في المحاسبة.

-تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة و التدقيق.

لجنة الانضباط و التحكيم

تتولى لجنة الانضباط و التحكيم المهام الآتية:[2]

-إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط و التحكيم و المصالحة.

-دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية و التقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم.

-تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم و الانضباط.

-ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة و الوقاية و المصالحة و التحكيم خلال المنازعات بين المهنيين و الزبائن.

-ضمان مهام الوقاية و المصالحة بين المهنيين.

لجنة مراقبة النوعية

تتولى لجنة مراقبة النوعية المهام الآتية:[3]

-إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات.

[1]-نفس المرجع أعلاه، نفس الصفحة.

[2]-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد12، مرجع سبق ذكره،ص2.

[3]-نفس المرجع أعلاه، نفس الصفحة.

-إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية.

-ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة.

إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها.

-إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نونية خدمات المكاتب.

-ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية و الأخلاقيات.

-إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية.

-تنظيم ملتقيات حول نوعية التقنية للأشغال و الأخلاقيات و التصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة و العلاقات مع الزبائن.

المبحث الثالث: الخيارات المتاحة لتبني وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

من المنتظر أن يؤدي تبني المعايير الدولية للتدقيق في أي بلد إلى مجموعة من الآثار التي ترتبط في كثير من الأحيان بتلك الأهداف المراد بلوغها من هذه العملية، مما يفرض على هذا الاخير العمل على تهيئة الظروف الملائمة لتحقيق ذلك وتجنب أي آثار غير مرغوبة، ففي هذا السياق يمكن إبراز أهم الآثار المتوقعة على المهنة في الجزائر وأهم الضوابط التي ينبغي الالتزام بها للوصول إلى ماتصبوا إليه عملية الالتزام بالمعايير الدولية.

المطلب الأول: تبويب المعايير الجزائرية للمراجعة

لقد تم إصدار معايير التدقيق الجزائرية في ثلاث مقررات وزارية والتي سوف نعرضها كالتالي:

1- المقرر 002 المؤرخ في 2016/02/04 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة

هو أول الإصدارات الجزائرية للمراجعة وفقا للمادة الأولى حيث تم وضع حيز التنفيذ 04 معايير تستهدف هذه الأخيرة الكشوف المالية وجميع أشكال التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية وتشمل[1].

- المعيار الجزائري للمراجعة 210 "إتفاق حول أحكام مهام المراجعة".
- المعيار الجزائري للمراجعة 505 " التأكيدات الخارجة"
- المعيار الجزائري للمراجعة 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة".

[1]- وزارة المالية المقرر 002، 2016، ص ص: 05-29

- المعيار الجائري للمراجعة 580 " التصريحات الكتابية"

2-المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة

ثاني إصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة وفق هذا المقرر تم وضع حيز التنفيذ أربع معايير جزائرية وهي:[1]

- المعيار الجزائري للمراجعة 500 'العناصر المقتعة"
- المعيار الجزائري للمراجعة300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"
- المعيار الجزائري للمراجعة 510 "مهام تدقيق الأولية الأرصدة الإفتتاحية"
- المعيار الجزائري للمراجعة 700 " تأسيس الرأي وتدقيق الكشوف المالية"

3-المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة

أصدرت الجزائر للمجموعة الثالثة من المعايير الجزائرية للمراجعة وفق المادة الأولى من هذا المقرر وتم وضع حيز التنفيذ أربع معايير جزائرية للمراجعة وهي:[2]

- المعيار الجزائري للمراجعة 520 "إجراءات تحليلية".
- المعيار الجزائري للمراجعة 570 "استمرارية الأستغلال"
- المعيار الجزائري للمراجعة 610 "استخدام أعمال المراجعين الداخليين"
- المعيار الجزائري للمراجعة 620 "استخدام خبير معين من طرف المراجع"

المطلب الثاني: الآثار المتوقعة على ممارسة المهنة في الجزائر

هناك العديد من المزايا التي يمكن تحقيقها من وراء عملية تبني المعايير الدولية لتدقيق في الدول النامية ومنها الجزائر، والتي يمكن إيجاز أهمها فيما يلي:[3]

– يؤدي تبني المعايير الدولية لتدقيق إلى توفير في الوقت والجهد و التكاليف التي سوف تستخدم في عملية وضع معايير محلية، لاسيما في ظل نقص الموارد الاقتصادية وضعف المنظمات المهنية،

[1]- المقرر رقم 150، 2016، ص ص: 07-51.

[2]- وزارة المالية المقرر رقم 23، 2017، ص ص: 06-28.

[3]-جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، مخبر أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الحركية الاقتصادية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية 11-12 أفريل 2018.

– إن تبني معايير دولية مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات القوانين و الانظمة و الظروف الاقتصادية وسوف يزيد من فعالية مستوى المحاسبة و التدقيق في نفس الوقت، كما يزيد من مصداقية البيانات المالية وزيادة الثقة في الاعتماد عليها من قبل الأطراف ذوي العلاقة مع اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

–يساعد تطبيق المعايير في زيادة ثقة المستثمرين بالمعلومات المفصح عنها وزيادة رغبتهم في الاستثمار.

كما يساعد هذا التبني مكاتب التدقيق الجزائرية على الدخول إلى الأسواق الدولية، التي تشترط مجموعة من الشروط يمكن توفيرها من خلال اعتماد المعايير الدولية للتدقيق، كما يوفر ذلك لمستخدمي رأي المدقق تقارير تدقيق ذات جودة عالية وقابلة للمقارنة مع التقارير التي تعدها مكاتب التدقيق من دول أخرى تطبق نفس المعايير الدولية، بالإضافة إلى توفير الحد الأدنى من الإفصاح الواجب الذي يوجه مستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة، ناهيك عن تسهيل عملية قراءة وفهم تقارير التدقيق المعدة على أساس المعايير الدولية من قبل المستخدمين أو المستثمرين الأجانب، أما بالنسبة لمهنة المحاسبة و التدقيق فإن تبني المعايير الدولية يمكن من الارتقاء بالمهنتين من حيث توفير محاسبين ومراجعين مؤهلين قادرين على العمل وفق هذه المعايير وفي مختلف البلدان التي تطبقها، كما يسهم في تحديد إجراءات التدقيق و المصطلحات العالمية المرتبطة بها، ويظهر هذا التأثير جليا في الدول التي لا تمتلك معايير خاصة بها، حيث تتميز المعايير الدولية للتدقيق كونها تتلاءم مع ظروف واحتياجات معظم الدول وليست موجهة إلى دول محددة، كما أنها تمتاز بالقبول الواسع من طرفها[1].

أولا: متطلبات تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر:

توجد مجموعة من المتطلبات التي ينبغي على الجمعيات المهنية و المؤسسات المهتمة بمهنة المحاسبة و التدقيق على المستوى المحلي، وكذا الهيئات العلمية و الجامعات وغيرها القيام بتوفيرها، في سبيل تهيئة وطنية تسمح بإمكانية تبني المعايير الدولية للتدقيق، أو حتى الاعتماد عليها في بناء تصور لإطار عام لنموذج أو دليل وطني لمعايير التدقيق في الجزائر، ينطلق من خصوصيات البيئة الجزائرية ويتلاءم مع المعايير الدولية، خاصة في ظل هذه التطورات و الاصلاحات التي عرفتها مهنة المحاسبة و التدقيق في الجزائر و التي يلاحظ عليها غياب أو عدم القيام بإصدار نموذج يجمع بين مختلف النصوص القانونية و التنظيمية المتعلقة مباشرة بالمهنة، مثل القانون رقم:

[1]–جامعة أحمد بوقرة بومرداس، مخبر أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الحركية الاقتصادية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير الملتقى العلمي الوطني حول، واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية 11–12 أفريل 2018.

10-01 المتعلق بالمهن الثلاث وما تلاه من نصوص تنظيمية، أو حتى تلك التي لها علاقة غير مباشرة مثل القانون رقم: 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي الجزائري، القانون التجاري، قانون العقوبات، وغيرها من النصوص، و التي يكون الهدف من جمعها أو جمع بعض بنودها في شكل وطني يغطي جميع المتطلبات القانونية و المهنية لممارسة المهنة في الجزائر، ولاسيما الجوانب المتعلقة بمعايير ممارسة بالمهنة[1].

إن الهدف من هذا كله هو الاندماج في السياق الدولي للمهنة، مع مراعاة الظروف المحلية وخصوصيات الممارسة في الجزائر، والتي تعتبر مرآة عاكسة للواقع الاقتصادي و الاجتماعي و الفكري السائد فيها، والمجسد من خلال مختلف القوانين و النصوص التنظيمية، لذا وجب الانطلاق من هذه المحددات المحلية قبل القيام بتوفير المتطلبات التي من شأنها تفعيل عملية الاندماج المرجوة من خلال تبني أو الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر، قصد بناء نموذج جزائري يتلاءم مع متغيرات بيئة الأعمال الدولية، وهذا من خلال:

-القيام بدورات متخصصة من قبل الهيئات المهنية وممارسي المهنة حول كيفيات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، وهو الأمر الذي أكدت عليه المادة رقم: 18 من المرسوم التنفيذي رقم: 11-24 السابق ذكره، بما يتوافق مع المقتضيات الوطنية مثل ما أشار إليه معيار التدقيق الدولي رقم 200: (المتعلق بالأهداف و المسؤوليات)، والذي نص على أولوية الامتثال للقوانين المحلية بدل المقتضيات التي تتضمنها المعايير الدولية،

-العمل على إدراج المواضيع المتعلقة بمهنة التدقيق الدولي ضمن المناهج الدراسية، مع القيام بعمليات تحيين دورية لهذه المناهج قصد مواكبة التحديثات و الإصدارات الجديدة المتعلقة بالمهنة على المستوى الدولي،

-التنسيق مع الهيئات الأكاديمية المهتمة بميدان التدقيق و المحاسبة في الجزائر لاسيما الجامعات و المعاهد ومخابر البحث، قصد الاستفادة من البحوث المعدة من طرف هذه الأخيرة، والمتعلقة بآخر المستجدات التي تعرفها المعايير الدولية للتدقيق، من حيث التعديلات و الإصدارات الحديثة، وكذا طرق ومتطلبات التطبيق،

-دراسة مختلف التجارب و النماذج الدولية في ميدان تبني المعايير الدولية للتدقيق، والعمل على استنباط الدروس و العبر من هذه التجارب واختيار تلك التي طبقت في بيئات مشابهة لبيئة الأعمال الجزائرية، ومحاولة دراسة النقاط التي نجحت فيها و النقاط التي فشلت فيها ومقارنتها مع واقع الممارسة في الجزائر، واتخاذ القرارات المناسبة بخصوص أساليب تبني المعايير الدولية أو الاكتفاء بالاستعانة بها من أجل بناء نموذج خاص

[1]- محمود سيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار التطبيق، ط1، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص71.

بالجزائر، أو حتى عدم الأخذ بها في حالة تعارضها مع المصالح الوطنية و سياسة الدولة فيما يخص الإشراف على المهنة وتطويرها.

