جامعة غرداية - الجزائر -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة الاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
في ميدان: العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
فرع علوم مالية ومحاسبة ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير
بعنوان

تقييم مدى التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية و الدولية للتدقيق– دراسة حالة – مكتب محافظ حسابات–القرارة–

إعداد الطالبين :
أبو بكر إبراهيم
حيودودو عبدالحميد

تحت إشراف الأستاذ (ة) : بن مولاي زينب
الأستاذ المساعد (ة) : د. رواني بوحفص

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ ../../2022

أمام اللجنة المكونة من السادة

الإسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د.عبادة عبد الرؤوف	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	رئيسا
أ.بن مولاي زينب	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	مشرفا
أ.د.الشرع يوسف	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	ممتحنا
د.عجيلة حورية	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	ممتحنا

السنة الجامعية 2021 / 2022

جامعة غرداية - الجزائر -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة الاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
في ميدان: العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
فرع علوم مالية ومحاسبة ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير
بعنوان :

تقييم مدى التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية و الدولية للتدقيق– دراسة حالة – مكتب محافظ حسابات –القرارة–

إعداد الطالبين :
أبوبكر إبراهيم
حيودودو عبدالحميد

تحت إشراف الأستاذ (ة) : بن مولاي زينب
الأستاذ المساعد (ة) : د.رواني بوحفص

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ ../../2022

أمام اللجنة المكونة من السادة

الإسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د.عبادة عبد الرؤوف	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	رئيسا
أ.بن مولاي زينب	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	مشرفا
أ.د.الشرع يوسف	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	ممتحنا
د.عجيلة حورية	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	ممتحنا

السنة الجامعية 2021 / 2022

إهداء

إلى والدي العزيزين

إلى جميع إخوتي الأعزاء

إلى جميع أفراد عائلتي

إلى جميع أساتذتي في مشواري الدراسي

إلى زملائي الطلبة و جميع أصدقائي

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل

إلى كل هؤلاء أهدي عملي المتواضع...

عبدالحميد عيسى حيودودو

إهداء

إلى والدي العزيزين اللذان أنارا لي طريق النجاح

إلى روحي جدي العزيز وإلى جدتي أطال الله عمرها

إلى إخوتي و أخواتي

إلى كل عائلة آل أبوبكر و آل سليمان زيتون وآل سليمان بوعصبانه كبيرها و صغيرها

إلى أساتذتي من الإبتدائي إلى الجامعة

إلى زملائي في الدراسة و الكشفية

إلى كل الإطار التربوي بمدرسة الحياة فرع الشيخ أبي اليقظان

إلى كل من ساعدني في مشواري الدراسي

أهدي لهم ثمرة هذا العمل المتواضع

إبراهيم الحاج أبوبكر

شكر و عرفان

الشكر الجزيل والحمد الكثير لله العلي القدير الذي تعجز الكلمات عن حمده وشكره والذي وفقنا وأعاننا على إتمام هذا العمل المتواضع

عملا بقوله تعالى " لَأَنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنكُم"

وإلى من هو قدوتنا في كل حين ،إلى من أوصانا بطلب العلم ، إلى سيدنا وحبيبنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى أصحابه الطاهرين إلى يوم الدين

عرفانا بالجميل فإنه يسرنا أن نقدم أسمى آيات الشكر والإمتنان إلى أستاذنا د : رواني بوحفص و الأستاذة : بن مولاي زينب ، اللذين سقوننا من منابع علمهما وساعدانا ومنحاني من وقتهما لإنجاز هذا العمل ، وحمدا لله بأن يسره في دربنا ويسر به أمرنا ونسأل الله أن يطيل عمرهما ليبقيا ذخرا العلم والعلماء.

وشكرنا وتقديرنا إلى جميع أساتذتنا الذين رافقونا طيلة إنجاز هذا العمل

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرين لما سيبدونه من مقترحات قيمة على هذا العمل بغية الإرتقاء به .

وبالغ الشكر وفائق التقدير إلى أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير .

و الشكر موصول لكل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد

و لو بكلمة أو دعوة صالحة

و شكرا.

الملخص باللغة العربية :

تهدف هذه المذكرة إلى تقييم مدى التزام محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية و الدولية للتدقيق، حيث تطرقنا في الجانب النظري إلى الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الجزائرية و الدولية، إضافة إلى المفاهيم العامة للتدقيق، أما في الجانب التطبيقي للمذكرة فقد قمنا بدراسة واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، وهذا بإجراء مقابلة مع أحد محافظي الحسابات لمعرفة مدى التزامه بالمعايير الجزائرية للتدقيق، و ذلك بطرح مجموعة من الأسئلة المتعلقة بموضوع المذكرة، و استنتجنا من هذه الدراسة أن التزام محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق ليس في المستوى المطلوب ، ويتطلب من الجهات الوصية بذل الجهد من أجل تطوير وتحسين مستوى محافظي الحسابات حتى نرقى إلى مستوى محافظي الحسابات في الدول المتقدمة .

الكلمات المفتاحية: محافظ حسابات، معايير، تدقيق .

Abstract:

The goal of this resume is to valuate the account keepers following the Algerian and international standers of auditing that s why we touched the theoretical aspect of the conceptual aspect of Algerian and anternational auditing plus the general conceptual of auditing . But In the theoretical aspect of resume we studied the reality of the algerian auditing standers by doing an interview with an account keeper to know his commitment to Algerian audting standers by asking questions about the subject of the resume we came to a conclusion that accounts keepers are not in the required level and the supervisors must do lot of efforts to improve the account keeprs to the developed countries level .

Keywords: auditor, standards, audit

قائمة المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
إهداء	I
شكر و عرفان	II
الملخص	III
الفهرس	I V
قائمة الجداول و الأشكال	V
قائمة الاختصارات و الرموز	V I
قائمة الملاحق	V I I
مقدمة عامة	1
الفصل الأول :الاطار النظري لمعايير التدقيق الوطنية و الدولية	5
المبحث الأول : معايير التدقيق الوطنية و الدولية	8
المطلب الأول : مفاهيم عامة عن التدقيق	8
المطلب الثاني : معايير التدقيق الدولية isa	14-9
المطلب الثالث : معايير التدقيق الوطنية	42-15
المبحث الثاني : الدراسات السابقة	43
المطلب الأول : الدراسات المحلية	45-43
المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية	47-45
المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة	47

فهرس المحتويات

الفصل الثاني :دراسة حالة مكتب محافظ حسابات	48
المبحث الأول : تقديم مكتب محافظ الحسابات	50
المطلب الأول: التعريف بالمكتب.	50
المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب.	52
المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة.	53
المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات في إطار قبول التوكيل أو رفضه.	53
المطلب الثاني: الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل.	60
المطلب الثالث : الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات.	62
المبحث الثالث: المعايير الدولية المتبعة من طرف محافظ الحسابات	64
المطلب الأول : تحليل معلومات المقابلة	65
المطلب الثاني : تقييم نتائج الدراسة	73
خاتمة	76
قائمة المراجع	80

جدول الأشكال

العنوان	الصفحة
معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS	**22**
الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	**52**

جدول الإختصارات والرموز

الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
NAA	**N**ormes **A**lgériennes D'**A**udit	المعايير الجزائرية للمراجعة
ISA	**I**nternational **S**tandards on **A**uditing	المعايير الدولية للمراجعة
IFAC	**I**nternational **F**ederation of **Ac**countants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
CNC	**C**onseil **N**ational de la **C**omptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
IAPC	**I**nternational **A**udit **P**ractices **C**ommittee	لجنة ممارسات التدقيق الدولية
GAAS	**G**enerally **A**ccepted **A**uditing **S**tandards	معايير المراجعة المقبولة و المتعارف عليها

مقدمة

مقدمة

مقدمة :

يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب ، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة ، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات .

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هذا ، نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات ، فعلى الرغم من أنه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالمران فقط ، إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها ، وكان لا بد من إطار نظري يحكمها ، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها.

طرح الإشكالية:

ومما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

ما مدى التزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية و الدولية على أرض الواقع؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى إدراك الحاجة لمعايير التدقيق الدولية و الوطنية وضروريتها لتطوير مهنة التدقيق في الجزائر ؟
- فيما يتمثل مضمون معايير التدقيق الدولية و الوطنية؟ وما مدى تغطيتها للجوانب التي تتطلبها المهنة؟
- ما هو الأثر الناجم عن تطبيق المعايير في الجزائر من طرف محافظي الحسابات؟

فرضيات الدراسة:

بغية الإجابة عن التساؤلات السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- محافظ الحسابات هو ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات المؤسسات والشركات بحيث يكون مؤهلا علميا

ويتصف بالاستقلالية والحياد لإبداء رأيه الفني المحايد.

– جاءت معايير التدقيق الدولية نتيجة للتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الاقتصاديةالعالمية .

– تطبيق المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

– محاولة إبراز الإطار القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر وتعريفه وتوضيح المهام التي يقوم بها.

–التعرف على معايير التدقيق تاريخها وفوائد تطبيقها.

–محاولة إبراز الأثر الذي يعود من تطبيق معايير التدقيق في الجزائر من طرف محافظي الحسابات

أهمية الدراسة:

تعالج المذكرة موضوعا ذو أهمية كبيرة فمعايير التدقيق الجزائرية حديثة النشأة و تكمن أهمية الموضوع لارتباطه بالمؤسسة الاقتصادية التي تساهم في النمو الاقتصادي و يمكن حصر أهمية موضوع المذكرة في النقاط التالية :

–تعتبر معايير التدقيق من المواضيع الجديدة في الجزائر و تعد من المواضيع التي أولى لها المهنيين و الأكاديميين اهتماما كبيرا نظرا لأهميتها و من أجل مناقشتها و فهمها يتم تنظيم جلسات و دورات تكوينية و ملتقيات تحضيرا لتطبيقها .

–أهمية استقلالية محافظ الحسابات والدور الذي يقوم به.

–أهمية التزام محافظي الحسابات بتطبيق معايير المراجعة في الجزائر.

– اهتمت المذكرة بدراسة إصدارات معايير التدقيق الجزائرية و معايير تخص تقارير محافظ الحسابات و هذا لأهمية التدقيق في المؤسسات الاقتصادية لتحسين أداء المدقق حيث تهدف هذه الاجراءات إلى رفع مستوى الأداء المهني و الوصول إلى المصادقة على القوائم المالية و تعزيز ثقة المساهمين و ضمان استمرارية نشاط المؤسسة.

– و تكمن أهمية موضوع المذكرة كذلك في اتجاه الجزائر إلى تطوير أداء المدققين من خلال عزمها في فتح معهد عالي

متخصص في التكوين في مجال المحاسبة و التدقيق يتخرج منه خبراء محاسبيين و محافظي حسابات مكونين تكوينا معمقا في المجال.

أسباب اختيار الموضوع:

تتمثل أسباب اختيار الموضوع فيما يلي :

*دوافع موضوعية :

– موضوع معايير التدقيق له صلة مباشرة بالتخصص الذي ندرسه في الماستر.

– من الدوافع الذي جعلنا نختار هذا الموضوع هو النقص الكبير للمراجع و الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع

– ضرورة وإلزامية تطبيق معايير المراجعة الدولية لمسايرة الدول الكبرى.

* دوافع ذاتية:

– الميول لموضوع المراجعة لأهميته و دوره في سلامة المؤسسة الاقتصادية و ضمان استمرارها

خ _ حدود الدراسة : و تمثلت حدود الدراسة في:

1–الحدود المكانية : تتمثل في مكتب محافظ الحسابات السيد بوقرطاس عمر بالقرارة ولاية غرداية

2– الحدود الزمنية: حددت الفترة الدراسة من أواخر شهر أفريل إلى شهر ماي 2022

د–تقسيمات البحث:

من أجل معالجة هذا الموضوع تم تقسيم هذه الدراسة على النحو الآتي:

خصصنا الفصل الأول والمعنون بـ: الإطار النظري لمعايير التدقيق الوطنية و الدولية، بالتطرق إلى مبحثين رئيسيين ، ففي المبحث الأول تناولنا المفاهيم الأساسية لمعايير التدقيق الوطنية و الدولية.

أما المبحث الثاني فهو تحت عنوان الدراسات السابقة، والذي تطرقنا من خلاله إلى الدراسات المحلية والدراسات الأجنبية

السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة، و إجراء المقارنة بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة .

أما الفصل الثاني المعنون بـ: دراسة تطبيقية/ دراسة ميدانية لمكتب محافظ حسابات.

وفي الأخير نختتم موضوعنا هذا بتلخيص واختبار للفرضيات التي طرحت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج المتوصل إليها، وأخيرا قمنا بتقديم اقتراحات بناء على النتائج المتوصل إليها، إضافة إلى أفاق البحث.

هـ – صعوبات الدراسة :

خلال انجازنا لهذا البحث الأكاديمي اعترضتنا بعض الصعوبات من أهمها ما يلي:

–النقص الكبير في المراجع و الدراسات التي ترتبط مباشرة بشخص محافظ الحسابات ومعايير المراجعة.

– قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع.

الفصل الأول
الإطار النظري لمعايير التدقيق الوطنية و الدولية

تمهيد الفصل :

لمعايير التدقيق أهمية كبيرة خاصة في السنوات الأخيرة وهذا لحاجة مستعملي القوائم المالية إليهم للحصول على معلومة مالية دقيقة و قد ظهرت أهميته بعد ظهور القوائم المالية و حاجة معايير التدقيق الدولية إلى رؤوس الأموال في العلاقات التجارية الدولية.

و قد دعا أصحاب المنظمات المهنية والفكر المحاسبي إلى الاستجابة و مواجهة مشاكل معايير المحاسبة الدولية حيث قام الاتحاد الدولي للمحاسبة(IFAK) بإصدار معايير المحاسبة الدولية ثم معاييرالتدقيق فيما بعد

و لدراسة هذا الموضوع لابد من التطرق إلى المفهوم النظري للتدقيق و التعريف بالمعايير الدولية للتدقيق قبل دراسة معايير التدقيق في الجزائر و مدى توافقها مع المعايير الدولية.

سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالي :

المبحث الأول:معايير التدقيق الوطنية و الدولية

المبحث الثاني:الدراسات السابقة

المبحث الأول: معايير التدقيق الوطنية و الدولية

إن حاجة الأنشطة الكبرى العالمية إلى زيادة رأس مالها بعد تزايدها و انتشارها خارج حدودها أدى إلى زيادة الضغط نحو توحيد معايير التدقيق و المحاسبة فاختلاف المعايير و تعددها يؤثر على الفهم أو الثقة في الرسائل التي يتم توصيلها عن طريق القوائم المالية.[1]

المطلب الأول:مفاهيم عامة عن التدقيق

وتعني يستمع و يقصد بها فحص audit كلمة التدقيق كلمة لاتينية مشتقة من حسابات الوحدة الاقتصادية و التأكد من صحتها و يقصد بها كذلك فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و السجلات الخاصة بالمشروع المتعلق بالتدقيق بطريقة محايدة دون انحياز لأي طرف.

و يمكن تعريف تدقيق الحسابات بأنه الفحص و التأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة و حقيقية و يقوم بهذه العملية شخص كفء و مستقل للإدلاء برأي فني محايد دون انحياز لأي طرف و بكل شفافية للقوائم المالية السنوية و جدول حساب النتائج و الميزانية.[2]

من التعاريف نستنتج أن عملية التدقيق تشمل التأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها .

1- الفحص:

الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية .

2- التحقيق:

إذن الفحص و التحقيق وظيفتان متلازمتان و مترابطتان تمكنان المدقق من إبداء رأيه المحايد فيما يخص صحة المعاملات المالية الخاصة بالمشروع .

---

[1] د علي بن يحيى، **دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير محاسبي و تدقيق جامعة غرداية 2020 ص 52

[2] زاهرة عاطف سواد، **مراجعة التدقيق و الحسابات**، دار الراية عمان الأردن 2009 ص 17

3-التقرير :يقصد به وضع نتائج الفحص و التحقيق و إثباتهما في تقرير يقدم إلى الجهات المعنية داخل المؤسسة و خارجها و هو ختام عملية التدقيق حيث يبين فيه المدقق رأيه المحايد في القوائم المالية و بيان عملياته بصورة عادلة و توافق البيانات الواردة في القوائم المالية مع واقع المؤسسة و يجب أن تكون هذه البيانات سليمة محاسبيا و لم يحذف شيء منها و يشهد المدقق بذلك .[1]

المطلب الثاني: معايير التدقيق الدولية isa :

أدى توجه الاقتصاد العالمي نحو العولمة وهيمنة المنظمة العالمية للتجارة و تعاظم التبادل التجاري إلى انتشار الوسائل التكنولوجية من حواسيب و أنترنت و وسائل التواصل الاجتماعي مما زاد من الحاجة إلى معايير موحدة للتدقيق .

وفي الحقيقة أن محاولات وضع معايير دولية للتدقيق كانت منذ بداية القرن العشرين إذ عقد المؤتمر المحاسبي الأول عام 1904 في الولايات المتحدة الأمريكية ثم تلته مؤتمرات دولية أخرى فيما بعد و قد تكفلت بوضع معايير المحاسبة الدولية لجنة معايير المحاسبة الدولية و تكفلت لجنة ممارسة المراجعة و التدقيق الدولي بوصع و تطوير معايير المراجعة الدولية و قد استدلت عند تحديد الأهداف و المبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية بالمعيار الدولي للتدقيق رقم 200 حيث تنص الفقرة الثانية من هذا المعيار أن " الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة الجوانب الأساسية وفقا للتقارير المالية المحددة لكن رغم أن رأي المدقق يمتاز بالمصداقية لكن مستخدم هذه البيانات لا يمكن أن يبني النمو المستقبلي للمؤسسة على هذا الرأي و لا يعني هذا الرأي أن الإدارة بتسيير أمور المؤسسة بشكل فعال و مناسب

[1] بن سالم عبد الجليل عسري – عكورة شهيرة، **معايير التدقيق الجزائرية و أثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و المالية**، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير جامعة مستغانم 2020 ص 11 – 12 .

و قد تمت مراعاة مجموعة مجموعة من الاعتبارات عند وضع المعايير وهي :

- البيانات المالية التي تشمل عليها القوائم و التقارير المالية تختلف من حيث الشكل و المضمون في العديد من الدول و هذا راجع لاختلاف الأنظمة و اللوائح التي تحكم إعداد هذه القوائم وكذلك باختلاف الممارسات المهنية في إعدادها.
- استبعدت اللجنة هيمنة تلك المعايير على الأنظمة المحلية المتمكنة في تدقيق القوائم المالية في دول معينة على أنه يجب على المنظمات المهنية أعضاء اتحاد المحاسبين الدولي العمل بدستور الاتحاد عند حدوث اختلاف أو تعارض بين معايير التدقيق المحلية و الدولية بتطبيق قواعد المعيار الدولي في الوقت وإلى المدى الذي يكون فيه ممكنا .
- تطبيق معايير التدقيق الدولية عند قيام المدقق بفحص مستقل للقوائم المالية الصادرة عن أي مؤسسة لإبداء رأيه سواء تهدف إلى الربح أو لا تهدف إلى ذلك .
- أجازت اللجنة امكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية كلما كان ذلك ملائما على الخدمات الأخرى التي يقدمه المدقق للعملاء .
- اشترطت اللجنة موافقة ثلاثة أرباع أعضاءها على اي معيا قبل إصداره .

و فيما يلي عرض لمعايير التدقيق الدولية التي تم إصدارها:

المجموعة الأولى من المعايير تتضمن أمور تمهيدية من المعيار 100 إلى 199[1] وتتضمن المعايير التالية:

-100 مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق و الخدمات ذات العلاقة

-110 إطار المصطلحات

[1]بغدادي بن عطية مريم، **دراسة المقارنة بين معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق المحلية**، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي جامعة مستغانم سنة 2020 ص21

-120 إطار المعايير الدولية للتدقيق

المجموعة الثانية من المعايير تتضمن المسؤوليات من المعيار 200 إلى 299 وتتضمن المعايير التالية:

- 200الأهداف و المبادئ الرئيسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية
- 210 شروط التكليف بالتدقيق
- 220 رقابة الجودة لعمال التدقيق
- 230 التوثيق
- 240 الاحتيال و الخطأ
- 250 مراعاة القوانين و الأنظمة عند تدقيق البيانات المالية

المجموعة الثالثة من المعايير تتضمن التخطيط من المعيار 300 إلى 399 وتتضمن المعايير التالية:

- 300 التخطيط
- 310 معرفة طبيعة عمل المؤسسة
- 320 الأهمية النسبية في التدقيق

المجموعة الرابعة من المعايير تتضمن الرقابة الداخلية من المعيار 400 إلى 49 و تتضمن المعايير التالية:

- 400 تقدير المخاطر و الرقابة الداخلية
- 401 التدقيق في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب
- 402 اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم مؤسسات خدمية

المجموعة الخامسة من المعايير تتضمن أدلة الاثبات من المعيار 500 إلى 599[1]و تتضمن المعايير التالية:

[1] بغدادي بن عطية مريم، **مرجع سبق ذكره** ،ص22

- 501أدلة إثبات

-510 التكليف بالتدقيق لأول مرة- الأرصدة الافتتاحية-

- 520 الاجراءات التحليلية

- 530 عينات التدقيق و اجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى

-540 تدقيق التقديرات المحاسبية

- 550 الأطراف ذات العلاقة

- 560 الأحداث اللاحقة

- 570 الاستمرارية

-580 اقرارات الإدارة

المجموعة السادسة من المعايير تتضمن الاستفادة من عمل الآخرين من المعيار 600 إلى 699

و تتضمن المعايير التالية:

- 600 الاستفادة من عمل مدقق آخر

-610 مراعاة عمل التدقيق الداخلي

-620 الاستفادة من عمل خبير

المجموعة السابعة من المعايير تتضمن استنتاجات التدقيق و إصدار التقارير من المعيار 700 إلى 799

و تتضمن المعايير التالية:

- 700تقرير المدقق حول البيانات المالية

- 710المقارنات

- 720المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة

المجموعة الثامنة من المعايير تتضمن مجالات متخصصة من المعيار 800 إلى 899 وتتضمن لمعايير التالية:

- 800 تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة

-810 تدقيق المعلومات المالية المستقبلية

المجموعة التاسعة من المعايير تتضمن الخدمات ذات العلاقة من المعيار 900 إلى 999 و تتضمن المعايير التالية:

- 910 التكليف بالمراجعة على البيانات المالية

- 920 التكليف بإنجاز اجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية

- 930 التكليف بإعداد المعلومات المالية

المجموعة العاشرة من المعايير الدولية لمهنة التدقيق (التفسيرات)من المعيار 1000 إلى 1100 و تتضمن المعايير التالية:

-1000 اجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف

-1001 بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة – أنظمة الحواسيب الشخصية المستقلة –

-1002 بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة – أنظمة الحواسيب المباشرة

-1003 بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة –أنظمة قاعدة البيانات

-1004 العلاقة بين المشرفين على المصارف و المدققين الخارجيين

-1005 الاعتبارات الخاصة في تدقيق المنشآت الصغيرة

-1006تدقيق المصارف التجارية العالمية

-1007الاتصالات مع الادارة

-1008 تقدير المخاطر و الضبط الداخلي – خواص و اعتبارات لأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب .

- 1009طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب

-1010 اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية

- 1011 مضامين قضية العام 2000 بالنسبة للمدراء و المدققين

-1012 تدقيق الأدوات المالية المشتقة

-1013 التجارة الالكترونية و تدقيق الحسابات

-1014 تقديم المدقق التقارير حول الامتثال بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

معيار العمليات الدولية للتدقيق (عمليات تدقيق البيانات المالية) 2400

يتطرق هذا المعيار لمسؤوليات المدقق عند تكليفه بإجراء تدقيق للبيانات المالية التاريخية عندما لا يكون الممارس هو مدقق البيانات المالية للمؤسسة و لشكل و محتوى تقرير الممارس حول البيانات المالية.

معيار عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق للبيانات المالية التاريخية 3000

معيار فحص المعلومات المالية المتوقعة 3400

التكليف بإنجاز اجراءات متفق عليها:المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة

تتعلق بالمعلومات المالية 4400

التكليف التكليف بإعداد وتحضير :المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة

المعلومات المالية 4410[1]

لجنة المعايير الدولية : هي هيئة مختصة في إصدار و تعديل و شرح المعايير الدولية للتدقيق انبثقت من الاتحاد الدولي للمحاسبين و أعطيت لها صلاحية و مسؤولية اصدار مسودة المعايير الدولية للتدقيق

[1] بغدادي بن عطية مريم، **دراسة المقارنة بنال معايير الدولية و المحلية للتدقيق** مذكرة ماستر تخصص تدقيق جامعة

نيابة عن الاتحاد .[1]

المطلب الثالث :معايير التدقيق الوطنية NAA

في ظل اصلاحات مهنة التدقيق في الجزائر قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار وهذا لرفع الاداء المهني NAA Normes d'auditمجموعة من معايير التدقيق

لممارسي المهنة الجزائريين و لمواكبة المستوى الدولي و لتطوير مهنة التدقيق و العمل على الانضمام لمنظمة التجارة العالمية قامت بإصدار معيار محلي جزائري و التي كانت في شكل ثلاث اصدارات بداية من فيفري 2016.

