وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم مالية ومحاسبة

مدى فعالية التدقيق المحاسبي في الحد من الغش والتلاعب المالى فى المؤسسات الاقتصادية العمومية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في مسار مالية ومحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

إعداد الطالب:

❖ رقبي عمار

❖ وهاب محمد

تحت إشراف:

* الأستاذ: الشرع يوسف

لجنة المناقشة:

	جامعة غرداية	رئيسا
	جامعة غرداية	مشرفا ومقرر
	جامعة غرداية	مناقشا

السنة الجامعية:

1444- 1445هـ/ 2023-2024م

كل إناء يضيق بما جُعل فيه، إلا وعاء العلم فإنه يتسع

-علي بن أبي طالب-

شكر وتقدير

قال رسول الله ﷺ: "من لم يشكر الناس، لم يشكر الله"

نشكر الله عز وجل الذي أعطانا من العلم ما لم نكن نعلم ومنحنا من القوة والمقدرة ما احتجناه للوصول إلى هذا المستوى وإتمام هذا العمل المتواضع.

نتقدم بخالص الشكر والثناء لكامل قسم مالية ومحاسبة، نشكر الأساتذة الذين رافقونا طيلة هذا المشوار الدراسي المميز.

ونخص بالذكر الدكتور والأستاذ المشرف الشرع يوسف الذي كان له الدور الكامل في إتمام هذا البحث الأكاديمي المتميز.

ونشكر كامل طاقم الإداري الذي سهر على خدمة الطلاب في تحسين وتقديم تسهيلات خدمة للعلم والمعرفة من أجل تحقيق النجاح العلمي.

كما نتقدم بالشكر الجزيل لمدقق المحاسبي في مخبر الأشغال لعمومية للجنوب السيد حشاني على الذي أفاض علينا من معرفته وصبره على إتمام متطلبات الدراسة، والى كامل موظفي المؤسسة.

والى الأستاذ بن عطا الله عبد النور الدي ساعدنا في تنقيح الجانب المنهجي للمذكرة. وإلى كل الزملاء الطلبة والموظفين والأساتذة الذين مدوا يد العون لنا وإلى كل من علمنا حرفًا ووجهنا طيلة هذا الطريق.

المشوار الدراسي **2024/2023**

الإهداء

بسم الله وحده، والصلاة والسلام على خير خلق الله

أهدي ثمرة هذا العمل إلى أغلى ما أملك في هذه الدنيا، إلى نور حياتي، إلى أغلى ما أملك في الوجود "أمي"

حفظها الله.

إلى الذي تكفل المشقة في تعليمي، وإلى

أفراد أسرتي وسندي في الدنيا.

ولا أحصي لهم فضل إلى كل الأصدقاء ورفقاء الدراسة من دون استثناء.

إلى من أنار إلى الطريق في سبيل تحصيل ولو بقدر بسيط من المعرفة أساتذتي الكرام.

إلى كل الذين يحبونني وأحبهم في الله،

وأحتفظ بدراكهم في قلبي.

إلى كل من ذكرهم قلبي ونساهم قلمي.

✓ **رقبي عمار**

الإهداء

بسم الله وحده، والصلاة والسلام على خير خلق الله

أهدي ثمرة هذا العمل إلى أغلى ما أملك في هذه الدنيا، إلى نور حياتي، إلى أغلى ما أملك في الوجود "أمي" حفظها الله.

إلى الذي تكفل المشقة في تعليمي، إلى الذي أرادني أن أبلغ المعالي "أبي" حفظه الله.

أفراد أسرتي وسندي في الدنيا.

ولا أحصي لهم فضل إلى كل الأصدقاء ورفقاء الدراسة من دون استثناء.

إلى من أنار إلى الطريق في سبيل تحصيل ولو بقدر بسيط من المعرفة أساتذتي الكرام.

إلى كل الذين يحبونني وأحبهم في الله،

وأحتفظ بدراكهم في قلبي.

إلى كل من ذكرهم قلبي ونساهم قلمي.

✓ **وهاب محمد**

ملخص

تُعتبر عملية التدقيق المحاسبي الخط الدفاعي الأول ضد الانتهاكات والتلاعبات غير القانونية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية العمومية. يُعد التدقيق المحاسبي أداة رقابية موثوقة ومعتمدة دوليًا، ويسهم في بناء اقتصاد قوي ومستقر، خاصة في الدول النامية مثل الجزائر.

في الجانب النظري، تناولت الدراسة الإطار النظري للتدقيق المحاسبي، مع التركيز على أساليب الغش والتلاعب، وقدمت تعريفًا للمؤسسات الاقتصادية العمومية. أما في الجانب التطبيقي، فقد أجريت دراسة حالة في مخبر الأشغال العمومية بالجنوب، حيث أظهرت النتائج أن التدقيق المحاسبي يُعد أداة فعالة في مكافحة الغش والتلاعب في القوائم المالية. ومع ذلك، تواجه عملية التدقيق تحديات معينة عند تطبيقها في البيئة المؤسساتية الجزائرية، مما يستدعي اتخاذ تدابير محددة لتعزيز فعاليتها وضمان تحقيق أهدافها.

كلمات مفتاحية: تدقيق محاسبي، غش وتلاعب مالي، مؤسسات اقتصادية عمومية، رقابة مالية.

Abstract

The accounting audit process is considered the first line of defense against violations and illegal manipulations in the financial statements of public economic institutions. Accounting audit represents a reliable and internationally approved oversight tool for building a strong and stable economy, especially in developing countries such as Algeria.

On the theoretical side, the study dealt with the theoretical framework of accounting auditing, knowledge of methods of fraud and manipulation, and definition of public economic institutions. As for the applied aspect, a case study was conducted in the Public Works Laboratory for the South, where the results showed that accounting auditing is an effective tool in combating fraud and manipulation in financial statements. However, the audit process faces certain challenges when applied in the Algerian institutional environment, requiring specific measures to enhance its effectiveness and ensure the achievement of its objectives.

Keywords: accounting auditing, fraud, financial manipulation, public economic institutions,

قائمة المحتويات

شكر وتقدير I

الإهداء II

الإهداء III

ملخص IV

Abstract V

قائمة المحتويات VI

قائمة المختصرات VIII

قائمة الجداول IX

مقدمة ..... أ

الفصل الأول: الإطار النظري والمفاهيمي لتدقيق المحاسبي والغش والتلاعب 10

تمهيد 11

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي 12

المطلب الاول: تعريف التدقيق المحاسبي 12

المطلب الثاني: أهداف وأهمية عملية التدقيق المحاسبي 13

المبحث الثاني: الغش والتلاعب في البيانات المالية 16

المطلب الأول: تعريف الغش والتلاعب 16

المطلب الثاني: أنواع الغش في القوائم المالية 17

المطلب الثالث: أسباب ارتكاب الغش والتلاعب المحاسبي 18

المطلب الرابع: الطرق والأساليب المتبعة في عمليات الغش والتلاعب 18

المبحث الثالث: مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر 22

المطلب الأول: مسؤوليات المدقق المالي 22

المطلب الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر 30
المبحث الرابع: المؤسسات الاقتصادية العمومية 35
المطلب الأول: تعريف المؤسسات الاقتصادية العمومية 35
المطلب الثاني: أهداف المؤسسة العمومية الاقتصادية 36
المطلب الثالث: خصائص المؤسسات الاقتصادية العمومية 36
المطلب الرابع: أشكال المؤسسات الاقتصادية العمومية 37
الفصل الثاني: دراسة حالة مخبر الأشغال العمومية 40
تمهيد 41
المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة قيد الدراسة 42
المطلب الاول: نبذة مختصرة عن المؤسسة 42
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة 42
المطلب الثالث: التعريف بنشاط المؤسسة 45
المبحث الثاني: فعالية التدقيق المحاسبي في المؤسسة قيد الدراسة 48
المطلب الأول: خطوات تدقيق في المؤسسة قيد الدراسة 48
المطلب الثاني: تقديم وتحليل نتائج المقابلة 49
المطلب الثالث: مناقشة نتائج المقابلة والاستنتاجات 51
خاتمة 53
المصادر والمراجع 56

قائمة المختصرات

المختصر	الإنجليزية أو فرنسية	العربية
I.I.A	Institute of Internal Auditors	وفقًا للمعايير الدولية للتدقيق
T.A.P	Impôt sur le Revenu Global	الرسم على النشاط المهني
I.B.S	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الرسم على إرباح الشركات
I.R.G	Impôt sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل لإجمالي
L.N.T.P.B	Laboratoire National des Travaux Publics et du Bâtiment	المختبر الوطني للأشغال العمومية والبناء
SARL	Société à Responsabilité Limitée	شركة ذات مسؤولية محدودة
SCS	Société en Commandite Simple	شركة توصية بسيطة
GIE	Groupement d'Intérêt Économique	تجمع المصالح الاقتصادية
SPA	Société par Action	شركة ذات أسهم
SNC	Société en Nom Collectif	شركة تضامنية

قائمة الجداول

الجدول (1.2): عقوبات إفشاء السر المهني 25

الجدول (2.2): عقوبات الممارسة الغير قانونية لمهنة التدقيق المحاسبي..... 27

الجدول (3.2): العقوبة في حالة المصادقة على البيانات الكاذبة..... 27

الجدول (4.2): العقوبات التأديبية لمراجعي الحسابات. 28

مقدمة

المؤسسات الاقتصادية العمومية في الجزائر تشكل ركيزة أساسية في البنية التحتية الاقتصادية للبلاد، وتلعب دورًا حيويًا في تحقيق التنمية المستدامة والرفاه الاجتماعي. تتميز هذه المؤسسات بملكيتها الحكومية وتوجهها نحو خدمة الصالح العام. في عصر تتسارع فيه وتيرة العولمة وتزداد تعقيدات النظم المالية، تبرز الحاجة الماسة إلى آليات رقابية فعالة تضمن سلامة وشفافية العمليات المالية. هذه المؤسسات لها دور بارز في دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الجزائر، ولكن النجاح في هذا الدور مرهون بوجود نظام حوكمة وشفافية مالية قوي.

إن الغش والتلاعب في القوائم المالية يمثلان تحديًا كبيرًا للمؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث يؤثران سلبًا على مصداقية البيانات المالية ويمكن أن يقوضا الثقة في الأسواق المالية. تعتبر هذه الممارسات خرقًا للمعايير المحاسبية والأخلاقية، وتشكل خطرًا على الاستقرار الاقتصادي والشفافية، هذا النوع من الانتهاكات يلحق أضرارًا جسيمة بسمعة وموثوقية المؤسسات العمومية، ويقوض الثقة التي يجب أن تتمتع بها لدى المواطنين والمستثمرين. كما أنه يؤثر سلبًا على قدرتها على الوصول إلى التمويل اللازم لتحقيق أهدافها التنموية والخدمية.

إن مكافحة الغش والتلاعب المالي في هذه المؤسسات العمومية الاقتصادية تعتبر أمرًا حيويًا لضمان سلامة عملياتها المالية وشفافيتها. ويتطلب ذلك تعزيز الرقابة الداخلية وتطبيق نظم المحاسبة والتدقيق الفعالة، إلى جانب تشديد العقوبات على مرتكبي هذه الممارسات غير الأخلاقية، يبرز التدقيق المحاسبي كأداة حيوية للحفاظ على الشفافية والنزاهة المالية، خاصةً في المؤسسات الاقتصادية العمومية التي تتمتع بخصوصية بالغة نظرًا لطبيعتها العامة والمسؤولية الاجتماعية التي تحملها. تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف: **مدى فعالية التدقيق المحاسبي في الكشف عن الغش والتلاعب المالي في المؤسسات العمومية الاقتصادية**، للإجابة عن هذه الاشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل هناك أثر للكفاءة المهنية والخبرة العملية للمدققين المحاسبيين على فعالية التدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية العمومية؟

- هل للعناصـــر مثل القيود التنظيمية، ونقص الموارد، والمقاومة الداخلية، تأثير ســـلبي على فعالية التدقيق المحاسبي ؟
- هل التكوين المستمر للمدققين المحاسبيين يساهم في تعزيز فعالية التدقيق المحاسبي؟
- هل تؤثر بيئة العمل والتشريعات الوطنية على فعالية التدقيق المحاسبي؟

1. فرضيات الدراسة

- **الفرضـية الأولى**: تسـاهم الكفاءة المهنية والخبرة العملية للمدققين المحاسـبيين بشـكل كبير في فعالية التدقيق المحاسبي للحد من الغش والتلاعب في المؤسسات الاقتصادية العمومية.
- **الفرضية الثانية**: تواجه فعاليات التدقيق المحاسبي تحديات متعددة تشمل القيود التنظيمية، ونقص الموارد، والمقاومة الداخلية، مما يؤثر سلبًا على قدرتها في الحد من الغش والتلاعب.
- **الفرضية الثالثة**: تطوير برامج تدريبية مستمرة للمدققين المحاسبيين يساهم في تعزيز فعالية التدقيق المحاسبي.
- **الفرضية الرابعة**: تؤثر عوامل مثل الدعم الإداري، والتشريعات الوطنية، والبيئة الاقتصادية العامة في فعالية التدقيق المحاسبي في الحد من الغش والتلاعب.

2. أهمية الدراسة

تكمن أهمية دراسة فعالية التدقيق المحاسبي في الحد من التلاعب والغش في التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية في عدة جوانب:

الثقة والشفافية: يلعب التدقيق المحاسبي دورًا حاسمًا في بناء الثقة بين المستثمرين والجمهور والمؤسسات الاقتصادية. عندما يتم تنفيذ التدقيق بشكل فعال ومهني، يتم ضمان الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، مما يعزز الثقة ويحد من التلاعب والغش.

الكشـف عن الأخطاء والغش: يسـاعد التدقيق المحاسـبي في اكتشـاف الأخطاء المحتملة والتلاعب في التقارير المالية. من خلال تحليل السـجلات المالية والمسـتندات المالية والقيام بعمليات التدقيق المناسـبة، يمكن للمدققين تحديد الانتهاكات والتلاعب واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها.

الامتثال للقوانين واللوائح: يتطلب التشـريع والتنظيم في العديد من الدول إجراء تدقيق مالي منتظم للمؤسسات الاقتصادية. يتولى المدققون المهمة بالتحقق من التزام المؤسسات بالمعايير المحاسبية واللوائح المالية، وبالتالي يساهمون في تعزيز الامتثال والمساءلة.

الحماية من المخاطر المالية: يسـاعد التدقيق المحاسـبي في تحديد المخاطر المالية وتقييمها وإدارتها بشـكل فعال. من خلال تحليل البيانات المالية وتقييم العمليات المحاسـبية والمراجعة الداخلية، يمكن للمدققين تحديد النقاط الضعيفة وتوجيه التوصيات لتعزيز نظام المراقبة الداخلية والحد من المخاطر المالية.