ثانيا: الإقرار بأولوية تطبيق المتطلبات في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للتدقيق:

من خلال دراسة مختلف النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، والتي تم إصدارها في إطار الإصلاحات التي بادرت بها السلطات الوصية المتمثلة في وزارة المالية، إلى إمكانية التعاون مع المنظمات الأجنبية والدولية المماثلة لتلك التي تم إنشاءها في الجزائر، و المكلفة بالإشراف على تنظيم وتسيير كافة الجوانب المتعلقة بالمهنة بما في ذلك التعاون الدولي، وهذا ما نصت عليه المادة رقم: 17، من القانون رقم: 10-01، المتعلق بالمهن الثلاث السابق ذكره، وهو نفس الشيء الذي أوردته المادة رقم:01، من المرسوم التنفيذي رقم :11-24، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني المحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث نصت على أن "يتولى رئيس المجلس الوطني للمحاسبة مهمة تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي و المهن المحاسبية"، ومن جهة أخرى فإن المجلس وفي إطار مهام التقييس المحاسبي فإنه يسهر على ضمان ومتابعة مراقبة النوعية فيما يخص تطوير التقنيات المحاسبية و المعايير الدولية للتدقيق، وكذا متابعة تطور المناهج و النظم و الأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي، وهذا حسب نص المادة رقم: 11 من نفس المرسوم الأخير، كما يسهر المجلس في نفس الإطار المتعلق بالتقييس المحاسبي على مهمة تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من طرف المنظمات الدولية وكذلك تطبيقها، وهذا جاء في المادة رقم: 18 من نفس المرسوم، بالإضافة إلى ما تضمنته المراسيم اللاحقة خاصة تلك المتعلقة بتنظيم وتحديد مهام كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

وهكذا تبقى مسألة التأكيد على أولوية احترام القوانين المحلية على المعايير الدولية للتدقيق، من خلال إصدارات مقدمة من طرف لجنة معايير التدقيق المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، تضمنت اعترافا صريحا بإدراكها لأثر الأنظمة المحلية الخاصة بالقوانين و التعليمات الصادرة عن المؤسسات الحكومية أو المهنية في كل بلد على عمليات التدقيق، حيث تحاول اللجنة أخذ مظاهر الاختلاف بين معايير التدقيق المطبقة في كل دولة بعين الاعتبار في محاولة لتحقيق القبول الدولي لهذه المعايير، كما أن الأولوية تكون للمعايير و المتطلبات المحلية عن

تلك الصادرة عن اللجنة إلا في الحالات التي لا توجد فيها معايير محلية، عندئذ تطبق بصورة تلقائية المعايير الدولية.[1]

كما يشير معيار التدقيق الدولي رقم:200 المتعلق بالأهداف و المبادئ العامة و المسؤوليات، أنه في إطار أداء عملية التدقيق قد يطلب من المراجع الامتثال لمتطلبات مهنية وقانونية وتنظيمية أخرى، بالإضافة إلى معايير التدقيق الدولية، حيث لا تتجاوز هذه الأخيرة القوانين و الأنظمة المحلية التي تحكم تدقيق البيانات المالية، فمن خلالها لن تمتثل عملية التدقيق التي تمت حسب القوانين و الأنظمة المحلية بشكل تلقائي لمعايير التدقيق الدولية، لذلك يقوم المراجع بإجراء عملية التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق لاختصاص أو بلد معين، ما لم يكن المراجع قد امتثل بشكل كامل لجميع معايير التدقيق الدولية الخاصة بعملية التدقيق.

المطلب الثالث: الأساليب المتاحة أمام الجزائر لتبني المعايير الدولية للتدقيق

في ظل اتجاه معظم دول العالم المتقدمة و النامية نحو تبني واعتماد معايير التدقيق الدولية، وبالرغم من ذلك هناك من ينادي بعدم الأخذ بالمعايير الدولية، وضرورة وضع معايير وطنية نابعة من البيئة التي تعمل فيها المحاسبة وظروف الدولة أو البلد، وهذا حسب الايديولوجيات والأفكار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية السائدة في كل دولة[2].

أولا: مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق لمعايير المراجعة الدولية

بعد عرض مضمون معايير المراجعة الدولية، ودراسة المراحل التي مرت بها مهنة المراجعة في الجزائر والمعايير الجزائرية للتدقيق المصدرة سنحاول معرفة مدى ملاءمة المعايير الجزائرية للتدقيق مع معايير المراجعة الدولية وإبراز إن وجدت، التقارب أو الاختلاف بين مضمون كل نص أو حكم من الأحكام القانونية أو التنظيمية التي تحكم مهنة المراجعة في الجزائر مع ما يقابلها من معايير المراجعة الدولية.[3]

[1] –عبد الرحمان بن عيسى ، يوسف بودلة، مجلة آفاق وتحديات تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر، جامعة أحمد بوقرة ، بومرداس، 2018،ص148.

[2] – محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات معمقة في تدقيق الحسابات، درا الكنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأدرن، 2009، ص95

[3] – عيجولي خالد، عيجولي عبد الله، المعايير الجزائرية للتدقيق وملاءمتها لمعايير المراجعة الدولية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، مجلد5، ع2، 2021، ص 39-56.

الجدول رقم (1-2): المعايير الجزائرية للتدقيق وما يقابلها من معايير المراجعة الدولية

معيار المراجعة الدولي	المعيار الجزائري للتدقيق	مدى التوافق
م.م.د 210: الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة	المعيار الجزائري للتدقيق210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	شبه كلي
م.م.د 230: توثيق أعمال المراجعة	المعيار الجزائري للتدقيق 230. وثائق التدقيق	شبه كلي
م.م.د300: التخطيط لمراجعة القوائم المالية	المعيار الجزائري للتدقيق300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية	شبه كلي
م.م.د 500: أدلة المراجعة	المعيار الجزائري للتدقيق 500: العناصر المقنعة	شبه كلي
م.م.د 501: أدلة المراجعة- اعتبارات محددة لبنود مختارة	المعيار الجزائري للتدقيق 501: العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة	شبه كلي
م.م.د 505: المصادقات الخارجية	المعيار الجزائري للتدقيق505: التأكيدات الخارجية	شبه كلي
م.م.د510: ارتباطات المراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية	المعيار الجزائري للتدقيق510: مهام التدقيق الأولية	شبه كلي
م.م.د520: الاجراءات التحليلية	المعيار الجزائري للتدقيق520: الاجراءات التحليلية	شبه كلي
م.م.د530: العينات في المراجعة	المعيار الجزائري للتدقيق530: السير في التدقيق	شبه كلي
م.م.د540 (معدل): مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات.	المعيار الجزائري للتدقيق540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها	شبه كلي
م.م.د560: الأحداث اللاحقة.	المعيار الجزائري للتدقيق560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	شبه كلي
م.م.د570: استمرارية المنشأة	المعيار الجزائري للتدقيق570: استمرارية الاستغلال	شبه كلي
م.م.د580: الافادات المكتوبة	المعيار الجزائري للتدقيق580: تصريحات كتابية	شبه كلي
م.م.د 610(معدل): استخدام عمل المراجعين الداخليين	المعيار الجزائري للتدقيق610: استخدام أعمال المدققين الداخليين	شبه كلي

م.م.د 620: استخدام عمل خبير استعان به المراجع	المعيار الجزائري للتدقيق620: اسخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	شبه كلي
م.م.د 700(معدل): تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية	المعيار الجزائري للتدقيق700: تأسيس الرأي وتقرير المدقق	شبه كلي

المصدر: عيجولي خالد، عيجولي عبد الله، المعايير الجزائرية للتدقيق وملاءمتها لمعايير المراجعة الدولية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، مجلد5، ع2، 2021، ص 39-56.

الملاحظ أن المعايير الجزائرية للتدقيق المصدرة تطابق إلى حد كبير معايير المراجعة الدولية ليس فقط غي المضمون بل نجد تطابق أرقام المعايير، وهذا المنهج اتبعته عديد الدول النامية قصد الولوج بأسرع وقت ممكن ضمن المنظومة الاقتصادية العالمية، خاصة منها منا الدول التي لم تمتلك معايير خاصة بها لتنظيم هذه المهنة إلا أن هذه المعايير مازالت لم تغطي جميع معايير المراجعة الدولية بشكل كامل.

الجدول رقم (2-2): التوافق الجزئي بين الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات أو التوصيات الست في الجزائر مع بعض المعايير الدولية للتدقيق

معيار المراجعة الدولي	ما يقابله من الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات	مدى التوافق
م.م.د240: مسؤوليات المدقق المتعلقة	التوصية الرابعة: التصريح بالأعمال الجنحية إلى وكيل الجمهورية وم715-10 ق.ت.ج: إبلاغ الإدارة عن المخالفات والأخطاء	توافق جزئي
م.م.د250 معدل: مراعات الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية	التوصية الخامسة: فحص الامتثال للقوانين التشريعية والتنظيمية.	توافق جزئي
م.م.د265: الابلاغ عن نواحي القصور	التوصية الخامسة: فحص وتقييم الرقابة الداخلية والتقرير عنها	توافق جزئي
م.م.د350: تحديد الاختلالات من خلال فهم المؤسسة وبيئتها	التوصية الخامسة: الحصول على معرفة عامة للشركة وبيئتها	توافق جزئي

المصدر: عيجولي خالد، عيجولي عبد الله، مرجع سابق، ص 39-56.

يبين الجدول أعلاه أن هناك توافقا جزئيا بين مضمون أربع (04) معايير مراجعة دولية ومضمون الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات أو التوصيات الست، وهذا ما يدل على أن تلك التوصيات استمدت نصوصها من نصوص المعايير الدولية للتدقيق عند إعدادها سنة 1994.[1]

[1] - journal of advenced accounting and financial studies, vol05,n02,2021,p52.

ثانيا: تبني المعايير الدولية بصفة كاملة:

حيث يتم القيام بتبني المعايير الدولية للتدقيق الخارجية بنسبة 100%، وعدم إضافة أي متطلبات تشريعية ضرورية لها، وهذا نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير كما هو الحال في العديد من الدول النامية الراغبة في الولوج إلى الأسواق العالمية[1]. مثل تونس التي قامت بتبني المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC في نسختها الكاملة وهذا منذ سنة 2002[2]، وقد سبقت هذه التجربة تجربة إصدار معايير تونسية مابين سنتي 1984 و 1999، والتي لم تطبق من طرف أعضاء نقابة خبراء المحاسبة التي قامت بإصدارها، لكن وبعد تطبيق أحكام النظام المحاسبي للمؤسسات تبنى مجلس النقابة المعايير الدولية ISA وأصبحت إجبارية التطبيق.[3]

نفس الشيء بالنسبة للتجربة الأردنية، حيث تبنت جمعية مراجعي الحسابات القانونية الأردنين معايير التدقيق الدولية سنة 1989، وتم تطبيقها سنة 1990، وأصبحت تلك المعايير سارية المفعول على شركات المساهمة المدرجة في سوق عمان المالي، كما أشارت مواد قانون الشركات لسنة 1997 إلى إعتماد المعايير الدولية، وبذلك فقد وفرت الجمعية على نفسها مشقة إنشاء معايير أردنية، حيث أنه من بين أسباب القيام بذلك صعوبة إصدار معايير محلية ناتجة عن تحمل تكاليف ضخمة، مع ضرورة توفر موارد بشرية مؤهلة للقيام بذلك[4].

ومن بين أهم المزايا الممكن تحقيقها في حالة اعتبار معايير التدقيق الدولية معايير وطنية نجد:[5]

-توفير الوقت و التكاليف و الطاقات المهنية التي تستخدم في وضع وإيجاد المعايير،

-تشكل مختلف معايير التدقيق الدولية التي صدرت إطارا عاما لمهنة التدقيق، وهي تلبي بصورة مناسبة معظم حاجات الهيئات و الجمعيات المهنية في مختلف دول العالم،

-يؤدي إصدار المعايير الدولية إلى تحسين درجة التماثل في مهن تدقيق الحسابات بين مختلف دول العالم،

-يؤدي قيام اللجنة الدولية بوضع المعايير الدولية للتدقيق وتحديثها بشكل مستمر إلى ملائمة المعايير لما يجري في العالم من تطورات اقتصادية و اجتماعية.

---

[1]- سايح فايز، مرجع سبق ذكره، ص 216

[2]- شريفي عمر، تنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارن بين الجزائر و تونسو المملكة المغربية، أطروحة اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة سطيف01، الجزائر، 2011.2012، ص 378

[3]- مختار مسامح، توحيد الأنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول الاتحاد العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية و التجارية و خصوصيات التشريعات المحلية و الوطنية، أطروحة دكتوراه في العلوم، جامعة باتنة، الجزائر، 2011، ص 323

[4]- محمد فص مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 101

[5]- نفس المرجع، ص 97.96

-لا تلغى المعايير الدولية للتدقيق التعليمات المحلية التي قد تكون طبيعة تشريعية، أو على شكل بيانات صادرة عن الهيئات النظامية أو المهنية في الدول،

-إن مميزات استخدام معايير التدقيق الدولية باعتبارها معايير محلية تفوق المساوئ التي تصاحب استخدامها.

