

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 8 ماي 1945

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية المؤسسة

تحت عنوان

أثر معايير التدقيق الجزائرية على جودة عمل محافظ

الحسابات

– دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات بقالة –

تحت إشراف الدكتور:

قلاّب ذبيح لياس

إعداد الطلبة:

– بلفيل لميس

– خلايفية صفاء

السنة الجامعية: 2025/2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كلمة شكر

بعد بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين
نشكر الله تعالى ونحمده حمدا كثيرا طيبا مباركا على أن يسر لنا إنجاز هذا العمل.
وعملا بحديث رسول الله صلى الله عليه وسلم
"من لم يشكر الناس لم يشكر الله عز وجل"
نتقدم بجزيل الشكر والعرفان وخالص الدعاء لأساتذتنا الذين أناروا لنا سبيل المعرفة،
ونخص بالذكر الأستاذ المشرف

لياس طلاب ذبيح

الذي تفضل بقبول الإشراف على عملنا هذا، والذي نرى فيه صورة مجسمة للخير والفضل ومثلا
طيبا للبذل والعطاء، والذي غمرنا بتوجيهاته ونصائحه القيمة، التي كان لها الأثر الطيب في إخراج
هذه المذكرة في صورتها النهائية.

كما نشكر لجنة المناقشة لتفضلهم على قراءة وتقييم هذه المذكرة ونقدم لهم فائق
التقدير والاحترام.

كما لايفوتنا أن نشكر كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير كل باسمه
إلى كل من بث في نفسنا حافزا للصبر والمثابرة من قريب أو من بعيد بدعاء أو كلمة طيبة
إلى والدينا الكرماء

إليكم جميعا

شكرا

" طبتم وطاب مسعاكم "

صفاء

الهيبيسي

الإهداء

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد
الرضا نحمد الله عز وجل أنه وفقنا على إنجاز هذا العمل المتواضع.

إلى قرة عيني التي جعلت الجنة تحت قدميها إلى التي حرمت نفسها
وأعطتني ومن نبع حنانها سقتني إلى من وهبتني الحياة أُمي العزيزة حفظها
الله.

إلى من يزيدني انتسابي له وذكره فخرا واعتزاز وإلى من سهر الليالي من
أجل تربيتي وتعليمي، وجعلني أكبر في أركى واطهر أبي العزيز

إلى إخوتي حفظهم الله ورعاهم

(حياة - نسرين - إبراهيم)

إلى أولاد أختي الأحباء ونبض قلبي الدافئ

(أمير وأنس)

لميس

الاهداء

الحمد لله الذي وفقنا لثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة
الجهد والنجاح

اهدي ثمرة عملي إلى من حملتني وهنا على وهن وسهرت بسهري وفرحت
بفرحي واحتضنت الأحران من اجل سعادتي، إلى

أمي الحبيبة.... اطل الله في عمرها

إلى من أرى فيه ينبوع السخاء ووجود الكبرياء وواجه الصعاب وتعب من اجلي
ووفر لي الراحة، وتعلمت منه تجارب الحياة

أبي العزيز.... اطل الله في عمره

إلى من حملنا رحم واحد وكانوا أنس عمري ومخزن ذكرياتي إخوتي

(مروة، راوية، نجم الدين، ياسمين)

إلى احباء قلبي ابناء اخواتي

(عبد المتين، عبد الرحمان، ضياء، أسيد)

إلى من اعتر بصدقتهم، فلكل منهم مكانة خاصة

إلى من ساندني في كل خطوة

إلى كل من علمني حرفاً، وفتح لي أبواب الفكر والمعرفة.

صفاء

قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
	بسملة
	كلمة شكر
	الإهداء
I	قائمة المحتويات
VI	قائمة الأشكال والجداول
VIII	قائمة الملاحق
IX	قائمة الاختصارات
أ-هـ	المقدمة العامة
	الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول معايير التدقيق الدولية ISA
03	المطلب الأول: عموميات حول التدقيق
03	أولاً: مفهوم التدقيق
04	ثانياً: تصنيفات التدقيق
06	ثالثاً: أهداف التدقيق وأهميته
08	المطلب الثاني: ماهية معايير التدقيق الدولية
08	أولاً: مفهوم معايير التدقيق الدولية
09	ثانياً: خصائص معايير التدقيق الدولية
09	ثالثاً: أهمية معايير التدقيق الدولية وأهدافها
10	المطلب الثالث: إصدار معايير التدقيق الدولية
10	أولاً: الهيئات المصدرة لمعايير التدقيق الدولية
11	ثانياً: مراحل إصدار معايير التدقيق الدولية
11	ثالثاً: نطاق تطبيق معايير التدقيق الدولية
13	المبحث الثاني: مدخل مفاهيمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA
13	المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق الجزائرية
13	أولاً: نشأة معايير التدقيق الجزائرية
14	ثانياً: أسباب تبني معايير التدقيق الجزائرية

14	ثالثا: أهمية معايير التدقيق الجزائرية
15	المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر
15	أولا: المجلس الوطني للمحاسبة
16	ثانيا: المصف الوطني للخبراء المحاسبين
17	ثالثا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
17	المطلب الثالث: اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية
17	أولا: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية
18	ثانيا: لجنة مراقبة النوعية
18	ثالثا: اللجنة الخاصة
19	المبحث الثالث: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية
19	المطلب الأول: الإصدارات الأولى والثانية لمعايير التدقيق الجزائرية
19	أولا: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية
22	ثانيا: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية
26	المطلب الثاني: الإصدارات الثالثة والرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية
26	أولا: الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية
28	ثانيا: الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية
30	المطلب الثالث: الإصدارات الخامسة والسادسة لمعايير التدقيق الجزائرية
30	أولا: الإصدارات الخامسة لمعايير التدقيق الجزائرية
31	ثانيا: الإصدارات السادسة لمعايير التدقيق الجزائرية
33	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات
35	تمهيد
36	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات
36	المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات
36	أولا: القانون 10 - 01 وأسباب إصداره
36	ثانيا: تعريف محافظ الحسابات
37	ثالثا: شروط الالتحاق بمهنة محافظ الحسابات وصفاته
38	المطلب الثاني: صلاحيات مهنة محافظ الحسابات
38	أولا: تعيين محافظ حسابات

39	ثانيا: تنافي وموانع مهنة محافظ الحسابات
39	ثالثا: مهام وانحاء مهام محافظ الحسابات
41	المطلب الثالث: الاطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات
41	أولا: حقوق وواجبات محافظ الحسابات
43	ثانيا: أتعاب محافظ الحسابات
43	ثالثا: مسؤوليات محافظ الحسابات
45	المبحث الثاني: : آلية سير عمل محافظ الحسابات في عملية التدقيق
45	المطلب الأول: أدوات عمل محافظ الحسابات
45	أولا: أوراق التدقيق
46	ثانيا: علامات التدقيق
46	ثالثا: مذكرات التدقيق
46	رابعا: بطاقات التدقيق
48	المطلب الثاني: منهجية محافظ الحسابات لتدقيق الحسابات
48	أولا: مرحلة التحضير
49	ثانيا: مرحلة التنفيذ
50	ثالثا: مرحلة اعداد التقرير
52	المطلب الثالث: تقارير محافظ الحسابات
52	أولا: مفهوم تقرير محافظ الحسابات
53	ثانيا: عناصر ومحتويات تقرير المدقق
54	ثالثا: أنواع تقرير محافظ الحسابات
56	رابعا: نماذج التقارير من حيث إبداء الرأي
59	المبحث الثالث: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل التحولات المهنية والمعارية
59	المطلب الأول: : الدليل العملي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر
59	أولا: الملف الدائم (عموميات)
60	ثانيا: الملفات الدائمة (التنظيم)
60	ثالثا: الملف السنوي للمراجعة
60	رابعا: ملف محافظ الحسابات
61	المطلب الثاني: المعايير التي صدرت في إدارة الجودة
61	أولا: المعيار الجزائري لإدارة الجودة 1 "ادارة الجودة من طرف المكاتب التي تقوم بإجراء

	تدقيقات أو فحوصات محدودة للكشوف المالية أو مهام التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات الصلة"
62	ثانيا: المعيار الجزائري لإدارة الجودة 2 "فحوصات جودة المهمات"
63	المطلب الثالث: أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات
63	أولا: أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال المبادئ والمسؤوليات العامة وعمليات تخطيط المهنة
64	ثانيا: أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال أدلة الإثبات
65	ثالثا: أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال أدوات التدقيق
66	رابعا: أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال إعداد التقارير
68	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات
70	تمهيد
71	المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة
71	المطلب الأول: تعريف مكتب محافظ حسابات وتنظيمه
71	أولا: التعريف بالمكتب
71	ثانيا: الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات
72	المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب
73	المطلب الثالث: الإجراءات المتبعة لمحافظ الحسابات لتدقيق المؤسسة
73	أولا: قبول التوكيل
73	ثانيا: بداية المهمة
74	ثالثا: في حالة رفض التوكيل
74	رابعا: إجراءات الدخول في العمل
76	المبحث الثاني: تقديم نموذج عن المؤسسة المقدمة من طرف محافظ الحسابات
76	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي
76	أولا: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
76	ثانيا: طبيعة نشاط المؤسسة
76	ثالثا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
78	المطلب الثاني: القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة
78	أولا: عرض الميزانية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2023

79	ثانيا: عرض جدول حساب النتائج
81	المطلب الثالث: إعداد تقرير محافظ الحسابات
81	أولا: تقرير المدقق القانوني (المصادقة على الحسابات)
82	ثانيا: التقرير العام
82	ثالثا: التقارير الخاصة
85	المبحث الثالث: تقييم جودة عمل محافظ الحسابات محل الدراسة وفق معايير التدقيق الجزائرية
85	المطلب الأول: التعليق على القوائم المالية من طرف محافظ الحسابات
85	أولا: الميزانية في 2023/12/31
86	ثانيا: جدول حساب النتائج في 2023/12/31
86	ثالثا: تقرير خاص بالسجلات القانونية
86	رابعا: مقابلة مع محافظ الحسابات
88	المطلب الثاني: مقارنة تقارير محافظ الحسابات مع متطلب الدليل العملي الجزائري
89	المطلب الثالث: إسقاط تقارير محافظ الحسابات على معايير إدارة الجودة 1 و 2
91	خلاصة الفصل
92	الخاتمة
97	قائمة المراجع
	الملاحق
	الملخص

قائمة الأشكال

والجداول

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
الشكل رقم (1-1)	يمثل هذا الشكل تصنيفات التدقيق	6
الشكل رقم (1-2)	منهجية محافظ الحسابات لتدقيق الحسابات	52
الشكل رقم (2-2)	أنواع تقارير محافظ الحسابات	55
الشكل رقم (3-2)	نموذج تقرير غير متحفظ	56
الشكل رقم (4-2)	يبيّن نموذج تحفظ محافظ الحسابات	57
الشكل رقم (5-2)	يبيّن نموذج تقرير حجب الرأي	58
الشكل رقم (1-3)	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	71
الشكل رقم (2-3)	يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة	76

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
الجدول رقم (1-2)	يمثل نموذج عن تدقيق دائرة المبيعات	47
الجدول رقم (2-2)	يمثل نموذج عن تدقيق قسم المبيعات	47
الجدول رقم (3-2)	يوضح أثر معايير التدقيق الجزائرية على عمل محافظ الحسابات من خلال المبادئ والمسؤوليات العامة	63
الجدول رقم (4-2)	يوضح أثر معايير التدقيق الجزائرية على عمل محافظ الحسابات من خلال أدلة الإثبات	64
الجدول رقم (5-2)	يوضح أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال أدوات التدقيق	65
الجدول رقم (6-2)	يوضح أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال اعداد التقارير والاستعانة بالخبراء والمدققين الداخليين	66
الجدول رقم (1-3)	أصول الميزانية في 2023/12/31	78
الجدول رقم (2-3)	خصوم الميزانية في 2023/12/31	79
الجدول رقم (3-3)	جدول حساب النتائج للمؤسسة في 2023/12/31	80
الجدول رقم (4-3)	أعلى خمسة أجور في المؤسسة	83
الجدول رقم (5-3)	نتائج السنوات المالية الخمس الماضية	83
الجدول رقم (6-3)	عرض عناصر المقابلة مع محافظ الحسابات	87

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الرقم	العنوان
الملحق رقم (1)	ميزانية الأصول 2023/12/31
الملحق رقم (2)	ميزانية الخصوم 2023/12/31
الملحق رقم (3)	جدول حساب النتائج 2023/12/31
الملحق رقم (4)	تقرير المصادقة على الحسابات
الملحق رقم (5)	التقرير العام
الملحق رقم (6)	تقرير خاص بالاتفاقيات المنظمة وتقرير خاص بأعلى الأجور
الملحق رقم (7)	نتائج السنوات المالية الخمس الماضية
الملحق رقم (8)	تقرير الاستمرارية وتقرير خاص عن مساهمات الشركات التابعة
الملحق رقم (9)	تعليق محافظ الحسابات على الميزانية
الملحق رقم (10)	تعليق محافظ الحسابات على جدول حساب النتائج
الملحق رقم (11)	تقرير خاص بالسجلات القانونية
الملحق رقم (12)	محضر الجمعية العامة العادية للشركة

قائمة الاختصارات

قائمة الاختصارات:

الاختصار	اللغة الأجنبية	اللغة العربية
ISA	International Standards of Auditing	معايير التدقيق الدولية
NAA	Normes Algériennes d'audit	معايير التدقيق الجزائرية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IAPC	International Auditing Practice Committee	لجنة ممارسة التدقيق الدولية
SCF	Système Comptabilité Financière	النظام المحاسبي المالي
CNC	Conseil National de La Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

في ظل التطور الذي تشهده المؤسسات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية واتساع فجوة الفساد المالي والمحاسبي وهذا ما أدى إلى تعقيد العمليات المحاسبية والسير التنظيمي للمؤسسات، فتحت على أطراف المصلحة كالمستثمرين والحكومات بتوكيل طرف مستقل محايد وهو محافظ الحسابات وذلك لضمان حقوق المتعاملين مع المؤسسة، والذي يبدأ عمله من حيث ينتهي عمل المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل العمليات المتعلقة بنشاط المؤسسة، فيأتي دور محافظ الحسابات في الحكم على مدى عدالة وصدق القوائم المالية وخلوها من أي تلاعبات أو أخطاء.

ومن هذا المنطلق بدأ التفكير في إيجاد معايير تضبط مهنة التدقيق، مما دفع بالهيئات الدولية للسعي إلى التقليل من الفروقات والحد من التناقضات في مجال المحاسبة وتسهيل القيام بالمقارنات المالية الدولية بين ممارسي مهنة التدقيق بين بلدان العالم، في مقدمتهم الإتحاد الدولي للمحاسبين الذي قام بإصدار معايير التدقيق الدولية (ISA) هدفها تطوير المهنة وإضفاء مصداقية وشفافية للقوائم المالية.

ونظرا للتحويلات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر، أضحت من الضروري إدخال تعديلات جديدة على مهنة التدقيق مما يتماشى مع معايير التدقيق الدولية، وتجلت هذه التعديلات في صدور النظام المحاسبي المالي (SCF) وفق القانون 07-11، والقانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وتبعته مراسيم تنفيذية أخرى متعلقة بتحديد الهيئات المشرفة على سير مهنة التدقيق وتنظيمها وكيفية ممارستها، وصولا إلى إصدار المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية (NAA) في فيفري 2016 تستند إلى المعايير الدولية، وصلت حتى اليوم إلى 22 معيارا من طرف المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) وتسعى الجزائر إلى يومنا هذا إلى مواكبة تطور العالم والعمل على تطوير مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، من جهة أخرى يعتبر محافظ الحسابات الفاعل الرئيسي في تطبيق هذه المعايير، وتختلف جودة عمل محافظ الحسابات بمدى إلتزامه بتطبيق هذه المعايير.

إشكالية الدراسة:

من خلا كل ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف تؤثر معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة أداء عمل محافظ الحسابات؟

وعلى ضوء الإشكالية الرئيسية تم طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يساهم الدليل العملي في توحيد عمل محافظ الحسابات؟
- هل تعد معايير التدقيق الجزائرية عاملا مؤثرا في تعزيز مهنية محافظ الحسابات؟
- هل معايير إدارة الجودة كافية لتقييم عمل المدقق في الجزائر؟

فرضيات الدراسة:

ولالإجابة على الإشكالية الرئيسية وعلى هذه التساؤلات تم وضع الفرضيات التالية:

- الدليل العملي لمهنة التدقيق يساهم بشكل كبير في توحيد أسلوب عرض تقرير محافظ الحسابات.
- إصدار معايير التدقيق الجزائرية أثرت على تحسين آليات سير عمل محافظ الحسابات.
- بعد تطبيق معايير إدارة الجودة في الجزائر تكون كافية لتقييم عمل المدقق.

أهمية الدراسة:

- تكمن أهمية الدراسة في معرفة مدى تطبيق محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية عامة وبالأخص المتعلقة بإدارة الجودة.

أهداف الدراسة:

- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:
- فهم معمق للتدقيق.
- تسليط الضوء على أهم العناصر المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية.
- الوقوف على مراحل تطور ممارسة التدقيق من خلال عرض معايير التدقيق الجزائرية.
- التطرق إلى بنود القانون 10-01.
- عرض نموذج للدليل العملي للمهنة لإسقاطه على واقع ممارسة المهنة في مكتب محافظ الحسابات.
- التعرف على المعيارين المتعلقين بإدارة الجودة ومقارنتها مع تقارير محافظ الحسابات محل الدراسة.

أسباب اختيار الموضوع:

- تكمن أسباب اختيارنا للموضوع في النقاط التالية:
- الميل الشخصي للبحث في مواضيع لها علاقة بمحافظ الحسابات.
- يعتبر موضوع أثر معايير التدقيق الجزائرية على جودة عمل محافظ الحسابات من المواضيع الحيوية والمهمة التي لم يتطرق إليها بكثرة في الدراسات السابقة.
- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر.
- الموضوع يندرج ضمن التخصص وبالتالي نحن مستهدفون بهذه التساؤلات أكثر من غيرنا وهذا ما حفزنا على الغوص والبحث في جوانب هذا الموضوع.
- الرغبة في التعرف على هذا الموضوع والتعرف أكثر على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية.

منهج الدراسة :

قصد الإحاطة والإلمام بجوانب الموضوع والتمكن منه تم الإعتماد في الجانب النظري على المنهج الوصفي، الذي يهتم بجمع المعلومات والبيانات وتصنيفها بشكل تسلسلي، وذلك من خلال عرض معظم المفاهيم المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية، وكذا المفاهيم المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات.

وتم الإعتماد في الجانب التطبيقي على المنهج التحليلي قصد إسقاط الجانب النظري على واقع مكتب محافظ الحسابات، وبهدف الوصول لعرض نتائج الدراسة استعنا بالأسلوب التحليلي لتحديد أثر معايير التدقيق الجزائية على جودة عمل محافظ الحسابات.

أدوات الدراسة والتوثيق العلمي:

للإلمام بالموضوع بمختلف جوانبه تم الإعتماد على مجموعة من المصادر والمراجع العلمية:

- حيث ارتكزنا في القسم النظري على:
 - الكتب باللغة العربية، الرسائل الجامعية.
 - المجلات المتخصصة، وبعض الملتقيات المتخصصة في هذا المجال.
 - وبعض القوانين والمقررات والمراسيم الخاصة بالموضوع.
- أما فيما يخص القسم التطبيقي فقد تم جمع المعلومات من خلال:
 - الزيارة الميدانية لمكتب محافظ الحسابات -قلمة- وإجراء مقابلات شخصية معه وبعض الموظفين لجمع المعلومات.
 - القوائم المالية للمؤسسة والمتمثلة في الميزانيات المالية وجدول حسابات النتائج الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة.
 - التقارير الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة.

حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج فإن الدراسة إرتبطت بحدود مكانية وزمانية:

- **الحدود المكانية:** تتمثل الحدود المكانية لدراستنا الميدانية على مستوى مكتب محافظ الحسابات بولاية قلمة.
- **الحدود الزمانية:** سنعتمد في هذا البحث على تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة محل الدراسة خلال الفترة الزمنية 2023/2022.

الدراسات السابقة:

إن أثر معايير التدقيق الجزائية على جودة عمل محافظ الحسابات موضوع حديث، إذ لا توجد كتب متخصصة تتناول هذا الموضوع، إلا أن هناك بعض الدراسات التي تناولت بعض جوانب الدراسة نذكر منها:
➤ دراسة سارة حدادي، دور محافظ الحسابات في إكتشاف الممارسات المحاسبية الابداعية والحد من أثارها على جودة المعلومات المالية، أطروحة دكتوراه في قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2020.

الهدف من هذه الدراسة بشكل عام إلى إبراز الدور الذي يؤديه محافظ الحسابات في الحد من أثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن المعايير الجزائرية للتدقيق هي إمتداد لمعايير التدقيق الدولية كونها تتوافق في العديد من النقاط وتكمل بعض النقائص التي تلائم في البيئة الاقتصادية الوطنية، وكذلك رغم أن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تعاني من عراقيل وعدم وجود تناسق بين أحكام القوانين المنظمة لهذه المهنة الا أنه يمكن القول أن وصل اليه المشرع الجزائري في تنظيم مهنة محافظ الحسابات فهو أمر يدل على الجهود الجبارة التي يقوم بها.

➤ دراسة ريمة بصري، المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافظ الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه في قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2021.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق محافضي الحسابات للمعايير الدولية للتدقيق بصفة عامة والمعايير الجزائرية للتدقيق بصفة خاصة في الجزائر، حيث لخصت الدراسة في نهاية المطاف إلى أن المعايير الجزائرية للتدقيق مأخوذة بشكل شبه كلي من المعايير الدولية للتدقيق مع الاختلاف في بعض المصطلحات وهذا راجع إلى مساوئ الترجمة من اللغة الأصلية للمعايير إلى اللغة العربية.

كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن محافضي الحسابات في الجزائر يلجؤون في إطار القيام بمهمتهم إلى محاولة تطبيق المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق، خاصة تلك المتعلقة بالمسؤوليات وتخطيط مهمة التدقيق، والمعايير المتعلقة بالرقابة الداخلية والإثبات، والمعايير ذات العلاقة باستخدام عمل الآخرين وباستنتاجات التدقيق واصدار التقرير.

➤ نادية غالم، أثر المعايير الجزائرية للتدقيق NAA على جودة القوائم المالية، أطروحة دكتوراه في قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2024.

من بين نتائج الدراسة المتوصل إليها هي وجود تطبيق نسبي للمعايير الجزائرية للتدقيق في الوسط المهني الجزائري، المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن تحتوي على بعض النقاط الأساسية التي تشكل قيمة مضافة لها في الوسط المهني حيث تسمح بتوحيد عمل المدقق الخارجي وخاصة محافظ الحسابات كما تشكل أداة حماية له، نضف إلى ذلك أنه بالرغم من عدم إكتمال اصداراتها إلا أنها تساهم إلى حد معين في إضفاء الجودة على القوائم المالية من خلال الإستعانة بها في العديد من مراحل عملية التدقيق.

يتميز موضوع بحثنا عن الدراسات السابقة بكونه تناول العلاقة بين معايير التدقيق الجزائرية وجودة عمل محافظ الحسابات، وهو موضوع جديد لم يتناول بالشكل الكافي في الأدبيات السابقة، حيث ركزت أغلب الدراسات السابقة على بعض جوانب الدراسة اما على معايير التدقيق الجزائرية أو على محافظ الحسابات، ومن هنا تبرز أهمية هذا البحث.

صعوبات الدراسة:

خلال إعدادنا لهذه الدراسة واجهتنا العديد من العراقيل التي صعبت علينا دراسة الموضوع سواء في جانبه النظري أو التطبيقي، فعلى مستوى الجانب النظري ونظرا لحداثة الموضوع فإن المراجع التي توضح أثر معايير التدقيق الجزائية على جودة عمل محافظ الحسابات نادرة نسبيا.

أما على مستوى الجانب التطبيقي:

- صعوبة الوصول الى مكاتب محافظي الحسابات وذلك لقلّة عددهم وعدم وجود دليل واضح لأماكن مكاتبهم.
- عدم التمكن من الحصول على المعلومات اللازمة وذلك بحجة السرية وتحفظ مصالح مكاتب محافظي الحسابات.
- تزامن الدراسة مع فترة اعداد القوائم المالية، مما جعلنا نقبل بدراسة للسنة السابقة.

هيكل الدراسة:

سعى لتحقيق الأهداف المسطرة واختبار صحة الفرضيات، وللإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول مستهلي بتمهيد ومنتية بخلاصة، حيث خصص الفصل الأول والثاني للجانب النظري، أما الفصل الثالث فيمثل الجانب التطبيقي، ويمكن استعراض هيكل الدراسة كما يلي:

- الفصل الأول: "الإطار النظري لمعايير التدقيق" تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، فخصص المبحث الأول لمفاهيم أساسية حول معايير التدقيق الدولية، أما المبحث الثاني فكان حول مدخل مفاهيمي لمعايير التدقيق الجزائية، في حين تناول المبحث الثالث إصدارات معايير التدقيق الجزائية.
- الفصل الثاني: "الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات" تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، فخصص المبحث الأول للإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات، أما المبحث الثاني فكان حول آلية سير عمل محافظ الحسابات في عملية التدقيق، في حين تناول المبحث الثالث مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل التحولات المهنية والمعارية.
- الفصل الثالث: "دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات" حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، فخصص المبحث الأول تقديم مكتب محافظ الحسابات، أما المبحث الثاني فكان حول تقديم نموذج عن المؤسسة المقدمة من طرف محافظ الحسابات، في حين تناول المبحث الثالث تقييم جودة عمل محافظ الحسابات محل الدراسة وفق معايير التدقيق الجزائية.

المفصل الأول: الإطار

النظري لمعايير التدقيق

تمهيد:

يلاحظ المتسع للتطورات في مجال التدقيق أنه قد طفر طفرة كبيرة تتمثل فيما نشهده من هذا الكم الهائل والمتنوع في البحوث العلمية والتطبيقات العملية، فلقد شهد التدقيق ازدهارا ملموسا في السنوات الأخيرة، فاق كل التطورات في هذا المجال منذ نشأته وحتى وقت قريب، ومما هو جدير بالذكر أن التدقيق أيضا يمارس كمهنة من المهن الحرة والتي ينبغي أن تتطور مع تطور المجتمعات وترتقي معها وبها وتتكيف مع واقعها.

ورغم تبني الجزائر في الفترة الأخيرة معايير التدقيق الدولية (ISA) التي أصبحت مرجعا مهنيا أساسيا يسترشد به في أداء مهام التدقيق على نحو منظم وفعال، ومع اتساع رقعة استخدامها، إلا أنها في بعض الأحيان لا تتوافق مع بيئة بعض الدول مما أرغم هذه الدول على إصدار المعايير الخاصة بها ومن بينها الجزائر.

يهدف هذا الفصل إلى تسليط الضوء على الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية، باعتبارها إمتداد أو تكييفا محليا للمعايير الدولية، لذلك قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول معايير التدقيق الدولية ISA.
- المبحث الثاني: مدخل مفاهيمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA.
- المبحث الثالث: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية NAA.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول معايير التدقيق الدولية ISA.

يعتبر وجود المعايير من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة، ومهنة التدقيق المحاسبي من المهن العريقة من خلال الدور الذي تلعبه في خدمة مستخدمي القوائم المالية، لذا تعتمد هذه المهنة على مجموعة من المعايير والتي تساعد مدقق الحسابات على أداء عمله والرفع من جودته، إذ تمكنه من تقليل تقديره الشخصي عند أداء مهمته وتكوين رأيه حول مصداقية القوائم المالية، لذا فقد تظهر أهمية معايير التدقيق في تحقيق الهدف الرئيسي لمهنة التدقيق المحاسبي.

المطلب الأول: عموميات حول التدقيق.

يعتبر التدقيق علم قائم بذاته، ولكل علم أسس وركائز يعتمد عليها، من هنا سوف نتطرق الى عموميات حول التدقيق.

أولاً: مفهوم التدقيق.

يمكن تعريف التدقيق من وجهة النظر العملية على أنه: "طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج الى الأطراف المعنية"¹.