الحد من الضـرر الاقتصـادي: يمكن أن يكون التلاعب والغش في التقارير المالية للمؤسـسـات الاقتصـادية ضـارًا بالاقتصـاد بشـكل عام. فعندما يتم كشـف التلاعب ومعاقبة المسـؤولين عنه، يتم تقليل الأثر السـلبي على الاقتصاد وتعزيز الاستقرار المالي.

بشـكل عام، يمكن القول إن فعالية التدقيق المحاسـبي تلعب دورًا حيويًا في الحد من التلاعب والغش في التقارير المالية للمؤسـسـات الاقتصـادية. من خلال تعزيز الشـفافية والمصـداقية، والكشـف عن الأخطاء والتلاعب، والامتثال للقوانين واللوائح، والحماية من المخاطر المالية، يسـاهم التدقيق المحاسـبي في تعزيز النزاهة والثقة في النظام المالي والتجاري.

3. أهداف الدراسة

من خلال إعدادنا لهذه الدراسة نحاول الوصول الى الأهداف التالية:

- التعرف على مفاهيم واساليب التدقيق المحاسبي والمؤسسات الاقتصادية العمومية والغش والتلاعب تقارير المالية.
- تبيان مدى فعالية التدقيق المحاسبي في الحد من الغش والتلاعب في التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية العمومية.
- محاوله التعرف على طرق واساليب التدقيق المحاسبي وكيفية اعداد البيانات المالية وواقع تطبيقيه في الجزائر.
- التعرف على القوانين والمعايير المنظمة للتدقيق المحاسبي في الجزائر.
- تقييم فعالية التطبيق المحاسبي في الحد من الغش والتلاعب في البيانات المالية للمؤسسات الاقتصادية.

4. مناهج الدراسة

تم اعتماد مجموعة من المناهج في هذه الدراسة تمثلت فيما يلي:

- **المنهج الوصفي**: "يعني توضيح واقع الأحداث والأشياء ولا يتوقف توضيح أو وصف الواقع على تقرير حقائقه الحاضرة كما هي، بل يتناولها بالتحليل والتفسير لغرض الوصول إلى استنتاجات مفيدة لتصحيح هذا الواقع أو تحديثه أو استكماله أو استحداث معرفة جديدة له."[1]

اعتمدنا هذا المنهج في درستنا هذه بغرض وصف وتحليل الخصائص والمكونات المهمة لكل التدقيق المحاسبي، المؤسسات العمومية الاقتصادية.

- **منهج دراسة حالة**: "هو منهج متجه إلى جمع البيانات العلمية المتعلقة بأية وحدة سواء كانت فردا أو مؤسسة أو نظاما اجتماعيا أو مجتمعا محليا أو مجتمعا عاما... وهو يقوم على أساس التعمق في دراسة

[1] كشرود عمار الطيب. (2007). البحث العلمي ومناهجه في العلوم الاجتماعية والسلوكية، الطبعة الاولى. عمان: دار المناهج والتوزيع. ص 228.

مرحلة معينة من تاريخ الوحدة، أو دراسة جميع المراحل التي مرت بها وذلك بقصد الوصول إلى تعميمات علمية متعلقة بالوحدة المدروسة وبغيرها من الوحدات المشابهة لها"[1]

تم استعمال هذا منهج مدى فعالية التدقيق المحاسبي في الكشف عن الغش والتلاعب المالي في المؤسسات العمومية الاقتصادية لدراسة حالة مخبر الأشغال العمومية.

أدوات جمع المعلومات:

في الجانب النظري لهذه الدراسة تم اللجوء الى الكتب، مذكرات الماجستير والماستر الأكاديمية، مجلات واطروحات دكتوراه، إضافة الى ذلك بعض المواقع الالكترونية.

الملاحظة: " هي المشاهدة والمراقبة الدقيقة لسلوك أو ظاهرة معينة وتسجيل الملاحظات عنها، والاستعانة بأساليب الدراسة المناسبة لطبيعة تلك الظاهرة بغية تحقيق أفضل النتائج والحصول على أدق المعلومات "، تم الاعتماد عليها من لملاحظة نموذج الشراكة بين القطاع العام والخاص في إطار الصحة والنتائج المستخلصة منها.

المقابلة: " عبارة عن أسئلة محددة للحصول على إجابات دقيقة، وهي تختلف عن الاستبيان من خلال تحاور الباحث مع الإنسان الذي يجري مقابلة معه".[2]

تم الاعتماد على المقابلة في الجانب التطبيقي للحصول على المعلومات اللازمة من المصدر لإثراء هذه الدراسة.

5. أدبيات سابقة

فيما يتعلق بفعالية التدقيق المحاسبي في الحد من الغش و التلاعب المالي في المؤسسات الاقتصادية العمومية، شغل هذا الموضوع اهتمام الكثير من الباحثين، حيث العديد من الدراسات والمقالات حول الموضوع منها ما تمثل تقارير لمنظمات محلية او دولية مجلات من أوجه مختلفة، بعد الاطلاع على عدة دراسات في الموضوع لمعرفة أهمية وتطور الظاهرة المدروسة، من بينها الدراسات التي تناولت الموضوع في متغير واحد "**الغش**

[1] سلاطية بلقاسم، والجلاني حسان. (2014). مدخل لمناهج البحوث الاجتماعية. الجزائر: الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية. ص 167.

[2] عمار بوحوش. (بلا تاريخ). دليل الباحث في المنهجية وكتابة الرسائل الجامعية، الطبعة الثانية. الجزائر: المؤسسة الوطنية للكتاب. ص 39.

والتلاعب أو إما "**التدقيق المحاسبي**" أو من خلال المتغيرين معا " **فعالية التدقيق المحاسبي في الحد من الغش و التلاعب المالي** " ، نذكر منها:

دراسة هوارية مبسوط:[1] تهدف هذه الدراسة إلى قياس فعالية التدقيق في تطبيق النظام المحاسبي المالي المعتمد على المعايير المالية والمحاسبية الدولية. وقد أظهرت النتائج تحسناً في كفاءة العمل المحاسبي وجودة المعلومات المالية على الرغم من وجود عوائق متعددة. وعلى الرغم من عدم تبني المعايير الدولية للتدقيق بسبب ارتباطها بالمعايير المالية والمحاسبية الدولية، إلا أن القانون (01-10) قد أدى إلى تحقيق تغييرات وإعادة هيكلة في المنظمات المشرفة على المهنة. وتم تعزيز المحاسبة بتبني التكنولوجيا الحديثة ومفهوم القيمة العادلة. وأظهر المهنيون في الدراسة أن هذه العوامل تساهم في تعزيز ممارسات التدقيق وتلبية احتياجات المستخدمين للمعلومات المالية في انتظار الإصلاحات المستقبلية.

دراسة آسيا هيري:[2] هدفت هذه الدراسة إلى استطلاع مستوى التفهم لمستخدمي تقرير مدقق الحسابات لأهمية فعالية جودة التدقيق من خلال الالتزام بأخلاقيات المهنة. تم إجراء الدراسة على عينة من المحاسبين وأصحاب العلاقة بتقرير مدقق الحسابات باستخدام استبيان. خلصت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يلتزم بالأخلاقية المهنية ويسعى لتقديم معلومات مهمة بنزاهة. كما أظهرت الدراسة أن اهتمام المدقق الخارجي بمهنته يعمل كمحفز ويزيد عدد العملاء. بالإضافة إلى ذلك، تسهم العملية التدقيق الخارجي الفعالة في زيادة الثقة في تقرير المدقق، وتعزز فهم المستخدمين لأهمية جودة التدقيق.

[1] هوارية مبسوط، فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية في الجزائر –دراسة عينة لمعدي القوائم المالية ومدققي الحسابات، جامعة سيدي بلعباس، سنة 2016.

[2] آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية جزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، سنة 2018.

عبد الرحمان عمر الحارس:[1] هدفت هذه الدراســـة إلى تعزيز دور الرقابة الداخلية في مجال الاحتيال وفقًا للمعايير الدولية للتدقيق Institute of Internal Auditors (IIA) الداخلي الصـــادرة عن معهد المدققين الداخليين والأدلة الاسترشاد الصادرة عن الجهات الرقابية في العراق. يعتبر التدقيق الداخلي الخط الدفاعي الرئيسي للحد من الاحتيال والفساد، ولذلك يجب الالتزام الفعلي بمعايير التدقيق الدولية لضمان فعالية الرقابة الداخلية. يعد الاحتيال ظاهرة فاســدة في المؤســســات الحكومية والقطاع الخاص، ولذلك يجب تفعيل أدوات المراقبة والتقييم للرقابة الداخلية لإدارة مخاطر الاحتيال والحد منه ومعالجة مخاطره.

دراسة سامح محمد رضا رياض أحمد:[2] أشارت إلى أهمية استخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية في كشف الممارسات الاحتيالية في المحاسبة. تهدف الدراسة إلى زيادة كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي وتحسين جودته من خلال استخدام الأساليب التحليلية في كشف الممارسات الاحتيالية. تتضمن أهداف الدراسة توضيح وتبيان المفاهيم الأساسية للممارسات الاحتيالية للمحاسبة ودور المراجع الخارجي في كشفها، وتقديم تصور مقترح لاستخدام المؤشرات المالية ونسب التحليل المرتبطة بصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية. تركز الدراسة على كيفية استخدام الإجراءات التحليلية في عمل المدقق الخارجي لكشف الممارسات الاحتيالية في المراجعة.

تختلف دراستنا عن الدراسات المذكورة سالفا، كونها تهدف لدراسة مدى فعالية التدقيق المحاسبي في الحد من الغش والتلاعب في المؤسسات الاقتصادية من خلال دارسة حالة، تستخدم فيها المقابلة والملاحظة كأدوات لجمع البيانات في هذه الدراسة، أين ستشتمل الأسئلة يتضمن أسئلة مفتوحة ومغلقة للحصول على وجهات نظر متعددة وتفصيلية من المشاركين، كذلك ستتمحور الدراسة حول تقصي الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق

[1] عبد الرحمان عمر الحارس، أثر مؤشرات الضغوط والفرص والمبررات على قياس الغش في بيئة المراجعة السورية دراسة تجريبية، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد جامعة تشرين 2014.

[2] سامح محمد رضا رياض أحمد، دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الاحتيالية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان مصر، سنة 2008.

المحاسبي وأهميته في كشف الغش والتلاعب أين سيتم تحليل الأدبيات السابقة واستخلاص النتائج والمعرفة المتاحة حتى تاريخ الدراسة، والوقوف على أهم تحديد مفاهيم العناصر التي يتضمنها العنوان.

6. حدود الدراسة

بهدف معالجة الاشكالية المطروحة تم تحديد إطارين زماني ومكاني، تجلى الإطار الزماني في فترة الدراسة 2023-2024، في مخبر الأشغال العمومية ولاية غرداية بالتحديد المنطقة الصناعية بوهراوة.

7. مفاهيم الدراسة

8. أسباب اختيار الموضوع

تعددت الدوافع وراء اختيار موضوع الدراسة نذكر من بينها:

- ✓ الفضول العلمي والرغبة في اكتساب المعرفة حول موضوع.
- ✓ الرغبة في اثراء الجانب المعرفي والمعلوماتي حول الموضوع.
- ✓ توجه الباحثين نحو دراسة هذا الموضوع.

9. صعوبات الدراسة

لقد واجهتنا العديد من الصعوبات سواءا ما تعلق بالجانب النظري أو التطبيقي لكن لم يحل دون تحقيق الهدف من البحث نذكر من بين هذه الصعوبات:

- قلة المراجع أو صعوبة الحصول عليها بالنسبة لموضوع الدراسة.
- قلة الدراسات الجزائرية لتي تناولت موضوع البحث بشكل عام وبشكل خاص كدراسة حالة.
- إما قلة أوعدم وضوح المعلومات المقدمة، بسبب حساسية الموضوع، في المؤسسة قيد الدراسة.

10. هيكلة الدراسة

تم تقسيم الدراسة الى ثلاثة فصول رئيسية:

الفصل الأول: يعالج الإطار النظري التدقيق المحاسبي، المؤسسات العمومية الاقتصادية، الغش والتلاعب المالي.

الفصل الثاني: واقع التدقيق المحاسبي في الجزائر، ومن الناحية القانونية.

الفصل الثالث: يمثل الإطار التطبيقي لدراسة، دراسة الحالة لمخبر الأشغال العمومية بالجنوب.

الفصل الأول: الإطار النظري والمفاهيمي لتدقيق المحاسبي والغش والتلاعب

تمهيد

يُعد الاحتيال في بيانات المؤسسات مشكلة عالمية تؤثر على المؤسسات في العديد من البلدان، وذلك الغش ينعكس سلبا علي مهمة المدققين المحاسبين وعدم قدرتهم علي الإجراء التشخيص الصحيح للمشكلة التي تعاني منها المؤسسة استنادا على المعلومات المغلوطة الناتجة عن التحايل والتلاعب، كما حدث مع شركات جزائرية مثل بنك الخليفة وشركة سونطراك، وفي هذا السياق تأكد الكثير من أدبيات المراجعة والمحاسبة على الدور الفعال الذي يمكن أن يلعبه مدققو الحسابات في مكافحة هذه الظاهرة من خلال توفير ضمانات معقولة حول موثوقية البيانات المالية التي تعدها الإدارة.

تعتقد الكثير من الأدبية في المجال أنه تبدأ مكافحة الاحتيال والتلاعب بإصلاح مهنتي التدقيق والمحاسبة واستكشاف السبل والوسائل التي تمكّن المدققين من أداء دورهم الصحيح، انطلاق مما سبق، في هذا الفصل سنتناول الإطار النظري للتدقيق المحاسبي، وكذا الغش والتلاعب في البيانات المالية أسبابها وانواعها، في الأخير لمحة عن المؤسسات الاقتصادية العمومية من خلال المباحث:

- المبحث الاول: ماهية التدقيق المحاسبي
- المبحث الثاني: الغش والتلاعب في البيانات المالية
- المبحث الثالث: المؤسسات الاقتصادية العمومية

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

يتناول الطالب في هذ المبحث التعاريف الإجرائية لتدقيق المحاسبي، اهميته وكذا هدافه من خلال مطلبين.

المطلب الاول: تعريف التدقيق المحاسبي

هناك جدل بين الباحثين حول التمييز بين "التدقيق" و"المراجعة". فالبعض يرى أن المراجعة تركز على فحص المعلومات المالية، بينما يرى آخرون أنها تنطوي على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية. ويعتقد البهاء أن المهم هو النتيجة وليس المصطلحات. ويستخدم المصطلحان بالتبادل في مناطق مختلفة، وكلاهما ينطوي على أهداف ووسائل وطرق اختبار متشابهة.[1]

من خلال هذا المطلب سنتوقف على ضبط التعريف الإجرائية للتدقيق المحاسبي وتحليل أهم التعريفات الخاصة به.