-وعليه، ففي حالة ما إذا قررت الجزائر تبني المعايير الدولية للتدقيق، فإنه ينبغي على الهيئات المشرفة على مهنة العمل على الحصول على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين أو تبني برنامج تكوين الهيئة في مجال المعايير الدولية خاصة مع اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية.[1]

فالمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر حاليا غير مجبر على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، وهذا لعدم وجود أي إلزام قانوني أو فني ينص على ذلك، لذا يكتفي بتطبيق النصوص القانونية و التنظيمية المنظمة للمهنة في الجزائر فقط، أما في حالة الحصول على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين، فإن ذلك يعني الالتزام بتطبيق كافة المقتضيات التي تضمنها المعايير الدولية للتدقيق[2].

[1]- شريفي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 378

[2]- سايح فايز، مرجع سبق ذكره ،ص 216

خلاصة

إن السلطات الوصية على مهنة التدقيق في الجزائر باشرت مجموعة من الإصلاحات الهادفة إلى الرفع من مستوى المهنيين وتحسين جودة الخدمات التي يقدمونها، ومواكبة التطورات الدولية قصد مواجهة المنافسة المحتملة من طرف مكاتب التدقيق الأجنبية دوليا ومحليا، نظرا لوجود عديد المكاتب الدولية التي تقدم خدمات تدقيق حسابات في الجزائر ماعدا مهنة التدقيق القانونية على غرار KPMG، هذه الأخيرة التي تعمل وفق إجراءات وطرق عمل معمول بها دوليا، تتمثل أساسا في تلك الإرشادات التي تتضمنها المعايير الدولية للتدقيق التي تبنتها العديد من الدول حتى العربية والمغاربية، والتي كان الهدف من ورائها تدارك التأخر في هذا المجال ومحاولة الالتحاق والاندماج في السياق الدولي للمهنة، وعلى هذا الأساس ومن أجل دعم هذه الجهود و الإصلاحات، بادرت السلطات الجزائرية إلى إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية المستوحاة من تلك الدولية، لتشكل نموذجا جزائريا لمعايير التدقيق.

الفصل الثالث

دراسة تطبيقية لمكتب محافظ الحسابات

تمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري إلى كل من التدقيق المالي وكل ما تعلق به من مبادئ وأهداف وغيرها مرورا إلى الجزء الخاص بمعايير الدولية مفهومه وأهميته ،كان لابد من إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وهذا من خلال إجراء تربص عند مكتب محافظ الحسابات الأستاذ مجاهد محمد الذي قام بتقييم المعلومات الخاصة بمؤسسة ما قام بم ا رجعة حساباتها وهذا بغرض التأكد من مدى تطبيق المراجعة الخارجية في تحسين من مدى ملائمة وجودة التدقيق المالي للمؤسسة والتي نجدها في مختلف قوائمها المالية. لذا تحتوي هذا الفصل على مبحثين هما:

المبحث الأول : تقيم المكتب محل الدراسة

المبحث الثاني : التقرير الخاص بمحافظ الحسابات

المبحث الأول :تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية:

سوف نقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى تعرف بالمكتب محل الدراسة والمتمثل في مكتب محافظ الحسابات عن طريق تعريفه ومعرفة هيكله التنظيمي وكذلك توضيح مختلف الخدمات التي يقدمها.

المطلب الأول :التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي

إن المكتب محل الدراسة هو مكتب محافظ الحسابات ومحاسب معتمد و خبير قضائي معتمد لدى مجلس قضاء تيارت لصاحبه الأستاذ مجاهد محمد عبد المجيد الكائن مقره التجزئة رقم 02 أول نوفمبر رقم 154 في بولاية تيارت.

تم الترخيص ببداية نشاطه في سنة2019 تحت رقم اعتماد 4047 / و.م/ م.و.م/2019.

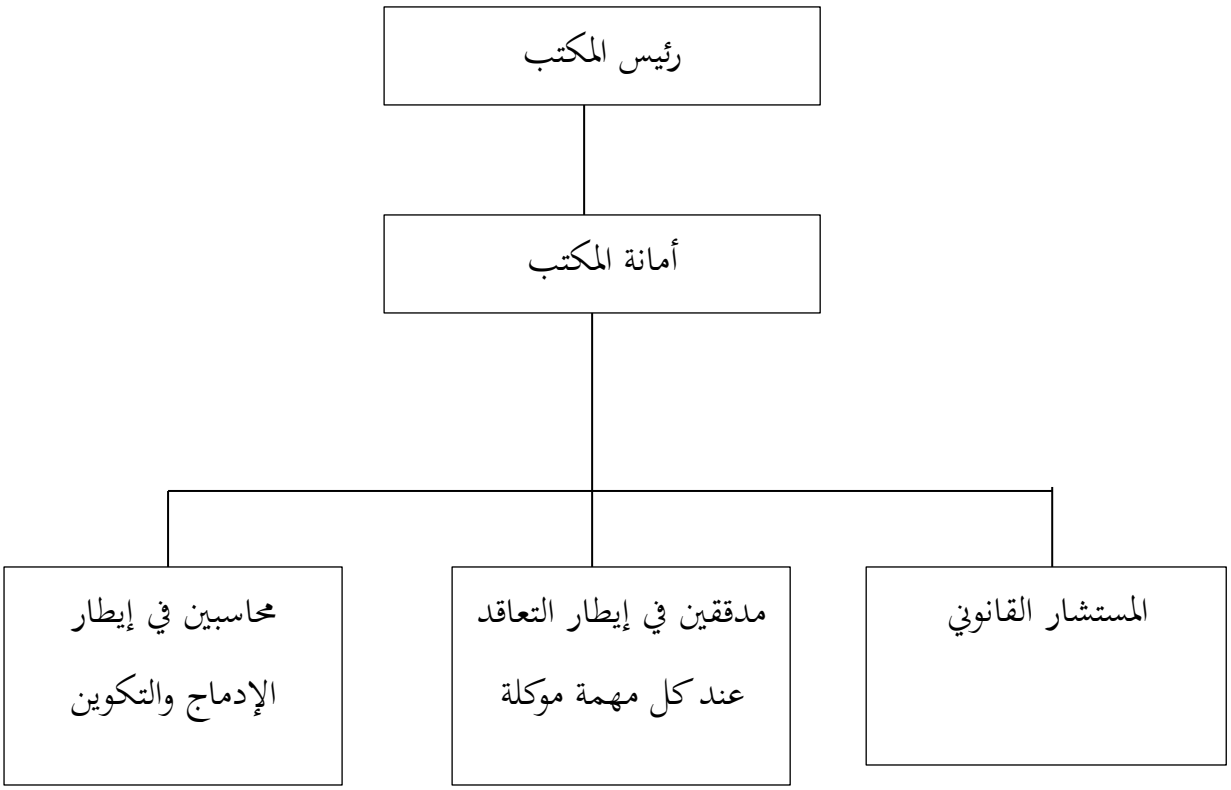
الأستاذ مجاهد محمد عبد المجيد متحصل على شهادة ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة 2009 ومتربص في مكتب لمحافظ الحسابات ومحاسب معتمد لمدة سنتين 2011/2009 اشتغل في عدة مناصب لدى مختلف الشركات الوطنية والخاصة كان أخرها المؤسسة العمومية الاقتصادية مجمع جيبلي ملبنة سيدي خالد تيارت كمدقق داخلي

من بين المؤسسات التي قام بالمراجعة لها :

- ش.ذ.م.م "AGRIMAX" قصر الشلالة.

- ش.ذ.م.م "مطاحن المروج الكبرى" فرندة.

الشكل التالي(1-1) :يمثل الهيكل التنظيمي للمكتب محل الدراسة الميدانية –



المصدر :من إعداد الطالبتان بالاعتماد على معلومات المكتب

المطلب الثاني : الخدمات التي يقدمها المكتب

باعتبار أن مكتب نشاطه يتعلق بالجانب المالي والمحاسبي فانه يقوم بتقييم الخدمات التالية:

خدماته بصفته محافظ حسابات:

مسك المحاسبة والتصريحات الجبائية الشهرية.

إعداد الميزانيات الختامية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.

تدقيق الحسابات للعملاء وإصدار تقارير في نهاية كل عملية تدقيق.

يقوم بإعداد خب ا رت قضائية في مجال المحاسبة وهدا بناءا على حكم قضائي صادر من المحكمة يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.

تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية.

تقديم خدمات تتمثل في تصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى.

خدماته بصفته محاسب معتمد:

1-يمسك يمركز ويفتح ويضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات وغيرهم يعرض المحاسب المعتمد على مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه قيود المحاسبية وكذا تطور عناصر ممتلكات التاجر أو الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك حساباتها.

2-يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجنائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.

3-يساعد زبائنه لدى مختلف الإدارات المعنية.

4-القيام بمهام المساعدة في إعداد الكشوفات المالية.

المطلب الثالث :الإجراءات المتعلقة بالطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات.

هناك عدة إجراءات يقوم بها محافظ الحسابات منها:

أولا: إجراءات مسك العمل:

*قبل أن يقرر محافظ الحسابات مسك أي عمل يتعلق بالمراجعة الخارجية لأحد العملاء كان لابد علي هذا الأخير المرور على الشروط التالية:

النقاش مع العميل حول الأتعاب والمستحقات التي يطلبها محافظ الحسابات حسب طبيعة المهمة

على العميل تقديم مختلف السجلات والوثائق والدفاتر المحاسبية المتعلقة بنشاطه

تقديم سجله التجاري الذي يبرر نشاطه

تقديم تصريح بالوجود ويقصد به تصريح بنشاط العميل وممتلكاته

على العميل أن يقدم كذلك البطاقة الجبائية الخاصة به حتى يتسنى للمحافظ المعرفة بظروف الضريبة المتعلقة به

ثانيا: إجراءات العمل في المكتب

تتمحور مهام محافظي الحسابات حول:

- مراقبة انتظام ومصداقية الحسابات السنوية .
- التأكد من احترام الإجراءات الشرعية والقانونية التي تسير حياة المؤسسة محل المراجعة .
- لبلوغ الأهداف المسطرة على محافظ الحسابات أن يتعرف ويقدر في أجل محدود جدا لكتلة المعلومات التي هي جد مهمة ومختلفة.
- حجم وتعقد كتلة المعلومات، وضيق الوقت المحدد لها كنتيجة لذلك يلزم المهنيين الحذرين وينذر باتخاذ طريقة عقلانية، والتي تسمح له بجمع أكبر عدد ممكن من الأدلة اللازمة للتعبير عن أ ريه.

الإجراءات المختلفة التي يتبعها محافظ الحسابات تتركز على الآتي:

- التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة.

- فحص وتقييم المراقبة الداخلية.

- مراقبة الحسابا

- التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة

قبل بداية مراقبة الحسابات على محافظ الحسابات معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة والهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة المراجعة بـ :

- تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة الم ا رجعة التي بإمكانها التأثر على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة.

- على محافظ الحسابات أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية :طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكلة المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي، والاطلاع على القانون الأساسي.
- تقديم المؤسسة بصفة عامة :التسمية الاجتماعية، الم ا رجع، الهيكلة العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة

2-فحص وتقييم 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 المحاسبي للمؤسسة 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 والقانونية، مستوى نوعية المراقبة الداخلية.

3- مراقبة الحسابات

- إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء أ ري حول الحسابات السنوية .
- إن امتداد طبيعة المراجعات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- يجب على برنامج مراجعة الحسابات أن يكون مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى آلة المحاسب، والى الأنظمة والإجراءات المعمول بها.