و يشمل كل اصدار أربع معايير محلية تساعد المهنيين في القيام بأعمالهم بكل مصداقية و ايجاد حلول لمشاكلهم .[2]

و قد كانت الجزائر من أواخر الدول التي تبنت معايير التدقيق و أولت له اهتماما بالغا و هذا نظرا لأهميته في عالم المال و الأعمال و علاقته بنشاط و تطور المؤسسات الاقتصادية و فيما يلي عرض للمعاير الجزائرية للمراجعة

أولا :معايير تقارير محافظ الحسابات

أصدرت وزارة المالية القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يضم 15 معيارا حول تقارير محافظ الحسابات و التي تهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و كيفيات التطبيق المتعلقة بمختلف مجالات تدخل محافظ الحسابات وواجباته أثناء أداء مهام التدقيق القانوني و سنتطرق باختصار إلى محتوى كل معيار وفقا لهذا القرار.

مستغانم 2020 ص 23

[1] بن سالم عبد الجليل عسري عكورة شهيرة **معايير التدقيق الجزائرية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و المالية** مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي جامعة مستغانم سنة 2020ص19

[2] فاصلة سامية **دراسة مقاربة بين معايير التدقيق الدولية و المحلية** مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي جامعة مستغانم سنة 2021 ص 30

– معيار التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير العام للتعبير عن رأيه حول الحسابات الفردية حيث يبين في جزئه أول أداء مهمته و يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية يجب أن ينتهي هذا التقرير العام بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على صحة القوائم المالية و يتم رفض المصادقة بمبرر عند الاقتضاء و يجب إبراز الأسباب التي جعلته يرفض المصادقة مع تقدير ذلك إن أمكن لإبراز تأثيرها حول الوضعية و النتيجة المالية.

يتضمن الخلاصات الناتجة "المراجعات و المعلومات الخاصة " أما في الجزء الثاني من التقرير المعنون بها عن بعض المراجعات الخاصة و المخالفات و الشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية و المعلومات الواجب الإشارة إليها عن طريق القانون[1].

– معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة

يتم إعداد هذا التقرير وفقا لأحكام المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري و وفقا للمبادئ الأساسية و كيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية و لا يختلف عن هذا الأخير إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة للفحص و يجب أن يكون التقريران منفصلين لتسهيل نشر المعلومات .

– معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة موجها للإعلام أعضاء الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل طبقا لأحكام المادة 672 من القانون التجاري و يتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخبار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها أثناء أداء مهامه .

[1]علي بن يحيى، **دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر**، مذكرة دكتوراه تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير جامعة غرداية سنة 2020

و إذا لم يتم إخبار محافظ الحسابات بأي اتفاقية فإنه يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية

– معيار التقرير حول المبلغ الاجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات

يتم إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى أجرا و يتم تسليمه لمحافظ الحسابات من طرف الجهاز المسير للمؤسسة

– معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

يقوم محافظ الحسابات بفحص جميع الامتيازات الخاصة و المعتبرة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة و هذا في إطار تنفيذ مهمته و يقوم بالمصادقة على مبلغها الاجمالي استنادا إلى المعلومات المقدمة من طرف الجهاز المسير للمؤسسة ويقوم بالمصادقة كذلك على الامتيازات الخاصة (النقدية و العينية) المقدمة لمستخدمي المؤسسة المنصوص عليها و غير المنصوص عليها في عقد العمل وهي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة .

– معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة.

طبقا لأحكام المادة 678 الفقرة 6 من القانون التجاري يصادق محافظ الحسابات على تطور النتيجة في شكل جدول على مدى السنوات الخمس الأخيرة يعرض فيه النتيجة قبل الضريبة و بعدها الضريبة على الارباح عدد حصص أو أسهم الشركة المكونة لرأس المال النتيجة حسب حصة أو سهم الشركة مساهمات العمال في النتيجة.

– معيار التقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية.

يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من قبل المؤسسة و هل لها تأثير معتبر في معالجة المعلومة المالية و المحاسبية عند قيام المؤسسة بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص بصدق المعلومات المقدمة في تقرير المؤسسة.

– معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال.[1]

يحلل محافظ الحسابات بعض الأحداث و الوقائع المأخوذة بعين الاعتبار والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول امكانية استمرارية الاستغلال يمكن أن تكون :

*مؤشرات ذات طبيعة مالية

*مؤشرات ذات طبيعة عملية (مثل مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم)

*مؤشرات أخرى (مثل الاجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة و التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن مواجهتها).

عند تحديد الأحداث من طرف محافظ الحسابات و التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال فإنه يقوم بدراسة خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بغية متابعة الاستغلال و جمع العناصر الاساسية الكافية و الملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال كما يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها مستقبلا .

و يتخذ اجراء الانذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري عندما تؤكد الأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات و بناء على حكمه الخاص شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال .

– معيار التقرير حول حيازة أسهم الضمان.

يقوم محافظ الحسابات بفحص احترام الأحكام القانونية و احكام القانون الأساسي المتعلقة باسهم وذلك وفقا لأحكام المادة 619 %الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة على الأقل 20 من القانون التجاري و يشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في شكل تقرير في أقرب جمعية عامة و مجلس تداولي مؤهل وفقا

[1] علي بن يحيى **دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر** مذكرة دكتوراه تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير جامعة غرداية سنة 2020ص 66

لأحكام المادة 660 من القانون التجاري.

– معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال.

وفقا لهذا المعيار فأنه يتعين على محافظ الحسابات التأكد من أن المعلومات المقدمة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل على مايلي:

* مبلغ و أسباب رفع رأس المال المقترح

* أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب.

*كيفيات تحديد سعر الإصدار.

للإشارة فإنه توجد مواد من القانون التجاري تطرقت في أحكامها إلى عملية رفع رأس المال (المواد 697 698 699 700)

– معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال.[1]

وفقا للمعيار يتعين على محافظ الحسابات دراسة أسباب تخفيض رأس المال و شروطه و يتأكد على الخصوص من:

* أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني

* احترام المساواة بين المساهمين أ و المشاركين

* احترام الأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بتخفيض رأس المال لاسيما المواد712 و 713 من القانون التجاري.

– معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.

[1]علي بن يحيى **دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر** مذكرة دكتوراه تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير جامعة غرداية سنة 2020ص 67

يتحقق محافظ الحسابات من توفر المعلومات الضرورية المتعلقة بعملية بإصدار قيم منقولة أخرى

و أن أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب قد تم ادراجها في تقرير الهيئة المختصة و يقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية للمساهمين.

يعد محافظ الحسابات تقرير أولي يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر الإصدار و يعبر عند الاقتضاء عن استحالة ابداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا .

– معيار التقرير المتعلق بتوزيع تسبيقات على أرباح الأسهم.

يقوم محافظ الحسابات بالتحقيق من وجود احتياطات و نتائج صافية قابلة للتوزيع و تكفي للسماح بتوزيعها و يقوم بتحرير تقرير يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على ارباح الأسهم كما يقوم بإعداد تقرير مرفق بالقوائم المالية المعنية بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على الأرباح .

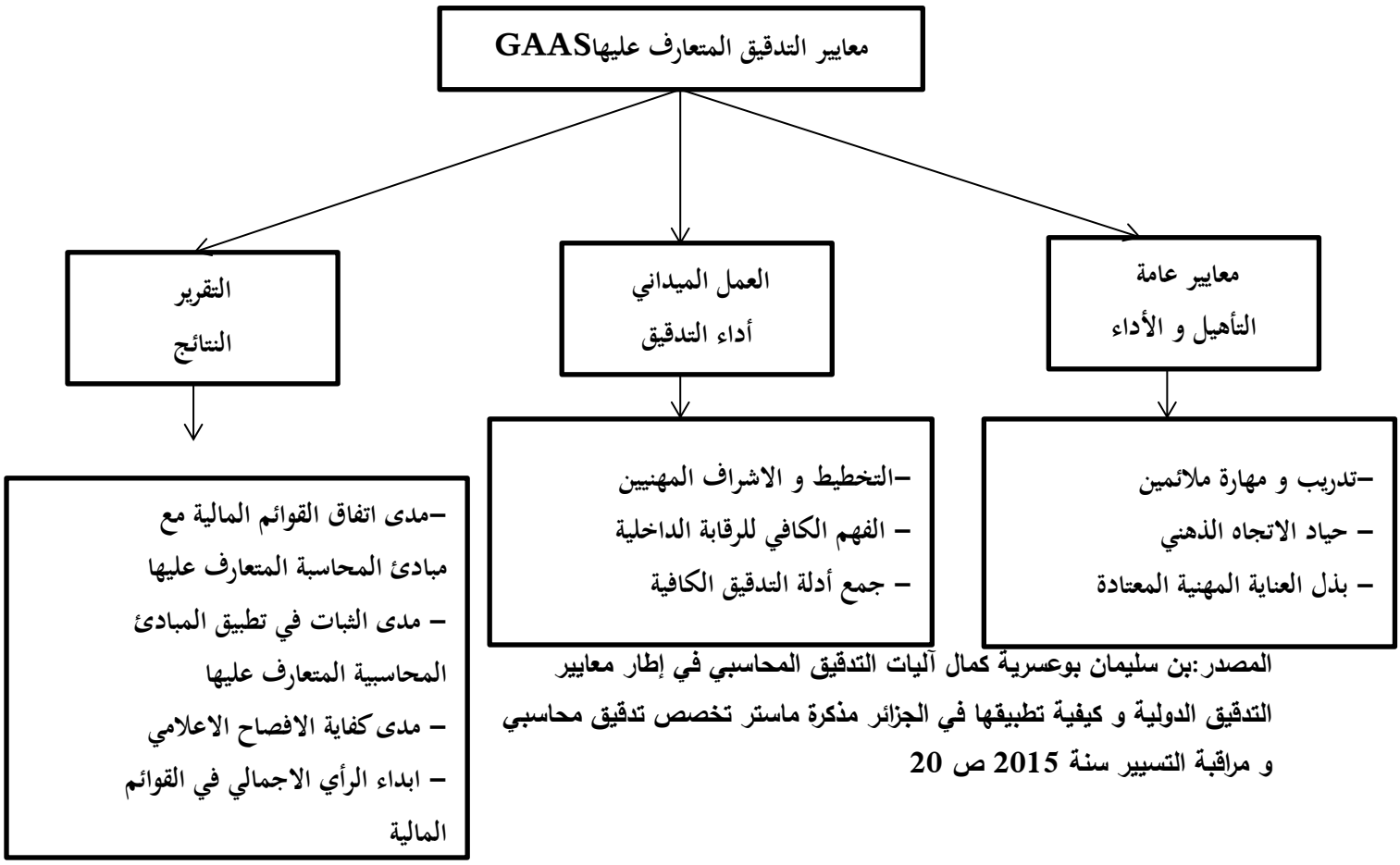
– معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.

يتعلق هذا المعيار بعملية تحويل الشركة ذات الاسهم إلى شركة من شكل آخر حيث إذا تمت هذه العملية خلال السنة المالية يجب أن يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص تكون موضوع تقرير محافظ الحسابات .

–معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة.

يتعلق هذا المعيار بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع و المساهمات و الشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08 – 156 المؤرخ في 26 ماي 2008 و كذلك حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 07 – 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتعلق بالنظام المحاسبي المالي . ويتعلق التقرير الخاص بوضعية المساهمات أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة خلال السنة المالية .

و يوجد عشر معايير تدقيق متعارف عليها GAAS تنقسم إلى ثلاث مجموعة نوضحها في الشكل التالي:



المصدر:بن سليمان بوعسرية كمال آليات التدقيق المحاسبي في إطار معايير التدقيق الدولية و كيفية تطبيقها في الجزائر مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير سنة 2015 ص 20

الشكل (1): معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS

ثانيا : المعايير الجزائرية للتدقيق

يتجلى توجه الجزائر إلى تطبيق معايير التدقيق من خلال إصدار مجموعة معايير جزائرية للتدقيق عددها 16 معيارا- لحد الآن –في شكل دفعات بداية من فيفري سنة 2016 ثم أكتوبر 2016 ثم الدفعة الثالثة في مارس 2017 و آخر إصدار كان في 24 سبتمبر 2018 و هذه المعايير مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق بنفس الترميز و نفس المضمون و توجد معايير أخرى في طور الإصدار و في ما يلي عرض للمعايير الصادرة لحد الآن.

1- المعيار الجزائري للتدقيق NAA 210.[1]

أ-المجال التطبيقي:

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الادارة و عند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق

- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية و الجزئية و كذلك المهام الملحقة مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة .

- تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات و الشروط الخاصة بالمهمة

- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة

ب – الهدف:

- هدف المدقق هو قبول و متابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى عليها التدقيق قد تم الاتفاق عليها :التدقيق قد تم الاتفاق عليها

[1]الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 اتفاق حول أحكام المهمة

* ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة

* بعد التأكد من وجود تفاهم بين المدقق و الادارة و عند اقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة على أحكام مهم التدقيق.

– على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام و الشروط المعروضة في رسالة مهمة.

– يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

ج – المضمون:

– الشروط المسبقة للتدقيق

– محتوى رسالة المهمة مع تقديم شكل نموذجي للرسالة التي بها أحكام مهمة التدقيق

– الأحكام الأساسية لرسالة المهمة

– التدقيقات المتكررة

– تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية

تتعلق بحلات خاصة في تعيين المدقق الخارجي في المؤسسة : خصوصيات أخرى

2–المعيار الجزائري للتدقيق505 التأكيدات الخارجية[1]

أ– المجال التطبيقي:

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية للحصول على أدلة مثبتة.

ب– الهدف:

هدف المدقق الذي يلجأ إلى اجراءات التأكيد الخارجي هو التصور و وضع حيز التنفيذ هذه الاجراءات

[1] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 التأكيدات الخارجية

للحصول على أدلة مثبتة ذات مصداقية.

ج – المضمون:

- الأداءات المطلوبة
- اجراءات التأكيد الخارجية
- رفض الادارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد
- نتائج اجراءات التأكيد الداخلي
- مصداقية الردود على طلبات التأكيد
- عدم تلقي الردود
- حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل الضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية و ملائمة
- الفوارق
- التأكيدات الضمنية
- تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها

3 – المعيار الجزائري للتدقيق 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة[1]

أ– المجال التطبيقي:

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية .

ب – الهدف:

[1] – الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 أحداث تقع بعد اقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة

يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى:

– الحصول على العناصر المثبتة الكافية و الملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الاقفال) و تاريخ تقريره و التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.

– المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره و التي كانت ستؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها .

ج – المضمون:

– الاجراءات المطلوبة

– أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق

– حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية

– حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية

4 – المعيار الجزائري للتدقيق 580 التصريحات الكتابية[1]

أ– المجال التطبيقي:

– يعالج هذا المعيار إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.

– الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرة و المتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار .

[1]الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 التصريحات الكتابية

ب – الهدف :

– الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية و شمولية المعلومات المقدمة للمدقق .

– تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو التأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى.

– الرد بشكل مناسب على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات الكتابية المطلوبة من طرف المدقق.

ج– المضمون:

– الواجبات المطلوبة

– المسيرون الذين تطلب منهم التصريحات الكتابية

– التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة

– التصريحات الكتابية الأخرى

– تاريخ ومدة التصريحات الكتابية

– شكل التصريحات الكتابية

– التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المطلوبة و غير المتحصل عليها

– التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية

– تصريحات كتابية مطلوبة و غير متحصل عليها

5– المعيار الجزائري للتدقيق 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية [1]

[1] – الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المعيار الجزائري للتدقيق

أ- المجال التطبيقي:

- يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.

- يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة.

- تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية .

ب- الهدف:

يستوجب تخطيط التدقيق إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة و عرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم تدقيق الكشوف المالية حيث يساعد المدقق في هذا النحو على:

- الاهتمام المناسب بمجالات المهمة لذات التدقيق

- التعرف على المشاكل المحتملة و حلها في الوقت المناسب

- التنظيم و التسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة و ذات كفاءة.

كما أن التخطيط الملائم يساعد في :

- اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ذوي المستوى المناسب من القدرات و الكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة مع التوجيه الصحيح للمهام

- التسيير و الاشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة و مراجعة أعمالهم

- تنسيق الأعمال المنجزة من طرف مدققي العناصر المشكلة للمجمع و الخبراء إن أمكن ذلك

- طبيعة و امتداد التخطيط يتغيران حسب درجة و حجم تعقيد الكيان

تجدر الإشارة إلى أن التخطيط هو عملية مستمرة و متكرر غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة (أو مرتبطة بـ) نهاية التدقيق السابق و يتواصل طول المهمة إلى نهاية التدقيق الجاري.

رقم 300 تخطيط الكشوف المالية

ج – المضمون:

- تخطيط مهمة التدقيق
- الهدف الذي يرمي إليه المدقق و تنظيم المهمة
- استراتيجية التدقيق
- برنامج العمل
- التعديلات المدرجة في استراتيجية التدقيق و برنامج العمل
- الواجبات المطلوبة
- إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة
- الأعمال الأولية لتخطيط المهمة
- تخطيط مهمة التدقيق
- التوثيق
- مسائل إضافية تؤخذ بعين الاعتبار في مهمة التدقيق الأولية .

6 – المعيار الجزائري للتدقيق 500 العناصر المقنعة[1]

أ– المجال التطبيقي:

– يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بالتصور و وضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة مناسبة و كافية تؤدي إلى نتائج

[1] – الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 العناصر المقنعة

معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه

- يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق

- تعالج معايير جزائرية أخرى للتدقيق

- جوانب معينة للتدقيق (م .ج. ت 315 م .ج . ت 501)

- عناصر مقنعة يتم جمعها لعلاقتها بمواضيع معينة (م . ج . ت 570)

- إجراءات خاصة لجمع العناصر المقنعة (م . ج . ت 520)

- تقدير مدى ملائمة و كفاية العناصر المقنعة (م . ج . ت 200 و م . ج . ت 330)

ب – الهدف:

-التصور و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق التي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية و المناسبة لاستخلاص النتائج المعقولة التي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه .

ج – المضمون:

- تعاريف

- مفهوم العناصر المقنعة

- الكفاية و الملائمة

- عناصر مقنعة ملائمة و كافية

- دلالة ومصداقية العناصر المقنعة

- الواجبات المطلوبة

- معلومات سيتم استخدامها كمصدر للعناصر المقنعة

- تأكيدات ستستعمل في جمع العناصر المقنعة

- تفتيش التسجيلات و الوثائق

- تفتيش الأصول العينية

- الملاحظة المادية

- طلبات المعلومات

- طلبات التأكيد الخارجية

- المراقبة الحسابية

- إعادة التنفيذ

- الإجراءات التحليلية.

7- المعيار الجزائري للتدقيق 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية [1]

أ – المجال التطبيقي:

– يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية

- تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية ، العناصر الموجودة في بداية الفترة و التي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة ، الاحتمالات و الالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.

:- مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها

* لم تكن موضوع تدقيق

* تم تدقيقها من طرف المدقق السابق

[1]- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية

تضاف إلى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300 و 710

ب – الهدف :

* قد تم عند إعادة الافتتاح نقل الأرصدة إقفال السنة السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية .

* الطرق المحاسبية الملائمة و التي انعكست على الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في اعداد الكشوف المالية للفترة الجارية.

* قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة و تم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

ج– المضمون:

- اجراءات التدقيق
- الأرصدة الافتتاحية
- استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية
- معلومة ذات دلالة واردة في تقرير التدقيق للمدقق السابق
- النتائج وتقرير المدقق
- تعديلات مقدمة على تقرير تدقيق المدقق السابق
- الجوانب المرتبطة بوحدات القطاع العمومي
- تعديل محدث على تقرير تدقيق المدقق السابق

8– المعيار الجزائري للتدقيق 700 تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية [1]

[1]– الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المعيار الجزائري للتدقيق

أ–المجال التطبيقي:

يعالج المعيار 700 ما يلي :

– التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية

– مضمون و شكل تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق و يكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل

– الرأي غير المعدل هو ما عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية في كل جوانبها المهمة قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق .

ب– الهدف

– تشكيل رأي حول الكشوف المالية القائمة على اساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة.

– التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي

ج –المضمون: تطرق هذا المعيار في مضمونه إلى العناصر التالية:

– الواجبات المطلوبة

– تأسيس الرأي حول الكشوف المالية

– شكل الرأي

– تقرير المدقق

رقم 700 تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية

– المعلومات الإضافية المعروضة

9– المعيار الجزائري للتدقيق 520 الاجراءات التحليلية[1]

يعالج هذا المعيار ما يلي:

أ– المجال التطبيقي:

– استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتباره مراقبة مادية في جوهرها

– إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات التي تتم في نهاية التدقيق

– تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان و محيطه لاعتبارها إجراءات لتقسيم المخاطر (و التي يعالجها المعيار 315) بتحديد العمليات أو الأحداث غير الاعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة و كيفية تطبيق رزنامة و امتداد اجراءات التدقيق التي تعتبر كرد على تلك المخاطر

– الاجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى و معلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات

– تتضمن الاجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة و ذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة و هذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات غير المتوقعة.

ب– الهدف :

– جمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة كمن خلال وضع الاجراءات التحليلية المادية عليه و تصور و أداء

[1] – الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 الاجراءات التحليلة

اجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان و كشوفه المالية .

ج– المضمون:

- الواجبات المطلوبة
- الإجراءات التحليلية المادية
- الاجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة
- تحليل نتائج الاجراءات التحليلية.

10– المعيار الجزائري للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال[1]

أ– المجال التطبيقي:

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

ب – الهدف:

- جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال

معتبر أو غير مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث "عدم يقين"– استخلاص النتائج حول وجود شك في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و ذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها و تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

[1]– الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 استمرارية الاستغلال

ج- المضمون:

- فرضية استمرارية الاستغلال

- مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله

- مسؤولية المدقق

- اجراءات تقييم المخاطر و اجراءات أخرى مرتبطة

- تقدير التقييم المنجز من قبل الادارة

- حالة الكيانات الصغيرة

- الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة في تقسيمها

- اجراءات تدقيق اضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف

- الاستنتاجات وتقرير التدقيق

معتبر"عدم يقين"- تطبيق ملاءمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود

- تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال

- رفض الإدارة القيام بالتقييم أو اتمامه

- التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة

- التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية

11- المعيار الجزائري للتدقيق 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين[1]

1- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين

أ– المجال التطبيقي:

– يعالج هذا المعيار شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي بأعمال التدقيق الداخلي إدا تبين له طبقا لأحكام المعيار م ج ت 315 أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته

– لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديون للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء اجراءات التدقيق .

ب – الهدف:

– تحديد الإمكانية و إلى أي مدى تستخدم الأعمال لخاصة للمدققين الداخليين .

– في حالة استخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق .

ج – المضمون:

– العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

– تحديد امكانية و امتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين

– استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة

– التوثيق

12–المعيار الجزائري للتدقيق 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق[1]

أ – المجال التطبيقي:

– يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

[1]– الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق

* يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو أو يتحصل على راي من شخص طبيعي أو من هيئة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق و التي تمت معالجتها في المعيار 220

* يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيئة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق تستغل من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خبير معين من طرف الإدارة) و التي تمت معالجتها في المعيار500

– الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذو خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق و التي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة و الكافية و الملائمة .

ب– الهدف:

– تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه

– تحديد ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات المدقق إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه

ج – المضمون:

– مسؤولية المدقق في رأي التدقيق

– تقديم ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير

– طبيعة رزنامة و امتداد اجراءات التدقيق

– الاتفاق المتوصل إليه مع الخبير المعين من طرف المدقق

– اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من قبل المدقق

– تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف المدقق

– الإشارة للخبير المعين من طرف المدقق في تقرير التدقيق

13- المعيار الجزائري للتدقيق 230 وثائق التدقيق[1]

أ – المجال التطبيقي:

يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية .

لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة التي تم ذكرها في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى تطبيق هذا المعيار.

من جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية و القانونية فرض واجبات توثيق إضافية

ب – الهدف:

أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التي :

- تشكل ملفا كافيا و ملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره .

- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق و أدائه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق و لمتطلبات النصوص القانونية . و التنظيمية المطبقة .

– تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة و التي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية.

– تسهيل القيام بمراجعات المراقبة النوعية و التفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار(م ج م ن 1) أو النصوص القانونية و التنظيمية.

ج– المضمون:

- طبيعة و فائدة توثيق التدقيق

- إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب

[1] – الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 وثائق التدقيق

- وثائق اجراءات التدقيق المنجزة و العناصر المقنعة المتحصل عليها

- شكل و محتوى و امتداد التوثيق

- عدم احترام الواجبات المطلوبة

- أحداث مهمة حدثت بعد تاريخ تقرير المدقق

- تشكيل ملف التدقيق النهائي

- حماية و حفظ و ملكية ملفات العمل

14- المعيار الجزائري للتدقيق 501 العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة[1]

أ – المجال التطبيقي:

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية و ملائمة وفقا للمعايير 330 و 500 و كذا المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية و هذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات و القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان و المعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ب – الهدف :

- وجود المخزونات و حالتها

- اكتمال احصاء النزاعات و القضايا التي تلزم الكيان

- تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق

: تطرق هذا المعيار في مضمونه إلى العناصر التالية :

ج – المضمون :

[1] – الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 العناصر المقنعة اعتبارات خاصة

- المخزونات

- القضايا و المنازعات

- التأكيدات الكتابية

- المعلومات القطاعية

15- المعيار الجزائري للتدقيق 530 السبر في التدقيق[1]

يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات

أ- المجال التطبيقي:

التدقيق .

- يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الاحصائي ز غير الاحصائي لتحديد و اختيار عينة ما ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر

- يتمم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد و إنجاز اجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة و التي يؤسس عليها رأيه .

- يضع المعيار الجزائري للتدقيق 500 في متناول المدقق كيفيات التطبيق على الوسائل و التي يعد السبر في التدقيق جزء منها و هذا قصد اختيار العناصر التي سيتم اختيارها يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة.

ب – الهدف :

منها الاستنتاجات حول المجتمع الاحصائي الذي اختار منه العينة

[1]- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 السبر في التدقيق

تطرق هذا المعيار في مضمونه إلى العناصر التالية :

ج – المضمون

– السبر

– اختيار الطريقة يقع ضمن حكم المهني

– مفهوم و حجم العينة و تحديد العناصر الواجب اختبارها

– وضع اجراءات التدقيق

– طبيعة و سبب الانحرافات و الاختلالات

– استقراء الاختلالات

– تقييم نتائج السبر

16– المعيار الجزائري للتدقيق 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها [1]

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات :

أ– المجال التطبيقي:

المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية و تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية و تقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

يهدف المدقق في هذا المعيار إلى جمع العناصر المقنعة و الكافية للتحقق من أن :

[1]– الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها

ب – الهدف :

– التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة

– المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة.

و هذا في المرجع المحاسبي المطبق

: تطرق هذا المعيار في مضمونه إلى العناصر التالية

ج– المضمون:

– طبيعة التقديرات المحاسبية

– إجراءات تقييم المخاطر و الاجراءات ذات الصلة

– تحديد و تقييم المخاطر التي قيمت للاختلالات المعتبرة

– المراقبة المادية و التكميلية للرد على المخاطر الهامة

– حالة عدم اليقين المرتبطة بالتقييم

– معايير التسجيل و التقييم

– تقدير عقلانية التقديرات المحاسبية و البحث عن الاختلالات

– المعلومات الواردة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

– مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة

– التصريحات الكتابية

– الوثائق

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

سنتطرق لبعض الدراسات التي تتشابه مع دراستنا أو التي قد شملت جانب من جوانبها .

المطلب الأول : الدراسات المحلية

الدراسة الأولى :

حجة الله شاوش: "دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"

وتأتي أهمية هذه الدراسة في كونها تعالج موضوعا يعتبر من أهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا، والتي تعتبر موضوع الساعة حيث تعالج إشكالية و مصداقية المعلومات المحاسبية، حيث خلصت الدراسة إلى أن:

_ محافظ الحسابات له الدور الفعال في تعزيز موثوقية القوائم المالية وذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات او عدم المصادقة عليها

_ يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية من خلال تصرفه بنزاهة وبدون تحيز عند أداء الخدمات المهنية

_ يمتلك محافظ الحسابات في الجزائر المؤهل والتخصص العلمي المطلوب إضافة إلى الخبرة المهنية التي تمكنهم من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.

الدراسة الثانية :

مخباط أمينة: "مهمة محافظ الحسابات في الشركات التجارية"

وتأتي أهمية هذه الدراسة في محاولة تسليط الضوء على النواحي الفنية والعلمية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر حيث تعتبر من المهن العريقة لأنها تكمن في إظهار وضعية المؤسسات التجارية. خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

_ بعد اتباع القوانين المنصوص عليها تؤدي إلى ضبط عملية المراجعة والشخص القائم بها من أجل الوصول إلى الحقائق الصحيحة .

_عملية مراجعة حسابات مؤسسة ما تشمل على دراسة الأعمال والنظام المتبع وطريقة الرقابة والاشراف عليه

وفحص السجلات والقيود المحاسبية

– إن المصادقة على شرعية القوائم المالية من قبل محافظ الحسابات يزيد من ثقة المستخدمين والمستثمرين

الدراسة الثالثة:

خلايفة ريحانة : "دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية"

من خلال هذه الدراسة تم التطرق إلى مفهوم المراجعة وأهدافها والإطار العام والقانوني لمحافظ الحسابات، كما تطرقت إلى طرق إعداد تقرير محافظ الحسابات، حيث حاولت إظهار المهام الموكلة لمحافظ الحسابات، بيان دور محافظ الحسابات في زيادة الثقة لدى القوائم المالية بما سيخدم أطراف من ذوي المصلحة.

اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي في الشق النظري المتعلق بالإطار القانوني والتنظيمي لمحافظ الحسابات في كل الجوانب المتعلقة به، وبهدف تثمين دراستها قامت بإجراء إسقاط على واقع مكاتب محافظي الحسابات وذلك خلال دراسة ميدانية بمكاتب محافظي الحسابات المتواجدة في الولاية وخارجها وذلك من خلال الدراسة وتحليل الاستبيان ومن اهم النتائج التي توصلت إليها:

_ تعتبر يقظة وكفاءة محافظي الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحتها.

_ إن مهمة محافظ الحسابات ليست سهلة خاصة في ظل كبر الشركات وتنوع أساليب الانتاج والتسويق لذا فانه يجب على مكاتب محافظي الحسابات أن تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم مراجعة حساباتها من بيانات ومعلومات منعا لأي تلاعب أو غش.

المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية.

الدراسة الأولى :

Experience and Organization of Auditor's " بعنوان (Davis, 2007)

Knowledge"

حيث تناولت هذه الدراسة الخبرة وأثرها في تنظيم معرفة محافظي الحسابات، عن طريق عاملين هما: العمليات وهدف المراجعة، وقد اختبرت هذه الدراسة تطور ترتيب المعرفة كنتيجة للخبرة، عن طريق تجربة شارك إن محافظي الحسابات بمستويات خبرة متفاوتة توازي أو تشابه مستويات الموظفين في الشركات المحاسبية الكبرى وقد أعطى كل مراجع 20بطاقة منها تحتوي على أحد الأخطاء المحاسبية التي تم تلخيصها من دراسات سابقة وطلب منهم تصنيف الأخطاء بطريقة تكون ذات دلالة ومعنى بالنسبة لهم، مع إعطاء عنوان يصف كل مجموعة من المجموعات، وتتضمن هذه الأخطاء العشرون أربع دورات محاسبية مختلفة، وخمسة أهداف مراجعة مختلفة وأبرز نتائجها هي أنه عند استخدام الإجراءات التحليلية المبدئية فإن تنظيم معرفة محافظي الحسابات في مستويات مختلفة الخبرة، عن الأخطاء في القوائم المالية، سيكون مختلف.

عند استخدام الإجراءات التحليلية المبدئية فإن محافظي الحسابات بمستويات خبرة مختلفة سينظمون معرفتهم عن الأخطاء في القوائم المالية بشكل مختلف.

الدراسة الثانية :

بعنوان : **Certification des informations comptables et financières**

(Foreign . et responsabilité comptable Zekos, Georgios 2009)

سعت هذه الدراسة إلى معرفة المنظور التنظيمي لمهنة محافظ الحسابات، كما هدفت إلى التعرف على مراجع الحسابات وأهميتها وأهدافها، التعرف على المسلك الذي يقوم محافظ الحسابات اتباعه في المؤسسة، حتى يتمكن

من إبداء رأيه، التعرف على مسؤولية محافظ الحسابات وتطرقت فيه إلى المقومات الأساسية لمهمة محافظ الحسابات والاجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات.و توصلت الدراسة إلى أنه ظهرت أنواع جديدة لمراجعة الحسابات وهذا نتيجة توسع الميدان المهني كما أن للمحافظ عدة أدوات وتقنيات يمكن أن يتبعها في التخطيط إلى عملية التدقيق حتى يتم التوصل إلى إبداء رأيه الفني ويكون صحيح.

الدراسة الثالثة :

بعنوان : Hatfield, Jackson and Vandervelde, 2007 The effscts of " auditor rotation and client pressure on proposed audit adjustment."

حيث قيمت هذه الدراسة الزامية دوران محافظ الحسابات و التي أكدت نتائجها إلى أن تحسين نوعية وجودة أرباح سوف لن تكون محتملة لمراجع الحسابات مستقبلا وفرض إلزامية دوران محافظ الحسابات قد تكون لها أثر سلبي على نوعية الأرباح، كذلك أكدت الدراسة أنه إذا كان يعتقد أن نوعية المراجعة والقرارات الإدارية المفيدة يجب أن تبلغ عن الأداء المالي والنتائج تشير إلى أن هذا التناوب الإلزامي قد يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة وتوصلت الدراسة كذلك إلى أن ضغط العميل يقلل من تعديل المراجعة المقترحة وأن لدوران محافظ الحسابات أثر ليس له مغزى على ضغط العميل في تعديل المراجعة المقترحة .

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

1- تشابهت جل الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية في كونها تناولت دور محافظ الحسابات .

2- لم تتطرق الدارسات السابقة للمعايير التدقيق الدولية بشكل كامل وعلاقتها بدور محافظ الحسابات ،

3- الدراسة الحالية أضافت عامل الالتزام بمعايير التدقيق الدولية بأكملها حيث كان للمعايير الدولية الأثر الواضح

4- تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في كونها خصت الدراسة بمحافظ الحسابات في الوطن الجزائر .

الفصل الثاني
دراسة حالة مكتب محافظ حسابات

تمهيد الفصل:

من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بالبحث، عند عرض النتائج الموصل إليها من خلال البحث مع الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في إشكالية الدراسة، حيث قمنا بإجراء دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات بالقرارة، و ذلك للتعرف على مختلف المعايير الدولية التي يتبعها محافظ الحسابات بمكتبه بالقرارة كعينة لدراستنا ، لتقييم مدى التزامه بإتباع تلك المعايير .

من أجل ذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث و هي كالأتي :

المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات

المبحث الثاني: إطار مهام محافظ الحسابات

المبحث الثالث: المعايير الدولية المتبعة من طرف محافظ الحسابات

المطلب الأول: التعريف بالمكتب.

أ– تعريف:

" **عمر بوقرطاس**" محاسب ومحافظ حسابات تأس مكتبه الذي يقع في ولاية غرداية – مدينة القرارة – غرداية من مواليد سنة 1963 ومعتمد وفقا للاعتماد 3900الصادر من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الجزائر، قام بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة غرداية)، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال الرقم الجبائي 19552550104102 53، كما أن المكتب يسدد الاشتراك السنوي لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الكائن مقرها بحي الجرع، باب الزوار، الجزائر العاصمة[1].

يتميز المكتب بالجدية والانضباط والالتزام في الخدمات التي قدمها ويقدمها لزبائنه وهي ذات جودة عالية خاصة التنظيم .

حسب المادة 22 من القانون 10-01 محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[2].

[1]- من خلال المقابلة

[2]- من وثائق المكتب

ب– مهام محافظ الحسابات[1]:

القانون بين مهام و وظائف محافظي الحسابات لا سيما في المواد 23، 24، 25 منه، وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية:

•يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات.

•يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

•يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير.

•يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

•يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

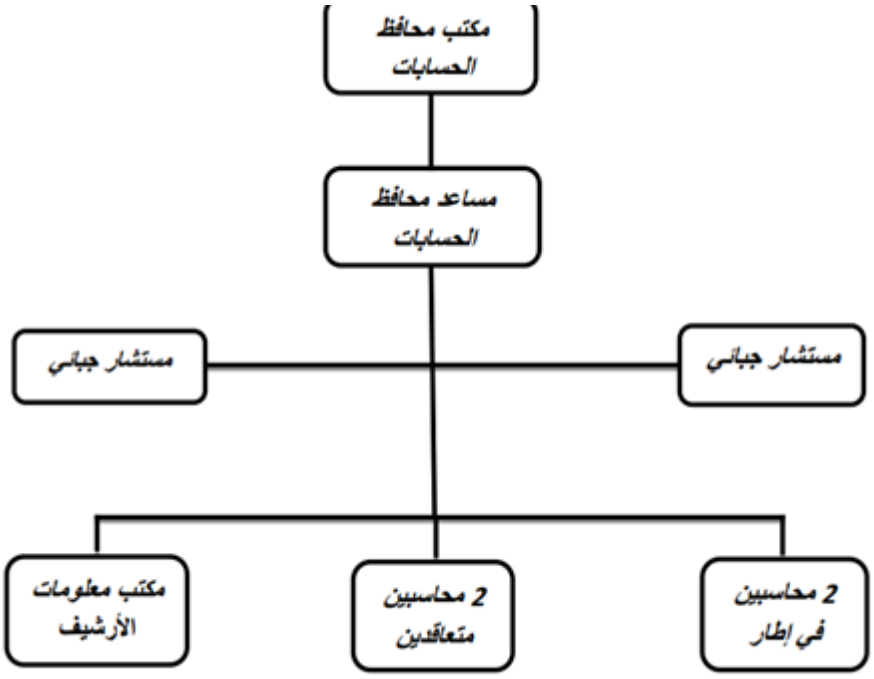
•بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة و انتظام الحسابات المدمجة و المدعمة و صورتها الصحيحة، و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات .

وفيما يلي نبين تقديم الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.