عرفته الجمعية الأمريكية للمحاسبة على أنه: **"**عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية**"** [2]

وقد عرفت المادة 22 من القانون 10/01 مدقق الحسابات على انه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[3]

[1] حمد أمني لونيسة،(2019) ، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية، دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية. جامعة حمد بوضياف المسيلة. ص 19.

[2] American Accounting Association, Committée On Basic Auditing Concepts, Committée Report, The Accounting Review, Sept, Vol. 47, 1972, P 18

[3] القانون رقم 01-10 الصادر في 16 رجب 1431 الموافق 29 جوان 2010 المتعلق بمهن المحاسب القانوني ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.و رقم 42، ص:6.

كما يعرف: أنه التدقيق بأنه علم وفن يستند إلى مجموعة من الخصائص والافتراضات والمبادئ. والتدقيق هو فحص مستقل ومنهجي ونقدي للمعلومات المالية والمحاسبية والنظم والعمليات التي أنتجت تلك المعلومات بغرض إبداء رأي فني غير متحيز حول كفاية وموثوقية البيانات المالية.[1]

من تعريف آخر: يشمل التدقيق المحاسبي كلاً من الفحوصات، التي تُعرّف بأنها اختبارات لصحة المعاملات المسجلة والمصنفة، والتقارير الناتجة عن عملية التدقيق، فيها يعرض مراجع الحسابات الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة على جميع أصحاب المصلحة.[2]

يُعرّف أيضا: بأنه فحص منهجي ونقدي لنظام الرقابة الداخلية، وجميع مخرجات ومدخلات نظام الرقابة الداخلية، وجميع مخرجات ومدخلات المشروع، بما في ذلك المستندات والسجلات، ويقدم رأياً محايداً حول مدى تعبير البيانات المالية عن الوضع المالي للمشروع خلال فترة محددة.[3]

ويعرف أيضا على انه فحص المستندات المحاسبية ودفاتر الحسابات الخاصة بالمؤسسة بطريقة نقدية بغرض التأكد من موثوقيتها وإبداء رأي محايد في البيانات المالية.[4]

مما سبق يمكن القول ان التدقيق المحاسبي مجموع من القواعد والإجراءات التي يقوم بها الخبير بغرض الحكم على مصادقيه وموضوعية المستندات ودفاتر الخاصة بالمؤسسات وتقديم تقرير للأطراف المعنية.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية عملية التدقيق المحاسبي

الفرع الأول: أهداف التدقيق المحاسبي

يتمثل الهدف من مراجعة الحسابات في إبداء رأي غير متحيز بشأن ما إذا كانت الرقابة الداخلية فعالة أم لا، والتعبير عن رأي غير متحيز حول ما إذا كانت البيانات المالية معروضة بنزاهة وموثوقية من جميع النواحي استنادًا

[1] عمر علي عبد الصمد . (2018) .التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي و التطبيق العملي(الجزء الأول.)بوزريعة. الجزائر :دار هومه. ص38.

[2] أحمد قايد ,ن .(2015) . التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية . المملكة الاردنية الهاشمية :دار الجنان. ص 16.

[3] خالد أمين عبد الله. (2001) .علم تدقيق الحسابات. عمان: دار وائل للنشر و التوزيع. ص13.

[4] يامنة تدلاوتي، و حسين برياطي 21 (.مارس .) 2022 ,دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية مستغانم .مجلة المالية والأسواق، ص 314.

إلى الإطار المحاسبي المالي المعمول به لإبداء الرأي، يجب على مدقق الحسابات التأكد من أن خلو البيانات المالية والبيانات المالية المدققة من الأخطاء الجوهرية أو البيانات المالية المراجعة من الأخطاء الجوهرية أو الغلط وأنها تعرض المركز المالي الحقيقي للمؤسسة والنتائج المحققة خلال الفترة.[1]

أهداف ثانوية

- التحقق من أن نظام المعلومات المحاسبية شامل ومتوافق مع المبادئ المحاسبية المعتمدة.
- التحقق من أن البيانات المالية معروضة وفقاً لمعايير إعداد التقارير المالية.
- التحقق من أن البيانات المالية معروضة وفقاً لمعايير إعداد التقارير المالية.
- التحقق من أن المؤسسة تمتلك الأصول المدرجة في البيانات المالية والتحقق من ملكيتها.
- التحقق من صحة الالتزامات.
- التحقق من استقلالية الفترة المالية من خلال التحقق من أن كل دخل أو مصروف معترف به يتعلق بالفترة قيد التدقيق.
- التحقق من أن الأرباح أو الخسائر المعترف بها تتعلق بالفترة قيد التدقيق.
- التحقق من كفاية التقييم من خلال التحقق من أن عملية التقييم المطبقة على أصول المؤسسة تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
- التحقق من أن عملية التقييم التي تطبقها المنظمة على أصولها تتوافق مع المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة عمومًا.
- التحقق من الوجود يجب على مدقق الحسابات التحقق من أن جميع الموجودات (مثل المخزونات والنقدية) حقيقية، (مثل المخزونات والنقدية) موجودة وأن القيم المسجلة في الدفاتر المحاسبية تعكس قيمتها الفعلية.

[1] رزق أبو زيد الشحنة (2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية. دار وائل. للنشر والتوزيع. ص 29.

– إن التحقق من الاكتمال يعني أن جميع المعاملات والحسابات المطلوب تسجيلها قد تم تسجيلها وعكسها في الدفاتر المحاسبية.[1]

الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي

تكمن أهمية مراجعة الحسابات في أنها أداة مفيدة للعديد من العملاء، وسواء كانوا من أصحاب المصلحة الداخليين أو الخارجيين، فإنهم يعتمدون بشكل كبير على الأدلة المحاسبية التي يعتبرونها عاملاً مهمًا في عملية صنع القرار. وكلما كانت أكثر دقة، كانت أكثر موثوقية. ومن أهم العملاء الذين يستفيدون من عمليات التدقيق، نجد:

إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المالية والمحاسبية التي تم إعدادها والتصديق عليها باعتبارها موثوقة من قبل مراجعي حسابات مستقلين ومحايدين، يتم إعداد القوائم المالية والمحاسبية والتصديق على موثوقيتها من قبل مدققي حسابات مستقلين ومحايدين لأنه يُنظر إليها كأداة لإثبات أن إدارة المنظمة قد أدارت أعمالها بطريقة شفافة.[2]

وبالتالي، تعمل عمليات التدقيق على تحسين كفاءة إدارة المشاريع بشكل كبير، لا سيما عملية التخطيط للمستقبل لتحقيق الأهداف.

المالكون والمساهمون: تكمن أهمية عمليات التدقيق في أنها وسيلة لتمكينهم من تحسين أموالهم وتعزيز مكانة المؤسسة من أجل جذب مستثمرين جدد.

الدائنون والموردون: تضمن عمليات التدقيق شفافية وموثوقية البيانات المالية، فهي توفر نظرة ثاقبة للمركز المالي للمؤسسة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها.

البنوك والمؤسسات المالية الأخرى: تمكنها عمليات التدقيق من معرفة مدى قدرتها على التمويل،

[1] الشحنة، مرجع سابق، ص 34-30.

[2] نجاة تونسي. (2016). تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية. مجلة المالية والأسواق، ص 135- 131.

ومن ناحية أخرى، قدرتها على الوفاء بالتزامات الديون المستقبلية. [1]

المبحث الثاني: الغش والتلاعب في البيانات المالية

يناقش هذا المبحث الأساليب والتقنيات التي يستخدمها المحتالون من خلال استقراء وعرض نتائج عدد من الدراسات السابقة بالإضافة إلى المفاهيم المتعلقة بالغش والتلاعب المحاسبي أسبابه.

المطلب الأول: تعريف الغش والتلاعب

وإذا كان الإبداع في المحاسبة يهدف إلى استخدام أي أسلوب أو تقنية أو معيار يساعد على تحقيق مستوى من التميز داخل الشركة وتسهيل إجراءات العمليات المحاسبية من أجل الوصول إلى نتائج أنشطة الأعمال وتحقيق أهدافها، فإن التلاعب المحاسبي لا يكون لصالح الشركة أو المنشأة وإنما لصالح جهة معينة يهدف إلى استغلال الثغرات الموجودة في المبادئ والمعايير والقوانين المحاسبية الوطنية.

التحريف – الغش يعرف حسب معيار التدقيق الدولي 240 بأنه "فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإداراة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية" [2].

أما **الخطأ** يعرف "انه عبارة عن تعديل أو تغيير أو حذف أو عدم صحة تبويب بعض العمليات المالية في المشروع أو عدم اتباع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بسبب جهل أو إهمال أو تقصير أو يهدف

[1] محمد امين مازون. (2010-2011). التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير. الجزائر: جامعة الجزائر .03. ص9-10.

[2] الإتحاد الدولي للمحاسبين، (2010) ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية ، طبعة عام ، الجزء الأول، ص: 159.

إخفاء عجز أو اختلاس أو تلاعب أو إخفاء حقائق تتعلق بالأوضاع المالية للمشروع فإذا اقترن بسوء نية القائمين به اعتبر نوعاً من الغش أو التزوير".[1]

المطلب الثاني: أنواع الغش في القوائم المالية

هناك ثلاثة أنواع رئيسية للاحتيال:[2]

1. **الاحتيال الداخلي:** ينطوي على أنشطة غير قانونية من قبل الموظفين أو الإدارة، مثل السرقة أو اختلاس الأموال أو الأصول.
2. **الاحتيال الخارجي:** يرتكب من قبل جهات خارجية، مثل الاحتيال المتعلق بالجودة من قبل الموردين.
3. **الاحتيال المختلط:** مزيج من الاحتيال الداخلي والخارجي. بالإضافة إلى ذلك، يمكن تصنيف الاحتيال إلى نوعين آخرين:

1. **احتيال البيانات:** ينطوي على التحريف المتعمد للأرقام المالية للمبالغة في الربحية.
2. **احتيال المعاملات:** يهدف إلى اختلاس أو سرقة الأصول.

أما دراسة كل من (Other & Nabhan, 2009) قسمته كما يلي :[3]

1. **اختلاس الأصول:** استخدام أصول الشركة أو ممتلكاتها لأغراض شخصية، مثل اختلاس الإيرادات والمخزون والحسابات المستحقة القبض وكشوف المرتبات.
2. **الرشوة والفساد:** عرض أو إعطاء أو تلقي أو التماس أي شيء ذي قيمة للتأثير على شؤون الشركة.
3. **الاحتيال في القوائم المالية:** التلاعب بالقوائم المالية للتأثير على المركز المالي للشركة أو إدارة الأرباح.

---

[1] شيرين مصطفى الحلو، (2012) المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة. ص 15.

[2] قريتلي محمد، بوعزة، عبد القادر/مؤطر. (2022). *فعالية التدقيق المحاسبي ودوره في الحد من الغش والتلاعب*. أطروحة دكتوراه.

[3] Reem Abdul Latif Nabhan & Nitham M. Hindi, Bank fraud: Perception of bankers in the state of Qatar, Academy of Banking Studies Journal, Volume 08, Number 01, 2009, PP 15, 38.

4. **الاحتيال عبر الإنترنت:** استخدام الإنترنت، بما في ذلك رسائل البريد الإلكتروني والمواقع الإلكترونية، لارتكاب الاحتيال، مثل إجراء معاملات احتيالية أو تصوير صورة زائفة.

المطلب الثالث: أسباب ارتكاب الغش والتلاعب المحاسبي

وفقًا لدراسة درغام (2013)، يمكن أن ينشأ التزوير والتلاعب في القوائم المالية لعدة أسباب، مثل: [1]

- محاولة مجلس الإدارة تحسين سمعة الشركة في السوق وزيادة قدرتها على الحصول على قروض.
- سعي المالكين والمديرين إلى تجنب دفع الضرائب أو تخفيضها وتحسين التصنيف المهني للشركة.

وفي ذات السياق، دراسة الكعبي (2021)، تقسم دوافع الاحتيال إلى ثلاثة أنواع: [2]

- الدوافع الاقتصادية: مثل تقلبات الأسعار.
- الدوافع الإدارية: مثل رغبة مجلس الإدارة في تعظيم التعويضات والتلاعب بالأرقام المالية لإظهار أداء جيد.
- الدوافع المحاسبية: مثل استغلال المرونة في الاختيار بين أساليب وإجراءات محاسبية مختلفة لأغراض التهرب الضريبي أو خداع المساهمين.

المطلب الرابع: الطرق والأساليب المتبعة في عمليات الغش والتلاعب

[1] محمد أحمد عبد الحميد الصوري دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة رسالة ماجيستير ، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، سنة 2013، ص 20.

[2] جعفر عبد الحسين حلو الكعبي دور التفكير الاستراتيجي والعصف الذهني في تحسين جودة التدقيق وإسهامه في الكشف عن مخاطر الاحتيال، أطروحة دكتوراه كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد العراق سنة 2021، ص 76، 77.

نسعى في هذا المطلب إلى التطرق إلى بعض التقنيات المحاسبية التي تستخدمها الإدارة في عملية إعداد القوائم المالية: العمليات على الإيرادات، العمليات على المخزون، العمليات على الأصول الثابتة، العمليات على المصروفات، العمليات على حسابات العملاء الزبائن.[1]

الفرع الأول: التلاعب في الإيرادات

دراسة (بن بلقاسم ورزقي (2016)) أشارت إلى إمكانية التلاعب في الاعتراف بالإيرادات في عقود طويلة الأجل. هناك طريقتان لهذا الاعتراف بالإيرادات: [2]

طريقة العقد المكتمل: حيث يتم الاعتراف بالإيرادات بعد اكتمال المشروع.

طريقة النسبة المئوية للإنجاز: وهي الطريقة المستخدمة في المعايير المحاسبية الدولية وتتطلب وجود نظم محاسبية تحليلية وضوابط رقابية قوية لتقييم الأعباء والتكاليف بصدق.

في بعض الشركات المدرجة في البورصة، قد تلجأ الإدارة إلى تضخيم التكاليف والأعباء لتقديم صورة إيجابية عن وضع الشركة بهدف جذب مستثمرين جدد أو توزيع الأرباح بطريقة غير عادلة على العاملين والمساهمين والإدارة.