- يمكن تحرير برنامج المراجعة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي :قائمة المراجعات للإنجاز يجب أن تكون هذه المراجعات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين بتنفيذها، امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم، الإشارة إلى انجاز المراقبة، مرجع في ورقة العمل أين تم إسناده إلى المراجعة، المشاكل المتعرض لها الإشارة إليها ضرورية أثناء المراقبة.
- يجب أن تسمح مراجعة الحسابات من التأكد على أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها.

حتى يتمكن من إبداء أ ريه، يجب على محافظ الحسابات التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصته ومعرفته بالمؤسسة، وإنها تبرز بطريقة صحيحة ق ا ر ا رت المسيرين وتعطي صورة مخلصة لنشاطه وحالته المالية.

إن الميزانية، حسابات النتيجة والم ا رفق تتطابق مع معطيات المحاسبة، وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبة والقانون الساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء النشاط.

المبحث الثاني : التقرير الخاص بمحافظ الحسابات

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى عرض القوائم المالية التي تمت مراجعتها من قبل محافظ الحسابات الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة حيث أن هذه القوائم المالية تعتبر كبطاقة تعريفية للمؤسسة من حيث ممتلكاتها ونشاطها وغيره في شكل معلومات محاسبية وعلى محافظ الحسابات التأكد من شفافية ومصداقية هذه المعلومات.

هذا المبحث تناول ما يلي:

المطلب الأول :تقديم القوائم المالية.

المطلب الثاني :ملاحظات حول القوائم المالية.

المطلب الثالث : التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.

المطلب الأول :تقديم القوائم المالية

مهمة محافظ الحسابات ملزمة بم ا رجعة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة حيث يبدي أ ريه حولها باستقلالية وحيادية وبكل صدق حول التغييرات والأمور التي شدت انتباهه فيها في تقريره النهائي . القوائم التي يراجعها هي كتالي:

تقديم الميزانية العامة للمؤسسة في

-تقديم جانب الأصول لميزانية المؤسسة:

جدول رقم(1-1)أصول الميزانية في 2019/12/31

الوحدة بالدينار

	المبالغ الاجمالية	الاهتلاكات	القيمة الصافية2019	القيمة الصافية في 2020
الأصول الغير جارية				
التثبيتات	128.700.00	22440.00	106260.00	11870.00
المعنوية	-	-	-	-
التثبيتات العينية	-	-	-	-
أراضي	-	-	-	-
بناءات	8.498973.00	2762166.42	573807.18	6161755.86
تثبيتات عينية أخرى	2156415.70	1552107.51	604338.19	10090254.92
تثبيتات في	-	-	-	-

شكل امتياز				
تثبيتات جاري انجازها	–	–	–	–
تثبيتات مالية	–	–	–	–
سندات	–	–	–	–
سندات مساهمة أخرى	–	–	–	–
سندات أخرى مثبتة	–	–	–	–
قروض وأصول مالية أخرى	–	–	–	–
ضرئب	–	–	–	–
مؤجلة على الأصل	–	–	–	–
مجموع الأصول غير الجارية	3019089.30	1830713.93	11886375.37	16363880.00
الاصول الجارية				
مخزونات والمنتجات الجاري انجازها	155620.00	–	155620.00	154920.00
استخدامات	–	–	–	–

مماثلة				
الزبائن	–	–	–	–
مدينون آخرون	5974746.65	–	59743746.65	30682.973.60
الضرائب و ما يشابهها	–	–	–	–
حسابات أخرى وما يشابهها	–	–	–	–
موجودات وما يشابهها	–	–	–	–
أموال موظفة وأصول مالية الجارية أخرى	–	–	–	–
الخزينة	9673845.47	–	9673845.47	83778.56
مجموع الأصول الجارية	6957212.12	–	69573212.12	30921672.16
مجموع الأصول	9976301.42	1830713.93	81459587.49	47285552.94

المصدر :تقرير محافظ الحسابات لسنة2019

2-1 تقديم جانب الخصوم الميزانية المؤسسة:

الجدول رقم (1-2) خصوم الميزانية في2019/12/31

الخصوم	2019	2020
الأموال الخاصة		
رأس المال المصدر	2079000.00	2079000.00
رأس المال غير مستعان به		
الأقساط والاحتياطيات الاحتياطيات الموحدة		
فارق إعادة التقييم		
فارق المعادلة		
النتيجة الصافية	-173169974.04	-195402161.53
رؤوس أموال أخرى- ترحيل من جديد	-502007309.48	-404399760.50
حصة الشركة الداعمة		
حصة ذوي الأقلية		
مجموع الأموال الخاصة	-654387283.52	-579011922.03
الخصوم غير الجارية		
القروض و الديون المالية	79533868.76	73882668.76
الضرائب(مؤجلة ومرصود لها)		
ديون أخرى غير جارية		
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	10.000.000.00	10.000.000.00
المجموع- الخصوم الغير الجارية	89533868.76	83882468.76
الخصوم الجارية		

موردون والحسابات الملحقة	373538.77	8539164.35
ضرائب		
ديون آخرون	642940463.48	541555841.86
خزينة الخصوم		
المجموع الخصوم الجارية	646313002.25	542415006.21
مجموع الخصوم	81459587.49	47285552.94

المصدر : تقرير محافظ الحسابات لسنة2019

02-عرض جدول حسابات النتائج للمؤسسة:

جدول رقم (1-3) - جدول حسابات النتائج-

البيان	2019	2020
رقم الأعمال	-	-
تغير مخزون المنتجات ومنتجات قيد الصنع	-	-
إنتاجمثبت	-	-
إعانات الاستثمار	29537500.00	29687500.00
1- إنتاج السنة المالية	29537500.00	29687500.00
مشتريات المستهلكة	-1974959.05	-2642576.26
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	-17151758.36	-13511905.46
2- استهلاك السنة المالية	-19126717.41	-16145472.72
3-القيمة المضافة للاستغلال	10410782.59	13533027.28

(2-1)		
أعباء المستخدمين	-262236535.53	-210405045.56
الضرائب والرسوم	-24110.00	-14000.00
4-الفائض الإجمالي للاستغلال	-251849862.94	-210419054.56
منتجات عملياتية أخرى	86776255.96	5923346.50
أعباء عملياتية أخرى	-3696549.65	-90000.00
مخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم	-4426817.41	-4349480.75
استرجاعات عن خسائر القيم والمئونات		
5-النتيجة العملياتية	-173169974.04	-195402161.53
منتوجات مالية		
الأعباء المالية		
6-النتيجة المالية		
7-النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	-173169974.04	-195402161.53
ضرائب الواجب دفعها عن النتائج		
ضرائب المؤجلة(تغيرات) حول النتائج العادية		
مجموع منتجات الأنشطة العادية	116313755.96	35610846.50

مجموع أعباء الأنشطة العادية	-289483730.00	-231013008.03
-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	-173196994.04	-195402161.53
عناصر غير العادية– منتوجات–		
عناصر غير العادية– الأعباء–		
9- النتيجة الغير عادية		
10- النتيجة الصافية الأنشطة المالية	-173196994.04	-195402161.53

المصدر تقرير محافظ الحسابات لسنة2019

-3عرض جدول التدفقات النقدية الخاص بالمؤسسة:

جدول رقم(1-4) -جدول التدفقات النقدية-

البيان	النتيجة	2019	2020
التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية			
التحصيلات المقبوضة من العملاء			
التحصيلات المقبوضة من العملاء			
المدفوعات للموردين والموظفين		-90424267.17	-86945326.71
الفوائد والمصروفات المالية		-30796.52	-34940.15

الأخرى المدفوعة			
الضرائب على النتائج المدفوعة			
العمليات التي تنتظر التصنيف		-28984000.00	9887590.40
التدفق النقدي قبل البنود الاستثنائية		119439063.69	-78092676.46
التدفق النقدي من البنود الاستثنائية		14255830.60	4465346.50
صافي التدفق من الأنشطة التشغيلية (A)		-105183233.09	-73627329.96
صافي النقد من الأنشطة التشغيلية			
صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية		-2600.00	-262800.00
مدفوعات اقتناء الممتلكات والمنشآت والمعدات			
مدفوعات اقتناء الأصول المالية الثابتة			
إيرادات التنازل عن التثبيتات المالية			
الفوائد المستلمة على			

الاستثمارات المالية			
حصص وأقساط المستلمة من نتائج المستلمة			
صافي النقد من الأنشطة الاستثمارية(B)		-2600.00	-262800.00
التدفق النقدي من أنشطة التمويل			
تحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم			
توزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى			
المتحصلات من القروض		93338400.00	44200000.00
سداد القروض أو غيرها من الديون المماثلة		-8100000.00	-
المنح		39537500.00	29687500.00
صافي النقد المقدم من أنشطة التمويل(C)		114775900.00	73887500.00
تأثير التغيرات في أسعار الصرف على النقد وما في حكم النقد			
التدفقات الغير نقدية في الفترة A+B+C		9590066.91	-2629.96

النقد أو ما يعادله في بداية الفترة		83778.56	86408.52
النقد أو ما يعادله في نهاية الفترة		9673845.47	83778.56
التغيير في التدفق النقدي للفترة		9590066.91	-2629.96
لتسوية مع الربح المحاسبي		182760040.95	195399531.57

المصدر : تقرير محافظ الحسابات لسنة2019

المطلب الثاني : ملاحظات والتعليقات على محتوى القوائم المالية

تعتبر تعليقات محافظ الحسابات حول القوائم المالية بمثابة تقييم حول ما تحتويه اذ على المؤسسة محل المراجعة اخذ هذه الملاحظات بعين الاعتبار لضمان مصلحتها فيما يخص نشاطها ولتحقيق أهدافها المسطرة.

الفرع الأول: التعليقات حول ميزانية العامة للمؤسسة(X) :

1- تعليقات حول جانب الأصول:

شملت التعليقات حول جانب الأصول كل من التثبيتات المعنوية و والعينية وكل ما يخص قسم المخزونات و حسابات الموردون الآخرون لتنتهي بخزينة الأصول حيث ذكرت مجاميع هذه الحسابات و التغيرات التي طرأت عليها ما سنتين 2019و 2020بين سواء كانت ايجابية أو سلبية.

1-1 التثبيتات المعنوية :

في 31ديسمبر 2019بلغت قيمة التثبيتات المعنوية 00106.260 دج ولم يتم تسجيل أي عمليات شراء لهذا نوع من التثبيتات خلال السنة المالية 2019

شملت هذه نوع من الأصول الغير جارية على برنامج مساعد في تنظيم أجور المستخدمين.

الجدول التالي يوضح هذه التثبيتات المعنوية وتفاصيلها:

جدول رقم (1-5) التثبيتات المعنوية

التثبيتات المعنوية	القيمة الإجمالية في	القيمة الإجمالية في	الفارق	
			القيمة	%
برنامج الأجور	128.700	128.700	-	-
الاهتلاكات	-16.830	-22.440	-5610	+0.05%
القيمة الصافية	111.870	106.830	-	-

المصدر : تقرير محافظ الحسابات لسنة2019

1-2-التثبيتات العينية :

انخفضت التثبيتات العينية للمؤسسة من 16.252010.78 دج في31/12/2019 إلى (11.780.115.37 دج في 31/12/2020 بفارق قدره 4.474.495.41 دج

هناك زيادة في مصاريف المتعلقة بمعدات التدفئة بمقدار 2.600دج مقارنة بسنة 2019 بنسبة 03%التدهور الذي شهدنه هذه التثبيتات هو بسبب الاهتلاكات فقط.