---

[1]–عبد العالي محمودي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والاداري** .الملتقى الوطني حول حوكمة البنوك كآلية للحد من الفساد المالي والاداري .كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر،2011،ص121.

الشكل رقم 2:الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر : من إعداد الطالبين

المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب.

إن المكتب ينشط في مجال الميدان المالي والمحاسبي بحيث يقوم بما يلي:

1– مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالمحامي والصيدلي، والأشخاص المعنويين كالمؤسسات، والتصريحات الجبائية الشهرية ، واعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.

2– تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، ولاية، وطنية.)

3– يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية، اجتماعية، أو مهرجانات ولائية.

4– يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال محاسبة وهذا بناءا على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة، بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا.

المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة.

يقوم محافظ الحسابات بتدقيق مؤسسة معينة وذلك بتوكيل ولقبول هذا التوكيل أو رفضه هناك اجتهادات يبذلها محافظ الحسابات وهذا ما سوف نتطرق له في هذا المبحث وذلك في حالة قبوله التوكيل والدخول إلى الوظيفة و في حالة رفضه للتوكيل وبعد ذلك إلى الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل ومن ثم إلى الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات.

المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات في إطار قبول التوكيل أو رفضه.

أولا: قبول التوكيل : [1]

❖يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية.

عند الاستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة، على محافظ الحسابات أن يمتنع من إبداء قبوله بسهولة وهذا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي:

[1] -JORADP. (1993, avril 25). Article 715 bis4. code du commerce algérien.p53.

❖تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.

❖التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لا سيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه.

❖التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشويه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين.

يجب على محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية:

❖يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية يطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة ا لم ارقبة والمؤسسات المنسوبة واذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية.

❖وفي حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا.

❖وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله.

❖يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وبتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة.

❖كما يجب عليه أيضا أن يتأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية لا سيما إزاء مسيري المؤسسة.

ثانيا: الدخول إلى الوظيفة

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل[1]:

❖يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة إما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل" و"إذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا."

❖في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية.

❖يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعينه في ظرف 18يوما التالية لقبوله التوكيل.

❖قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات.

هذه الرسالة تشير إلى: مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب.

❖عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية.

❖يجب على محافظ الحسابات المغادر أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين

[1] -Gey, B., & Rané, K. (1990). Evaluation du controle interne dans la maison d'audit. Eoucher،p 162.

الزملاء.

❖وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء احترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف لمفرده.

- **ثالثا: حالة رفض القبول:** [1]

إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيل أو يحاط علما بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه بإعلام المؤسسة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في ظرف 18يوما من تاريخ عمله بهذا الأمر، إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع الإجراء المنصوص في القانون التجاري، واذا سبق وان قامت المؤسسة بإجراءات الإشهار القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

المطلب الثاني: الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل.

إن مهمة محافظ الحسابات تفرض علية مسك مستندين أساسين إن لم نقل إجباريين في تنفيذ اجتهاداته، و هما : ملف دائم، و ملف سنوي بحيث مسك هذه المستندات يسمح لمحافظ الحسابات ب [2]:

- اتباع طريقة للمراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه.
- أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده.

---

[1] - سعدي يحي. مجموعة محاضرات طلبة دكتوراه ل.م.د مالية ومحاسبة تخصص بنوك .جامعة المسيلة–ص 32

[2] –السيد سرايا محمد. **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل** .الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث،2007،ص86.

- الاحتفاظ وتوفير إذا اقتضى الأمر بدليل عن الأعمال التي أجريت الاجتهادات والوسائل المستعملة للوصول إلى إبداء رأي حول مدى شرعية ومصداقية الحسابات السنوية.
- أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي.
- الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين.

أولا: الملف الدائم : [1]

1–الشكل والمضمون :طريقة الترتيب ومضمون الملف الدائم متوقفة على خصائص المؤسسة المراقبة والنظام الداخلي لمكتب محافظ الحسابات، إلا أنه يمكنه التمحور حول الفصول الآتية:

أ) العموميات الخاصة بالمؤسسة المراقبة :التي تشير إلى مؤسسة ووحداتها.

ب) المراقبة الداخلية :يمكن أن يحتوي هذا الفصل على كل سند يسمح بتقييم بصفة عامة صحة الرقابة الداخلية، والمخاطر العامة(وصف المهام، مجموع أسئلة تخص الرقابة الداخلية، البيانات ..)

ج) معلومات محاسبية ومالية :النظام المالي والمحاسبي المستعمل، إجراءات محاسبية، مخطط مصالح المحاسبة، حجم العمليات وفقا لطبيعتها، السياسة المالية، طرق واجراءات تقدير وعرض الحسابات، الحسابات السنوية لنشاطات الثلاث سنوات الأخيرة، حالة الخزينة والتمويل.

د) معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية :قوانين ومراجع أخرى ذات طابع قانوني، قرار تعيين محافظ الحسابات والأدلة على أن كل الواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه تم ملاحظتها، قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي هي في حوزة كل واحد منهم، الوثيقة الخاصة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، محاضر الجمعيات والمجالس، تقرير محافظي الحسابات السابقة، العقود الهامة والمراجع القانونية الأخرى.

[1]– الصحن محمد عبد الفتاح، و محمود ناجي درويش.**أصول المراجعة** .الاسكندرية: الدار الجامعي،2000،ص70.

هـ) الخصائص الاقتصادية والتجارية :قطاع النشاط، وصف الدورات الأساسية، وصف المؤسسة في الفرع وكذا على مستوى السوق، الزبائن والسياسة التجارية.

و) معلومات حول الإعلام الآلي :مخطط مصلحة الإعلام الآلي، التجهيزات والنظم المستعملة، برامج ومراجع منشورة.

2– يمكن للملف الدائم أن ينظم على شكل ملف فرعي يسهل ترتيب المراجع وفحصها، وهكذا يجب فتح ملف فرعي لكل فصل من الفصول المذكورة أعلاه.

3– يمكن إضافة لكل ملف فرعي ملخص المضمون مطبوعا مسبقا.

4– مسك الملف الدائم.

ثانيا: الملف السنوي : [1]

1– على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل وتجديده المحتمل، يتضمن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز استعمالها نشاط المراقبة.

2– يجب أن يحتوي هذا الملف على مجموعة الأعمال المنفذة، المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بإبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية.

3– يعد هذا الملف ضروري من أجل: تحكم أفضل في المهمة، تدوين الأعمال التي أجريت والاختبارات المعمول بها، التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج بدون إهمال، تبرير الرأي المبدي وتسهيل تحرير التقرير.

4– بالتالي، يعتبر ذلك دليل إثبات لكل الاجتهادات المطبقة والجدية التي اتصفت بها هذه المهمة أثناء أدائها.

[1]– الصحن محمد عبد الفتاح،**مرجع سبق ذكره**،ص73.

5– الشكل والمضمون :يدور الملف السنوي حول الفواصل الآتية[1]:

أ) تنظيم وتخطيط المهمة :برنامج عام، قائمة المتدخلين، ميزانية الوقت ومتابعة الأعمال، يومية المتدخلين، تاريخ ومدة الزيارات، مكان التدخل، تاريخ ايداع التقارير.

ب) تقييم المراقبة الداخلية :وصف الأنظمة والمخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالمراقبة الداخلية، تقييم الم ارقبة الداخلية، قوة وضعف الأنظمة وإجراءات الشركة المراقبة، أوارق العمل، استنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة والإجراءات المعمول بها وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات.

ج) مراقبة الحسابات السنوية :برنامج العمل المكيف مع خصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأعمال التي أجريت، مراجع أو نسخة من المراجع المتحصل عليها من طرف المؤسسة أو الآخرين مبررة الأرقام والحسابات المفحوصة، تلخيص الأعمال المنفذة والتعقيب عليها إضافة إلى النقائص التي تم اكتشافها، خلاصة عامة للشهادة

. **د) المراقبات الخاصة أو الشرعية** :فحص الاتفاقيات القانونية، الكشف عن المخالفات لدى وكيل الدولة،التدخلات، جمع مراجع الأعمال المتعلقة بالوجبات الخاصة المشار إليها أعلاه، فحص الأحداث اللاحقة عند إنهاء النشاط.

هـ) المراجع العامة :المراسلات المتبادلة مع المؤسسة، معلومات حول اجتماعات مجلس الإدارة وجمعية المساهمين وبالأخص القرارات التي تؤثر على حسابات النشاط، التأكيدات المتحصل عليها من الغير، نسخ من المحاضر.

6– كما هو الحال بالنسبة للملف الدائم، يستحسن تحضير ملفات فرعية تسهل استعمال وفحص الملف السنوي.

[1]- الصحن محمد عبد الفتاح،**مرجع سبق ذكره**،ص74.

ثالثا: الاحتفاظ بملفات العمل : [1]

1– إن الطابع السري للمعلومات التي تتضمنها هذه الملفات تجبر محافظ الحسابات على المحافظة على هذا الطابع خارج المكتب وهذا طبقا لأحكام المادة 391 من قانون العقوبات.

2– إن الملفات السنوية والملف الدائم بالإضافة إلى المراجع المتعلقة بالمؤسسة المراقبة، يجب الاحتفاظ بها مدة 19سنوات حتى بعد انتهاء مدة الوكالة" المادة 11من القانون التجاري" .

رابعا: حالة تعدد محافظي الحسابات

1– في حالة تعدد محافظي الحسابات كل واحد من المحافظين مجبر على مسك ملفات العمل المشار إليها أعلاه.

2– وفي حالة تقسيم العمل بين مساعدي المحافظين يجب أن يتضمن ملف كل واحد منهم على نسخ مستندات عمل زميله.

3– تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة لتنفيذ المهمة على أحسن وجه.

المطلب الثالث : الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات.

تتمحور مهام محافظي الحسابات حول ثلاث وجبات شرعية[2]:

❖مراقبة انتظام ومصداقية الحسابات السنوية.

❖التأكد من احترام الإجراءات الشرعية والقانونية التي تسير حياة المؤسسة المراقبة

المهام الخاصة بالتعريف برأيها وملاحظته لأجهزة المؤسسة المراقبة وفي بعض الأحيان للسلطات المعينة.

❖لبلوغ الأهداف المسطرة على محافظ الحسابات أن يتعرف ويقدر في أجل محدود جدا لكتلة المعلومات التي هي جد مهمة ومختلفة.

---

[1]- الصحن محمد عبد الفتاح،**مرجع سبق ذكره**،ص74.

[2]-**نفس المرجع**،ص75

❖حجم وتعقد لكتلة 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 رأيه.

هذه الطريقة تتركز على الإجراءات الآتية:

أ (إجراءات الدخول إلى المهنة.

ب (التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة.

ج (فحص وتقييم المراقبة الداخلية.

د (مراقبة الحسابات.

أولا: التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة

قبل بداية مراقبة الحسابات على محافظ الحسابات معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية المحاسبية للمؤسسة المراقبة و الهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة المراقبة بـ[1]:

❖تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة 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، المراجع، الهيكلة العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة .

[1] - Barbier, E. (1996). Audit interne organisation .p96.

ثانيا: 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 وادارية) فيما يخص شرعية الحسابات من واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية: احترام الأشكال الشرعية والقانونية، مستوى نوعية المراقبة الداخلية[1].

1-احترام الأشكال الشرعية والقانونية:

❖على محافظ الحسابات أن يتحقق من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية منها: [2]اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجور، اليومية، سجل تداول المجالس العامة، سجل تداولات مجلس الإدارة أو الحراسة، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به، يتحقق من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو الحراسة حسب الحالات .

❖يتحقق من احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي والمخططات المهنية.

❖يتحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري لا سيما: دوام الطرق، استقلالية النشاطات، استمرارية الاستغلال، التكلفة التاريخية، عدم التعويض.

---

[1]-تواتي بلال، **دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة الماستر كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، سطيف: جامعة فرحات عباس،2012/2011،ص 39.

2-**نفس المرجع**، ص41.

2–الفحص وتقدير المراقبة الداخلية[1]:

❖يقدر محافظ الحسابات إمكانية الأنظمة واجراءات المؤسسة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصداقية.

❖الحتميات التي تخضع لها المراقبة الداخلية.

❖إن تقدير المراقبة الداخلية يجب أن يسمح لمحافظ الحسابات: تعريف المراقبات الداخلية التي يرتكز عليها، الكشف عن نسبة الغلطات في معالجة المعطيات من أجل تقليص برنامج مراقبة الحسابات المناسبة.

❖إن دراسة وتقييم المراقبة الداخلية يرتكز على المكونات الأساسية الآتية: نظام التنظيم، نظام التوثيق والإعلام، نظام الأدلة، الوسائل المادية للحماية، الموظفين، نظام المراقبة.

ثالثا: مراقبة الحسابات : [2]

❖إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية.