الفرع الثاني: التلاعب في المخزونات

التلاعب بحساب المخزون أصعب من التلاعب بحساب الإيرادات. ذلك لأن حساب الإيرادات يستمر إلى الفترة التالية، بينما حساب المخزون لا يستمر. وتشير إحدى الدراسات إلى أساليب تستخدمها الإدارة للتلاعب بحسابات المخزون، منها: العد المزدوج للمخزون عبر نقله من موقع إلى آخر، ورسملة تكاليف البيع والتكاليف

[1] قريتلي محمد. (2022). مرجع سابق. ص 96.

[2] بن بلقاسم سفيان رزقي إسماعيل، ممارسات المحاسبة الإبداعية في سياق تبني معايير المحاسبة الدولية محلة معارف، المجلد 11، العدد 20، جوان 2016، ص 92-91.

الإدارية في حسابات المخزون، والمبيعات الآجلة حيث يتم تسجيل البضائع كمخزون رغم عدم امتلاكها، وتسجيل عوائد المخزون من الفترة السابقة في الفترة الحالية. [1]

بالإضافة إلى ذلك، وجدت دراسة غسان (2006) أساليب أخرى للتلاعب بالمخزون تشمل عدم تسجيله في الدفاتر بقصد الاختلاس، وإصدار إيصالات خروج وهمية لسرقة المنتجات، والتزوير والتلاعب في سجلات المخزون. [2]

كما أشارت دراسات أخرى إلى أساليب أخرى للتلاعب بالمخزون مثل إدراج مخزون الأمان والمخزونات المتقادمة كأصول متداولة، والتسعير غير الصحيح، وتخفيضات في مخصصات التقييم، والتغييرات غير المبررة في طرق تقييم المخزون.

الفرع الثالث: التلاعب في الأصول غير الجارية

تشير العديد من الدراسات، إلى أن مجالس الإدارة قد تلجأ إلى التلاعب بالأرباح من خلال التلاعب في بيع الأصول الثابتة والأوراق المالية. عندما تكون الأرباح التشغيلية الحالية أقل من التوقعات المعلنة، قد تقوم الشركات ببيع الأصول الثابتة أو الأوراق المالية بسعر أقل من قيمتها الحقيقية، أو التلاعب بتوقيت الاعتراف بالدخل منها أو معاملة دخل الاستثمار على أنه إيرادات أو أرباح تشغيلية، وذلك بهدف زيادة الأرباح. [43]

[1] دعاء حافظ إمام عبد اللطيف، أثر استخدام المراجع الخارجي لأساليب التنقيب في البيانات على فعالية اكتشاف والتقرير عن الغش في القوائم المالية، ص 31.

[2] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة عمان الأردن، الطبعة الثانية 2009، ص 151.

[3] منيمش أسماء، شريقي عمر، التدقيق الخارجي كأحد أهم الأليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، محلة اقتصاد المال والأعمال المجلد 05 ، العدد 01 جوان 2020، ص 252

[4] Bartov, E. (1993). The timing of asset sales and earnings manipulation. The Accounting Review, Vol 68, N° 04, P 84.

من ناحية أخرى، إمكانية التلاعب بالأصـــول الثابتة من خلال تضـــخيم قيمة الأصـــول غير الملموســـة قبل عمليات الاستحواذ. ويتم ذلك من خلال معاملة تكاليف البحث والتطوير كتدفقات نقدية استثمارية واستبعادها من التدفقات النقدية التشغيلية، وبالتالي احتساب تدفقاتها وكذلك الشهرة التجارية للمنافذ غير المكتسبة. [1]

الفرع الرابع: التلاعب في حساب المصاريف

- يلجأ المديرون إلى تقنيات متطورة للتلاعب بحســـابات التكاليف من خلال زيادة أو خفض النفقات التقديرية مثل الإعلانات والبحث والتطوير وتكاليف الصيانة، وذلك للتحكم في الأرباح المحققة. [2]
- التخفيضات السابقة في التكاليف قد تؤثر على الطاقة الإنتاجية والمبيعات، بينما الزيادات المتعمدة في التكاليف غير الأســاســية قد ينظر إليها على أنها إهدار للموارد، حتى لو حققت الشـركة ربحًا كبيرًا في السنة الحالية.
- تعتمد تقديرات التكاليف على التوقعات والتنبؤات المبنية على الأحكام الذاتية، مما يتيح للشـــركات التحكم في الأرقام لتكون أكثر أو أقل ربحية من الأهداف المحددة. [3]
- إن الإعلان عن التكاليف في فترات لاحقة أو ســـابقة يتعارض مع مبدأ المحاســـبة عن التكاليف ومبدأ استقلالية الدورة المالية. [4]

الفرع الخامس: التلاعب في حسابات الزبائن

أهم أساليب التلاعب بحسابات العملاء نوردها كالتالي: [5]

---

[1] لميس جميل باناصـر مها فيصـل الصـائغ دور الآليات المحاسـبية لحوكمة الشـركات في الحد من ممارسـات المحاسـبة الإبداعية في شـركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض: دراسة ميدانية مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 04 ، العدد 15 ديسمبر 2020، ص 07

[2] محمد جاسم محمد، أثر مكونات إدارة الأرباح وفقا لنموذج Kothari et Al 2005 على قيمة الشركة تحليل حالة لمجموعة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية من 2009 ولغاية 2013 ، مجلة الغربي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 01، سنة2018، ص 395.

[3] الخذاري عبد الجليل، زين عيسى دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغير والمتوسطة في الجزائر: دراسة ميدانية بالوادي.

[4] قانون رقم 13/08 المؤرخ في 30 ديسـمبر 2013 المتضـمن قانون المالية لسـنة 2014 ، الجريدة الرسـمية للجمهورية الجزائرية، العدد 68، المادة 53.

[5] زهير الحدرب علم تدقيق الحسابات، دار البداية ناشرون وموزعون عمان الأردن، الطبعة الأولى سنة 2010، ص 40 و 41.

الإخفاء المؤقت عند إعداد كشوف التسويات المصرفية:

- تخفيض قيمة الشيكات التي لم يصرفها البنك.
- تخفيض الرصيد المحاسبي في الحساب المصرفي في دفتر الحساب.
- زيادة الرصيد المحاسبي في كشف الحساب المصرفي ومبلغ الودائع غير الموضحة.

الإخفاء الدائم للدفاتر المحاسبية:

- التلاعب في دفتر الأستاذ العام، مثل إجراء إضافات وأرصدة خاطئة لتحقيق التوازن بين مبادئ القيد للدفاتر المزدوجة.
- التلاعب في دفتر النقدية من خلال الحفاظ على دفتر النقدية عبر التلاعب.
- التلاعب في الترحيل الاحتيالي من دفتر النقدية إلى دفتر الأستاذ.

المبحث الثالث: مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر

إن مهنة التدقيق المالي تُعد من المهن الأساسية في المجال الاقتصادي والمالي، حيث تلعب دوراً محوريًا في ضمان سلامة وشفافية المعلومات المالية للمؤسسات والهيئات المختلفة. في هذا المبحث، سنتناول بالتفصيل أهم مسؤوليات المدقق المالي، ثم نستعرض كيفية تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

المطلب الأول: مسؤوليات المدقق المالي

تتمثل المهمة الرئيسية لمراقب الحسابات في مراجعة البيانات والتقارير المالية للعميل بهدف إبداء رأي فني محايد للاجتماع العام حول صدق وموثوقية هذه التقارير المقدمة من مجلس الإدارة. وطبقاً لنظرية الوكالة التي تربط بين الملاك الذين تمثلهم الجمعية العمومية والمديرين الذين يمثلهم مجلس الإدارة، وباعتبار أن مراجع الحسابات

أثناء تأدية واجباته هو وكيل يراقب حقوق الملاك، فإن رأيه النهائي قد يؤثر سلباً على متخذي القرار، وبالتالي فإن أي إخلال بواجبه عليه قد يترتب عليه تحمل المسؤولية عن مختلف الالتزامات وفقًا للقانون.[1]

وتبيّن المواد من 59 إلى 63 من الفصل الثامن من القانون 10/01 بالتفصيل المسؤوليات القانونية التي قد تقع على مراجعي الحسابات نتيجة الإخلال بواجباتهم المهنية. وتنص المادة 59 على ما يلي. "يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية العامة عن إدارة واجباته، وهو ملزم بتوفير الوسائل وليس النتائج". وهذا ما يتماشى مع المعايير العامة لمهنة التدقيق التي تلزم المدققين بتوفير العناية المهنية اللازمة أثناء أداء أعمال التدقيق والإشراف المباشر عليها، حيث ألزم المشرع الجزائري المدققين بتوفير الوسائل التالية: مساعد المدققين، الإشراف المباشر، الاختبار زيارات للعملاء للاختبار، وتخصيص وقت للعمل، وعينات كافية لجمع الأدلة .... إلخ.[2]

ومع ذلك، فإن المشرع الجزائري لا يحاسب مراجعي الحسابات على تقاريرهم النهائية لضمان استقلاليتهم، ويتعرض مراجع الحسابات لثالثة انماط من المسؤولية، نعرضها فيما يلي.

الفرع الأول: مسؤولية مدنية

مراجعو الحسابات مسؤولون أمام الاجتماع العام للمساهمين والأطراف الثالثة عن المخالفات والأخطاء المرتكبة في خرق واجباتهم المهنية. ويؤكد القانون المنظم للمهنة على ذلك[3] وتنشأ المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات نتيجة لاتفاق مسؤولية العقد الذي يلزم مراجع الحسابات تجاه العميل أو الكيان الخاضع للمراجعة. ويجب أن يحدد العقد بالتفصيل حقوق والتزامات كلا الطرفين، ولكن إذا تم الاتفاق على بعض البنود شفوياً فقد يصعب إثبات ذلك في حالة النزاع في المحكمة[4]، وتكون هذه المسؤولية في طبيعة المسؤولية التقصيرية غير

[1] محمد حولي مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي الجزائر، المجلد 7 ، العدد 2 ديسمبر 2017.

[2] قريتلي محمد. (2022). مرجع سابق. ص 102.

[3] عباس علس سلمان، مسؤولية مراقب الحسابات في مكافحة الفساد في الشركة المساهمة دراسة مقارنة دار التعليم الجامعي، 2018، ص 138.

[4] شيرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجيستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، سنة 2012، ص 41 .

المرتبطة بالعقد المكتوب بين الطرفين، وهذا يعني أن مراجع الحسابات قد ارتكب خطأ تسبب في ضرر للعميل وبالتالي يجب عليه التعويض عن ذلك الضرر،[1] ولإثبات المسؤولية التقصيرية أو العقدية لمراجع الحسابات يجب أن تتوافر ثلاثة أركان أساسية:

- ✓ وجود خطأ أو إهمال ارتكبه محافظ الحسابات نتيجة عدم القيام بواجباته المهنية اتجاه العميل؛
- ✓ إثبات حدوث الضرر الذي يصيب العميل أو الغير نتيجة مخالفات أو أخطاء محافظ الحسابات أثناء القيام بعملية التدقيق؛
- ✓ وجود رابطة سببية أو علاقة مباشرة بين الخطأ الذي ارتكبه محافظ الحسابات والضرر الذي أصاب الغير أو المؤسسة محل التدقيق؛

وينص المشرع الجزائري، من خلال المادة 61 من القانون رقم 10/01، صراحة على المسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات: "يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها اثناء تأدية سهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون".[2]

من أجل حماية مراجعي الحسابات من المخاطر المالية التي قد يتعرضون لها نتيجة الإغفالات التي يرتكبونها في أداء واجباتهم، تنص المادة 75 من القانون رقم 10/01 على ما يلي: "يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤولياتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم".[3]

الفرع الثاني: مسؤولية جزائية

عندما يرتكب مراجع الحسابات خطأً أو جريمة لا تلحق الضرر بفرد فحسب، بل تلحق الضرر بالمجتمع ككل، فإنه يتحمل المسؤولية الجزائية، وهو ما يُعرف أيضاً بالمسؤولية الجنائية. ولذلك، إذا ارتكب مراجع

[1] أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016، ص 86.
[2] القانون 10/01، مرجع سبق ذكره، المادة 61، ص 10
[3] القانون 10/01، مرجع سبق ذكره، المادة 75 ، ص 12 .

الحسابات جريمة جنائية، فإن ذلك يقع تحت طائلة القانون الجنائي ويترتب عليه عقوبة تتراوح بين التغريم أو السجن.[1]

تتجسد المسؤولية الجنائية في أحكام المادة 62 من القانون رقم 10/01 انه: "يتحمل المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني "[2]، وتكون في الحالات التالية :

1. إفشاء السر المهني أو تسريب أسرار العميل

أثناء إجراء المراجعة، يحق لمراجعي الحسابات الاطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية وجميع المستندات اللازمة لإجراء المراجعة. ولذلك يجب على مراجع الحسابات أن يتعهد بالحفاظ على سرية هذا الاطلاع وعدم إفشائه إلا بما يسمح به القانون. ويعهد العميل بجميع المستندات إلى مراجع الحسابات، وفي المقابل يجب على مراجع الحسابات عدم إفشاء هذه الأسرار من أجل حماية مصالح المؤسسة. وفقا للمادة 71 من القانون رقم 10/01: "يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات "[3].

في نفس السياق، تنص المادة 830 من القانون التجاري، في القسم الخاص بالجرائم المتعلقة بمتابعة الشركات المساهمة، على ما يلي: "تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على مندوبي الحسابات "[4]، أما العقوبات المنصوص عليها في القانون هي مفصلة في الجدول أدناه:

الجدول (1.2): عقوبات إفشاء السر المهني

[1] محمد فضل مسعد خالد راغب الخطيب دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ص83.

[2] القانون 10/01، مرجع سبق ذكره، المادة 62، ص 10.

[3] القانون 10/01، مرجع سبق ذكره، المادة 71، ص 11

[4] الأمر الرئاسي 75/59، المؤرخ في 26/09/1975 المعدل والمتمم بالتشريعي 93/08 المؤرخ في 25/04/1993 والمتعلق بالقانون التجاري، المادة830، ص 245.

المخالفة	العقوبة	المرجع القانوني
حالة 1: إفشاء سر مهني في غير الحالات التي يوجب عليهم القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك؛	الحبس من شهر إلى سته أشهر، وغرامة من 500 إلى 5.000 دج؛	المادة 301 من قانون العقوبات
حالة 2: الإدلاء إلى أجانب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة دون تصريح مسبق؛	العقوبة بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة من 500 إلى العقوبات 10.000 دج؛	المادة 302 من قانون العقوبات
حالة 3: الإدلاء بأسرار المؤسسة إلى جزائريين يقيمون في الجزائر؛	الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وغرامة من 500 إلى 1.500 دج؛	المادة 302 من قانون العقوبات

المصدر: قريتلي محمد. (2022). مرجع سابق. ص 106.