الجدول رقم (1-6) – التثبيتات العينية-

التثبيتات العينية	القيمة الإجمالية في31/12/2019	القيمة الإجمالية في31/12/2020	الفارق	
			القيمة	%
بناءات	8498973.6	8498973.6		
معدات نقل	18399605	18399605		
أثاث مكتب	672700	672700		
معدات مكتب	43500	43500		
معدات تدفئة	991700	989100	2600	**+0.3%**
معدات إعلام آلي	141955	141955		
معدات الصوت	585725	585725		
معدات التنظيف	724630.70	724630.70		
معدات الحماية	3600	3600		
اهتلاكات البناءات	-2762166.42	-2337217.74	-424948.68	**+5%**
اهتلاك معدات النقل	-14259559.42	10579638.37	-36799921	**+20%**
اهتلاك أثاث المكتب	-338566.83	-232204.33	-106362.5	**+16%**
اهتلاك معدات	-23112,50	-18762.5	-4350	**+10%**

التكييف				
اهتلاك معدات الإعلام الآلي	-372877.61	273750.50	-99126.66	**+10%**
اهتلاك معدات الصوت	-62842.25	-34451.25	-28391	**+20%**
اهتلاك معدات التنظيف	-174776.03	-116203.53	-58572.5	**+10%**
اهتلاك معدات الحماية	-1320	-960	-36	**+10%**
القيمة الصافية	11780115.37	16252010.78	447495.41	

المصدر : تقرير محافظ الحسابات لسنة2019

تم تسجيل الأصول والممتلكات والمعدات الغير عينية بتكلفة الش ا رء دون إضافة

أساس القسط الثابت من شهر بداية استعمالها .

1-3-المخزونات و المنتجات الجاري العمل بها :

قيمة المخزونات بلغت 154.920 دج في 31/12/2019 مقابل 155.620 دج في 31/12/2020بفارق زيادة قدره 700 دج

إن المراجعة التي أجريناها تهدف إلى تحقيق ما يلي:

- تقريب الجرد المادي والمحاسبي للمخزونات

- فحص فواتير مشتريات المخزونات .

- تقريب المشتريات مع الوثائق المبررة لها والتحقق من تحليلها محاسبيا وفي حساباتها المناسبة

1-4مدينون آخرون :

بلغ مجموع مبالغ المدينون الآخرون قيمة59743746.65 دج في عكس السنة المالية 2019 حيث بلغت 630682973دج بفارق زيادة قدره 29060773.05دج

الجدول رقم (1-7)مدينون اخرون

موردون المدينون	قيمة الاجمالية في	القيمة الاجمالية في	الفارق القيمة	
			القيمة	%
المستخدمون – تسبيقات و المدفوعات	10.000.00	10.000.00		
دائنو خدمات متنوعة	74.773.05	-	74.773.05	
الانفاق المعلق قيد التنفيذ	42.000.00	42.000.00		
معاملات المسير (X)	59.616.973.60	30.360.973.60	28.986,000,00	+49%
المجموع	59.743.746.56	30.682.973.60	29.060.773.05	

المصدر تقرير محافظ الحسابات لسنة2019

في هذا القسم ولم يتم تنظيمها حتى ألان (X) يتم تسجيل المعاملات التي ينفذها المسير

1-5 الخزينة :

المبالغ الظاهرة على كشوفات الحسابات المذكورة في حسابات الخزينة في31/12/2019 ارتفعت إلى 9.590.066.91دج .بمقدار 9.590.066.91 دج.

تفاصيل خزينة الأصول الموضحة كالآتي:

جدول رقم (1–8) خزينة الأصول في31/12/2019

خزينة الأصول	القيمة الاجمالية في	القيمة الاجمالية في	الفارق	
			القيمة	
حساب CPA	-	9.004.91	9.004.91	
CPA02 حساب	9.668.339.24	-	9.66.339.24	
حساب البنك BEA	1.545.51	-	1.545.51	
الصندوق	3.960.72	74.778.56	-70.812.93	-95%
المجموع	9.673.845.47	83.778.56		

المصدر :تقرير محافظ الحسابات لسنة2019

الفحوصات التي قام بها محافظ الحسابات على مستوى جانب الأصول كان الهدف منها

1/ محاولة التأكد من وجود مختلف الممتلكات بأنواعها داخل المؤسسة ومطابقتها مع التسجيلات المحاسبية

2/ التأكد من ان مختلف الاهتلاكات صحيحة ولا تحتوي على أخطاء

3/ التأكد من أي تدهور أو زيادة في قيمة الأصول

2- تعليقات حول جانب الخصوم

2-1 الأموال الخاصة:

الجدول رقم (1–9) الأموال الخاصة

الأموال الخاصة	القيمة الاجمالية في 31/12/2019	القيمة الاجمالية في 31/12/2020	الفرق	
			القيمة	%
رأس المال	20.790.000.00	20.790.000.00		
النتيجة الصافية	173.169.974.04	195.402.161.53	22.232.187.49	-11%
الترحيل من جديد	502.007.309.48	404.399.760.50	97.607.548.98	+24%
المجموع	654.387.283.52	579.011.922.03		

المصدر :تقرير محافظ الحسابات لسنة 2019

في عام2019 تم إنشاء الشركة برأسمال قدره 20.790.000.00 دج ، تتألف 31/12/2019 سهم بقيمة اسمية قدرها10.000.00دج.

-النتيجة الصافية للسنة المنتهية في31/12/2019 كانت سلبية ، بانخفاض قدره24% أي بميلغ 97.607.548.98دج

-الجدول التالي مفصل لما سبق كما يلي:

جدول رقم (1-10) الترحيل من جديد

الترحيل من جديد	المبالغ
عجز سنة2010	-33.391.037.24
عجز سنة2011	-37.471.327.47
عجز سنة2012	-66.134.830.72
عجز سنة2013	-88.339.359.43
عجز سنة2014	-176.094.232.76
عجز سنة2015	-195.402.161.53
تصحيح الخطأ في السنة المالية 2011/2010	-2.968.972.88
التصحيحات لسنة المالية 2013	-1.104.62
CNAS انعكاسات على مساهمات	97.849.005.17
تصحيح نتائج اهتلاكات السنة المالية 2015	-53.288.00
مجموع الترحيل من جديد	-502.007.309.48

المصدر :تقرير محافظ الحسابات لسنة2019

شرعت الشركة في تصحيح القواعد الخاضعة للضريبة للسنوات السابقة2020-2019 بلغت حقوق ملكية الشركة في 31/12/2020إلى إجمالي سلبي قدره 654.387.283.48- دج مقابل 579.011.922.03دج في 31/12/2019 ، بزيادة سنوية قدرها:12%

2-02الخصوم غير جارية :

بلغت الخصوم غير المتداولة للشركة89.533.868.76دج في 31/12/2020، مقارنة بمبلغ 83.882.468.76دج في 31/12/2019 ، بزيادة قدرها 5.651.400.00

تفاصيل هذا نوع من الخصوم هي كما يلي:

جدول رقم(1-11) الخصوم الغير جارية

الخصوم الغير جارية	القيمة الإجمالية 31/12/2020	القيمة الإجمالية 31/12/2019	الفارق	
			القيمة	%
اقتراضات				
القرض	27.980.000.00	25.780.000.00	2.200.000.00	+9%
القرض	246.400.00	-	246.400.00	
القرض	6.080.000.00	9.860.000.00	-3.780.000.00	-38%
القرض	6.985.000.65	0.65	6.985.000.00	
القرض	38.242.468.11			
إعانات مالية				
إعانات	10.000.000.00	10.000.000.00		
المجموع	89.533.868.76	83.882.468.76	5.651.400.00	

المصدر تقرير محافظ الحسابات لسنة2019

3-2 الخصوم الجارية:

3-2-1 الموردين والحسابات الملحقة:

يصل رصيد الموردين إلى 3.372.338.77دج في31/12/2020، مقارنة بمبلغ 859.164.35 دج في 31/12/2019، بزيادة قدرها2.513.222.77 دج.

الجدول التالي يوضح تفاصيل هذه المبالغ:

جدول رقم (1-12) الموردون والحسابات الملحقة

الموردون و الحسابات الملحقة	القيمة الاجمالية 31/12/2020	القيمة الاجمالية 31/12/2019	الفارق	
			القيمة	%
المورد A	139.200.00	139.000.00		
المورد Z	213.600.00	93.600.00	120.000.00	56%
المورد R	15.225.00	15.225.00		
المورد Y	490.000.00		490.000.00	
المورد H	407.095.00	407.095.00		
المورد K	174.196.00	174.196.00		
المورد M	300.000.00		300.000.00	
المورد B	524.600.00		524.600.00	
المورد W	1.078.622.77		1.078.622.77	
المورد C	29.848.35	29.848.35		
المورد B	151.65	200.00		
المجموع	3.372.538.77	859.164.35	2.513.222.77	

المصدر تقرير محافظ الحسابات لسنة2019

3-2-2 ديون أخرى:

بلغت الخصوم الجارية الأخرى624.940.643.48 دج في31/12/2020 ، مقارنة بمبلغ541.555.841.86 دج في 31/12/2019، بزيادة قدرها101.384.621.62 دج زادت مصروفات التشغيل بشكل كبير جدًا ، لا سيما في حساب الديون.

جدول رقم (1–13) الديون الأخرى

ديون أخرى	القيمة الاجمالية 31/12/2020	القيمة الاجمالية 31/12/2019	الفارق	
			القيمة	%
		9.200.000.00	-9.200.000.00	-100%
ديونA	9.482.010.00	27.758.015.00	-18.276.005.00	-66%
ديونE	37.431.156.00	-	37.431.156.00	
ديونT	747.029.24	374.936.00	372.093.24	50%
ديونY	19.341.802.02	38.887.155.59	-19.545.353.57	-50%
ديونU	55.877.752.92	108.326.673.67	-52.448.920.75	-48%
ديونI	208.524.760.89	143.432.709.19	65.092.051.70	45%
ديونO	270.515.388.41	172.557.788. 41	97.957.600.00	57%
ديونP	41,020.564.00	41.018.564.00	2.000.00	0.005%
المجموع	642.940.463.48	541.555.841.86	101.384.621.62	

المصدر تقرير محافظ الحسابات لسنة 2019

الفرع الثاني :تعليقات حول جدول حسابات النتائج للمؤسسة(X) :

إنتاج السنة المالية:

تراجعت المنح الممنوحة إلى المؤسسة من 29.687.500.00 دج في 31/12/2019 إلى 29.537.500.00دج ، بانخفاض 150.000.00 دج.

جدول رقم (1–14)إنتاج المالية

الإنتاج السنة المالية	القيمة الاجمالية 31/12/2020	القيمة الاجمالية 31/12/2019	الفوارق	
			القيمة	%
إعانات الاستغلال	29.537.500.00	29.687.500.00	150.000.00	-0.51%
المجموع	29.537.500.00	29.687.500.00	150.000.00	

المصدر تقرير محافظ الحسابات لسنة

استهلاك السنة المالية

-بلغ استهلاك السنة المالية 19.126.717.41 دج 31/12/2020في ، مقارنةً بـ16.154.472.72 دج في 31/12/2019 ، بزيادة قدرها69. 2.972.244دج.

جدول رقم (1-15) استهلاكات السنة المالية

استهلاكات السنة المالية	القيمة الاجمالية 31/12/2020	القيمة الاجمالية 31/12/2019	الفارق	
			القيمة	%
مشتريات المستهلكة	1.974.959.05	2.642.567.26	-667.608.21	-33.80%
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	17.151.758.36	13.511.905.46	3.639.852.90	21.22%
المجموع	19.126.717.41	16.154.472.72	2.972.244.69	

المصدر :تقرير محافظ الحسابات لسنة 2019

- مصاريف التشغيل:

بلغت المصاريف التشغيلية 270.357.012.59 دج في 31/12/2020مقارنة بمبلغ 214.858.535.31في31/12/2019 ، بزيادة قدرها55.498477.28

جدول رقم (1–16) مصاريف التشغيل

أعباء الاستغلال	القيمة الاجمالية 31/12/2020	القيمة الاجمالية 31/12/2019	الفارق	
			القيمة	%
أعباء المستخدمين	262.236.535.53	210.405.054.56	51.831.480.97	20%
ضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	24.110.00	14.000.00	10.110.00	42%
أعباء عملياتية الأخرى	3.669.549.65	90.000.00	3.579.549.65	98%
مخصصات الاهتلاكات	4.426.817.41	4.349.480.75	77.336.66	2%
المجموع	270.357.012.59	412.858.535.31	55.498.477.28	

المصدر :تقرير محافظ الحسابات لسنة2019

– 4المنتجات التشغيلية الأخرى:

بلغت المنتجات العملياتية الأخرى 86.776.255.96 دج في31/12/2020، مقابل 5.923.346.50دج في 31/12/2019، بزيادة قدرها 80.852.909.46 دج

جدول رقم(1–17) المنتجات العملياتية الأخرى.