❖إن امتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

❖يجب على برنامج مراقبة الحسابات أن يكون مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى آلة المحاسب، والى الأنظمة والإجراءات المعمول بها.

❖يمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي: قائمة المراقبات للإنجاز يجب أن تكون هذه المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين بتنفيذها، امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم، الإشارة إلى انجاز المراقبة، مرجع في ورقة العمل أين تم اسناده إلى المراقبة، المشاكل المتعرض لها الاشارة إليها ضرورية أثناء المراقبة

[1]– تواتي بلال،**مرجع سبق ذكره**، ص 45.

[2]–**نفس المرجع**،نفس الصفحة .

للحصول على العناصر والأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي، بحوزة محاسبة الحسابات مختلف التقنيات والتي يجب عليه أن يتركها أو يوحدها حسب الحسابات أو الجزء المراقب تتمثل في: المفتشية المادية والملاحظة والتي تقوم بفحص الأصول والحسابات أو مراقبة طريقة تنفيذ الإجراء، فحص المستندات، المراقبات الجبرية العددية، التحليلات، تقييمات، تقارب وتقسيمات، الفحص التحليلي.

❖يجب أن تسمح مراقبة الحسابات من التأكد على أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها.

❖حتى يتمكن من إبداء رأيه، يجب على محافظ الحسابات التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصاته ومعرفته بالمؤسسة، وانها تبرز بطريقة صحيحة ق ار ارت المسيرين وتعطي صورة مخلصة لنشاطه وحالته المالية.

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

المبحث الثالث: المعايير الدولية المتبعة من طرف محافظ الحسابات

بغية متابعة دراستنا الميدانية و بعد حصولنا على تعريف المحافظ و مكتبه الذي تطرقنا له قمنا بإجراء مقابلة مع السيد عمر بوقرطاس محافظ الحسابات بالقرارة " غرداية" ، و قد كانت محاور أسئلة المقابلة كالتالي :

–أسئلة المقابلة :

01 –هل بإمكانكم عرض أو تقديم شرح موجز للمراحل المتّبعة من طرفكم في مهمة التدقيق ؟

02 –هل بإمكانكم أن تُخبرنا بالتزامات إدارة المؤسسة تجاه المدقّق أثناء تأدية مهمة المراجعة؟

03 –ماهي المرجعيات القانونية التي يعتمد عليها محافظ الحسابات ؟

04 –ما هي المعلومات المالية التي يتوجب على محافظ الحسابات مراقبتها أثناء أداء مهمة التدقيق ؟

05 –هل بإمكانكم عرض أو تقديم شرح موجز للمراحل المتّبعة من طرفكم في مهمة التدقيق القانوني؟

06 –هل توجد فروقات بين المعايير الدولية و المعايير الوطنية من حيث الإجراءات ؟ إذا كاف جوابكم بنعم، هل يمكنكم ذكرها؟"

07–حسب تقديركم، كيف تقيِّمون تكوين المهنيين في جانب التدقيق خاصة فيما يتعلّق بإلمامهم بالمعايير الجزائرية للتدقيقNAA والمعايير الدولية؟

08 –هل لديكم رأي أو فكرة تود إضافتها أو كلمة أخيرة كختام لهذه المقابلة؟

المطلب الأول : تحليل معلومات المقابلة

01– المراحل المتّبعة من طرف محافظ الحسابات في مهمة التدقيق :

***المراحل المتبعة في تدقيق الجمعيات و المؤسسات الخيرية:**

- التأكد من الوثائق الرسمية التأسيسية للجمعية :
- الاعتماد.
- القانون الأساسي.
- قائمة أعضاء المكتب.
- محضر الجمعية العامة لتعيين محافظ الحسابات.
- التأكد من توفر كل الوثائق المحاسبية اللازمة: التقرير المالي، الكشف البنكي، فواتير المصاريف، عقد البرنامج للإعانات المستلمة من طرف الدولة، الوثائق الثبوتية للاستلام التبرعات والاشتراكات، سجل الخزينة التأكد من صحة والشكل القانوني للوثائق الثبوتية.
- التأكد من تطابق حسابات الجمعية مع الوثائق الثبوتية كالفواتير، الكشف البنكي، سجل الخزينة.

- إعداد وثيقة قبول الوكالة والتقرير مراجعة الحسابات والمصادقة عليها .

02–إلتزامات إدارة المؤسسة تجاه المدقّق أثناء تأدية مهمة المراجعة :

إلتزامات الجمعية إتجاه المدقق:

1– يجب إيداع مداخيل الجمعية في حسابها البنكي مهما كانت طبيعتها سواء اشتراكات، تبرعات، إعانات، قرض...الخ.

2– في حالة استلام إعانة من الجماعات المحلية (البلدية، الولاية،...) يجب طلب منها عقد البرنامج.

3– يجب إثبات مصاريف ذات المبالغ الكبيرة بالفواتير خاصة منها مصاريف العتاد والنقل، وإذا تعذر ذلك فيجب إرفاق الفاتورة بتصريح شرفي مصادق لدى مصالح البلدية ، أما النفقات الزهيدة فيمكن إثباتها بالسندات (LES BONS)

4– أما عن تسديد هذه المصاريف، إذا كانت مبالغ كبيرة تكون عن طريق البنك (شيك، تحويل)، وأما المصاريف الزهيدة فيمكن تسديدها نقدا وذلك بإجراء سحوبات من البنك.

5– على مورد الجمعية (fournisseur) ذكر المعلومات الضرورية على الفاتورة مثل: تاريخ الفاتورة ورقمها، وطريق التسديد واسم الجمعية والخاتم والإمضاء.

6– يمنع أي شطب أو محو أو ترك فراغ على سجلات الخزينة (الصندوق والبنك).

7– آخر أجل لإيداع ملف الجمعية السنوي(وكالة محافظ حسابات، التقرير المالي، التقرير الأدبي....الخ) لدى مصالح البلدية وغيرها من الإدارات هو 03/31 من كل سنة، في حالة تجاوز هذا الأجل تعاقب الجمعية بغرامة تتراوح بين 2.000 دج و5.000 دج، كما تحرم كذلك من الاستفادة من الإعانات هذا من جهة، أما من

الجهة أخرى لا يقبل تجديد مكتب الجمعية عند انتهاء عهدته إلا إذا قامت بإعداد تقاريرها الموافقة لسنوات العهدة كاملة وهذا مما يصعب عليها تجديد مكتبها في فترة وجيزة.

8– من خلال التجربة أنه من الأسباب التي تؤدي إلى التأخر في إيداع ملف الجمعية لدى السلطات المعنية هي عدم تكفل أعضاء الجمعية بالمهام المنوطة بهم، فيشكل هذا ضغطا على رئيس الجمعية فلا يستطيع القيام لوحده بجميع مهام الجمعية.

9– لضمان سحب الملف قبل الآجال القانونية يجب إيداع ملف الجمعية عندنا بالمكتب قبل تاريخ 02/28 من كل سنة.

الخاتم والإمضاء رئيس الجمعية

03– المرجعيات القانونية التي يعتمد عليها محافظ الحسابات :

- قانون رقم 12-06 المؤرخ بـ: 2012/01/12 يتعلق بالجمعيات.
- مرسوم تنفيذي رقم 01-351 المؤرخ بـ: 2001/11/10 المتعلق بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة.
- تعليمة رقم 1344 المؤرخة في 2016/07/21 والمتعلقة بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة.

04–المعلومات المالية التي يتوجب على محافظ الحسابات مراقبتها أثناء أداء مهمة التدقيق:

و هي تشمل:

مراقبة الأرصدة .

المبالغ المالية الواردة في الفواتير.

الكشف البنكي.

سجل الخزينة.

التقرير المالي.

05– مراحل المتّبعة من طرف محافظ الحسابات في مهمة التدقيق القانوني:

1– مراجعة أنظمة التقارير الداخلية:

يجب أن تكون الحسابات وتفاصيل تمويل الشركة دقيقة لإجراء تدقيق شامل. إذا كانت هناك مشكلة في دورة إعداد التقارير ، فمن الأهمية بمكان التمسك بهذا في أسرع وقت ممكن. جميع الوثائق ، بما في ذلك الفواتير والإيصالات وكشف البنك. يجب معالجتها في أقرب وقت ممكن بعد إصدارها إذا لم يتم توفير أجزاء مهمة من البيانات في الوقت المناسب ، وهي عملية المحاسبة الداخلية نفسها.

2– فحص وتقييم إجراءات تخزين البيانات:

يجب أن تكون السجلات الإلكترونية لجميع المعاملات من السنة المالية الأخيرة في ملف ومتاحة بسهولة للحفاظ على الأمور بسيطة. من الأفضل أن يتم نسخ الإصدارات المطبوعة من هذه البيانات في شكل إلكتروني عن طريق المسح الضوئي أو الإدخال اليدوي

3– مراجعة النظم والعمليات المحاسبية:

هذه الخطوة تتطلب منهجية ثابتة ومنتظمة. انتقل من خلال كل جانب من جوانب نظام المحاسبة لضمان وجود جميع المعلومات اللازمة.

راقب عن كثب الأخطاء التي ارتكبت بسبب الخطأ البشري – من المحتمل أنك ستكتشف خطأً واحدًا على الأقل.

يجب أن يتضمن النظام المحاسبي برنامجًا مثاليًا للكشف عن الأخطاء التي تحدث في الإدخال البشري وتصحيحها.

4- قياس التهديدات الحالية للاحتيال والمخاطر .

5- قارن بين السجلات الداخلية والخارجية.

6- فحص الإقرار الضريبي والتقارير والسجلات.

7- تحقق من أن التقارير الضريبية المقدمة حصيلة مع السجلات الداخلية للعائدات والضرائب المدفوعة. إيلاء اهتمام أكبر للمناطق التي من المرجح أن تكون الأرقام مبالغ فيها بشكل مصطنع ، مثل النفقات أو الإيرادات السنوية.

06 –فروقات بين المعايير الدولية و المعايير الوطنية :

معيار المحاسبة الدولي يقف على معايير المحاسبة الدولية، في حين تشير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى المعايير الدولية للتقارير المالية. تم نشر معايير المحاسبة الدولية بين عامي 1973 و 2001، في حين تم نشر معايير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية اعتبارا من عام 2001 فصاعدا.

صدرت معايير المحاسبة الدولية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية، بينما صدرت المعايير الدولية للتقارير المالية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي نجحت في اللجنة الدائمة المشتركة بين الوكالات،كما أن مبادئ المعايير الدولية للتقارير المالية لها الأسبقية إذا كان هناك تناقض مع المعايير الدولية للمحاسبة، وهذا يؤدي إلى

إسقاط مبادئ المحاسبة الدولية.

07– المعايير الجزائرية للتدقيقNAA :

أ–المعايير العامة او الشخصية:

وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد كمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات. وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث عناصر وهي:

✓ إن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علميا وعمليا يمكنهم من أداء وظيفتهم كمدققين.

✓ يجب الاستقلال –الحياد– في أي عمل يوكل للمدقق للقيام به

يجب أن يبذل المدقق العناية المهني الملائمة بقواعد السلوك المهني عند إعداد التقرير.

سوف نتناول فيما يلي هذه المعايير بشيء من التفصيل.

المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق

تنبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف متعددة على رأي المدقق الخارجي عن القوائم المالية الختامية للمشروع، أي ضرورة توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف وينقسم هذا المعيار إلى:

أ– التأهيل العلمي أو الدراسي: أن يكون للمدقق درجة من التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبية والمراقبة.

ب– التأهيل العلمي والخبرة المهنية: تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة.

ت–الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني: أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أو لديه عشر سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

المعيار الثاني: استقلال المدقق

تنبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحددان بمدى استقلال وحياد المدقق من إبداء ذلك الرأي.

ولقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستقلال المدقق وقد حددت تلك الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين:

أ- الاستقلال بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق، لأن أحد أفراد أسرته في المنشأة التي يقوم بتدقيق عملياتها.

ب- الاستقلال الذاتي أو الذهني بمعنى استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر أو القوائم.

المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني

تبرز أهمية هذا المعيار في حالة المهام التي تحتاج الى مهارة خاصة ممارستها ويعتمد على خدماتها العديدة من الاطراف وكذلك كما هو الحال في مهنة المحاسبة والتدقيق أي إلزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليها التشريعات المختلفة التي المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المدقق وقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توفرها في المدقق الحكيم بينها:

-أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة والتي قد تلحق الضرر بالآخرين.

ب– معايير العمل الميداني:

تهتم هذه المعايير بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يهتم بها تنفيذ عملية التدقيق وتشمل ثلاثة معايير نوجزها فيما يلي:

المعيار الأول : التخطيط السليم لعملية التدقيق

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها، ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة، والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المدقق في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعمليات التدقيق على الاختبارات المطلوبة.

ومن الأفضل أن يتم تعيين المدقق في وقت مبكر قبل تاريخ إعداد الميزانية بالشكل الذي يمكن المدقق أن يكون أكثر كفاءة.

ومن بين أهداف التخطيط إعداد البرنامج، هذا الأخير الذي يتضمن إجراءات التدقيق التي تستعمل في تنفيذ العملية، وذلك لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الفحص، وكذا الخطوات التي يجب أن تعكس المعلومات التي حصل عليها المدقق في فترة التخطيط.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يمكن أن يحصل المدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق على معلومات إضافية، وبالتالي يضطر إلى القيام بتعديلات في بعض الإجراءات. كما أن برنامج عملية التدقيق وتخطيطها يهدف أيضا إلى تحديد مسؤولية القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق، وكذلك يعتبر أداة.

المعيار الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تتمثل أهمية هذا المعيار في أن على المدقق تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق للأرصدة المالية . ومن ثم فعلى المدقق السعي للحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

وذلك لتقييم نظام مراقبتها في مرحلة ثانية، وفحص الحسابات في مرحلة ثانية، وبالاعتماد على التقييم النهائي لهذا النظام يمكنه تخطيط أعماله، ونطاق التدخل وتحديد الاختبارات التي ينبغي إجراؤها، مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة المراقبة ومعالم تقريره النهائي .

المعيار الثالث: الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة

يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ضرورة حصول المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة، بحيث تساعده في إبداء الرأي في القوائم المالية للمنشأة، كما تدعم الثقة في عدالة هذه القوائم، ولذلك يجب التوصل إلى الأدلة والقرائن الجديرة بالثقة من خلال عدة وسائل كما في حالة حصول المدقق على أدلة من داخل المنشأة مثل: دفاتر الحسابات ومستندات القيد، وغيرها، أو أدلة من خارج المنشأة مثل: المصادقات والاستفسارات الخارجية وغيرها.

08 – رأي أو فكرة تود إضافتها أو كلمة أخيرة كختام لهذه المقابلة :

لكم كل الشكر على هذه الإلتفاتة الهامة لدراسة هذا النوع من الموضوع و أدعوا إلى تكثيف الدراسات الخاصة بموضوع التدقيق المحاسبي لما له من أهمية في تنظيم سير مختلف المؤسسات و آخرا أرجوا أن يوفقكم الله بالنجاح و السداد .

المطلب الثاني : تقييم نتائج الدراسة

من خلال تحليل نتائج الدراسة حول المعايير الوطنية و الإضافة التي قدمتها عن المعايير الدولية والمتمثلة فيما يلي:

-أضاف معيار التدقيق الجزائري رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق" على معيار التدقيق الدولي رقم 210 "شروط التكليف بالتدقيق" بعض النقاط المتعلقة بالاتفاق على اطار مهمة التدقيق التعاقدية.

-أضاف معيار التدقيق الجزائري رقم 505"التأكيدات الخارجية" على معيار التدقيق الدولي رقم 505"التأكيدات الخارجية" أنواع التأكيد الخارجي .

-أضاف معيار التدقيق الجزائري رقم 560" الاحداث اللاحقة" على معيار التدقيق الدولي رقم "560 الأحداث اللاحقة" مفاهيم متعلقة بالتواريخ .

-أضاف معيار التدقيق الجزائري رقم 510"مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية " على معيار التدقيق الدولي رقم 510"التكليف بالتدقيق لأول مرة -الأرصدة الافتتاحية" الواجبات المطلوبة المذكورة في المعيار 300.

-أما بالنسبة لمعيار التدقيق الجزائري رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية " فقد كانت هناك إضافات والمتمثلة في بعض القواعد للمسؤولية، إضافة الى ذلك هناك فقرة لم يتناولها و التي تتضمن التقارير المعدلة وهذا مقارنة مع معيار التدقيق الدولي رقم 700"تقرير المدقق حول البيانات المالية".

-فمن خلال النتائج المتوصل اليها نستنتج أن معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية لم تكن بينهما اختلافات لها أثر جوهري على المعايير، وانما هذه الاختلافات هي عبارة عن تعديلات بسيطة ليس لها أي أثر على تلك المعايير .

من خلال دراستنا توصلنا كذلك إلى ما يلي :

-إن لمحافظ الحسابات أهمية بالغة في إضفاء الموثوقية والمصداقية للمعلومات المالية في القوائم المالية، وذلك من خلال الإدلاء بحكم انتظام وصدق وصحة الحسابات السنوية، وإعطاء الصورة الوفية للحالة المالية للمؤسسة.

-يلعب محافظ الحسابات دورا بارزا في الرفع من جودة المعلومة المالية بغرض استخدامها في اتخاذ القرار .

-إن استقلالية محافظ الحسابات والتزامه بأخلاقيات المهنة يؤدي إلى الرفع من مصداقية وانتظام القوائم المالية.

يبرز دور محافظ الحسابات في توضيح استخدام الآليات الأساسية لإعطاء الضمان لمستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال الرأي المحايد الذي يصدر عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية.

-يعتمد محافظ الحسابات على المعايير الدولية الجزائرية في عمله التدقيقي .

-يمتلك محافظو الحسابات في الجزائر المؤهل والتخصص العلمي المطلوب إضافة إلى خبرة مهنية التي تمكنهم من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.

•يقوم محافظ الحسابات بمراجعة عناصر القوائم المالية، وفق المعايير الدولية المتعارف عليها .

•لا تنحصر مهمة محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات فقط وإنما يعتبر أيضا صمام أمان وجهاز واقي ضد أي تلاعب قانوني أو اختلاس، وطرع فعال في اكتشاف الأخطاء المحاسبية.

•تظهر أهمية فحص القوائم المالية و التدقيق المحاسبي باعتبارها الأداة الرئيسية لإظهار نتيجة الوضع المالي للمؤسسة، ولكونها تحظى باهتمام الأطراف المختلفة، ويعتبر رأي محافظ الحسابات حول المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية محل المراجعة مقياسا لمدى الصحة والمصداقية والثقة.

خلاصة الفصل:

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات بقرارة ، تعرفنا على طريقة عمله، كما توصلنا من خلال تحليل المعلومات المقدمة إلى تحديد المعايير الدولية المتبعة من طرفه و تقييم مدى إلتزامه بتلك المعايير، فوجدنا أن محافظ الحسابات "عمر بوقرطاس " يلتزم و بشكل كبير في عمله على المعايير الدولية و يعتمدها في كل تفاصيل تدقيقه للحسابات .

خاتمة

خاتمة:

من خلال التحليلات النظرية و العلمية و من خلال حليل النتائج الميدانية و استقراء جميع أراء فريق التدقيق تم التوصل إلى مجموع من النتائج أهمها:

أولا: اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: "محافظ الحسابات هو ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات المؤسسات والشركات بحيث يكون مؤهلا علميا ويتصف بالاستقلالية والحياد لإبداء رأيه الفني المحايد" هذه الفرضية صحيحة كون مهنة التدقيق مهنة حساسة وتتطلب من المدقق الحنكة و المؤهلات العلمية و العملية.

الفرضية الثانية: المتمثلة في "جاءت معايير التدقيق الدولية نتيجة للتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الاقتصادية العالمية "، هذه الفرضية صحيحة كونه وفي إطار محاولة التماشي مع المتغيرات التي صاحبت عولمة أنشطة الأعمال ظهرت ضرورة توحيد الممارسات الدولية للتدقيق الذي يتحقق بدوره عن طريق وضع معايير دولية تلقى القبول العام في التداول.

الفرضية الثالثة :والمتضمنة "تطبيق المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر"، من خلال الدراسة التطبيقية تأكدت لنا صحة الفرضية، فان معايير التدقيق الدولية ليست سوى إرشادات يمكن للدول التي بها قصور على مستوى معايير التدقيق الاهتداء إليها، والجزائر ونظرا لقصور مهنة التدقيق بها، بإمكانها تبني معايير التدقيق الدولية عن طريق وضع معايير محلية تكون المعايير الدولية منطلقا لها، مع مراعات الخصوصية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

ثانيا– النتائج العامة للدراسة:

- لا تنحصر مهمة محافظ حسابات في مراقبة الحسابات فقط وإنما يعتبر أيضا صمام أمان و جهاز واقي ضد أي تلاعب قانوني أو اختلاس و طرف فعال في اكتشاف الأخطاء المحاسبية، التي تساعد على استمرار الشركة و تحمي مصالح الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية.
- إن صدور معايير التقارير محافظ حسابات دلالة واضحة على جهود المشروع الجزائري و سعيه إلى أحداث التوافق بينها و بين معايير التدقيق الدولية.
- إن اتباع محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الدولية يعطي موثوقية أكثر للمعلومات المحاسبية والمالية التي صدق عليها، ويخدم أكثر استثمار الشركات الأجنبية في الجزائر.
- الدور الكبير الذي تلعبه المنظمات المهنية للمراجعة للارتقاء بمهنة المراجعة في العالم وتوحيد الممارسات المهنية للمراجعين الخارجين بين الدول.
- تبني المعايير الدولية للمراجعة وحده ليس كافي لتحسين واقع الممارسات المهنية للمراجعة الخارجية بالجزائر بل لابد من إصلاحات ترافق تبني هذه المعايير.

الإقتراحات:

من خلال دراستنا للجوانب المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر أمكن لنا الخروج بالاقتراحات التالية:

- ضرورة تنظيم الندوات والملتقيات لمناقشة المستجدات على الساحة المهنية وتقريب وجهات النظر للارتقاء بمهنة محافظ الحسابات.
- ضرورة اهتمام المراجع الخارجي بتطوير قدراته العلمية والمهنية بصورة مستمرة ليظل مواكبا لكل ما يستجد من متطلبات ومعايير وقواعد تحكم سلوكه المهني وتنمي قدراته على اداء مهامه بكفاءة عالية.

- إلزام محافظ الحسابات دورات تدريبية، تهيئتهم للانتقال الى تطبيق معايير التدقيق الدولية، وتفعيل مشاركتهم في الملتقيات التي خص المهنة التي تنظمها الجامعات، للخروج لنخبة محافظ الحسابات تتناسب ومتطلبات الدولية.
- زيادة الاهتمام بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر للاستفادة من مخرجاتها أكثر.

ثالثا:–آفاق الدراسة:

يمكن اقتراح اجراء الدراسات التالية والتي لم يتم تغطيتها في هذه الدراسة:

- تجربة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق بالمقارنة مع تجارب الدول المجاورة.
- محافظ الحسابات وفق معايير المحاسبة الدولية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

- تامر مزيد رفاعه أصول تدقيق الحسابات و تطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة دار المناهج للنشر و التوزيع عمان الأردن 2017.
- زاهرة عاطف سواد مراجعة الحسابات و التدقيق الطبعة الأولى دار الراية للنشر و التوزيع عمان الأردن 2009.

أطروحات و مذكرات:

- الصحن محمد عبد الفتاح، و محمود ناجي درويش.**أصول المراجعة** .الاسكندرية: الدار الجامعي،2000.
- بن سالم عبدالجليل عسري عكورة شهيرة معايير التدقيق الجزائرية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و المالية مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير جامعة مستغانم 2020.
- بغدادي بن عطية مريم ،دراسة مقارنة بين دراسة التدقيق الدولية ودراسة التدقيق المحلية، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير جامعة مستغانم 2020.
- بن سليمان بوعسرية كمال آليات التدقيق المحاسبي في إطار معايير التدقيق الدولية و كيفية تطبيقها في الجزائر مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير جامعة مستغانم 2014.
- تواتي بلال، **دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية،** مذكرة الماستر كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، سطيف: جامعة فرحات عباس،2012/2011.
- سعدي يحي. مجموعة محاضرات طلبة دكتوراه ل.م.د مالية ومحاسبة تخصص بنوك .جامعة المسيلة.
- علي بن يحي دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر اطروحة دكتوراه تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير جامعة غرداية 2020 .

- عبد العالي محمودي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والاداري** .الملتقى الوطني حول حوكمة البنوك كآلية للحد من الفساد المالي والاداري .كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر،2011.
- فاصلة سامية ،دراسة مقاربة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير –جامعة مستغانم 2021.

قوانين و تشريعات:

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 اتفاق حول أحكام المهمة.

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 التأكيدات.

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 أحداث تقع بعد اقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة.

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 التصريحات الكتابية.

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 تخطيط الكشوف المالية.

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 العناصر المقنعة.

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية .

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية .

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 23 المؤرخ في15 مارس2017 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 الاجراءات التحليلية.

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس2017 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 استمرارية الاستغلال.

المراجع الأجنبية:

- **Davis, Experince and Organization of Auditor's knowledge 2007.**
- **Zekos, Georgios Foreign ,certification des informations comptables et financières et responsabilité comptable 2009.**
- **Hatfield, Jackson and Vandervelde, The effscts of auditor rotation and client pressure on proposed audit adjustment 2007.**

المواقع الإلكترونية:

- http://e-biblio.univ-mosta.dz/bitstream/handle/123456789/15885/642.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- https://econmic2019.blogspot.com/2020/03/blog-post_89.html
- https://econmic2019.blogspot.com/2020/03/blog-post_83.html