2. الممارسة الغير شرعية لمهنة محافظ الحسابات

عملا بالمادة 74 من القانون رقم 10/01 المتعلق بمهنة المحاسبين ومدققي الحسابات والمحاسبين القانونيين، تعتبر ممارسة مهنة مراجع الحسابات غير قانونية إذا[1]:

- لم يكن الشخص مسجلاً في سجل مراجعي الحسابات المعترف به من قبل الغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات.
- المهنيين الذين تم تعليق تسجيلهم مؤقتا أو شطب تسجيلهم نتيجة إجراءات تأديبية وفقا للمسؤوليات التأديبية المنصوص عليها في المادة 63 من القانون رقم 10/01.
- الأشخاص الذين ينتحلون صفة محاسبين أو مراجعي حسابات أو محاسبين قانونيين معتمدين دون استيفاء شروط الاعتماد وفقا لأحكام القانون رقم 10/01.

[1] شريقي عمر التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01 ، سنة 2013، ص 145.

- الأشخاص الذين يعينون عن طريق الاحتيال شركة محاسبة مهنية أو مكتب محاسبة من أجل خلق تشابه مع منظمة التدقيق المنصوص عليها في القانون.
- نعرض في الجدول التالي العقوبة الملزمة للممارسة المهنية الغير قانونية التدقيق المحاسبي:

الجدول (2.2): عقوبات الممارسة الغير قانونية لمهنة التدقيق المحاسبي

المخالفة	العقوبة	المرجع القانوني
كل من يقوم أو يمارس مهنة مراجع الحسابات كمحاسب أو مدقق حسابات رغم عدم حصوله على ترخيص قانوني؛	واحدة من العقوبتين: الحبس لمدة تتراوح بين شهرين وستة أشهر، وغرامة تتراوح بين 20.000 و200.000 دج؛	المادة 829 من القانون التجاري؛[1]
كل من يمارس مهنة محاسب مهني أو مراجع حسابات أو محاسب قانوني بشكل غير قانوني؛	غرامة تتراوح بين 500.000 و2000.000 دج؛	المادة 73 من القانون 10/01؛[2]

المصدر: من إعداد الطالب.

3. المصادقة على معلومات كاذبة

ويمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول (3.2): العقوبة في حالة المصادقة على البيانات الكاذبة

المخالفة	العقوبة	المرجع القانوني

[1] القانون التجاري في ضوء الممارسات القضائية، منشورات بيرتي، الجزائر، 2009/2010، ص 324.

[2] القانون 10/01، مرجع سبق ذكره، المادة 73 ، ص 12.

كل رئيس شركة مساهمة أو مديرها أو مندوب المحاسبة الذي يأذن أو يوافق على بيان كاذب مع علمه بذلك؛	بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تزيد على سنتين و/أو بغرامة لا تقل عن 20000 دج ولا تزيد على 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين؛	المادة 825 من القانون التجاري؛[1]
كل مندوب محاسبة يقدم أو يؤكد عن علم معلومات كاذبة عن حالة الشركة أو يمتنع عن الإفصاح لمندوب الدولة عن واقعة جنائية كان على علم بها؛	الحبس مدة لا تقل عن سنة ولا تزيد على خمس سنوات و/أو بغرامة لا تقل عن 20000 دج ولا تزيد على 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين؛	المادة 830 من القانون التجاري؛[2]

المصدر: من إعداد الطالب.

الفرع الثالث: مسؤولية تأديبه

تعرِّف المادة 2 من المرسوم التنفيذي 13/10 الخطأ التأديبي لمراجع الحسابات بأنه أي إخفاق في اتباع القواعد المهنية والأخلاقية، أو إهمال من جانب خبير المحاسبة أو مراجع الحسابات أو المحاسب المعتمد. وينطبق ذلك على الأفراد أو الشركات المسجلة في التصنيف الوطني لخبراء المحاسبة، والغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات،[3] والمنظمة الوطنية للمحاسبين القانونيين المعتمدين، ترد العقوبات على هذه الأخطاء المهنية في الجدول التالي:

الجدول (4.2): العقوبات التأديبية لمراجعي الحسابات.

[1] الأمر الرئاسي 75/59 المؤرخ في 26/09/1975 المعدل والمتمم بالتشريعي 93/08 المؤرخ في 25/04/1993 والمتعلق بالقانون التجاري، مرجع سبق ذكره المادة 825، ص 244.

[2] نفس المرجع السابق، المادة 830، ص 245.

[3] مرسوم تنفيذي رقم 13/10 مؤرخ في 13/01/2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات 5 والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03 ، المادة 02 ، ص 18.

درجة العقوبة	الأخطاء والمخالفات المرتكبة	العقوبة المطبقة
الأولى	التصريح بمراجع كاذبة؛ التصريح بالانتماء على مصف المجلس أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارسة وظيفتهم؛ الانتقادات الغير حقيقية للزملاء أمام العملاء قصد منافستهم بطريقة غير شرعية؛ عدم احترام المهنيين الزملاء خلال مزاولة المهنة.	الإنذار
الثانية	تكرار الأخطاء المنصوص عليها في الدرجة الأولى؛ الامتناع عن التكفل بالمهنيين المتربصين؛ مزاولة نشاطه بمكتب لا يتطابق والشروط التنظيمية المنصوص عليها؛ الغياب عن حضـور اجتماعين متتاليين للجمعيات العامة أو الانتخابات وعدم تفويض من ينوب عنه؛ عدم دفع مصـاريف المشـاركة والحضـور للتظاهرات التي ينظمها المجلس الوطني للمحاسبة.	التوبيخ

الثالثة	تكرار الأخطاء المنصوص عليها في الدرجة الثانية؛ ارتكاب مخالفات تخص عملية الأرشيف الخاصة بالملف الدائم والملف السنوي لمهام التدقيق والمراجعة؛ الاستعمال الغير قانوني لختمه المهني في المصادقة أو الإمضاء على تقارير ووثائق غير منجزة تحت مسؤوليته؛ عدم الاشتراكات المهنية المنصوص عليها؛ عدم اكتتاب عقد التأمين المنصـــوص عليه في المادة 75 من القانون 10/01 لتغطية مسؤوليته المدنية؛ مقاولة مهام التدقيق مع أشخاص غير مسجلين في الجداول المهنية؛ استعمال أختام غير مطابقة للنموذج المعتمد من المنظمات المنظمة للمهنة.	توقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر
الرابعة	فضح اسرار العملاء؛ المصادقة وإصدار وثائق غير حقيقية أو مزورة؛ القيام بأفعال منافية لأخلاقيات المهنة بصفة متكررة؛ ممارسة المهنة خلال توقيفه بصفة مؤقتة سواء بطلب منه نتيجة وقوعه في أحد حالات الموانع والتنافي، أو نتيجة عقوبة تأديبية؛ ممارسة مهام التدقيق والمراجعة دون فتح مكتب مطابق للشروط التنظيمية.	الشطب من الجدول

المصدر: قريتلي محمد. (2022). مرجع سابق. ص 111.

المطلب الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

الفرع الأول: التدقيق المحاسبي في ظل القانون 10 – 01:

الشروط العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر:

حسب القانون 10 - 01 المادة 8 تحدد شروط ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي حسب الاتي:

- التمتع بجنسية جزائرية.
- الحصول على شهادة تسمح بمزاولة المهنة.
- التمتع بالكامل الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من طرف وزير المالية.
- أن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- أن يكون مؤدي لليمين المنصوص عليه في المادة 6 من القانون 10 – 01.

الفرع الثاني: مهني التدقيق المحاسبي

أ. **الخبير المحاسبي**: تعرفه المادة 18 من القانون 10-01 المحاسب على النحو التالي، هو الشخص الذي يقوم عادة، باسمه وعلى مسؤوليته الخاصة، بأعمال تنظيم حسابات المؤسسات والجمعيات ومختلف أنواع الحسابات والتحقيق فيها وتقييمها وتحليلها، على النحو المنصوص عليه في القانون ويعهد إليه بهذا العمل بموجب عقد، ويعهد إليه بالخبرة في هذه الحسابات بموجب عقد. كما أنها تتولى أيضا حفظ حسابات المؤسسات والهيئات غير المقيدة بعقود عمل، ومركزة ونشر ومراقبة ومراقبة وتجميع حسابات المؤسسات والهيئات غير المقيدة بعقود عمل".

ب. **محافظ الحسابات**: حسب المادة 22 من القانون 10 - 01 يعد محافظ حسابات "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ".

ت. **شـركات الخبرة المحاسـبية ومحافظة الحسـابات:** يسـمح القانون رقم 10-01 للمهنيين المسـجلين والمرخص لهم بتأسيس شركات مساهمة أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو جمعيات تعاضدية بموجب الشروط التفصيلية المنصوص عليها في القانون.

الفرع الثالث: التعيين وموانع التعيين للمدقق المحاسبي

أ. **تعيين المدقق المحاسـبي:** ووفقا للمادتين 26 و 27 من القانون رقم 10-01، تعين الجمعية العامة، وفقا لاختصاصاتها، مراجعا أو أكثر للحسابات من بين الخبراء المعتمدين والمسجلين لدى الغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات. لا يجوز أن تزيد مدة ولاية مراجع الحسابات عن ثلاث سنوات ويجوز تجديدها مرة واحدة فقط إضافة لشروط التالية:

- ✓ يعين مراجع الحسابات لمدة ثلاث سنوات، إلا إذا لم تتم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة الرقابية خلال سنتين ماليتين متتاليتين.
- ✓ في حالة السنوات المالية المتتالية، يقدم مراجع الحسابات تقريراً إلى المدعي العام صاحب الولاية على المنطقة.[1]

ب. **موانع تعيين للمدقق المحاسـبي:** المادة 715 (6) من القانون التجاري لا يتم تعيين مراجعي الحسـابات القانونيين في المؤسسة إذا كانوا:[2]

- ✓ الأقارب حتى الدرجة الرابعة من القرابة والأصهار، بما في ذلك أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس الإشراف، إذا كانوا يمتلكون عُشر أسهم رأس مال المؤسسة؛
- ✓ المديرين وأعضـاء مجلس الإدارة وأعضـاء مجلس الإدارة وأعضـاء مجلس الإشـراف وأزواجهم الذين يمتلكون عُشر رأس مال المؤسسة، أو تمتلك المؤسسة نفسها عُشر رأس مال المؤسسة.

[1] القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 / 06 / 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات، والمحاسب المعتمد.
[2] القانون التجاري، طبعة 2020.

- ✓ أزواج الأشخاص الذين يتلقون مكافأة أو راتباً من أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس الإشراف بسبب أنشطتهم الدائمة بخلاف مسك الدفاتر.
- ✓ الأشخاص الذين يتقاضون مكافأة من الشركة لمدة خمس سنوات من تاريخ انتهاء عملهم.
- ✓ الشخص الذي كان مديراً أو عضواً في مجلس الإشراف أو مجلس الإدارة لمدة خمس سنوات من تاريخ إعفائه من منصبه.[1]

الفرع الرابع: التدقيق المحاسبي في ظل معايير التدقيق الجزائرية

تسعى الجزائر جاهدة لتطوير خدمات مراجعة الحسابات من خلال تنفيذ سلسلة من الإصلاحات، فمن ناحية، زادت من الاهتمام بهذا القطاع، ومن ناحية أخرى، تسعى جاهدة لأن تكون مثالاً يُحتذى به في هيئات التدقيق الدولية. تمت إعادة هيكلة اللجنة الوطنية لمراجعة الحسابات وإنشاء لجان مختلفة، بما في ذلك، لجنة إصدار معايير المحاسبة والمراجعة التي أصدرت 16 معيارًا يتعلق بأعمال المراجعة في الجزائر.[2]

فيما يلي لمحة عامة عن معايير المراجعة الجزائرية اعتبارًا من عام 2018، والمستمدة من معايير المراجعة الدولية:

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 الاتفاق على أحكام مهام التدقيق:** يحدد هذا المعيار التزامات مراجع الحسابات عند الاتفاق على مهام التدقيق مع إدارة المنظمة أو مديريها. ويجب على مراجع الحسابات أن يؤكد للمؤسسة موافقتها على الشروط المنصوص عليها في خطاب التكليف، الذي يتضمن تفاصيل مهمة التدقيق، بما في ذلك نطاق التدقيق ومسؤوليات الإدارة ومسؤوليات مراجع الحسابات. يجب أن يؤكد المدقق أنه تم استيفاء الشروط المسبقة للتدقيق. إذا توقع مراجع الحسابات عدم قدرته على

[1] القانون التجاري، مرجع سابق.

[2] بوعزة عبيد بشير وبوشيخي بوحوص، واقع التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية –دراسة حالة–مؤسسة سوناطراك، بوعزة عبيد، مجلة المالية والاسواق، 2022، العدد 2، ص 317.

إبداء الرأي في البيانات المالية على افتراض عدم استيفاء الشروط المسبقة، يجب على مراجع الحسابات معالجة المسألة مع الإدارة أو رفض التكليف.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 التصريحات الكتابية:** يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات، كجزء من مراجعة البيانات المالية، الحصول على إقرارات خطية من الإدارة تؤكد، في جملة أمور، أنها أوفت بمسؤولياتها المتعلقة بإعداد البيانات المالية وشمولية المعلومات المقدمة إلى مراجع الحسابات.[1]
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية:** يحدد هذا المعيار التزامات مدقق الحسابات بتخطيط تدقيق البيانات المالية لضمان تنفيذ التدقيق بكفاءة وفعالية، ويتطلب من مدقق الحسابات إعداد استراتيجية تدقيق وخطة عمل مناسبة لحجم الكيان وحجم العمل الذي سيتم إنجازه.
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 العناصر المقنعة:** يحدد هذا المعيار واجبات مدقق الحسابات فيما يتعلق بتخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على تأكيدات معقولة مناسبة كافية لاستخلاص استنتاجات معقولة يمكن على أساسها بناء رأي حول البيانات المالية.
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية:** ويحدد هذا المعيار التزام مدقق الحسابات بإبداء رأي غير معدل حول البيانات المالية وشكل ومحتوى التقرير الذي يبدي فيه مدقق الحسابات هذا الرأي صراحةً.[2]
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 الإجراءات التحليلية:** ويتناول المعيار استخدام مدقق الحسابات للإجراءات التحليلية كأسلوب رقابي يتمثل في تقدير المعلومات المالية وغير المالية ومقارنتها بالبيانات التاريخية للكيان.

[1] المقرر رقم 002 المؤرخ في 04/02/2016 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، وزارة المالية.
[2] المقرر رقم 150 المؤرخ في 11/10/2016 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، وزارة المالية.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 استمرارية الاستغلال:** يحدد هذا المعيار التزامات مدقق الحسابات في تدقيق البيانات المالية فيما يتعلق بتطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية في إعداد البيانات المالية، أي أن المؤسسة لا تنوي الاستمرار في العمل والتصفية في المستقبل المنظور.
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق:** يحدد هذا المعيار التزامات مدقق الحسابات عند الاستعانة بخبير يتم اختياره من قبل مدقق الحسابات لأداء تدقيق خاص يتطلب خبرة في مجالات أخرى غير المحاسبة والتدقيق، وكيفية نظر مدقق الحسابات في استنتاجات الخبير. [1]
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 وثائق التدقيق:** يحدد هذا المعيار مسؤوليات مدقق الحسابات فيما يتعلق بإعداد ملاحظات تدقيق البيانات المالية في شكل أوراق عمل أعدها مدقق الحسابات أو حصل عليها أو احتفظ بها كجزء من إجراء التدقيق.[2]

المبحث الرابع: المؤسسات الاقتصادية العمومية

تُعتبر المؤسسات الاقتصادية العمومية من أهم الكيانات الاقتصادية في الدول، حيث تلعب دورًا محوريًا في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وفي هذا المبحث، سنتطرق إلى تعريف هذه المؤسسات، وأهدافها، وخصائصها المميزة، إضافة إلى الأشكال المختلفة التي تتخذها في الواقع العملي

المطلب الأول: تعريف المؤسسات الاقتصادية العمومية

عرف المشرع الجزائري المؤسسة العمومية الاقتصادية في نصين مختلفين في المادة 5 من القانون 01-188 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية حيث نصت "المؤسسة العمومية الاقتصادية هي

[1] المقرر رقم 23 المؤرخ في 15/03/2017 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، وزارة المالية.
[2] المقرر رقم 77 المؤرخ في 24/12/2018 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، وزارة المالية.

شـركات مسـاهمة أو شـركات محدودة المسـؤولية تملك الدولة أو الجماعات المحلية فيها مباشـرة أو بصـفة غير مباشرة جميع الأسهم أو الحصص ".

كذلك في المادة 2 من الأمر 01-04 المتعلق بتنظيم تسيير وخوصصة المؤسسات العمومية الاقتصادية حيث نصت " المؤسسات العمومية الاقتصادية هي شركات تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص معنوي اخر خاضع للقانون العام، أغلبية رأس المال الاجتماعي مباشرة أو غير مباشرة وهي تخضع للقانون العام".

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة العمومية الاقتصادية

ويمكن حصر هذه الأهداف في العناصر التالية:[1]

- ✓ المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني.
- ✓ تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للدولة.
- ✓ القيام بنشاطات ذات طابع صناعي أو تجاري أو خدماتي أو فلاحي.
- ✓ المساهمة في تحقيق الأمن الغذائي والأمن الطاقوي.

وبالتالي، يمكن القول أن المؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر تهدف إلى المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني وتحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للدولة من خلال القيام بنشاطات اقتصادية مختلفة، بما في ذلك تحقيق الأمن الغذائي والأمن الطاقوي.

المطلب الثالث: خصائص المؤسسات الاقتصادية العمومية

ويمكن تقسيم هذه الخصائص حسب الأشكال التالية:[2]

الشكل القانوني:

[1] المادة 3 من الأمر رقم 01-04 المؤرخ في 4 أغسطس 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصخصتها.
[2] الأمر رقم 01-04، مرجع سابق.

- ✓ المؤسسة العمومية الاقتصادية هي شخص معنوي خاضع للقانون الجزائري، تمتلك الدولة أسهمها بالكامل أو جزء منها.

الأهداف والمهام:[1]

- ✓ تهدف إلى القيام بنشاطات ذات طابع صناعي أو تجاري أو خدماتي أو فلاحي.
- ✓ تساهم في تنمية الاقتصاد الوطني وتحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للدولة.

الاستقلالية المالية والإدارية:[2]

- ✓ تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية والإدارية.
- ✓ تسير وفق قواعد التسيير التجاري والمالي.

هياكل الحوكمة:[3]

- ✓ لها هياكل إدارية كمجلس الإدارة والمدير العام.
- ✓ تخضع لرقابة وزارية وبرلماني

إذن، المؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر هي شخص معنوي خاضع للقانون الجزائري، تتمتع باستقلالية مالية وإدارية، ولها هياكل حوكمة محددة، وتهدف إلى ممارسة أنشطة اقتصادية متنوعة والمساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني.

المطلب الرابع: أشكال المؤسسات الاقتصادية العمومية

شركة ذات مسؤولية محدودة:[4] **SARL**

[1] المادة 3 من نفس الأمر.

[2] المواد 4 و5 من نفس الأمر.

[3] المواد 6 إلى 17 من نفس الأمر.

[4] Société à Responsabilité Limitée

شركة تجارية يكون رأسمالها مقسم إلى حصص اجتماعية، والمساهمون فيها مسؤولون عن ديون الشركة بحدود قيمة حصصهم فقط. تخضع هذه الشركات لأحكام القانون التجاري الجزائري.[1]

مثال: الشركة الجزائرية للحليب والمشتقات (الكوادرية)

شركة ذات أسهم:[2] SPA

شركة تجارية يكون رأسمالها مقسم إلى أسهم قابلة للتداول، والمساهمون فيها مسؤولون عن ديون الشركة بحدود قيمة أسهمهم فقط. تخضع هذه الشركات لأحكام القانون التجاري الجزائري.[3]

مثال: الشركة الوطنية للتأمين (سونطا)

شركة تضامنية: SNC[4]

شركة تجارية يتحمل فيها الشركاء مسؤولية شخصية وتضامنية عن ديون الشركة. تخضع هذه الشركات لأحكام القانون التجاري الجزائري.[5]

مثال: مطاحن الجنوب

شركة توصية بسيطة: [6] SCS

شركة تتكون من شريكين: شركاء متضامنون وشركاء موصون، حيث الشركاء المتضامنون مسؤولون بشكل شخصي وتضامني عن ديون الشركة، بينما الشركاء الموصون مسؤولون بقدر حصصهم فقط. تخضع هذه الشركات لأحكام القانون التجاري الجزائري.[7]

مثال: لا يوجد مثال بارز في القطاع العمومي الاقتصادي الجزائري

[1] القانون التجاري الجزائري، المادة 564 وما يليها.
[2] Société par Actions
[3] القانون التجاري الجزائري، المادة 592 وما يليها.
[4] Société en Nom Collectif
[5] القانون التجاري الجزائري، المادة 505 وما يليها.
[6] Société en Commandite Simple
[7] لقانون التجاري الجزائري، المادة 537 وما يليها.

تجمع المصالح الاقتصادية: [1] GIE

تجمع بين مؤسسات أو أشخاص طبيعيين أو معنويين لتسهيل وتطوير نشاطاتهم الاقتصادية، يتمتع بالشخصية المعنوية ولكن ليس له هدف ربحي. تنظم هذه التجمعات أحكام القانون رقم 01-18 المتعلق بالتجمعات ذات المصلحة الاقتصادية.[2]

مثال: تجمع المصالح الاقتصادية للشركات الجزائرية للنقل البري (GIE NAQLIA)

[1] Groupement d'Intérêt Économique

[2] القانون رقم 01-18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 المتعلق بالتجمعات ذات المصلحة الاقتصادية.

الفصل الثاني: دراسة حالة مخبر

الأشغال العمومية

تمهيد

نهدف هذا الفصل إلى استكشاف مدى فعالية التدقيق المحاسبي في مخبر الأشغال العمومية بولاية غرداية، وذلك من خلال دراسة حالة تطبيقية ترتكز على المقابلة المباشرة مع المدقق المحاسبي للمؤسسة. سنقوم بطرح مجموعة من الأسئلة المحورية التي تهدف إلى الإجابة على إشكالية الدراسة.

سيتم في هذا الفصل تقديم المؤسسة قيد الدراسة متبوعًا بتحليل للمعطيات المستقاة من المقابلة، والتي ستُعرض بطريقة تحليلية تسمح بفهم أعمق للممارسات الرقابية وتأثيرها على الحوكمة المالية. كما سنسعى لتحديد العوامل التي تعزز من فعالية التدقيق المحاسبي والتحديات التي تواجهه في سياق المؤسسات العمومية، وذلك من خلال مبحثين:

- المبحث الاول: التعريف بالمؤسسة قيد الدراسة
- المبحث الثاني: فعالية التدقيق المحاسبي في المؤسسة قيد الدراسة

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة قيد الدراسة

المطلب الاول: نبذة مختصرة عن المؤسسة

نشأ **مخبر الأشغال العمومية** لجنوب البلاد في 21 مارس 1983، بمقتضى المرسوم رقم 186 -83 وهذا تبعا لإعادة الهيكلة التنظيمية للمخبر الوطني للأشغال العمومية والبناء[1] Laboratoire National des Travaux Publics et du Bâtiment (LNTPB)، وفي أكتوبر1989 تحولت إلى مؤسسة مشغلة تابعة للشركة العمومية للإنجازات ولأشغال الكبرى، وفي سنة 1998 تحول المخبر إلى شركة فرعية تابعة للمخبر المركزي للأشغال العمومية ويسمى بالمخبر الجهوي للأشغال العمومية في البناء.

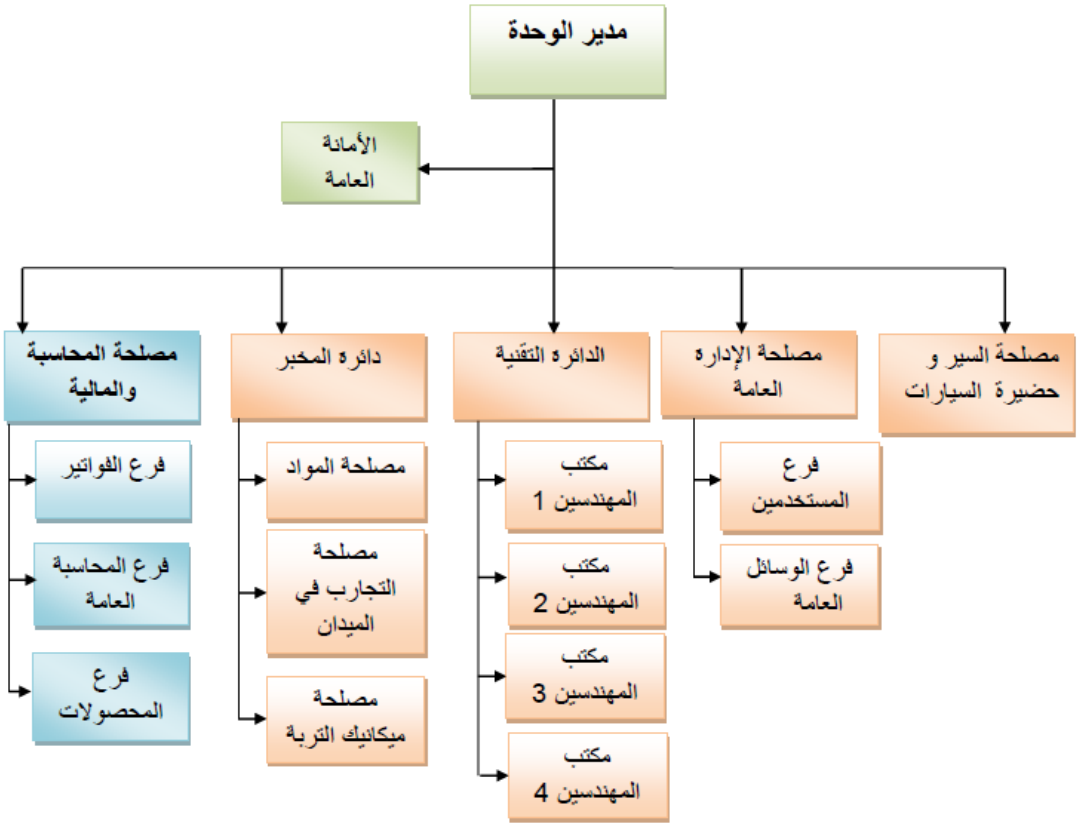
تقع الوحدة في منطقة الصناعية بوهراوة تحدها شمالا الطريق البلدي، شرقا مؤسسة البناء، جنوبا مؤسسة حفر الآبار وغربا مؤسسة أحد الخواص (لروي مصطفى)، تتربع الوحدة على المساحة تقدر ب 6775 م، كما تأسست هذه الأخيرة برأس مال قدره 303.000.000 دج وتضم الوحدة ما قدره 149 عامل فهي تصنف ضمن المؤسسات الاقتصادية المتوسطة ذات الطابع الخدماتي لما تقوم به من الأنشطة المختلفة في مراقبة شتى مجالات الأشغال العمومية والبناء. كما تحصلت المخبر على العديد من شهادات التقدير والعرفان من وزارة الأشغال المية وهذا للمجهودات المقدمة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

[1] "LNTPB" تشير إلى "Laboratoire National des Travaux Publics et du Bâtiment"، بمعنى "المختبر الوطني للأشغال العمومية والبناء". هذا المختبر هو مؤسسة تابعة للحكومة الفرنسية وتعمل في مجال البناء والهندسة المدنية، حيث يقوم بإجراء الاختبارات والتحاليل والأبحاث اللازمة للمشاريع العامة والمباني. يركز المختبر الوطني للأشغال العمومية والبناء على جودة وسلامة المنشآت والمواد الإنشائية، ويقدم الاستشارات الفنية والتوجيه في مجالات البناء والهندسة المدنية. كما يقوم بتطوير المعايير الفنية والمواصفات القياسية المتعلقة بالبناء والأشغال العمومية.

من خلال الهيكل التنظيمي يمكننا تحديد أهم أنشطة المؤسسة، حيث يتمثل النشاط الرئيسي في الإشراف على الدراسة التقنية للطرقات من خلال تقييمها وتدعيمها وكذلك البناءات ودراسة التربة من خلال إجراء التحاليل للوقوف على سلامتها.

الشكل (1.3): الهيكل التنظيمي لمخبر الأشغال العمومية.



المصدر: وثائق مقدم من طرف إدارة المخبر.

شرح الهيكل التنظيمي:

أ. **مدير الوحدة:** وعلى رأسها مدير الوحدة الذي يعد المسؤول الأول والمكلف الوحيد برئاسة مجلس إدارة الوحدة، يقوم بتسيير جميع لجان الوحدة، والوقوف على حسن سير وسلامة نشاطها، كما يسهر على عملية المتابعة والرقابة وإمضاء الوثائق الإدارية.

ب. **السكرتارية (الأمانة العامة)** : دورها الأساسي يتمثل في ربط علاقات العمل مع المدير سواء كانت داخلية أو خارجية بالإضافة إلى الأعمال الخاصة والسرية، تقوم بتسجيل مختلف الاتصالات فهي تستقبل وترسل الفاكسات وتنظم الرسائل وتقوم بتحديد مواعيد المدير.

ت. **دائرة المخبر**: تنقسم إلى ثلاث مصالح وهي:

- ✓ **مصلحة المواد**: وهي كل ما يتعلق بالإسمنت ومواد البناء وما يخصها من حيث الصلاحية وما إلى ذلك.
- ✓ **مصلحة مكانيك التربة**: وتختص بتحليل عينات تربة الطرق والبناء.
- ✓ **مصلحة التجارب في الميدان**: وتتمثل في التجارب السارية خارج المؤسسة (ميدان الشروع المراد دراسته)

ث. **الدائرة التقنية**: وهي الركيزة التي تعتمد عليها المؤسسة وتتكون من مهندسين يشرفون على الدراسات التقنية والجيوتقنية للطرق والبناءات لتقديم تقارير عن ذلك.

ج. **مصلحة الإدارة العامة**: وهي تابعة للدائرة التقنية مقسمة إلى قسمين:

- ✓ **فرع المستخدمين**: وهو الذي يتعلق بتنظيم حركة المستخدمين وكل ما يتعلق بهم مثل أمر بمهمة، طلب إجازة، عقد مؤقت...الخ.
- ✓ **فرع الوسائل العامة**: وهو الذي يتكفل بكل ما يحتاج إليه المستخدمين من أغراض.

ح. **مصلحة السير وحضيرة السيارات**: تابعة للدائرة التقنية تهتم بإصلاح السيارات بالمؤسسة .كما يقوم فريق التجارب في الميدان بمعاينة التربة بآلات خاصة مثل SONDA واخذ عينات لإجراء التحاليل في المؤسسة وذلك بمراقبة مهندس.

خ. **مصلحة المحاسبة والمالية:** تعتبر هذه المصلحة بمثابة المصب الذي تصب فيه جميع الوديان فهي المسؤولة عن الوظيفة المالية الوظيفة المحاسبية معا.

د. **مصلحة الجباية:** مثلما هو الحال في كل المؤسسات الجزائرية فان المؤسسة الوطنية للتنقيب تلزم بضرائب ورسوم من بينها:

- ✓ الرسم على النشاط المهني[1] Impôt sur le Revenu Global (T.A.P)
- ✓ الرسم على إرباح الشركات[2] Impôt sur les Bénéfices des Sociétés (I.B.S)
- ✓ الضريبة على الدخل لإجمالي[3] Impôt sur le Revenu Global (I.R.G)

المطلب الثالث: التعريف بنشاط المؤسسة

ينشط المخبر في مجموعة من المجالات والدراسات أهمها:

أ. **هندسة التربة والأسس** ✓ **الهندسة الجيولوجية.** ✓ **الأسس العميقة والسطحية.** ✓ **ديناميك التربة.** ✓ **السدود الترابية.**	ب. **الخبرات والمتابعة والمراقبة:** ✓ **الطرق ومدارج الطيران.** ✓ **الخرسانة.** ✓ **دروب بالتراب المرصوص.** **الأساسات**
ت. **الدراسات الجيوفيزيائية** ✓ **التنقيب الكهربائي والزلزالي (GEORADAD).** ✓ **تجارب لتحديد الخواص الديناميكية**	ث. **دراسات الطرق** ✓ الطرق وشبكاتها. ✓ البحث عن المواد. ✓ الدراسة التقنية لمتانة الطرقات. ✓ تدعيم وتقييم الطرقات.

بعض الإنجازات والمشاريع المخبر على مستوى الولائي والوطني:

[1] **الرسم على النشاط المهني**: يتم تطبيق الرسم على النشاط المهني في الجزائر وفقًا للمادة 163 من قانون المالية للسنة المالية الجارية. ويتم فرضه على الأفراد والشركات التي تمارس نشاطًا مهنيًا معينًا. قيمة هذا الرسم تحدد وفقًا لجدول يشمل فئات مختلفة من النشاطات المهنية.

[2] **الرسم على إرباح الشركات**: يشار إلى هذا الرسم في الجزائر باسم "الضريبة على الأرباح". يتم فرضه على الشركات والمؤسسات بنسبة مئوية من صافي الأرباح التي تحققها الشركة خلال فترة محددة. يتم تحديد النسبة المئوية والمعفيات والإجراءات المتعلقة بهذا الرسم وفقًا للتشريعات الضريبية الجزائرية.

[3] **الضريبة على الدخل لإجمالي**: تشمل الضريبة على الدخل في الجزائر ضريبة الدخل الشخصي وضريبة الدخل للشركات. يتم فرضها على الأفراد والشركات بناءً على إجمالي الدخل الذي يحققونه. تختلف أسس فرض هذه الضرائب والنسب المئوية المطبقة والمعفيات المحددة وفقًا للفئات الضريبية والتشريعات الضريبية في الجزائر.

أ. **الدراسات الجيوتقنية**

- ✓ **المطارات:** غرداية، حاسي مسعود حاسي الرمل، برج باجي مختار، ان صالح، رقان، المنيعة، عين قزام البيض القمار، جانت، أن أميناس، ورقلة، اليزي، تمنراست، ادرار، تلمسان، تندوف.
- ✓ **طرق وأرضيات:** تمنراست – تينزواتين–تمنراست–عين غزام، متليلي –بريزينة سيلات –تيمياوين سيلات – برج باجي مختار –رقان –سبع –تندوف 2400 كلم جانت –تمنراست، تمنراست امقيد عين صالح دراسات التدعيم الطريف الوطني رقم 23 الأغواط –تيارت الطريق الوطني رقم 16 بسكرة –الوادي الطريق الوطني رقم 01 الأغواط –غارداية.
- ✓ **دراسات الأرضيات دراسات شغل الأراضي:** القرارة، زلفانة، المنيعة، عين صالح، تمنراست، ورقلة اليزي، عين أميناس، برج باجي مختار أدرار الأغواط البيض مصانع معالجة المواد الهيدروكاربونية
- ✓ **الدراسات الجيوتقنية للسدود:** واد لبيض، واد حيمر، واد بوبريك، سد حاسي مسعود....
- ✓ **دراسات تكوين الخرسانة الهيدرولية:** ورشات غارداية، ورشات ورقلة، تمنراست عين صالح.

ب. **دراسات جيوفزيائية:**

المحيط الزراعي المنيعة وحاسي لفحل العامة للامتياز الفلاحي –محطات توليد الطاقة سونلغاز غرداية – تمنراست جانت –تينالكوم –أفرا–عين قزام تينزاواتين –ادلس –عين صالح –المنيعة القرارة حاسي مسعود بير السبع –المارك رقان –زار زياتين....

ت. **المراقبة في الورشات:**

- سونطراك: شبكة الطرقات حاسي الرمل –حاسي بركين –حاسي مسعود –واد نومر –تقنتور –تقنتورين شبكة الطرق زارزاتين، عين صالح شمال عين صالح جنوب. مديرية الأشغال العمومية لورقلة: الطريق الوطني رقم 49، الطريق الوطني رقم 16.

- مديرية الأشغال العمومية تمتراست: الطريق الوطني رقم 01 عين صالح –عين قزام، تمنراست سيلات الطريق الوطني رقم 52
- مديرية الاشغال العمومية غارداية: الطريق الوطني رقم 01، الطريق الوطني رقم 49، الطريق الوطني رقم 51، الطريق الولائي رقم 106، الطريق الولائي رقم 33، الطريق الولائي رقم 201، الطريق الولائي رقم 105 م
- مديرية الاشغال العمومية الاغواط: الطريق الوطني رقم 01، الطريق الوطني رقم 23 مديرية الاشغال العمومية أدرار الطريق الوطني رقم 06، الطريق الوطني رقم 51
- مديرية الاشغال العمومية البيض: الطريق الوطني رقم 06، الطريق الوطنيA06 ، الطريق الوطني رقم47
- مديرية الاشغال العمومية اليزي: الطريق الوطني رقم 03
- مديرية الاشغال العمومية الجلفة الطرق الحضارية، الطريق الوطني رقم 46
- مديرية الاشغال العمومية الوادي: الطريق الوطني رقم 16
- مديرية الاشغال العمومية المسيلة: الطريق الوطني رقم 46 بوسعادة –الجلفة الطريق الوطني رقم 08 – بوسعادة الطريق الوطني عين الحجل عين سيدي محمد بوضياف طريق الوطني رقم 45 مسيلة 70 مقبطة محمد بوضياف الطريق الولائي رقم 06 الجلفة ساقية، الطريق الولائي رقم 01 عين الخضراء زعماء الطريق الوطني رقم 45
- وزارة الدفاع الوطني: الملاحة الجوية مراقبة جودة الاعمال في المناطق والطرق –قاعدة رقان الجوية

ث. درسات الصرف الصحي

وعاء ورقلة وادي واد سوف، واد ميزاب.

ج. دراسات البناء والتحكم هندسي :

بالنسبة مديرية الأشغال العمومية قام بالأعمال التالية:

- دراسة جيومترية للطرق:
  - دراسة والتحكم الطريق الهندسي زلفانة ووادي النسا على مسافة حوالي 42 كلم.
  - دراسة جيومترية للطريق الرابط بين الضاية وحاسي الرمل على مسافة 60 كلم.
  - دراسة جيومترية لطريق تفادي القرارة على مسافة 15 كلم.
- مراقبة ومتابعة أعمال تدعيم الطرق الوطنية:
  - مراقبة ومتابعة أعمال تدعيم الطريق الوطني رقم 51 من نك 80 إلى ن.ك 116 على مسافة 36 كلم.
  - مراقبة ومتابعة أعمال تدعيم الطريق الوطني رقم 01 من ن.ك 000883 إلى نك 000888 على مسافة 5 كلم.
  - مراقبة ومتابعة أعمال تدعيم الطريق الوطني رقم 01 من ن.ك 000921 إلى نك 000950 على مسافة 26 كلم.
- مراقبة جيوتقنية لأعمال تزفيت الطرق:
  - مراقبة جيوتقنية لأعمال تزفيت الطريق زلفانة –القرارة الطريق الولائي رقم 201 من ن.ك 16 إلى ن.ك 37 ومن ر.ك 38 إلى ن.ك 43 على مسافة 26 كلم.
  - مراقبة جيوتقنية لإكمال منعطف وادي ميزاب على مسافة 52 كلم.

المبحث الثاني: فعالية التدقيق المحاسبي في المؤسسة قيد الدراسة

المطلب الأول: خطوات تدقيق في المؤسسة قيد الدراسة [1]

1. توقيع العقد: يتم توقيع عقد التدقيق بين الشركة المدققة والشركة المدققة لها، ويتضمن العقد تفاصيل الخدمات المطلوبة والشروط المتفق عليها.

[1] علي لحرش، المدقق حسابات،2024/5/12، مخبر الأشغال العمومية غرداية.

2. تقييم المخاطر: يجب على المدقق تقييم المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على المعلومات المالية للشركة المدققة. يتضمن ذلك فهم النشاط التجاري للشركة، وتحليل السياسات المحاسبية والضرائب، وتحديد المجالات الحساسة التي تحتاج إلى تدقيق مكثف.
3. جمع البيانات: يتم جمع المعلومات المالية والمحاسبية المتعلقة بالشركة المدققة، بما في ذلك القوائم المالية والسجلات المحاسبية والوثائق الأخرى ذات الصلة.
4. التدقيق الداخلي: قبل أن يبدأ المدقق الخارجي عمله، يتعاون مع المدقق الداخلي للتأكد من أن العمليات المحاسبية تتم وفقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة واللوائح المحلية.
5. التدقيق الخارجي: يتم تنفيذ التدقيق الخارجي من قبل شركة مدققة مستقلة ومعتمدة. تشمل هذه الخطوة تحليل البيانات المالية والمحاسبية، وفحص وثائق الدعم، والتحقق من صحة القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى.
6. إعداد تقرير التدقيق: بعد الانتهاء من التدقيق، يقوم المدقق بإعداد تقرير التدقيق الذي يتضمن نتائج التدقيق والتوصيات اللازمة. يجب على التقرير أن يكون مستنداً إلى المعايير المحاسبية المعتمدة واللوائح المحلية.

المطلب الثاني: تقديم وتحليل نتائج المقابلة

في المقابلة نوعنا بين نمطين من الأسئلة، أسئلة مغلقة بغرض الحصول على معلومات دقيقة، أخرى مفتوحة لترك المجال للمستجيب لتعبير عن رأيه وتجاربه. لقد قمنا بتلخيص الاسئلة والإجابة عنها والتركيز على ما هو مهم وما يكون في سياق موضوع الدارسة، كتالي:

1. ما هي، في رأيك، أهم العوامل التي تساهم في فعالية التدقيق المحاسبي في الحد من الغش والتلاعب في المؤسسات الاقتصادية العمومية؟

- في أهم العوامل نذكر استقلالية المدقق كفاءته –وجود لوائح تنظيمية واضحة في المؤسسة –وجود نقاط المراقبة الازمة في عمليات التسيير

2. كيف يمكن تحسين عمليات التدقيق المحاسبي لضمان الشفافية والنزاهة في المؤسسات العمومية؟

- التكوين والتقويم المستمر لمصلحة التدقيق –تبني واستخدام معايير التدقيق العالمية–توعية الإدارة ومجلس الإدارة الأممية الترقية

3. هل لديك تجارب شخصية توضح تأثير التدقيق المحاسبي على الحد من الممارسات الغير قانونية؟ يرجى وصفها.

- هناك عدة امثلة نذكر على سبيل المثال قضية محركات فيات وهران فبعد التدقيق في عملية الجرد وتسيير المخزون اكتشفت عملية سرقة المحركات

4. من وجهة نظرك، ما هي الفعاليات المحاسبية التي يمكن أن تستخدم للتحقق من صحة وموثوقية البيانات المالية في المؤسسات الاقتصادية العامة؟

- هناك معايير التدقيق الدولية والوطنية التي يجب تطبيقها لأجل تأكد من صحة البيانات المالية

5. ما هي التحديات التي تواجه فعاليات التدقيق المحاسبي في الحد من الغش والتلاعب في المؤسسات الاقتصادية العامة؟

- نذكر من بين التحديات التي تواجه التدقيق ما يلي قوة وفعالية جهاز التسيير في المؤسسة قوة وشمولية اللوائح التنظيمية وانظمة الرقابة في المؤسسة مواكبة التغيرات التكنولوجية والتسييرية

6. هل لديك أي اقتراحات لتطوير فعاليات التدقيق المحاسبي بهدف تعزيز دورها في الحد من الغش والتلاعب في المؤسسات الاقتصادية العامة؟

- عند صدور قوانين ولوائح جديدة وتكون المؤسسة لم تطبقها هنا يمكن دور التدقيق المحاسبي من اجل مراقبة مدى تطبيق المؤسسة القوانين الجديدة

7. هل تعتقد أن هناك عوامل أخرى تؤثر في فعالية التدقيق المحاســـبي في الحد من الغش والتلاعب في المؤسسات

- يمكن أن تكون هناك معوقات اخرى عندما تكون الصلاحيات والمسؤوليات مقيدة للمدقق تمنعه من مزاولة عمله بكل شفافية ومصداقية

المطلب الثالث: مناقشة نتائج المقابلة والاستنتاجات

من خلال تحليل لإجابات أسئلة المقابلة نكشف عن:

1. العوامل المساهمة في فعالية التدقيق المحاسبي:

- ✓ **استقلالية المدقق:** تعتبر الاستقلالية أساسية لضمان عدم وجود تضارب في المصالح ولتمكين المدقق من إصدار حكم موضوعي.
- ✓ **كفاءة المدقق:** يجب أن يكون المدققون مؤهلين وذوي خبرة للكشف عن الغش والتلاعب.
- ✓ **لوائح تنظيمية واضحة:** تساعد اللوائح الواضحة في توجيه المدققين وتوفير إطار عمل للتدقيق.
- ✓ **نقاط المراقبة اللازمة:** تساعد في تحديد ومنع الأنشطة غير القانونية.

2. تحسين عمليات التدقيق:

- ✓ **التكوين والتقويم المســـتمر:** يجب تحديث مهارات المدققين باســـتمرار لمواكبة التغيرات في المعايير والتقنيات.
- ✓ **استخدام معايير التدقيق العالمية:** يضمن تطبيق المعايير الدولية الشفافية والموثوقية.
- ✓ **توعيـة الإدارة:** يجب أن تكون الإدارة على درايـة بـأهميـة التدقيق ودوره في الحفاظ على النزاهة.

3. الفعاليات المحاسبية للتحقق من البيانات المالية:

- ✓ يجب تطبيق **معايير التدقيق الدولية والوطنية** للتأكد من صحة البيانات المالية وموثوقيتها.

4. التحديات التي تواجه التدقيق المحاسبي:

- ✓ **قوة جهاز التسيير**: يجب أن يكون فعالًا وقادرًا على دعم عملية التدقيق.
- ✓ **اللوائح التنظيمية وأنظمة الرقابة**: يجب أن تكون شاملة ومحدثة.
- ✓ **التغيرات التكنولوجية**: يجب مواكبة التطورات لضمان التدقيق الفعال.

5. اقتراحات لتطوير فعاليات التدقيق:

- ✓ **مراقبة تطبيق القوانين الجديدة**: يجب على المدققين التأكد من أن المؤسسات تطبق القوانين واللوائح الجديدة بشكل صحيح.

6. عوامل أخرى تؤثر في فعالية التدقيق:

- ✓ **الصلاحيات والمسؤوليات**: يجب ألا تكون مقيدة بشكل يمنع المدقق من أداء عمله بشفافية ومصداقية.

خاتمة

التدقيق المحاسبي يُعد ركيزة أساسية في الحفاظ على النزاهة المالية والإدارية داخل المؤسسات الاقتصادية العمومية، وخاصةً في الجزائر حيث تتطلب البيئة الاقتصادية والمالية مزيدًا من الشفافية والمصداقية. يساهم التدقيق المحاسبي في تعزيز الثقة في القوائم المالية من خلال تقديم تقييم موضوعي للمعلومات المالية، ويُعتبر آلية فعالة للكشف عن أي تلاعبات أو ممارسات غير قانونية قد تُضعف من قوة ومتانة النظام المالي للمؤسسة.

من خلال تحسين جودة المعلومات المحاسبية والتأكد من دقتها، يُمكن للتدقيق المحاسبي أن يُقلل من مخاطر الغش والتلاعب المالي، مما يُسهم في حماية الموارد وضمان استخدامها بكفاءة وفعالية. كما يُعزز التدقيق المحاسبي من مستوى الرقابة الداخلية ويُساعد في تطوير إجراءات تحكم أكثر صرامة، مما يُساعد في الحد من الفساد المالي والإداري.

بالنظر إلى الوضع في الجزائر، فإن فعالية التدقيق المحاسبي في الحد من الغش والتلاعب المالي في المؤسسات العمومية وما زالت تواجه بعض التحديات:

- هناك حاجة إلى تعزيز استقلالية المدققين المحاسبيين والرفع من كفاءتهم الفنية. فالتدخلات السياسية والإدارية في عملية التدقيق قد تؤثر على موضوعيتهم وقدرتهم على الكشف عن التجاوزات.
- هناك نقص في الرقابة والمتابعة الحقيقية لتنفيذ توصيات التدقيق. غالباً ما تبقى التوصيات على الورق دون تطبيق فعلي مما يقلل من فعالية التدقيق.
- ضعف الشفافية والإفصاح المالي في بعض المؤسسات العمومية يحد من قدرة المدققين على الوصول إلى المعلومات الدقيقة والكاملة.
- الثغرات التشريعية والقانونية التي قد تعرقل عمل المدققين أو تشكك في مصداقية نتائج التدقيق.

لتطوير فعالية التدقيق المحاسبي، هناك عدة اقتراحات وتوصيات هامة. أولاً، ضرورة مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات الجديدة المتعلقة بالتدقيق لضمان التطبيق الصحيح. كما يجب أن تكون صلاحيات ومسؤوليات المدققين غير مقيدة، لتمكينهم من العمل بشفافية ومصداقية. بالإضافة إلى ذلك، يجب الحرص على استقلالية

المدققين وكفاءتهم الفنية، مع توفير لوائح تنظيمية واضحة توجههم وتوفر إطار عمل للتدقيق. وينبغي تحسين نقاط المراقبة اللازمة لمنع الأنشطة غير القانونية. كما أن التطوير المستمر للمدققين لمواكبة التطورات، والاعتماد على معايير تدقيق عالمية، سيضمن الشفافية والموثوقية. وأخيراً، توعية الإدارة بأهمية التدقيق ودوره في النزاهة المالية أمر ضروري.

من خلال لدراسة لموضوع مدى فعالية التدقيق المحاسبي في الحد من الغش والتلاعب المالي في المؤسسات الاقتصادية العمومية في الجزائر، لفتت انتباهنا مواضيع ذات صلة والتي يمكن أن تكون آفاق لدراستنا في المستقبل نذكر منها:

- تقييم كيفية تأثير التغييرات في القوانين واللوائح المحاسبية على ممارسات التدقيق والحد من الغش.
- استكشاف كيف يمكن للتقدم التكنولوجي تحسين عمليات التدقيق وكشف الغش بشكل أكثر فعالية.
- دراسة تأثير برامج تطوير المهارات على كفاءة المدققين وقدرتهم على التعامل مع التحديات المالية.
- تحليل مدى توافق ممارسات التدقيق المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية وتأثير ذلك على الشفافية المالية.
- بحث كيف تؤثر العوامل الثقافية والاجتماعية على ممارسات التدقيق والنزاهة المالية في الجزائر.
- تحليل النظام الحالي للمحاسبة العمومية واقتراح إصلاحات لتعزيز الكفاءة والحد من الغش

نأمل أن تكون هذه الدراسة قد أضافت قيمة للمعرفة الحالية وأن تكون مرجعًا يستفيد منه الباحثون والممارسون في المجال، نتطلع إلى أن تكون الخطوات التالية في هذا المجال مدعومة ببحوث أكثر شمولية تتناول السياقات المتنوعة والمتغيرة لدارسة، في الختام، يُمكن القول بأن التدقيق المحاسبي يُعد حجر الزاوية في تعزيز النزاهة والشفافية داخل المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، ويُعتبر خطوة ضرورية نحو تحقيق الاستقرار المالي والاقتصادي في البلاد.

المصادر والمراجع

I. قائمة المصادر أو المراجع باللغة العربية

1) محمد فضل مسعد خالد راغب الخطيب دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ص83.

2) أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016، ص 86.

3) الأمر الرئاسي 75/59 المؤرخ في 26/09/1975 المعدل والمتمم بالتشريعي 93/08 المؤرخ في 25/04/1993 والمتعلق بالقانون التجاري، مرجع سبق ذكره المادة 825، ص 244.

4) الأمر الرئاسي 75/59، المؤرخ في 26/09/1975 المعدل والمتمم بالتشريعي 93/08 المؤرخ في 25/04/1993 والمتعلق بالقانون التجاري، المادة830، ص 245.

5) القانون التجاري في ضوء الممارسات القضائية، منشورات بيرتي، الجزائر، 2009/2010، ص 324.

6) القانون التجاري، طبعة 2020.

7) القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 / 06 / 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات، والمحاسب المعتمد.

8) المقرر رقم 002 المؤرخ في 04/02/2016 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، وزارة المالية.

9) المقرر رقم 150 المؤرخ في 11/10/2016 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، وزارة المالية.

10) المقرر رقم 23 المؤرخ في 15/03/2017 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، وزارة المالية.

11) المقرر رقم 77 المؤرخ في 24/12/2018 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، وزارة المالية.

12) بوعزة عبيد بشير وبوشيخي بوحوص، واقع التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة-مؤسسة سوناطراك، بوعزة عبيد، مجلة المالية والاسواق، 2022، العدد 2، ص 317.

13) شريقي عمر التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01 ، سنة 2013، ص 145.

14) شيرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجيستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، سنة 2012، ص 41 .

15) عباس علس سلمان، مسؤولية مراقب الحسابات في مكافحة الفساد في الشركة المساهمة دراسة مقارنة دار التعليم الجامعي، 2018، ص 138.

16) محمد حولي مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي الجزائر، المجلد 7 ، العدد 2 ديسمبر 2017.

17) مرسوم تنفيذي رقم 13/10 مؤرخ في 13/01/2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات 5 والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03 ، المادة 02 ، ص 18.

18)أحمد قايد, ن . (2015). التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية . المملكة الاردنية الهاشمية: دار الجنان .ص 16.

19)الإتحاد الدولي للمحاسبين، (2010) ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية ، طبعة عام ، الجزء الأول، ص: 159.

20)الخذاري عبد الجليل، زين عيسى دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغير والمتوسطة في الجزائر: دراسة ميدانية بالوادي.

21)القانون رقم 01-10 الصادر في 16 رجب 1431 الموافق 29 جوان 2010 المتعلق بمهن المحاسب القانوني ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.و رقم 42، ص:6.

22)المال والأعمال JFBE، المجلد 03 ، العدد 02 جوان 2019، ص 293-294.

23)بن بلقاسم سفيان رزقي إسماعيل، ممارسات المحاسبة الإبداعية في سياق تبني معايير المحاسبة الدولية محلة معارف، المجلد 11، العدد 20، جوان 2016، ص 92-91.

24)تمارة موفق التكريتي، دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات الإدارة الاحتيالية بالتطبيق على ديوان المراجع القومي في السودان، محلة إقتصاد

25)جعفر عبد الحسين حلو الكعبي دور التفكير الاستراتيجي والعصف الذهني في تحسين جودة التدقيق وإسهامه في الكشف عن مخاطر الاحتيال، أطروحة دكتوراه كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد العراق سنة 2021، ص 76، 77.

26)حمد أمني لونيسة.(2019) تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية)دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية(. جامعة حمد بوضياف المسيلة. ص .19

27)خالد أمين عبد الله. (2001) .علم تدقيق الحسابات. عمان: دار وائل للنشر و التوزيع. ص13.

28)دعاء حافظ إمام عبد اللطيف، أثر استخدام المراجع الخارجي لأساليب التنقيب في البيانات على فعالية اكتشاف والتقرير عن الغش في القوائم المالية، ص 31.

29)رزق أبو زيد الشحنة (2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية. دار وائل. للنشر والتوزيع. ص 29.

30)زهير الحدرب علم تدقيق الحسابات، دار البداية ناشرون وموزعون عمان الأردن، الطبعة الأولى سنة 2010، ص 40 و 41. القانون رقم 01-18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 المتعلق بالتجمعات ذات المصلحة الاقتصادية.

31)شيرين مصطفى الحلو، (2012) المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة. ص 15.

32)عمر علي عبد الصمد . (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي و التطبيق العملي)الجزء الأول(.بوزريعة. الجزائر: دار هومه. ص38.

33)غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة عمان الأردن، الطبعة الثانية 2009، ص 151.

34)قانون رقم 13/08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 68، المادة 53.

35)قريتلي محمد، بوعزة، عبد القادر/مؤطر. (2022). فعالية التدقيق المحاسبي ودوره في الحد من الغش والتلاعب. أطروحة دكتوراه.

36)لميس جميل باناصر مها فيصل الصائغ دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض: دراسة ميدانية مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 04 ، العدد 15 ديسمبر 2020، ص 07

37)محمد أحمد عبد الحميد الصوري دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة رسالة ماجيستير ، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، سنة 2013، ص 20.

38)محمد امين مازون. (2011-2010). التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير. الجزائر: جامعة الجزائر .03. ص9-10.

39)محمد جاسم محمد، أثر مكونات إدارة الأرباح وفقا لنموذج Kothari et Al 2005 على قيمة الشركة تحليل حالة لمجموعة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية من 2009 ولغاية 2013 ، مجلة الغربي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 01، سنة2018، ص 395.

40)منيمش أسماء، شريقي عمر، التدقيق الخارجي كأحد أهم الأليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، محلة اقتصاد المال والأعمال المجلد 05 ، العدد 01 جوان 2020، ص 252

41)مهند مجيد طالب، مثال حسين لفته، ممارسات المحاسبة الإبداعية وإنعكاس أثارها على موثوقية البيانات المنشورة في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على عينة من المصارف التجارية في العراق، محلة الدنانير، المجلد 01 ، العدد 11 سنة 2017، ص .566

42)نجاة تونسي. (2016(. تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية. مجلة المالية والأسواق، ص 131 -135.

43) يامنة تدلاوتي، و حسين برياطي.) 21 مارس, 2022 (. دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية مستغانم. مجلة المالية والأسواق، ص 314.

II. قائمة المصادر أو المراجع باللغة الأجنبية

1) American Accounting Association, Committée On Basic Auditing Concepts, Committée Report, The Accounting Review, Sept, Vol. 47, 1972, P 18.
2) Bartov, E. (1993). The timing of asset sales and earnings manipulation. The Accounting Review, Vol 68, N° 04, P 84.

3) Reem Abdul Latif Nabhan & Nitham M. Hindi, Bank fraud: Perception of bankers in the state of Qatar, Academy of Banking Studies Journal, Volume 08, Number 01, 2009, PP 15, 38.