ديون أخرى	القيمة الاجمالية 31/12/2020	القيمة الاجمالية 31/12/2019	الفارق	
			القيمة	%
منتجات عملياتية أخرى (1)	8677255.96	5923346.50	80852909.46	93.17%
المجموع	8677255.96	5923346.50	52909.46	

المصدر تقرير محافظ الحسابات لسنة2019

78%من هذا المبلغ يتعلق بالميزانيات الممنوحة من قبل CNASوكذلك الخصومات على أجور المستخدمين.

المطلب الثالث : التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

الفرع الأول : التقرير العام لمحافظ الحسابات

في نهاية عمل محافظ الحسابات يصدر تقرير يبرز فيه أ ريه حول صحة وعدالة تمثيل المعلومات للوضع الحقيقي للمؤسسة وبالتالي فان هذا التقرير يساهم في اكتشاف مواطن قوتها وضعفها في نشاطها

النموذج التالي هو عبارة عن تقرير بالتحفظ أصدره مكتب محافظ الحسابات للمؤسسة ما كانت محل مراجعته.

01-نموذج تقرير لمحافظ الحسابات حول قوائم المالية للمؤسسة للسنة المالية

إلى مساهمي الشركة XX

مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

التقرير العام (تحفظ)

بيان الرأي حول البيانات المالية

أيها سادة:

تنفيذاً لتفويض المراجعة القانونية الموكلة إلينا من قِبل اجتماعكم العام ، قمنا بفحص البيانات المالية لـ

.المتعلقة بالسنة المالية من 1 يناير إلى 31 ديسمبر2019

البيانات المالية المرفقة ، في31 ديسمبر 2019، تظهر:

- إجمالي الرصيد الصافي 459.587.49دج .

-نتيجة العجز:173.169.974.04 :دج.

مسؤولية الإدارة في إعداد وعرض البيانات المالية:

يتولى مجلس الإدارة مسؤولية إعداد هذه القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة ، وفقًا لمعايير المحاسبة والقوانين واللوائح المعمول بها عمومًا والمطبقة من قبل الشركة ، وتشمل هذه المسؤولية ما يلي:

- العمل بمحاسبة وفقًا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها في القانون 7-11 الصادر في 25 نوفمبر7 2007، بشأن نظام المحاسبة المالية والنصوص اللاحقة؛

-تصميم وتنفيذ و مراقبة الرقابة الداخلية المتعلقة بالشركة والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، وكذلك تحديد التقديرات المحاسبية المعقولة في هذه الظروف.

-يجب على الإدارة إبلا غ المدقق القانوني بأي حقائق قد تؤثر على البيانات المالية التي تصبح على علم بها خلال الفترة ما بين تاريخ تقرير التدقيق والتاريخ الذي يتم فيه اعتماد القوائم و البيانات المالية.

مساءلة المراجع:

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي مستقل حول هذه البيانات المالية بناءً على تدقيقنا .لقد أجرينا تدقيقنا وفقًا للمعايير المهنية المطبقة في الجزائر.

إننا نتعرض للسرية المهنية وفقًا لأحكام المادة 71 من القانون رقم 10-1 المذكور أعلاه

نود التأكيد على أنه بسبب استخدام أسلوب المسح والقيود الأخرى ذات الصلة بمراجعة الحسابات، وكذلك القيود الملازمة لتشغيل أي نظام محاسبة ومراقبة داخلية، فإن خطر عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية سواء جاءت من الاحتيال أو نتيجة لأخطاء، لا يمكن القضاء عليها تماما.

وللأسباب نفسها ، لا يمكننا أيضًا أن نؤكد لكم أنه يمكن تحديد أي أوجه قصور كبيرة في نظام المحاسبة

والرقابة الداخلية تؤدي إلى أخطاء مادية.

ومع ذلك، إذا كان يجب ملاحظة مثل هذه العيوب أثناء عملي، فلن أخفق في إبلاغك على الفور.

الرأي على الحسابات السنوية:

في نهاية عملنا ، لاحظنا التحفظات التالية:

– لم ينفذ مجلس الإدارة بعد القرار الأول للاجتماع العام المنعقد في 17 فبراير 2019 ، والغرض من هذا القرار هو جعل النظام الأساسي للشركة في حالة امتثال.

–امتثالًا للمادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري الفرنسي ، وفي القرار الثاني للاجتماع الذي عُقد في 17 فبراير 2019، لم تتخذ الشركة الخطوات اللازمة لإعادة تكوين صافي الأصول السلبية والنتيجة هي في حدود 499.961.71.695دج .

–عدم وجود نظام تحكم داخلي عل مستوى المؤسسة ، ولا سيما المخطط التنظيمي الوظيفي الذي يحدد ويصلح صلاحيات المسئولين وموظفيهم.

–عدم وجود خطط وأدلة محاسبية لدورة أعمال الشركة المختلف (المادة 11 من القانون 07-11 SCF).

– عدم وجود اتفاق جماعي وفقًا لقانون العمل 90-11، والتنظيم الداخلي بما يتماشى مع النموذج المنشور في مايو 2019

–عدم وجود سجلات بنكية(ضباب) والسجل النقدي ، ونقص المخزون المادي والمخزونات وكذلك الترتيبات العملية لتحقيق المخزونات(المادة 10 من القانون التجاري).

عدم تسوية الديون السابقة تجاه CNAS والتي تصل إلى 21955.9475دج ،، وأجور IRG r بمبلغ 760.89524208دج، يجب على إدارة الشركة توضيح هذا الموقف لتجنب أي انتعاش في المستقبل.

– عدم وجود تبريرات للرصيد الوارد في الحساب في انتظار تسجيل مبلغ 973.6061659 دج، والإيصالات المستحقة القبض في انتظار الحساب بمبلغ564.0002041 دج ،والتي تتطلب مزيد من المعلومات.

رأي

مع مراعاة هذه التحفظات ، فإننا نعتمد الحسابات السنوية وفقًا لمبادئ ومبادئ المحاسبة المقبولة والعادلة ونقدم رؤية حقيقية وعادلة لنتائج عمليات السنة المالية الماضية والمركز المالي والأصول المالية للشركة في النهاية .هذه السنة المالية

– .درسنا المعلومات المالية المقدمة في تقرير مجلس الإدارة عن إدارة السنة المالية2019

هذه المعلومات لا تتطلب أي تعليق خاص منا.

المدقق الحسابات حرر في تيارت في --/– --/– – –

2–: نموذج لتقرير محافظ الحسابات حول القوائم المالية لسنة2019

قام محافظ الحسابات بمراجعة نفس بيانات وقوائم المالية المختلفة لنفس المؤسسة خلال سنة2020 كانت خلاصة هذه المهمة إن خرج بتقرير ابرز فيه مختلف ما اكتشفه من أخطاء وغيرها مع النظر إلى مدى الأخذ الملاحظات المدونة في تقريره الصادر عن مهمته لسنة2019.

– الشكل التالي يمثل نموذج لتقرير لمحافظ الحسابات لسنة 2017

XXXXXإلى مساهمي المؤسسة

مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

التقرير العام(تحفظ)

بيان الرأي حول البيانات المالية

أيها السادة،

تنفيذاً لتفويض المراجعة القانونية الموكلة إلينا من قِبل اجتماعكم العام ، قمنا بفحص البيانات المالية لـ المتعلقة بالسنة المالية من 1 يناير إلى 31 ديسمبر2019. XXX

البيانات المالية المرفقة في 31 ديسمبر2019 ، تظهر:

-إجمالي الرصيد الصافي67.894.901.99 دج

-نتيجة العجز: 161.486.426.64 دج

مسؤولية الإدارة في إعداد وعرض البيانات المالية:

يتولى مجلس الإدارة مسؤولية إعداد هذه البيانات المالية وعرضها بصورة عادلة ، وفقًا لمعايير المحاسبة والقوانين واللوائح المعمول بها عمومًا والمطبقة من قبل الشركة ، وتشمل هذه المسؤولية ما يلي:

- العمل بمحاسبة وفقًا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها في القانون7-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007، بشأن نظام المحاسبة المالية والنصوص اللاحقة.

-تصميم وتنفيذ ومراقبة الرقابة الداخلية المتعلقة بالشركة والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من

الأخطاء الجوهرية ، سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ ، وكذلك تحديد التقديرات المحاسبية المعقولة في هذه الظروف.

-يجب على الإدارة إبلاغ المدقق القانوني بأي حقائق قد تؤثر على البيانات المالية التي تصبح على علم بها خلال الفترة ما بين تاريخ تقرير التدقيق والتاريخ الذي يتم فيه اعتماد البيانات المالية.

مساءلة المراجع:

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي مستقل حول هذه البيانات المالية بناءً على تدقيقنا .لقد أجرينا تدقيقنا وفقًا للمعايير المهنية المطبقة في الجزائر.

1إننا نتعرض للسرية المهنية وفقًا لأحكام المادة 71 من القانون رقم 10-1المذكور أعلاه ، .

نود التأكيد على أنه بسبب استخدام أسلوب المسح والقيود الأخرى ذات الصلة بمراجعة الحسابات ، وكذلك القيود الملازمة لتشغيل أي نظام محاسبة ومراقبة داخلية ، فإن خطر عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية سواء جاءت من الاحتيال أو نتيجة لأخطاء ، لا يمكن القضاء عليها تماما.

وللأسباب نفسها ، لا يمكننا أيضًا أن نؤكد لكم أنه يمكن تحديد أي أوجه قصور كبيرة في نظام المحاسبة والرقابة الداخلية تؤدي إلى أخطاء مادية. ومع ذلك ، إذا كان يجب ملاحظة مثل هذه العيوب أثناء عملي ، فلن أخفق في إبلاغك على الفور.

الرأي على الحسابات السنوية:

في نهاية عملنا ، لاحظنا التحفظات التالية:

-المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري الفرنسي ، وحتى الآن ليس لدى الشركة التدابير اللازمة لإعادة تكوين صافي الأصول السلبية الذي يقدر ب 815.422.002.66-دج.

رأي

مع مراعاة هذه التحفظات ، فإننا نشهد أن الحسابات السنوية تتفق مع قواعد ومبادئ المحاسبة المقبولة والمنتظمة والعادلة وتعطي رؤية حقيقية وعادلة للنتيجة قمنا بمراجعة المعلومات المالية المقدمة من مجلس الإدارة للسنة المالية 2017 ، وخلال مهمتنا ، نعلمكم أننا لم نتلق أي تقرير إداري.

محافظ الحسابات حرر في تيارت في-/ --/ --

نلاحظ من خلال قراءتنا لتقرير محافظ الحسابات لسنة 2016 انه أبدي مجموعة من الملاحظات حول ما اكتشفه في المؤسسة من خلال عمله كم ا رجع خارجي هذه الملاحظات على المؤسسة محاولة النظر تقرير والتمعن فيها أن كان لها استعداد لتحقيق أهدافها المرجوة والمسطرة ولضمان سمعتها باعتبار أن محافظ الحسابات تحت تصرف كل من مستخدمي القوائم المالية الخاصة بها إلى جانب محيط المؤسسة من مختلف المستثمرين والمقرضين وغيرهم...

وعند مقارنة هذا التقرير بتقرير السنة المالية 2017 نجد أن محافظ الحسابات لم يذكر في فقرة التي يعبر فيها عن رأيه عن التحفظات والملاحظات المذكورة في التقرير السابق إنما يدل على أن المؤسسة محل المراجعة قد أخذت بعين الاعتبار هذه الملاحظات.