كما عرفه الاقتصادي باري Bary أنه: "عملية فحص أو بحث عن أدلة إثبات وتقييمها بصورة موضوعية بهدف إبداء الرأي عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية من قبل شخص مؤهل ومستقل عن معدي البيانات وعن الأشخاص الذين يستفيدون من هذه المعلومات بشكل مباشر، ثم إصدار تقرير عن هذه البيانات لزيادة موثوقيتها وزيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها"².

"إن عملية التدقيق تشمل الفحص Examinatio والتحقيق Vérification والتقرير Reporting ويقصد بالفحص التأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أما التحقيق فهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المشروع عن فترة مالية معينة، وهكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه، أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه وهو ختام عملية التدقيق"³.
ومما سبق يمكن تعريف التدقيق بأنه بحث منهجي يقوم على جمع أدلة الإثبات وتقييمها، من أجل تحديد درجة الثقة في المعلومات المالية المقدمة عن الوحدة الاقتصادية وتوصيل تلك النتائج إلى الجهات المعنية.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 11.

² رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 24.

³ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 8.

ثانياً: تصنيفات التدقيق.

ينقسم التدقيق الى أنواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر الى عملية التدقيق من خلالها، ويصنف تدقيق الحسابات حسب الغرض الى الأقسام التالية:

1. التدقيق من حيث الهدف:

ينقسم هذا النوع الى¹:

أ. **تدقيق مالي:** هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمنشآت بهدف الخروج برأي فني محايد ويشمل الفحص والتقرير والتحقيق.

ب. **تدقيق اداري:** القصد منه تدقيق النواحي الادارية والتأكد أن الإدارة تدير بالمنشأة لتحقيق أقصى منفعة وعائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

ت. **تدقيق الأهداف:** يقصد به التحقق أن أهداف المؤسسة الموضوعة سلفاً قد تحققت فعلاً والهدف من هذا التدقيق تحسين الأداء.

ث. **تدقيق قانوني:** يقصد به التأكد من تطبيق النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة وكذلك من تقييد الشركة أو المنشأة بعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي.

ج. **تدقيق اجتماعي:** ظهر هذا النوع من التدقيق للتأكد من قيام المشروع بهذا الواجب.

2. من حيث نطاق عملية التدقيق:

ينقسم هذا النوع الى²:

أ. **التدقيق الكامل:** يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل الى رأي فني محايد حول القوائم المالية، وفي حال اكتشاف أي ضعف أو ثغرات في الشركة يقوم المدقق بعمل زيارات متكررة للشركة حتى يعرف المدقق من أين نشأ هذا الضعف.

ب. **التدقيق الجزئي:** يختار المدقق قسم من الأقسام الموجودة في الشركة ويقوم بتدقيقها ولكن في هذه الحالة لا يستطيع المدقق الخروج برأي نهائي حول القوائم المالية فيقوم بكتابة تقريره فقط على ما اختاره من الأقسام.

¹ ايهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الاطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص26.

² توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي اسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، مكتبة الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،

3. التدقيق من حيث الوقت:

وينقسم الى¹:

أ. **التدقيق النهائي:** هو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها.

ب. **التدقيق المستمر:** وهذا النوع من التدقيق يستمر خلال الفترة المالية للمشروع حيث يتم تدقيق حسابات كل شهر على حدة (يقوم بزيارات متعددة للمنشأة لموضوع التدقيق) ثم يقوم في نهاية العام بإجراء التدقيق النهائي.

4. التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:

ينقسم الى نوعين هما²:

أ. **التدقيق الداخلي:** ويقوم بهذا التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمنشأة.

ب. **التدقيق الخارجي:** يقوم بها شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع، ولهذا يطلق على هذا النوع أحياناً بالتدقيق المحايد أو المستقل.

5. من حيث الإلزام:

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين³:

أ. **التدقيق الإلزامي:** هو التدقيق التي يحتم القانون القيام بها ويتم تعيين مدقق الحسابات من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه في حالة تعدد المدققين فإنهم مسؤولون بالتضامن.

ب. **التدقيق غير الإلزامي (الاختياري):** الأصل في التدقيق أن يكون اختياري، ويرجع أمر تقرير القيام بها إلى أصحاب المنشأة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح.

6. من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ:

وينقسم الى⁴:

أ. **تدقيق عادي:** يقصد به فحص البيانات المثبتة للتأكد من مدى عدالة القوائم المالية ودلائلها للمركز المالي ومدى الاعتماد عليها وإصدار تقرير يحتوي رأي فني محايد لعدالة القوائم المالية.

ب. **تدقيق لغرض معين:** يقصد به تدقيق موضوع محدد لهدف محدد بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج محددة.

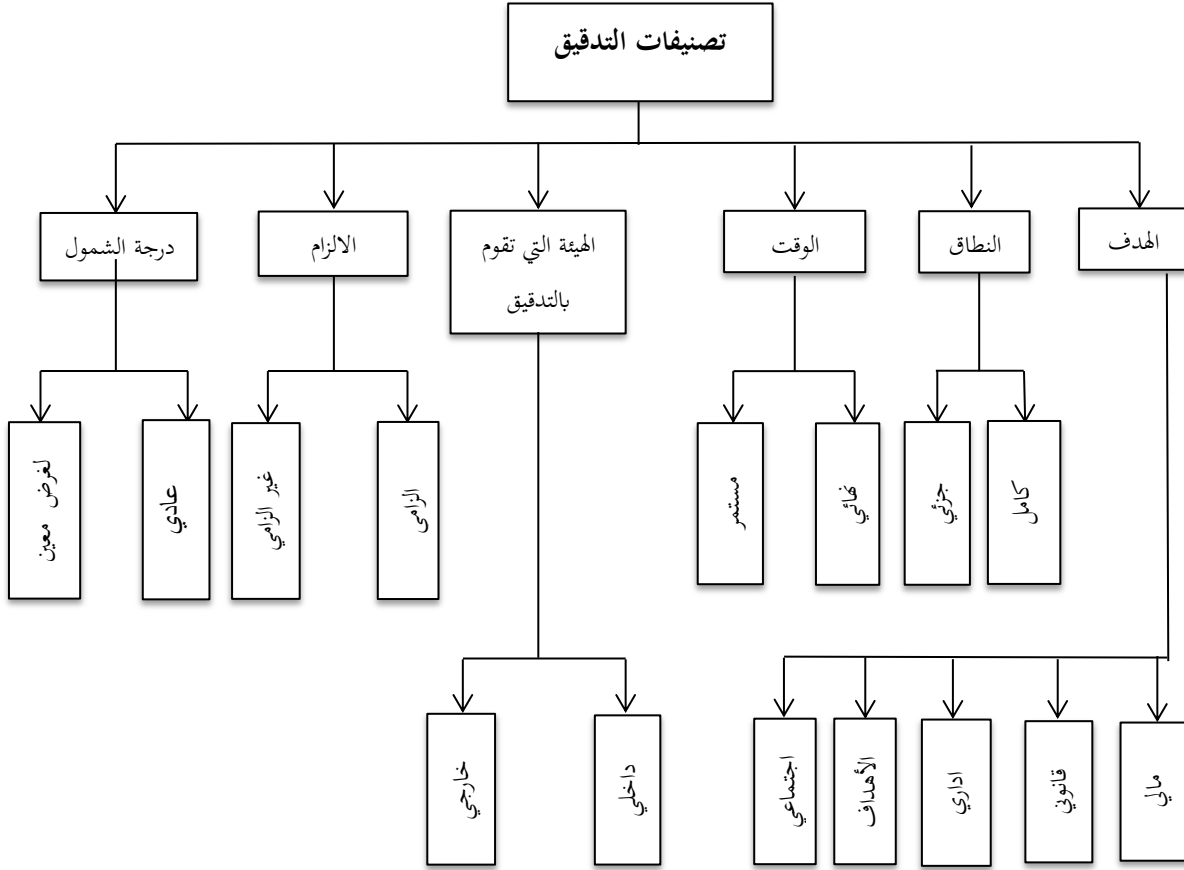
¹ مصطفى يوسف كاني، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2014، ص40.

² سعد فؤاد علي جباية، أصول تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الابتكار للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص22.

³ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص24.

⁴ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، الطبعة الأولى، دار المستقبل، عمان، الأردن، 2009، ص27.

الشكل رقم (1-1): يمثل هذا الشكل تصنيفات التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق.

ثالثاً: أهداف التدقيق وأهميته.

سنتناول في هذا الفرع الأهداف الناتجة عن عملية التدقيق بالإضافة الى أهميته.

1. أهداف التدقيق:

تطورت أهداف التدقيق نتيجة عوامل في الفترة الأخيرة، ويمكن تحديد أهداف التدقيق كما يلي:

أ. الأهداف التقليدية: تتمثل أهمها فيما يلي¹:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛
- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- إعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً؛

¹ رافت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص21.

الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية، وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛
 - معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
 - تقديم التقارير المختلفة وملئ الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.
- ب. الأهداف الحديثة: وتتمثل فيما يلي¹:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

2. أهمية التدقيق:

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف²:

أ. إدارة المنشأة: يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزاً للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة.

ب. المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

ت. الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف آخر.

¹ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص 19 - 20.

الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق

المطلب الثاني: ماهية معايير التدقيق الدولية.

سوف يتم التطرق في هذا المطلب الى تقديم شرح حول أساسيات معايير التدقيق الدولية.

أولاً: مفهوم معايير التدقيق الدولية.

قبل التطرق الى تعريف معايير التدقيق الدولية نبدأ بالتعريف بمعيار التدقيق أولاً، حيث تعددت التعاريف المرتبطة بهذا الأخير نذكر منها:

يعني المعيار بصفة عامة هو كل ما يستخدم في القياس، ويعرف بأنه نموذج أو مثال موضوع بواسطة السلطات المختصة، أو نتيجة للعرف أو الاتفاق العام، كأساس لما يجب اتباعه.

ويعني المعيار لغوياً بأنه نموذج متحقق لما ينبغي أن يكون عليه الشيء، فيقال: عاير بين المكيالين أي امتحنهما لمعرفة مدى تساويهما. وعاير المكيال والميزان؛ أي امتحنه لمعرفة صحته¹.

أما بالنسبة لتعريف معايير التدقيق الدولية، يمكن ذكر بعض من التعريفات:

"تعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة والحكم على الجدوى منها"².

تعرف على أنها "مجموعة معايير التدقيق المحددة بموجب القانون أو الأنظمة أو من قبل هيئة مختصة على مستوى الدولة والتي يكون تطبيقها ملزماً عند القيام بأعمال التدقيق والمراجعة، والتأكدات الأخرى أو الخدمات ذات العلاقة"³.

ويمكن تعريف معايير التدقيق الدولية على أنها: "تلك المعايير التي تهدف إلى تحقيق انسجام وتوافق في الممارسات المهنية بين مختلف دول العالم، بحيث تمثل لغة مشتركة بين المهنيين في مختلف دول العالم، وتعبّر عن درجة الجودة المطلوبة والمقبولة من المدقق عند تنفيذه لإجراءات التدقيق"⁴.

من خلال ما سبق يمكن القول أن معايير التدقيق الدولية هي إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمية توفر قدر كاف من المرونة لترك المجال مفتوحاً أمام الهيئات المهنية في دول العالم للاسترشاد بها واثاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة.

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة، عمان، الأردن، 2009، ص 264.

² طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 37.

³ أحمد حلمي جمعة، القاموس الدولي المحاسبة والتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 241.

⁴ سامي زيادي، يحيى سعيدي، أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية ISA لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، المجلد 02، العدد 33، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، ص 116.

ثانيا: خصائص معايير التدقيق الدولية.

تتمثل أهم خصائص المعايير الدولية للتدقيق فيما يلي¹:

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود، وإن كان لذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق؛
- تم استخدام لفظ إرشادات تدقيق دولية، ولا شك أن تلك التسمية أكثر تحفظا، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة لترك المجال مفتوحا أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير، وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة؛
- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير، وبالتالي هي الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي.

ثالثا: أهمية معايير التدقيق الدولية وأهدافها.

معايير التدقيق الدولية مهمة لتوحيد إجراءات التدقيق، وتهدف الى ضمان الشفافية والمصدقية في التقارير المالية على المستوى العالمي.

1. أهمية المعايير الدولية للتدقيق: برزت أهمية المعايير الدولية للتدقيق بظهور الشركات المتعددة الجنسيات وتزايد

دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر، ويمكن تلخيص أهمية هذه المعايير في النقاط التالية²:

- تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل؛
- تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها؛
- تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية بغض النظر على حجم المؤسسة، هدفها وطبيعتها نشاطها ونوع الصناعة التي تمارسها؛
- تساعد المعايير على تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها، خاصة وأن هذه الرغبات في تزايد مستمر.

¹ عبد القادر بكحيل، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 14، العدد 18،

جامعة حسينة بن بوعلي، الشلف، 2018، ص123.

² رزق أبوزيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص ص103-104.

الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق

2. أهداف معايير التدقيق الدولية : إن إصدار معايير التدقيق الدولية يحقق بعض الأهداف والمزايا للعديد من الأطراف، تتلخص أهم هذه الأهداف في الآتي¹:

- الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي والمناسب الذي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية؛
 - إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات ولاسيما في المجالات والمناطق التي في طريقها للتطور والتنمية؛
 - إن وجود المعايير الدولية للتدقيق سوف يجنب الدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية، خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى؛
 - إن وجود معايير التدقيق الدولية جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية سوف يؤدي إلى زيادة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركات الموجودة في الدول النامية، مما يكون دافعا لإجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول؛
 - وجود المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبار الدولية أكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية.
- المطلب الثالث: إصدار معايير التدقيق الدولية.**

سنتناول في هذا المطلب كل من الهيئات المصدرة للمعايير الدولية للتدقيق وكذا مراحل إصدارها.

أولا: الهيئات المصدرة للمعايير الدولية للتدقيق.

تتمثل الهيئات التي تقوم بإصدار المعايير الدولية للتدقيق في:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضواً ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من (2.5) مليونين ونصف مليون محاسب، ويهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ولتحقيق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم².

2. لجنة ممارسة التدقيق الدولية IAPC :

هي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين تتمثل صلاحياتها في إعداد مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة لها بالنيابة عن مجلس الاتحاد وتتكون اللجنة من ممثلي الأعضاء الذين يختارهم مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة لفترة خمس سنوات، كما قامت اللجنة بإصدار معايير التدقيق الدولية ISA لأول مرة سنة 1991 حيث جاءت على شكل ثمانية فصول يحتوي كل فصل على مجموعة من المعايير، وفي بداية سنة 2001 تم

¹ سامي زيادي، يحيي سعدي، مرجع سبق ذكره، ص117.

² حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص110.

الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق

تعويض لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC بمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية حيث أصبح هو الهيئة المخولة بإصدار معايير التدقيق الدولية، ويهدف المجلس إلى تحسين درجة توحيد ممارسات التدقيق والخدمات ذات الصلة عبر العالم عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف التدقيق والتأكيد¹.

ثانيا: مراحل إصدار معايير التدقيق الدولية.

ويمكن أن نقسم مراحل إصدار المعايير الدولية للتدقيق إلى²:

1. **المرحلة الأولى:** يتم اختيار الموضوعات التي يجب دراستها تفصيليا عن طريق لجنة فرعية يتم تشكيلها خصيصا لذلك، وتختول لجنة ممارسة التدقيق الدولي لتلك اللجنة المسؤولة الأولية عن إعداد مسودة المعايير.
2. **المرحلة الثانية:** تقوم اللجنة الفرعية بتدقيق كل من الدراسات ذات العلاقة بموضوع المعيار والمعايير المماثلة المستخدمة في الدول الأعضاء، وكذلك أي مقترحات تقدمها أي من المنظمات الدولية أو الإقليمية المهتمة أو غيرها، ثم تقوم بإعداد مسودة المعيار وعرضها على لجنة تطبيقات التدقيق الدولي لإقرارها.
3. **المرحلة الثالثة:** بعد اعتماد مسودة المعيار بمعرفة اللجنة، يتم توزيعها على أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين وعلى المنظمات الدولية وغيرها من الجهات والشخصيات المهتمة بالمعايير الدولية للتدقيق، ويتم إعطاء مهلة كافية لاستلام ملاحظات تلك الجهات.
4. **المرحلة الرابعة:** يتم دراسة الملاحظات التي ترسلها الجهات المختلفة بمعرفة لجنة تطبيقات التدقيق الدولي، حيث يتم تعديل مسودة المعيار إذا اقتضى الأمر ذلك، وفي حالة اعتماد المسودة المعدلة بمعرفة اللجنة يتم إصدار المعيار ويصبح ساري المفعول ابتداء من التاريخ المحدد بالمعيار.
5. **المرحلة الخامسة:** يشترط لإعداد مسودة المعيار أو المعيار موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الحاضرين في الاجتماع، بشرط أن لا يقل عدد الموافقين عن عشرة أعضاء.

ثالثا: نطاق تطبيق معايير التدقيق الدولية.

ويكمن نطاق تطبيق معيار التدقيق الدولي في³:

- يطبق عند تدقيق البيانات المالية والمعلومات والخدمات ذات العلاقة، بعد تكييفه حسب الضرورة؛
- تفسير وتأويل المبادئ الأساسية والاجراءات الهامة حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير؛

¹ نادية غالم، أثر المعايير الجزائرية للتدقيق NAA على جودة القائم المالية، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2024، ص 39-40.

² ريمة بصري، المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافضي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021، ص 12-13.

³ ابتسام بوشيجة، عواطف سواحي، أثر معايير التدقيق الدولية على مهنة التدقيق في الجزائر، مذكرة ماستر، قسم علوم المالية والمحاسبة، تخصص مالية المؤسسة، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2019، ص 25.

الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق

- الالتزام بضرورة إحترام النص الكامل للمعيار الدولي للتدقيق مع كافة الشروح والمعلومات الأخرى التي يتضمنها ذلك المعيار؛
- على المدقق تقديم تبرير الحياد عن المعيار في الظروف الاستثنائية؛
- تستوجب المعايير الدولية للتدقيق التطبيق في الأمور المادية والأساسية؛
- ان المعايير الدولية للتدقيق لا تلغي التعليمات المحلية التي يتحكم بتدقيق المعلومات المالية الأخرى في تلك الدولة وفي حالة مطابقة المعايير الدولية للتدقيق مع التعليمات المحلية في موضوع معين فان التدقيق للمعلومات المالية أو المعلومات الأخرى في تلك الدولة وفقا للتعليمات المحلية، سوف يتطابق تلقائيا مع المعايير الدولية للتدقيق في موضوع معين وعلى الهيئات الأعضاء الالتزام بمسؤوليات العضوية المبنية في النظام الأساسي للاتحاد الدولي للحاسبين و المتعلق بتلك المعايير الدولية للتدقيق.

المبحث الثاني: مدخل مفاهيمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA.

تعتبر الجزائر من أواخر الدول التي تبنت معايير التدقيق ولذلك سنحاول اعطاء نبذة عن ماهية معايير التدقيق الجزائرية بالإضافة الى التعرف على الهيئات المشرفة على التدقيق وكذا اللجان المشرفة عليها.

المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق الجزائرية.

يعد تبني معايير التدقيق الجزائرية خطوة محورية في تطوير مهنة التدقيق، حيث جاء اصدارها استجابة ملحة لتكييف الممارسات المحلية مع المعايير الدولية وتعزيز جودة العمل المهني في البيئة الاقتصادية الجزائرية.

أولاً: نشأة معايير التدقيق الجزائرية NAA.

أقدم المجلس الوطني للمحاسبة وهو الهيئة المكلفة بتوحيد المحاسبة في الجزائر بقفزة هامة في ميدان المحاسبة والتدقيق بداية فيفري 2016 حيث أصدرت الجزائر أربعة مقررات تحمل لأول مرة معايير جزائرية (NAA) تبنتها من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، لتكون هذه الأخيرة إطار تحسين لخدمات التدقيق في الجزائر وإكمال عمليات الإصلاح المحاسبي التي بدأت منذ سنة 2001.

- حيث أن فكرة إصدار معايير وطنية لم تكن وليدة اليوم، بل كانت تحت نطاق الإصلاحات المحاسبية لسنة 2001 وبعد الإتمام لعملية تصميم النظام المحاسبي المالي، تم تشكيل لجنة تحت اسم "لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية" تحت القانون 07-11 فكانت هذه الأخيرة مكلفة بإتمام عملية الانتقال من المخطط الوطني إلى النظام المحاسبي المالي (SCF).

- وفي سنة 2009 تم اقتراح من طرف أعضاء اللجنة إنشاء معايير تدقيق وطنية، إلا أن القانون 01-10 المتعلق بتنظيم المهن أثقل في هذا الاقتراح، وجاء في تقرير صادر من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات سنة 2014 تم إنشاء لجنة سميت (AD HOC) متفرعة من (CNC) التي كلفت هذه اللجنة بمهمة تحيين القانون 01-10، وأقدمت هذه اللجنة في جوان 2015 بتقديم اقتراح يخص مجموعة من المواد.

- وفي سنة 2024 تكليل العمل الذي امتد من 2011 إلى 2024 وهو إصدار تصميم معايير التدقيق الجزائرية حيث تم إصدار 22 معيار وطني من أصل 36 معيار مقترح ويتم تطبيقها تدريجياً إلى غاية 2026 لتجنب مشاكل فهمها والعمل بها وتفادي تكرار الأخطاء التي ارتكبت بعد إصدار النظام المحاسبي المالي¹.

¹ حمزة الضويفي، فؤاد عنوان، مدى التزام مرجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA دراسة عينة من المحافظين، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد 02، العدد 01، المركز الجامعي تيسمسيلت، 2020، ص 38.

الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق

ثانيا: أسباب تبني معايير التدقيق الجزائرية NAA.

من أهم الأسباب التي دفعت بالدولة الجزائرية لتبني المعايير الجزائرية للتدقيق ما يلي¹:

- الإصلاح المحاسبي وتبني النظام المحاسبي المالي والذي توافق بصورة كبيرة مع معايير المحاسبة الدولية، مما أدى إلى ضرورة تكييف مهنة التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية؛
- سد الاحتياجات في مهنة التدقيق من معايير تغطي جوانب القصور وتتماشى مع البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- عدم وجود نص قانوني يلزم مدققي الحسابات في الجزائر على تطبيق معايير التدقيق الدولية، وبالتالي فإن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق سوف يلزم مدققي الحسابات بتطبيق هذه المعايير الأمر الذي سيساهم في زيادة جودة عملية التدقيق الخارجي؛
- تعقيد معايير التدقيق الدولية المستوحاة من العالم الأنجلوسكسوني، الذي ثقافته تعد أجنبية على مجتمع مدققي الحسابات في الجزائر؛
- الحاجة إلى مراعاة تعميم معايير التدقيق الصادرة عن الدورات التدريبية التي تنظمها مهنة المحاسبة.

ثالثا: أهمية معايير التدقيق الجزائرية NAA.

يمكن توضيح أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق في تطوير مهنة التدقيق باختصار في النقاط الآتية²:

- رفع مستوى مهنة التدقيق بالجزائر؛
- تعتبر دليلا يسترشد به محافظ الحسابات عند قيامه بتدقيق القوائم المالية؛
- تبين واجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات عن تدقيق القوائم المالية؛
- تساعد محافظي الحسابات على تجنب الأخطاء أثناء تدقيق القوائم المالية؛
- تحسن من جودة تقارير التدقيق المبنية على الموضوعية والمصدقية بعيدا عن الشكليات؛
- تجنب الإشكالات والغموض المحتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المدقق لتحقيق أهداف عملية التدقيق.

¹ عبد المنعم بالحسن، محمد علي عليوة، تقييم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء معايير التدقيق المحلية والدولية، دراسة استبائية لحافظي حسابات وخبير محاسبي ومحاسب معتمد، مذكرة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2022، ص 16-17.

² ريمة بصري، سفيان بلقاسم، مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الاثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505 المصادقات الخارجية، دراسة استطلاعية لعينة من الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، المجلد 06، العدد 03، جامعة الجزائر 3، ديسمبر 2019، ص 119.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر.

لقد أصدرت الجريدة الرسمية في 27 جانفي 2011 ثلاثة مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة وصلاحيات الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر، فسنحاول التعرف على كل هيئة من تلك الهيئات.

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة.

نشئ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/9/25 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره:

1. تشكيله المجلس الوطني للمحاسبة: يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ويتشكل من¹:

- ممثلين عن الوزراء المكلفين (بالطاقة، الاحصاء، التجارة، التعليم العالي...);
 - رئيس المفتشية العامة للمالية؛
 - المدير العام للضرائب؛
 - المدير المكلف بالتقسيص المحاسبي لدى وزارة المالية؛
 - ممثلين برتبة مدير عن (بنك الجزائر، لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة، مجلس المحاسبة)؛
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
 - ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.
- يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي.

يعين أعضاء المجلس بقرار الوزير لمدة ست (06) سنوات بناء على اقتراح من الوزراء ومسؤولي الهيئات، وتحدد تشكيلة المجلس بالثلث (1/3) كل سنتين (2)، وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها، ويستخلف العضو الجديد حتى نهاية العهدة.

كما يمكن للمجلس أن يستعين بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته، لاسيما في المجال المحاسبي والمالي والاقتصادي والقانوني.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد 7، المؤرخ في 2 فبراير 2011، المواد من 2 إلى 4، ص 4 - 5.

2. صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة: تتمثل صلاحيات المجلس على الخصوص فيما يلي¹:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الاجراءات التي تهدف الى ضبط المقاييس المحاسبية؛
- ابداء رأيه وتقديم توصيات بشأن جميع مشاريع النصوص القانونية التي لها علاقة بالمحاسبة والتدقيق؛
- المشاركة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة والتدقيق؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في اطار صلاحياته.

ثانيا: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27 تتحدد تشكيلة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته²:

1. تشكيلة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

يتشكل من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

الأعضاء التسعة (9) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا وأميناً عاماً وأميناً للخزينة ويوزع الأعضاء الستة (6) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات، يعتبر فائزاً المترشح الأقدم في المهنة.

2. صلاحيات المصنف الوطني للخبراء المحاسبين : يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

¹ محمد براق، عمر قمان، أثر الاصلاحات المحاسبية على هيكلية المنضمات المهنية في الجزائر، مؤتمر علمي دولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011، ص7.

² المرسوم التنفيذي رقم 11-25، المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، العدد 7، المؤرخ في 2 فبراير 2011، المواد 3 - 4 - 11، ص 8 - 9.

- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

ثالثا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 26/11 المؤرخ في 2011/11/27 تحدد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته¹:

1. تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تشكل من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، الأعضاء التسعة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأميننا عاما وأميننا للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات، يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.

2. صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تشابه بعض صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مع صلاحيات الخبراء المحاسبين أما الصلاحيات الأخر التي تختلف عنها تتمثل في:

- إدارة الأملاك المنقولة والغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المطلب الثالث: اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائية.

لضمان إعداد وتطبيق معايير تدقيق تتماشى مع المتطلبات المهنية والبيئة الجزائية، أسندت مهمة الاشراف عليها الى لجان متخصصة تضطلع بأدوار محورية في التقييس، وضبط الجودة، وإعداد المعايير.

أولا: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية.

تتولى لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية المهام الآتية²:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛

¹ المرسوم التنفيذي رقم 26-11، المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، العدد 7، المؤرخ في 2 فبراير 2011، المادة 3 - 4 - 11، ص 11 - 12.

² المرسوم التنفيذي رقم 24-11، مرجع سبق ذكره، المادة 18، ص 6.

الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق

- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات اللازمة بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها، بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

ثانيا: لجنة مراقبة النوعية.

لجنة مراقبة الجودة مكلفة ب¹:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

ثالثا: اللجنة الخاصة.

اللجنة الخاصة هي اللجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية أنشأت ضمن المجلس الوطني للمحاسبة منذ منتصف عام 2011، وهي مؤلفة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق².

¹ المرجع نفسه، المادة 22، ص 7.

² Benyoucef, M, Hadjaj, Z, **The application of Algerian auditing standards in the performance of the audit function of companies**, Conducting a personal interview with a sample of auditors in the center, journal of economics and human development, volume 10, no 2, university of lounnisi ali Blida, Alegria, 2019, page 153.

المبحث الثالث: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية.

اجتهدت الجزائر لإصدار معايير تضبط مهنة التدقيق كغيرها من الدول فبعض الدول تبنت المعايير الدولية جملة واحدة، والبعض الآخر ومنها الجزائر أصدرت معايير خاصة بها ولكن توافق المعايير الدولية بشكل تدريجي ابتداء من سنة 2016، ولقد أصدرت على ستة دفعات والمسؤول على هاته الإصدارات هو المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية.

المطلب الأول: الإصدارات الأولى والثانية لمعايير التدقيق الجزائرية.

سنحاول في هذا المطلب عرض الإصدارات الأولى والثانية لمعايير التدقيق الجزائرية.

أولاً: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية.

حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، صدرت أربعة معايير تهدف لتدقيق الكشوف المالية ومهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية، وتتمثل في:

1. المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق":

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه قدر الامكان لتغطية جوانب المعيار كما يلي¹:

أ. تعريف المعيار الجزائري للتدقيق 210:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة التدقيق، كما يخص مهام التدقيق الكشوف المالية مع وجود بعض خصائص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة، وتقديم نماذج رسائل المهمة المقترحة تعتبر أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة. كما يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

ب. مجال تطبيق المعيار:

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق؛
- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحق، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة؛
- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة؛
- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجزائر، 2016، ص 5.

ت. الهدف من المعيار:

- إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة المهمة عند توفر الشروط المتفق عليها بين المدقق والادارة؛
- ضمان ان الشروط مجتمعة؛
- التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والادارة؛
- يجب على المدقق ان يطلب من الادارة تأكيد الشروط المعروضة في رسالة المهمة؛
- يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

ث. **مضمون المعيار:** يحتوي المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 على عناصر نذكرها كما يلي¹:

- مقدمة: احتوت على مجال تطبيق هذا المعيار والأهداف المرجوة منه.
- **الشروط المسبقة للتدقيق:** حيث بينت ما هي الشروط التي يضمنها المدقق من أجل البدء في عملية التدقيق ويجب الاتفاق عليها بينه وبين الإدارة.
- **محتوى الرسالة:** حيث أظهرت أهم ما تحتويه رسالة التكليف بالمهمة في حالة الأحكام الأساسية وحالات التدقيقات المتكررة.
- تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية حيث أظهرت هذه النقطة الحالات التي يقبل فيها المدقق تعديل أحكام المهمة والحالات التي لا يقبل فيها هذا التعديل.
- خصوصيات أخرى حيث أظهرت كيفية التعامل مع حالة التدقيقات المشتركة والحسابات المدججة.

2. المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية":

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه لتغطية جميع جوانب المعيار.

أ. **تعريف المعيار الجزائري للتدقيق 505:** هو عبارة عن بيانات مقدمة من الادارة والتي تكون في شكل مفردات القوائم المالية، ويمكن تقسيمها الى: الوجود أو الحدوث، الشمول، الحقوق والالتزامات، التقويم أو التوزيع، العرض والافصاح².

ويعرف التأكيد الخارجي على أنه هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر³.

¹ علي عبد الصمد عمر، راضية خلادي، معيار الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في بيئة التدقيق الجزائرية، دراسة مقارنة مع المعيار الدولي، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد الخامس، العدد: 10، جامعة المدية، سبتمبر 2018، ص 73.

² بلال شيخي، قراءة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 "التأكيدات الخارجية"، الملتقى الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 11-12 أبريل 2018، ص 31.

³ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره، ص 14.

ب. أنواع التأكيدات الخارجية:

- طلب تأكيد مستعجل (تأكيد إيجابي) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة؛
- طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

ت. **مجال التطبيق:** يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة؛

ث. **الهدف:** هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصوّر ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية¹.

3. المعيار الجزائري للتدقيق 560 "الأحداث اللاحقة":

بالنسبة لهذا سنحاول كذلك شرحه لتغطية جوانب المعيار²:

أ. **تعريف المعيار الجزائري للتدقيق 560:** الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره، وقد ميز المعيار نوعين من الأحداث اللاحقة:

- تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات؛
- تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.

ب. **مجال تطبيقه والهدف منه:** يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشف المالية وتتمثل أهداف المدقق في إطار هذا المعيار فيما يلي:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشف المالية تاريخ الإقفال وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقاً للمنهج المحاسبي المطبق؛
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بما قبل ذلك التاريخ.

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره، ص14.

² المرجع نفسه، ص20.

4. المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية":

سنحاول شرح هذا المعيار كما يلي¹:

أ. **تعريف التصريحات الكتابية:** هي عبارة عن المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مرجعة الكشف المالية، وبالرغم من أن هذه العناصر مقنعة وملائمة إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها كافية ومقنعة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

ب. مجال التطبيق:

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشف المالية.

- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

ت. الأهداف: أهداف المدقق هي:

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة؛
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشف المالية أو بالتأكدات الخاصة؛
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة.

ثانيا: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية.

الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية جاءت حسب المقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق.

1. المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة":

سنقدم عرض مختصر لمعيار العناصر المقنعة كما يلي:

أ. **تعريف العناصر المقنعة:** كل المعلومات التي جمعها المدقق للحصول على نتائج لتأسيس رأيه وتتضمن: كل المعلومات المتواجدة في المحاسبة (كالقيود المحاسبية)، إضافة الى الوثائق الثبوتية (الفواتير) كما نجد أيضا كذلك المعلومات المجمعة من وثائق أخرى (محاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية)².

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره، ص25.

² محمد أمين لعروم، سامية فقير، مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 الموسوم بالعناصر المقنعة مع نظيره من المعايير الدولية- دراسة مقارنة -، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 21، العدد 02، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2021، ص ص 605-606.

ب. مجال التطبيق:

- يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه؛
- يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق؛
- ت. الهدف: يهدف المدقق الى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه¹.

2. المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية":

- بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه لتغطية جميع جوانب المعيار لذلك تم تقسيمه كما يلي:
- أ. تعريف تخطيط تدقيق الكشوف المالية: حسب ما جاء في مضمون المعيار الجزائري للتدقيق يقصد بالتخطيط على أنه: "عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة أو مرتبطة بنهاية التدقيق السابق ويتواصل طوال المهمة الى غاية الانتهاء من التدقيق الجاري².
- ب. مجال التطبيق: درس المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة.
- تعالج على حدة المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية³.
- ت. الهدف الذي يرمي اليه المدقق وتنظيم المهمة: يهدف المدقق الى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة الموكلة اليه بكفاءة وفعالية عالية، حيث في هذا الإطار يستوجب على المدقق اعداد استراتيجية تدقيق وبرنامج عمل حسب حجم المؤسسة موضوع التدقيق وحجم الاعمال التي يتعين إنجازها، اذ تصف استراتيجية التدقيق المنهج العام للأعمال لا سيما التي تتضمن نطاق، رزمة توجيه الاعمال، بالإضافة الى عتبات الدلالة المعمول بها والمبادئ التوجيهية لتحضير برنامج العمل، أما فيما يخص برنامج العمل يحدد بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات التي تعد ضرورية خلال السنة المالية لوضع خطة للمهمة الموكلة للمدقق، قصد تقليص مخاطر التدقيق الى مستوى ضعيف ومقبول.

¹ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجزائر، 2016، ص 7.

² محمد أمين لعروم، سامية فقير، التزام مزاوولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط

تدقيق الكشوفات المالية، دراسة عينة من محافظتي الحسابات والخبراء المحاسبين، مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد 01، جامعة أحمد بوقرة بومرداس،

الجزائر، 2021، ص 237.

³ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سبق ذكره، ص 24.

انطلاقاً من هذا يمكن القول أن التخطيط الجيد للمهمة يساعد المدقق على التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب، كما أن التنظيم الجيد والتسيير الصحيح لمهمة التدقيق يجعلها أكثر فعالية وذات كفاءة عالية، كما أن التخطيط الملائم يساعده على اختيار أعضاء الفريق ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة، بالإضافة إلى التسيير والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة¹.

3. المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية":

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه لتغطية أهم جوانب المعيار²:

أ. **تعريف الأرصدة الافتتاحية:** يقصد بها المبالغ الواردة في الكشوف المالية أو العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل الطرق المحاسبية في عرض حساب السنوات السابقة خاصة الاحتمالات والالتزامات المسجلة خارج الميزانية أما مهمة التدقيق الأولية فيقصد بها المهمة التي تتصف بها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع التدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

ب. مجال تطبيق المعيار:

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.
- تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضاً المبالغ الواردة في الكشوف المالية العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات، مثل: الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة: الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.
- مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها: لم تكن موضوع تدقيق، أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

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

ث. **الهدف:** يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية جمع العناصر المقنعة والمناسبة التي تسمح بضمان:

- قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة اقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية؛
- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في اعداد الكشوف المالية للفترة الجارية؛
- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق.

¹ محمد أمين لعوم، سامية فقير، التزام مزاوي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بمقتضى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية، مرجع سبق ذكره، ص 238.

² المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سبق ذكره، ص 36.

4. المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية":

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه لتغطية أهم جوانب المعيار.

أ. **مجال التطبيق:** يعالج هذا المعيار ما يلي¹:

- التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية؛
 - شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل؛
 - الرأي الغير معدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خُصص إلى أن إعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.
- ب. **الهدف من المعيار:** يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، وكذا شكل ومحتوى تقريره الذي يتم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق، وذلك بوضع توجيهات لإعداداته وتحديد المعلومات الواجب تضمينها في هذا التقرير².
- ت. **واجبات المدقق وفق هذا المعيار:** حدد المعيار واجبات المدقق تجاه إبداء رأيه، سواء كان غير معدلا أو معدلا، وتمثلت هذه الواجبات في³:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية مبني على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة؛
 - على المدقق ابداء رأيه كتابيا وبوضوح في شكل تقرير مكتوب يصف الأساس الذي استخلص لهذا الرأي؛
 - على المدقق التعبير برأي غير معدل إذا توصل إلى أن الكشوف المالية تم إعدادها من جميع جوانبها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق (النظام المحاسبي المالي)؛
 - إستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تحتوي على إختلالات معتبرة، وذلك سواء حصل على الضمانات المعقولة أو لم يحصل عليها.
 - إضافة لما سبق، فإن على المدقق واجبات متعلقة بالمعلومات الإضافية، تتمثل في:
- تقدير إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشوف المالية؛
 - في حالة عدم تمكن المدقق من تمييز المعلومات الإضافية عن الكشوف المالية، فعليه مطالبة إدارة المنشأة بتغيير كيفية عرض هذه المعلومات، وفي حالة ما رفضت الإدارة ذلك، عليه الإشارة في تقريره إلى أن هذه المعلومات لم يتم تدقيقها.

¹ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سبق ذكره، ص 49.

² أحمد عمري، زين العابدين ماضي، تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، مجلة العلوم الانسانية، المجلد

21، العدد 02، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2021، ص 479.

³ المرجع نفسه، ص 479 - 480.

المطلب الثاني: الإصدارات الثالثة والرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية.

سنحاول في هذا المطلب عرض الإصدارات الثالثة والرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية.

أولا: الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية.

الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية جاءت حسب المقرر رقم 23 مؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق.

1. المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الاجراءات التحليلية":

بالنسبة لهذا سنحاول كذلك شرحه لتغطية أهم جوانبه¹:

أ. **تعريف الاجراءات التحليلية:** هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات. تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة. وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

ب. **مجال تطبيق المعيار:** يعالج هذا المعيار:

- استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛
- إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

ت. **الهدف من المعيار:** يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، وعليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

2. المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال":

سنقدم عرض مختصر لمعيار استمرارية الاستغلال:

أ. **تعريف:** وقد عرف معيار استمرارية الاستغلال كالتالي: "حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بكيانهما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع ويتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه²."

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجزائر، 2017، ص6.

² عبد القادر حمدي، العيد خيراني، أثر تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 الخاص باستمرارية الاستغلال في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، المجلد 7، العدد 2، جامعة عمار التليجي، الجزائر، أكتوبر 2023، ص 227.

ب. **مجال تطبيق المعيار:** يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية؛

ت. **الأهداف:** أهداف المدقق هي ما يلي:

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛
- استخلاص النتائج حول وجود (عدم يقين) معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها؛
- تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق¹.

3. المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين":

سنطرق في هذا المعيار الى أهم جوانبه²:

أ. **مجال تطبيق المعيار:**

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة إنتفاع المدقق الخارجي من أعمال التحقيق الداخلي اذا تبين له طبقا لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته؛
- لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء اجراءات التدقيق.

ب. **الهدف من المعيار:** اذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى امكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

- تحديد امكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

4. المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق":

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه لتغطية أهم جوانب المعيار³:

أ. **مجال تطبيق المعيار:**

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفايات الأخذ باستنتاجات الخبير؛
- لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره، ص ص 10-11.

² المرجع نفسه، ص 17.

³ المرجع نفسه، ص 23.

- يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيئة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق والتي تمت معالجتها في المعيار 220؛
- يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو هيئة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغل من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خبير معين من طرف الإدارة)، التي تمت معالجتها في المعيار 500.
- الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

ب. الأهداف: أهداف المدقق هي كالتالي:

تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه، إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

ثانيا: الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية

الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية جاءت حسب المقرر رقم 77 مؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائية للتدقيق¹.

1. المعيار الجزائري للتدقيق 230 "وثائق التدقيق":

سنتناول في هذا المعيار ما يلي:

أ. تعريف التوثيق: يعني مصطلح التوثيق الوثائق (ملفات العمل) التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، وتتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق، قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير الكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية للحفظ.

ب. مجال التطبيق: يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.

لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، تطبيق هذا المعيار.

ت. الأهداف: أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التي:

- تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره؛
- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأدائه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛

¹ Décision N° 77 Du 24 Septembre 2018, Correspondant au Portant Normes Algériennes D'audit, conseil national de la comptabilité, Ministère des finances, Algérie, 2018, p5-23.

- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية؛

- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة.

2. المعيار الجزائري للتدقيق 501 "العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة":

سنقدم عرض مختصر لهذا المعيار:

أ. **مجال تطبيق المعيار:** يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330 و 500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشف المالية.

ب. **الهدف:** يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص:

- وجود المخزونات وحالتها؛

- اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان؛

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

3. المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السير في التدقيق":

سننظر في معيار السير في التدقيق ال ما يلي:

أ. **مجال التطبيق:** يُطبق المعيار الجزائري 530 عندما يقرر المدقق استخدام السير في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق.

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السير الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السير.

يتمم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وإنجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسس عليها رأيه. يضع المعيار الجزائري للتدقيق 500 في متناول المدقق كفاءات التطبيق على الوسائل والتي يُعد السير في التدقيق جزءا منها، وهذا قصد اختيار العناصر التي سيتم اختبارها.

ت. **الأهداف:** يهدف المدقق الذي يستعين بالسير في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

4. المعيار الجزائري للتدقيق 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به":

سنقدم عرض مختصر لمعيار تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به:

أ. **مجال التطبيق:** يعالج المعيار 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة، وتحديدًا، يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تُطبق المعايير 315، 330، ومعايير أخرى، التقديرات المحاسبية.

ب. **الأهداف:** الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن:

- 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 وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.

المطلب الثالث: الإصدارات الخامسة والسادسة لمعايير التدقيق الجزائرية.

سنحاول في هذا المطلب عرض الإصدارات الخامسة والسادسة لمعايير التدقيق الجزائرية.

أولاً: الإصدارات الخامسة لمعايير التدقيق الجزائرية.

الإصدارات الخامسة لمعايير التدقيق الجزائرية جاءت حسب المقرر رقم 121 مؤرخ في 1 جوان 2024 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ ثلاثة معايير جزائرية للتدقيق، فيما يخص المعيارين الجزائري لإدارة الجودة 1 و 2 سيتم التطرق اليهما في الفصل الثاني.

1. المعيار الجزائري للتدقيق 220 "إدارة الجودة لتدقيق الكشوف المالية":

سنقدم عرض مختصر لمعيار إدارة الجودة لتدقيق الكشوف المالية¹:

أ. **مجال التطبيق:** يعالج هذا المعيار مسؤوليات المدقق الخاصة فيما يتعلق بإدارة الجودة في إطار المهمة عند تدقيق الكشوف المالية، والمسؤوليات ذات الصلة.

ب. **الهدف:** هدف المدقق هو إدارة الجودة على مستوى المهمة من أجل الحصول على تأكيد معقول بشأن لهذه المهمة، وهذا يعني ما يلي:

- تحقيق الجودة وفاء المدقق بمسؤولياته وإنجاز التدقيق وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛

- ملائمة التقرير الصادر عن المدقق للظروف.

¹ المقرر رقم 121 المؤرخ في 1 جوان 2024، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجزائر، 2024، ص ص 25-27.

ثانيا: الإصدارات السادسة لمعايير التدقيق الجزائرية

الإصدارات السادسة لمعايير التدقيق الجزائرية جاءت حسب المقرر رقم 212 مؤرخ في 18 نوفمبر 2024 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ ثلاثة معايير جزائية للتدقيق، وتطبق المعايير الحالية ابتداء من الفاتح من يناير 2026 مع التوصية بالتطبيق المسبق¹.

1. المعيار الجزائري للتدقيق 701 "الابلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل":

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه كما يلي:

أ. **تعريف المسائل الجوهرية:** المسائل الجوهرية للتدقيق، هي تلك المسائل التي كانت لها أهمية بالغة في تدقيق الكشوف المالية للفترة المعتبرة حسب الحكم المهني للمدقق، يتم إختيار المسائل الجوهرية للتدقيق من بين تلك المبلغة للمسؤولين عن الحوكمة.

ب. **مجال تطبيق هذا المعيار:** يعالج المعيار الحالي المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق فيما يخص الابلاغ عن المسائل الجوهرية في تقريره، يتناول هذا المعيار:

- الحكم الصادر عن المدقق بشأن المسائل الواجب الإبلاغ بها في تقريره؛
- شكل ومحتوى هذا الإبلاغ.

ث. **الأهداف:** تتمثل أهداف المدقق في تحديد المسائل الجوهرية للتدقيق والابلاغ عنها عن طريق وصفها في تقريره بعد تكوين رأيه حول الكشوف المالية.

2. المعيار الجزائري للتدقيق 705 "التعبير عن الرأي المعدل في تقرير المدقق المستقل"

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه لتغطية أهم جوانبه:

أ. **مجال التطبيق:** يعالج المعيار الحالي مسؤولية المدقق فيما يخص إصدار تقرير مناسب في الحالات التي عندما يبدي المركزية رأيه وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 700، يتوصل إلى أن تعديل الرأي ضروري في تقريره للكشوف المالية.

يعالج هذا المعيار أيضا كيفية صياغة شكل ومحتوى تقرير المدقق في حالة أين يعبر على الرأي المعدل. في جميع الحالات الالتزامات فيما يخص التقارير وفقا للمعيار 700 تطبق ولا تتكرر في هذا المعيار ما لم تتناول متطلبات هذا المعيار على وجه التحديد أو تعديله.

¹ Décision N° 212 Du 18 Novembre 2024, **Correspondant au Portant Normes Algériennes D'audit**, conseil national de la comptabilité, Ministère des finances, Algérie, 2024, p p8-36.

ب. أنواع الآراء المعدلة: لم تتعارض مع الأحكام القانونية أو التنظيمية سارية المفعول، يمكن للمدقق أن يعبر على ثلاثة أنواع من الرأي المعدل:

- الرأي مع التحفظ؛
- الرأي بالرفض؛
- استحالة إبداء الرأي.

ت. الأهداف: هدف المدقق هو التعبير بوضوح عن الرأي المعدل ومناسب حول الكشف المالية:

- عندما يستنتج، على أساس العناصر المقنعة التي تم الحصول عليها، أن الكشف المالية ككل تحتوي على اختلافات معتبرة؛

- أو عندما لا يتمكن من الحصول على عناصر مقنعة ملائمة وكافية ليستنتج أن الكشف المالية ككل لا تتضمن اختلافات معتبرة.

قد يحدث اختلال معتبر في الكشف المالية بالنظر إلى:

- الطابع المناسب من عدمه للطرق المحاسبية المعتمدة؛
- تطبيق الطرق المحاسبية المعتمدة؛
- الطابع المناسب ذو صلة بالمعلومات المقدمة في الكشف المالية.

3. المعيار الجزائري للتدقيق 706 "فقرات الملاحظة والفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل":

سنقدم عرض مختصر لهذا المعيار:

أ. مجال التطبيق: يعالج المعيار الحالي الابلاغات الإضافية في تقرير المدقق ، عندما يعتبر ما يلي ضروريا:

- لفت انتباه المستعملين الى نقطة أو نقاط هامة المعروضة في الكشف المالية والتي تعتبر أساسية لفهم الكشف المالية؛

- لفت انتباه المستعملين لكل في نقطة أخرى غير تلك المعروضة في الكشف المالية التي تعتبر مناسبة ذات الصلة للفهم من طرف المستعملين للتدقيق ومسؤوليات المدقق وتقريره للتدقيق.

ب. الهدف: هدف المدقق الذي أسس رأيه حول الكشف المالية هو تقدير حسب حكمه المهني الخاص، إن

كان من الضروري لفت انتباه المستعملين بوسيلة تواصل إضافي واضح في تقريره للتدقيق، عن:

- النقطة التي رغم أنها عرضت وتم الإشارة إليها بطريقة ملائمة في الكشف المالية، فإنها ذات الاهمية؛
- التي تجعل منها ضرورية أساسية لفهم الكشف المالية من طرف مستعملي هذه الكشف؛
- عند الاقتضاء، كل نقطة أخرى ذات الدلالة الصلة للفهم من طرف مستعملي التدقيق، لمسؤوليات المدقق وتقريره للتدقيق.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل فإن المنتج منه هو أن التدقيق علم قائم بذاته ولديه أسس وركائز، وتعد المعايير من بين هذه الأسس حيث أنه وفي بادئ الأمر تكون مبادرة وضع المعايير على المستوى الدولي حيث يتم اختبار هذه المعايير ومدى نجاعة تطبيقها على المستوى المحلي والتي تلقت العديد من الانتقادات ومن بينها أنها لا تتوافق مع البيئة المحلية لبعض الدول، حيث كانت هذه المعايير عبارة عن مبادئ محددة وفقا للدول التي ساهمت في وضعها ولكن هناك متطلبات أخرى يجب مراعاتها في هذه المعايير لكي تكون ذات نطاق واسع الاستخدام، وفي بعض الدراسات تم استخلاص أن المعايير الدولية لا تلقى رواجاً كبيراً من قبل بعض ممارسي المهنة ومن هذا المنطلق حاولت بعض الدول تكييف هذه المعايير لتتوافق مع الواقع المحلي لها.

والجزائر كانت من بين الدول إذ أنها بادرت مؤخراً بوضع مجموعة من المعايير والتي كانت بدورها مشتقة من المعايير الدولية مع إضفاء بعض التعديلات عليها لتلائم الواقع المحلي للجزائر وهذا كله يدخل في إطار تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر لإضفاء المصداقية والشفافية على كل من هاتين المهنيتين وفق ما يخدم ممارسي المهنة على المستوى المحلي.

الفصل الثاني: الإطار

النظري لمهنة محافظ

الحسابات

تمهيد:

لقد بدأت الحاجة إلى محافظ الحسابات للوقوف على حقيقة الوضعية المالية التي تسود أعمال المؤسسات سواء كانت عمومية أو خاصة، وعلى هذا الأساس أصبحت ضرورة وجود طرف مستقل ومحيد يتمتع بالتأهيل العلمي والخبرة الكافية للتدقيق للحكم على مدى مطابقة عناصر القوائم المالية للواقع الفعلي للمؤسسة والمتمثل في محافظ الحسابات.

وليمكن محافظ الحسابات من تولي مهمة التدقيق والمصادقة على القوائم المالية عليه الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وقياس مدى فعاليته إذ يقوم بتحديد نقاط القوة والضعف فيه، وتحديد مواقع الانحرافات عن القوانين واللوائح التشريعية والاجراءات الموضوعية، للتأكد من صحة المعلومات والبيانات المحاسبية وذلك باتباع طرق واجراءات منهجية، وذلك لضمان تحقيق الهدف الرئيسي في عملية التدقيق والمتمثل في ابداء الرأي حول القوائم المالية واصدار التقرير في نهاية عملية التدقيق من طرف محافظ الحسابات.

حيث سنقوم بتقديم دراستنا النظرية المتمحورة أساسا حول محافظ الحسابات من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات.
- المبحث الثاني: آلية سير عمل محافظ الحسابات في عملية التدقيق.
- المبحث الثالث: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل التحولات المهنية والمعارية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات.

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة على مهنة محافظ الحسابات وتوضيح مختلف الجوانب النظرية والقانونية لها، حيث تعد كأحد المهن الأساسية المساهمة في تقديم خدمات التدقيق الخارجي، فنجد أن مهنة مدقق الحسابات عرفت في الجزائر تحت تسمية محافظ الحسابات كما انه توجد عدة تسميات أخرى حسب كل بلد.

المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات.

من خلال مطلبنا هذا جمعنا عدة تعريف لمحافظ الحسابات وتطرقتنا للشروط اللازمة لممارسة مهنة محافظ الحسابات والصفات التي يتحلى بها.

أولا: القانون 10-01 وأسباب إصداره.

- صدر القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في 29 جوان 2010 يحتوي هذا القانون على 84 مادة و 12 فصل، وتمثلت أسباب صدوره في أهم النقاط التالية¹:
- فشل مهنة التدقيق Audit Failure في الجزائر: أي إصدار محافظي الحسابات تقارير خاطئة واستخدام مساعدين غير أكفاء والدليل على ذلك تقارير حول شركات وبنوك مفلسة؛
 - ظهور مخاطر للتدقيق Audit Risk في الجزائر: إصدار محافظي الحسابات تقارير ايجابية بينما القوائم المالية تحتوي على تحريفات ذات أثر جوهري؛
 - ضعف المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في تسيير شؤون المهنة؛
 - رغبة وزارة المالية في مراقبة تكوين واعتماد المدققين؛
 - تداخل الصلاحيات بين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين؛
 - صدور القانون 07-11 والمتعلق بالنظام المحاسبي والمالي؛
 - إصلاح المؤسسات العمومية الإقتصادية وتنامي تزايد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمؤسسات الناشئة.

ثانيا: تعريف محافظ الحسابات.

تعددت المفاهيم التي تناولت تعريف محافظ الحسابات نبين منها:

1. حسب القانون 10-01: في المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان "يعد محافظ حسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"².

¹ بوفحص روائي، التدقيق المالي والمحاسبي، مطبوعة في التدقيق المالي والمحاسبي، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية، 2018، ص56.

² القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29-06-2010 المتعلقة بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42 الصادر في 11-07-2010، الجزائر، المادة 22، ص07.

2. حسب القانون التجاري: عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 المكرر 4 على أنه: الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة انتظام الحسابات في المؤسسة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلّة الى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها¹. من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن محافظ الحسابات هو شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة مسجل في جدول المصنف الوطني لمحافظي الحسابات، حيث يقوم بمراقبة وفحص حسابات المؤسسات من أجل ابداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير المعدة من طرفه.

ثالثا: شروط الالتحاق بمهنة محافظ الحسابات وصفاته.

لا يمكن ممارسة محافظ الحسابات لنشاطه الا بتوفر عدة شروط، ومجموعة من الصفات سيتم ايجازها فيما يلي:

1. شروط الالتحاق بمهنة محافظ الحسابات: لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية²:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 "يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص اقليميا محل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية:
أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

¹ الأمر رقم 59-75، المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4، 2007، ص188.

² القانون رقم 01-10، المؤرخ في 29-06-2010، مرجع سبق ذكره، المادة 08، ص05.

2. صفات محافظ الحسابات:

- يجب توفر صفات شخصية وأخلاقية معينة في مدقق الحسابات تؤهله للقيام بواجباته المهنية على أفضل وجه ممكن بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة بعمله وأهم هذه الصفات هي:
- أ. **الأمانة:** أن يكون أميناً ونزيهاً في عمله وأن يعطي هذا العمل حقه الوافي وأن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة دون تحريف وألا يضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها والحقائق التي يعتقد بصحتها؛
 - ب. **المحافظة على أسرار المهنة:** حيث أن محافظ الحسابات موضع ثقة عملائه ويطلع بحكم عمله على حقائق أسرارهم، لذلك يجب ألا يقوم بإفشاءها أو إستخدامها ضد عملائه وأن يكون دائماً كتوما وموضع ثقة؛
 - ت. **الصبر واللباقة والقدرة على التصرف:** تعتبر عملية التدقيق شاقة تحتاج إلى الصبر وتأتي في دراسة وتحقيق وتحليل عمليات المؤسسة والبحث عن الحقيقة وتستدعي اللباقة في التعامل مع العملاء وموظفي المؤسسة حتى يكسب ثقتهم ويحصل على تعاونهم¹.
 - ث. **الثقافة والمعرفة:** أن يكون متمكناً من علم المحاسبة وتدقيق الحسابات، وأن يكون على معرفة بكثير من العلوم الإجتماعية الإنسانية الوثيقة الصلة بالمحاسبة والتدقيق، وكذلك ما تصدره الدولة من قوانين ضريبية، أو القانون التجاري أو قانون الشركات².

المطلب الثاني: صلاحيات مهنة محافظ الحسابات.

من مستلزمات ممارسة مهنة محافظ الحسابات أنه يجب توفر بعض الشروط المفروضة والتي من شأنها أن تؤدي الى أداء مهام هذا الأخير وفق أسس صحيحة.

أولاً: تعيين محافظ حسابات.

لقد أوضح المشرع الجزائري شروط وكيفيات تعيين محافظ الحسابات لدى الشركات والهيئات المنصوص عليها قانونياً بالنسبة لتعيين محافظ الحسابات في الجزائر فقد نصت المادة (26) من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: «تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابياً وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم»، بالإضافة إلى ذلك فقد نصت المادة (27) من نفس القانون على تحديد عهدة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة كما نصت المادة (2) من المرسوم 11-32 الموافق لـ 27 جانفي 2011 على ما يلي: «طبقاً لأحكام المادتين 600 و

¹ ايهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 34-35.

² مصطفى يوسف كافي، مرجع سبق ذكره، ص 116.

الفصل الثاني: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

609 من القانون التجاري، يكون تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة معفى من الإجراء المنصوص عليه في هذا المرسوم»¹.

ونصت المادة (03) من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 الموافق ل 27 جانفي 2011 على: «خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهددة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة»².

ثانيا: تنافي وموانع مهنة محافظ الحسابات.

توجد أعمال تتنافى مع مهنة محافظ الحسابات كما يمنع أيضا من القيام بالأعمال التالية³:

- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ حسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة؛
- لما يكون منتخبا في عهددة برلمانية أو في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات المساهم فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أم بالمساهمة أو الانابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير، أو مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الاشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته؛
- يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون طلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته.

ثالثا: مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات.

سنتناول في هذا الفرع المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات والحالات التي تؤدي إلى إنهاء مهامه.

1. مهام محافظ الحسابات:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين؛

¹ الأخصر لقلبي، دراسات في المالية والمحاسبة، دار حميثرا للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019، ص ص34-35.

² القانون رقم 10-01، المؤرخ في 27-01-2011، المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07 الصادر في 02-04-2011، الجزائر، المادة 03، ص 23.

³ لباس قلاب ذبيح، أفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل الاصدارات الحديثة، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 8، العدد 2، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2021، ص 962.

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو الميسرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم الميسرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار المؤسسة¹؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة ومجلس المديرين أو الميسر².

2. انهاء مهام محافظ الحسابات:

هناك عدة أسباب تؤدي إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات نذكر منها³:

- أ. **الأسباب العادية:** وهي انتهاء عهدة مدقق الحسابات والتي تقدر بثلاث سنوات ويتم ذلك بعد انعقاد الجمعية العامة وهذا ما أوضحه المشرح الجزائري في الفقرة الأولى من نص المادة 27 من قانون 01-10 " تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة".
 - ب. **الأسباب الاستثنائية:** مثل وفاة أو شطب أو ايقاف مدقق الحسابات، المرض، عدم القدرة، الاستقالة، حالة حل الشركة، حالة إفلاس الشركة... إلخ حيث نصت المادة 46 من القانون 91-08 على أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقل دون التخلّص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يقيم إشعار مسبقا مدته 3 أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والاثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلّص من التزاماته القانونية.
- بإمكان الجمعية العامة إنهاء مهام مدقق الحسابات في حالة تدخله في شؤون تسيير المؤسسة، لأن مهمته هي فحص و تقييم وثائق المؤسسة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في عملية التسيير.
- عند انتهاء مهام مدقق الحسابات عليه الاحتفاظ بملفات زبائنه مدة اقصاها عشر سنوات وذلك ابتداء من اول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

¹ Ali Matallah, Hassina Charikh, **De Certaines Professions libérales La Profession d'expert-comptable de commissaire aux comptes et de comptable agréée**, Edition Houma, 1ère édition, 2006, P08.

² عبد القادر قادري، مهنة محافظ الحسابات في ضوء الاصلاح المحاسبي في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 4، العدد 03، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، سبتمبر 2020، ص298.

³ نجاة تونسي، مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، أطروحة دكتوراه، تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي الجديد، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016، ص ص 80 - 81.

المطلب الثالث: الإطار القانوني لمهنة لمحافظ الحسابات.

حتى يستطيع محافظ الحسابات من أداء عمله بكفاءة وفعالية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وسلطات وما عليه من واجبات ومسؤوليات وفقا لما تقتضي به قواعد ومبادئ التدقيق.

أولا: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.

سننظر في هذا الفرع الى الحقوق والواجبات التي تقع على عاتقه.

1. حقوق محافظ الحسابات: لقد منحت القوانين والتشريعات حقوقا وجدت أنها ضرورية لكي يتمكن محافظ

الحسابات من أداء واجبه على خير ما يرام وهذه الحقوق هي:

- حق الاطلاع في أي وقت على الدفاتر كافة السجلات والمستندات التي تكون في حوزة المؤسسة أو تحت تصرفها؛
- حق الحصول على المعلومات التي يراها ضرورية لأداء عمله؛
- الحق في جرد كافة موجودات الوحدة والتحقق من وجودها كما له الحق في التحقق من صحة الالتزامات المترتبة بذمتها؛
- الحق في إستلام دعوة حضور اجتماع الهيئة العامة العادية وغير العادية¹؛
- حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير اي في حالات الاستعجال؛
- حق حضور إجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير التدقيق وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسارات حول بعض النقاط أو جوانب التقرير²؛
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهنته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري³؛
- فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية، ووفقا لما تقتضي به القواعد والمبادئ المحاسبية من ناحية أخرى، الى جانب ذلك فحص وتدقيق المستندات⁴؛
- حق مناقشة عزله حيث يحق لمحافظ الحسابات مناقشة إقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة كذلك يحق له مناقشة إقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين، يعتبر

¹ عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية للطباعة والنشر والتوزيع، لبنان، بيروت، 2011، ص 34.

² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007، ص 62.

³ القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29-06-2010، مرجع سبق ذكره، المادة 34، ص 08.

⁴ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2001، ص 215.

الفصل الثاني: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

هذا الحق أحد الطوابط التي تحول دون عزل محافظ الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير عليه؛

- حق إحتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه، حيث يحق لمحافظ الحسابات قانونيا أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة¹؛

2. واجبات محافظ الحسابات:

تشمل واجبات المراجع التي يجب أن يلتزم بها الآتي:

أ. الأداء الشخصي للمهمة: يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على حسابات المؤسسة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، فلا يمكن تفويض المهمة لشخص آخر غيره؛

ب. الالتزام بالسري المهني: خص القانون محافظ الحسابات بإمكانية الاطلاع على كافة المعلومات الخاصة بالمؤسسة بما في ذلك ما يعتبر بمثابة أسرار في حدود مهامه؛

ت. عدم التدخل في التسيير: محافظ الحسابات يقوم بفحص حسابات ووثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير²؛

ث. الكفاءة: على محافظ الحسابات التمتع بالكفاءة العلمية والعملية واكتسابه معارف مختلفة في مجال المحاسبة وتقنيات التدقيق، كذلك الجانب الضريبي والجبايي لمعرفة حدود مهنته ومسؤولياته وفهمه لأنظمة المؤسسة وما يحيط بها³؛

ج. ضرورة التزام المراجع بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية المراجعة مخالفة المراجع لهذه المعايير تعرضه للمسائلة القانونية أو المسائلة المهنية من قبل أعضاء المهنة؛

ح. تقديم تقرير مكتوب يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة تحت المراجعة؛

خ. ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العمومية والرد على أي استفسار للمساهمين حول ما ورد في تقريره،

د. ضرورة الالتزام بقواعد قانون شرف المهني وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله⁴.

¹ سارة حدادي، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من أثارها على جودة المعلومات المالية، أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2020، ص ص80-81.

² القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29-06-2010، مرجع سبق ذكره، ص 07.

³ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 50.

⁴ زاهر توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 138.

ثانيا: أتعاب محافظ الحسابات.

تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية¹.

ومن العوامل التي يعتمد عليها في تحديد أتعاب محافظ الحسابات لقاء أداء مهمته ما يلي²:

- حجم المنشأة وعدد أقسامها؛
- طبيعة أعمالها، وإذا كانت تحتاج إلى خبرات ومهارات خاصة؛
- درجة المخاطر، التي تتناسب عكسيا مع كفاءة نظام الرقابة الداخلية؛
- الوقت المخصص لإنجاز العملية.

ثالثا: مسؤوليات محافظ الحسابات.

إن مهنة محافظ الحسابات باعتبارها مهنة حرة تخضع إلى قيود وأحكام تنظمها وتعاقب كل من يقوم بمخالفتها بحسب نوع الخطأ المرتكب، فطبيعة الخطأ تحدد طبيعة المسؤولية التي تقع على المحافظ سواء كانت مسؤولية مدنية أو جنائية أو تأديبية.

1. المسؤولية المدنية: إن محافظ الحسابات يعد مسؤولا تجاه المؤسسة وتجاه الغير وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة إرتكاب أخطاء وتقصير، مع إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير.

ولا يكون محافظ الحسابات مسؤولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بشؤون الإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة ولوكيل الجمهورية أو لأحدهما رغم إطلاعه عليها³.

2. المسؤولية الجنائية (القانونية): وهي المسؤولية التي يتحملها مراجع الحسابات بحكم القانون، إذا توافر القصد الجنائي، أي علمه بالجريمة وقصد المشاركة فيها⁴، وحسب المادة 62 من قانون 01-10 يتحمل الخبير

¹ القانون رقم 01-10، المؤرخ في 29-06-2010، مرجع سبق ذكره، المادة 37، ص 08.

² حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق المراجعة نظريا، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003، ص 132.

³ خالد بعاشي، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي لباس، سيدي بلعباس، 2020، ص 74.

⁴ عبد الجليل لخداري، عيسى بن زين، مسؤولية المراجع الجزائري في الحد من مخاطر المراجعة الخارجية، دراسة ميدانية في البيئة الخارجية، مجلة العلوم الادارية والمالية، المجلد 04، العدد 01، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2018، ص 125.

المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني (القانون 01-10).

ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات ما يلي¹:

- إغفال محافظ الحسابات وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في الشركة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفاً على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة؛
- الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط الشركة ومصالح المساهمين؛
- إرتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار الشركة في مجالات مختلفة إلى الشركة المنافسة لغرض أو لآخر يخص محافظ الحسابات شخصياً.

3. المسؤولية التأديبية: يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام

اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في: الإنذار، التوبيخ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها، تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم².

¹ سامي محمد الوقاد، لؤي محمد ويدان، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 111-

112.

² القانون رقم 01-10، المؤرخ في 29-06-2010، مرجع سبق ذكره، المادة 63، ص 10.

المبحث الثاني: آلية سير عمل محافظ الحسابات في عملية التدقيق.

بعد عرضنا لكل ما سبق أصبحت لدينا خلفية نظرية حول كل ما يتعلق بمحافظ الحسابات، ومن أجل قيام محافظ الحسابات بعمله على أكمل وجه يجب أن تكون لديه رؤية واضحة المعالم في كيفية سير عملية التدقيق من مرحلة التحضير إلى إعداد التقرير، معتمداً في ذلك على المراحل وأدوات العمل المطلوبة وفق أساليب معينة.

المطلب الأول: أدوات عمل محافظ الحسابات.

يملك محافظ الحسابات أدوات عمل يحرص على استعمالها بشكل سليم مع مساعدته لتحقيق الأهداف المرسومة تلائم مع كل مرحلة في عملية التدقيق.

أولاً: أوراق التدقيق.

تصنف هذه الأوراق إلى ملفين وهما كما يلي¹:

1. الملف الدائم: ويحتوي على البيانات والمعلومات التي لها صفة الاستمرارية النسبية والتي لا تتغير على أساس

سنوي، ويمكن الرجوع إليها عند الحاجة ويحتوي الملف الدائم على بيانات أهمها:

- اسم العميل وعناوين مكاتبه المسجلة، مصانعه وفروعه ووكلاته...
- الطبيعة القانونية للشركة، طبيعة النشاط، الهيكل التنظيمي، القانون الداخلي، العقد التأسيسي، السجل التجاري...
- الأنظمة المحاسبية المستغلة، السجلات والدفاتر، القوائم المالية للسنوات السابقة.
- قرارات مجلس الإدارة، محاضر الجمعية العامة للمساهمين، العقود والصفقات...

2. الملف الجاري: يحتوي على البيانات الجارية المتعلقة بعملية التدقيق تتعلق بالسنة المالية محل الفحص، تتضمن

ما يلي:

- مراسلات المدقق، برامج العمل، نسخ من الوثائق الخاضعة للفحص؛
- الاستفسارات والحوارات مع المسؤولين والعمال، والمصادقات المرسلة للغير؛
- محاضر الجرد، القوائم المالية للسنة محل الفحص...

¹ إلياس شاهد وآخرون، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 02، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2017، ص16.

ثانيا: علامات التدقيق.

هي ملاحظات مختصرة يضعها مدقق الحسابات على تقرير المحاسبة وأوراق التدقيق كدليل على إجراء مراجعة له تفيد هذه الإشارات مدير التدقيق في معرفة النشاطات التي تم إنهاؤها، وتعتبر دليلاً على خطوات التدقيق المتبعة لدعم رأي المدقق فيما يتعلق بالبيان العالي للعميل، كما أن استخدام إشارات التدقيق يقلص المساحة اللازمة لوصف إجراءات التدقيق التي تم اتخاذها، ما يحسن إمكانية استخدام وثائق التدقيق. ومن الأمثلة على أنشطة التدقيق التي تستخدم علامات التدقيق فيها:

- الأرقام التي أضيفت باليد على العمود والتي تتطابق مع المجموع الكلي الموضح والتي تم التحقق منها؛
 - المجاميع الكلية في التقرير التي أضيفت باليد والتي تتطابق مع المجموع الكلي الموضح والتي تم التحقق منها؛
 - العمليات الحسابية في التقرير التي تم التحقق منها بصورة مستقلة؛
 - الوثائق الداعمة التي تم فحصها؛
 - الشبكات الملغاة التي فحصها؛
 - الأصول التي تم التحقق منها بشكل فعلي.
- وعلامات التدقيق ليست موحدة وقد ينفرد كل قسم تدقيق بمجموعته سواء كان داخليا في الشركة أو خارجيا من شركة مختصة¹.

ثالثا: مذكرات التدقيق.

كثيرا ما تعترض المدقق أثناء قيامه بعملية التدقيق أمور تحتاج إلى استفسارات وإيضاحات فيقوم بتدوينها في سجل خاص الى غاية الفصل فيها، دون تركها مبهمة أو بدون حل مما يبحث عنها في مذكراته العديدة مثل تقارير سابقة مشابهة للحالة الدليل التوجيهي اللجوء إلى القوانين والتفسيرات، أو الاتصال بالزملاء أو الخبراء المختصين في مجال معين².

رابعا: بطاقات التدقيق.

يستخدم المدقق عادة بطاقات فنية موزعة حسب مجالات العمل وكل بطاقة تتضمن خطوات عملية التدقيق والنتائج المتوصل إليها مع كتابة رقم مرجع أدلة الإثبات المحتفظ بها في أوراق التدقيق، كما نجد انها مقسمة إلى نوعان: بطاقات ملخصة وبطاقات مفصلة³:

¹ تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2025/04/12 بتاريخ: 20:19. <https://www.meemapps.com/term/audit-tick-marks>.

² لباس قلاب ذبيح، التدقيق المالي، محاضرات موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2020، ص 50.

³ المرجع نفسه، ص 50.

الفصل الثاني: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

1. البطاقات الملخصة:

الجدول رقم (2-1): يمثل نموذج عن تدقيق دائرة المبيعات

المؤسسة:...	1- تدقيق دورة المبيعات	بطاقة ملخصة رقم.....
الدليل العملي	ختم العمل	التاريخ والتوقيع
تذكير بأهداف الرقابة		
10- تدقيق قسم المبيعات (التوزيع)		
11- تدقيق وصولات الطلب و التسليم		
12- تدقيق فواتير البيع		
13- تدقيق المعالجة المحاسبية للمبيعات		
14- تدقيق تحصيل ديون الزبائن...		

المصدر: لياس قلاب ذبيح، التدقيق المالي، مرجع سبق ذكره، ص 50.

2. البطاقات المفصلة:

الجدول رقم(2-2): يمثل نموذج عن تدقيق قسم المبيعات

المؤسسة:...	10- تدقيق قسم المبيعات	بطاقة ملخصة رقم.....
الدليل العملي	رقابة مرضية	مرجع
برنامج الفحص والتدقيق	نعم	لا
100- معرفة وضعية القسم في الهيكل التنظيمي و السلطة الهرمية التابع لها.		
101- الاطلاع على الصلاحيات و المسؤوليات المخولة لرئيس القسم.		
102- معرفة السياسة المتبعة في التعامل مع المبيعات العاجلة والاجلة.		
103- تقييم النظام المستندي المستخدم في القسم من حيث الكم والكيف.		
104- التأكد من توكيل الصفقات الكبرى للجان مختصة وفق مبدأ التسقيف..		

المصدر: لياس قلاب ذبيح، التدقيق المالي، مرجع سبق ذكره، ص 51.

المطلب الثاني: منهجية محافظ الحسابات لتدقيق الحسابات.

لتنفيذ عملية التدقيق يحتاج محافظ الحسابات إلى مجموعة من المراحل سنقوم بشرحها كما يلي:

أولاً: مرحلة التحضير.

تعتبر هذه المرحلة أول خطوة في مهنة التدقيق، وتطلب من المدقق قدرة كافية على القراءة، والانتباه والكفاءة اللازمة، فهي تمنح القدرة على الفهم والتعلم، كما تطلب معرفة جيدة بالمؤسسة، إذ أنه من الضروري معرفة مصادر المعلومات خلال تلك الفترة، في هذه المرحلة يقوم المدقق ببناء نموذج النتائج التي يجب الوصول إليها، وتشمل هذه المرحلة ما يلي¹:

1. الأمر بالمهمة: تبدأ مهمة التدقيق بإصدار التكليف بالمهمة من طرف سلطة مؤهلة "الإدارة العليا، لجنة التدقيق" حيث أن الأمر بالمهمة يسمح بتبليغ كافة الأفراد التي لها علاقة بمهمة التدقيق.

2. مرحلة الاندماج: تبدأ هذه الخطوة بجمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط الخاضع للتدقيق من مصادره المختلفة والحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط، ويمكن تلخيص هذه المصادر فيما يلي:

- تقارير ملفات التدقيق السابقة؛

- الاجتماع مع الإدارة؛

- السياسات، الخطط، الاجراءات، التعليمات الاتفاقيات المتعلقة بالنشاط؛

- الهيكل التنظيمي والوصف التنظيمي؛

- الموازنة التقديرية والمعلومات المالية عن النشاط؛

- نتائج التدقيق الخارجي عن التدقيق.

ومن خلال هذا كله يمكن محافظ الحسابات من امتلاك رؤية شاملة وواضحة تمكنه من تحديد موضع المخاطر، وإعطاء مصداقية للمهمة.

3. تحديد الأخطار وتقييمها: من خلال هذه النقطة يتم تكييف بقية مراحل عملية التدقيق، بحيث يسمح للمدقق صياغة برنامجه وتطويره بناء على التهديدات وما تم وضعه لمواجهة، وخطر التدقيق كما عرفه معهد المحاسبين الأمريكيين، هو الخطر الناتج عن حدوث خطأ في الأرصدة أو نوع معين من العمليات.

4. التخطيط للمهمة: يعرف أيضاً بالتقرير التوجيهي أو تحديد الأهداف، وهي عبارة عن وثيقة مشكلة من عدة صفحات والتي لها نفس المضمون والخصائص في كل الحالات، بعد أخذ المعلومات الضرورية عن المؤسسة يقوم المدقق بتحرير تقرير توجيهي والذي يوضح محاور البحث، حدود ومجالات تدخل المدققين بالإضافة إلى الأهداف الواجب على فريق التدقيق تحقيقها، ويحتوي هذا التقرير على المعلومات المتأتية من

¹ فتيحة مرابطين، أفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل إصلاح البيئة المحاسبية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص مالية المؤسسة، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2021، ص 55-56.

تحليل الأخطار وجدول نقاط القوة والضعف ويهدف إلى تحديد الجوانب العلمية لتدخل المدققين، يساعد المدقق على البحث.

ثانيا: مرحلة التنفيذ.

تتمثل هذه المرحلة في تنفيذ الخطة الاستراتيجية العامة التي تم تحديدها في مرحلة التخطيط، وقد تم تقسيم هذه المرحلة في تقييم نظام الرقابة الداخلية¹:

1. تقييم نظام الرقابة الداخلية: على المدقق أن يقيم نظام الرقابة وتحديد مدى فعاليته من خلال تحديد مواطن القوة والضعف في النظام كونها عامل أساسي في تحديد باقي الإجراءات، ولتنفيذ ذلك يتم الاعتماد على عدة تقنيات كتدقيق الأجزاء الفرعية لنظام الرقابة الداخلية من خلال دليل الإجراءات التي تعتمد عليه المؤسسة في تنفيذ وظائفها المختلفة، كما يمكن استخدام أسلوب الاستثمارات المفتوحة والمغلقة، وبعد الانتهاء من هذه الخطوة يمكن للمدقق أن يشكل نظرة عامة عن نظام الرقابة ويوثق ما توصل إليه على شكل تقرير حول الرقابة الداخلية.

2. جمع أدلة الإثبات: بعد الانتهاء من عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يبدأ مدقق الحسابات بجمع أدلة الإثبات حول المحتوى الإعلامي للكشوف المالية كونها السند الرئيسي للمدقق في التعبير عن رأيه الفني المحايد وكذا دليلا على أداء مهمته وفق المعايير المتعارف عليها ومعايير التدقيق الجزائية، ويمكن المدقق الحسابات في سبيل جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة استعمال عدة تقنيات كما أوضحته معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة.

3. فحص الحسابات: نقصد بفحص الحسابات جمع المدقق للأدلة المقنعة الكافية حول صدق وصحة أرصدة الحسابات لإعطاء رأيه حول الحسابات السنوية نظرا لما يبينه الفحص من ضمان استمرارية الاستغلال ضمان مبدأ الثبات مبدأ استقلالية الدورات مبدأ الحيطة والحذر وإجراءات تتعلق بعمليات الجرد وكذا إجراءات مسك الدفاتر القانونية.

4. أعمال نهاية المهمة: يمكن القول بأن هذه الخطوة ضمن مرحلة التنفيذ هي بمثابة تقييم شامل لعملية تنفيذ مهمة التدقيق قبل إعداد التقرير النهائي، إذ يتوجب على مدقق الحسابات وضع مجموعة من الإجراءات قبل الانتقال إلى مرحلة إعداد التقرير والتي تضمن له التناسق بين الحسابات السنوية مع معرفته المسبقة للمؤسسة كالإجراءات المتعلقة بالأحداث اللاحقة وضع إجراءات تحليلية في نهاية التدقيق، كذلك إعادة النظر في عناصر التخطيط الرئيسية كالأهمية النسبية ومخاطر التدقيق لتحديد ما إذا كانت التقييمات الأولية صالحة أو

¹ وليد عبد السلام، زينة بن فرج، موضع معايير التدقيق الجزائية ضمن مهمة تدقيق الحسابات، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 08، العدد 01، جامعة برج بوعريش، الجزائر، 2023، ص ص 410 - 410.

الفصل الثاني: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

يتطلب إعادة النظر فيها حيث قد يؤثر ذلك على طبيعة إجراءات التدقيق، بعد الانتهاء من هذه المرحلة يتوجب على المدقق توثيق كل ما توصل إليه من نتائج.

ثالثاً: مرحلة إعداد التقرير.

في هذه المرحلة يتم إعداد التقرير بناء على أدلة الإثبات المجمعة من المرحلتين السابقتين مع مراعاة عدة شروط إعداد التقرير من الناحية الشكلية ومن ناحية المضمون، ويجب أن يتضمن التقرير ما يلي¹:

- تقييم ملائمة وفعالية الرقابة والتدقيق المتبع بالمقارنة مع مستوى المخاطر؛
- تفاصيل الكشف والفحص الميداني بالمقارنة مع البرنامج الموضوع لتنفيذ المهمة وبيان أي متغيرات عن خطة العمل الرقابي السابقة للدائرة؛
- لفت الانتباه إلى أي توصيات أو اقتراحات لتصحيح المخالفات أو لتحسين الأداء؛
- كما يجب عليهم إعداد مسودة التقرير وتقديمها إلى مدير دائرة التدقيق على أن يحتوي على البيانات التالية:

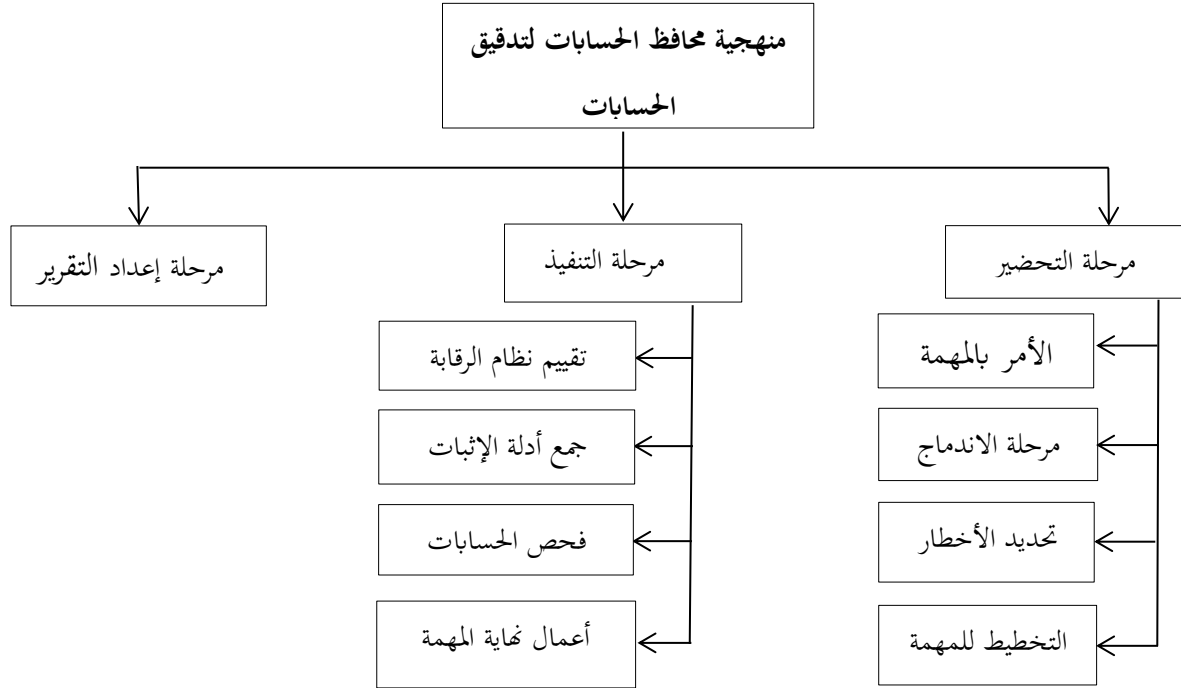
- ملخص ما تم إيجاده خلال مهمة التدقيق؛
- الملاحظات والتوصيات حول المؤسسة موضوع التدقيق وردود الإدارة عليها؛
- الحلول المقترحة والقابلة للتنفيذ؛
- حفظ كافة المستندات والوثائق والبيانات في ملف التدقيق بالإضافة إلى مسودة التقرير والاقتراحات التي تضمنتها؛
- مراجعة مسودة التقرير ومناقشتها مع المدققين إذا لزم الأمر للوقوف على كل التفاصيل؛
- إدخال أي تعديلات يراها المدير مناسبة وإعداد النسخة النهائية للتقرير؛
- الاجتماع بمسؤول المؤسسة التي تم تدقيقها ومناقشة تقرير التدقيق وإعداد ملخص بالتوصيات والتوجيهات التي نتج عنها الاجتماع للتنفيذ والمتابعة؛
- تقديم نسخة عن التقرير إلى الإدارة المعنية والحصول على ردها ثم إلى الإدارة العليا والحصول على رأي الإدارة في التوصيات المطروحة لاتخاذ الخطوات التصحيحية للمخالفات التي تم إيجادها، والحصول على خطة العمل التصحيحية من الإدارة؛
- مناقشة الخطة التصحيحية مع مدير الدائرة والاتفاق على تاريخ معين للتطبيق؛
- إعداد تقرير دوري بالتعديلات أو التصحيحات التي تمت حسب الخطة الموضوعية وإبلاغ الإدارة العليا بالإنجازات؛

¹ داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الثانية مزيده ومنقحة، دار المنشورات الحقوقية، اتحاد المصارف العربية للنشر، بيروت، 2010، ص 259 - 260.

- تحديث ملف التدقيق وملف الدقيق الدائم بكافة التصحيحات التي تتم تدريجياً تطبيقاً للخطوة الموضوعية لهذا الغرض.
- الفصول الرئيسية لشكل تقرير التدقيق تتمثل في النقاط الأربعة التالية¹:
- **الورقة الخارجية ورسالة الإحالة:** عادة ما يكون تقرير التدقيق مرفق برسالة إحالة، أما الصفحة الأولى فتحتوي على:
 - عنوان المهمة وتاريخ إرسال التقرير، كما يتم التذكير بالمهمة.
 - أسماء المدققين المساهمين في العمل ورؤساء المهمة.
 - أسماء المستفيدين من تقرير التدقيق.
- **المقدمة والملخص:** يبدأ هذا الجزء بفهرس مفصل للتقرير، والذي يكون ضروري بالنسبة للتقارير كبيرة الحجم التي تحتوي على ملاحق كثيرة، عادة ما تكون المقدمة مختصرة وتتضمن التذكير بمجال التدخل وأهداف المهمة، فالقارئ ليس له علم بمحتوى أمر المهمة وتقرير التوجيه، فهي تمثل وصف مختصر للوحدة أو العملية المدققة، أما الملخص يسمح للمسؤولين بفهم مجمل التقرير، حيث يتميز بالاختصار والوضوح.
- **التقرير التفصيلي:** هو الوثيقة التفصيلية والكاملة الموجهة بالدرجة الأولى للمؤسسة المدققة ويشمل الملاحظات، التوصيات، بحيث يحترم التسلسل المعروض في الفهرس.
- **الخلاصة، خطة العمل والملاحق:** الهدف من هذا الجزء ليس تكرار ما تم عرضه، ولكن اقتراح مهمات أخرى والتي ظهرت الحاجة لها من خلال هذه المهمة، أو التذكير بتاريخ المهمة القادمة.

¹ داود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص 232.

الشكل رقم (2-1): منهجية محافظ الحسابات لتدقيق الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على ما سبق.

المطلب الثالث: تقارير محافظ الحسابات.

ينبغي على محافظ الحسابات أن يحدد الشكل الذي سيقدم فيه نتيجة عمله للمهتمين بأعمال المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، وعادة يتم تقديم هذه النتيجة في شكل تقرير.

أولاً: مفهوم تقرير محافظ الحسابات.

يأخذ عدة اشكال من التعاريف نذكر منها:

يعتبر التقرير "خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة الشركة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق"¹.

"يعبر مفهوم تقرير المراجعة عن بيان مكتوب من المراجع موجه إلى المستخدمين المرتقبين والجهات المعنية، في إطار مجموعة من الشروط والمحتويات الفنية وينتهي بإعطاء رأي في محايد عن ما تتضمنه القوائم المالية وما تعكسه من حسابات ونحوها من بيانات محاسبية عن عمليات المنشأة وعن مستوى المصادقية للمركز المالي ونتائج الأعمال لها خلال فترة معينة"².

¹ هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص161.

² مبروك محمد نصير، خدمات المراجعة بين النظرية العلمية والاجراءات المهنية لمراجعة القوائم المالية، الطبعة الأولى، دار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2018، ص220.

إنطلاقاً مما سبق، يمكن إدراج التعريف التالي لتقرير المراجعة الخارجية: التقرير هو وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علمياً وعملياً، يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية لغرض إستخدامه من طرف جهات خارجة عن المؤسسة لاتخاذ على ضوءه قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية.

ثانياً: عناصر ومحتويات تقرير المدقق.

طبقاً للمعيار الدولي رقم (13) تم تعديل العناصر الأساسية لتقرير المدقق حسب ما يلي¹:

1. **عنوان التقرير:** يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوان مناسب ويفضل استخدام مصطلح مدقق مستقل في العنوان وذلك للتمييز بين تقرير المدقق والتقارير التي يتم إصدارها من قبل جهات وهيئات أخرى.
2. **الجهة الموجه لها التقرير:** يجب أن يوجه التقرير بشكل مناسب بحسب ما تطلبه شروط الارتباط والأنظمة المحلية، وعادة ما يوجه التقرير إلى المساهمين أو مجلس إدارة المؤسسة التي يتم تدقيق قوائمها المالية.
3. **الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:** يجب أن يظهر المدقق في تقريره القوائم المالية التي قام بتدقيقها وتاريخها، ويجب أن يبين كذلك بأن إعداد القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة المؤسسة.
4. **فقرة النطاق:** يجب أن يشير تقرير المدقق إلى نطاق عملية التدقيق عبر التصريح بأن عملية التدقيق قد تمت وفقاً لمعايير التدقيق الدولية أو وفقاً للمعايير والممارسات الوطنية، كما يجب أن تتضمن فقرة النطاق بتقرير المدقق بياناً يوضح أن عملية التدقيق قد خطط لها ونفذت، وذلك للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.
5. **فقرة إبداء الرأي:** يجب أن يبين المدقق بوضوح رأيه في عدالة القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.
6. **تاريخ التقرير:** يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال أعمال التدقيق انتهاء العمل الميداني، أو بتاريخ تسليم التقرير للمؤسسة موضوع التدقيق، غير أنه لا يمكن أن يكون التاريخ هو نفسه تاريخ انتهاء السنة المالية.
7. **عنوان المدقق:** يجب أن يشار في التقرير إلى اسم المدينة أو الموقع الذي يمثل مكان تواجد مكتب المدقق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق.
8. **توقيع المدقق:** يجب أن يوقع التقرير باسم مكتب التدقيق، أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كليهما، على أن يقرن التوقيع بذكر عبارة محاسب قانوني أو مدقق خارجي.

¹ زينب بوقابة، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011، ص 61 - 62.

ثالثاً: أنواع تقرير محافظ الحسابات.

تختلف أنواع التقرير من النواحي التالية:

1. من حيث درجة الإلزام القانوني:

وينقسم إلى¹:

أ. تقارير خاصة (اختيارية): وهي تقارير غير إجبارية ومرتبطة بمهام محددة وخاصة مثل المشروعات الفردية، وشركات الأشخاص.

ب. تقارير عامة (إلزامية): وهي تقارير إجبارية حيث ألزم القانون بذلك.

2. من حيث محتواها من المعلومات:

ينقسم هذا النوع إلى²:

أ. التقرير المختصر: هو الذي يربط دائماً بالقوائم المالية ويهدف أساساً إلى تقديم الحقائق المالية بطريقة مختصرة.

ب. التقرير المطول: يعد بواسطة مراجع الحسابات بناء على طلب من إدارة الشركة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات بنكية من البنوك ومأخى الائتمان.

3. من حيث إبداء الرأي:

يوجد عدة تقارير إبداء الرأي وهما:

أ. الرأي غير المتحفظ: يقوم مدقق الحسابات بعدم ابداء تحفظات في تقريره، وبهذا يعتبر التقرير نظيفاً عندما لا يكون هناك قيود على نطاق الفحص الذي قام به، وعندما لا توجد لديه ملاحظات ذات شأن عن: صدق وعدالة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن أعمال المنشأة، ومن ثم تطبيق المنشأة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتطبيقها بصورة منظمة، وكذلك عدم مخالفة القوانين والأنظمة المطبقة محلياً³.

ب. الرأي المتحفظ: يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ اذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيداً بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي من الضرورة الإشارة إليها مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها⁴.

¹ زهير عيسى، تدقيق الحسابات الاجراءات العملية، الطبع الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص78.

² مبروك محمد نصير، مرجع سبق ذكره، ص223.

³ زهير عيسى، مرجع سبق ذكره، ص82.

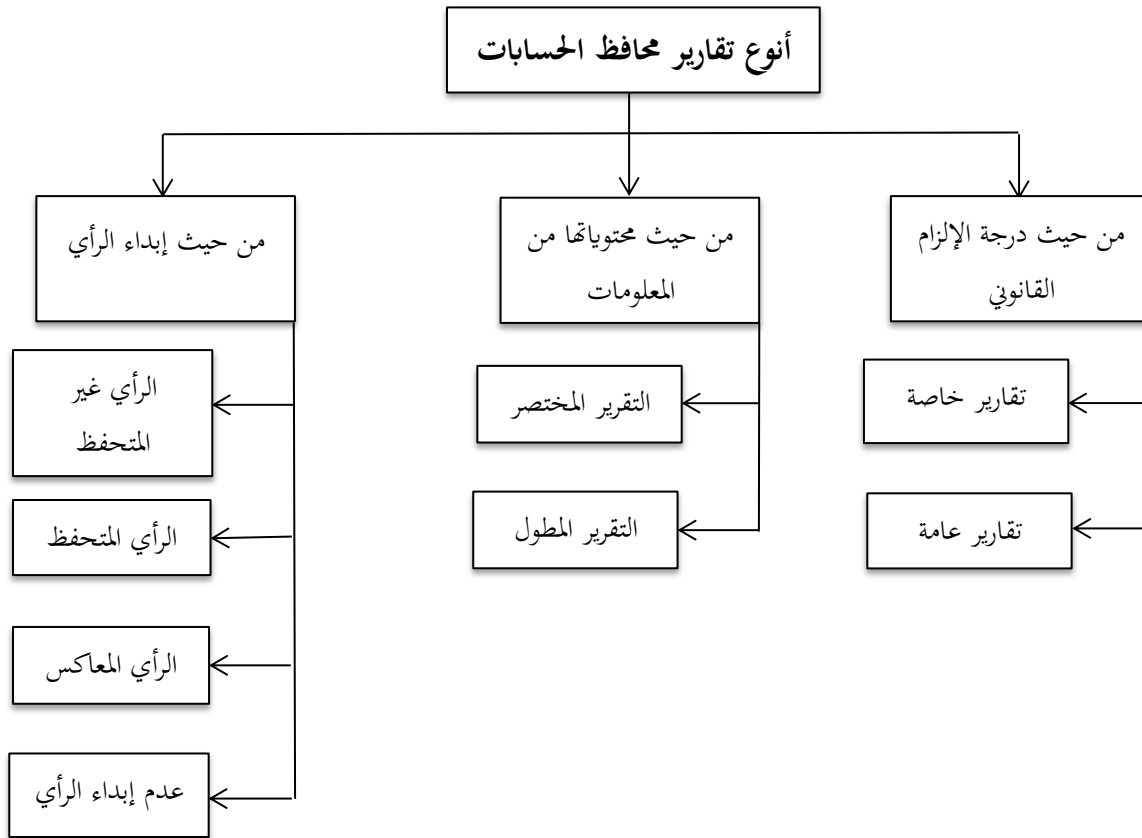
⁴ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 106.

الفصل الثاني: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

ت. **الرأي المعاكس:** هنا المدقق يبدي رأيا عكسيا اذا كانت القوائم المالية غير صادقة أو غير عادلة بدرجة تجعل الادلاء برأي متحفظ لا يمثل تحذيرا كافيا، كما وان المدقق في هذه الحالة لا يستطيع الامتناع عن ابداء الرأي، بل عليه أن يعطي رأيا يبين أن القوائم المالية لا تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي الحقيقي للمشروع أو نتائج أعماله¹.

ث. **تقرير عدم إبداء الرأي:** عندما يقوم المراجع بعمليات فحصه واختباراته ولا يستطيع من خلال ذلك تجميع ادلة واثباتات كافية لتكون أساسا لرأيه الفني المحايد فما عليه إلا أن يمتنع عن إبداء رأيه على القوائم المالية تحت المراجعة، حيث يذكر جميع الأسباب التي جعلته يمتنع عن إبداء رأيه².

الشكل رقم (2-2): أنواع تقارير محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتقادا على ماسبق.

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 107

² زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص 113.

رابعاً: نماذج التقارير من حيث إبداء الرأي.

هناك العديد من النماذج لمحافظ الحسابات حسب أنواع التقارير وسوف نأخذ عينة من هذه النماذج من حيث إبداء الرأي كما يلي:

1. تقرير محافظ الحسابات النموذجي غير المتحفظ:

الشكل رقم (2-3): نموذج تقرير غير متحفظ

تقرير محافظ الحسابات الى (الجهة المناسبة) الفقرة التمهيدية لقد فحصنا الميزانية العامة لشركتكم كما هي في 31/12/ن، وبيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية بذلك التاريخ، وقد حصلنا على المعلومات والإيضاحات التي كانت حسب علمنا وإعتقادنا ضرورية لأغراض التدقيق الذي قمنا به وفقاً لقواعد المراقبة المتعارف عليها، وقد شمل فحصنا اجراء الامتحان اللازم للقيود والسجلات الحسابية في المركز والفروع، كما شمل اجراءات المراقبة الأخرى التي وجدناها مناسبة. فقرة النطاق تحتفظ الشركة بقيود وسجلات حسابية منظمة بطريقة أصولية، وأن البيانات الحسابية المرفقة متفقة معها. فقرة الرأي في رأينا أن البيانات الحسابية المرفقة تظهر بصورة عادلة الموقف المالي للشركة في 31/12/ن، ونتائج أعمالها للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للقانون وللأصول المحاسبية المتعارف عليها وطبقاً للأسس المتبعة في السنة السابقة. محافظ الحسابات التاريخ: العنوان:

المصدر: خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 110.

2. تقرير محافظ الحسابات النموذجي المحتفظ:

الشكل رقم (2-4): يبين نموذج تحفظ محافظ الحسابات

تقرير محافظ الحسابات

إلى (الجهة المناسبة)

الفقرة التمهيدية

لقد فحصنا الميزانية العامة لشركتكم كما هي في 12/31/ن، وبيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية بذلك التاريخ، وقد حصلنا على المعلومات والايضاحات التي كانت حسب علمنا واعتقادنا ضرورية لأغراض التدقيق الذي قمنا به وفقاً لقواعد المراقبة المتعارف عليها، وقد شمل فحصنا اجراء الامتحان اللازم للقيود والسجلات الحسابية في المركز والفروع، كما شمل اجراءات المراقبة الأخرى التي وجدناها مناسبة.

فقرة النطاق

قامت الشركة بتكوين احتياطي ديون مشكوك فيها بنسبة 5% من المدينين، علماً بأن النسبة التي اتبعها المشروع في سنوات سابقة لم تقل عن 10% من المدينين.

فقرة الرأي

وفيما عدا ذلك ففي رأينا أن الميزانية وبيان الأرباح والخسائر المذكورين متفقان مع الواقع وضمان كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب اثباته فيهما، وأن الشركة تمسك بحسابات منتظمة وأن البيانات الواردة في تقرير مجلس الادارة فيما يتعلق بالحسابات متفقة مع ما هو وارد في دفاتر الشركة، وأنه في حدود المعلومات التي توافرت لدينا لم تقع خلال الفترة المالية خلافات لأحكام القانون ونظام الشركة على وجه تؤثر مادياً في نشاط الشركة أو في موقفها المالي.

محافظ الحسابات

التاريخ

العنوان

المصدر: خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص111.

3. تقرير يحتوي على حجب الرأي:

الشكل رقم (2-5): يبين نموذج تقرير حجب الرأي

تقرير محافظ الحسابات الى (الجهة المناسبة) الفقرة التمهيدية لقد فحصنا الميزانية العامة لشركتكم كما هي في 31/12/ن، وبيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية بذلك التاريخ، وقد حصلنا على المعلومات والايضاحات التي كانت حسب علمنا واعتقادنا ضرورية لأغراض التدقيق الذي قمنا به وفقاً لقواعد المراقبة المتعارف عليها، وقد شمل فحصنا إجراء الامتحان اللازم للقيود والسجلات الحسابية في المركز والفروع، كما شمل اجراءات المراقبة الأخرى التي وجدناها مناسبة. فقرة النطاق: تُحذف بالكامل فقرات إيضاحية: الا أن الشركة لم تقم بإخطارنا بموعد جرد المخزون من البضاعة ولذا لم نتمكن من حضور عملية الجرد ولم نستطع استخدام اجراءات تدقيق بديلة لعدم انتظام السجلات المتعلقة بالمخازن . فقرة حجب الرأي: ونظراً لأننا لم نتمكن من حضور عملية جرد المخزون من البضاعة ولم نستطع إستخدام اجراءات تدقيق بديلة متمشية مع معايير التدقيق المتعارف عليها كما هو موضح في الفترة السابقة ، فإن نطاق عملنا لم يكن كافياً لتكوين الرأي ، ولذا فإننا لا نبدي رأينا في القوائم المالية المشار اليها. محافظ الحسابات التاريخ العنوان
--

المصدر: خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص112.

المبحث الثالث: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل التحولات المهنية والمهنية.

يتناول هذا المبحث عرض للدليل العملي، والتغيرات التي طرأت على مهنة محافظ الحسابات من خلال تقديم المعايير التي صدرت في إدارة الجودة، وبيان أثر المعايير على الأداء المهني.

المطلب الأول: الدليل العملي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

بعد صدور معايير التدقيق الجزائرية كلف المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة الجودة التابعة لها أن تقوم بإصدار نماذج ملفات العمل المتعلقة بمحافظي الحسابات لتكون مرجع مستندي لأداء مهامهم عبر عدة محاور أساسية في شكل بطاقات فنية تحدد طبيعة كل مهمة بناء على قواعد معايير التدقيق الجزائرية، النظام المحاسبي المالي، والقانون التجاري.

أولاً: الملف الدائم (عموميات).

يمثل هذا الملف الدائم عموميات حول الشركة الخاضعة للتدقيق وقد يختلف حسب خصوصية الشركة المراقبة والتنظيم الداخلي لمكتب محافظ الحسابات وغالباً ما يحتوي على¹:

1. **العموميات:** تتعلق بمختلف المعلومات التي تعرف بالشركة المراقبة وتنظيمها الهيكلي وتطورها التاريخي، كما تتضمن معلومات حول النشاط الممارس ودورات التسيير المعتمدة كما يمكن معرفة مكانة الشركة في السوق والسياسة التسويقية المتبعة مع الزبائن.
2. **الناحية القانونية:** الاطلاع على كل من السجل التجاري، هيكل رأس المال التأسيسي، حصص المساهمين، أعضاء مجلس الإدارة والمدير ومجلس المراقبة التعرف على محاضر جلسات الجمعيات العامة والتعاقدات القانونية والأسهم والسندات للاندماج.
3. **الناحية الجبائية:** يتطلب فحص الوضعية والتصريحات الجبائية مع الاطلاع على المنازعات الجبائية الأخيرة والتسوية الجبائية في إطار التحقيق في المحاسبة.
4. **الناحية الاجتماعية:** فحص التصريحات الشبه جبائية ذات الخاصية الاجتماعية كالضمان الاجتماعي، والصناديق الخاصة مع الاطلاع على المنازعات والتسويات الاجتماعية.
5. **العقود:** الاطلاع على مختلف العقود ذات الأهمية من الايجار، التأمينات، الرخص والعلامات التجارية كما يتم فحص عقود القروض والايجار التمويلي والاعانات.
6. **المحاسبة:** بناء على النصوص القانونية الخاصة بالنظام المحاسبي المالي يجب التأكد من احترام المبادئ المحاسبية وقواعد العرض والتقييم، فحص الدليل المحاسبي المستخدم والإجراءات المحاسبية المتبعة، توزيع المهام والاطلاع على البرامج المحاسبية والمالية.

¹ Commission Control Qualité, Dossier Type De Travail Du 2019, Alger, CNC, Commissariat Au Compte, P05.

7. **تقارير المراقبة:** فحص تقرير التدقيق التعاقدي، التقرير العام أو التقارير الأخرى لمحافظ الحسابات، تقرير على الرقابة الداخلية وتقرير التدقيق الداخلي المنجز من طرف الشركة.

ثانيا: الملفات الدائمة (التنظيم)

- يتعلق هذا الملف الدائم من ناحية التنظيم بخصوصيات معينة على مستوى إجراءات التدقيق وتتمثل في ¹:
- التعرف على نظام الرقابة الداخلية والبيئة المحيطة بها مع الاطلاع على دليل الإجراءات والمستخدمين المكلفين، كما يتم التعرف على البيئة المعلوماتية؛
 - تخطيط وتنظيم المهمة لمختلف الوظائف الممارسة كالمبيعات والزبائن المشتريات والموردين الإنتاج والتخزين، الخزينة، التثبيتات العينية والمالية، توظيف المستخدمين والمكافآت، رؤوس الأموال الخاصة، القروض والديون المالية وغيرها؛
 - على المدقق أن يفحص كل الوظائف السابقة على شكل دورات من حيث الوجود الفعلي، الشمولية الدقة، التقييم التصنيف والعرض، استقلالية الدورات.

ثالثا: الملف السنوي للمراجعة.

- يتعلق هذا الملف بفحص نقاط القوة للإجراءات المتبعة ومعرفة مدى تأثيرها على تغطية المخاطر المحتملة، ويتأكد من المراقبة الفعالة للفترة الخاضعة للفحص لاستخدام تقييم الرقابة الداخلية من حيث ²:
- القوائم المالية الأولية والنهائية؛
 - التلخيص العام لمختلف الحسابات مثل المشتريات والموردين المبيعات والزبائن، تغيرات المخزون الخزينة، التثبيتات المعنوية، العينية والمالية، المستخدمين، القروض والديون المالية رؤوس الأموال.

رابعا: ملف محافظ الحسابات.

على محافظ الحسابات ان يقدم ملف يمثل مختلف المراسلات والاستفسارات المحررة من طرفه والمثلة غالبا فيما يلي ³:

- تقديم استفسارات للعهددة الجديدة، اتصال كتابي مع السابق، رسالة قبول العهددة (المهمة)؛
- رسالة المهمة، التبليغ بالعهددة، التصريح بالاستقلالية استفسارات للمتهرين، وللخبير؛
- تقديم خطة عمل المهمة وتقرير التعريف بالشركة؛
- إستفسارات نسبة القبول، المؤشرات المفتاحية، مراقبة الملحق، تصريح للمديرية؛
- إستفسارات نهاية المهمة واستفسارات التحضير للتقرير النهائي، وتحيين الملف الدائم.

¹ Commission Control Qualité, **Reference Précédente**, 2019, P12.

² Même Reference, P24.

³ Même Reference, P46.

المطلب الثاني: المعايير التي صدرت في إدارة الجودة.

إصدارات معايير التدقيق الجزائية لإدارة الجودة جاءت حسب المقرر رقم 121 مؤرخ في 1 جوان 2024 الصادر عن وزارة المالية.

أولاً: المعيار الجزائري لإدارة الجودة 1 "إدارة الجودة من طرف المكاتب التي تقوم بإجراء تدقيقات أو فحوصات محدودة للكشوف المالية أو مهام التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات الصلة".
بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه لتغطية جوانب المعيار¹:

1. مجال تطبيق المعيار:

- يعالج المعيار الجزائري لإدارة الجودة 1 التزامات المكتب فيما يتعلق بتصميم ووضع وتشغيل نظام إدارة الجودة للتدقيق أو الفحص المحدود للكشوف المالية، أو مهام التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات الصلة .
سوف يتبع بالمعيار الجزائري لإدارة الجودة 2 الذي يعالج التعيين ومعايير تأهيل مسؤول مراجعة جودة المهمة وكذا تنفيذها وتوثيقها.
- في المكاتب ذات الحجم الصغير والمتوسط، يجب أن يكون المهني المسؤول عن المكتب ومستخدميه على دراية بالمسؤوليات المرتبطة بإجراءات إدارة الجودة وبتلك المعالجة على مستوى المهمات المعنية بالمعيار 220 الذي يتناول اجراءات إدارة الجودة لتدقيق الكشوف المالية.
- يطبق هذا المعيار على كافة المكاتب التي تقوم بالتدقيق أو الفحوصات المحدودة للكشوف المالية أو مهام أخرى للتأكيد لغرض تعزيز التوحيد في إنجاز هذه المهمات.

2. الهدف:

- هدف المكتب هو تصميم ووضع وتشغيل نظام لإدارة جودة التدقيقات أو الفحوصات المحدودة للكشوف المالية، أو مهام التأكيد أو الخدمات ذات صلة التي ينجزها المكتب التي تمنحه التأكيد المعقول:
- يمكن المكتب وأعضائه من الوفاء بمسؤولياتهم وإنجاز المهمات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- إن تقارير المهام الصادرة عن المكتب تتلائم مع الظروف القائمة.
- إن تصميم، وضع وتشغيل نظام إدارة الجودة يساعد المكتب على تحقيق بشكل آلي المهام بجودة، الشيء الذي يخدم المصلحة العامة بتوفير تأكيد معقول بأن أهداف النظام قد حققت.

¹ المقرر رقم 121 المؤرخ في 1 جوان 2024، مرجع سبق ذكره، ص ص 6-7.

يتطلب تحقيق أهداف هذه المعايير مهمات ذات جودة، ينبغي تخطيط وإنجاز مهمات وإعداد التقارير ذات الصلة وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها للوصول إلى أهداف هذه المعايير، والتطابق مع المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها يستلزم ممارسة الحكم المهني، وأيضا حسب نوعية المهمة ممارسة الحس النقدي.

3. نظام إدارة جودة المكتب:

يعمل نظام إدارة جودة المكتب بشكل مستمر ومتكرر إذ يستجيب للتغيرات التي تمس طبيعة وظروف المكتب والمهمات التي ينجزها، بالنسبة لمتطلبات هذا المعيار، يشمل نظام إدارة الجودة على المكونات التالية:

- آلية تقييم مخاطر المكتب؛
- الحوكمة والقيادة؛
- القواعد الأخلاقية ذات الصلة؛
- القبول والاستمرار في العلاقات مع الزبائن والمهمات الخاصة؛
- إنجاز المهمات؛
- الموارد؛
- المعلومات والاتصالات؛
- آلية المتابعة وإتخاذ التدابير التصحيحية.

ثانيا: المعيار الجزائري لإدارة الجودة 2 "فحوصات جودة المهمات".

سنقدم عرض مختصر لمعيار إدارة الجودة 2¹:

1. مجال تطبيق المعيار:

- يعالج المعيار الحالي لإدارة الجودة ما يلي:
 - تعيين وشروط تأهيل مسؤول مراجعة جودة المهمة.
 - مسؤوليات هذا الأخير فيما يخص إنجاز وتوثيق مراجعة جودة المهمة.
- ينطبق هذا المعيار على جميع المهمات التي تتطلب إجراء مراجعة لجودتها وفقاً لمعيار إدارة الجودة 1 يجب أن يقرأ هذا المعيار و قواعد أخلاقيات ذات الصلة، معا.
- تعد مراجعة جودة المهمة إجابة محددة يصممها المكتب وينفذها وفقاً لمعيار إدارة الجودة 1، عندما يتم إنجازها وفقاً للمعيار الجزائري لإدارة الجودة 2. تنجز مراجعة جودة المهمة على مستوى المهمة من طرف مسؤول مراجعة جودة المهمة، والذي ينوب عن المكتب.

¹ المقرر رقم 121 المؤرخ في 1 جوان 2024، مرجع سبق ذكره، ص ص 18-19.

2. الهدف:

هدف المكتب عندما يعين مسؤولاً عن مراجعة جودة المهمة مستوفيا لمعايير التأهيل هو إنجاز تقييم موضوعي للأحكام الهامة التي اتخذها فريق المهمة والاستنتاجات المستخلصة بشأنها.

المطلب الثالث: أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات.

لمعرفة أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات يجب التطرق إليهم من عدة جوانب منها ما هو متعلق بالمبادئ والمسؤوليات العامة وعمليات تخطيط المهنة ومنها ما هو متعلق بأدلة الإثبات وأدوات التدقيق.

أولاً: أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال المبادئ والمسؤوليات العامة وعمليات تخطيط المهنة.

المبادئ والمسؤوليات العامة متطلبات أساسية لأي مهنة مهما كان نوعها وقد أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية العديد من المعايير التي تغطي هذا الجانب¹.

الجدول رقم (2-3): يوضح أثر معايير التدقيق الجزائرية على عمل محافظ الحسابات من خلال المبادئ والمسؤوليات العامة.

معايير التدقيق الجزائرية	معايير التدقيق الدولية	الأثر على مهنة محافظ الحسابات
NAA210 معيار الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	ISA210 الموافقة على شروط عملية التدقيق	تنظيم المهنة من خلال: رسالة المهمة رسالة التوكيد وذلك بتنظيم مرحلة ارتباط محافظ الحسابات بالمؤسسة محل التدقيق
NAA230 وثائق التدقيق	ISA230 توثيق التدقيق	تحديد أوراق عمل محافظ الحسابات: الملف الدائم الملف الجاري كذلك تنظيم مرحلة التعرف على المؤسسة محل التدقيق
NAA300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية	ISA300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية	تحديد برنامج التدقيق ومدى كفاية التخطيط والاشراف بالإضافة الى تقدير موازنة التدقيق

المصدر: بوفحص روائي، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 23، العدد 01، 2023، ص 289.

¹ بوفحص روائي، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 23، العدد 01، جامعة غرداية، الجزائر، 2023، ص 288-289.

الفصل الثاني: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

ليكون هناك أثر إيجابي المعايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال المبادئ والمسؤوليات العامة يجب على لجنة التقييس اعتماد المعايير الدولية للتدقيق المكمل لهذه المعايير والتي من بينها:

- معيار التدقيق الدولي رقم 200 والخاص بالأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراءات عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية؛
 - معيار التدقيق الدولي رقم 241 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش في إعداد القوائم المالية؛
 - معيار التدقيق الدولي رقم 320 الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق؛
 - معيار التدقيق الدولي رقم 330 إستجابة المدقق للمخاطر؛
- هذه كلها معايير يحتاجها اليوم محافظ الحسابات في الجزائر لأداء مهنته بشكل أمثل.

ثانيا: أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال أدلة الإثبات.

أدلة الإثبات ضرورية من أجل إعداد التقرير وتتطلب حصافة وكفاءة من طرف محافظ الحسابات من أجل تجميعها وتوثيقها وهي التي تساعد في إبداء رأيه إيجابي أو سلبي ولها علاقة عكسية مع نظام الرقابة الداخلية وقد أصدرت الجزائر مجموعة من المعايير في هذا الجانب، والجدول التالي يوضح ذلك¹:

الجدول رقم (2-4): يوضح أثر معايير التدقيق الجزائرية على عمل محافظ الحسابات من خلال أدلة الإثبات

معايير التدقيق الجزائرية	معايير التدقيق الدولية	الأثر على مهنة محافظ الحسابات
NAA500 العناصر المقنعة	ISA500 أدلة الإثبات	ضبط أدلة الإثبات وتحديد علاقتها بقرائن الإثبات
NAA501 خصائص أدلة الإثبات	ISA501 إعتبرات خاصة بأدلة الإثبات	من خلال كفاية الأدلة: وهو عدد الأدلة التي يتم الحصول عليها وكفاءة الأدلة: أي جودة الدليل وصحته.
NAA505 التأكيدات الخارجية	ISA505 التأكيدات الخارجية	هذا المعيار يسمح لمحافظ الحسابات بجمع أدلة تدقيق كافية من خلال احترام قواعد وشروط التعامل مع هذا النوع من الأدلة.

المصدر: بوفحص روائي، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مرجع سبق ذكره، ص 290.

في هذا الجانب قام المجلس الوطني للمحاسبة بتغطية كل الجوانب المتعلقة بأدلة التدقيق لكن يبقى تقدير قرائن الإثبات وربطها بالأدلة إشكاليات كيفية تواجه محافضي الحسابات بالإضافة إلى إشكالية أدلة الإثبات الإلكترونية مع الاتجاه نحو المعاملات الإلكترونية واستخدام وسائل الدفع الإلكترونية.

¹ بوفحص روائي، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مرجع سبق ذكره، ص 289-290.

الفصل الثاني: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

ثالثا: أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال أدوات التدقيق

يقوم محافظ الحسابات باستخدام العديد من الأدوات للقيام بمهنة التدقيق القانوني بشكل أمثل¹.

الجدول رقم (2-5): يوضح أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال أدوات التدقيق.

معايير التدقيق الجزائرية	معايير التدقيق الدولية	الأثر على مهنة محافظ الحسابات
NAA510 مهام التدقيق الدولية	ISA510 عمليات مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية	يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق تجاه الأرصدة الافتتاحية في حالة التدقيق الأولي لأول مرة.
NAA520 الإجراءات التحليلية	ISA520 الإجراءات التحليلية	هنا يسمح المحافظ الحسابات استخدام كل من: التحليل الإحصائي للبيانات المالية تحليل الاستغلال، التحليل المالي، التحليل الاجتماعي.
NAA530 سبر الآراء في التدقيق	ISA530 تدقيق العينات	هنا يسمح لمحافظ الحسابات باستخدام كل من: المعاينة الإحصائية في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية.
NAA540 مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات محاسبة القيمة العادلة والمعلومات المقدمة عنها	ISA540 مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات محاسبة القيمة العادلة والمعلومات المقدمة عنها	هنا يترتب على محافظ الحسابات الإلمام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بالإضافة إلى معايير التقارير المالية الدولية ومنها المعيار IFRS13.
NAA560 الأحداث اللاحقة	ISA560 الأحداث اللاحقة	يعطي هذا المعيار المحافظ الحسابات طرق إرشادية في كيفية التعامل مع الأحداث اللاحقة للميزانية والمساءلة المتعلقة بمسؤوليات المدقق تجاه المعلومات تم الحصول عليها بعد تاريخ تقريره.
NAA570 إستمرارية الاستغلال	ISA570 إستمرارية الاستغلال	هذا المعيار إرشادي يوضح للمدقق تقنيات التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة وكيفية التعامل معه.

المصدر: بوفحص روائي، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مرجع سبق ذكره، ص ص290-291.

¹ بوفحص روائي، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مرجع سبق ذكره، ص ص290-291.

الفصل الثاني: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

في هذا الجانب هناك العديد من الإشكاليات التي توجه محافضي الحسابات على غرار مدى قانونية نظام المصادقات بالإضافة إلى استخدام نماذج تقييم نظام الرقابة الداخلية مثل نموذج COSO و نموذج SOX نموذج COBIT وهي نماذج مساعدة وأدوات مهمة في عمليات التدقيق.

رابعاً: أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال إعداد التقارير

لإعداد تقرير المدقق يتطلب توفر مجموعة من الظروف والعوامل المساعدة على إعداد التقرير بشكل أمثل يعطي صورة حقيقية واقعية على عمل المؤسسة وبضيق فجوة التوقعات والجدول التالي يوضح أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال إعداد التقارير والاستعانة بالخبراء والمدققين الداخليين¹.

الجدول رقم (2-6): يوضح أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال اعداد

التقارير والاستعانة بالخبراء والمدققين الداخليين

معايير التدقيق الجزائرية	معايير التدقيق الدولية	الأثر على مهنة محافظ الحسابات
NAA580 التصريحات الكتابية	ISA580 الإقرارات الكتابية	تناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في الحصول الكتابية على تصريحات كتابية من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب الحالة، عند تدقيق القوائم
NAA610 استخدام عمل المدققين الآخرين	ISA610 استخدام عمل المدققين الداخليين	يعالج هذا المعيار شروط انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي وتحقيق التكامل بينهما في إعداد التقرير.
NAA620 استخدام عمل خبير معين من طرف المدقق	ISA620 استخدام عمل خبير التدقيق	يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة عند استخدام خبير أو خبرة مضادة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لإعداد التقرير.
NAA700 تأسيس الرأي وتقرير التقرير على الكشف المالية	ISA700 تكوين الرأي واعداد التقرير حول البيانات المالية	يتناول هذا المعيار إرشادات حول شكل ومحتوى تقرير المدقق الصادر نتيجة لتدقيق القوائم المالية.

المصدر: بوفحص روائي، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مرجع سبق ذكره، ص 291-292.

¹ بوفحص روائي، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مرجع سبق ذكره، ص 291-292.

هذه المعايير غير كافية لإعداد التقرير بشكل أمثل ويتطلب الرجوع إلى معايير التدقيق الدولية مثل :

- معيار التدقيق الدولي رقم 711 والمتعلق ب: الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق؛
- معيار التدقيق الدولي رقم 705 والمتعلق ب: تعديلات الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل؛
- معيار التدقيق الدولي رقم 706 والمتعلق ب: فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل؛
- معيار التدقيق الدولي رقم 710 والمتعلق ب: المعلومات المقارنة مقارنة الأرقام والقوائم المالية المقابلة؛
- معيار التدقيق الدولي رقم 720 والمتعلق ب: مسؤوليات المدقق عن المعلومات الأخرى المفصح عنها في القوائم المالية.

خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تمكنا من معرفة مختلف الجوانب الجوهرية لمهنة محافظ الحسابات التي تم تحديد مختلف عواملها القانون 10-01 الذي يحتوي على كل ما يخص هذه المهنة وتنظيمها، وأن هذه المهنة في تطور سواء من جانب التقارير والمعايير الخاصة بها ليس هذا فقط بل كان هناك إصدارات لبعض المعايير الجزائية للتدقيق هذا كله قصد توفير بيئة ملائمة للتدقيق على المستوى المحلي، بحثا عن معايير مراجعة ذات جودة والتي تؤدي إلى أهمية كبيرة لدى المستفيدين من هذه التقارير، إذ أن الهدف الأساسي من مهنة محافظ الحسابات هو التحقق من صدق وصحة البيانات المالية والمحاسبية وذلك عن طريق اعطاء رأي في محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته، وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو خبرة وكفاءة.

الفصل الثالث: دراسة

ميدانية بمكتب محافظ

الحسابات

تمهيد:

بعد التطرق في الفصلين السابقين إلى مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية ومهنة محافظ الحسابات، سيتم في هذا الفصل محاولة معرفة مدى تطابق المفاهيم والقواعد النظرية مع الواقع التطبيقي من خلال دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات للتحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للبحث التي تشير إلى تأثير معايير التدقيق الجزائرية على جودة عمل محافظ الحسابات، باعتبار أن محافظ الحسابات محور اهتمام لمهمته وإبداء رأيه ومدى إمكانية الاعتماد عليه لاتخاذ قرارات تخدم مصلحة مستخدميها.

حيث وقع الاختيار على مؤسسة ذات مسؤولية محدودة يتمثل نشاطها في استيراد المواد الخاصة بتغذية الدواجن، لذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

- المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات.
- المبحث الثاني: تقديم نموذج عن المؤسسة المقدمة من طرف محافظ الحسابات.
- المبحث الثالث: تقييم جودة عمل محافظ الحسابات محل الدراسة وفق معايير التدقيق الجزائرية.

المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات.

في هذا المبحث سنقوم بالتعرف على مكتب محافظ الحسابات *.

المطلب الأول: تعريف مكتب محافظ الحسابات وتنظيمه.

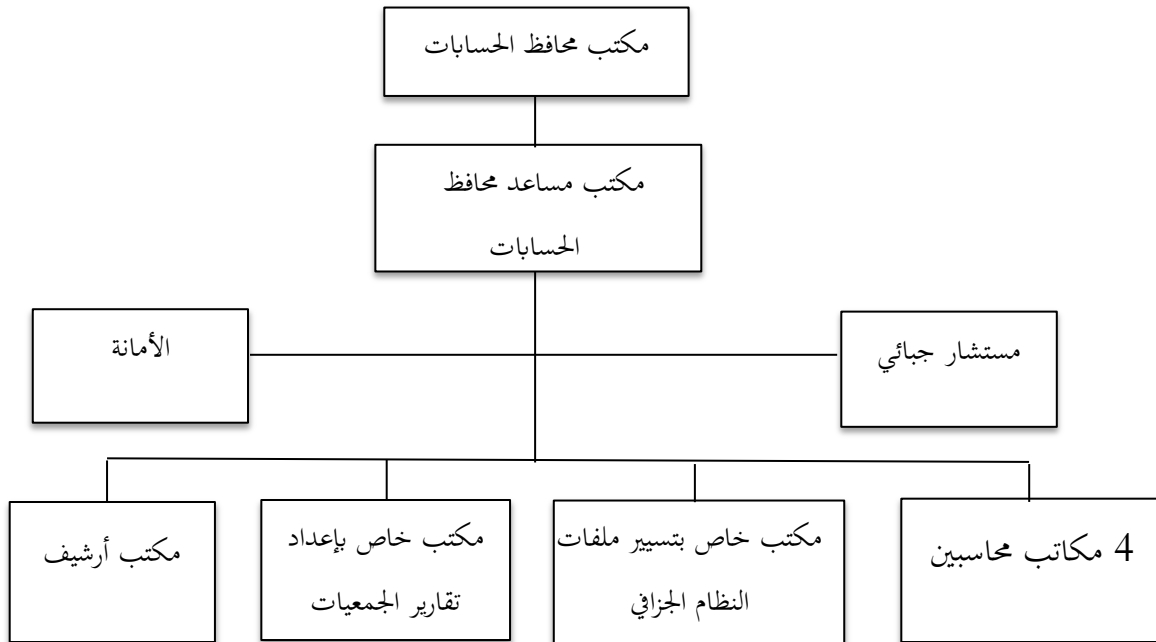
سننظر في هذا المطلب الى التعريف بالمكتب محل الدراسة وتقديم الهيكل التنظيمي له.

أولاً: التعريف بالمكتب.

ان المكتب محل الدراسة هو مكتب محافظ الحسابات ومحاسب معتمد وخبير قضائي معتمد لدى المجلس القضائي والمحاكم الممثل في السيد: "بن عسو رزاق" وفقا للاعتماد رقم 0787 المؤرخ في 11-12-2016 الصادر عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين التابع للمجلس الوطني للمحاسبة بالجزائر. قام محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا، كما سجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية، وتم منحه رقما جبائيا تحت رقم 197224310033019 ورقم المادة 24013101212، والمكتب متواجد مقره بحي عقابي عمارة 28 رقم 06 بلدية قالمه. يسدد محافظ الحسابات اشتراك سنوي لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ولدى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين الكائن مقرها بحي الجرف باب الزوار الجزائر العاصمة.

ثانياً: الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.

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



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من محافظ الحسابات.

* مقابلة مع محافظ الحسابات.

ويمكن شرح الهيكل التنظيمي للمكتب كما يلي:

- **مكتب محافظ الحسابات:** وهو بمثابة مدير المكتب حيث يقوم بالتسيير بين مختلف الوحدات لتقديم الخدمات اللازمة للزبائن ومن مهامه متابعة عمل مختلف الفروع الأخرى.
- **مكتب مساعد محافظ الحسابات:** يعمل تحت اشراف محافظ الحسابات، يساهم في جمع وتحليل البيانات المالية واعداد التقارير.
- **الأمانة:** ودورها إستلام الوثائق اللازمة للقيام بالتصريحات من الزبائن كما يذكرهم بمواعيد هذه التصريحات ويقدم لهم الأعمال المنجزة كما أنه يساعد محافظ الحسابات في مختلف المهام.
- **مستشار جبائي:** يساعد محافظ الحسابات في المجالات الخاصة بالضرائب، من خلال التشاور في القضايا الجبائية وتحليل الوضع الضريبي للمؤسسة، والحرص على الامتثال للقوانين الجبائية المعمول بها.
- **المحاسبين:** بناء على المعلومات المقدمة من طرف الزبائن والوثائق اللازمة يقوم بما يلي:

- متابعة التصريحات الدورية والسنوية (G50)

- إعداد الميزانية الجبائية.

- ملئ دفتر التقويم واليومية العامة ومتابعتها.

المطلب الثاني : الخدمات التي يقوم بها المكتب.

المكتب يعمل في المجال المالي والمحاسبي والجبائي بحيث يقوم بعدة خدمات من أهمها:

- مسك المحاسبة و المتابعة الجبائية للأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين؛
- إعداد التصريحات الشهرية الجبائية "G50"؛
- إعداد التصريحات الشهرية الخاصة بالضمان الاجتماعي "CNAS"؛
- إعداد الميزانيات السنوية؛
- تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية، القيام بدراسات للاستفادة من القروض للزبائن؛
- يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات .. إلخ؛
- يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناء على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما؛
- كما يقوم بعملية الرقابة القانونية (محافظة الحسابات) المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير؛
- تنظيم دورات تطبيقية للوافدين الجدد على المهنة الخاصة بفئة خريجي الجامعات في جميع مجالات الاختصاص، جباية ومحاسبة، مالية... إلخ.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

المطلب الثالث: الإجراءات المتبعة لمحافظ الحسابات لتدقيق المؤسسة.

هناك عدة اجراءات تمهيدية يقوم بها مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة في اطار قبول التوكيل أو رفضه نذكر منها:

أولاً: قبول التوكيل.

يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة، وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد التقرير النهائي والمصادقة على الحسابات، عند الاستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة، على محافظ الحسابات قبل قبول المهمة أن يضع مسبقاً بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي:

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية؛
 - التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية؛
 - التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشويه فيه.
- ان هذه التوصيات تدرس على ضوء القوانين والتنظيمات سارية المفعول وعند قبول محافظ الحسابات المهمة التي أسندت إليه أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية:
- يطالب محافظ الحسابات بالقائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المدربين، ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة قائمة المساهمين بالأموال العينية؛
 - وفي حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفياً؛
 - وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبوله تجديد عهده؛
 - يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل بتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة؛
 - كما يجب عليه أيضاً أن يتأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية لاسيما إزاء مسيري المؤسسة.

ثانياً: بداية المهمة.

- بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل يجب على محافظ الحسابات ما يلي:
- أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة، من طرف المجلس العام، أو المجلس التأسيسي للجمعية العامة؛
 - عند تعيين محافظ الحسابات وقبول التوكيل، الاعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية؛
 - يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة إلى الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوم التالية لقبول تعيينه؛

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

- قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل الى المؤسسة المراقبة، رسالة تشير الى اجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات؛
- تحتوي هذه الرسالة على: مسؤولية المهمة، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها الآجال القانونية لإداع التقرير، الأتعاب.

ثالثا: في حالة رفض التوكيل.

في حالة رفض محافظ الحسابات التوكيل عليه ان يعلم الجهة التي تريد تعيينه في ظرف 15 يوم من إرسال إليه طلب التعيين.

رابعا: إجراءات الدخول في العمل.

- التعرف على المؤسسة المراقبة؛
 - فحص وتقييم الرقابة الداخلية؛
 - مراقبة الحسابات؛
 - تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة التي بإمكانها التأثير على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة؛
 - تقديم المؤسسة بصفة عامة، التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكلية العامة، عنوان الوحدات المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة؛
 - على محافظ الحسابات أن يتحقق من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية، اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجل تداول المجالس العامة، سجل تداول مجلس الإدارة، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به؛
 - يتحقق من احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي؛
 - يتحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوصة عليها، سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري؛
 - التحقق من التسجيلات المحاسبية للقيود، ومن عملية الجرد في نهاية السنة.
- كذلك على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل يفرض عليه مسك مستندين أساسين هما:
- الملف الدائم والملف السنوي "تم التطرق إليهما في الجانب النظري"، حيث مسك هاذين المستندين يسمح له ب:
- إتباع طريقة جيدة للمراقبة والتأكد من جمع كل المعلومات الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة للفحص؛

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

- أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده؛
- الاحتفاظ وتوفير إذا اقتضى الأمر بدليل عن الأعمال التي أجريت، والوسائل المستعملة للوصول الى إبداء رأي حول مدى وشرعية ومصداقية الحسابات السنوية؛
- أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني؛
- الاشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين.

المبحث الثاني: تقديم المؤسسة المقدمة من طرف محافظ الحسابات.

سنتطرق في هذا المبحث الى التعرف على المؤسسة محل الدراسة المقدمة من طرف محافظ الحسابات.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي.

يحتوي هذا المطلب على مجموعة من النقاط التي يمكن من خلالها إعطاء نظرة شاملة للمؤسسة محل الدراسة وتقديم الهيكل التنظيمي لها.

أولاً: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.

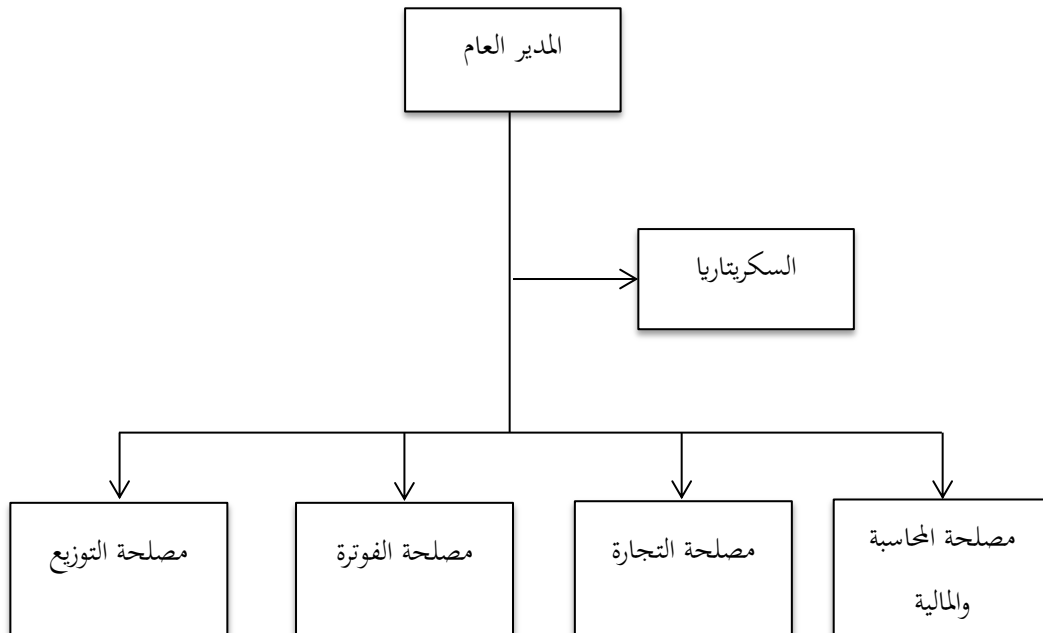
وضع محافظ الحسابات تحت تصرفنا الملف الخاص بالمؤسسة ذات مسؤولية محدودة "SARL"، تم تأسيسها سنة 2020، برأس مال قدره 10.000.000,00 دج حسب العقد القانوني، الكائن مقرها بمنطقة الايداع حمروش حمودي ولاية سكيكدة.

ثانياً: طبيعة نشاط المؤسسة

الشركة تشتغل في استيراد المواد الخاصة بتغذية الدواجن وبيع المنتوجات على حالها، كما تساهم في خلق قيمة مضافة والمساهمة في نجاح الاقتصاد الوطني للبلاد.

ثالثاً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم(3-2): يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة



المصدر: وثائق داخلية من مكتب محافظ الحسابات.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

ويتكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة من:

- المدير العام: يوجد في أعلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويعمل على التنسيق بين مختلف المصالح، واتخاذ القرارات النهائية.
- السكرتاريا: وتعمل على متابعة البريد الصادر والوارد، وجميع المراسلات.
- مصلحة المالية والمحاسبة: تهتم بتنفيذ جميع المعاملات المالية والمحاسبية.
- مصلحة التجارة: يتمثل دورها الأساسي في استقبال طلبات الزبائن.
- مصلحة الفوترة: يتمثل دورها في اعداد واصدار جميع الفواتير الخاصة البضائع المقدمة للعملاء.
- مصلحة التوزيع: هي الجهة المسؤولة عن تنظيم وتسليم البضائع الى العملاء أو نقاط البيع.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

المطلب الثاني: القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة.

في هذا المطلب سيتم تقديم وعرض القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2023 حيث سوف نقوم بعرض كل من الميزانية العامة للمؤسسة وكذا جدول حساب النتائج.

أولاً: عرض الميزانية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2023.

سننظر في هذا الجزء إلى تقديم ميزانية الأصول وميزانية الخصوم للمؤسسة مقارنة بالسنة المالية السابقة.

الجدول رقم(3-1): أصول الميزانية في 2023/12/31

صافي سنة 2022	سنة 2023			ملاحظة	الأصول
	الصافي	الاهتلاكات، المؤنات	المبلغ الاجمالية		
					الأصول الثابتة (غير الجارية)
					الأصول غير الملموسة
	367333,33	12666,67	380000,00		الأصول الثابتة الملموسة
					الأصول الثابتة قيد التنفيذ
					الأصول المالية
					الأوراق المالية المحسوبة وفقاً لحقوق الملكية-الشركات الزميلة
					استثمارات أخرى ومستحقات ذات صلة
					أوراق مالية أخرى مثبتة
					القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى
					أصول ضريبية مؤجلة
	367333,33	12666,67	380000,00		مجموع الأصول غير الجارية
					الأصول الجارية
	9091291,35		9091291,35		المخزونات والعمل قيد التنفيذ
					مستحقات واستخدمات مماثلة
	1970463,86		1970463,86		العملاء
1000000,00	420000,00		420000,00		مدينون آخرون
19800,00	1332564,38		1332564,38		الضرائب
					الأصول المتداولة الأخرى
					التوفر وما شابه ذلك
4395409,43	7419409,78		7419409,78		الخزينة
5415209,43	20233729,37		20233729,37		مجموع الأصول الجارية
5415209,43	20601062,70	12666,67	20613729,37		المجموع العام للأصول

المصدر: وثائق داخلية مستخرجة من مكتب محافظ الحسابات.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

الجدول رقم (3-2): خصوم الميزانية في 2023/12/31

2022	2023	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة
10000000,00	10000000,00		رأس مال تم إصداره
-4000000,00			رأس مال غير مستعان به
			الأقساط والاحتياطات
			فرق إعادة التقييم
			فارق المعادلة
-1199057,28	1328614,92		نتيجة صافية
-15673,29	-1214730,57		حقوق ملكية أخرى - أرباح محتجزة
			حصة الشركة المدمجة
			حصة الأقلية
4785269,43	10113884,35		الاجمالي 1
			الخصوم غير الجارية
	2000000,00		القروض والديون المالية
			الضرائب (المؤجلة والمخصصة)
			ديون أخرى غير جارية
			المخصصات والارادات المؤجلة
	2000000,00		مجموع الخصوم غير الجارية 2
			الخصوم الجارية
	4173254,10		الموردون والحسابات الملحقة
20000,00	151422,00		الضرائب
609940,00	4162502,25		ديون أخرى
			الخزينة
629940,00	8487178,35		مجموع الخصوم الجارية 3
5415209,43	20601062,70		مجموع الخصوم

المصدر: وثائق داخلية مستخرجة من مكتب محافظ الحسابات.

ثانيا: عرض جدول حساب النتائج.

سوف نتطرق إلى تقديم جدول حسابات النتائج لسنة 2023 مقارنة بالسنة المالية السابقة الموضح كما

يلي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

الجدول رقم (3-3): جدول حساب النتائج للمؤسسة في 2023/12/31

2022	2023	ملاحظة	البيان
	17602041,24		المبيعات والمنتجات الملحقه
			تغير المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع
			الانتاج المثبت
			اعانات الاستغلال
	17602041,24		1. انتاج السنة المالية
	-12922570,85		المشتريات المستهلكة
-145940,08	-1248815,77		الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
-145940,08	-14171386,62		2. استهلاك السنة المالية
-145940,08	3430654,62		3. القيمة المضافة للاستغلال
-1008000,00	-1676933,96		أعباء المستخدمين
-26214,00	-313576,86		الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
-1180154,08	1440143,80		4. اجمالي فائض الاستغلال
	321,44		المنتجات العملية الأخرى
-8903,20	-957,74		الأعباء العملية الأخرى
	-12666,67		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
			استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات
-1189057,28	1426840,83		5. النتيجة العملية
	45065,95		المنتجات المالية
	-90228,86		الأعباء المالية
	-45162,91		6. النتيجة المالية
-1189057,28	1381677,92		النتيجة العادية قبل الضرائب
-10000,00	-53063,00		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
	17647428,63		مجموع منتجات الأنشطة العادية
-1199057,28	-16318813,71		مجموع أعباء الأنشطة العادية
-1199057,28	1328614,92		7. النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر الغير عادية - المتوجات
			العناصر الغير عادية - الأعباء
			8. النتيجة غير العادية
-1199057,28	1328614,92		9. النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: وثائق داخلية مستخرجة من مكتب محافظ الحسابات.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

المطلب الثالث: إعداد تقرير محافظ الحسابات.

بعد انتهاء محافظ الحسابات من الاجراءات القانونية التي يتبناها حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة، سوف يقوم في هذه المرحلة بعرض وإعداد تقريره بشأن مدى صحة وجود البيانات المثبتة في القوائم المالية وابداء رأيه.

أولاً: تقرير المدقق القانوني (المصادقة على الحسابات).

بعد اتصالكم بي، أشرفكم بقبول توكيلكم، لأكون محافظ حسابات لشركتكم لسنوات المالية من 2022 الى 2023

الى السيد رئيس الجمعية العامة

كجزء من أداء مهمة التدقيق لشركة محل الدراسة SARL، يشرفنا أن نقدم لكم تقريرنا عن الحسابات المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2023.

يتضمن هذا التقرير ما يلي:

- تقرير الاعتماد
- التقارير الخاصة بالعمليات التي يغطيها القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن المحاسب القانوني ومدقق الحسابات والمحاسب المعتمد، والمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير مدققي الحسابات، واجراءات ومواعيد تقديمها، والأمر رقم 30 بتاريخ 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى معايير المدقق وهي:
- التقرير الخاص عن الاتفاقيات المنتظمة.
- التقرير الخاص عن التعويضات والمزايا النقدية والعينية الممنوحة للمدربين والمدربين المشاركين والمدربين التنفيذيين الخمسة الرئيسيين.
- التقرير الخاص بنتائج السنوات المالية الخمس الماضية والنتائج لكل سهم.
- التقرير الخاص باستمرارية العمل.
- التقرير الخاص عن الاستحواذ على حصة الشركة ذات المسؤولية المحدودة والشركات التابعة لها.
- معلومات محددة.

وفي الأخير نظل تحت تصرفكم الكامل لتزويدكم بأي معلومات ترونها مفيدة حول محتوى هذا التقرير؛ تفضلوا أيها السادة بقبول فائق تقديرنا.

قلمة بي: 2024/06/24

بن عسو رزاق

حي عقابي عمارة 28 رقم 06 قلمة

محافظ حسابات

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

ثانيا: التقرير العام.

لقد قمنا بتدقيقنا وفقا للمعايير المهنية المعمول بها في الجزائر، وتطلب هذه المعايير تنفيذ العناية الواجبة للحصول على ضمان معقول بأن الحسابات السنوية لا تحتوي على أي أخطاء جوهرية.

يتكون التدقيق من فحص الأدلة الداعمة للبيانات الواردة في حسابات الشركة، عن طريق أخذ العينات.

كما يتضمن تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة، والتقديرات الهامة المستخدمة اعداد الحسابات وتقييم عرضها العام.

نعتقد أن عمليات التدقيق التي أجرناها توفر أساسا معقولا للرأي المعبر عنه أدناه:

نشهد أن الحسابات السنوية للشركة ذات مسؤولية محدودة للسنة المالية المختتمة في 31 ديسمبر 2023، بإجمالي 20.601.062,70 دج في كل من الأصول والخصوم، ونتيجة صافية قدره 1.328.614,92 دج، منتظمة وصادقة، وتقدم صورة حقيقية وعادلة لوضعها المالي ووضع أصولها.

بن عسو رزاق
حي عقابي عمارة 28 رقم 06 قالمة
محافظ حسابات

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

ثالثا: التقارير الخاصة.

سيتم التطرق في هذا الفرع إلى التقارير الخاصة التي يقدمها محافظ الحسابات.

1. تقرير خاص بالاتفاقيات المنظمة:

بموجب المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل والمكمل للأمر رقم 75-95 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتعلق بالقانون التجاري والذي ينص على أن أي اتفاق بين الشركة وأحد مديريها، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، أو من خلال وسيط، ويجب أن يخضع أولا لموافقة الجمعية العامة العادية للمساهمين، تحت طائلة البطلان، وكذلك الاتفاقيات المبرمة بين الشركة وشركة يكون أحد مديريها أو مديريها عضوا فيها؛

لم يتم لفت انتباهنا إلى أي اتفاقيات خلال السنة المالية 2023.

2. تقرير خاص بأعلى الأجور:

وفقا لأحكام المادة 680 من القانون التجاري، والمادة 25 الفقرة 4 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 والذي ينص على مهن محافظ الحسابات، والمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

2011، الذي يحدد معايير تقارير مدققي الحسابات القانونيين، واجراءات ومواعيد تقديمها، والأمر رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، الذي يحدد محتوى معايير تقارير مدققي الحسابات القانونيين.

الجدول رقم (3-4): أعلى خمسة أجور في المؤسسة

الرقم	الاسم واللقب	المبلغ
1	X1	282.000,00 دج
2	X2	242.953,10 دج
3	X3	240.000,00 دج
4	X4	200.000,00 دج
5	X5	90.909,09 دج

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

3. تقييم نتائج السنوات المالية الخمس الماضية:

وفقا للمادة 678 من القانون التجاري، نقدم لكم تطور النتائج الصافية للسنوات المالية الخمس (05) الماضية التي تظهر في الميزانيات العمومية المعتمدة بالفعل.

رأس مال الشركة الحالي هو 10.000.000,00 دج مقسم إلى 10.000 سهم بقيمة إسمية 1.000 دج.

الجدول رقم (3-5): نتائج السنوات المالية الخمس الماضية

تقديم النتيجة خمسة سنوات الأخيرة					الرقم	التعين
2023	2022	2021	2020	2019		
1.381.677,92	-1.189.057,28	-5.673,29	00,00		1	النتيجة قبل الضريبة
53.063,00	10.000,00	10.000,00	00,00		2	الضريبة على الأرباح
1.328.614,92	-1.199.057,28	-15.673,29	00,00		3	نتيجة صافية
10.000	10.0000	4.000	4000		4	عدد الحصص
			00,00		5	النتيجة بالحصص
توزيع النتائج خلال الخمس سنوات الأخيرة					الرقم	التعيين
2023	2022	2021	2020	2019		
/	/	/	/		1	التوزيع الاجمالي
10.000	10.000	4.000	4.000		2	عدد الحصص
/	/	/	/		3	التوزيع بالحصص

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

4. تقرير الاستمرارية:

عملا بنص 715 مكرر من القانون التجاري المتعلقة بالتقرير الخاص الذي يجب اعداده في حالة وجود تهديد لاستمرارية العمليات.

يشرفنا أن نبلغكم أن من خلال مهمتنا، لم نحدد أي حقائق من المحتمل أن تؤثر على استمرارية العمليات.

5. تقرير خاص عن مساهمات الشركات التابعة للشركة ذات المسؤولية المحدودة:

عملا بأحكام القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن المحاسب القانوني ومحافظ الحسابات والمحاسب القانوني المعتمد، والمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، الذي يحدد معايير تقارير مدققي الحسابات، واجراءات مواعيدها وتقديمها، والأمر رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، الذي يحدد محتوى معايير تقارير مدققي الحسابات.

لا يشير هذا التقرير الخاص عن استثمارات الأسهم والشركات التابعة المحتملة الى وجود استثمارات أسهم أو شركات تابعة.

المبحث الثالث: تقييم جودة عمل محافظ الحسابات محل الدراسة وفق معايير التدقيق الجزائرية.

تعد مهنة محافظ الحسابات من الركائز الأساسية لضمان المصداقية في التقارير المالية، مما تساهم في تعزيز الثقة بين مستخدمي القوائم المالية، ونظرا للدور الحيوي الذي يلعبه محافظ الحسابات برزت أهمية تقييم جودة أدائه بشكل دقيق ومنهجي، وفي هذا الشأن وضعت الهيئات التنظيمية الجزائرية إطارا مرجعيا يستند إلى الدليل العملي لمحافظ الحسابات والمعايير الجزائرية للجودة رقم 1 و 2 وذلك بهدف إرساء اليات واسعة لضمان جودة أعمال التدقيق وما يتبعها.

المطلب الأول: التعليق على القوائم المالية من طرف محافظ الحسابات.

يقوم محافظ الحسابات بتقديم رأي مهني للقوائم المالية بعد فحصها وفقا للمعايير المعتمدة، ولتسليط الضوء أكثر تم إجراء مقابلة مع محافظ الحسابات لإزالة الغموض على بعض التساؤلات.

أولا: الميزانية في 2023/12/31.

1. أصول الشركة تتضمن:

- أصول ثابتة ملموسة بقيمة: 380.000,00 دج، أي ما يعادل 1,84 % من إجمالي الأصول.
- مخزون وأعمال قيد التنفيذ بقيمة: 9.091.291,35 دج، أي ما يعادل 44 % من إجمالي الأصول.
- مستحقات واستخدمات مماثلة بقيمة: 3.723.028,24 دج، ما يعادل 18,06 % من إجمالي الأصول.

- النقدية موجبة بمبلغ: 7.419.409,78 دج، ما يعادل 35,99 % من إجمالي الأصول.

- محضر تحديد الرصيد النقدي محرر وموقع من قبل المسؤولين المخولين.

2. خصوم الشركة تتضمن:

- حقوق الملكية البالغة: 10.113.884,35 دج ما يعادل 49,09 % من إجمالي الخصوم، وتمثل في رأس المال بنسبة 48,54 %، و 6,45 % أرباح وخسائر، و (-) 5,90 % مرحلة.
- قروض وديون مالية بقيمة: 2.000.000,00 دج، أي 9,71 % من إجمالي الخصوم.
- الموردون والحسابات ذات الصلة بقيمة: 7.173.254,10 دج، أي 20,26 % من إجمالي الخصوم.
- ضرائب بقيمة: 151.422,00 دج، أي 0,74 % من إجمالي الخصوم.
- ديون أخرى تبلغ قيمتها: 4.162.502,25 دج، أي 20,21 % من إجمالي الالتزامات.

ثانيا: جدول حساب النتائج في 2023/12/31.

يتكون جدول حساب النتائج من:

1. الايرادات من الأنشطة العادية:

- يبلغ اجمالي الايرادات من الأنشطة العادية 17.602.041,24 دج والتي تتكون من اعادة بيع المنتجات المستوردة كما هي.

2. أعباء الأنشطة العادية:

- استهلاكات السنة تقدر ب:

• مشتريات مستهلكة بلغت قيمتها: 12.922.570,85 دج.

• الخدمات الخارجية والنفقات الأخرى، بما في ذلك تكاليف الايجار، ورسوم الاعلان، ونفقات السفر

والمهمة، والخدمات المصرفية، بإجمالي 1.248.815,77 دج.

- تكاليف الموظفين تبلغ قيمتها: 1.676.815,96 دج.

- بلغت الضرائب والرسوم: 313.576,86 دج.

ثالثا: تقرير خاص بالسجلات القانونية.

الاحتفاظ بالدفاتر القانونية الالزامية وفقا لما هو منصوص في المواد 9 و10 من القانون التجاري، لدى

الشركة السجلات القانونية المطلوبة والتي تم ادراجها والتوقيع عليها.

رابعا: إجراء مقابلة مع محافظ الحسابات.

بعد الاطلاع على تقرير محافظ الحسابات بادرت بأذهاننا عدة تساؤلات حول مضمون التقرير والوقوف

على جودة العمل المقدم نلخصها فيما يلي:

الجدول رقم(3-6): عرض عناصر المقابلة مع محافظ الحسابات

السؤال	الجواب
س1: ماهي طبيعة العملاء الذين تتعامل معهم؟ وكيف يتم اختيارهم؟	ج1: نتعامل مع جميع المؤسسات صغيرة، متوسطة وكبيرة سواء كانت مؤسسات عامة أو خاصة. يتم اختيارهم على أساس: درجة الوعي لدى العميل (مستوى العلمي)، أن يكون على الأقل على دراية بتسيير المؤسسة، درجة استيعاب النصائح المقدمة له، قابلية التسيير.
س2: هل يوجد لدى المكتب سياسة لتوزيع المهام؟	ج2: نعم، لدينا سياسة لتوزيع المهام وهذا للحفاظ على الفعالية في التدقيق والجودة وهذا يعد جزء من نظام الرقابة الداخلي للجودة حيث يتم توزيع المهام بناء على: - المؤهلات التي تتوفر في كل موظف. - الخبرة في المجال. - لا تسند المهام للأشخاص اللذين لهم مصالح مع المؤسسة محل التدقيق.
س3: ما هي أهم التحديات التي تواجه المكتب أثناء عملية التدقيق؟	ج3: تتمثل هذه التحديات في: - كيفية الحصول على المعلومة من الزبون. - صعوبة التواصل مع العملاء من أجل تحديد أهداف الشركة. - عدم الدراية بالمبادئ المحاسبية من طرف القائمين على الشركة. - صعوبة تطبيق بعض المعايير على الواقع.
س4: هل يوفر المكتب دورات تدريبية لفائدة الموظفين؟	ج4: نعم، يوفر المكتب دورات تدريبية كما نقوم بدورنا بدراسة جميع القوانين الجديدة وكذلك المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

س5: ما مدى التزامك بمعايير التدقيق الجزائرية في اعداد التقارير؟	ج5: نعمل على الحرص بالالتزام بما قدر الامكان لأن ذلك يعزز من مصداقية التقارير، ولتجنب أي مخالفة قد تعرضنا للمسائلة.
س6: ما هو تعريفك لجودة عمل محافظ الحسابات؟	ج6: جودة عمل محافظ الحسابات هي مدى التزام محافظ الحسابات بالمعايير المهنية، واصدار تقارير صادقة تعكس النتائج الفعلية للفحص.
س7: باعتبارك محافظ حسابات هل ترى أن المعايير الجزائرية للتدقيق تساهم في تحسين جودة عمل محافظ الحسابات؟	ج7: نعم، ان وجود معايير التدقيق الجزائرية يعمل على توحيد العمل بين محافضي الحسابات ويرفع من مستوى جودة العمل بالإضافة الى أن العمل يصبح أكثر تنظيما.

المصدر: اجراء مقابلة مع محافظ الحسابات.

المطلب الثاني: مقارنة تقارير محافظ الحسابات مع متطلبات الدليل العملي الجزائري.

بهدف تقييم مدى التزام محافظ الحسابات بالمعايير المهنية، من الضروري مقارنة نتائج أعماله الممثلة في تقاريره مع ما ينص عليه الدليل العملي للمهنة الصادر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تسمح لنا هذه المقارنة بالكشف عن جوانب القوة والقصور في الأداء المهني، ومدى مطابقة الممارسة الفعلية للمتطلبات المنهجية المعتمدة.

أولا: الملف الدائم.

- تم احترام جزء العموميات (معلومات عن الشركة) لكن لم تظهر تفاصيل عن السياسة التسويقية، و العقود.
- نقص واضح في تغطية الجوانب القانونية المطلوبة في الملف الدائم حسب الدليل العملي، حيث لم يتم عرض تفاصيل السجل التجاري، محاضر الاجتماعات
- من الناحية الجبائية والاجتماعية لم يتم التقيد بهذا الجزء وهذا لعدم وجود تحليل أو عرض للوضعية الجبائية أو الاجتماعية (التصريحات الضريبة أو الضمان الاجتماعي).
- تم تناول جانب العقود ولكن بشكل محدود حيث تم الإشارة إلى عدم وجود إتفاقيات منظمة (تقرير خاص بالاتفاقيات) وهو متوافق مع الدليل الذي يطلب الاطلاع على العقود ذات الأهمية.
- تغطية للقوائم المالية دون تحليل تفصيلي للدليل المحاسبي أو تقييم البرامج المحاسبية المستخدمة.
- تقارير الرقابة تم فحص التقرير العام وبقية التقارير دون تقديم تقرير خاص عن الرقابة الداخلية.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

نستنتج هنا أنه تقيد جزئي مع التركيز فقط على القوائم المالية، دون اظهار شمولية الملف الدائم كما ينص الدليل.

ثانيا : الملف الدائم (التنظيم).

- تم الاشارة فقط إلى تقييم الرقابة الداخلية بصور عامة (في التقرير العام) لكن دون تفصيل.
- أما فيما يخص الوظائف المختلفة (المبيعات، خزينة، مخزون...) لم يتم التطرق لها تفصيليا، فقط ذكر عموما للنتائج المالية الإجمالية.
- لم يتم ذكر تقييم الدورات بالشكل المطلوب.

ثالثا: الملف السنوي للمراجعة.

- تم فحص القوائم المالية النهائية عبر تحليل القوائم الختامية لسنة 2023 والنتائج المالية لحمس سنوات الماضية وتقديم رأي حول مدى عدالة القوائم المالية.
- بالنسبة للحسابات المختلفة تم التركيز على النتيجة النهائية فقط (الأصول، الخصوم، النتيجة الصافية)، مع غياب تلميح مفصل للحسابات الأخرى (مبيعات، مشتريات، خزينة...).

رابعا: ملف محافظ الحسابات.

وجد إشعار بقبول المهمة وإبلاغ الجمعية العامة، ولكن لم يتم الاشارة إلى وجود رسائل أخرى مثل: خطة العمل، استفسارات القبول أو التصريح بالاستقلالية المفصلة وهذا يعني أنه تم احترام بعض المراسلات ولكن ليس بالشكل الكامل والمطلوب.

بناء على الاسقاط بين محتوى تقارير محافظ الحسابات والدليل العملي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، تبين أن المحافظ قد التزم بالحد الأدنى والمطلوب قانونا من خلال المصادقة على القوائم المالية وإعداد التقارير الخاصة الأساسية (الاتفاقيات، أعلى الأجور، الاستمرارية) والتقارير العامة، غير أنه يوجد نقص في تغطية محاور هامة مثل دراسة البيئة القانونية والجبائية والاجتماعية للشركة وتقييم الرقابة الداخلية، وتحليل الأنظمة المحاسبية، مما يجعل عمله مقبول شكلا ولكنه ناقص مهنيا من حيث جودة الأداء وعمق الفحص. فهذا قد يعرضه لانتقادات مهنية إذا خضع للتدقيق أو التقييم من هيئات رقابة داخلية.

المطلب الثالث: إسقاط تقارير محافظ الحسابات على معايير إدارة الجودة الجزائرية.

تعد الجودة في مهام مراجعة الحسابات من الركائز الأساسية لضمان مصداقية وموثوقية التقارير المالية وفي هذا الاطار اصدرت الجزائر معايير جودة حديثة ولأول مرة متمثلة في معيار الجودة 1 والجودة 2، التي ستدخل حيز التنفيذ الإلزامي ابتداء من الفاتح جانفي 2026 بناء على هذا تم إجراء هذا التقييم الاستباقي لمدى توافق تقارير محافظ الحسابات التي تم إرسالها مع هذه المعايير قصد تشخيص النقائص الحالية واقتراح مجالات التحسين لضمان جاهزية المؤسسات المهنية مع بدء التطبيق.

أولاً: إسقاط التقارير على معيار إدارة الجودة 1.

- يوجد في التقرير محاضر اجتماعات توثق تحديد مسؤوليات واضحة للمراجعين وتعليمات موجهة من المحافظ لأعضاء الفريق، مما يعكس أهمية القيادة وتحديد المسؤوليات وهذا يتوافق مع اشتراطات الجودة 1، حيث تؤكد التقارير التزام المحافظ بغرس ثقافة الجودة داخل الفريق.
- ورد في التقرير اشارات إلى الالتزام بمبادئ النزاهة والموضوعية والسرية في بعض تقارير التخطيط والمراسلات مع العميل وهذا يتماشى مع معيار الجودة والتي يفرض الحفاظ على الاستقلالية والأخلاقيات المهنية مع ضرورة تدعيم بإجراءات متابعة دورية وهو ما لم يذكر بصراحة.
- وجود وثائق تتعلق بقبول المهنة وموافقة العميل على الشروط العامة وهذا تطبيق جيد لمعيار قبول واستمرار العلاقة مع العملاء، حيث يظهر تقييم أولي للمخاطر المرتبطة بالعميل.
- قصور في متابعة وتحليل الأخطاء السابقة لتحسين الأداء حيث ان التقارير لم تتضمن مراجعات لاحقة لعمليات المراجعة السابقة، بغرض استخلاص الدروس والتحسين المستمر وهو ما يعد أحد أركان نظام الجودة الناجح.
- تسجيل بعض الملاحظات حول تنفيذ الفحوصات الداخلية والتصرّجات على التزام مبدئي بالمراجعة الداخلية للأعمال مع ضرورة تحسين نظام التقييم الدوري لأداء الفريق.

ثانياً: إسقاط التقارير على معيار إدارة الجودة 2

- يوجد تلميح بوجود مراجعة الجودة من خلال بعض الملاحظات على ملفات التدقيق تشير إلى مراجعة مستقلة (دون تحديد المنهجية) ولكن لم يتم ذكر تفاصيل حول معايير انتقاء الأعمال محل المراجعة، أو من هو المراجع المختار، ما يعد نقصاً جزئياً في الالتزام.
 - لا توجد إشارة مباشرة لتعيين مراجع مستقل للمراجعة النوعية يعد ذلك مخالفة صريحة لمعيار الجودة 2 الذي يفرض اختيار مراجعين مستقلين لمهام مراجعة الجودة.
 - يوجد حديث عن تقييم قبول مهام المراجعة عموماً لكن ليس بخصوص مراجعة الجودة تحديداً، هذا الالتزام ناقص إذ يطلب تحديد إجراءات خاصة لمهام مراجعة الجودة، وهو ما لم يتم إثباته بالوثائق.
 - توفر ملاحظات مكتوبة ومراجعات مرحلية لبعض الملفات من إجراءات مراجعة الجودة لكنها تحتاج إلى تنظيم أفضل وتوثيق أدق لضمان التوافق الكامل مع المعيار.
- رغم اظهر بعض جوانب الالتزام بمعايير الجودة، إلا أن تطبيق معايير الجودة 1 و2 وفق متطلبات سنة 2026، يقتضي ضرورة تطوير الأنظمة الداخلية، تعزيز توثيق الأدلة وضمان مراجعة الملفات بشكل مستقل قبل إصدار التقارير النهائية.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وذلك من خلال اجرائنا للدراسة الميدانية التي تمت على مستوى مكتب محافظ الحسابات "بن عسو رزاق"، حيث تم التعرف على نشاط مكتب محافظ الحسابات والمهام التي يقوم بها، وباعتماد على التقرير الذي أعد من طرفه للمؤسسة محل الدراسة، تمكنا من التعرف على طريقة عمله وكيفية فحصه للميزانية وجدول حساب النتائج، حيث توصلنا في دراستنا الى أن محافظ الحسابات له دور فعال في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية وهذا ينعكس على جودة عمله بتطبيقه لمعايير التدقيق الجزائرية المنظمة لعمله وذلك من خلال إبداء رأيه الفني الايجابي حول صحة هذه الحسابات.

الخاتمة

الخاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع البحث المتمثل في أثر معايير التدقيق الجزائرية على جودة عمل محافظ الحسابات حاولنا الامام بكل جوانبه وذلك بمعالجة إشكالية الدراسة المتمثلة في ما مدى تأثير معايير التدقيق الجزائرية على جودة أداء عمل محافظ الحسابات، حيث عملت الجزائر خلال السنوات الأخيرة على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر وذلك بإصدار معايير جديدة لتحسين مستوى أداء وتنظيم جودة عمل محافظ الحسابات وضمان استقلاليتهم ومهنتهم، مما يساهم في الارتقاء بالمهنة على الصعيد الدولي.

ومن جهة أخرى يتمتع محافظ الحسابات بصلاحيات واسعة تخوله فحص السجلات المالية والتقارير المحاسبية، وإبداء الرأي الفني بشأن مدى مطابقتها للمعايير المعتمدة، وينتظر منه الالتزام بالأخلاقيات المهنية والدليل العملي لمحافظ الحسابات.

في المجلد، فإن التنسيق بين مختلف المعايير المعتمدة، واحترام قواعد الجودة، وممارسة الصلاحيات المهنية بمسؤولية، كلها عوامل تساهم في تطوير مهنة التدقيق وتعزيز جودة عمل محافظ الحسابات.

ومن خلال قيامنا بالدراسة الميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات واستنادا على القوائم المالية والتقارير الخاص بالمؤسسة محل الدراسة المقدمة من طرفه ومقارنة عمله مع ما هو منصوص عليه في المعايير تمكنا من اختبار الفرضيات والخروج بمجموعة من النتائج والتوصيات يمكن إيجاز أهمها فيما يلي:

1. اختبار الفرضيات:

- من خلال ما تقدم من الدراسة سوف يتم اختبار صحة الفرضيات التي طرحت كما يلي:
- **الفرضية الأولى:** بناء على ما توصل إليه من نتائج، يمكن القول أن الدليل العملي لمهنة التدقيق هو أداة أساسية في توحيد عمل محافظ الحسابات حيث يوفر إطار منهجيا ومعايير موحدة تضمن اتساق الاجراءات والجودة في عرض التقارير، وانطلاقا من ذلك أظهر التحليل أن الاعتماد على هذا الدليل يحد من التباين في الأداء المهني، وهو ما يؤكد صحة الفرضية: الدليل العملي لمهنة التدقيق يساهم بشكل كبير في توحيد أسلوب عرض تقرير محافظ الحسابات.
- **الفرضية الثانية:** في ضوء النتائج المتوصل إليها من خلال التحليل النظري والتطبيقي، تبين أن معايير التدقيق الجزائرية تلعب دور محوري في تنظيم عمل محافظ الحسابات، حيث تساهم في ضبط الممارسات الدقيقة وتعزز المدققين بالمتطلبات الأخلاقية والمهنية وتقلل من الاجتهادات الفردية، كما تساعد في حماية المدقق مهنيًا عند الالتزام بها، وهو ما يؤكد صحة الفرضية: بعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية أثرت على تحسين آليات سير عمل محافظ الحسابات.
- **الفرضية الثالثة:** بناء على تحليل تقرير المدقق وتقييم محتواها، تبين أن معايير إدارة الجودة رغم مساهمتها في تحسين أداء عمل المدقق تضمن الالتزام بالمعايير المهنية، غير أنها ليست كافية بمفردها لتقييم عمل المدقق في الجزائر فالتقييم الشامل لأدائه يجب أن يأخذ بعين الاعتبار أيضا أخلاقيات المهنة المتمثلة في:

الإستقلالية، النزاهة، الموضوعية والسرية فغياها يؤدي إلى التلاعب في مصداقية القوائم المالية، وهو ما ينفي صحة الفرضية: بعد تطبيق معايير إدارة الجودة في الجزائر تكون كافية لتقييم عمل المدقق.

2. نتائج الدراسة:

- تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى النتائج النظرية والتطبيقية التالية:
- معايير التدقيق الجزائرية تم اقتباس مجملها من معايير التدقيق الدولية، وتم إسقاطها على البيئة الجزائرية وهذا لتحقيق التوافق بينهما.
- صدور معايير للتدقيق الجزائرية بشكل تدريجي ابتداء من 2016 إلى غاية 2024.
- يسمح العمل بمعايير التدقيق الجزائرية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى محافضي الحسابات.
- جملة الاصلاحات التي مست مهنة التدقيق والقانون 10-01 عملوا على تنظيم المهنة.
- محافظ الحسابات يبدأ رأيه في شكل تقرير حول تدقيق القوائم المالية.
- اعتماد محافضي الحسابات على معايير التدقيق الجزائرية يحميهم من أي مسائلات قانونية.
- الارتقاء بمستوى أداء محافضي الحسابات يساهم في تعزيز كفاءة الأسواق المالية وتنشيط البورصة.
- الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية وتطبيق ما ينص عليه كل معيار خلال عملية التدقيق يمكننا من الوصول إلى الجودة والجودة في مخرجات عملية التدقيق.
- نجاح وتطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر يتوقف على درجة تطبيق هذه المعايير.
- يؤدي التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية والتعامل بها إلى تطويرها واكتشاف النقص فيها.
- عرض لجنة مراقبة الجودة التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة دليل عملي يعتبر نموذج موحد لأداء عمل محافظ الحسابات.

3. الاقتراحات والتوصيات:

- على ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم الاقتراحات التالية:
- القيام بتكوين مستمر للمهنيين حول معايير التدقيق الجزائرية.
- على اللجنة المكلفة بتحسين جودة عمل مهنة محافظ الحسابات الاسراع في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها الخاصة بإدارة الجودة لإضفاء مصداقية أكثر على صحة وصدق القوائم المالية المدققة.
- ضرورة إصدار باقي معايير التدقيق الجزائرية المرتبطة بالمعايير التي تم إصدارها حديثا.
- تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة التي تجبر على الاعتماد على هذه مع تحديد المسؤوليات والواجبات.
- العمل على إصدار معايير التدقيق الجزائرية بلغة مفهومة ذات مصطلحات واضحة وذلك لتجنب مخاطر التطبيق الخاطئ لها.
- يجب على الجزائر أن تأخذ بعين بيئتها عند إعدادها لمعايير التدقيق الجزائرية.

- ضرورة مسايرة التطورات التي تطرأ على مهنة التدقيق على المستوى الدولي.

4. أفاق الدراسة:

- يبقى مجال البحث مفتوحاً لدراسات أعمق للنقاط التي لم تتمكن الإمام بها في هذه الدراسة باعتبار أن المعايير الخاصة بالجودة لم يتم العمل بها حالياً، نذكر منها:
- القيام بدراسة نفس الموضوع في وقت يكون فيه تم العمل بالمعايير التي صدرت في إدارة الجودة.
 - دور معايير التدقيق الجزائية في رفع جودة عمل محافظ الحسابات.
 - ضرورة الالتزام أكثر بالدليل العملي لمهنة محافظ الحسابات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

(1) الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، القاموس الدولي المحاسبة والتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، المدينة، 2015.
- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.
- الأخضر لقلبي، دراسات في المالية والمحاسبة، دار حميثا للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019.
- ايهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الاطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012.
- توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي اسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، مكتبة الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
- حازم هاشم الألوسي، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق المراجعة نظريا، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003.
- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، الطبعة الأولى، دار المستقبل، عمان، الأردن، 2009.
- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الثانية مزيده ومنقحة، دار المنشورات الحقوقية، اتحاد المصارف العربية للنشر، بيروت، 2010.
- رافت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- زاهر توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- زهير عيسى، تدقيق الحسابات الاجراءات العملية، الطبع الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد ويدان، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- سعد فؤاد علي جباية، أصول تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الابتكار للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
- طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية للطباعة والنشر والتوزيع، لبنان، بيروت، 2011.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.
- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2001.
- مبروك محمد نصير، خدمات المراجعة بين النظرية العلمية والاجراءات المهنية لمراجعة القوائم المالية، الطبعة الأولى، دار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2018.
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007.
- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق ، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002.
- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة، عمان، الأردن، 2009.
- مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2014.
- هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

(2) الرسائل العلمية:

- ابتسام بوشيجة، سواحي عواطف، أثر معايير التدقيق الدولية على مهنة التدقيق في الجزائر، مذكرة ماستر، قسم علوم المالية والمحاسبة، تخصص مالية المؤسسة، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2019.
- خالد بعاشي، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليايس، سيدي بلعباس، 2020.
- رعة بصري، المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافضي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2021.
- زينب بوقابة، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011.
- سارة حدادي، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من أثارها على جودة المعلومات المالية، أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2020.
- عبد المنعم بالحسن، محمد علي عليوة، تقييم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء معايير التدقيق المحلية والدولية، دراسة استبائية لمحافضي حسابات وخبير محاسبي ومحاسب ومعتمد، مذكرة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2022.
- فتيحة مرابطين، أفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل اصلاح البيئة المحاسبية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص مالية المؤسسة، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2021.
- نادية غالم، أثر المعايير الجزائرية للتدقيق NAA على جودة القائم المالية، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2024.
- نجاة تونسي، مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، أطروحة دكتوراه، تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي الجديد، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016.

(3) المجلات:

- أحمد عمري، زين العابدين ماضي، تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 21، العدد 02، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2021.
- ألياس شاهد وآخرون، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 02، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2017.

- بوفحص روائي، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 23، العدد 01، جامعة غرداية، الجزائر، 2023.
- حمزة الضويفي، فؤاد عنوان، مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA دراسة عينة من المحافظين، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد 02، العدد 01، المركز الجامعي تيسمسيلت، 2020.
- ريمة بصري، سفيان بلقاسم، مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الاثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505 المصادقات الخارجية، دراسة استطلاعية لعينة من الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، المجلد 06، العدد 03، الجزائر 3، ديسمبر 2019.
- سامي زيادي، يحي سعيدي، أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية ISA لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، المجلد 02، العدد 33، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر.
- عبد الجليل لخداري، عيسى بن زين، مسؤولية المراجع الجزائري في الحد من مخاطر المراجعة الخارجية، دراسة ميدانية في البيئة الخارجية، مجلة العلوم الادارية والمالية، المجلد 04، العدد 01، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2018.
- عبد القادر بكحيل، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 14، العدد 18، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2018.
- عبد القادر حمدي، العيد خيراني، أثر تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 الخاص باستمرارية الاستغلال في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والادارية، المجلد 7، العدد 2، جامعة عمار التليجي، الجزائر، أكتوبر 2023.
- عبد القادر قادري، مهنة محافظ الحسابات في ضوء الاصلاح المحاسبي في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 4، العدد 03، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، سبتمبر 2020.
- علي عبد الصمد عمر، راضية خلادي، معيار الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في بيئة التدقيق الجزائرية، دراسة مقارنة مع المعيار الدولي، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد الخامس، العدد 10، جامعة المدية، سبتمبر 2018.
- لباس قلاب ذبيح، أفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل الاصدارات الحديثة، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 8، العدد 2، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2021.
- محمد أمين لعروم، سامية فقير، التزام مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية، دراسة عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد 01، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2021.

- محمد أمين لعروم، سامية فقير، مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 الموسوم بالعناصر المقننة مع نظيره من المعايير الدولية- دراسة مقارنة -، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 21، العدد 02، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2021.
- وليد عبد السلام، زوبنة بن فرج، موضع معايير التدقيق الجزائرية ضمن مهمة تدقيق الحسابات، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 08، العدد 01، جامعة برج بوعرييج، الجزائر، 2023.
- (4) **الملتقيات والمؤتمرات:**
- بلال شيخي، قراءة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 "التأكيدات الخارجية"، الملتقى الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 11-12 أبريل 2018.
- محمد براق، عمر قمان، أثر الاصلاحات المحاسبية على هيكلية المنضمات المهنية في الجزائر، مؤتمر علمي دولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011.
- (5) **المحاضرات:**
- بوفحص رواني، التدقيق المالي والمحاسبي، مطبوعة في التدقيق المالي والمحاسبي، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية، 2018.
- لياس قلاب ذبيح، التدقيق المالي، محاضرات موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2020.
- (6) **القوانين:**
- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن القانون التجاري، المادة 715 مكرر4، 2007.
- القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29-06-2010 المتعلقة بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42 الصادر في 11-07-2010، الجزائر.
- القانون رقم 10-01، المؤرخ في 27-01-2011، المتعلقة بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07 الصادر في 02-04-2011، الجزائر.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد 7، المؤرخ في 2 فبراير 2011.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25، المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، العدد 7، المؤرخ في 2 فبراير 2011.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-26، المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، العدد 7، المؤرخ في 2 فبراير 2011.
- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجزائر، 2016.
- المقرر رقم 121 المؤرخ في 1 جوان 2024، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجزائر، 2024.
- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجزائر، 2016.
- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجزائر، 2017.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- Ali Matallah, Hassina Charikh, **De Certaines Professions libérales La Profession d'expert-comptable de commissaire aux comptes et de comptable agréée**, Edition Houma, 1ère édition, 2006.
- Benyoucef, M, Hadjaj, Z, **The application of Algerian auditing standards in the performance of the audit function of companies**, Conducting a personal interview with a sample of auditors in the center, journal of economics and human development, volume 10, no 2, university of lounnisi ali blida, algeria, 2019.
- Décision N° 77 Du 24 Septembre 2018, **Correspondant au Portant Normes Algériennes D'audit**, conseil national de la comptabilité, Ministère des finances, Algérie, 2018.
- Décision N° 212 Du 18 Novembre 2024, **Correspondant au Portant Normes Algériennes D'audit**, conseil national de la comptabilité, Ministère des finances, Algérie, 2024.
- Commission Control Qualité, Dossier Type De Travail Du 2019, Alger, CNC, Commissariat Au Compte.

ثالثا: المراجع الالكترونية

1. <https://www.meemapps.com/term/audit-tick-marks>.
2. <https://www.cnc.dz/>. موقع المجلس الوطني للمحاسبة
3. <https://www.cn-cncc.dz/>. موقع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

الملاحق

الملحق رقم (1): ميزانية الأصول 2023/12/31

BILAN ACTIF

Exercice clos le 31/12/2023

ACTIF	Note	N Brut	N Amort-Prov.	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles		380 000,00	12 666,67	367 333,33	
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en equivalence - entreprises assoc					
Autres participations et créances rattachées					
Autres Titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différé actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		380 000,00	12 666,67	367 333,33	
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		9 091 291,35		9 091 291,35	
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 970 463,86		1 970 463,86	
Autres débiteurs		420 000,00		420 000,00	1 000 000,00
Impôts		1 332 564,38		1 332 564,38	19 800,00
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers couran					
Trésorerie		7 419 409,78		7 419 409,78	4 395 409,43
TOTAL ACTIF COURANT		20 233 729,37		20 233 729,37	5 415 209,43
TOTAL ACTIF GENERAL		20 613 729,37	12 666,67	20 601 062,70	5 415 209,43

الملحق رقم (2): ميزانية الخصوم 2023/12/31

BILAN PASSIF

Exercice clos le 31/12/2023

PASSIF	Note	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitation)		10 000 000,00	10 000 000,00
Capital non appelé			-4 000 000,00
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)		1 328 614,92	-1 199 057,28
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-1 214 730,57	-15 673,29
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL 1		10 113 884,35	4 785 269,43
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		2 000 000,00	
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		2 000 000,00	
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		4 173 254,10	
Impôts		151 422,00	20 000,00
Autres dettes		4 162 502,25	609 940,00
Trésorerie			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		8 487 178,35	629 940,00
TOTAL GENERAL PASSIF		20 601 062,70	5 415 209,43

الملحق رقم (3): جدول حساب النتائج 2023/12/31

COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)

Exercice clos le 31/12/2023

	Note	N	N-1
Ventes et produits annexes		17 602 041,24	
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE		17 602 041,24	
Achats consommés		-12 922 570,85	
Services extérieurs et autres consommations		-1 248 815,77	-145 940,08
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-14 171 386,62	-145 940,08
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		3 430 654,62	-145 940,08
Charges de personnel		-1 676 933,96	-1 008 000,00
Impôts, taxes et versements assimilés		-313 576,86	-26 214,00
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 440 143,80	-1 180 154,08
Autres produits opérationnels		321,44	
Autres charges opérationnelles		-957,74	-8 903,20
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		-12 666,67	
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		1 426 840,83	-1 189 057,28
Produits financiers		45 065,95	
Charges financières		-90 228,86	
VI- RESULTAT FINANCIER		-45 162,91	
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		1 381 677,92	-1 189 057,28
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-53 063,00	-10 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		17 647 428,63	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-16 318 813,71	-1 199 057,28
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 328 614,92	-1 199 057,28
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 328 614,92	-1 199 057,28
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

الملحق رقم (4): تقرير المصادقة على الحسابات

A Messieurs les membres de l'assemblée générale

De la SARL MISSANE

Dans le cadre de l'exécution de la mission de commissariat aux comptes de la SARL **PROVE** ; nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport sur les états financiers arrêtés au 31 décembre 2023.

Le présent rapport comporte :

- Le rapport de certification.

- Les rapports spéciaux sur les opérations visées, par la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, et le décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission et l'Arrêté n°30 du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes, qui sont :

- Le rapport spécial sur les conventions réglementées.
- Le rapport spécial sur la rémunération et les avantages en numéraire et en nature octroyés aux gérants et cogérants et aux cinq principaux cadres.
- Le rapport spécial sur les résultats des 5 derniers exercices et des résultats par action ou part sociale.
- Le rapport spécial sur la continuité d'exploitation.
- Le rapport spécial sur la prise de la participation et sur les filiales de la société à responsabilité limitée.

- Informations spécifiques.

Restant à votre entière disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous jugez utiles sur le contenu de ce rapport ;

Veuillez agréer, Messieurs les membres de l'assemblée, l'expression de nos salutations distinguées.

Fait à : Guelma

Le : 24/06/2024

BENASSOU Razak

Commissaire Aux Comptes

LE RAPPORT DE CERTIFICATION :

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la profession applicables en Algérie, Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes de la société.

Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble.

Nous estimons que les contrôles entrepris fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après :

Nous certifions que les comptes annuels de la SARL **ET SABIE ANIM** LE de l'exercice clos le 31.12.2023 avec un total de 20 601 062 770 DA tant à l'actif qu'au passif et un résultat net bénéficiaire d'un montant de 1 328 614,92 DA sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle de sa situation financière et patrimoniale.

BENASSOU Razak
Commissaire Aux Comptes

RAPPORTS SPECIAUX

RAPPORT SUR LES CONVENTIONS REGLEMENTEES.

En vertu de l'article 628 du décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993, modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce, qui prévoit que toute convention entre la société et l'un de ses administrateurs, soit directement ou indirectement, soit par personne interposée, doit être au préalable, et à peine de nullité, soumise à l'autorisation de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires de même que les conventions établies entre la société et une entreprise ou l'un de ses administrateurs ou directeurs est membre de la présente ;

Aucune convention n'a été portée à notre connaissance au cours de l'exercice 2023.

RAPPORT SUR LES MEILLEURES REMUNERATIONS

En application des dispositions de l'article 680 du code de commerce et de l'article 25 alinéa 4 de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, et le décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission et l'Arrêté n°30 du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes

Les cinq meilleures rémunérations sont :

N°	Nom, prénom	Montant
	salim	282 000,00 DA
	Souilah r jaa	242 953,10
	Atba oulid	240 000,00 DA
	Harid azi	200 000,00 DA
	Chabbou ira	90 909,09

الملحق رقم (7): نتائج السنوات المالية الخمس الماضية

L'EVALUATION DU RESULTAT DES CINQ DERNIERS EXERCICES ET DES RESULTATS PAR ACTION OU PART SOCIALE.

En outre, conformément à l'article « 678 » du Code de Commerce, nous vous présentons l'évolution des résultats nets des cinq (05) derniers exercices figurant aux bilans déjà approuvés.

Le capital actuel de votre société est de 10 000 KDA divisé en 10 000 actions de valeur nominale de 1000 DA.

N° Ord	Désignation	Evolution du résultat des cinq derniers exercices				
		2019	2020	2021	2022	2023
01	Résultat avant impôt		00,00	- 5 673,29	-1 189 057,28	1 381 677,92
02	Impôts sur les bénéfices		00,00	10 000,00	10 000,00	53 063,00
03	Résultat net		00,00	- 15 673,29	-1 199 057,28	1 328 614,92
04	Nombre d'action		4 000	4 000	10 000	10 000
05	Résultat par action		00,00			
N° Ord	Désignation	Distribution de dividendes décidée aux cours des années				
		2019	2020	2021	2022	2023
01	Distribution brut		/	/	/	/
02	Nombre d'action		4 000	4 000	10 000	10 000
03	Dividende par action		/	/	/	/

RAPPORT SUR LA CONTINUITE D'EXPLOITATION

En application des dispositions de l'article 678 alinéa 06 du code de commerce et de 25 alinéas 6 de la loi n° 10/01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-Comptable, de commissaire aux comptes et de comptables agréé, et le décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes et l'Arrêté n°30 du 24 juin 2013 fixant le contenu des Normes des rapports du Commissaires aux Comptes, les modalités et délais de transmission , le présent rapport spécial donne un résultat bénéficiaire pour l'exercice 2022 , et d'autres part, de l'article 715 bis 11 du code de commerce relatives aux rapport spécial à établir en cas de menace sur la continuité de l'exploitation,

Nous avons l'honneur de vous informer que dans le cadre de notre mission, nous n'avons relevé aucun fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation.

RAPPORT SPECIAL SUR LES PRISES DE PARTICIPATIONS ET SUR LES FILIALES DE LA SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITEE.

En application des dispositions de la loi n° 10/01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert- comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, et le décret exécutif n° 11- 202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission et l'Arrêté n° 30 du 24 juin 2013 fixant le contenu des Normes des rapports du Commissaire aux Comptes.

Le présent rapport spécial relatif aux prises de participations et sur des filiales éventuelles ne dénote pas l'existence de prises de participation ou de filiales

الملحق رقم (9): تعليق محافظ الحسابات على الميزانية

LES ETATS FINANCIERS

2 : COMMENTAIRES SUR LES PRINCIPAUX POSTES DES ETATS FINANCIERS

I- 1. Postes de l'actif

Au 31.12.2023, le patrimoine de la société affiche les grandeurs suivantes :

Actif	N			N-1
	Montant Brut	Amort-Prov. & Pertes de valeurs	Net	Net
<u>Actif non courants</u>				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles	380 000,00	12 666,67	367 333,33	
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles				
Immobilisations en corporelles				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participation et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêtes autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	380 000,00	12 666,67	367 333,33	
<u>ACTIF COURANT</u>				
Stocks et encours	9 091 291,35		9 091 291,35	
Créances et emplois assimilés				
Client	1 970 463,86		1 970 463,86	
Autres débiteurs	420 000,00		420 000,00	1 000 000,00
Impôts et assimilés	1 332 564,38		1 332 564,38	19 800,00
Autres créances et emplois assimilés				
<u>Disponibilités et assimilés</u>				
Placement et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	7 419 409,78		7 419 409,78	4 395 409,43
TOTAL ACTIF COURANT	20 223 729,37		20 223 729,37	5 415 209,43
TOTAL GENERAL ACTIF	20 613 729,37	12 666,67	20 601 062,70	5 415 209,43

L'actif de la société est composé de :

- Immobilisation corporelle d'un montant de : 380 000,00 DA soit 1,84 % du total de l'actif représenté par ;
 - Aménagement siège de la SARL d'un montant de : 380 000,00 DA ;
- Stock et en cours d'un montant de : 9 091 291,35 DA ; soit 44,10 % du total de l'actif
- Créances et emplois assimilés de 3 723 028,24 DA, soit : 18,06 % DA forme la Rubrique clients d'un montant de 1 970 463,86 DA, la rubrique autres débiteurs d'un montant de : 420 000,00 DA et la rubrique impôt d'un montant : 1 332 564,38 DA ;
- Trésorerie positive d'un montant de : 7 419 409,78 DA soit 35,99 % du total de l'actif. Les soldes des comptes de disponibilités présentent l'existant en banque BADR Guelma d'un montant de : 2 857,57 DA, l'avoir banque société général Algérie d'un montant de : 7 342 168,81 et un existant en caisse d'un montant de : 74 383,40 DA.
- des procès-verbaux d'arrêté de l'avoir en caisse dressés et signés par les responsables habilités.

2. Postes du Passif

Le passif de la société est représenté par :

- Les fonds propres d'un montant de : 10 113 884,35 DA soit 49,09 % du total des passif, dont 48,54 % en capital émis, 6,45 % de résultat, et (-) 5,90 % report a nouveaux.
- Les emprunts et dettes financières d'un montant de : 2 000 000,00 DA soit : 9,71 % du total du passif.
- Fournisseurs et comptes rattachés d'un montant de : 4 173 254,10 DA soit : 20,26 % du total du passif.
- Les impôts d'un montant de : 151 422,00 DA soit : 0,74 % du total des passifs.
- Les autres dettes d'un montant de : 4 162 502,25 DA soit : 20,21 % du total du passif.
- Le contenu détaillé des différents postes du passif est donné par le tableau qui suit :

PASSIF	N	N-1
<u>Capitaux propres</u>		
Capital émis	10 000 000,00	10 000 000,00
Capital non appelé		- 4 000 000,00
Prime et réserves- Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'acquisition (1)		
Résultat net- Résultat net du groupe (1)	1 328 614,92	- 1 199 057,28
Autres capitaux propres-Report à nouveau	- 1 214 730,57	- 15 673,29
Part de la société consolidant (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	10 113 884,35	4 785 269,43
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>		
Emprunts et dettes financières	2 000 000,00	
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	2 000 000,00	
<u>PASSIFS COURANTS</u>		
Fournisseurs et comptes rattachés	4 173 254,10	
Impôts	151 422,00	20 000,00
Autres dettes	4 162 502,25	609 940,00
Trésorerie passif		
TOTAL PASSIFS COURANTS III	8 487 178,35	629 940,00
TOTAL GENERAL PASSIF	20 601 062,70	5 415 209,43

✓ Les passifs non courants sont constitués des :

Capitaux propres formés du capital émis par les associés d'un montant de 10 000 000,00 DA, report à nouveau d'un montant : - 1 214 730,57 DA représente l'affectation du résultat des exercices antérieurs, un résultat bénéficiaire de l'exercice 2023 de 1 328 614,92 DA.

✓ Les passifs courants qui sont constitués pour leur part des :

- Emprunt et dettes financières d'un montant de 2 000 000,00 DA représente emprunt contracté de l'SNC LAGHOUAM.

- fournisseurs de stock d'un montant de : 4 173 254,10 DA. (D10 du mois de novembre 2023)

الملحق رقم (10): تعليق محافظ الحسابات على جدول حساب النتائج

- Impôts de 151 422,00 DA, représente par l'IBS de l'exercice en question d'un montant de : 53 063,00 DA et la TAP du mois de décembre 2023 d'un montant de : 98 359,00 DA

- Autres dettes de 4 162 502,25 DA qui découlent de concours temporaires des associés pour la somme de 3 794 940,00 DA, rémunération due aux personnels d'un montant de : 70 105,00 DA, dette CNAS mois de décembre : 266 441,25 DA, et : 31 016,00 DA IRG/salaire mois de décembre 2023.

3. Compte de résultat

Le compte de résultat est formé de :

Produits des activités ordinaires

Les produits des activités ordinaires totalisent la somme de : 17 602 041,24 DA et qui est constitué par les reventes en l'état des produits importées.

Charges des activités ordinaires

Les charges de fonctionnement de la société se composent essentiellement de :

. Consommations de l'exercice : 14 171 386,62 DA

Elles comprennent :

- les achats consommés d'un montant de : 12 922 570,85 DA,
- services extérieurs et autres consommations renfermant les frais de location, les frais de publicité, les frais de déplacement et de mission et les services bancaires et qui totalisent la somme de 1 248 815,77 DA.

Charges de personnel : d'un montant de : 1 676 933,96 DA

Impôt et taxe : d'un montant de : 313 576,86 DA

الملحق رقم (11): تقرير خاص بالسجلات القانونية

LES LIVRES LEGAUX :

La tenue des livres légaux obligatoires telle que prescrite par les articles 09,10 & 11 du code de commerce est respectée ; la société possède les livres légaux obligatoires qui sont cotés et paraphés.

الملحق رقم (12): محضر الجمعية العامة العادية للشركة

**PROCES-VERBAL DE L'ASSEMBLEE GENERALE ORDINAIRE
DE LA SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITEE MISSANE**

Registre de Commerce n° : 21/00-0383491 B 20

Adresse : Z.D Hamrouche hamoudi lot n°28 B128 A1 Hammadi krouma SKIKDA

L'an deux mille vingt-quatre et le trente du mois de juin, s'est réunie l'Assemblée Générale Ordinaire de la société à responsabilité limitée **PROVET SANTE ANIMALE** en séance ordinaire, au siège de la société, à l'initiative de son gérant HARID AZIZ.

Il est dressé une feuille de présence qui est signée par les associés.

Le gérant soumet aux membres de l'assemblée les points inscrits à l'ordre du jour à savoir :

- l'examen des comptes sociaux arrêtés au 31.12.2023.

Le gérant procède à l'exposé du rapport de gestion et des comptes sociaux arrêtés au 31.12.2023.

Au terme des débats et explications, l'Assemblée Générale Ordinaire a adopté les résolutions suivantes :

Résolution n° 1 : L'Assemblée Générale Ordinaire de la **SARL PROVET SANTE ANIMALE** approuve les comptes sociaux avec un total de 20 601 062,70 DA tant à l'actif qu'au passif et un résultat net bénéficiaire de 1 328 614,92 DA.

Résolution n° 2 : L'Assemblée Générale Ordinaire de la **SARL PROVET SANTE ANIMALE** décide de l'affectation de 5% du résultat au compte réserve légale soit : 66 430,75 DA, l'affectation de 5% du résultat au compte réserve statutaire et de gestion soit : 66 430,75 DA le reste du résultat soit le montant de 1 195 753,42 DA aux comptes réserves facultatives.

Résolution n° 3 : L'Assemblée Générale Ordinaire mande le gérant à l'effet d'assurer la publicité légale de ces résolutions.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DE L'ENSEIGNEMENT
SUPERIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE 8 MAI 1945 GUELMA



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 8 ماي 1945 قالمة

FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES ET
COMMERCIALES ET SCIENCES DE GESTION

DEPARTEMENT DE SCIENCES DE GESTION
Ref : D.G/F.S.E.C.S.G/UG/20.....
Guelma le :

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الرقم : 03
تألمة في : 2025 / 24 / 25
الرقم : 2025 / 24 / 25

إلى السيد : بن عيسى رزاق
محافظ حسابات قالمة

الموضوع : ف/ي إجراء زيارة ميدانية أو تريض

نحن رئيس قسم علوم التسيير نشهد بأن :
الطالب (ة) : مضاء خلد بنية

الطالب (ة) : لعيسى بلخيل

مسجل (ة) بقسم علوم التسيير سنة (أو ك) / (ثانية) ماستر فرع : (علوم التسيير) / (علوم مالية)
تخصص : محاسبة المحوسبات
في حاجة لإجراء زيارة ميدانية أو تريض
بمؤسستكم

موضوع الزيارة : أشرف محاسن الله فين الحثيثية على جودة عمل محافظ
الحسابات من السيدة عبد الله بعمكيت محافظ حسابات

لذا نرجو من سيادتكم الموافقة لتحقيق هذه الغاية

ولكم متافائق التقدير والاحترام

اسم و لقب و إمضاء الأستاذ المشرف

د. ياسين قلاص فين

رئيس القسم
محافظ حسابات
الدكتور : عبد السلام كلايمية



الملخص:

تعد جودة عمل محافظ الحسابات من أهم العوامل التي تساهم في مصداقية القوائم المالية كونه يوفر لمستخدميها مصداقية المعلومات المحاسبية وذلك من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية. تهدف الدراسة الى ابراز أثر معايير التدقيق الجزائرية على جودة عمل محافظ الحسابات عند أداء مهامه، حيث تم تسليط الضوء في الدراسة البحثية على عدة جوانب منها تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر كما اهتمت بعرض معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعلومات عامة حول محافظ الحسابات. وللوصول الى هدف الدراسة المذكور سابقا وتعزيز الفكرة تم القيام بدراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات من خلال تحليل ودراسة تقرير محافظ الحسابات لمؤسسة مقترحة من طرفه مؤسسة ذات مسؤولية محدودة. وقد توصلت هذه الدراسة الى أن جودة عمل محافظ الحسابات أصبحت مضبوطة بقانون، يشمل نصوص تنظيمية واصدار معايير تدقيق محلية، ثم تليها خلق دليل يعتبر كنموذج عملي لأداء المهنة، وذلك للرفع من جودة عمل محافظ الحسابات في الجزائر. الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الجزائرية، جودة عمل محافظ الحسابات، التدقيق.

Summary:

The quality of the auditor's work is one of the most important factors contributing to the credibility of financial statements, as it provides users with the credibility of accounting information through the application of Algerian auditing standards.

The study aims to highlight the impact of Algerian auditing standards on the quality of the auditor's work in performing his duties. The research study sheds light on several aspects, including the organization of the auditing profession in Algeria. It also focuses on presenting Algerian Auditing Standards (NAA) and general information about the auditor.

To achieve the aforementioned study objective and reinforce the concept, a field study was conducted on the auditor's office by analyzing and studying the auditor's report, a report proposed by the auditor, a limited liability company. This study concluded that the quality of the auditor's work is now regulated by law, including regulatory texts and the issuance of local auditing standards.

This is followed by the creation of a guide that serves as a practical model for the profession's performance, with the aim of improving the quality of the auditor's work in Algeria.

Keywords: algerian auditing standards, the quality of the work portfolios of accounts, auditing