كخلاصة للدراسة نستنتج أن محافظ الحسابات له دور قيم في محاولة اكتشاف نقاط الضعف والقوة ومختلف الأخطاء المختلفة سواء عن قصد أو دون ذلك وبالتالي يعطي للمؤسسة محل الم ا رجعة فرصة لتدارك ما ذكره.

الفرع الثالث : التقارير الخاصة

فيما يلي مجموعة من التقارير الخاصة المرفقة اللى جانب التقرير العام تحتوي مجموعة من المعلومات

الإضافية والملائمة لاهتمامات مستخدمي القوائم المالية المدققة حيث من بين هذه التقارير الملحقة نجد

1- تقرير عن الاتفاقات المنظمة:

مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

تقرير خاص على الاتفاقيات التنظيمية

(الشركة –..... ذات الأسهم–xxxxxxx)

أيها السادة

08 -59رقم - 75 ينص المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ 25 أبريل 1993 ، المعدل والمكمل للمرسوم المؤرخ 26 سبتمبر 1975 وخاصة المادة 628 ، على أن جميع الاتفاقات المبرمة بين الشركة وواحدة من مديريها هي مباشرة بشكل غير مباشر ، أو بالوكالة ، يجب أن يكون قبل وتحت عقوبة البطلان خاضعًا لترخيص اجتماع المساهمين.

الأمر نفسه ينطبق على الاتفاقات المبرمة بين الشركة أو أحد مديريها هو شريك أو مدير أو مدير.

في تطبيق هذه الأحكام ، نعلمك أننا لم نبلغ بالاتفاقيات المشار إليها في المادة أعلاه.

أرجو أن تقبلوا ، أيها السادة ، تعبير عن أطيب تحياتنا

محافظ الحسابات **حرر في تيارت يوم.....**

2-تقرير عن المبلغ الإجمالي للخمسة (05) أعلى الرواتب ؛

مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

تقرير خاص على المبلغ الإجمالي للخمسة(5) أعلى المكافآت

(الشركة – ..... ذات الأسهمxxxxxx)

أيها السادة،

نتشرف بإبلاغكم بأنه وفقًا للمادتين 680 و 819 من القانون التجاري الفرنسي ، فإننا نشهد الأجر الإجمالي المفصل أدناه ، والمدفوع إلى الأشخاص الخمسة (5) الأعلى أجرا خلال السنة المالية المنتهية 31 ديسمبر 2016:

جدول رقم (1-18) – أعلى 05 أجور

N°	الاسم واللقب	رقم الوظيفة	الأجر الاجمالي
01	المدير العام		
02	نائب المدير		
03	المدير الفني		
04	مدير الإدارة		
05	المسير التجاري		
المجموع			

أرجو أن تقبلوا ، أيها السادة ، تعبير عن أطيب تحياتنا

محافظ الحسابات **حرر في تيارت يوم..../.../.....**

3- تقرير عن المزايا الخاصة الممنوحة للموظفين ؛

مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

تقرير خاص على المزايا الخاصة الممنوحة للموظفين

(الشركة.. . -ذات الأسهمxxxxx)

أيها السادة،

وفقًا لأحكام المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 26 مايو 2011 ، والغرض منه هو تحديد محتوى معايير تقارير المدقق ، وخاصة معيار الإبلاغ عن المزايا الخاصة الممنوحة للموظفين.

إن مزاياها الخاصة ، سواء كانت عينية أو عينية ، الممنوحة لموظفي الشركة هي تلك التي لا تتوافق مع الأجر العادي أو الخدمات المعتادة المقدمة ، تقوم الشركة كل عام بإنشاء بيان سنوي رمزي بالمزايا الخاصة الممنوحة للموظفين ، والمبلغ الإجمالي الذي تم اعتماده من قبله المدققون القانونيون على أساس المعلومات المقدمة وتلك التي تم تحديدها خلال مهمتها.

خلال مهمتنا ، نعلمك أننا لم نبلغ بأي معاملة في نطاق أحكامها أعلاه.

أرجو أن تقبلوا ، أيها السادة ، تعبير عن أطيب تحياتنا

محافظ الحسابات **حرر في تيارت يوم..../..../.....**

4-تقارير عن تطور نتائج السنوات الخمس (5) المالية الأخيرة ؛

مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

تقرير خاص حول تطور نتائج آخر خمسة تمارين(5)

أيها السادة،

وفقًا للمادة 678 ، الفقرة 6 من القانون التجاري الفرنسي ، نتشرف بأن نلفت انتباهك إلى نتائج شركتك .....ذات الأسهم، المسجلة خلال الخمسة((5) السنوات الأخيرة

جدول رقم (1-19) نتائج 05 سنوات المالية الاخيرة

السنة المالية	النتائج
2012	
2013	
2014	
2015	
2016	

أرجو أن تقبلوا ، أيها السادة ، تعبير عن أطيب تحياتنا

محافظ الحسابات **حرر في تيارت يوم..../..../.....**

5- تقرير عن إجراءات الرقابة الداخلية ؛

مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

تقرير خاص في إجراءات الرقابة الداخلية

(الشركة – .... ذات الأسهمxxxx)

أيها السادة،

-وفقًا للمادة 11 من القانون رقم 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 بشأن نظام المحاسبة المالية ، تحدد أن الكيان يحدد تحت مسؤوليته الإجراءات اللازمة لإنشاء مؤسسة محاسبة تسمح بالتحكم فيها داخليًا والخارجية.

تحت مسؤولية مجلس الإدارة ، تقع على عاتق الإدارة مسؤولية تحديد وتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية المناسبة والفعالة .تقع على عاتق مجلس الإدارة مسؤولية الإبلاغ ، في تقريره ، على وجه الخصوص عن شروط إعداد وتنظيم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة داخل الشركة.

خلال مهمتنا ، نعلمك أننا لم نتلق أي تقارير حول إجراءات الرقابة الداخلية المقبولة من قبل الشركة.

أرجو أن تقبلوا ، أيها السادة ، تعبير عن أطيب تحياتنا

محافظ الحسابات **حرر في تيارت يوم**...../../....

6- تقارير استمرارية الأعمال ؛

مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

تقرير خاص على استمرارية الأعمال

(الشركة -..... ذات الأسهمxxxx)

أيها السادة:

بلغ إجمالي العجز المتراكم بعد تخصيص النتيجة للسنة المنتهية في 31 ديسمبر2016

.()دج ، مما ينتج عنه صافي موجودات سالبة تساوي ()دج

المادة 715 مكرر 20.-(المرسوم التشريعي رقم 93-08)إذا أصبح صافي أصول الشركة ، بسبب الخسائر المذكورة في المستندات المحاسبية ، أقل من ربع أ رس المال ، فإن مجلس الإدارة ، ومجلس الإدارة ،

وفقًا في هذه الحالة ، يعقد في غضون أربعة أشهر بعد الموافقة على الحسابات التي تظهر هذه الخسارة ، لعقد اجتماع الجمعية العامة غير العادية لاتخاذ ق ا رر ، إذا لزم الأمر ، حل الشركة في وقت مبكر.

في تطبيق هذه المادة ، فإن الشركة تحت تأثير الحل.

أرجو أن تقبلوا ، أيها السادة ، تعبير عن أطيب تحياتنا

محافظ الحسابات **حرر في تيارت يوم**...../.../...

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا معرفة طريقة عمل محافظ الحسابات على ارض الواقع بغية الإجابة على الإشكالية المطروحة حيث تم إجراء دراسة ميدانية على مستوى مكتب لمحافظ الحسابات فكان منا أن استنتجنا بان محافظ الحسابات له دور فعال في اكتشاف الأخطاء و التلاعبات ومختلف التغيرات على

مستوى البيانات والقوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة وتسجيلها في تقريره مما يتيح للمساهمين وغيرهم معرفة مصداقية وحقيقة هذه القوائم الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة إلى محاولة تصحيحها لمختلف الاختلالات الواقعة مما يؤدي إلى تحقيق مخرجات صحيحة متمثلة في المعلومات المحاسبية المجسدة في مختلف القوائم المالية الخاصة بها

خاتمة

خاتمة:

من خلال تناولنا لموضوع التدقيق المالي في الجزائر في ظل المراجعة المعايير الدولية و تأثيرها على عمل محافظ الحسابات، حاولنا معالجة إشكالية البحث و التي تدور حول مدى ملاءمة التدقيق المالي في الجزائر مع متطلبات معايير المراجعة الدولية، حيث كانت هذه الدراسة محاولة للتوفيق بين الإطار النظري و التطبيقي من أجل الإجابة على الاشكالية الأساسية و التساؤلات الفرعية و ذلك من خلال شقين الشق النظري الذي تناولنا فيه مفاهيم عامة حول التدقيق و المعايير الدولية و لمحة حول المعايير التدقيق الجزائرية كما تعرضنا إلى إبراز المعايير الخاصة بالمراجعة الدولية و معايير المراجعة في الجزائر خصوصا ، و إمكانية تطبيقها بالنسبة لمحافظ الحسابات.

النتائج والتوصيات:

أولا: النتائج: بعد دراسة التدقيق المالي الجزائري في ظل المراجعة المعايير الدولية توصلنا إلى جملة من النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

نتائج الدراسة:

*الإقرار من طرف لجنة المعايير الدولية بأولوية الاعتماد على المعايير و القوانين المحلية بدل المعايير الدولية عند تعارضها مع متطلبات تطبيق المعايير الدولية، مما يتيح أمام الهيئات المحلية هامشا مناسبا لمراعاة الخصوصيات المحلية و الالتزام بالمقتضيات المحلية،

*الحاجة إلى تحسين ظروف عمل مهني التدقيق وفقا لمتطلبات بيئة الأعمال الدولي، وذلك من أجل تحسين مناخ الأعمال قصد جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، إضافة لما تمليه مختلف اتفاقيات الشراكة على غرار اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروربي، وكذا مسار المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارةomp ،

*إصدار مجموعة أولى من المعايير الجزائرية للتدقيق متطابقة مع نظيرتها الدولية، ما يوحي شكل باقي المعايير المزمع إصدارها مستقبلا، كما يسمح الاعتماد على المعايير الدولية في إصدار معايير جزائرية

بالاقتصاد في التكاليف و التسريع من وتيرة إصدارها، وهذا ما أكدته عملية إصدار مجموعة ثانية من المعايير الجزائرية خلال نفس السنة.

ثانيا: التوصيات: و من خلال هذه الدراسة خلصنا إلى مجموعة من التوصيات هي:

* التطبيق الفعلي للتدقيق المالي و فق ما تتطلبه المعطيات الاقتصادية.

* على المؤسسات الاهتمام بجودة التدقيق و بالتالي جودة القرار.

* ضرورة تطوير مهنة المراجعة بما يتناسب مع معايير المراجعة الدولية.

*توفير آليات ضمن مقتضيات المعايير الدولية تسمح بتسهيل عملية تبني المعايير الدولية، كما تشكل هذه المعايير مرجعية مناسبة لتأهيل المراجعين المحليين للتمكن من تقديم خدماتهم خارج الحدود الوطنية،

*ضرورة توفير خلفية قانونية منظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، تدعم القانون رقم: 10-01 ومختلف النصوص التنظيمية المصاحبة له، كالقانون التجاري وقوانين المالية وقانون العقوبات و القانون المدني، وتوافقها في العديد من الجوانب مع مختلف البنود التي تضمنتها المعايير الدولية لتدقيق الحسابات.

*دعم الرغبة و الادارة الموجودة لدى السلطات العمومية نحو الاندماج في السياق الدولي للمهنة، بحيث توجد إشارات واضحة إلى إمكانية التعاون مع المنظمات الدولية للمهنة، و الاعتماد على ما تصدره في مجال التقييس و المعايير المهنية و إمكانية تطبيقها في الجزائر،

*نظرا لعدم قدرة الدول النامية ومن بينها الجزائر على مواجهة مختلف تحديات العولمة الاقتصادية وتحرير مهنة التدقيق و التدقيق، مما يعني عدم إمكانية الاكتفاء بإصدار معايير محلية و القطيعة مع بيئة الأعمال الدولية، فإنه يمكن إصدار معايير تدقيق محلية مستوحاة من المعايير الدولية، تسمح بمواكبة متطلبات بيئة الأعمال الدولية ومراعاة خصوصيات بيئة الأعمال المحلية، أو التبني الكامل للمعايير الدولية مباشرة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أ- الكتب:

1. احمد حلمي جمعة، المدخل الى تدقيق و تاكيد وفق المعايير الدولية للتدقيق، طبعة 2 ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ،2015.
2. أحمد حلمي جمعة، مدخل الى تدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر و التوزيع ،عمان ، الاردن ، طبعة 2 ، 2005.
3. ايهاب نظمي ، د. هاني العزب ، تدقيق الحسابات، الاطار النظري ، دار وائل للنشر و توزيع ، الطبعة 1 ،عمان ، الاردن ، 2012 .
4. حسن أحمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة جزء1، دار الثقافة للنشر و التوزيع، 2009.
5. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
6. خالد امين عبدالله، تدقيق الحسابات ،دار النشر الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات ،2014 .
7. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق ، الطبعة 1 ، دار الراية للنشر ، الاردن ، 2009.
8. عبد الفتاح الصحن، أسس المراجعة الأسس العلمية و العملية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر،2014.
9. مجيد جاسم الشرع ، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية ، دار وائل للنشر ،عمان ، 2003.
10. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، 2006.
11. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات معمقة في تدقيق الحسابات، درا الكنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأدرن، 2009.

12. محمود سيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار التطبيق، ط1، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 2000.

13. نواف محمد عباس الرماحي ، مراجعة المعاملات المالية ، دار الصفاء للنشر و توزيع ، عمان ، 2009 .

14. هادي تميمي ، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية ، الطبعة 3 ،دار وائل للنشر، الأردن ، 2006 .

ب- قوانين وأوامر:

1. وزارة المالية المقرر 002، 2016.
2. المقرر رقم 150، 2016.
3. وزارة المالية المقرر رقم 23، 2017.

ت- المذكرات والمحاضرات:

1. سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، ماستر، منشورة، فحص محاسبي، بسكرة،2015.
2. شدري معمر سعاد ، محاضرات في التدقيق المالي ، بويرة، الجزائر ، ،2021 .
3. شريفي عمر، تنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارن بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية، أطروحة اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة سطيف01، الجزائر، 2011.2012.
4. عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، دكتوراه، غير منشورة، عموم اقتصادية، سطيف1، 2012.
5. فايز سايح: أهمية تتبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر2014-2015.
6. مأمون حمدان، تطبيق معايير المحاسبة الدولية، محاضرة أعدت ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، دمشق، سوريا، جانفي 2008.

7. محمد أمين مازون التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3- الجزائر 2011 .

8. مختار مسامح، توحيد الأنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول الاتحاد العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية و التجارية و خصوصيات التشريعات المحلية و الوطنية، أطروحة دكتوراه في العلوم، جامعة باتنة، الجزائر، 2011.

ث- الملتقيات:

1. بن عمارة منصور، حولي محمد ، معايير المراجعة الدولية، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة، جامعة البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

2. جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، مخبر أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الحركية الاقتصادية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية 11-12 أفريل 2018.

3. سيد محمد، بوعرار شمس الدين، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، ملتقى دولي، سعد دحلب، البليدة، يومي،11 و 12 ديسمبر 2012.

4. عبد الرحمان بن عيسى ، يوسف بودلة، مجلة آفاق وتحديات تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر، جامعة أحمد بوقرة ، بومرداس، 2018.

ج- الجرائد والمجلات:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 15، المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15-17-1995 يحدد صلاحيات وزير المالية .

2. الجمهورية الجزائرية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد12، المرسوم التنفيذي رقم 00-75 المؤرخ في 7100-1072 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

3. زهروري جليلة، صالح إلياس، مداخلة بعنوان: واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الاصلاحيات المحاسبة المالية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الابتكار و التسويق ، العدد الثاني، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس.
4. عيجولي خالد، عيجولي عبد الله، المعايير الجزائرية للتدقيق وملاءمتها لمعايير المراجعة الدولية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، مجلد5، ع2، 2021.

ح- المواقع الالكترونية:

1. الموقع الرسمي للاتحاد الدولي للمحاسبي https//www.ifac.ong
2. الموقع الرسمي لمجلس معايير التدقيق و التأمين الدولي https// www iaasborg
3. http//www.mf.gov.dz/consultes le 28/05/2018 a 10.23.

خ- المراجع باللاتينية:

1. jacques Renard، théorie et pratique de l'audit internt، 3 éme édition. d'organisation 2000.
2. journal of advenced accounting and financial studies، vol05،n02،2021.

الملاحق

الملحق رقم 01:

Cabinet MMA

Mr MEDJAHED Mohamed Abdelmadjid - Commissaire Aux Comptes & comptable agréée
Agrément N° : 4047, inscrit dans le tableau national
des commissaires aux comptes sous N° 2840
Adresse : coopérative 01 Novembre D/ 154 N° 02 - Tiaret
Tel : + 213 (0) 660 48 98 38 email : medjahed_abdelmajid@yahoo.com

Tiaret le .....

DECLARATION D'ACCEPTATION DE MISSION
DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

Je soussigné ;

Nom : MEDJAHED
Prénom : Mohamed Abdelmadjid
Adresse : Coopérative 01 Novembre D/ 154 N° 02 - Tiaret
Tél : 06 60 48 98 38

Commissaire aux comptes, comptable agréé, inscrit dans le tableau national de la chambre nationale des commissaires aux comptes sous N° 2840.

Déclare :

Accepte le mandat de commissariat aux comptes **DE LA société XXXXXXXXXXX Sise a - Tiaret** et qui m'est confié par L'ASSEMBLEE, pour les exercices 2021, 2022 et 2023.

N'encourir aucune des incompatibilités prévues par la législation en vigueur notamment par les articles 33 et 34 de la loi 91-08 du 27/04/1991 relative à la profession de commissaire aux comptes.

MEDJAHED Mohamed Abdelmadjid
Commissaire Aux Comptes
Comptable Agrée
Agrt : N° 4047
Tel : 046.30.22.13

Le Commissaire aux Comptes

DECIDE:

Article 1ER:

La présente décision a pour objet la mise en œuvre des quatre (04) Normes Algériennes d'Audit ci-après :

- La Norme Algérienne d'Audit -210- «accord sur les termes des missions d'audit »,
- La Norme Algérienne d'Audit -505- «confirmations externes»,
- La Norme Algérienne d'Audit -560- «événements postérieurs à la clôture»,
- La Norme Algérienne d'Audit -580- «déclarations écrites»

Article 2 :

Les Normes Algériennes d'Audit des états financiers, annexées à la présente décision, visent toutes les formes de missions d'audit qu'elles soient légales ou contractuelles.

Article 3 :

La présente décision sera publiée au Bulletin Officiel du Ministère des Finances.

Fait à Alger, le

LE MINISTRE DES FINANCES

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

مقرر رقم ..... المؤرخ في ..... الموافق لـ ..... يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

ان وزير المالية،

- بمقتضى الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم،

- و بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،

- و بمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،

- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 15-125 المؤرخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو سنة 2015 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدل،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95- 54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11- 25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و المحاسبين و تنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11- 26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و تنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها،

- و بمقتضى القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات،

- و بمقتضى القرار المؤرخ في 10 رجب الفرد عام 1435 الموافق 12 مايو سنة 2014 و الذي يحدد كيفيات مسك قائمة محافظ الحسابات،

قـــــــــــــــرر :

المادة الأولى:

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدفيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدفيق - 210- "الدفاتر حول احتكاد مهام التدفيق".
- المعيار الجزائري للتدفيق - 505- "التأكيدات الخارجية".
- المعيار الجزائري للتدفيق - 560- "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة".
- المعيار الجزائري للتدفيق - 580- "التصريحات الكتابية".

المـــادة 2 :

تستهدف المعايير الجزائرية للتدفيق المذكورة أعلاه و المرفقة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدفيق القانونية كانت أو تعاقدية.

المـــــادة 3:

ينشر هذا المقرر في الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

حرر بالجزائر، في

وزيـــــر المالـــيـــــــة

الملحق رقم 02:

المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت) 210

اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

الفهرس

I.مقدمة 2
1.1.مجال تطبيق المعيار 2
2.1.الأهداف 2
II. الشروط المسبقة للتدقيق 2
III. محتوى رسالة المهمة 3
1.3. الأحكام الأساسية لرسالة المهمة 3
2.3.التدقيقات المتكررة 4
IV. تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية 4
V.خصوصيات أخرى 5

I. مقدمة

1.1.مجال تطبيق المعيار

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

2.يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

3. لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.

4.يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

2.1.الأهداف

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

- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، و

- بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة ، على أحكام مهمة التدقيق.

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

II. الشروط المسبقة للتدقيق

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

- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوفه المالية،
- الإدارة تعترف، تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد و العرض الصادق للكشوف المالية،
- تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال،

- لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام المهمة.

8. إذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة فإنه يتوجب على هذا الأخير مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة، إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.

III. محتوى رسالة المهمة

1.3. الأحكام الأساسية لرسالة المهمة

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

- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق ،القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق؛
- مسؤوليات المدقق؛
- مسؤوليات الإدارة؛
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية؛
- إشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق؛
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛
- مخطط وتنفيذ التدقيق؛
- نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق و كذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط للتدقيق وتنفيذه بشكل صحيح؛
- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها؛
- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة؛
- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية و التي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على الكشوف المالية.

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

- الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء؛
- الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان؛
- الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق، وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

من جهة أخرى، لا سيما في الحالات التالية:

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

يجب أن تحتوي رسالة المهمة على الأحكام المتعلقة بها.

2.3.التدقيقات المتكررة

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

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

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

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

IV. تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية

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

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

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

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

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

- الاستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح القانون أو التنظيم المطبق بذلك؛

- تحديد وجود أي نوع من الالتزام ، تعاقدي أو شكل آخر، و إبلاغ آثار ذلك للأطراف الآخرين مثل الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة أو المالكين أو سلطات المراقبة.

V. خصوصيات أخرى

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

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

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

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

الملحق رقم 03:

المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 210 : اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

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

مثال: نموذج رسالة مهمة محافظة الحسابات

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

موجه إلى إدارة الكيان

سيدة/سيد،

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

1.هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية

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

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

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

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

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

2.مسؤولية محافظ الحسابات

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

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

3.مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للكيان

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

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

- وضع نظام مراقبة داخلية مناسب.

المسيرون الاجتماعيون ملزمون كذلك ب:

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

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

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

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

سأكون ممتنا بتلقي إرسالكم : (على سبيل المثال)

- الاستدعاءات المرسلة وفق الآجال المحددة في القانون التجاري،

- قائمة بالاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها،

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

4.مخطط التدخل و الفريق المخصص للمهمة

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي:

جانفي:.....

فيفري:.....

الخ:.....

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

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

سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية للكيان.

ستتم مساعدتي في مهمتي من طرف:

(*تحديد الهوية ،المؤهلات المهنية و المركز*).

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

5.رسالة التأكيد

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

6.الأتعاب

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

المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 210 : اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

وفقا لرزنامة المهمة فإن أتعابي ستتم فوترتها كالتالي:

(*وضع رزنامة الفوترة والدفع*)

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

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

تقبلوا مني، سيدتي/سيدي، خالص عبارات التقدير و الاحترام.

محافظ الحسابات
الكيان

التاريخ:

سيدة/سيد:

الوظيفة: