الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أولحاج
- البويرة -
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion

جامعة البويرة

قسم:مالية ومحاسبة

الموضوع:

التخطيط لمهمة التدقيق من طرف محافظ الحسابات وفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300

دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة ومراجعة

من إعداد الطلبة:

- العبدوني صبرينة
- لونيسي توفيق

تحت إشراف الأستاذة:

- صبايحي نوال

لجنة المناقشة:

لصاق حيزية..... رئيسا

صبايحي نوال..... مشرفا

بوسبعين تسعديت ..... مناقشا

السنة الجامعية 2018/2017

بسم الله الرحمن الرحيم

* شكر وتقدير *

بسم الله الرحمان الرحيم

"... ولئن شكرتم لأزيدنكم".

الحمد والشكر لله عز وجل الذي وفقني في انجاز هذا العمل والقدرة على إتمام هذا الجهد المتواضع.

لا يسعنا بعد إتمام هذه المذكرة إلا أن نتوجه بجزيل الشكر والامتنان لأستاذتنا ومشرفتنا الموقرة الدكتورة"**صبايحي نوال**"التي لم تبخل علينا بملاحظاتها القيمة وتوجيهاتها السديدة التي كان لها بليغ الأثر في انجاز هذا العمل، كما نحيي فيها روح التواضع والمعاملة الجيدة، فجزائها الله عنا كل خير.

كما نتقدم بأسمى معاني التقدير والعرفان إلى جميع أساتذتنا وخاصة الأستاذ"**رزقي إسماعيل**"والأستاذة"**بوسبعين تسعديت**"التي نهلنا من منابعها العلمية طوال فترة الدراسة، كما لا يفوتنا أن نشكر محافظ الحسابات "العمري عبد النور" الذي لم يبخل بتقديم المعلومات الضرورية لإنجاز الجانب التطبيقي.

ونختم شكرنا الخالص إلى من ساعدنا في انجاز هذه المذكرة من قريب أومن بعيد ماديا ومعنويا.

إهداء

الحمد لله الذي نور بكتابه القلوب...إلى من بلغ الرسالة وأدى الامانة ... ونصح الامة ...وإلى نبي الرحمة ونور العالمين ...

لا يسعني في هذا المقام إلا أن اهدي هذا العمل إلى من قال فيهما الله عز وجل "وبالوالدين إحسانا" ... إلى من ربتني وأنارت دربي ... إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق ... إلى معنى الحب والحنان والتفاني .... إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي ... إلى أغلى إنسان "أمي الحبيبة"أطال الله في عمرها وقدرني على رد الجميل لها.

إلى سقف البيت الذي افني حياته ليشق لي الطريق و أشعل سنين عمره ليضئ لي دربي...إلى رمز الهبة والوقار... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... إلى من احمل اسمه بكل افتخار.... إلى من كان سندي في الحياة "أبي الغالي" رحمه الله وجعل مثواه الجنة.

إلى من جمعني بهم ذكريات الطفولة الجميلة،عشنا أيام الخوالي تحت سقف واحد"أخواتي وأخي" كل واحد باسمه.

إلى الكتاكيت: ليا، بدر الدين، ناصر الدين، محمد حسام، ليليانة.

إلى كل الأهل والأقارب

إلى زميلي في الدراسة ورفيقي في إعداد هذه المذكرة وخطيبي"لونيسي توفيق" وإلى كل أهله.

إلى رفقاء الدرب الذين عشت معهم أيام الدراسة

إلى كل من كان لي عونا ولو بالدعاء

إلى من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

إلى كل هؤلاء وبأسمى معاني الوفاء.... اهدي ثمرة جهدي.

إليكم جميعا.

صبرينة

إهداء

الهي لا يطيب الليل إلا بيسرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك... ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك...

ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك... ولا تطيب الجنة الا برؤيتك جل جلالك...

إلى من ربتني وأنارت دربي....إلى بسمة الحياة....إلى من كان دعاؤها سر نجاحي ورضاها سر فلاحي..."جدتي"أطال الله في عمرها .

إلى من أنار دربي وكان نعم الناصح...إلى من كان معي في كل خطوة أخطوها بتشجيعاته ودعمه إلى من كان ولا يزال سندي في الحياة....إلى الذي كان لي القدوة الحسنة وعلمني ان ركيزة الحياة المحبة والإخلاص...إلى الذي لم يبخل عليا بكل ما يملك في سبيل نجاحي"جدي"أطال الله في عمره.

إلى من حملتني وهنا على وهن وسهرت بسهري وفرحت لفرحي واحتضنت الأحزان من اجل سعادتي...وعلمتني أنا لإيمان نجاح والصبر مفتاح الحب والعطاء...."أمي الحبيبة".

إلى من أرى فيه ينبوع السخاء وجود الكرماء ونصح الحكماء وعطف الرحماء...إلى من علمني مواجهة الصعاب وتعب من اجلي...ووفر لي الراحة ولم يبخل عني بنعمة في سبيل العلم...وعلمني أن الحياة تجارب وشجعني على المثابرة والاجتهاد..."أبي الغالي".

إلى من اشد بهم عضدي واعتمد عليهم في أزري..."إخوتي"

إلى كل العائلة والأقارب

إلى زميلتي في الدراسة ورفيقتي في إعداد هذه المذكرة وخطيبتي"العبدوني صبرينة" وإلى كل أهلها.

إلى كل الأصدقاء الذين هم مثال للوفاء والتعاون.

إلى كل من يذكره قلبي ولم تسعه سطوري.

توفيق

قائمــة المختصرات

قائمة المختصرات

الدلالة باللغة الفرنسية	الرمز	الدلالة باللغة العربية
Agence nationale de l'emploi	ANEG	الوكالة الوطنية لتشغيل
La banque de l'agriculture et du développement rural	BADR	بنك الفلاحة والتنمية الريفية
Centre des chèques postaux	CCP	مركز البريد والاتصالات
Caisse régional de mutualité agricole	CRMA	الصندوق الجهوي للتعاون الفلاحي
Impôt sur le revenu global	IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
Système comptable financier	SCF	النظام المالي والمحاسبي

قائمـــة الجداول والأشكال

1. قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للتدقيق	04
02	تطور أهداف التدقيق و المضمون	12
03	أوجه الاختلاف بين دور كل من المدقق الداخلي و الخارجي	17
04	المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر	29
05	خطوات الحصول على المعرفة العامة حول المؤسسة	37
06	خطوات تطبيق الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط	39
07	المقارنة بين المعيار الجزائري و الدولي رقم 300 من حيث المضمون	55

2. قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	الحاجة إلى التدقيق و علاقتها بإمكان التحقق من البيانات المالية محل التدقيق	09
02	الأهداف التقليدية	13
03	مسار التدقيق المحاسبي	16
04	تصنيفات التدقيق حسب واجهات النضر المختلفة	22
05	مراحل التخطيط لعملية التدقيق	40
06	التنظيم الإداري لمثل هذا المكتب من مكاتب تدقيق الحسابات	42
07	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	64
08	نموذج برنامج التدقيق	79

قائمــة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	أصول الميزانية العمومية
02	خصوم الميزانية العمومية
03	جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة)
04	جدول تدفقات الخزينة
05	جدول التغيرات في حقوق الملكية

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

البيان	الصفحة
الشكر و التقدير	I
الإهداء	II
قائمة المختصر	IV
قائمة الجداول والأشكال	VI
قائمة الملاحق	VIII
ملخص الدراسة	X
مقدمة عامة	أ- ث
الفصل الأول: عموميات حول التدقيق و محافظ الحسابات	01
تمهيد	02
المبحث الأول : ماهية التدقيق	03
المطلب الأول : لمحة تاريخية عن التدقيق و مفهومه	03
المطلب الثاني : مبادئ و فروض التدقيق	06
المطلب الثالث : أهداف و أنواع التدقيق	11
المبحث الثاني : ماهية محافظة الحسابات	23
المطلب الأول : مفهوم محافظ الحسابات	23

المطلب الثاني : الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	24
المطلب الثالث : مسؤوليات و مهام محافظ الحسابات في الجزائر	25
خلاصة الفصل	32
الفصل الثاني : التخطيط لمهمة التدقيق وفق المعيار الدولي و الجزائري رقم 300	33
تمهيد	34
المبحث الأول : التخطيط لعملية التدقيق	35
المطلب الأول : أعمال التخطيط الخاصة بعملية التدقيق	35
المطلب الثاني : أعمال التخطيط الخاصة بمكتب التدقيق	41
المطلب الثالث : أوراق العمل	44
المبحث الثاني : عرض المعيار الدولي و الجزائري رقم 300	48
المطلب الأول : المعيار الدولي رقم 300	48
المطلب الثاني : المعيار الجزائري رقم 300	51
المطلب الثالث : المقارنة بين المعيار الدولي رقم 300 و المعيار الجزائري رقم 300	55
خلاصة الفصل	61
الفصل الثالث : التخطيط لعملية التدقيق وفق المعيار الجزائري رقم 300 دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات	62
تمهيد	63

المبحث الأول : مدخل إلى مكتب محافظ الحسابات و الخدمات التي يقوم بها	64
المطلب الأول : التعريف بالمكتب و تنظيمه	64
المطلب الثاني : الخدمات التي يقوم بها	64
المطلب الثالث : الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات	65
المبحث الثاني: مهمة التخطيط لعملية التدقيق من طرف مكتب محافظ الحسابات	67
المطلب الأول: كيفية التخطيط لعملية التدقيق من طرف مكتب محافظ الحسابات و موقفه حول المعيار الجزائري رقم 300	67
المطلب الثاني: مطابقة محتوى المعيار الجزائري رقم 300 و كيفية التخطيط للتدقيق من طرف محافظ الحسابات	82
المطلب الثالث : تقرير محافظ الحسابات	84
خلاصة الفصل	93
الخاتمة العامة	94
قائمة المراجع	98
الملاحق	

ملخص الدراسة

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية التخطيط لعملية التدقيق من طرف محافظ الحسابات وفق المعيار الجزائري رقم 300، وذلك من خلال التعرف على ماهية التدقيق وكذا ماهية المحافظة الحسابات،كما تناولت هذه الدراسة كيفية التخطيط من خلال أعمال التخطيط الخاصة بعملية التدقيق وكذا الخاصة بمكتب التدقيق وأوراق العمل حيث تعتبر مرحلة التخطيط من أهم المراحل التي يقوم بها المدقق لأنها تعتبر نقطة بداية وشاملة لكل عملية الدقيق، كما تطرقت إلى التعرف على مضمون المعيار الدولي والجزائري رقم 300 وكذا المقارنة بينهما.

وأخيرا دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات وتناول مختلف الإجراءات التي يتبعها في التخطيط

الكلمات المفتاحية :التدقيق، محافظ الحسابات، المعيار الدولي والجزائري رقم 300، التخطيط لعملية التدقيق .

Résumé

Le but de cette étude était d'identifier le processus de l'audit et de planification par le commissaire au comptes conformément a la norme algérienne a N° 300 en identifiant la nature de l'audit ainsi que la nature des comptes, Cette étude traite également la planification a travers le travail de planification du processus d'audit et des documents de travail ou l'étape de planification et l'une des étapes les plus importantes de l'auditeur. Il s'est également référé a la reconnaissance du contenu de la norme internationale et algérienne a N° 300, et a la comparaison entre eux.

Et enfin une étude sur le terrain dans le bureau de commissaire aux comptes et d'aborder les différentes procédures qui suivent dans la planification.

Mots clés : audit, le commissaire aux comptes, la norme internationale et algérienne a N° 300, planification de la vérification.

مقدمة عامة

مقدمة:

يعتبر التدقيق عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهي بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة وكذلك التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها ومدى التزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

وإذا كانت الغاية هي وصول محافظ الحسابات إلى الهدف الأساسي(المتمثل في إبداء رأي فني محايد) من عملية التدقيق، والقيام بجميع مراحل التدقيق بكل كفاءة وفاعلية، فلابد من أن يقوم بالتخطيط لعملية التدقيق بما يكفل إصدار الرأي المحايد حول عدالة وصدق عرض القوائم المالية، ولذا تضمنت معايير التدقيق الدولية معيار خاصا بالتخطيط حددت فيه النقاط الأساسية لعملية تخطيط التدقيق وذلك لفهم أعمال العميل محل التدقيق سواء من خلال الخبرة السابقة أو من مصادر المعرفة المتوفرة، ولأهمية التخطيط لعملية التدفيق فلقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC معيار رقم 300 الخاص بالتخطيط لتدقيق البيانات المالية والغرض من هذا المعيار الدولي وضع معايير ومتطلبات يجب أن يقوم بها المدقق أثناء عملية التخطيط وذلك لضمان فاعلية عملية التدقيق.

كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA معايير عدة للتدقيق، حيث أوجب المعيار الأول من المعايير الميدانية على المدقق التخطيط الكافي لعملية التدقيق، وأيضا أصدرت الوزارة المالية معيار جزائري بخصوص التخطيط، ولأهمية موضوع التخطيط في عملية التدقيق تأتي هذه الدراسة للتعرف على كيفية التخطيط لعملية التدقيق من طرف محافظ الحسابات وفقا للمعيار الجزائري رقم 300.

1- إشكالية البحث :

حتى يتمكن المدقق من إبداء رأيه حول البيانات المالية لابد من القيام بالتخطيط الكافي للقيام بعملية التدقيق بكل فاعلية، والخروج برأي مهني يعبر عن مدى عدالة القوائم المالية وأنها تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي، وهذا يتطلب وجود معايير وإرشادات من شأنها أن تساعد المدقق في التخطيط لعملية التدقيق، لذا فقد تبنت العديد من المنظمات المهنية إصدار المعايير والإرشادات المتعلقة بعملية التدقيق، وعلى هذا الأساس تبلورت إشكالية البحث حول :

"كيف يتم التخطيط لعملية التدقيق من طرف محافظ الحسابات وفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300؟"

ويتفرع هذا التساؤل الرئيسي إلى الأسئلة الفرعية التالية:

أ. كيف يساهم التدقيق في تعزيز مصداقية القوائم المالية؟
ب. ما مدى تأثير عنصر الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة على التخطيط لعملية التدقيق؟
ت. هل يعتمد محافظ الحسابات محل الدراسة على المعيار الجزائري رقم 300في التخطيط لعملية التدقيق؟

2- فرضيات البحث :

ومن أجل الإلمام بإشكالية الموضوع والإجابة على التساؤلات الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- يساهم التدقيق في تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.
- يؤثر عنصر الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة بشكل كبير على التخطيط لعملية التدقيق.
- لا يعتمد محافظ الحسابات على المعيار الجزائري رقم 300 في التخطيط لعملية التدقيق.

3- أسباب اختيار الموضوع :

يرجع اختيارنا للموضوع إلى عدة أسباب منها:

- الميول الشخصي للمواضيع المتعلقة بالتدقيق بحكم التخصص
- قيمة وأهمية هذا البحث باعتباره من المواضيع الحديثة .

4- أهداف البحث :

تهدف هذه الدراسة بصفة أساسية إلى التعرف على كيفية التخطيط لعملية التدقيق من طرف محافظ الحسابات وفقا للمعيار الجزائري رقم300 وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على المعايير المتعلقة بعملية التخطيط لتدقيق
- توضيح أهمية التخطيط في دعم مهنة المدقق الخارجي وتحقيق نتائج جيدة.

5- أهمية البحث :

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي من بين المواضيع الأكثر اهتماما من طرف مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة خاصة الملاك والمساهمين في المشروع، لأن هذه القوائم المالية تمدهم بمعلومات مالية ومحاسبية يستخدمونها في اتخاذ قراراتهم الإدارية وبالتالي فان عملية تدقيق القوائم المالية للمؤسسة تعتبر مرآة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائجها في نهاية الفترة المالية، وحيث تكمن أهمية الدراسة في أنها تسلط الضوء على أحد أهم معايير التدقيق والذي يعد المفتاح لعملية التدقيق، والذي يساعد المدقق في التعرف على نواحي التعثر التي قد تواجهه في عمله وفي تحقيق الأهداف بأقل التكاليف، وبالتالي فإن هذه الدراسة تستمد أهميتها مما يلي:

- التعرف على مدى مساهمة مهنة التدقيق في وضع حد للتجاوزات التي تظهر يوميا في القوائم المالية للمؤسسة.
- توضيح أهمية الاعتماد على التخطيط من طرف المدقق عند القيام بعملية التدقيق.
- تبين المتطلبات اللازمة لتخطيط عملية التدقيق مما يساهم في زيادة وعي وإدراك المدقق وزيادة فاعلية الأداء المهني.

6- منهج البحث :

لتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة سنقوم بإتباع الأسلوب الوصفي التحليلي لأهم ما ورد في الكتب والمراجع العربية والأجنبية والبحوث العلمية والملتقيات والمقالات.

أما الجانب العملي يتضمن دراسة في إحدى مكاتب محافظي الحسابات من أجل الحصول على كل المعلومات اللازمة واستخدامها في الإجابة عن الإشكالية المطروحة في البحث.

7- حدود البحث :

تنحصر حدود الدراسة فيما يلي:

أ. **الحدود الموضوعية**: تم التركيز في هذه الدراسة على المعيار الجزائري والمعيار الدولي رقم 300، والإجراءات التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في مرحلة التخطيط لمهمة التدقيق .

ب. **الحدود الزمنية**: تتعلق بفترة التربص لدى مكتب محافظ الحسابات خلال فترة الممتدة من 2018/02/12 إلى 2018/05/17.

ت. الحدود المكانية: كانت الدراسة بمكتب محافظ الحسابات بالبويرة وذلك لدراسة الموضوع ميدانيا.

8- صعوبات البحث:

- خلال فترة التربص لدى محافظ الحسابات كانت لديه انشغالات بسبب كون فترة التربص هي نفسها فترة تدقيق القوائم المالية.

9- هيكل البحث :

من أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكالية وتحقيقا لأغراض البحث تم تقسيم محتوى الموضوع إلى ثلاثة فصول تسبقهم مقدمة على النحو التالي:

الفصل الأول: بعنوان "عموميات حول التدقيق ومحافظ الحسابات" وهو مشكل من مبحثين: المبحث الأول خصص لجانب التدقيق مفهومه، مبادئه وفروضه، أهدافه وأنواعه، أما المبحث الثاني فقد تعرض لماهية محافظة الحسابات، مفهوم محافظ الحسابات، الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، مسؤوليات ومهام محافظ الحسابات في الجزائر.

الفصل الثاني: هذا الفصل كان بعنوان "التخطيط لمهمة التدقيق وفق المعيار الدولي والجزائري رقم 300." وقسم إلى مبحثين هما: المبحث الأول تناول تخطيط لعملية التدقيق من خلال أعمال التخطيط الخاصة لعملية التدقيق، أعمال التخطيط الخاصة بمكتب التدقيق وكذا أوراق العمل. أما المبحث الثاني فكان حول عرض المعيار الدولي والجزائري رقم 300 مع المقارنة بينهما.

الفصل الثالث: الفصل كان بعنوان "التخطيط لعملية التدقيق وفق المعيار الجزائري رقم 300 دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات" وتناول مبحثين: المبحث الأول التعريف بالمكتب وتنظيمه، الخدمات التي يقدمها، الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات محل الدراسة في حين خصص المبحث الثاني مهمة التخطيط لعملية التدقيق من طرف مكتب محافظ الحسابات من خلال التعرف على كيفية التخطيط لعملية التدقيق من طرف مكتب محافظ الحسابات وموقفه حول المعيار الجزائري رقم 300 ومطابقتهما فيما بينهما، وفي الأخير تقرير محافظ الحسابات.

ثم ننهي بحثنا في الأخير بخاتمة عامة تشمل على اختبار الفرضيات المطروحة في الإشكالية والنتائج المستخرجة من مناقشات واختبار الفرضيات، ثم إعطاء مجموعة من النتائج العامة للبحث وختاما بالتوصيات حول الموضوع.

الفصل الأول

عموميات حول التدقيق

ومحافظ الحسابات

تمهيد:

إن ظهور التدقيق وتطوره كان بسبب توسع المؤسسة وتعدد فروعها مع زيادة تعقدها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من الجانب المالي، فضلا عن الحاجة أليها في تقديم الخدمات للأطراف المستخدمة للقوائم المالية.

لذلك تعتبر عملية التدقيق من أهم أعمال محافظ الحسابات وذلك كون عملية المحافظة على أموال المؤسسة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستقرار المؤسسة وتطورها من واجبات محافظ الحسابات.وتعتمد عملية التدقيق في فحص القوائم المالية للمؤسسة، بتدقيق مدى مصداقيتها، صحتها، درجة الوفاء، و هذا الفحص يجريه مهني مستقل يدعى المدقق (محافظ الحسابات).

سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى عملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات و كذا الهيئات المنظمة لمهنة هذا الأخير. وقد تم استعراض ذلك في هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: ماهية التدقيق.

المبحث الثاني: ماهية محافظة الحسابات.

المبحث الأول:ماهية التدقيق

يعتبر التدقيق عملية المنتظمة للحصول على الأدلة والقرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد.

سنقوم من خلال هذا المبحث بأهم التعارف المتداولة بين مختلف الأطراف المعنية بتنظيم و ممارسة مهنة التدقيق، ثم نتطرق إلى مبادئ و فروض التدقيق، وفي الأخير نوجز الأهداف الأساسية من القيام بعملية التدقيق و الأنواع المختلفة لها.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق ومفهومه

أن تكون الدول والمملكات من جهة وتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية من جهة أخرى أدى إلى تطور المحاسبة وازدياد حجم عملياتها، فانعكس هذا انعكاسا مباشرا على التدقيق، الذي تطور هو الأخر وانتشر بنفس درجة انتشار المحاسبة ومن خلال هذا المطلب سنتعرف على التطور التاريخي للتدقيق وأيضا أهم التعاريف له.

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق

إن التدقيق يرجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء وبالتالي صحتها.

التدقيق *AUDIT* مشتقة من كلمة اللاتينية*AUDIRE* ومعناها يستمع، إنّ التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص، لذلك سنورد جدول نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للتدقيق.[1]

[1]-محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الثانية،2005، ص 7.

الجدول رقم (01) : التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الأمر بالتدقيق	المرجع	أهداف التدقيق
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 ميلادي	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجال الدين، كاتب	معاقبة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش،ومعاقبة فاعليه،حماية الأموال
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق	تجنب الغش والأخطاء،الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في تدقيق والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية فيظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر :محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص7-8.

الفرع الثاني:مفهوم التدقيق

لقد مر مفهوم التدقيق بمراحل تواكب تطور الخدمات الذي يؤديها كأداة هامة تساعد الإدارة العليا في القيام بواجباتها على أكمل وجه. وفي نهاية السبعينيات لم يبق هدف هذه الوظيفة خدمة الإدارة فقط بل تعد ذلك وقد تعدى دور هذه الوظيفة الحدود التقليدية للتدقيق ليصبح ذا مفهوم واسع يضطلع بمهام التدقيق الشامل(compréhensive audit)، التدقيق التشغيلي(auditing opérationnel)، من خلال شموله لعمليات والأنشطة التي تقوم بها المنظمة كافة، حيث تبلور مفهوم التدقيق في السنوات الأخيرة بشكل أكثر انسجاما للتطورات الحديثة لمواكبة عصر التقدم و الثورة المعلوماتية.[1]وسنحاول في هذا المطلب تقديم أهم التعارف التي قدمت للتدقيق.

يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة. [2]

كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق على انه: عملية منظمة ومنهجية " systematic" لجمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.[3]

أما منظمة العمل الفرنسي فقد عرفت التدقيق على انه :" مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.[4]

كما عرفت على انه اختبار تقني صارم من طرف مدقق مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات

---

[1]- وليد خالد حميد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، رسالة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الوسط، 2012،ص14-15.

[2]- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية-، دار وائل للنشر، عمان، طبعة 2، 2004، ص 13.

[3]-جليلة زوهري وصالح الياس، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين إصلاحات المحاسبة المالية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الابتكار والتسويق،العدد الثاني، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سدي بلعباس، ص 81 .

[4]-محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 9.

في كل الظروف وعلى مدى احترام المبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة.[1]

ومن خلال التعارف السابقة نستنتج أن التدقيق هو: عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل ذو كفاءة علمية وعملية لإبداء رأي فني محايد حول صدق وصحة المعلومات المالية في القوائم المالية.

المطلب الثاني: مبادئ وفروض التدقيق

للقيام بعملية التدقيق يجب إتباع مجموعة من المبادئ وجملة من الفروض من أجل الوصول إلى الأهداف الواجب تحقيقها.

الفرع الأول: مبادئ التدقيق

المبدأ هو عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادرات المجال وأن تكون منسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العملي ويجب أيضا أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وأن تكون سببية حيث تم الاتفاق بين الباحثين على أن هناك مجموعتين من المبادئ العلمية للتدقيق التي ترتبط بكل ركن من أركانه (التأكد والتقرير)، وبناءا على ذلك فان المبادئ العلمية للتدقيق يمكن تقسيمها كالأتي:

1. المبادئ المرتبطة بالفحص:

تتمثل هذه المبادئ في العناصر الأربعة التالية:

أ. **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** يقصد بهذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتمة على كيان المؤسسة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية من هذه الآثار من جهة أخرى.

ب. **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري:** يقصد به انه يشمل جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وجميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.[2]

ت. **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويعني هذا المبدأ ضرورة استبعاد الحكم والتقرير الشخصي أثناء عملية الفحص، ويتحقق ذلك عن طريق الرجوع والإسناد إلى العدد الكافي من الأدلة وقرائن الإثبات التي تدعم رأي

---

[1] - Lionel Collins, Gérard valine, audit et control interne « aspects financiers, opérationnels et stratégiques »,4 me édition dallos,paris 1992, p 21 .

[2] -سمية احمد ميلي، أثر استخدام أساليب المعاينة لتدقيق القوائم المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك التجارية الجزائرية،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة ،2017،ص 7-79.

المدقق وتؤيده،خاصة إذا تعلق الأمر بالعناصر ذات أهمية كبيرة نسبيا والتي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها كبير نسبيا.[1]

ث. مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى التدقيق عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة، وهذا المناخ يعبر عن ما تحتويه المؤسسة من نظام القيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.[2]

2. المبادئ المرتبطة بالتقرير:

تشمل العناصر التالية:

أ. **مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على ثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.[3]

ب. مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما هو متعلق بتوضيح مدى تنفيذ الأهداف بالمؤسسة ومدى تطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، بالإضافة إلى إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة والمستندات والدفاتر والسجلات.

ت. مبدأ الإنصاف: يقصد به مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق والتقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

ث. مبدأ السببية: يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.[4]

الفرع الثاني:فروض التدقيق

الفروض هي اللبنة الأولى في سلسلة عناصر نظرية التدقيق، إذ أن كل عنصر يتحدد كنتيجة منطقية للعنصر الذي يسبقه، وتعرف الفروض على أنها:" معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى منها ما يلي:

---

[1]-نصري حدي، آليات عمل مراجع الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015، ص 13-12.

[2]-وائل عبد اللاوي، تطورات محافظة الحسابات في الجزائر وفقا للتشريعات المتعلقة بالمهنة وأثرها على جودة المراجعة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، قسم علوم تسيير كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، ،2015، ص 13-14.

[3]- وفاء مساك، دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي،2015، ص 13-14.

[4]-سمية أحمد ميلي، المرجع السابق ذكره، ص 79.

1. قابلية البيانات المالية للفحص:

ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم المعلومات المحاسبية والخطوط العريضة التي تسترشد بها لإيجاد نظام الاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، وتتمثل هذه المعايير في:[1]

أ- الملائمة: معيار الملائمة يشير إلى قدرة المعلومة المحاسبية في التأثير على قرارات مستخدميها من خلال تغيير أو تأكيد توقعاتهم بشأن النتائج التي تترتب عن التصرفات والأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية، وأن تكون متاحة للمستخدم في الوقت المناسب أي قبل أنتفقد قدرتها في التأثير على خياراته.

إن خاصية الملائمة إذا ما توفرت في المعلومات المالية فإنها تعكس المقومات الذاتية التالية:

-القدرة على التنبؤ بالمستقبل.

- التغذية العكسية : ويقصد بها مساعدة مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي فتقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات .

- التوقيت: و يقصد به توفر المعلومات في التوقيت المناسب.

ب- القابلية للتحقق: يقصد بإمكانية التحقق أن المعلومات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية ينبغي أن تقدم نتائج يمكن الوصول إلى مثيلاتها بواسطة مقاييس مستقلة وباستخدام نفس طرق القياس، بمعنى أخر أنه إذا قام شخص أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فانه لابد أن يتم الوصول إلى نفس النتائج.

ت- البعد عن التحيز: يجب أن تكون المعلومات المحاسبية محايدة وغير متحيزة لصالح مجموعة من الأفراد على حساب مجموعة أخرى،ويعني الحياد أنه عند صياغة أو تطبيق المعايير المحاسبية يركز الاهتمام على ملائمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وليس على النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدام قاعدة محاسبية معينة.

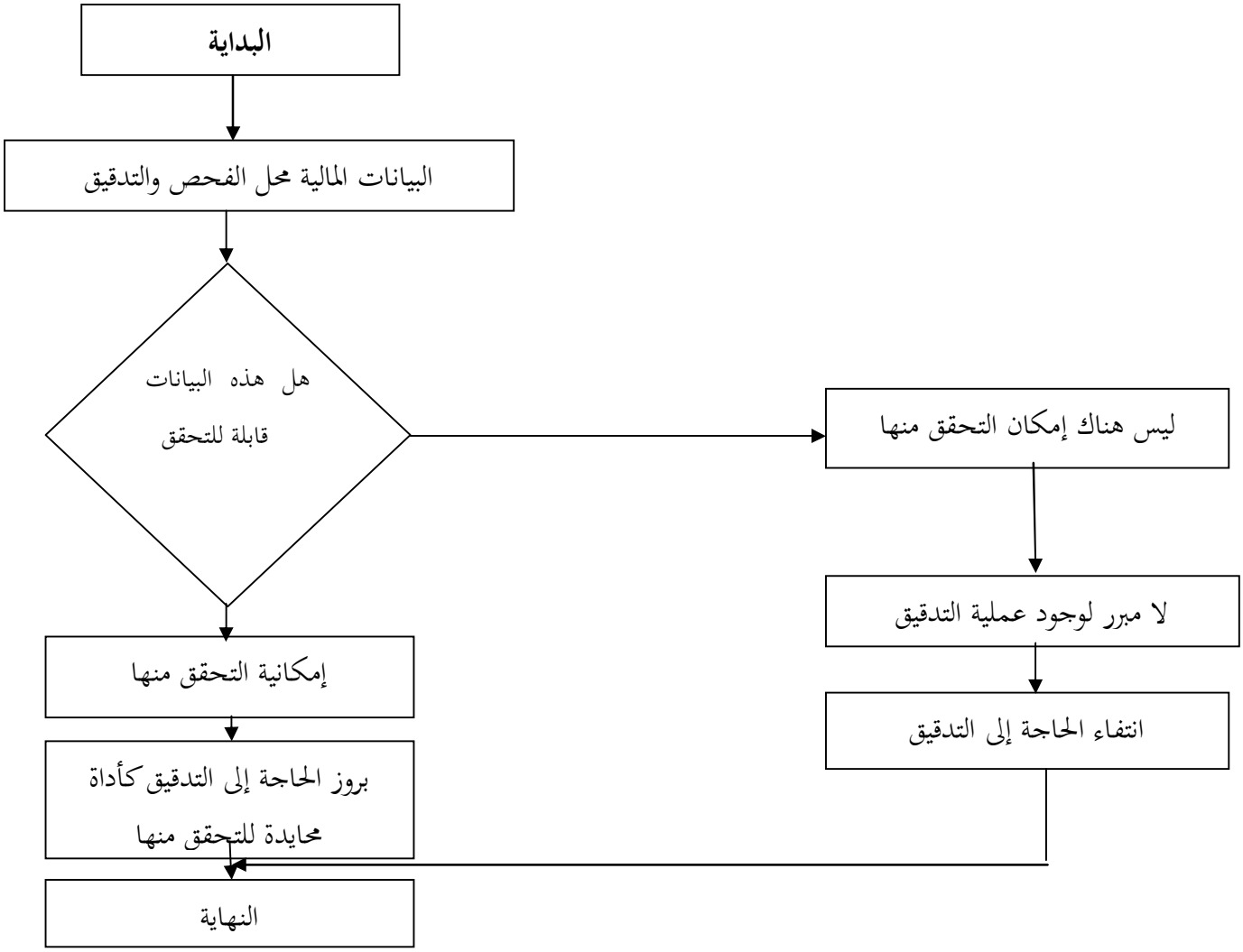
ث- القابلية للقياس الكمي: هي خاصية يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية أو تعتبر وحدة النقد من أكثر المقاييس الكمية فاعلية للتعبير عن التغيرات في رأس المال وتبادل السلع والخدمات.

كما أنه من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة التدقيق، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلية للفحص، فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة،[2] و يمكن توضيح هذه العلاقة بالشكل التالي:

[1]- حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة،قسم العلوم التجارية،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012،ص 14-15.

[2]- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010، ص 13.

شكل رقم 1 : الحاجة إلى التدقيق وعلاقتها بإمكان التحقق من البيانات المالية محل التدقيق.



المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، المرجع السابق ذكره ص 14

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق الخارجي والإدارة :

من خلال الواقع يتضح أن هناك تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة ومدقق الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مدقق الحسابات، وذلك لأهميتها وفائدتها لنجاح المؤسسة وتقدمها، أي أنها تستفيد من المعلومات التي تم تدقيقها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم تدقيقها.[1]

[1]- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، المرجع السابق ذكره، ص 14-15.

ووفقا لهذا الغرض فانه لا يعني استحالة وجود تعارض بين مدقق الحسابات وإدارة المؤسسة، فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض وخاصة في الفترة القصيرة وذلك لعدة أسباب منها:[1]

أ- أن الإدارة تميل عادة إلى إظهار المؤسسة أو الشركة في صورة ناجحة وأنها تحقق أرباحا عالية حتى تزيد المكافأة التي يحصلون عليها أو لإعادة تعيينهم.

ب- نظرا لأن المدقق يقوم بفحص وتقييم التأكيدات والمزاعم التي تذكرها الإدارة، فإنها(أي الإدارة) قد تحاول تعديل بعض التأكيدات التي قد تمثل إحراجا لها.

ولذلك فإن على المدقق أن يحتفظ بنظرة الشك المهنية عند قيامه بتجميع الأدلة والبراهين المتعلقة بتأكيدات الإدارة.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير مادية :

إن هذه الفرضية تساعد المدقق في تحديد مجال التدقيق وعدم توسيع اختباراته باقتصاره على الأخطاء المادية فقط، كما أنها لا تساعد المدقق على اكتشاف الأخطاء غير المادية والتي هي واضحة لا تقع تحت مسؤوليته لذلك يجب التركيز على العناية المطلوبة من المدقق عند قيامه بمهمته.[2]

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء :

يبني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يحذف) احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج التدقيق بصورة تخفض من مدى الفحص.

ويعني هذا الفرض باستخدام لفظ(احتمال)إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، ولكن لا يبعد إمكان حدوثه،فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.[3]

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية :

يقوم هذا الفرض على أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يعتبر الالتزام بالمبادئ المحاسبية مؤشرا حقيقيا للحكم على مدى صلاحية القوائم المالية الختامية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.[4]

---

[1]- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، المرجع نفسه، ص 15.

[1]- صابرة أوتيلي، مصادقة على المعلومة المحاسبية والمالية ومسؤولية محافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة ومراقبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1995، سكيكدة، 2015، ص 09.

[3]-محمد سمير الصبان، وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، مصر2002، ص 21.

[4]- عمر شريفي، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012، ص 17.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون صحيحة في المستقبل :

نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة وهو فرض استمرار المؤسسة، ويعني هذا الفرض أن المدقق إذا اتضح له أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها عند شراء أحد الأصول مثلا وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك والعكس صحيح. فإذا اتضح للمراقب أن إدارة المؤسسة تميل إلى التلاعب في قيم الأصول، فانه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة.[1]

7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط :

يقوم المدقق في هذا البند بعمله كمدقق للحسابات،وذلك وفقا ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمدقق على أن لا تدخل هذه الاتفاقية بمعايير التدقيق وعلى رأسها استقلالية المدقق بوظائفه المحددة و أن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.[2]

المطلب الثالث: أهداف وأنواع الدقيق

إن تطور التدقيق عبر العصور انعكس على أهدافها فلقد كانت أهدافها التقليدية تتمحور في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش، ولكن مع مرور الوقت أصبح هناك أهداف حديثة للتدقيق، كما تنشأ الحاجة إلى التدقيق من جانب مجموعات مختلفة، ملاك رأس المال المستثمرون، الجهات الحكومية،...وغيرها، ولتحقيق حاجة كل مجموعات ظهرت عدة صور للتدقيق.

الفرع الأول: أهداف التدقيق

يستطيع الباحث في التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومضمونه المهني أن يلاحظ التغير الهائل الذي طرأ على الأهداف وبالتالي المضمون. فقديما كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتلاعب وتزوير، ولكن هذه النظرة لعملية التدقيق تغيرت عندما قرر القضاء الانجليزي صراحة عام 1897 أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا من أهداف عملية التدقيق،ويجب على المدقق أن يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات.

كذلك كان هدف التدقيق قاصرا على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات، ومطابقة القوائم المالية مع تلك الدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات،ومطابقة القوائم المالية مع تلك الدفاتر والسجلات دون إبداء رأي فني محايد حول أكثر من ذلك. ولكن هذا الهدف أيضا قد تغير.[3]

---

[1]-عبد الرحيم بوزنادة، متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016، ص 13.

[2]- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المرجع سبق ذكره، ص 15.

[3]-خالد أمين عبد الله، المرجع سبق ذكره، ص14

حيث أصبح من واجب المدقق القيام بتدقيق انتقادي منظم للدفاتر والسجلات، وإصدار رأي فني محايد يضمنه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين (أو من قام بتعيينه) عن نتيجة الفحص.[1]

ويمكن تلخيص التطورات التي شاهدتها أهداف التدقيق في الجدول التالي:

الجدول رقم (2) : تطور أهداف التدقيق و المضمون.

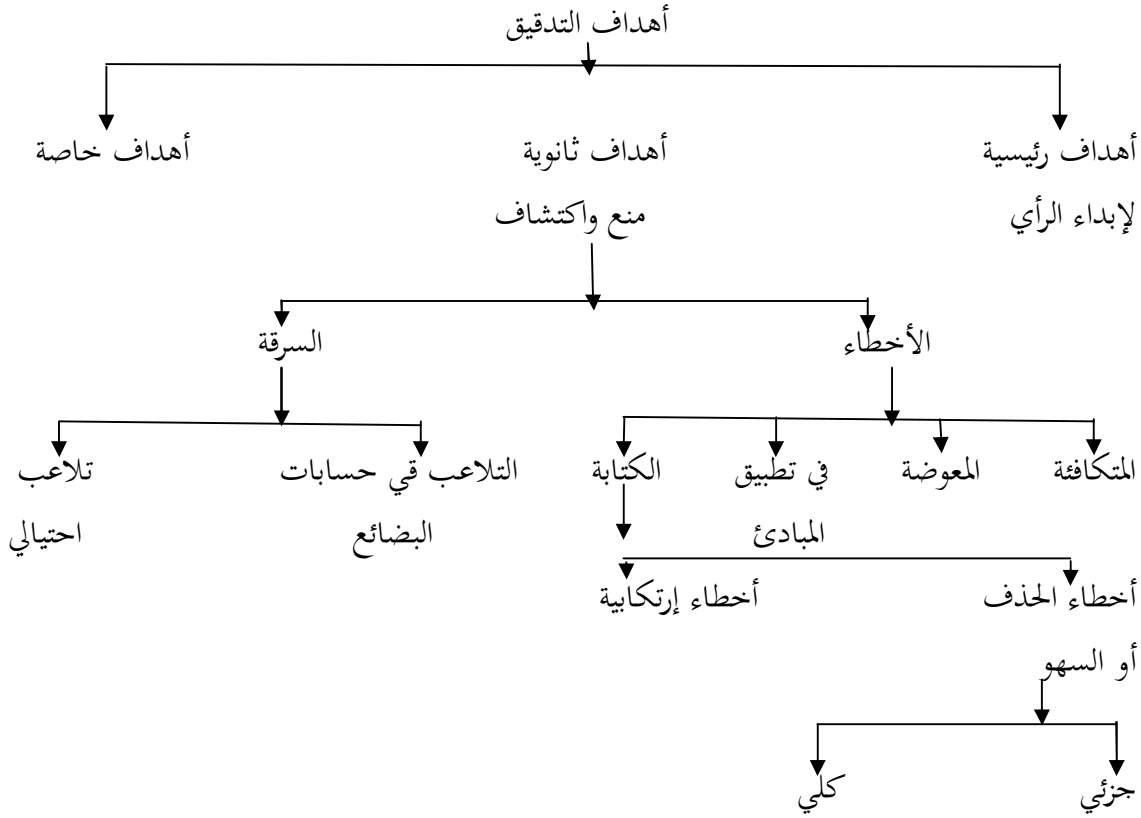
الفترة	الهدف من التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	مفصل	عدم الاعتراف بها
1500 - 1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس	مفصل	عدم الاعتراف بها
1850 - 1905	اكتشاف الأخطاء الكتابية اكتشاف التلاعب والاختلاس	مفصل	عدم الاعتراف بها
1905 - 1933	تحديد مدى سلامة وصحة القوائم المالية اكتشاف الأخطاء والتلاعب	مفصل بعض الاختبارات	اعتراف مبدئي وسطحي
1933 - 1940	تحديد مدى سلامة وصحة القوائم المالية اكتشاف الأخطاء والتلاعب	تدقيق اختباري	بداية الاهتمام بها
منذ 1940....	تحديد مدى سلامة وصحة القوائم المالية	تدقيق اختباري	اهتمام وتركيز قوي primordiale

المصدر: منصور بن عمارة و محمد حولي، معايير المراجعة الدولية، الملتقى العلمي الدولي:النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة، والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة باجي مختار، عنابة، يومي13-14 /2011/12 ، ص 4.

ويمكن حصر الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات في الشكل التالي:

[1]- المرجع نفسه ، الصفحة نفسها.

الشكل رقم(2): الأهداف التقليدية



المصدر:محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المالية والمحاسبية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالمدية، 2008، ص 15.

انطلاقا مما سبق يظهر لنا جليا تطور أهداف التدقيق من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى لذلك ستورد الهداف المتوخاة من التدقيق في النقاط التالية:

1- الوجود والتحقيق:

يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون

السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المدقق إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمحزونات.[1]

2- الملكية (الحقوق والالتزامات):

يجب على المدقق الداخلي فحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول المشروع من أي تصرفات غير مرغوبة، وعلى الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول،إلى أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تأكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا، ولعل الإجراء المتبع غالبا للتحقق من هذه الملكية، إنما هو بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية، فعلى سبيل المثال يفحص المدقق سندات أو صكوك ملكية الأصول، وعقود المبيعات للتحقق من ملكية المخزون، كما أن عقود الإيجار توفر وسيلة مناسبة للتحقق من الملكية في حال الأصول المشترات عن طريق عقود الإيجار التمويلي، وبالنسبة للأصول المملوكة للآخرين والمؤجرة للعميل فإن المدقق يجب أن يتحقق من أن المدفوعات المقابلة لاستخدام هذه الصول اعتبرت مصروفات ولم يتم رسملتها، وهكذا نجد أن المدفوعات مقابل استخدام الأصول المؤجرة بعقود إيجار تشغيلية يجب أن تحمل كعبء على الدخل في كل فترة.

أما فيما يتعلق بالتزامات فانه يجب أن يتحقق من صدق هذه الالتزامات المسجلة بالدفاتر، وفي ذات السياق يتحقق المدقق من أن حسابات الدائنين بالدفاتر تمثل مطالبات لدائنين حقيقيين، وهذا يتحقق من خلال ما يعرف بالمصادقات.

والمصادقات أكثر أدلة الإثبات المستندية صلاحية وإقناعا، والتي يستخدمها المدقق في إجراء التحقيق من الوجود، فالمصادقات تستخدم عموما للتحقق من وجود النقدية بالبنوك وحسابات المدينين أو الدائنين أو المخزون ... الخ. وهي تمثل دليلا لإثبات الاعتماد عليه والوثوق فيه بدرجة كبيرة،ذلك لأنها أنشئت خارج مؤسسة العميل وأيضا سلمت وحولت مباشرة إلى المدقق دون تعرضها لمخاطر احتمال تغيرها بواسطة العميل وتحريفها.[2]

3- الشمولية أو الكمال:

بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث. بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبة للدفاتر والسجلات من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفر معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف التدقيق للإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.[3]

---

[1]- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المرجع سبق ذكره، ص 16.

[2]- محي الدين محمود عمر، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[3]-محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المرجع سبق ذكره ص، 17.

4-التقييم والفحص:

يهدف المدقق من خلال هذا العنصر إلى استعمال الطرق المحاسبية المعروفة عند تقييم الأحداث المحاسبية الخاصة بها تطبيقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها.

إن هذا التقييم والتخصيص الجيد للأحداث المحاسبية يؤدي إلى الحصول على الصورة الحقيقية للحالة المالية للمؤسسة وذلك بالتطبيق السليم للمبادئ المحاسبية.[1] والذي من شأنه أن يتضمن الأتي:[2]

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش.
- الالتزام بمبادئ المحاسبية.
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5-العرض والإفصاح:

يقوم المدقق بتحديد ما إذا كانت مكونات القوائم المالية قد تم تجميعها أو فصلها ووصفها والإفصاح عنها على نحو الملائم.[3]

6-إبداء رأي فني:

يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، وفي إطار ما يمليه التدقيق القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.
- مراقبة عناصر الأصول.
- مراقبة عناصر الخصوم.
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات.
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء.
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل.
- تقييم الأهداف والخطط.
- تقييم الهيكل التنظيمي.

---

[1]- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، ص 16.

[2]-محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المرجع سبق ذكره، ص 17.

[3]- عميروش بوبكر، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 2011، ص 7.

انطلاقا مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بأن المدقق يستطيع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية.

وفي الأخير نشير إلى أن الأهداف المتوخاة من التدقيق هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة، وإذا ما نجح التدقيق في تحقيق أهدافها فهي بذلك تساهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.[1]

الفرع الثاني: أنواع التدقيق.

يوجد أنواع متعددة للتدقيق تختلف باختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله، لكن هذا التنوع في التدقيق لا يؤثر في جوهر عملية التدقيق، أي أن مفهوم التدقيق والأسس التي تقوم عليها لا تتغير بتغير المعيار الذي ينظر منه إلى التدقيق.[2] حيث يمكننا تمييز الأنواع التالية للتدقيق:

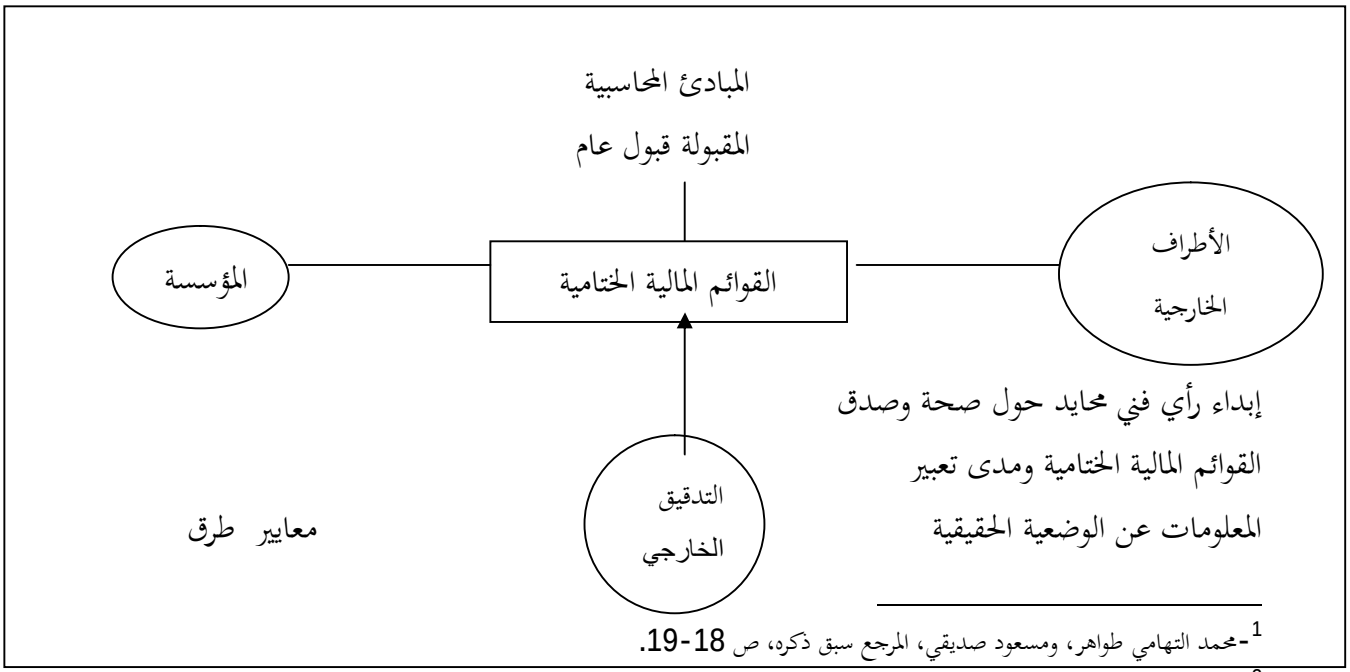
1- من زاوية الجهة التي تقوم بالتدقيق:

يمكن تقسيم التدقيق من هذه الزاوية إلى نوعين هما:

أ- **التدقيق الخارجي**: وهو التدقيق الذي يتم من طرف مدقق خارجي مستقلا عن الإدارة، ولا ينتمي لأجهزة المؤسسة المختلفة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية، والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية.[3]

ويمكن أن نصور مسار التدقيق المحاسبي للمؤسسة في ظل التدقيق الخارجي في الشكل الأتي:

الشكل (3): مسار التدقيق المحاسبي



[1]-محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، المرجع سبق ذكره، ص 18-19.

[2]-حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 49.

[3]-منصور بن عمارة ومحمد حولي، المرجع سبق كره ،ص 6.

وضع التوصيات الناتجة عن العملية تقنيات المراجعة

المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المرجع سبق ذكره، ص 32.

ب- **التدقيق الداخلي:** هذا التدقيق تقوم به مصلحة توجد بداخل المؤسسة، ولها حرية الحكم والاستقلالية في التصرف، فالتدقيق الداخلي تخول له مهام التقييم والمراقبة والتطابق والتحقق، كما أن عمل التدقيق الداخلي دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.[1]

أما عن الأهداف الأساسية والتي يسهر عليه التدقيق الداخلي فهي تمثل في :[2]

- التأكد من السير الحسن لإجراءات الرقابة الداخلية.
- التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة.
- انسجام العمليات واحترامها للقوانين.
- فعالية نظام الرقابة الداخلية.

والجدول التالي يوضح أوجه الاختلاف بين دور كل من المدقق الداخلي والخارجي كما يلي:

جدول رقم (03): أوجه الاختلاف بين دور كل من المدقق الداخلي والخارجي

	المدقق الخارجي	المدقق الداخلي
الهدف	خدمة الملاك عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة
نوعية من يقوم بالتدقيق	شخص مهني مستقل عن المؤسسة يعين من طرف الملاك	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويعين من طرف الإدارة
درجة الاستقلال	استقلال كامل عن الإدارة في عمليات الفحص والتقييم وإبداء الرأي	استقلال جزئي

1- محي الدين محمود عمر، المرجع سبق ذكره ص 28.

2- المرجع نفسه، المكان نفسه.

المسؤولية	مسؤول أمام الملاك، حيث يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية	مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص إلى المستويات الإدارية العليا
نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال التدقيق الخارجي المستقل.	الإدارة هي التي تحدد نطاق عمل المدقق الداخلي
توقيت الأداء	يتم الفحص في الغالب مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة

المصدر:حمزة بوسنة، مرجع سبق ذكره، ص 17.

2-من زاوية الالتزام القانوني:

ينظر المشروع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية التدقيق لبعض الشركات كشركة المساهمة وعدم إلزامية التدقيق إلى غيرها من الشركات كشركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة التضامن،[1]لذلك سنميز بين نوعين من التدقيق في هذا البند هما:[2]

أ- **التدقيق الإلزامي:**في هذا النوع من التدقيق، العملية تقوم بأحكام القانون بحيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ومن ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة في المخالفة وتكون تحت طائلة العقوبات المقررة.

ب- **التدقيق الاختياري:** هذا النوع من التدقيق يتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة وبدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها كما يمكن أن يكون هذا التدقيق إما كامل أو جزئي والمؤسسة تطلب هذا التدقيق لزيادة الثقة بالقوائم المالية واطمئنان الشركات على صحة المعلومات المالية المعبرة عن النتائج الأعمال والمراكز المالية كما نستعمل خاصة في حالات انفصال أو انضمام شريك جديد وكذلك لتحديد حقوق الشركاء.

3-من زاوية مجال أو نطاق التدقيق:

يعتبر مجال أو نطاق التدقيق من بين أهم محددات التي تفرز نوعين من التدقيق هما على النحو التالي:[1]

[1]-محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، المرجع سبق ذكره ، ص 20.

[2]- محمد سفير وإسماعيل رزقي، مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-2013/05/06، ص3-4.

أ- **التدقيق الكامل**:وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطار غير محدود للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحصر كل عملية نمت خلال فترة زمنية معينة، وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد للفحص عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته،حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، ويلاحظ أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباراته.

ب- **التدقيق الجزئي**: هو التدقيق الذي يقتصر فيها عمل المدقق على بعض العمليات المعنية، أي التدقيق هو الذي يحدد العمليات المطلوبة، تدقيقها على سبيل الحصر وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق المكلف بها ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي حدود التدقيق والهدف منها حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها كي لا ينتسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينصص عليه في الاتفاق.

4-من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات:

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها سواء الداخلية أو الخارجية، خلق صعوبات لفحص العمليات التي يقوم بها موظفي هذه المؤسسات مما قد ينجر سلبا على المعلومات الناتجة عن النظم المعلوماتية خاصة فيما يتعلق بدقة وتعبير هذه المعلومات للوضعية الحقيقية للحدث، إذ تتخذ هذه المعلومات كأساس لاتخاذ القرارات التي يتوقف صوابها على صحة الأساس. [2]لذلك بات من الضروري وجود نوعين من التدقيق هما:

أ- **التدقيق الشامل (التفصيلي)**:يعتبر التدقيق الشامل نوعا تفصيليا إذ يقوم المدقق في ضلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات وبيانات المحاسبية والواقع أن هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة إلى بند معين وقد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسات حسب ما يقتضيه العقد المبرم بين المدقق وأصحاب المؤسسة.[3]

ب- **التدقيق الاختباري**:هو التدقيق الذي يقوم على انتقاء عينة من العمليات أو فحصها وتعميم نتائج الفحص لها على مجتمع الدراسة، وحجم هذه العينة يتوقف على متانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في الشركة، وإذا وجد المدقق أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب عليه توسيع حجم العينة إلا أن تتولد لديه القناعة الكافية بأن السجلات والدفاتر والحسابات ستعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية.[4]

---

[1]-عديلة لموسخ، دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظة الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي،قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2014،ص 14-15.

[2]- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ، المرجع سبق ذكره، ص 28.

[3]- مريم عبد القوي المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015، ص 7.

[4]-حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 50.

5- من زاوية توقيت التدقيق:

يمكن أن ننظر من هذه الزاوية إلى أنواع من التدقيق ونميز بين نوعين هما: التدقيق المستمر والتي هي غير محدودة بالوقت والتدقيق النهائي التي هي محدودة بالوقت وعادة ما تكون عند نهاية الدورة المحاسبية[1]،لذلك سنطلق إلى نوعين التاليين من التدقيق والناجمين عن هذه الزاوية:

أ- **التدقيق المستمر**:تقضي بقيام المدقق أو مساعديه بزيارة المؤسسة مرارا وبشكل دوري هذه الطريقة تتمتع بوقت طويل وكاف وتتيح للمدقق القيام بالاختبارات الكافية وعمل كل ما يراه مناسب لتكوين قناعة حول صحة حسابات، أضف إلى ذلك أن التدقيق المستمر يمهد السبيل لاكتشاف التزوير أو الغش أو الخطأ بعد فترة قصيرة من ارتكابه ولا حاجة للانتظار إلى أخر الدورة.[2]

ب- **التدقيق النهائي**:ويكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوبة تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.[3]

6- من زاوية درجة الشمول ومدى المسؤول في التنفيذ:

يمكن تقسيم التدقيق استنادا إلى درجة الشمول ومدى المسؤول في التنفيذ إلى:

أ- **التدقيق العادي**: هو التدقيق الذي يهدف إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتائج أعمال المشروع وعن مركزه المالي في نهاية الفترة المالية، وقد يكون التدقيق العادي تدقيق كامل أو جزئي.[4]

ب- **الفحص لغرض معين**:ويكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص، وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها تدقيقا عاديا بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الإعمال.[5]

7- من زاوية هدف التدقيق:

يمكن تقسيم التدقيق إسنادا إلى الهدف من الوظيفة المؤيدة إلى ما يلي:

---

[1]- محمد التهامي طواهر ومسعود، مرجع سبق ذكره، ص 23-24.

[2]- صابرة أوتيلي، مرجع سبق ذكره، ص 21.

[3]- خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ، ص 33.

[4]- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007،ص 17.

[5]-خالد أمين عبد الله، مرجع أعلاه، ص 37.

أ- **تدقيق القوائم المالية**:ينطوي هذا التدقيق على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشتمل عليها القوائم المالية لأية وحدة، واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق الوحدة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.[1]

ب- **تدقيق الجودة**:تهدف إلى تحديد فعالية النظام الخاص بالجودة لدى إدارة المؤسسة أو لدى مورد محتمل أو مورد حالي حيث توفر نتائج تدقيق الجودة تقييما لكفاية البرنامج الحالية للجودة كما تكشف عن المجالات التي يتطلب الأمر تحسينها أو تطويرها.

ت- **التدقيق القضائي**:يهدف إلى تحديد الأنشطة الغير قانونية التي تساعد على ارتكاب الغش من خلال تجميع الأدلة الكافية وتقديم تقرير يتضمن رأيا فنيا محايدا يساعد على تأييد الدعاوي القضائية.

ث- **تدقيق نظم المعلومات:** تهدف إلى تحديد المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة في ظل البيئة الالكترونية. [2]

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق فهي تلتقي في الأهداف، لكن الاختلاف يكمن في الزاوية التي ينظر إليها من خلالها[3]، وعليه يمكن توضيح تلك التصنيفات للتدقيق من خلال الأتي:

1- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 54.

2- عبد الرحيم بوزنادة، مرجع سبق ذكره، ص 11.

3- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 22.

شكل رقم(4) تصنيفات التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة.

المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 22.

المبحث الثاني: ماهية محافظة الحسابات

إن مهنة التدقيق كسائر المهن الأخرى قوتها مستمدة من كفاءة المشتغلين فيها وحرصهم الدقيق على الالتزام بما استقر من قواعد منظمة لسلوكهم المهني، وعليه يجب أن يتوفر المحاسبين والمدققين بشكل عام ومحافظي الحسابات على وجه خاص مواصفات محددة واستقلالا في العمل فضلا عن الالتزام بآداب وسلوك المهنة لإعطاء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها.

وهذا المبحث يهدف إلى توضيح مختلف الجوانب القانونية لمهنة محافظة الحسابات، من خلال مفهوم محافظ الحسابات، الهيئات المنظمة لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر، وكذا مسؤوليته ومهامه.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم محافظ الحسابات وكذا شروط التي يجب توافرها من أجل ممارسة هذه المهنة.

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

هناك العديد من التعارف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات سنذكر البعض منها:

يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "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 لإحكام التشريع المعمول به"[1]

كما عرف على انه : " هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المتعارف عليها"[2]

كما نصت المادة 715 مكرر 4 معدل على انه :"تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني.[3]

الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

---

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل29 جوان 2010، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 28 رجب عام 1431 الموافق ل 11 جويلية 2010، ص 06.

[2]- عبد العالي محمودي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول " حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 7/6 ماي 2012، جامعة الجزائر 3، ص 3.

[3]- القانون التجاري الجزائري، ص 188.

حسب المادة 8 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:[1]

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يكون حائز لشهادة 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 معتمد من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من نفس القانون.

المطلب الثاني: الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

هناك ثلاث هيئات منظمة لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر وهي:

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996وطبقا لنص المادة 2 من هذا المرسوم يعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، حيث أنه يمكنه الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين يهمهم أشغاله.[2]

الفرع الثاني : المصف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب المادة 14 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فانه ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين. إذ يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

وحسب نص المادة 15 من القانون أعلاه يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين جهاز مهني يكلف في إطار القانون بما يأتي:[3]

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المرجع سبق ذكره، ص 5.

[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 96-318، المؤرخ في 12 جمادى الأولى عام 1417 الموافق ل 25 سبتمبر سنة 1996، يتضمن أحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية، العدد 56، الصادرة بتاريخ 16 جمادى الأول عام 1417 الموافق ل 29 سبتمبر1996، ص 18.

[3]-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المرجع سبق ذكره، ص5.

- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

الفرع الثالث: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

حسب ما جاءت به المادة 14 من نفس القانون، تنشأ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها هذا القانون كما تعد الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات جهاز مهني يكلف في إطار مادة 15 من نفس القانون بما يلي:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.[1]

المطلب الثالث: مسؤوليات ومهام محافظ الحسابات في الجزائر

لاشك أن إخلال المدقق الخارجي بواجباته ومسؤولياته المهنية أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه مجتمع المال والأعمال يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية أثناء تأدية لمهامه.

الفرع الأول: مسؤوليات محافظ الحسابات

يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاثة أنواع من المسؤوليات :

1-المسؤولية التأديبية:

إن الدور المهن الملقى على عاتق المدقق الخارجي، جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الواقي من الرشوة أو الفساد أو إساءة الاستعمال، وبالتالي فان سكوته عن مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقته على توزيع أرباح وهمية تلبية لأغراض الإدارة. إنما يعرضه إلى فقدان المركز الأدبي الذي يتمتع به هذا المدقق

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42،المرجع سبق ذكره، ص 06.

الخارجي، بالإضافة إلى شعور المجتمع بخيبة أمل نتيجة تحول من يفترض به أن يكون أداة حماية ورقابة إلى أداة من أدوات الاختلاس والتلاعب، ولا يخفى على الجميع ما لهذا الأمر من أثار سلبية حالية ومستقبلية على الاقتصاد نتيجة لغياب الرادع الأخلاقي الذي يحمي مهنة تدقيق الحسابات وتترتب مسؤولية مدقق الحسابات التأديبية نتيجة لمخالفة القواعد،[1] حسب نص المادة 63 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه : "يتحمل محافظ الحسابات 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.

وتتمثل 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، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.[2]

2-المسؤولية المدنية:

لقد بين القانون 10-01 المنظم للمهنة في الجزائر في المادة 59 على أن :" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".[3]

ويعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن سواء تجاه الشركة أو الهيئة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا برهن على أنه قام بالمتطلبات العادية لمهمته، وأنه أعلن وأدان هذه المخالفات في مجلس الإدارة، وإن لم تتم معالجة ذلك بصفة ملائمة في الجميعة العامة الأقرب انعقادا بعد إعلامه بذلك، وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية.

وباعتبار أن محافظ الحسابات يقوم بمراقبة أعمال الشركة، فإذا ترتب عن أدائه لمهمة الرقابة أخطاء انجرت عنها أضرار للشركة أو الغير يتحمل مسؤوليته المدنية طبقا لأحكام المادة 124 من القانون المدني، وطبقا لأحكام القانون التجاري، فإن محافظ الحسابات مسؤول سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء

---

[1]- هدى خليل إبراهيم الحسيني، مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 28، 2011، ص 291-292.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المرجع سبق ذكره، ص 10.

[3]- المرجع نفسه، ص 10.

واللامبالاة التي قد يرتكبها في ممارسة وظيفته، ولا يكون مسؤولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون الإدارة أو أعضاء مجلس المديرين إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو وكيل الجمهورية رغم اطلاعه عليها.

وفي مجال تأمين محافظ الحسابات على المسؤولية المدنية، فقد نص القانون الجديد للمهنة في مادته 75 على وجوب اكتتابه عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي من الممكن أن يتحملها أثناء ممارسته للمهنة، كما يتضمن عقد التأمين المكتتب من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها محافظ الحسابات وغير المشمولة بعقد تأمين.

وفيما يخص انقضاء دعوى المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، فلم يتطرق القانون المنظم للمهنة أو القانون التجاري إلى ذلك وبالتالي فتطبق عليه قواعد القانون المدني و الذي ينص في مادته 133 على أن دعوى التعويض تسقط بانقضاء 15 سنة من يوم وقوع الفعل الضار، ونلاحظ أن المشرع لم يذكر حالة عدم كشف الفعل الضار إلا بعد مدة من وقوعه، ومنه فحساب 15 سنة لا يبدأ من يوم اكتشافه ولكن من يوم وقوعه، وبذلك قد تقتضي المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات قبل اكتشاف الفعل الضار، وبالتالي يصبح غير مطالب بالتعويض عن الأضرار التي كان سببا فيها.[1]

3-المسؤولية الجزائية:

وفقا لأحكام المادة 62 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فإن:" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تفصيل في القيام بالتزام قانوني."[2]

كما ينص القانون المنظم للمهنة على أنه يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات بغرامة مالية تتراوح ما بين 500,000 دج و2000,000دج، وفي حالة العود فإن الغرامة المالية تتضاعف أي تصبح ما بين 1000,000دج و4000,000 دج بالإضافة إلى السجن من 06 أشهر إلى سنة واحدة، ونشير إلى أن هذه العقوبة في القانون القديم 08/91 كانت الغرامة المالية تتراوح ما بين 500دج و 50,00دج، وفي حالة العود يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبمضاعفة الغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين، ويعتبر ممارسا غير شرعيا لمهنة محافظ الحسابات، كل شخص غير مسجل أوقف أو سحب تسجيله يقوم بمهام محافظ الحسابات أو يستمر في القيام بها، كما يعد ممثلا للممارسة غير الشرعية لمحافظة الحسابات انتحال صفة محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبرة في المحاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة أو التسمية.[3]

وتنص المادة (825) من القانون التجاري على أنه:" يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين و بغرامة من 20,000دج إلى 500,000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط: رئيس شركة المساهمة والقانون بإدارتها أو

---

[1]- عمر شريقي، مسؤوليات محافظة الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 الجزائر، 2012،ص 100.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المرجع سبق ذكره، ص 10.

[3]- عمر شريقي، المرجع أعلاه، ص 102.

مندوبو الحسابات الذين منحوا عمدا أو وفقوا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب للمساهمين."

وقد نصت المادة (829) من أحكام القانون التجاري على:" يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 20,000دج إلى 200,000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية."

كما نصت المادة (830) من القانون التجاري أنه:" يعاقب بالسجن من سنة إلى خمسة سنوات وبغرامة 20,000دج إلى 500,000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب الحسابات يعتمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها.[1]

ووفقا لأحكام القانون التجاري في الفقرة الثانية من المادة (830)، فإن على محافظ الحسابات تطبيق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على مندوبي الحسابات، أي يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة مالية من500دج إلى 5000دج[2].وفي هذا المجال فقد تناول قانون أخلاقيات المهنة من خلال المادة السادسة الحالات التي لا يتقيد فيها محافظ الحسابات بسر المهنة وهي:[3]

- إلزامية اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق.
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.
- عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم.
- بناء على إدارة موكليهم.

وفيما يلي جدول ملخص للمخالفات المرتكبة من طرف محافظ الحسابات والتي يترتب عليها مسؤولية جزائية مع النص القانوني لها والعقوبة المقابلة لها:

[1]- القانون التجاري الجزائري، ص 244-245.

[2]- عمر شريفي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المرجع سبق ذكره، ص 103.

[3]- المرجع نفسه، المكان نفسه.

الجدول رقم (4): المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر

المخالفة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات	النص القانوني	العقوبة	الغرامة المالية
		السجن	العقوبة
الممارسة بصفة الغير قانونية لمهنة محافظ الحسابات	المادة 73 من القانون 10-01	في حالة العود:من 06 أشهر إلى سنة واحدة	من 500,000دج إلى 2000.000دج في حالة العود تضاعف الغرامة
المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين.	المادة 825 من القانون التجاري	من 06 أشهر إلى سنتين	من 20,000دج إلى 500,000دج
الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية.	المادة 829 من القانون التجاري.	من شهرين إلى ستة أشهر	من 20,000دج إلى 200,000دج
تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها أو عدم الكشف من الواقع الإجرامية التي علم بها إلى وكيل الجمهورية.	المادة 830 من القانون التجاري	من سنة إلى 05 سنوات	من 20,000دج إلى 500,000دج
إفشاء السر المهني	المادة 830 من القانون التجاري المادة 301 من قانون العقوبات	من شهر إلى 06 أشهر	من 500دج إلى 5000دج

المصدر: عمر شريفي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المرجع سبق ذكره،ص 103.

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات

إن مهنة محافظ الحسابات بصفتها مهنة حرة منظمة وقانونية، فإنها لها طابع المصلحة العامة في مراقبة الحسابات الاجتماعية للمنظمات حيث تمارس هذه المهنة في المؤسسات الاقتصادية وحتى في القطاع الغير اقتصادي وترتبط هذه المهنة بالمساهمة في جودة وشفافية المعلومات المالية التي تنشرها هذه المؤسسات، والتي تستعمل من طرف العديد من الأطراف الداخلية والخارجية في اتخاذ القرارات، ونذكر منها الإدارة، المساهمين، الموظفين، المستثمرين،العملاء، الموردين، البنوك والسلطات العمومية وغيرها،ويمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مهام عادية ومهام خاصة.[1]

1- المهام العادية:

حسب المادة 23 و24 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فإن المدقق يكلف بالمهام التالية:[2]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية بمصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

كما نصمت المادة 25 من نفس القانون على:[1]

---

[1]- عبد الرحمان دحمان ومحمود ريحان، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة تدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، 2017، ص 10.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 42، المرجع سبق ذكره، ص 7.

يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الصحة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

2- المهام الخاصة:

بالإضافة إلى المهام العامة (العادية) السابقة يقوم المدقق القانوني في الجزائر بمهام أخرى خاصة منها:[2]

- إخبار الجمعية العامة العادية في حالة عدم انتظامية ودقة الحسابات.
- في حالة اكتشاف أي جنحة عليه إخبار السلطة.
- فحص حصص المساهمين.
- إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة.
- دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك.
- التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي، إلغاء امتيازات الاكتتاب في حالة زيادة رأس المال وتغيير أسباب وشروط تغيير رأس المال.
- إنشاء مؤسسات فرعية لإسهام جزئي في الأصول.
- مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات.
- أداء مهام خاصة في رقابة حسابات المؤسسات الفرعية أو مؤسسات المساهمة.

---

[1]- المرجع نفسه، المكان نفسه.

[2]- بوهايشة بلخير، دور محافظ الحسابات في ضبط حكومة الشركات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، قسم علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014، ص 22.

خلاصة الفصل:

مما تقدم يتضح بأن التدقيق يتم بطرقة ممنهجة ومتسلسلة تصف الأحداث الاقتصادية والمالية للمؤسسة، فالهدف من التدقيق يتمثل في التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها، هذا عن طريق إبداء رأي فني محايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف محافظ الحسابات، والذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، هذا في إطار المعايير التي تحظى بالقبول العام والمنهجية التي وضعت لتنظيم هذه المهنة وتحت مسؤولية ومهمة يحددها ويضبطها القانون.

الفصل الثاني

التخطيط لمهمة التدقيق وفق المعيار الدولي والجزائري رقم 300

تمهيد:

لتصميم منهجية تدقيق واضحة تتطلب عملية التخطيط على شكل برامج يتم إتباعها لتنفيذ عملية التدقيق. حيث يتطلب التخطيط لعملية التدقيق والإشراف على المساعدين تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة وكذا التخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية بالمكتب القادرة على انجاز عملية التدقيق بمستوى مهني يمنح الثقة لمستخدمي القوائم المالية.

وهذه العملية تقام وفقا لشروط المعيار رقم 300 تخطيط لعملية التدقيق، ويتم استعراض ذلك في هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

- المبحث الأول: التخطيط لعملية التدقيق.
- المبحث الثاني:عرض المعيار الدولي والجزائري رقم 300.

المبحث الأول: التخطيط لعملية التدقيق.

على المدقق اتخاذ جملة من الخطوات التمهيدية أثناء بدئه لعملية التدقيق، وما يتطلبه ذلك من رسم خطة للعمل وبرنامج للأداء، وما يقتضيه استعماله لأوراق العمل والاحتفاظ بملفات خاصة بعملية التدقيق المعينة.

وبالتالي سيتم تناول في هذا المبحث أعمال التخطيط السليم لأعمال التدقيق بصفة عامة وكذلك التخطيط لكيفية تنظيم عمل المدقق وتخصيصه للمهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم ثم التطرق إلى كيفية تنظيم وتوثيق ما قام به المدقق والرأي الأخير الذي توصل إليه من خلال أوراق العمل.

المطلب الأول: أعمال التخطيط الخاصة بعملية التدقيق.

يجب أن يخطط لعمل التدقيق على نحو مناسب، وأن يتم الإشراف على عمل المساعدين بشكل ملائم *.

إن العمل على تطبيق هذا المعيار من طرف المدققين يحقق لهم ثلاثة أهداف رئيسية تساعدهم في إجراء عملية التدقيق بشكل مناسب وتتمثل هذه الأهداف أو الأسباب الحقيقية من ضرورة تخطيط المدقق لعملية التدقيق فيما يلي: [1]

- تمكين المدقق من الحصول على أدلة إثبات كافية.
- مساعدة المدقق على التحكم في التكاليف.
- تجنب سوء التفاهم مع العميل.

وتتمثل المراحل الرئيسية لإجراء عملية التخطيط والتصميم الجيد لعملية التدقيق في العناصر التالية:

الفرع الأول: التمهيد لتخطيط عملية التدقيق

تتم معظم أنشطة التمهيد للتخطيط في بداية التدقيق، وعادة ما تتم لدى العميل إلى المدى الذي تكون فيه عملية، ويتضمن التمهيد للتخطيط الخطوات التالية: [2]

1- قبول عميل جديد أو الاستمرار مع عميل قديم:

على الرغم من أن الحصول على عقد لتدقيق عميل جديد أو الاحتفاظ بعميل قديم لا يعد أمرا سهلا في مهنة التدقيق، إلا أنه يجب أن يتم تنفيذ عملية التدقيق عند اتخاذ قرار قبول العملاء.

2- الحصول على خطاب التعاقد:

يجب أن يتم تحديد واضح لشروط العقد بين المؤسسة والمدقق من أجل تقليل سوء التفاهم، ويتمثل هذا الخطاب في اتفاق بين المؤسسة ومكتب التدقيق على أداء التدقيق والخدمات المرتبطة به.

---

* - المعيار الأول من معايير العمل الميداني.

[1] - عميروش بوبكر، المرجع سبق ذكره، ص 24.

[2] - عميروش بوبكر، المرجع نفسه، ص 25.

3- اختيار المدققين الذين سيشملهم فريق التدقيق:

يجب أن يتم تعيين المدققين على الأعمال في ضوء معيار التدريب والمهارة للعمل كمدققين، ويمكن أن يتم تعيين كذلك متخصصين في مجالي العينات الإحصائية والحاسب الإلكتروني.

الفرع الثاني: الحصول على معلومات عن المؤسسة

تعتبر المعرفة العامة للمؤسسة كمرحلة تمهيدية بعد قبول محافظ الحسابات التوكيل والتأكد من تعيينه، وقبل تقييم نظام الرقابة الداخلية. حيث تساعد هذه المرحلة محافظ الحسابات على فهم مكان الدراسة وموضوع بيئتها ومحيطها الاقتصادي، الاجتماعي والقانوني وبالتالي تحديد الأخطاء المحيطة بها. [1]

تتضمن هذه المرحلة ثلاثة (3) خطوات أساسية كالتالي: [2]

1- الأشغال الأولية:

خطوة يطلع المدقق من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول المهنة والمؤسسة أحيانا مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

2-الاتصالات الأولى مع المؤسسة للتدقيق:

يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشتغل معهم، أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهمة. كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها. وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها.

3- انطلاق الأشغال:

يحصل المدقق على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبيا، في ملف هو الملف الدائم، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

أما في خطوات فرعية يوضحها الشكل التالي:

---

[1]- عائشة نفلة، دور التدقيق الخارجي القانوني (محافظة الحسابات) في اكتشاف الغش، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة مراقبة التدقيق، فرع العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2015، ص 47.

[2]- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 2، 2005، ص 69.

الجدول رقم (5): خطوات الحصول على المعرفة العامة حول المؤسسة.

أعمال أولية واتصالات مع المؤسسة	- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة. - عناصر المقارنة بين المؤسسات. - حوار مع المسؤولين. - زيارات ميدانية. - التعرف على الوثائق الداخلية.
انطلاق الأعمال	- تكوين الملف الدائم. - إعداد برنامج التدقيق الأولي.

المصدر: نور الهدى بلعمري، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017، ص 22.

الفرع الثالث: الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للمؤسسة

ينبغي على المدقق في بداية عملية التدقيق أن يفحص ثلاثة أنواع من المستندات ذات الصلة مع بعضها البعض وهي:[1]

- عقد تأسيس الشركة والنظام الأساسي لها.
- محاضر اجتماعات مجلس الإدارة وحاملي الأسهم.
- العقود المبرمة مع الشركة.

حيث أن معرفة هذه المستندات والسجلات القانونية في بداية عملية التدقيق من قبل المدقق تساعده على تفسير الأدلة المرتبطة بها خلال مرحلة التدقيق والتأكد من الإفصاح الملائم في القوائم المالية.

الفرع الرابع: تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية

تنفيذ الإجراءات الأولية تمكن المدقق من معرفة:[2]

- مخاطر التدقيق والأهمية النسبية من خلال مراعاة المستوى المتوقع لمخاطر التدقيق وتحديد مجالات التدقيق المهمة نسبيا، واحتمال وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

[1]- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، المرجع سبق ذكره، ص 244- 245.

[2]- عمر ديلمي، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2017، ص 90.

- العلاقة بين خطة التدقيق وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، بحيث يراعى في ذلك التغير المحتمل في التركيز على مجالات تدقيق معينة، وكذلك تأثير تكنولوجيا المعلومات على التدقيق، بالإضافة إلى مراعاة تأثير أعمال التدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق الخارجي.
- أهمية التنسيق والتوجيه والإشراف والفحص عند إعداد خطة التدقيق.

الفرع الخامس: وضع حدود الأهمية النسبية وتقدير خطر التدقيق الممكن قبوله.

يمثل كل من الأهمية النسبية والخطر مفهومين أساسيين في تخطيط عملية التدقيق.

1- مفهوم الأهمية النسبية:

عرف مجلس معايير المحاسبة الأهمية النسبية على النحو التالي:" مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة،الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم أي مستخدم لهذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال ذلك الإغفال أو التحريف".

ويكون المدقق مسؤولا عن تحديد مدى وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية، وإذا رأى المدقق أن هناك تحريفا جوهريا، يجب عليه أن يوجه انتباه المؤسسة حتى يمكن تصحيح الموقف، وإذا رفضت المؤسسة القيام بتصحيح القوائم المالية يجب على المدقق أن يصدر رأي مقيد أو رأي سلبي، بناءا على مقدار التحريف.

2-تقدير خطر التدقيق الممكن قبوله:

يعتبر خطر التدقيق الممكن قبوله مقياسا لمدى رغبة المدقق في قبول وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية، بعد انتهاء عملية التدقيق وإصدار تقرير نظيف، وعندما يقرر المدقق مستوى منخفض من خطر التدقيق

الذي يمكن قبوله، يعني ذلك أن المدقق يرغب في أن يكون متأكدا بشكل أكبر من عدم وجود تحريف جوهري في القوائم المالية.

حيث أن تقدير الخطر بالصفر يعني وجود تأكد كامل، أما تحديد الخطر بقيمة 100 % يعني عدم التأكد الكامل.[1]

ويوجد عدة خطوات مترابطة يتم إتباعها في تطبيق الأهمية النسبية، وفيما يخص مرحلة التخطيط، نبدأ هذه الخطوات بتحديد حكم أولي عن الأهمية النسبية وتخصيص هذا التقرير إلى مجموعات فرعية في عملية التدقيق.

ويوضح الجدول التالي الخطوات اللازمة لتطبيق الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط. [2]

---

[1]- عميروش بوبكر، مرجع سبق ذكره، ص 27-28.

[2]- شعبان إبراهيم نسمان، مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني، رسالة للحصول على درجة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2014، ص 44.

الجدول رقم (6): خطوات تطبيق الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط.

خطوة 1	تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية	تخطيط مدى
خطوة 2	تخصيص الحكم الأولي للأهمية النسبية إلى مجموعات فرعية	الاختبارات

المصدر: شعبان إبراهيم نسمان، المرجع السابق، ص 44.

الفرع السادس: فحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

وتعتبر من أهم الخطوات لأن عملية التدقيق تحولت من كاملة تفصيلية إلى اختبارية تقوم على أسلوب العينات الإحصائية والاختبارات، وتتوقف كمية الاختبارات وحجم العينة على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد. (1)

وبناءا على ذلك اهتمت معايير العمل الميداني بهذا الموضوع ونصت على أنه: يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم نظام الرقابة الداخلية باعتبار أن الرقابة الداخلية تعد بمثابة نقطة الانطلاق الأولى التي يبدأ منها مدقق الحسابات لتخطيط تدقيق الحسابات ووضع برنامج تنفيذ عملية تدقيق الحسابات، وعليه أن يتأكد من وجود نظام قوي للرقابة الداخلية، بحيث يزيد من درجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي، من قوائم وتقارير وتوفير المعلومات الملائمة، ولذلك فإن على المدقق قبل وضع خطة وبرنامج تدقيق الحسابات مراعاة ما يلي:

- تحديد مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية كأساس يعتمد عليه في التخطيط ووضع برنامج تدقيق الحسابات، وتحديد كمية الاختبارات بما يحقق أهداف تدقيق الحسابات بأقصى كفاءة وأقل تكلفة ممكنة.

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بقصد التأكد من تحقيقه للأهداف المطلوبة منه واكتشاف أوجه الضعف والثغرات في النظام إن وجدت، واقتراح الحلول المناسبة لتلافيها. (2)

الفرع السابع: وضع الخطة العامة للتدقيق وبرنامج عملية التدقيق

تعتبر خطة التدقيق من المصطلح المستخدم عن طريق المعيار الدولي الجديد للتدقيق حيث كانت المعايير السابقة تشير إلى خطة التدقيق على أنها برنامج التدقيق، وطبقا للمعيار الدولي للتدقيق رقم 300 يتعين على المدقق تطوير خطة التدقيق من أجل تطبيق الإستراتيجية الشاملة للتدقيق. (3)

وتتمثل أهداف تخطيط عملية التدقيق في تحديد الإستراتيجية الشاملة للتدقيق، ولكي يمكن إتمامها بنجاح وفي الوقت المناسب، يجب على المدقق خلال مرحلة تخطيط عملية التدقيق – بصفة عامة- تقرير طبيعة وتوقيت

---

[1]- إكرام الشادلي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013، ص 20.

[2]- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 130.

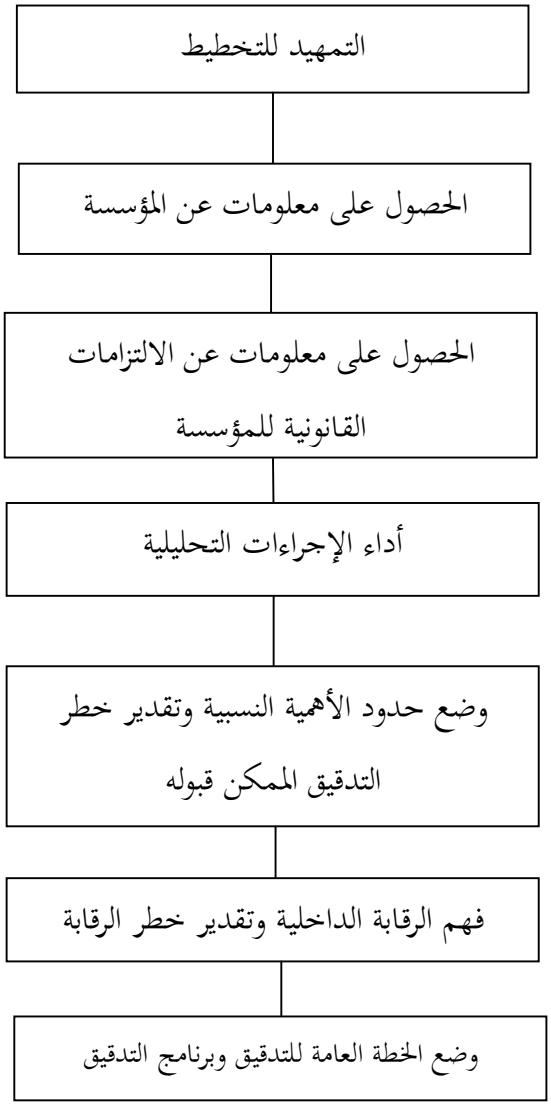
[3]- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 316.

ومدى كافة اختبارات التدقيق، فضلا عن عدد ومهارة الأفراد المطلوبين لأداء هذه الاختبارات، وبالطبع سوف يختلف هذا التخطيط باختلاف درجة تعقيد المهمة المطلوبة أداءها فضلا عن خبرة التدقيق ومعرفته بشؤون العميل وظروفه. [1]

يتمثل تنفيذ الخطوات السنة الأولى في عملية تخطيط التدقيق أساسا لمساعدة المدقق في إعداد خطة تدقيق تتسم بالفعالية والكفاءة وتساعد كذلك في تصميم برنامج عملية التدقيق.[2]

ويوضح الشكل الآتي الأجزاء الرئيسية لتخطيط عملية التدقيق.

الشكل رقم (5): مراحل التخطيط لعملية التدقيق.



المصدر: عميروش بوبكر، المرجع سبق ذكره، ص 29.

[1]- وليام توماس وإمرسن هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد وسلطان محمد علي السلطان، دار المريخ، السعودية، 1986، ص 265.

[2]- عميروش بوبكر، المرجع سبق ذكره، ص 28.

من خلال الشكل السابق نستنتج أنه يتم استخدام المعلومات التي يتم التوصل إليها في عملية التمهيد للتخطيط والمعلومات الأساسية للمؤسسة وكذلك المعلومات الخاصة بالالتزامات القانونية للمؤسسة والإجراءات التحليلية الأولية، بغرض إعطاء الحكم على الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق التي يمكن قبولها، ثم يتم استخدام تقدير كل من الأهمية النسبية وخطر التدقيق الذي يمكن قبوله وكذلك خطر الرقابة من أجل تصميم خطة التدقيق العامة وبرنامج التدقيق.

المطلب الثاني: أعمال التخطيط الخاصة بمكتب التدقيق.

لا يمكن لأي مدقق حسابات أن يقوم بتنفيذ كل المراحل التي سبق ذكرها في عملية التخطيط لعملية التدقيق، بدون التعرف على أهم الشروط الواجب توفرها في المدقق أو فريق المدققين، كما ينص عليها المعيار الأول من معايير العمل الميداني على أن مدقق الحسابات ملزم بوضع خطة ملائمة لأعمال التدقيق ككل كما رأينا ذلك في المطلب السابق وأنه ملزم كذلك بتنظيم وتقسيم أعمال التدقيق على مساعديه بطريق تكفل تحقيق مستوى مرضي من جودة التدقيق، ومستوى مهني يمنح الثقة لمجتمع الأعمال.

إن نجاح المدقق في وضع خطة التدقيق الملائمة يمكنه من تحديد عدد المساعدين المطلوبين ومهاراتهم وخبراتهم ومؤهلاتهم المطلوبة. [1]

الفرع الأول: التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق

يختلف تنظيم المكتب من شخص لآخر حسب حجم وطبيعة العمل وإذا كان المدقق شخص بمفرده أو شركة أو عدة موظفين فإذا كان شخص بمفرده فلا يحتاج أي تقسيمات للمهمات والوظائف، أما إذا كان شركة فغالبا ما نجد نشاطه مقسما إلى:

1. **القسم الفني:** ويتكون من المحاسبين والمدققين بأنواعهم وقسم الضرائب.
2. **القسم الإداري:** ويتكون من الموظفين من مستخدمين وإداريين.

ولكل قسم مدير وغالبا يكون أحد الشركاء ثم يقسم التدقيق إلى شعب للبنوك والتأمين.

ويتكون مكتب التدقيق من:

أ. **الشركاء:** وهم المالكون.

ب. **الشريك المدير:** وهو الشخص الذي يتم اختياره من قبل الشركاء للقيام بإدارة المكتب.[2]

ت. **مدير القسم:** ويكون عادة مدققا رئيسيا في المكتب.[3]

---

[1]- عميروش بوبكر، المرجع سبق ذكره، ص 29- 30.

[2]- زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص 125.

[3]- خالد أمين عبد الله، المرجع سبق ذكره، ص 206.

ث. المساعدون الأوائل والمساعدون الثانويون: يتولون اتخاذ الإجراءات الفنية لعملية التدقيق والقيام بها تحت إشراف مدير القسم وتبعا لإرشاداته وتوجيهاته.[1]

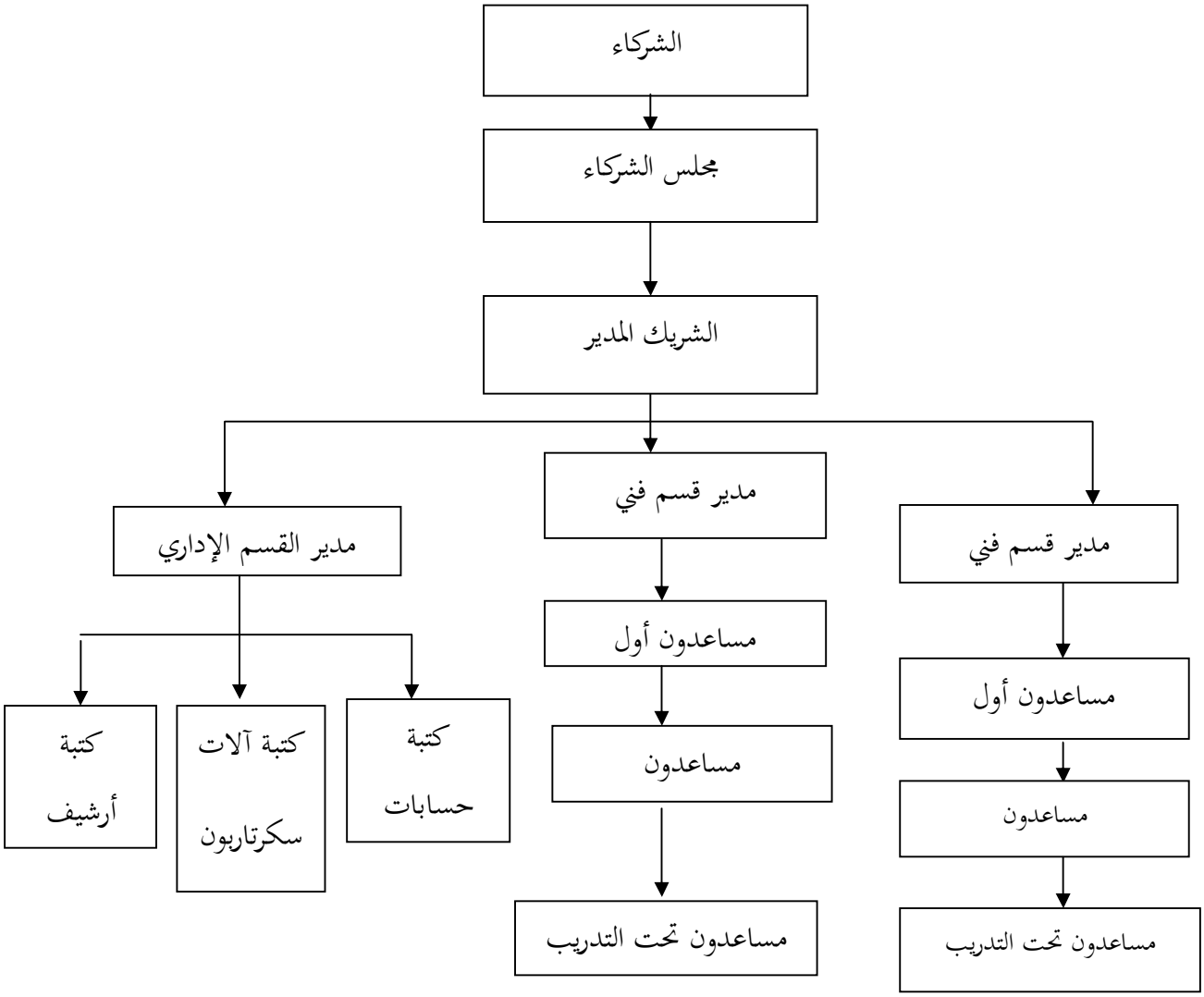
ج. المساعدون تحت التدريب: وهو المبتدئون في ممارسة مهنة التدقيق فلم تتوافر لهم التدريب الكافي.[2]

ح. موظفو القسم الإداري: ولا يشترط فيهم دراسة مهنية متخصصة بالنسبة للتدقيق.

وبالإضافة إلى هؤلاء جميعا، قد يكون في المكاتب الكبيرة خبراء للضرائب مسؤولون عن الشؤون الضريبية في عمليات التدقيق، وكذلك أحد المحامين ليكون مسؤولا عن قضايا المكتب القانونية.[3]

والخريطة التنظيمية التالية قد توضح لنا التنظيم الإداري لمثل هذا المكتب من مكاتب تدقيق الحسابات.

الشكل رقم (6): التنظيم الإداري لمثل هذا المكتب من مكاتب تدقيق الحسابات.



المصدر: خالد أمين عبد الله، المرجع سبق ذكره، ص 205.

[1]- خالد الخطيب وخليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 139.

[2]- المرجع نفسه، المكان نفسه.

[3]- خالد أمين عبد الله، المرجع سبق ذكره، ص 206- 207.

الفرع الثاني: أنواع برامج التدقيق:

من غير الممكن وضع برنامج موحد للتدقيق يفي بجميع عمليات التدقيق ويحوي الإجراءات والخطوات الممكن تطبيقها وتناسب كل المؤسسات حتى المتماثلة منها وذلك لأن لكل مؤسسة ظروفها الخاصة من الشكل القانوني وظروف العمل والتنظيم الإداري...الخ. [1]

وهناك ثلاثة أنواع لبرامج التدقيق ظهرت وهي: [2]

1-البرامج النموذجية:

وهي البرامج الشاملة لأهداف وإجراءات التدقيق الممكن تطبيقها في نوع معين من المؤسسات المتماثلة فيضع برنامج نموذجي يمكنه من التحضير للعملية وفقا له مع إجراء التعديل مراعاة لما يحصل عليه من معلومات وميزته أنه يضمن منع السهو في اتخاذ إجراء ضروري ولازم. ويعاب عليه أنه يتصف بالجمود وعدم مسايرة التطورات في المؤسسات أو في علم التدقيق، ولذلك ينصح الجميع بعدم إتباع هذا النوع.مع العلم أن العالم تتعرض علومه كلها لتطورات وتغيرات هائلة وسريعة.

2-برنامج مندرجة (برنامج الخطوط الرئيسية)(أو تعد أثناء عملية التنفيذ):

ويقتصر هذا النوع على تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والتدقيق والأهداف الواجب تحقيقها، وتترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الاختبارات الضرورية لحين البدء في العملية، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق.

وميزته تمكن الموظفين من استخدام خبراتهم ودرايتهم الفنية في إتباع الخطوات واختيار الوسائل والأساليب المناسبة والملائمة لظروف الحال، مما يتطلب في المدقق تدريب عملي كبير وخبرة واسعة ومرانا كافيا وتأهيلا عمليا مناسبا.

3- برامج ثابتة أو محددة مقدما:

وهي القوائم التفصيلية التي تبين الإجراءات الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف المرجوة وتعد هذه البرامج بعد دراسة تفصيلية دقيقة لظروف المؤسسة وبعد تفهم كافة الأوضاع المحيطة بالمؤسسة ودرجة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية.

ولهذه البرامج مزايا عدة أهمها: [3]

- تساعد في تقسيم العمل بين المدققين.
- تحد من السهو والتكرار.

---

[1]- خالد الخطيب وخليل الرفاعي، المرجع سبق ذكره، ص 144.

[2]- المرجع نفسه، ص 144- 145.

[3]- إيهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2012، ص 124.

- تحديد الوقت الذي تحتاجه العملية.
- هي نواة لعملية تدقيق المؤسسة.
- تعتبر سجلا كاملا لما قام وأداة المدقق ويحقق هدفين: [1]

أ- تتبع ما تم تنفيذه أول بأول والوقت اللازم للانجاز مما يساعد على توزيع العمل.

ب- يعتبر دليلا على قيام المدقق بالمهمة وفقا لمستويات الداء المهني وبذل العناية المهنية.

كما لها عيوب يمكن تلخيصها فيما يلي: [2]

- قد تتحول عملية تدقيق الحسابات إلى عملية روتينية.
- عدم إجراء أي تعديل.
- الحد من العين الناقدة.

المطلب الثالث: أوراق العمل.

تعتبر أوراق العمل دليلا ماديا فعليا عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق وحجة تبرز فصول أطوارها، لذا بات من الضروري على أي مدقق الاهتمام بهذه الأوراق لاعتبارها ركيزة أساسية لكتابة التقرير. [3]

الفرع الأول: معايير إعداد أوراق العمل

يمكن تعريفها على أنها السجلات التي يحتفظ بها المدقق والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها والاختبارات التي تم تنفيذها والمعلومات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق. [4]

ولقد حاولت الهيئات المهنية وضع بعض المعايير لتوحيد طريقة إعداد أوراق العمل وللتأكيد من أن إجراءات التدقيق داخل المؤسسة قد طبقت [5].فنجد أن المعايير الشائعة لإعداد أوراق العمل هي: [6]

- يجب أن يكون لكل عنصر يظهر في أوراق العمل، هدف مرتبط بالمهام التي يقوم بها مراقب الحسابات. وكذلك يجب أن يكون هذا الهدف واضحا ليس لمراقب الحسابات فقط، وإنما كذلك للآخرين الذين لهم فرصة الإطلاع على هذه الأوراق في حالة غياب مراقب الحسابات.

---

[1]- خالد الخطيب وخليل الرفاعي، المرجع سبق ذكره، ص 145.

[2]- إيهاب نظمي وهاني العزب، المرجع سبق ذكره، ص 124.

[3]- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المرجع سبق ذكره، ص 125.

[4]- ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 300.

[5]- نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص التدقيق المحاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012، ص 23.

[6]- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية طبع نشر والتوزيع، مصر، 2000- 2001، ص 307- 308.

- عدم ترك أي أسئلة أو علامات استفهام، أو أية نقاط أو ملاحظات غير كاملة في أوراق العمل.
- وجود سجل لتحديد الأعمال التي كان يجب القيام بها، لولا التسلسل الموضوع للتنفيذ، ثم التأشير في هذا السجل أمام جميع الأعمال التي تم الانتهاء منها.
- يجب أن تظهر في أوراق العمل أية تعديلات أو تسويات أو إعادة تبويب للمفردات، يعدها مراقب الحسابات، بحيث تصبح هذه الأوراق ممثلة لأرصدة ميزان المراجعة المعدل.
- إمكان الاعتماد على مساعدة موظفي العميل في إعداد بعض أنواع أوراق العمل، ولكن لا يعتمد عليها مراقب الحسابات إلا بعد اختبارها للتأكد من سلامتها.
- يجب بيان مصادر الأرقام أو أية معلومات أخرى تتضمنها أوراق العمل، ويجب أن يخصص مكان معين في ورقة العمل لبيان هذا المصدر.
- يجب أن تتضمن كل ورقة من أوراق العمل سردا كما يجب أن يتم عمله وذلك في صيغة واضحة وسهلة.
- يجب أن يكون لأوراق العمل عنوان، يتضمن اسم العميل، والفترة التي يغطيها التدقيق، وما يجب عمله، وأخيرا مكانا لتوقيع الشخص الذي أعد ورقة العمل، وتاريخ إعداده إياها.

الفرع الثاني: أهداف أوراق العمل

يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة المدقق على تقديم تأكيد مناسب على أن عملية التدقيق قد تم أدائها وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها [1]، وتتوفر أوراق العمل كذلك على الأهداف التالية: [2]

- تعزيز وتأييد رأي وتقرير المدقق.
- المساعدة في تنفيذ عملية التدقيق بيسر وسهولة.
- المساعدة في تخصيص برنامج التدقيق وفي تنفيذه ولفترات لاحقة.
- المساعدة في متابعة أعمال التدقيق والإشراف على تنفيذها.
- أوراق العمل هي في حد ذاتها دليل إثبات على ما أنجز من أعمال التدقيق وبالتالي تدعيم رأي المدقق.
- زيادة كفاءة وفاعلية التدقيق.
- تسجيل ما تم من أعمال وما ظهر من مشاكل واجهت فريق التدقيق والأسلوب المتبع في حلها.
- تنفيذ أعمال التدقيق من خلال الالتزام بأصول ومعايير وإجراءات التدقيق الخاصة بالمهنة الداخلية والخارجية على السواء.

---

[1]- عميروش بوبكر، المرجع سبق ذكره، ص 31.

[2]- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، الطبعة الأولى، 2007، ص 285.

- مصدر للمعلومات سواء في إعداد التقارير أو الإجابة على أي استفسارات من قبل الشركة التي يتم تدقيقها.

- المساعدة في تحقيق التنمية المهنية للمدققين المبتدئين أو المساعدين.

الفرع الثالث: تصنيف أوراق العمل

حسب الإتحاد الدولي للمحاسبين، فإنه يمكن تنظيم أوراق العمل في ملفين: ملف دائم وملف جاري، حيث تساعد المدقق على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما تمثل دليلا على الأعمال المنجزة والتي يستند عليها المدقق.[1]

1- الملف الدائم:

يشمل هذا الملف البيانات الخاصة بالمؤسسة، والمذكرات الدائمة والمستمرة الأثر منها: [2]

- نبذة تاريخية عن المؤسسة والتطورات التي مرت بها منذ التأسيس.
- صورة عقد الاتفاق (قرار التعيين) بين المدقق والمؤسسة إذا كان لمدة أكثر من سنة (رسالة التكليف).
- عقد تأسيس المؤسسة، والنظام الداخلي (الأساسي)، وعقد تكوين في حالة شركات الأشخاص.
- النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أو الفروع أو الأقسام أو الشركات التابعة.
- تقارير المدققين السابقين.
- الدفاتر المحاسبية (مالية- بيانية- إحصائية) والحسابات الختامية.
- النظام الإداري وإسناد القرض والأصول الثابتة...الخ.
- ملخص العقود المستمرة والالتزامات طويلة الأجل التي ارتبطت المؤسسة بأدائها.
- الجوانب الفنية في المؤسسة.
- ملخص القرارات الهامة التي أصدرها مجلس الإدارة، والجمعية العمومية، مما لها صلة بالحسابات والمركز المالي للمؤسسة.

وما هو جدير بالذكر فإن هذا الملف يمكن المدقق بعد الإطلاع عليه من استعادة جميع المعلومات الدائمة التي يجب معرفتها عن المؤسسة دون أن يحتاج للرجوع إلى أصول المستندات والدفاتر والسجلات، ولذا يطلق على هذا الملف " الملف الدائم"، وما يتضمنه من بيانات سوف يستمر طوال عدد من السنين دون تقييد، ما لم تطرأ بعض التغييرات على البيانات الواردة به. [3]

---

[1]- عمر شريقي، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، المرجع سبق ذكره، ص 42.

[2]- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي...أدلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 280- 281.

[3]- المرجع نفسه، ص 281.

2- الملف الجاري:

يعد هذا الملف لحفظ المستندات والمذكرات والبيانات المتعلقة بالتدقيق للسنة الحالية، ويتضمن هذا الملف كحد أدنى ما يلي:

- صورة التقرير النهائي عن عملية التدقيق.
- المصادقات والشهادات التي تم الحصول عليها من الغير، والمراسلات.
- محاضر الجرد المختلفة، وكشوف التسويات الجردية، والكشوف التحليلية للإيرادات والمصروفات، والكشوف التحليلية لمفردات المركز المالي.[1]
- التقارير الدورية عن سير إجراءات التدقيق التي يعدها أفراد هيئة التدقيق.
- الملاحظات المعلقة.
- صورة البيانات المالية المقدمة إلى دائرة ضريبة الدخل.
- صورة تقرير المدقق بنتيجة دراسة نظام الرقابة الداخلية.
- ميزان المراجعة.
- صورة قائمة الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية.
- ملخص لمحاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العامة خلال السنة موضوع التدقيق.
- برنامج التدقيق الذي تم إعداده.

وما هو جدير بالذكر أن ما يحفظ في الملف الجاري من بيانات ومستندات تعتبر الأساس الذي يعتمد عليه مدقق الحسابات في إعداد التقرير النهائي، كما أنها تمثل قرائن وأدلة الإثبات التي يستند إليها المدقق عند الإفصاح عن رأيه في انتظام الدفاتر، ومدى دلالة وصدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة، ولذا يتطلب هذا الملف ثبوتيته من خلال الاستفادة من دليل معين، والاحتفاظ به في مكان آمن.[2]

---

[1]- المرجع نفسه، ص 281-282.

[2]- المرجع نفسه، ص 282.

المبحث الثاني: عرض المعيار الدولي والجزائري رقم 300.

يقصد بالمعيار النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لهذه النوعيات، كذلك المعايير المرتبطة بطبيعة التدقيق وأهدافه، وتهدف إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف مدقق الحسابات أثناء أدائه للمهام الموكلة إليه.

ومن خلال هذا المبحث سنخصص الدراسة حول المعيار الجزائري والدولي رقم 300 تخطيط لعملية التدقيق والمقارنة بينهما .

المطلب الأول: المعيار الدولي رقم 300.

الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات لتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية. إن هذا المعيار الدولي وضع ليناسب التدقيق متكرر الحدوث. أما في التدقيق لأول مرة، فقد يحتاج المدقق لتوسيع عملية التخطيط إلى حدود أبعد مما سيناقش في هذا السياق.

- على المدقق تخطيط عمل التدقيق لكي يتم إنجاز التدقيق بطريقة فعالة.
- " التخطيط" يعني وضع إستراتيجية عامة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة، ويخطط المدقق لإجراء عملية التدقيق بطريقة كفؤة وبالتوقيت المطلوب.

الفرع الأول: تخطيط العمل

- إن التخطيط الملائم لعمل المدقق يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق، وأن المشاكل المحتملة قد حددت، وأن العمل سيتم إنجازه بسرعة. كذلك يساعد التخطيط على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المدققين الآخرين والخبراء.
- إن مدى التخطيط سوف يختلف استنادا إلى حجم المؤسسة وتعقيدات عملية التدقيق وخبرة المدقق مع المؤسسة ومعرفته بطبيعة العمل. [1]
- إن الحصول على معرفة بطبيعة العمل هو جزء مهم من تخطيط العمل. وتساعد معرفة المدقق لطبيعة العمل بتشخيص الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها تأثيرا ماديا على البيانات المالية.
- قد يرغب المدقق بمناقشة أجزاء من خطة التدقيق الشاملة وبعض إجراءات التدقيق مع لجنة التدقيق في المؤسسة أو الإدارة أو الموظفين، وذلك لتطوير فعالية وكفاءة عملية التدقيق مع أعمال موظفي المؤسسة. ومع ذلك فإن خطة التدقيق الشاملة وبرامج التدقيق تبقى من مسؤولية المدقق.

1- http://ia802707.us.archive.org/22/items/isas12000/300.PDF

الفرع الثاني: خطة التدقيق الشاملة

- على المدقق وضع وتوثيق خطة التدقيق الشاملة واصفا المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها. وفي الوقت الذي يجب أن تحتوي مذكرة خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق، فإن تحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة سوف يختلف استنادا إلى حجم المؤسسة، وتعقيدات عملية التدقيق، والمنهجية والتقنية الخاصة المستعملة من قبل المدقق.

- الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند قيام المدقق بوضع خطة التدقيق الشاملة:

1- المعرفة بطبيعة العمل:

- العوامل الاقتصادية العامة وظروف القطاعات الاقتصادية التي تؤثر في أعمال المؤسسة.

- الصفات المميزة للمؤسسة ولأعمالها ولأدائها المالي ولمتطلبات الإفصاح ومن ضمنها التغيرات منذ تاريخ التدقيق السابق.

- المستوى العام لكفاءة الإدارة.

2- فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية:

- السياسات المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة والتغيرات الجارية على تلك السياسات.

- تأثير الإقرارات الجديدة في مجالي المحاسبة والتدقيق.

- المعرفة المكتسبة للمدقق لنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي، والتأكيدات المناسبة المتوقع وضعها على اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية. [1]

3- المخاطر والأهمية النسبية (المادية):

- التقديرات المتوقعة للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، وتحديد مناطق التدقيق المهمة.

- وضع مستويات للأهمية النسبية لأغراض التدقيق.

- إمكانية وجود أخطاء جوهرية، ومن ضمنها الخبرة من الفترات السابقة أو الاحتيال.

- تحديد مجالات محاسبية معقدة ومن ضمنها تلك التي تحتوي على تقديرات محاسبية.

4- طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها:

- إمكانية تغيير التأكيدات على مجالات خاصة للتدقيق.

- تأثير تقنية المعلومات على عملية التدقيق.

- عمل التدقيق الداخلي وتأثيره المتوقع على إجراءات التدقيق الخارجية.

[1]- نفس المرجع السابق.

5- التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة:

- مشاركة مدققين آخرين في تدقيق الأقسام التابعة مثلا الشركات التابعة أو الفروع أو الأقسام.
- إشراك الخبراء.
- عدد المواقع.
- متطلبات التوظيف.

6- الأمور الأخرى:

- إمكانية الشك في فرضية استمرار المؤسسة.
- ظروف تتطلب اهتمام خاص مثل وجود أطراف ذات علاقة.
- شروط التكليف بالتدقيق وأية مسؤوليات قانونية.
- طبيعة وتوقيت التقارير أو رسائل الإبلاغ الأخرى في المؤسسة والمتوقعة بموجب التكليف. [1]

7- برنامج التدقيق:

- على المدقق وضع وتوثيق برنامج تدقيق يتضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المخططة والمطلوبة لتنفيذ خطة التدقيق الشاملة. ويستخدم برنامج التدقيق على أنه مجموعة من التعليمات إلى المساعدين المشاركين في عملية التدقيق، وكذلك كأداة للرقابة وتوثيق التنفيذ الملائم للعمل، كذلك قد يحتوي برنامج التدقيق على أهداف التدقيق لكل مجال وعلى موازنة الوقت التي يتم فيها تخصيص الساعات لمختلف مجالات التدقيق وإجراءاته.

- عند إعداد برنامج التدقيق، على المدقق مراعاة التقديرات الخاصة بالمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، ولمستوى الثقة المطلوب توفيره بإجراءات جوهرية. كذلك على المدقق النظر لتوقيت اختبارات الضوابط والإجراءات الجوهرية والتنسيق بين أية مساعدات متوقعة من قبل المؤسسة، وعدد المساعدين المتوفر ومشاركة المدققين الآخرين أو الخبراء، كذلك قد تؤخذ بعين الاعتبار الأمور الأخرى المشار إليها سابقا، وبشكل أكثر تفصيلا، خلال وضع برنامج التدقيق.

التغيرات على خطة التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق.

- يجب إعادة النظر في خطة التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق كلما دعت الضرورة لذلك عملية التدقيق. ويكون التخطيط مستمر، خلال مدة التكليف بالتدقيق بسبب التغيرات في الشروط، أو النتائج غير المتوقعة لإجراءات التدقيق، كما يجب تسجيل أسباب التغيرات الهامة. [2]

---

[1]- نفس المرجع السابق.

[2]- نفس المرجع السابق.

المطلب الثاني: المعيار الجزائري رقم 300.

إن الغرض من هذا المعيار الجزائري " تخصيص تدقيق الكشوف المالية" هو وضع إرشادات وتعليمات يستند إليها المدقق في التخطيط لعملية التدقيق. ويمكن عرض محتواه فيما يلي: [1]

الفرع الأول: مدخل إلى المعيار الجزائري رقم 300:

ويتمثل في :

1- مجال التطبيق:

يدرس المعيار م.ج.ت 300 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 الأولية.

2- هدف ورزنامة التخطيط:

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

- الاهتمام المناسب في المجالات المهمة لذات التدقيق.
- التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
- التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة.

كما أن التخطيط الملائم يساعده في:

- اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة، مع التوجيه الصحيح للمهام.
- التسيير والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ومراجعة أعمالهم.
- تنسيق الأعمال المنجزة من طرف مدققي العناصر المشكلة للمجمع والخبراء إن أمكن ذلك.
- طبيعة وامتداد التخطيط يتغيران حسب حجم ودرجة تعقيد المؤسسة.
- التخطيط هو عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة (أو مرتبطة بـ) نهاية التدقيق السابق ويتواصل طوال المهمة إلى غاية الانتهاء من التدقيق الجاري.
- تتضمن هذه العملية الحاجة إلى اعتبار بعض المسائل حتى قبل تحديد وتقييم المدقق لمخاطر الاختلالات المعتبرة مثل:
- الإجراءات التحليلية التي يتعين وضعها حيز التنفيذ كإجراءات تقييم المخاطر.

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، رقم 150، الجزائر، 11 أكتوبر 2016.

- التعرف العام للإطار التنظيمي والقانوني الذي تخضع له المؤسسة وكيفية مطابقة هذا الأخير له.
- تحديد الاعتبارية.
- مشاركة الخبراء.
- إنجاز إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.

يمكن للمدقق أن يقرر مناقشة إدارة المؤسسة حول بعض المسائل التي تمس بالتخطيط، من أجل تسهيل أداء وإدارة مهمة التدقيق (تنسيق الأعمال مع مستخدمي المؤسسة) دون التعرض لفعالية تدقيقه، ويبقى المدقق مسؤولا عن الإستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل.

3- تخطيط مهمة التدقيق:

يمثل تخطيط مهمة التدقيق في توقع:

- المنهج العام للأعمال.
- إجراءات التدقيق التي يتعين وضعها من طرف أعضاء فرقة التدقيق.
- طبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء فريق التدقيق ومراجعة أعمالهم.
- طبيعة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة، بما في ذلك احتمال اللجوء إلى الخبراء.
- تنسيق الأعمال مع تدخلات الخبراء أو غيرهم من المهنيين المكلفين بتدقيق حسابات المؤسسات في إطار دمجها، إن أمكن ذلك.

الفرع الثاني: الهدف الذي يرمي إليه المدقق وتنظيم المهمة

يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية، في هذا الإطار يلزم المدقق بإعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم المؤسسة ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها.

1- إستراتيجية التدقيق:

تصف إستراتيجية التدقيق المنهج العام للأعمال، لاسيما تلك التي تتضمن:

- نطاق، رزنامة وتوجيه الأعمال.
- عتبة أو عتبات الدلالة المعمول بها والمبادئ التوجيهية لتحضير برنامج عمل.

2- برنامج عمل:

يحدد برنامج العمل بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات التي تعتبر ضرورية خلال السنة المالية لوضع خطة المهمة قصد تقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف ومقبول.

3- التعديلات المدرجة في إستراتيجية التدقيق وبرنامج العمل:

خلال التدقيق على المدقق تحيين وتغيير إستراتيجية التدقيق وبرنامج العمل كلما اقتضت الضرورة ذلك.

الفرع الثالث: الواجبات المطلوبة:

وهي كما يلي :

1- إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة:

يجب على المسؤول وعلى الأعضاء الأساسيين الآخرين للفريق المكلف بالمهمة أن يساهموا في تخطيط التدقيق بما فيه التخطيط للمقابلات مع الأعضاء الآخرين من الفريق والمشاركة فيها.

يعود إسهام المسؤول والأعضاء الآخرين الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة في تخطيط التدقيق بالفائدة على خبرتهم ومعارفهم، فهو بذلك يسمح بتطوير فعالية وكفاءة عملية التخطيط.

2- الأعمال الأولية لتخطيط المهمة:

مهمة التدقيق الجاري يجب على المدقق وضع الإجراءات التالية:

- القيام بالإجراءات المطلوبة في م. ج. ت 220 المتعلقة بالحفاظ على علاقة الزبون ومتابعة مهمة التدقيق الخاص.
- تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلالية وفقا لمعيار م.ج.ت 220.
- التحقق من معرفة بنود المهمة، كما هو مطلوب في المعيار م. ج. ت 210.

3- تخطيط مهمة التدقيق:

يجب على المدقق المسؤول عن المهمة إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة مع المهمة محددا نطاق رزنامة ومنهج التدقيق، معطيا المبادئ التوجيهية لإعداد برنامج عمل.

عند إعداده الإستراتيجية العامة للتدقيق، على المدقق:

- التعريف بخصوصيات المهمة التي تحدد نطاقها.
- التحقق من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره لوضع رزنامة التدقيق والتخطيط لطبيعة الاتصالات المطلوبة.
- الأخذ بعين الاعتبار العوامل التي يعتبرها مهمة وفقا لحكمه المهني الخاص قصد توجيه الأعمال التي يتعين إنجازها من طرف الفريق المكلف بالمهمة.
- الأخذ بعين الاعتبار نتائج الأعمال الأولية لتخطيط المهمة والتي أنجزت سابقا، وإن أمكن تحديد ما إذا كانت الخبرة المكتسبة في المهمات الأخرى المنجزة للكيان من طرف المدقق هي ذات دلالة في هذه الحالة، والتأكد من طبيعة رزنامة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة.

على المدقق إعداد برنامج عمل يتضمن وصفا لـ:

- طبيعة رزنامة ونطاق الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر المحددة وفقا للمعيار م.ج.ت 315.

- طبيعة رزنامة ومدى إجراءات التدقيق التكميلية التي تم التخطيط لها على مستوى التأكيدات المحددة وفقا للمعيار م.ج.ت 330.
- إجراءات التدقيق المخططة الأخرى المطلوب وضعها بغية إنجاز المهمة وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.

خلال التدقيق على المدقق تحيين وتغيير الإستراتيجية العامة للتدقيق وبرنامج العمل كلما اقتضت الضرورة إلى ذلك.

على المدقق تخطيط طبيعة رزنامة ونطاق التعليمات التي ستقدم والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، كذلك مراجعة أعمالهم وفقا لـ:

- حجم المؤسسة ومدى تعقيدها.
- المجال المعني بالتدقيق.
- تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة.
- كفاءات وقدرة كل عضو من أعضاء الفريق المكلفين بمهمة إنجاز عمل التدقيق.

جوانب خاصة تتعلق بالمؤسسات الصغيرة:

في حالة أنجز التدقيق كليا من طرف" مدقق وحيد ممضي" لتقرير التدقيق، فإنه لا تطرح مسائل الإدارة والإشراف على أعضاء الفريق المكلفين بالمهمة وكذلك مراجعة أعمالهم.

في هذه الحالة، تكفي مذكرة موجزة لتوثيق إستراتيجية التدقيق التي تتضمن في نفس الوقت، القرارات المهمة المتعلقة بنطاق الأعمال، الرزنامة وسيرورة التدقيق.

لكن عند مواجهة مشاكل خاصة معقدة أو غير مألوفة، وإذا قام بالتدقيق مهني يمارس المهنة بشكل فردي، يكون من المستحسن استشارة مدققين آخرين ذوي خبرة ومؤهلين أو الهيئة المهنية التي يكون المدقق عضوا فيها.

4- التوثيق:

يجب على المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق:

- الإستراتيجية العامة للتدقيق.
- برنامج العمل.
- كل التغييرات المهمة المضافة للإستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل خلال مهمة التدقيق.

إضافة إلى بعض المسائل التي تؤخذ بعين الاعتبار في مهمة التدقيق الأولية:

قبل البداية في مهمة التدقيق الأولية، على المدقق القيام بالأعمال التالية:

- القيام بالإجراءات المنصوص عليها في المعيار م.ج.ت 220 المتعلقة بقبول الزبون ومهمة التدقيق الخاص.
- التواصل مع المدقق السابق في حالة تغيير المدقق طبقا للقواعد الأخلاقية المعنية.

المطلب الثالث: المقارنة بين المعيار الدولي رقم 300 والمعيار الجزائري رقم 300.

في هذا المطلب سوف نقوم بإجراء مقارنة بين المعيارين الجزائري والدولي رقم 300 واستخلاص أوجه الاختلاف بينها، وتحليل نتائج المقارنة.

الفرع الأول: المقارنة بين معيار التدقيق الجزائري والدولي رقم 300.

يمكن استخلاص أوجه الاختلاف لهذين المعيارين من حيث المضمون من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (7): المقارنة بين المعيار الجزائري والدولي رقم 300 من حيث المضمون.

المعيار / أوجه المقارنة	معيار التدقيق الدولي "300"	معيار التدقيق الجزائري "300"
مجال التطبيق	- الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات لتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية. - إن هذا المعيار وضع ليناسب التدقيق متكرر الحدوث. - أما في التدقيق لأول مرة فقد يحتاج المدقق لتوسيع عملية التخطيط إلى حدود أبعد.	- يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية. - يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة. - يعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.
تعريف التخطيط	" يعني وضع إستراتيجية عامة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة، ويخطط المدقق لإجراء عملية التدقيق بطريقة كفؤة وبالتوقيت المطلوب"	" عملية مستمرة ومتكررة عادة ما تبدأ بعد فترة وجيزة (أو مرتبطة) بنهاية التدقيق السابق ويتواصل طول المهمة إلى غاية الانتهاء من التدقيق الجاري".
الأهداف	تلخص في أداء مهمة المدقق في تخطيط عمل التدقيق بطريقة فعالة، والذي يمكن قياسه من خلال تقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف ومقبول عموما.	ونلخص في إنجاز المهمة بفعالية يلزم المدقق بإعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم المؤسسة ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها.
دور التخطيط في عمل المدقق	- مساعدة المدقق في تولية الاهتمام الكافي للجوانب الهامة لعملية التدقيق. - مساعدة المدقق في تحديد المشاكل المحتملة	- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق. - التعرف على المشاكل وحلها في

	وحلها في الوقت المناسب. - تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل مناسب. - مساعدة في اختيار أعضاء الفريق بما يتناسب مع القدرة والكفاءة. - تسيير وتوجيه أعضاء الفريق وتنسيق العمل مع مدققي العناصر والخبراء.	الوقت المناسب. - اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لموجهة المخاطر. - التسيير والإشراف على أعضاء الفريق ومراجعة أعمالهم. - تنسيق الأعمال المنجزة من طرف مدققي العناصر المشكلة للمجتمع والخبراء.
الإجراءات الأولية لعملية التخطيط	- تقييم مؤسسة العميل. - فهم شروط التكليف وإعداد كتابة التكليف بالمهمة وفق المعيار الدولي 210. - المعرفة بطبيعة نشاط العميل. - تحديد الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق حسب ما أشار إليه المعيار 320.	- القيام بالإجراءات المطلوبة وفق م.ج.ت 220 المتعلقة بالحفاظ على علاقة الزبون ومتابعة مهمة التدقيق الخاص. - تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية بما فيها المتعلقة بالاستقلالية وفقا م.ج.ت 220. - التحقق من معرفة بنود المهمة كما هو مطلوب في م.ج.ت 210. - الإجراءات التحليلية التي يتعين وضعها حيز التنفيذ كإجراءات تقييم المخاطر وتحديد الأهمية النسبية. - التعرف العام للإطار التنظيمي والقانوني الذي تخضع له المؤسسة وكيفية مطابقة هذا الأخير له. - تحديد الاعتبارية. - مشاركة الخبراء.

		- إنجاز إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.
وضع إستراتيجية شاملة لعملية التدقيق	ينبغي على المدقق وضع إستراتيجية تدقيق شاملة لعملية التدقيق، يوح فيها نطاق وتوقيت التدقيق وهذا تمهيدا لوضع خطة تدقيق أكثر تفصيلا، بحيث يوضح فيها الموعد النهائي لإعداد التقارير المرحلية والنهائية والتواريخ الرئيسية للاتصالات المتوقعة مع الإدارة والمكلفين بالرقابة. وتتمثل الأمور التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند إعداد إستراتيجية التدقيق في: - المعرفة بطبيعة العمل. - فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية. - المخاطر والأهمية النسبية. - طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها. - التنسيق والتوجيه والإرشاد والمتابعة. - تتأثر إستراتيجية التدقيق الشاملة حسب هذا المعيار بمقدار تقدير المدقق لمخاطر التدقيق.	تصف إستراتيجية التدقيق حسب هذا المعيار المنهج العام للأعمال لاسيما تلك التي تتضمن: - نطاق ورزنامة وتوجيه الأعمال من خلال تحديد الجوانب المهمة في عملية التدقيق. - عتبة أو عتبات الدلالة المعمول بها والمبادئ التوجيهية لتحضير برنامج العمل. - يجب على المدقق حين يضع إستراتيجية التدقيق الشاملة مراعاة ظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها حسب هذا المعيار من خلال: - التعرف بخصوصيات المهمة التي تحدد نطاقها. - التحقق من أهداف المهمة. - الأخذ بعين الاعتبار العوامل التي يعتبرها مهمة. - الأخذ بعين الاعتبار نتائج الأعمال الأولية لتخطيط المهمة.
خطة عمل التدقيق	خطة التدقيق: بعد أن يتم وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة يكون المدقق قادرا على البدء في تطوير خطة تدقيق أكثر تفصيلا لتناول مختلف الأمور التي تم تحديدها سابقا، آخذا في	برنامج العمل (برنامج التدقيق): يحدد بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات التي تعتبر ضرورية لتقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول.

	الاعتبار الحاجة إلى تحقيق أهداف التدقيق من خلال الاستخدام الكفؤ لموارد التدقيق. إن خطة التدقيق تكون أكثر تفصيلا من إستراتيجية التدقيق الشاملة، وهي تشمل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي سيقوم بأدائها أعضاء فريق العملية من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتقليل مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، كما هو محدد بموجب معيار م.ج.ت 315 و330.	على المدقق إعداد برنامج عمل يتضمن: - طبيعة ورزنامة ونطاق الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر. - طبيعة ورزنامة ومدى إجراءات التدقيق التكميلية التي تم التخطيط لها على مستوى التأكيدات المحددة وفق م.ج.ت 330. - إجراء التدقيقات المخططة الأخرى المطلوب وضعها بغية إنجاز المهمة وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.
تحديث إستراتيجية التدقيق	يجب على المدقق تحديث إستراتيجية التدقيق الشاملة وكذلك الخطة التي أعدها لتنفيذ المهمة تشمل أي تغييرات قد تحدث أثناء تنفيذ عملية التدقيق وما يتطلبه ذلك من أمور إضافية يستطيع المدقق تحديدها وإضافتها عند تطوير إستراتيجية وخطة التدقيق.	على المدقق تحيين وتغيير الإستراتيجية العامة للتدقيق وبرنامج العمل كلما اقتضت الضرورة ذلك.
الواجبات المطلوبة	- لا توجد إلزامية المشاركة في التخطيط. - تحيين خطة التدقيق كلما اقتضت الضرورة.	- إلزامية إشراك الأعضاء الأساسيين مع المسؤول عن التدقيق في عملية التخطيط. - أشار المعيار إلى تحيين التخطيط من خلال التعريف.
توثيق عملية التدقيق	- يجب على المدقق توثيق إستراتيجية التدقيق وخطة التدقيق الشاملة، بما في ذلك أية تغييرات جوهرية تتم أثناء عملية التدقيق وأسباب هذه التغيرات. - يجب أن يسجل توثيق المدقق لإستراتيجية التدقيق الشاملة القرارات الرئيسية التي تعتبر ضرورية لتخطيط التدقيق بشكل مناسب.	نص م.ج.ت 300 على أنه يجب على المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق: - الإستراتيجية العامة للتدقيق. - برنامج العمل. - كل التغيرات المهمة المضافة للإستراتيجية العامة للتدقيق أو

	- إن توثيق المدقق لخطة التدقيق كاف لبيان طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المخططة وإجراءات التدقيق الإضافية عند مستوى الإثبات لكل فئة معاملات هامة وأرصدة حسابات وإفصاحات استجابة للمخاطر المقيمة.	برنامج العمل خلال مهمة التدقيق، وكذلك أسباب هذه التغيرات.
حالة المؤسسات الصغيرة	في عملية تدقيق المؤسسات الصغيرة يمكن أن يقوم بإجراء التدقيق بكامله شريك العملية، وفي هذه الحالات لا يتم إثارة أسئلة حول التوجيه والإشراف على أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم حيث أن شريك عملية التدقيق الذي قام شخصيا بإجراء جميع نواحي العمل يكون على علم بكافة المواضيع الجوهرية.	في حالة أنجز التدقيق كليا من طرف "مدقق وحيد ممضي" فإنه لاتطرح مسائل الإدارة والإشراف على أعضاء الفريق المكلفين بالمهمة وكذلك مراجعة أعمالهم. في هذه الحالة نكتفي بمذكرة موجزة لتوثيق إستراتيجية التدقيق التي تتضمن في نفس الوقت القرارات المهمة المتعلقة بنطاق الأعمال، الرزنامة وسيرورة التدقيق.

المصدر:من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المعيار الدولي والجزائري رقم 300.

الفرع الثاني: تحليل نتائج المقارنة بين المعيارين.

من خلال الجدول السابق وبالاستعانة بالمطلب الأول والثاني استنتجنا أن المعيار الجزائري للتدقيق تضمن كل بنود المعيار الدولي تقريبا.

حيث توصلنا إلى أن التخطيط لعملية التدقيق تتطلب إجراءات منهجية، لتمكين المدقق من إبداء رأيه المهني حول عدالة الكشوف المالية، وأن المعيار الجزائري للتخطيط تدقيق الكشوف المالية مستمد من المعيار الدولي مع وجود بعض الاختلافات من حيث المصطلحات كاستخدام المعيار الدولي لمصطلح خطة التدقيق، أما المعيار الجزائري فقد استخدم برنامج عمل (برنامج تدقيق).

كما أن معيار التدقيق الجزائري أشار إلى إلزامية الاعتماد عليه وكذا إلزامية إشراك الأعضاء الأساسيين مع مسؤول عن التدقيق في عملية التخطيط عكس المعيار الدولي فهو لا يلزم الاعتماد عليه ولا توجد إلزامية المشاركة في التخطيط.

أما بخصوص الأهداف فكلاهما يركزان على عنصر الفاعلية إلا أن المعيار الجزائري أضاف إلى عنصر الفاعلية إلزامية المدقق إعداد إستراتجية التدقيق وبرنامج العمل وفقا لحجم المؤسسة ولحجم الأعمال التي يتعين انجازها.

كما نجد بعض الاختلافات البسيطة في مراحل التخطيط لعملية التدقيق كعدم إشارة المعيار الجزائري إلى إجراء تقييم نظام الرقابة الداخلية أثناء عملية التخطيط عند وضع الإستراتيجية العامة للتدقيق.

ومن خلال النتائج المتوصل إليها من إجرائنا لعملية المقارنة نستنتج أن هناك توافق في محتوى المعيارين بصفة عامة لأن لم تكن هناك اختلافات بينهما ذات أثر جوهري.

خلاصة الفصل:

يعد التخطيط والإشراف المناسب مطلبا سابقا وحيويا لإتمام أية عملية تدقيق معقدة بنجاح وفي الوقت المقرر، ولهذا فإن أول معايير العمل الميداني يتطلب ضرورة التخطيط المناسب للمهمة، فضلا عن الإشراف المناسب على المساعدين إن وجدوا وهو نفسه ما يتطلبه المعيار الجزائري.

ولتنفيذ عملية التدقيق، يحتاج المدقق إلى الكثير من الجهد، للتحضير والإعداد والتخطيط، ومعرفة الخطوات التمهيدية اللازمة عند البدء في عمليات التدقيق الجديدة، وما تتطلبه من وضع خطط العمل وبرامج حسن الأداء ومستلزمات عمليات التدقيق الجديدة والقديمة على حد سواء من استخدام الأوراق واستعمال العلاقات والاحتفاظ بالمذكرات والملفات بالإضافة إلى حسن تنظيم مكتبه.

الفصل الثالث

التخطيط لعملية التدقيق وفق المعيار الجزائري رقم 300 دراسة ميدانية لمكتب محقق الحسابات

تمهيد:

تم التطرق في الجانب النظري إلى مفاهيم متعلقة بالتدقيق ومحافظ الحسابات، كما تم التطرق إلى كيفية التخطيط ودور محافظ الحسابات فيها.

حيث يعتبر التخطيط لعملية التدقيق من أهم المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات، لذا ومحاولة منا إسقاط هذا الدور في الواقع من خلال إجراء تربص عند مكتب محافظ الحسابات من أجل معرفة أهم الإجراءات والخطوات التي يتبعها في التخطيط لعملية التدقيق.

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول:مدخل إلى مكتب محافظ الحسابات والخدمات التي يقوم بها.

المبحث الثاني: مهمة التخطيط لعملية التدقيق من طرف مكتب محافظ الحسابات.

المبحث الأول: مدخل إلى مكتب محافظ الحسابات والخدمات التي يقوم بها.

سنتناول في هذا المبحث التعريف بالمكتب محل الدراسة والخدمات التي يقوم بها وذلك من خلال التعريف بالمكتب وتنظيمه، والخدمات التي يقوم بها وختاما بالإجراءات التي يقوم بها.

المطلب الأول: التعريف بالمكتب وتنظيمه.

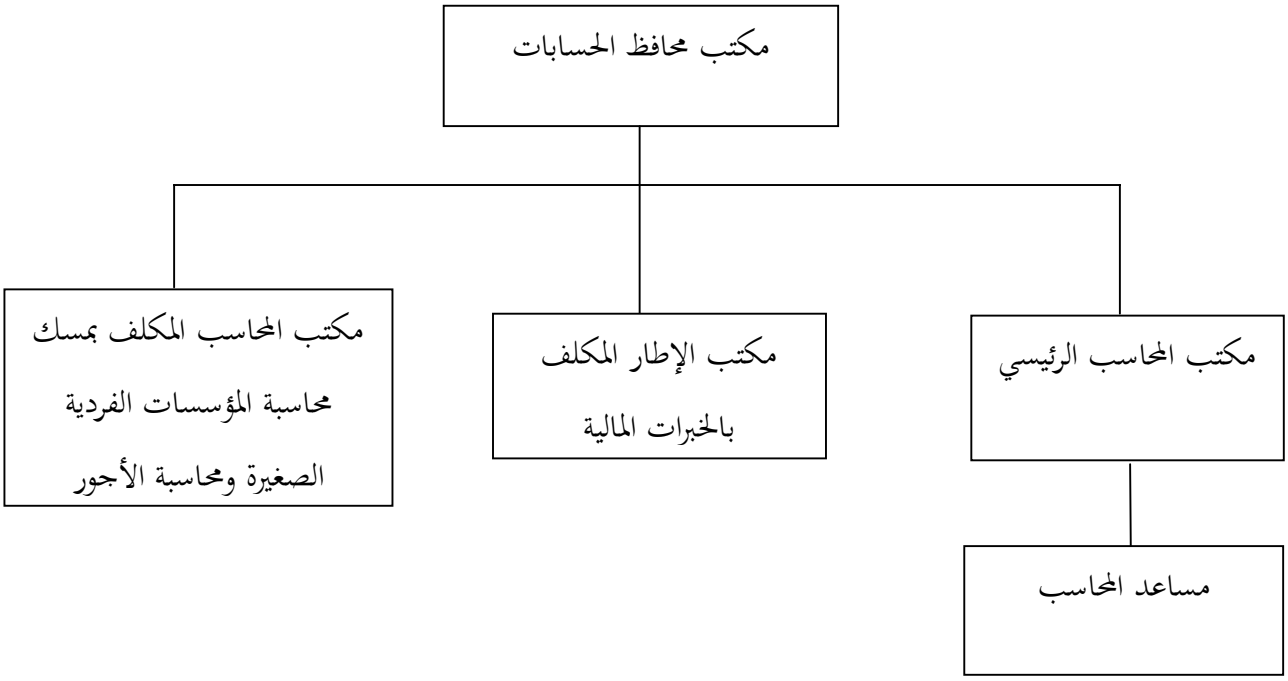
مكتب المحاسبة ومحافظة الحسابات لصاحبه السيد **العمري عبد النور** خبير قضائي ومحافظ حسابات.

العنوان: ساحة رحيم قالية بناية أيت عقيل الطابق الثاني البويرة.

تاريخ الإنشاء: 2011/08/23.

تم إنشاءه بعد الحصول على الاعتماد بتاريخ 27 مارس 2010، المسلم من طرف مصف خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، يتميز عمله بكثير من الالتزام والانضباط والجدية في الخدمات التي يقدمها لزبائنه. [1]

الشكل رقم (7): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.



المصدر: مكتب محافظ الحسابات بولاية البويرة.

المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها.

يقدم مكتب محافظة الحسابات الخدمات التالية:

- مسك محاسبة الشركات الخاصة والمقاولات والتجار الخواص في مختلف النشاطات.

[1]- معلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات.

- القيام بمختلف التصريحات الجبائية والاجتماعية للزبائن (الشركات الخاصة، التجار).
- حساب أجور عمال الزبائن.
- الدراسات الاقتصادية والمالية للزبائن.
- مراجعة حسابات الشركات وإعداد تقارير محافظة الحسابات للشركات الخاصة المعنية لمحافظة الحسابات.
- إعداد مخطط ونظام تسديد رواتب العمال للزبائن.
- التكفل بملفات المنازعات الجبائية وشبه الجبائية للزبائن (شركات خاصة، تجار فرديين).

المطلب الثالث: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات.

يمارس محافظ الحسابات العديد من الإجراءات عند القيام بمهمة التخطيط، وهناك إجراءات تسبق التخطيط وأثناءه وهناك إجراءات تتم بعد التخطيط وتتمثل في إصدار تقرير شامل.

الفرع الأول: الإجراءات الأولية.

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

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

- يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه.
- التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشوبه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين.
- يطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة والمؤسسات المنسوبة وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية. [1]
- وفي حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا.
- وفي حالة ما إذا أخلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر للاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله.
- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وبتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة.

[1]- معلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات.

- كما يجب عليه أيضا أن يتأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية لاسيما إزاء مسيري المؤسسة.

ويمكن تلخيص ما سبق في النقاط التالية:

- طلب قبول الوكالة من طرف الزبون.
- الاستفسار عن وضعية الزبون.
- الإطلاع على وثائق إثبات الحالة: سجل تجاري، قانون أساسي، شهادة النشاط.
- الإطلاع على التقرير السابق (السنة N -1).
- قبول الوكالة وتقديم شهادة قبول الوكالة.
- التوقيع على محضر التعيين.

الفرع الثاني: الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات في التخطيط.

هناك عدة خطوات يتبعها محافظ الحسابات في إجراء عملية التخطيط وهي:

- نظرة عامة حول المؤسسة.
- تعيين المساعدين وحسن الإشراف.
- القيام بإجراءات التدقيق التحليلية.
- تحديد المستويات الأولية للمادية وتقدير مخاطر التدقيق.
- فحص وتقييم الرقابة الداخلية.
- تصميم الخطة العامة وبرنامج التدقيق. [1]

وسيتم تناولها بالتفصيل في المبحث الموالي.

[1]- معلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات.

المبحث الثاني: مهمة التخطيط لعملية التدقيق من طرف مكتب محافظ الحسابات.

يتبع محافظ الحسابات منهجية لتحقيق أهداف قيامه بالمهمة، والتي تتلخص في أربعة مراحل مرتبطة مع بعضها البعض ومتسلسلة، والتي تساعده على فهم ومعرفة كاملة بالمؤسسة وإبداء رأيه على وضعيتها. حيث تبدأ مرحلة قبول التوكيل والحصول على معرفة عامة حول المؤسسة ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية لها الذي يبين لنا نقاط القوة ونقاط الضعف والذي يساعده للانتقال إلى مرحلة فحص الحسابات والتأكد من خلوها من الأخطاء والغش، ثم تأتي المرحلة الأخيرة ألا وهي مرحلة إعداد تقرير محافظ الحسابات والذي يبدي فيه رأيه الفني حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

المطلب الأول: كيفية التخطيط لعملية التدقيق من طرف مكتب محافظ الحسابات وموقفه حول المعيار الجزائري رقم 300.

تعتبر مهمة التخطيط أول خطوة يقوم بها محافظ الحسابات للقيام بعملية التدقيق بعد قبوله للمهمة التي تطرقنا إليها في المبحث السابق. وفي هذا المطلب سوف نتعرف على كيفية التخطيط من طرف محافظ الحسابات وكذا موقفه من هذا المعيار.

الفرع الأول: كيفية التخطيط لعملية التدقيق من طرف مكتب محافظ الحسابات.

فيما يخص التخطيط لعملية التدقيق يتبع الخطوات التالية: [1]

1- نظرة عامة حول المؤسسة:

وهي من أول خطوات التدقيق بعد قبول مهمة التدقيق، التي يتم فيها الحصول على معلومات عن نشاط العميل وطبيعته القانونية ونشاط الصناعة ومن المعلومات التي يتم جمعها:

أ- **المعلومات العامة**: وتتضمن ما يلي:

- **تحديد هوية المؤسسة:** ولتحديد هوية المؤسسة محل التدقيق من قبل المدقق لا بد من الاطلاع على القانون النظامي والعقد الابتدائي لها، لكي يستقي منها المعلومات المتصلة باسمها وتاريخ تكوينها والغرض من نشاطها، رأس المال المصرح به، المقر الرئيسي وقائمة المصانع والمكاتب والفروع، وكذلك رقم التسجيل التجاري وبعض المعلومات الأخرى الضرورية.

- **التطور التاريخي للمؤسسة:** يمكن للمدقق بواسطة حوار ومناقشة مع المسؤولين في المؤسسة أن يتحصل على معلومات خاصة بالتنظيم والتسيير الحالي للمؤسسة، حيث يمكن للمدقق أن يدرك الأسباب التي كانت تقف وراء إنشاء المؤسسة والتطورات التي لحقت بها المجالات التقنية والقانونية والتجارية.

[1]- معلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات.

- **وضعية المؤسسة**:لكي يتسنى للمدقق معرفة مكانة المؤسسة في القطاع الذي تنشط فيه، عليه أولا معرفة طبيعة هذا القطاع ما إذا كان قطاعا حيويا وسائرا في التوسع، ثم موقع المؤسسة مقارنة بمؤسسة أخرى في نفس القطاع من حيث رقم الأعمال والمردودية واليد العاملة.
- **السياسة المتبعة في التوظيف والتكوين**: إن العناصر التي يقوم المدقق بجمعها والتي تخص طرق التوظيف والتكوين والترقيات الداخلية تسمح له بتكوين رأي عن مردودية وكفاءة الموظفين بالمؤسسة.
- **التنظيم وإدارة المؤسسة**: من الضروري أن يكون لدى المدقق مخطط للتنظيم داخل المؤسسة يحدد المسؤوليات الأساسية ويوضحها. فيتضمن هذا المخطط مثلا أسماء المسؤولين داخل المؤسسة ووظائفهم.
- **أسماء المدققين السابقين**: وتتضمن:
- قائمة البنوك التي تتعامل المؤسسة معها.
- الاتفاقيات الخاصة والحالية التي تربط المسؤولين بالمؤسسة.

كما أنه على المدقق أن يسأل عن الطرق والأساليب المستعملة داخل المؤسسة، ومن وجود قسم للتدقيق الداخلي بالمؤسسة.

ب- معلومات عن الخصائص التقنية للمؤسسة:تتمثل في

- **بيان طبيعة نشاط المؤسسة**: على المدقق أن يكون على إلمام بجميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة مثل:

- معرفة إن كانت المؤسسة ذات طابع تجاري أو صناعي أو خدماتي أو مالي.
- التكنولوجيا المستعملة في المؤسسة.
- نوعية وخصائص المنتجات.
- معرفة الموقع الجغرافي، المساحة وقيمة ونوعية الملكية للاستثمارات.

- **التموين**: إن التموين بالمواد الأولية ضروري وأساسي وله تأثير على نتيجة المؤسسة واستمرارية نشاط الدورة الإنتاجية، ولهذا ينبغي على المدقق معرفة المشاكل التي يمكن أن تطرح في هذا المجال والتي تنحصر في تكلفة المواد الأولية والتي تتأثر بتغيرات الأسعار في السوق، وعدد موردي هذه المواد الأولية، ونفس الشيء ينطبق بالنسبة للمؤسسات ذات الطابع التجاري.
- **التخزين**: يمثل المخزون أحد حسابات المؤسسة، وهو معرض للأخطار كاحتمالات السرقة والضياع، لهذا بات من الضروري على المدقق التعرف على سياسة التخزين ومواقعه.
- **الإنتاج**: على المدقق أن يطلع على القدرة الإنتاجية من خلال الوسائل والآلات المستعملة في ذلك، حيث يتوجب على المدقق معاينة وحدات الإنتاج من حيث أهميتها وحالتها وتجهيزها.

ج- **معلومات عن الخصائص التجارية للمؤسسة**:وهي معلومات تخص:

- **الزبائن:** على المدقق معرفة عدد الزبائن بالنسبة للمؤسسة، وهذا يعتبر أساسيا لتقدير المشاكل المحتملة الوقوع، فإذا كانت المؤسسة تعتمد على عدد قليل من الزبائن فإن خسارة أي زبون تؤثر على رقم أعمالها وبالتالي على حالتها المادية، لذا على المدقق دراسة عن قرب التطورات الإجمالية للمبيعات والتقلبات الحاصلة في النشاط.

- **المنافسة:** ينبغي على المدقق دراسة السوق الذي تنشط فيه المؤسسة من أجل معرفة مكانتها ضمن المؤسسات الأخرى من نفس القطاع ومدى قدرتها التنافسية.

- **كيفية تحديد أسعار البيع:** وفي هذا الإطار ينبغي على المدقق دراسة العناصر المكونة لسعر البيع وتحديد الهامش الإجمالي، كما يجب عليه أيضا التحقق ودراسة الخصومات المالية والتجارية الممنوحة للزبائن.

- **معلومات عن الخصائص القانونية للمؤسسة:** من الضروري للمدقق دراسة الإطار القانوني وذلك من خلال القوانين، قانون الشركات، قانون العمل وكذلك النظام الضريبي للمؤسسة، كما يجب عليه استقصاء معلومات أخرى مرتبطة بالجانب القانوني مثل:

- **فحص القانون النظامي:** يستطيع مدقق الحسابات من خلال فحص القانون الأساسي للمؤسسة التعرف على النظام القانوني للمؤسسة ورأس مالها ومجال نشاطها وكذلك تحديد واجبات ومسؤوليات المساهمين وفترة الحياة القانونية للمؤسسة.

- **بنية رأس المال:** يتعين على المدقق أن يطلع على عقد تكوين المؤسسة للتعرف على:
  - رأس مال المؤسسة وحصة كل شريك.
  - اسم الشريك المكلف بالإدارة.
  - كيفية توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.
  - المبالغ المسموح لكل شريك السحب في حدودها.
  - مكافآت ومرتبات الشركاء.

- **العقود والاتفاقيات الأساسية:** ينبغي على المدقق الإطلاع على القيود والاتفاقيات المبرمة من طرف المؤسسة والتي عادة ما تتضمن عقود القروض البنكية والتأمينات، العقود مع العمال، العقود الخاصة بالاتفاقيات مع الموردين والزبائن، عقود رهن الاستثمارات للحصول على القروض.

إن فحص العقود والاتفاقيات له فائدتان: الأولى أنه يسمح للمدقق بمعرفة الأخطار المتوقعة والتي تؤثر على المؤسسة، والثانية أنها تعتبر وسيلة فعالة لتحديد الصراعات المحتملة على المصالح بين المؤسسة والمسيرين.

- **النزاعات الراهنة:** على المدقق أن يكون على علم تام بجميع النزاعات الموجودة ليتمكن من معرفة ما إذا كانت المؤسسة قد خصصت مؤونات لذلك، لهذا يعتبر الفحص والإطلاع على هذه النزاعات ضروري بغية تفادي الأخطار.

- **النظام الضريبي:** ينبغي على المدقق الإطلاع على الحالة الضريبية وخصوصيات النظام الضريبي للمؤسسة محل التدقيق، كما ينبغي عليه معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة لأخذ فكرة وكذلك معرفة الربط الضريبي على العميل ومداه، وهل هناك التزامات لم تسوى بعد، وهل توجد التزامات مستقبلية.

هـ - النظام المحاسبي والمالي: يقوم المدقق بوصف وظيفة المحاسبة داخل المؤسسة من حيث التنظيم آخذا بعين الاعتبار العناصر التالية:

- المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي.
- النظام المتبع في القيد.
- دقة السجلات وكفاءتها.
- كفاية نظام الحفظ في المؤسسة.
- العمليات الأساسية التي تقوم بها المؤسسة والفرعية.
- طريقة الإهلاك المتبعة.
- طريقة تقييم المخزونات.

2- تعيين المساعدين وحسن الإشراف:

إن التخطيط لعملية التدقيق يجب أن ينعكس على التخصيص السليم لقوة العمل المتاحة وتحقيق الإشراف السليم عليها ومتابعة أداء المهام التي تتجسد من خلال تقييم هذا الأداء.

أ- **تخصيص المساعدين:** يقوم المدقق بتخصيص مساعديه على مهام الفحص التي اشتملت عليها عملية التدقيق، ويتطلب التخصيص السليم للمساعدين على مهام الفحص المختلفة أن يحدد المدقق احتياجات العمل من العنصر البشري، ثم يقوم بعملية حصر كمي وفني دقيق للمساعدين الموجودين بالمكتب ليحدد ما إذا كان هناك عجز في المساعدين أولا، آخذا في الاعتبار مقدار ونوعية الكفاءات المهنية المطلوب تدبيرها للوفاء بمتطلبات برنامج عملية التدقيق.

إن تخصيص وتوزيع المهام على المساعدين بحكمة يؤدي إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إنجاز مهام الفحص والتدقيق في توقيتها المخطط لها مسبقا.
- تحاشي العجز أو الزيادة غير الضرورية في عدد المساعدين.
- الاستغلال الأمثل لطاقات المساعدين.
- العمل على تنمية المساعدين مهنيا، ومحاولة تدني التكاليف الفعلية لعملية التدقيق بما لا يخل بجودتها المهنية وبحكم المدقق في تحقيق أهداف عملية التدقيق وذلك من خلال:
  - الوقت الكلي المتاح لعملية التدقيق.
  - مسؤولية كل مساعد عن أداء مهمة معينة أو أكثر.

- أولوية إنجاز مهام معينة قبل غيرها.
- الحد الأقصى للزمن المقدر للانتهاء من كل مهمة على حدة.
- القيود المحتملة الفعلية أو المفروضة على تدبير الموارد البشرية بمكتب التدقيق.

ب- الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أدائهم: إن الإشراف على المساعدين من الأمور الضرورية لكي يتفهم القائمون بالعمل على مختلف مستوياتهم أهداف عملية التدقيق والإجراءات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، ويجب إطلاع المساعدين على المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء فترة التخطيط لعملية التدقيق والمتعلقة بالنشاط الذي يعمل فيه العميل وتنظيم مؤسسته، ومشاكل المحاسبة والتدقيق المتوقعة وتوقيت إجراءات عملية التدقيق. وبما أن معظم العمل يتم بواسطة المساعدين فيجب على هؤلاء إطلاع المشرف على عملية التدقيق وعلى أية مشاكل محاسبية أو تدقيقية يتم اكتشافها أثناء عملية الفحص.

كما أنه على مدقق الحسابات مراعاة الجوانب السلوكية عند الإشراف على مساعديه، وفي هذا المجال يجب أن يأخذ في الحسبان مجموعة من الاعتبارات أهمها:

- إشراك المساعدين في وضع خطة وبرنامج عملية التدقيق وتعديله.
- المتابعة والتوجيه المستمر للمساعدين أثناء تأدية مهامهم.
- مناقشة المساعدين في المشاكل الجوهرية الناتجة من الفحص وتبادل الرأي بشأن أهم الحلول العملية لها بين المدققين بعضهم لبعض.
- توفير فرص الترقية أمام المرؤوسين وشمولية معايير تقييم أداء المساعدين لكافة جوانب الأداء.

ولا شك أن مراعاة الاعتبارات السابقة عند الإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم سوف يزيد لديهم مستوى الدافعية والرضا عن العمل وزيادة مدى التزام هؤلاء المساعدين بأهداف المهنة وزيادة مستوى كفاءتهم المهنية أيضا، وهذا سوف يؤدي في النهاية إلى ارتفاع مستوى جودة عملية التدقيق.

3- القيام بإجراءات التدقيق التحليلية:

ويقصد بذلك فحص المعلومات المالية ومقارنتها مع معلومات مالية لنفس المؤسسة والمعلومات المالية للصناعة والمنافسين لمعرفة مدى التجانس بين هذه المعلومات، وهذه خطوة إلزامية في مرحلة التخطيط فهي تساعد المدقق على فهم نشاط العميل وإمكانية الاستمرارية للشركة وتساعد المدقق في تسليط الضوء على مواطن الضعف المحتملة وتركيز الاختبارات فيها.

4- تحديد المستويات الأولية للمادية وتقدير مخاطر التدقيق:

تتمثل المادية (المعيار 320) في مقدار التحريف أو الحذف أو الانحراف في البيانات المالية والتي تؤثر في قرار مستخدم البيانات المالية وتتمثل المادية في الناحية الكمية والناحية النوعية:

أ- **المادية من ناحية كمية:** ويرتبط ذلك بحجم الانحرافات التي يتم تقديرها من قبل المدقق، ولكن يمكن تغيير هذا التقدير مع تقدم عملية التدقيق ويساعد ذلك في عملية التخطيط لجمع الأدلة، وعادة ما يختار المدقق مستوى مادية أقل في هذه المرحلة من المراحل اللاحقة ليكون أكثر تحفظا في جمع الأدلة.

قد يكون مستوى الانحرافات في مؤسسة صغيرة ماديا ولكن في مؤسسة كبيرة لا يكون ماديا، ويمكن استخدام صافي المبيعات أو مجمل الربح أو إجمالي الأصول.

خطوات تحديد مستوى المادية:

- تحديد الحكم الأولي للمادية (ما هو المقدار الكلي للتحريفات في القوائم والتي ستعد جوهرية 10% مهم وأقل من 5 % غير مهم وبينهما يتم تقييمه وفق حكم وخبرة المدقق).
- تخصيص الحكم الأولي إلى مجموعات فرعية.
- تقدير الانحراف الإجمالي في كل مجموعة (فيتم تحديد التحريفات في المجموعة الواحدة كعينة).
- تقدير الأثر المشترك للتحريف في كافة المجموعات (حيث يتم دمج التحريفات للحصول على تقدير التحريف الإجمالي).
- مقارنة الأثر المشترك مع الحكم الأولي من أجل اتخاذ القرارات بالقبول أو الرفض.

ب- **المادية من ناحية نوعية:**قد يكون الانحراف أو الخطأ مادي بناءا على نوعيته وبغض النظر عن القيمة النقدية له، فالخطأ المقصود أهم من الخطأ غير المقصود وإن تكرر الأخير ومخالفات الإدارة أهم من مخالفات العاملين...الخ.

يؤثر مستوى المادية في تقرير المدقق حسب الاحتمالات التالية:

- في حال كون الانحرافات بسيطة وليست ذات أهمية فيكون التقرير نظيف.
- في حال أن الانحرافات مهمة ولكن غير جوهرية أي ليس لها تأثير على كل عناصر القوائم المالية أي لا تجعل القوائم المالية مضللة فيعطي تقريرا متحفظا يذكر فيه صدق وعدالة القوائم باستثناء أمر معين متحفظ عليه.
- إذا كان الانحراف جوهري ويمتد لمعظم عناصر القوائم المالية مما يجعلها مضللة بصورة عامة فإنه يعطي تقريرا مخالفا أو يمتنع عن إبداء الرأي.

مخاطر التدقيق:

إن ظروف عدم التأكد تجعل من القيام بعمل معين في هذه الظروف أمرا ينطوي على مخاطر، ويتطلب مهارة في كيفية التعامل معه، فالمدقق يواجه خطر إصدار تقرير يتضمن رأيا معينا ولكن قد يكون هذا الرأي مبني على حكم خاطئ بسبب أمور لم يعلمها المدقق أو لم يكتشفها.

ومخاطر التدقيق تعرف بأنها احتمال أن تحتوي القوائم المالية المدققة على خطأ أو تحريفات مادية ولم يكتشفها المدقق أو احتمال خروج المدقق بنتيجة غير مناسبة.

مثلا أن يصدر المدقق تقريرا نظيفا في حين أن القوائم المالية تحتوي على تحريفات مادية أو العكس وهذا يؤدي بالمدقق للمسائلة القانونية.

وهذه المخاطر لا يمكن التخلص منها بشكل مطلق ولكن يمكن تخفيضها لأدنى مستوى ممكن.

الطريقة الأمثل للتعامل مع هذه المخاطر: كانت الطريقة المتبعة سابقا هي طريق النظم لتقليل المخاطر وتقوم على أساس أن المدقق يقوم بالفحص من الأسفل إلى الأعلى أي اختبار نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي ليشكل رأي حول جودة النظام المحاسبي واكتمال السجلات ومدى خلوها من التحريفات وهذه الطريقة مبنية على أساس ما يلي:

- التحقق من نظام الرقابة الداخلية وتقييمه وتسجيل النتائج.
- التثبت من النتائج الأولية لتقييم نظام الرقابة الداخلية للبدء باختبارات الالتزام به.
- وضع برنامج الاختبارات التفصيلية بناءا على اختبارات الالتزام ولكن هذه الطريقة لا تتعامل مع أخطار التدقيق مباشرة بسبب عدم قدرتها على ربط جميع المتغيرات في عملية التدقيق وبالتالي قد تتطلب زيادة التكلفة والجهد من المدقق وفريقه للوصول لنتائج معقولة.

الطريقة الثانية تنطلق من مفهوم المخاطر للتدقيق وتركز عليها، فهي تحدد إلى أي مدى توجد مخاطر لعملية التدقيق التي يقوم بها المدقق والطريق التي من خلالها يستطيع تقليل أثر هذه المخاطر إلى أدنى مستوى ممكن وهذا ما يجعل المدقق يخطط لهذه المهمة بشكل أفضل مما لو كان لا يعلم ما هي المخاطر المحيطة به ومستوياتها.

وعادة ما تكون هذه المخاطر بسبب تداخل عدة أنواع من الأخطار للتدقيق وتتمثل هذه الأنواع في :

- **مخاطر التدقيق المقبولة أو الممكن تحملها:** وتعني احتمال وجود خطأ أو تحريف مادي في القوائم المالية وعدم تمكن المدقق من اكتشافه بالرغم من بذل العناية المهنية المقبولة.

أو هي المخاطر المقبولة لدى المدقق بأن يقوم باستنتاج نتيجة غير سليمة بعد الانتهاء من إجراءات التدقيق، وقد يرجع سبب ذلك إلى طبيعة عملية التدقيق.

- **المخاطر المتوارثة أو المتأصلة:** وتعرف بأنها المخاطر المرتبطة بطبيعة العنصر أو النشاط، فهناك احتمال وقوع انحراف مادي في هذا العنصر أو النشاط وهناك احتمال وقوع عدة انحرافات بحيث لو جمعت مع بعضها ستشكل انحراف مادي،وأسباب ذلك عادة ضعف الرقابة أو عدم وجودها وترتبط بطبيعة المؤسسة وبيئتها، ومن هذه البنود النقدية بأنواعها، ومن الأنشطة المخزون السلعي.
- **مخاطر الرقابة:** وهو الخطر الناتج عن احتمال عدم تمكن أنظمة الرقابة الداخلية من منع أو اكتشاف الأخطاء والتحريفات التي قد تقع، سواء كانت هذه الأخطاء والتحريفات مادية بصورة منفردة أو في مجموعها تصبح مادية على مستوى بند معين أو نشاط ما، ولأن المدقق يعتمد على نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير فعليه أن يأخذ هذا النوع من المخاطر بعين الاعتبار.

- **مخاطر الاكتشاف:** وهو الخطر الناتج عن احتمال عدم تمكن الاختبارات الجوهرية والإجراءات التحليلية من اكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية التي قد تقع، سواء كانت هذه الأخطاء والتحريفات مادية بصورة منفردة أو في مجموعها تصبح مادية على مستوى بند معين أو نشاطها، وتنقسم إلى:
  - **خطر التدقيق التحليلي:** أي عدم قدرة الإجراءات التحليلية من كشف الانحرافات المادية.
  - **خطر الاختبارات التفصيلية:** أي عدم قدرة الاختبارات التفصيلية من كشف الانحرافات المادية.
- **مخاطر العينات:** وهي المخاطر الناتجة عن احتمال خروج المدقق بنتيجة من العينة تختلف عن النتائج الممكن الخروج بها فيما لو تم تدقيق المجتمع كاملا.
- **مخاطر غير متعلقة بالعينات:** وهي المخاطر الناتجة عن احتمال الخروج بعينة غير سليمة ولكن ليس بسبب عملية المعاينة ولكن بسبب قدرات وكفاءات المدقق ومعاونيه في اختبار المفردات وتقويم النتائج ويرجع ذلك لعدم تمكن المدقق من إجراء اختبارات معينة أو التقصير في العمل أو عدم اختيار العينة بشكل سليم وممثلة للمجتمع.

النموذج الرياضي لحساب مخاطر التدقيق:

المتأصلة × مخاطر الرقابة × مخاطر الاكتشاف

وعادة ما يقرر المدقق بخبرته ودرايته نسبة مخاطر التدقيق يمكن أن يتحملها وهي 5 % كمعدل للمخاطر التي يتحملها، ويأخذ في الاعتبار بعض العوامل ذات العلاقة بذلك مثل:

- درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية (علاقة طردية مع المخاطر).
- احتمال تعرض العميل لصعوبات مالية بعد إصدار القوائم المالية مما يزيد احتمال مقاضاة المدقق.
- نزاهة الإدارة واستقامتها، فكلما كان العميل غير نزيه أو مشكوك في أدائه تطلب من المدقق تقييم المخاطر بشكل منخفض والعكس.

حساب مخاطر الاكتشاف:

$$\text{مخاطر الاكتشاف المقبولة} = \frac{\text{المخاطر المقبولة}}{(\text{مخاطر الرقابة} \times \text{المخاطر المتأصلة})}$$

ويبين هذا النموذج العلاقة بين المخاطر المقبولة ومخاطر الاكتشاف حيث العلاقة طردية بينهما، والعلاقة بين مخاطر الرقابة والمخاطر المتأصلة من ناحية ومخاطر الاكتشاف من ناحية أخرى علاقة عكسية، مما يزيد نسبة التأكد التي ينبغي على المدقق الحصول عليها من الاختبارات التفصيلية.

أمثلة على مخاطر التدقيق:

بفرض مخاطر التدقيق المقبولة (التي يمكن تحملها) 5 %، والأخطار المتأصلة أو المتوارثة 80 % خاصة لعميل ناجح وصناعة مستقرة، ومخاطر الرقابة 30 % (رقابة قوية)، بناءا على ذلك تكون مخاطر الاكتشاف

21%، وهذا معناه أن الإجراءات التفصيلية وإجراءات التدقيق التحليلية لا تستطيع اكتشاف الانحرافات المادية والهامة بنسبة 21%، وتكون نسبة التأكد من النتائج 79 %، وكلما زادت هذه النسبة تطلب الأمر من المدقق توسيع اختباراته وبالتالي زيادة حجم العينة.

5- فحص وتقييم الرقابة الداخلية:

إن إمكانية محافظ الحسابات محدودة ماديا، نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للمؤسسة المراقبة، وقدرتها على القيام بأحوال مالية ناجحة. وللحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات من واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية:

أ- احترام الأشكال الشرعية والقانونية:" لاحترام الأشكال الشرعية والقانونية يجب على محافظ الحسابات التحقق مما يلي:

- مسك التوقعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية (اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجور، اليومية،سجل تداول المجالس العامة، سجل تداولات مجلس الإدارة أو الحراسة، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به).
- المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو الحراسة حسب الحالات.
- احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في المخططات المهنية.
- احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف المخطط المحاسبي الوطني أو القانون التجاري لاسيما: دوام الطرق، استقلالية الدورات، استمرارية الاستغلال، التكلفة التاريخية، الحيطة والحذر.

ب- الفحص وتقدير الرقابة الداخلية: عند فحص وتقدير الرقابة الداخلية يقوم محافظ الحسابات بتقدير إمكانية الأنظمة وإجراءات الشركة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصداقية.

وتتمثل الحتميات التي تخضع لها الرقابة الداخلية في ارتباط البعض بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة والإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها واستيراداتها الخاصة،وارتباط البعض الآخر بقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستبث للتطبيق والتقنية والإدارية وهي مكيفة بحجم المؤسسات.

يسمح تقدير الرقابة الداخلية لمحافظ الحسابات بـ:

- **نظام التنظيم:** يجب أن يتوفر نظام الرقابة على ما يلي:
- **تعريف المسؤوليات:** تكون على أساس الأعمال المطالب بها لكل مسؤول.
- **تفرقة المهام:** تقوم على أساس التنفيذ المتبادل للمهمة.

- **تفرقة المهن:** تقوم على أساس عدم الإجماع العملي مثل: المصلحة التجارية، مصلحة الإنتاج، الإشهار...، وبين الحماية أو الاحتفاظ مثل: أمين الصندوق، أمين المخزن، الحارس، الصيانة...، وكذلك بين التسجيل.

- **وصف المهن:** تكون على أساس الدقة المكتوبة على مستوى التنفيذ مصدر المعلومات المستوجب معالجتها وكيفية ومدة المعالجة، المرسل إليهم، مستويات المصادقة الملتمسة حسب نوعية التجنيد.

- **نظام التسريح:** هو استدراك الإجراءات لقائمة الأشخاص الذين يستطيعون تجنيد الشركة ومختلف مقاييس الموافقة اللازمة حسب أنواع الالتزامات.

- **نظام الإعلام والتوثيق:** لكي يكون نظام التوثيق والإعلام مقنعا يجب عليه أن يتضمن ما يلي:

- إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا التي تحدد كيفيات التداول، معالجة وترتيب المعلومات، وطرق التسجيل،.....

- أن تكون وثائق دعائم الإعلام مطبوعة وشبه مرقمة بشكل يسمح استغلالها وتسجيلها.

- أن تكون وثائق الإجراءات مجمعة في وثيقة تسمح بالاحتفاظ والاستشارة.

- **نظام الأدلة:** يجب على نظام الأدلة أن يسمح بالتأكد مما يلي:

- لا يسمح بتنفيذ وتسجيل إلا الصفات التنظيمية المناسبة.

- كل صفقات الانطلاق والتنفيذ أو التسجيل مكشوفة في أحسن الآجال.

- المراقبة المتبادلة للمهام وتنظيم المحاسبة.

- **الوسائل المادية للحماية:** هي مجموعة من الوسائل المستعملة للحماية ضد السرقة والخسائر والتبذير.

- **الموظفين:** تزداد ثقة محافظ الحسابات حول الأحوال المالية التي تعرض عليه للفحص، عند التأكد من كفاءات الموظفين ذوي الكفاءة والمكونين للقيام بالمهام الموكلة إليهم، وذوي الضمير المهني، يجب عليه تقييم إجراءات التجديد، التكوين الأولي والمستمر، سياسة الأجور والمراقبة والتقييم الدوري للنشاط.

- **نظام الإشراف على المراقبة:** يعد محافظ الحسابات عند تقييمه للرقابة الداخلية بمروره على عدة مراحل والمتمثلة في:

- فهم ووصف الأنظمة المهمة.

- تأكيد الفهم بواسطة تحليلات.

- إبراز نقاط قوة وضعف الأنظمة.

- التحقق من سير ودوام النقاط القوية.

تكون نتائج الدراسة وتقييم الرقابة الداخلية مسجلة في ملفات العمل وفي تقرير موجه إلى مسيري الشركة المراقبة، حيث يبرز هذا التقرير الاخلال والنقائص الملحوظة بالإضافة إلى اقتراحات التحسين والنصائح كلما كان ذلك ضروريا، وهنا قد يجد محافظ الحسابات نفسه يستخلص عند وصوله إلى هذا المستوى من المهمة إلى رفض شهادة الحسابات إذا كانت الرقابة الداخلية تحتوي على نقائص من الأحوال المالية المنتجة عديمة المصداقية.

6- تصميم الخطة العامة وبرنامج التدقيق:

يعد برنامج التدقيق خطة مرسومة على هذه النتائج التي توصل إليها المدقق بعد دراسته وفحصه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق الدفاتر والسجلات والمستندات....الخ.

ويتكون برنامج التدقيق من الخطوات التي تتبع في أعمال التدقيق، والوقت المقدر للانتهاء من كل خطوة، وبيان الوقت الفعلي الذي استنفذ في إتمامها، وتوقيع الذي قام بتنفيذها. وبذلك فإن برنامج التدقيق يحقق عدة أهداف هي:

- تلخيص ما يجب القيام به من أعمال التدقيق وحصر العمليات الواردة بالدفاتر والسجلات.
- يمثل تعليمات فنية تفصيلية صادرة من المدقق المساعد.
- أداة للكشف عن انحرافات الوقت (إن وجدت) والتحري عن أسبابها واتخاذ اللازم لمعالجتها.

أ- الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تصميم برنامج التدقيق: على المدقق عند تصميم برنامج التدقيق وضع النقاط التالية نصب عينيه:

- التقيد بنطاق عملية التدقيق كاملة كانت أم جزئية لأن لكل منها خطوات معينة كفيلة بتحقيقها.
- مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية الموجود بالمؤسسة، حيث أنه على ضوء درجة الكفاءة تلك يتحدد نطاق عملية التدقيق.
- الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها لأن التدقيق وسيلة وليس غاية بحد ذاته، فيجب أن يتيح البرنامج تحقيق تلك الأهداف.
- استخدام وسائل التدقيق التي تمكن المدقق من الحصول على قرائن قوية في حاجياتها.
- إتباع طرق التدقيق التي تلاءم ظروف كل حالة، فلكل مؤسسة ظروفها الخاصة والتي على ضوءها يقوم المدقق بإعداد برنامج التدقيق الملائم.

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

ب- أنواع برامج التدقيق: لا يمكن وضع برنامج موحد للتدقيق بكافة أنواعه بحيث يطبق على المؤسسات المختلفة أو حتى المتماثلة وذلك بسبب اختلاف الظروف الخاصة بكل مؤسسة والتي تميزها عن غيرها.

- **برنامج التدقيق العام:** وهو برنامج معياري وثابت ويحتوي على جميع إجراءات التدقيق والتي يمكن استخدامها في أغلب عمليات التدقيق مع تعديل يتناسب مع عملية تدقيق معينة. وقد تم ذلك من بعض المدققين على أنه يجعل من عملية التدقيق مجرد عملية روتينية لقتل روح الإبداع والابتكار لدى المدقق وتنقص من استقلالية تفكيره وتقديره الشخصي، هذا بالإضافة إلى أن تعقد عمليات المؤسسة وتنوع نشاطها واختلاف أنظمتها المحاسبية قد تجعل من برنامج التدقيق العام غير ذي نفع. ومع هذا يرى البعض أنه يوفر الوقت والجهد ويحوي جميع الإجراءات والتي ينتقي منها المدقق ما يراه مناسبا وضروريا لعملية تدقيق معينة بحيث لا يغفل عن أي إجراء قد يكون مهما.

- **برنامج التدقيق الخاص:** يعد خصيصا لعملية تدقيق معينة آخذا في الاعتبار طبيعة وحجم ونشاط المؤسسة وكذلك نظام الرقابة الداخلية، ويعتبر أفضل من البرنامج العام للتدقيق وذلك عند الذين انتقدوه، وأيا كان النوع المستخدم في عملية التدقيق فلا يجب على المدقق تتبعه حرفيا (الكفاءة العلمية والخبرة) حيث أنه قد تظهر بعض المشاكل والنقاط الأخرى أثناء عملية التدقيق والتي لم تكن في الحسبان وبالتالي لم تذكر الإجراءات الخاصة بها، لذلك على المدقق توخي الدقة والحذر عند تنفيذه لعملية التدقيق وإضافة أي إجراءات أخرى قد يراها ضرورية لإتمام عملية التدقيق.

- **التدقيق المرحلي:** ويبدأ عند انتقال العمل إلى مقر المؤسسة المراد تدقيقها، حيث أن هناك العديد من عمليات التدقيق والتي يجب أن تنجز قبل انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية من قبل إدارة المؤسسة، وهذا ما يسمى بالتدقيق المرحلي. ومن بين هذه العمليات التي يجب تغطيتها قبل نهاية السنة المالية ما يلي:

  - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
  - اختبار الإجراءات المحاسبية المتبعة.
  - اختبار العمليات التفصيلية المختلفة المثبتة في الدفاتر والسجلات.
  - التحقق من الإضافات الرأسمالية للأصول أثناء السنة.
  - التحقق من مصروفات التشغيل ذات المبالغ الكبيرة نسبيا.
  - اختبار وتحليل التغييرات في مكونات حقوق أصحاب المؤسسة، وغيرها من الأعمال الأخرى التي يرى المدقق ضرورتها.

والتدقيق المرحلي يخفض كثيرا من ضغط العمل في نهاية السنة المالية حيث يتم توزيع عملية التدقيق على فترات أو مراحل منتظمة مما يؤدي إلى تحسين الأداء وإتقان العمل وبالتالي نجاح عملية التدقيق وتأديتها بالصورة المرضية، وأن يكون المدقق ومساعديه على إلمام ودراية تامة بدقائق الأمور وسير العمل بالمؤسسة خلال فترة التدقيق.

ت- **مراحل إعداد برنامج التدقيق:** يتكون برنامج التدقيق من مجموعة من إجراءات التدقيق التفصيلية للوفاء بأهداف عملية تدقيق محددة لكل قطاع. وعادة ما يتم إعداد برنامج عملية التدقيق من خلال مرحلتين:

- **مرحلة التخطيط:** وفي هذه المرحلة يتم تحديد أهداف التدقيق لكل مجموعة من العمليات وكل رصيد حساب في القوائم المالية قطاع التدقيق. وعلى سبيل المثال فإن أهداف التدقيق المرتبطة بعمليات المشتريات قد تقوم بالتأكد عما إذا كان:

- قد تم تسجيل عمليات المشتريات.
- قد تم الترخيص بعمليات المشتريات.
- أن عمليات المشتريات المسجلة شرعية.
- أن عمليات المشتريات المسجلة تعتبر كاملة.
- أن عمليات المشتريات قد تم تبويبها على نحو ملائم.
- أن عمليات المشتريات قد تم تحديدها عند قيمتها الصحيحة.
- أن عمليات المشتريات قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الصحيحة.

-**مرحلة الأداء:** متى تم إعداد قوائم إجراءات التدقيق التي يتعين أدائها، يتم ترتيب الإجراءات في تتابع منطقي، ويتم إلغاء أيه إجراءات متشابكة أو متداخلة، ولا شك أن ذلك يؤدي إلى قائمة بإجراءات التدقيق التي قد يتم تحديدها بطريقة تتلاءم مع أدائها، وفي النهاية يمثل ذلك ما يعرف ببرنامج التدقيق.

وعلى الرغم من أنه يمكن تحديد ووصف هاتين المرحلتين من إعداد برنامج التدقيق، فإن المرحلتين يمكن أن تحدثا بشكل متزامن (وهذا يعني أن إجراءات مرحلة التخطيط يتم ترتيبها بشكل متزامن مع مرحلة أدائها).

شكل رقم (8): نموذج برنامج التدقيق.

مكتب:..... اسم العميل:.....

السنة المنتهية في:..... أعد البرنامج:.....

دققه واعتمده:.....

العمليات والإجراءات	الوقت المقدر	الوقت الفعلي	توقيع من قام بالتدقيق	ملاحظات
أولا: دفتر النقدية 1- هدف ونطاق التدقيق: أ- التأكد من مطابقة الموجود الفعلي لرصيد الدفاتر. ب- التأكد من أن الموجود الفعلي يمثل ما يجب أن يكون بالفعل. 2- إجراءات التدقيق:				

أ- الجرد. ب- لحصول على شهادة من البنك. ج- عمل مذكرة تسوية. د- تدقيق مستندية. هـ- تدقيق حسابية. **ثانيا: دفتر صندوق المصروفات النثرية** 1- هدف ونطاق التدقيق. أ- التأكد من أن الرصيد الدفتري مطابق لما بحوزة الموظف المختص. ب- التأكد من أن الرصيد هو ما يجب أن يكون بالفعل. 2- إجراءات التدقيق: أ- للجرد. ب- تدقيق مستندية. ج- تدقيق حسابية. **ثالثا: تدقيق دفاتر المشتريات الآجلة** 1- هدف ونطاق التدقيق. .... 2- إجراءات التدقيق. أ- تدقيق مستندية. ب- تدقيق حاسبية. **رابعا: تدقيق دفاتر المبيعات الآجلة** 1- هدف ونطاق التدقيق. .... 2- الإجراءات:				

أ- تدقيق مستندية. ب- تدقيق حسابية. **خامسا: تدقيق اليومية العامة** 1- هدف ونطاق التدقيق: .... 2- الإجراءات: أ- تدقيق مستندية. ب- تدقيق حسابية. **سادسا: تدقيق الأستاذ العام** 1- هدف ونطاق التدقيق. .... 2- الإجراءات: - تدقيق حسابية. **سابعا: تدقيق حسابات نتيجة الأعمال** 1- هدف ونطاق التدقيق. .... 2- الإجراءات: أ- تدقيق مستندية لبعض البنود. ب- تدقيق حسابية. ج- تدقيق انتقادية. **ثامنا: تدقيق عناصر المركز المالي** 1- الأصول الثابتة. أ- الهدف ونطاق التحقيق.				

ب- الإجراءات.				
2- الأصول المتداولة.				
أ- الهدف ونطاق التحقيق.				
ب- الإجراءات.				
3- حقوق أصحاب المشروع.				
أ- الهدف ونطاق التحقيق.				
ب- الإجراءات.				
4- التزامات للغير.				
أ- الهدف ونطاق التحقيق.				
ب- الإجراءات.				

المصدر: مكتب محافظ الحسابات لولاية البويرة

الفرع الثاني: موقف محافظ الحسابات حول المعيار الجزائري رقم 300.

للقوانين أهمية كبيرة في حياة الإنسان من الناحية العملية أو الشخصية، لذاك تعتبر المعايير أيضا مهمة لدى المختصين كخبراء ومحافظي الحسابات وكذا المحاسبين المعتمدين.

إذ هناك معايير دولية ومعايير جزائرية عديدة في مجال التدقيق التي تحكم مهنة التدقيق، لكن خصيصا في دراستنا هذه حول المعيار الجزائري رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية".

فقمنا بسؤال محافظ الحسابات السيد العمري عبد النور الذي قمنا بالتربص لديه حول موقفه من هذا المعيار وهل هو مع أو ضده فكانت إجابته هي: [1]

أنا مع المعايير الجزائرية لأنها:

- تساعد المدقق في إنجاز عملية التدقيق.
- الحصول على الأدلة الكافية وتجنب المساءلة القانونية.
- حماية المدقق من التعرض إلى أي استفسارات.

ولذلك فإن هذا المعيار وغيره من المعايير تعتبر كدليل يسترشد به المدقق عند قيامه بمهمة التدقيق.

المطلب الثاني: مطابقة محتوى المعيار الجزائري رقم 300 وكيفية التخطيط للتدقيق من طرف محافظ الحسابات.

بعد ما تناولنا لمحتوى المعيار الجزائري رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية" وتطرقنا إلى كيفية التخطيط من طرف محافظ الحسابات، استنتجنا ما يلي:

[1]- مقابلة شخصية مع العمري عبد النور، محافظ حسابات، مكتب محافظ الحسابات، 2018/05/14، الساعة 11:00.

الفرع الأول :الإجراءات الأولية لتخطيط عملية التدقيق

نص محتوى المعيار الجزائري على:

- الحفاظ على علاقة الزبون ومتابعة مهمة التدقيق الخاص وكذا تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية بما فيها المتعلقة بالاستقلالية، وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 220.
- التحقق من معرفة بنود المهمة، كما هو مطلوب في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210.
- الإجراءات التحليلية التي يتعين وضعها حيز التنفيذ كإجراءات تقييم المخاطر.
- التعرف العام للإطار التنظيمي والقانوني الذي يخضع له الكيان وكيفية مطابقة هذا الأخير له.
- تحديد الاعتبارية.
- مشاركة الخبراء.
- إنجاز إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.

وبعد التعرف على كيفية التخطيط اتضح أنه قد طبق محتوى المعيار الجزائري رقم 300 في الإجراءات الأولية للتخطيط فهو يقوم بـ:

- قبول مهمة التدقيق بعد دراسة كل شروط القبول.
- معرفة عامة حول المؤسسة من حيث:
  - تحديد هوية المؤسسة وتطورها التاريخي.
  - وضعية المؤسسة والسياسة المتبعة في التوظيف والتكوين.
  - التنظيم وإدارة المؤسسة وكذا أسماء المدققين السابقين.
  - بيان طبيعة نشاط المؤسسة والتموين وكذا التخزين والإنتاج.
  - معلومات عن الخصائص التجارية للمؤسسة من حيث الزبائن والمنافسة وكيفية تحديد أسعار البيع.
  - معلومات عن الخصائص التقنية.
  - النظام المحاسبي والمالي.
  - تعيين المساعدين وحسن الإشراف.
  - القيام بالإجراءات التحليلية.
  - تقييم مخاطر التدقيق.

الفرع الثاني :إستراتيجية عامة للتدقيق

قدم المعيار شروحات حول إستراتيجية التدقيق في العنوان الثاني والثالث كما يلي:

- تصف إستراتيجية التدقيق حسب هذا المعيار المنهج العام للأعمال.

- يجب على المدقق حين يضع إستراتيجية التدقيق الشاملة مراعاة ظروف المنشأة وطبيعة نشاطها حسب هذا المعيار.

لقد التزم أيضا محافظ الحسابات في التخطيط لعملية التدقيق بشروط وضع الإستراتيجية العامة للتدقيق إلا أن محافظ الحسابات قام بإجراء تقييم نظام الرقابة الداخلية أثناء عملية التخطيط ولكن المعيار الجزائري لم يشر إلى ذلك.

الفرع الثالث: برنامج التدقيق

يتطلب المعيار الجزائري عند إعداد برنامج التدقيق:

- تحديد بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات التي تعتبر ضرورية لتقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول.

وهو نفسه عند التخطيط من طرف محافظ الحسابات إلا أن محافظ الحسابات يعتمد على مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية الموجود في المؤسسة في تحديد نطاق عملية التدقيق.

أما فيما يخص ما يتضمنه برنامج التدقيق فهو نفسه.

نتيجة المطابقة:

من خلال مطابقة محتوى المعيار الجزائري رقم 300 وكيفية التخطيط من طرف محافظ الحسابات استنتجنا أنه هناك توافق بينهم والاختلاف فقط في خطوة تقييم الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات.

بعد قيام محافظ الحسابات بقبول مهمة التدقيق وتواصل مع المؤسسة وغيرها والتي تعتبر كأول مرحلة يقوم بها المدقق وبعد الانتهاء من مهمة التدقيق يقوم المدقق بإعداد تقرير حول هذه المهمة والتي تتضمن مجموعة من التعليقات حول بنود البيانات المالية الرئيسية، والتقرير العام.

الفرع الأول:تعليقات محافظ الحسابات حول بنود البيانات الملية الرئيسية.

من خلال هذا الفرع سنعرض بعض التعليقات حول بنود البيانات المالية باختصار وهي: [1]

1- الممتلكات:

أ. الرقابات التي قمنا بها:

- التوفيق بين عمليات الاستحواذ في السنة المالية 2017 إلى المستندات المبررة. ومراقبة المعايير المحاسبية.
- مراقبة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات.
- مطابقة جداول الإطفاء مع دفتر الحسابات المقابل.
- مراقبة حساب ومحاسبة رسوم الاستهلاك وانخفاض قيمة الأصول المالية الثابتة.

[1]- معلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات.

- مراقبة مبالغ القابل للإهلاك والمدة وطريقة الاستهلاك.
- التقريب للجرد المادي في 2017/12/31.
- مراقبة تقييم الأصول المالية ومقارنة الوثائق المبررة.

ب. استنتاجات رقابتنا: المراقبة لدينا كشفت التالي:

✓ تمثل الأصول المادية: الأراضي بـ : 491920,00 دج ومبنى ب:26449610,91 دج.

✓ تمثل الأصول الملموسة الأخرى:

- معدات السيارات 6597184,24 دج.
- أثاث المكتب 5488018,83 دج.
- معدات مكتبية 2420572,41 دج.
- معدات الكمبيوتر 9550014,43 دج.
- المرافق الاجتماعية 528342,56 دج.

لم يتم تسجيل أي استحواذات في عام 2017.

الجرد المادي لا يتم التوفيق بينه وبين المخزون المحاسبي الممكن معالجته.

✓ تمثل الأصول المالية:

- الأوراق المالية الأسهم :141040000,00 دج، يتم توفير هذه على مستوى : 123340000,00 دج، المبلغ الذي يمثل الاشتراكات في رأس المال البنك CNMA من 1995 إلى 2009.
- الأوراق المالية الأسهم : 11700000,00 دج، تمثل الاشتراكات في رأس المال التأمين SNMA بين 2001 و2010.
- التأمين على الأوراق المالية الشخصية :6000000,00 دج، تمثل اشتراكات 2011.
- قروض يوم الدفع للموظفين في 2017/12/31 575500,00 دج.
- الرصيد في 2017/01/01 1378000,00 دج.
- تسديد 2017 802500,00 دج.

يجب تسوية أصول الضريبة المؤجلة (IDA) نتيجة لإعادة تعديل في مخصصات التقاعد، وكذلك على المؤسسة الدولية للتنمية غير المعترف بها بشأن توفير إجازات مدفوعة الأجر.

2- أحكام فنية للتأمين:

أ. الرقابات التي قمنا بها:

- مراقبة تقييم الأحكام الفنية.
- التحقق من القيود المحاسبية والتأكد من أنها تتوافق مع اللوائح المعمول بها.
- مراقبة الطريقة المحاسبية لاحتياطات المتطلبات.
- التوفيق بين البيانات التقنية والبيانات المحاسبية.

ب. استنتاجات رقابتنا: المراقبة لدينا كشفت التالي:

يتم تقسيم الأحكام الفنية :147138291,43 دج إلى فئتين:

✓ أحكام المكافئات التي تمثل المستحقات اشتراكات تأمين الأحصنة .CNMA السنة المالية 2017 بمبلغ :89213701,14 دج مقسمة على النحو التالي:

السيارات	61903551,47 دج.
حريق	5347807,34 دج.
إنتاج الخضروات	589609,24 دج.
مخاطر مختلفة	10282378,55 دج.
الإنتاج الحيواني	8992233,09 دج.
Cat/ Nat	1074389,19 دج.
نقل	298259,60 دج.
هندسة	725473,02 دج.

✓ احتياطات المتطلبات التي تمثل، وتشارك SAP السنة المالية CNMA 2017 بمبلغ 57924590,29 دج، موزعة على النحو التالي:

سيارات SAP (الأجهزة)	47373373,29 دج.
خطر الحريق SAP	409726,08 دج.
وفيات الحيوانات	10141490,92 دج.

3- حقوق التشغيل وما شابهها:

أ. الرقابات التي قمنا بها:

- تسوية أرصدة الحسابات إلى الرصيد العام ودفاتر الحسابات.
- التأكد من حقيقة هذه الحقوق
- تدقيق حسابات المحاسبية للسنة المالية 2017 ومطابقة للوثائق المبررة.

- تدقيق الرسوم المحاسبية وتبرير الإيرادات للسنة المالية 2017.
- التحقق من عدم صرف الديون.
- استعراض المرفقات التوضيحية لأرصدة الحسابات في 2017/12/31.

ب. استنتاجات رقابتنا: المراقبة لدينا كشفت التالي:

- يمثل رصيد بند حاملي وثائق التأمين 118278579,41 دج الحقوق من العمال كما في 2017/12/31، ويتم توزيعها على النحو التالي:

	N	N -1
الحقوق 2017	67041451,41 دج	
الحقوق 2016	16510849,17 دج	42226125.38 دج
الحقوق 2015	13062122,75 دج	15497338,38 دج
الحقوق 2014	125559476,05 دج	13067056,62 دج
الحقوق السابقة	9092411,16 دج	9092411,16 دج

سجلت حقوق 2014/ 2015/ 2016 معدل استرداد بنسبة 40 %

بالنسبة للمستحقات السابقة (2009/ 2010/ 2011/ 2012/ 2013) معدل الاسترداد هو 5%، وبالتالي ونظرا لخطر محتمل من عدم الاسترداد يجب تحويل هذه الحقوق إلى حساب خاص 416 " زبائن مشكوك فيهم"، وإذا كان هناك خطر من الخسارة المحتملة يجب على الإتحاد الائتماني أن يعترف بالإهلاك وفقا لمخاطر عدم الاسترداد.

✓ تمثل الحقوق الأخرى، ب : 179045949,14 دج، أساسا ما يلي:

- 176151414,19 دج، المعاملات المسجلة في حساب الحسابات الجارية، المتعلقة بحقوق الصندوق الوطني على CNMA.
- 45271,76 دج، رصيد خصم غير عادي في حساب 431000 تم حجب الاشتراكات الاجتماعية.
- 251932,45 دج رصيد خصم بشكل غير طبيعي في حساب 432100 من مساهمات التأمين الجماعي.
- 130911,55 دج، رصيد غسير عادي من رصيد الحساب 438100 المنظمات الاجتماعية المستحقات المتراكمة.

- 431419,19 دج، المصروفات في انتظار المطالبة. حسابات الانتظام يفترض أنه مغلق في نهاية السنة المالية، عن طريق تخصيص المعاملات التي تشكله للحسابات المناسبة، خاصة وأن كل هذه المعاملات يتم تحديدها.
- 2005000,00 دج، المصروفات المستحقة السلف المتعلقة باتفاقيات التأجير للمكاتب المحلية.
- تمثل الضرائب وما شابهها 550512,70 دج، ضريبة القيمة المضافة المخصومة عند 31/ 12/ 2017.

4- الخزينة وما شابهها:

أ. الرقابات التي قمنا بها:

- التحقق من البنك ومكتب النقدية في 2017.
- التحقق من التقديرات المحاسبية.
- التحقق من بيانات التسوية المصرفية.
- التحقق ل PV وسجل الصندوق.

ب. استنتاجات رقابتنا: المراقبة لدينا كشفت التالي:

- **حساب BADR:**

3441,00 دج (2014/09/26) تحقق : 276756دج، معاملات معلقة لم يسجلها الصندوق ولم يتم تسويتها حتى يومنا هذا.

الشيكات المستحقة غير المسددة على مستوى دولة التسوية المصرفية، والتي يبلغ مجموعها :190350,40 دج، موزعة على النحو التالي:

2012	20999,40 دج.
2013	47631,39دج.
2014	70140,77 دج.
2015	33233,20 دج.
2016	18345,64 دج.

- **حساب CCP:**

عمليات مجهولة:

15/ 08/ 2010	32645,45 دج.
28/ 02/ 2014	25357,49 دج.
31/ 07/ 2016	75804,07 دج.

حسابات مختلف فيها بين الصندوق والحساب البريدي وغير مبينة بشكل جيد على مستوى المقاربة البنكية.

- حساب BNA:

عمليات مجهولة:

11/ 04/ 2016 7500,00دج.

18/ 09/ 2016 43800,00 دج.

في انتظار وضع ضعيف على مستوى التسوية المصرفية.

5- الأموال الخاصة:

أ. الرقابات التي قمنا بها:

- التوفيق بين حركات رأس المال والوثائق المبررة.
- التحقق من طبيعة التأجيل مرة أخرى.

ب. استنتاجات رقابتنا:

- يمثل التطور المسجل في حساب رأس المال المشترك اشتراكات الشركة من قبل الأعضاء في عام 2017 بمبلغ 28000,00 دج.
- حساب التأجيل مرة أخرى ب :36343421,66 دج، هو النتائج المتراكمة من السنوات السابقة والتعديلات بسبب الانتقال إلى توازن النظام المحاسبي المالي الجديد يمكن تفسير:

	أرباح	عجز
السنة 2006	9421287,75 دج	
السنة 2007	6957224,28 دج	
السنة 2008	5771027,84 دج	
السنة 2009		6753672,24 دج
السنة 2010		85303913,91 دج
السنة 2011		6097473,02 دج
السنة 2012	50521132,63 دج	
السنة 2013		51493394,90 دج
السنة 2014		4222853,79 دج
السنة 2015	51586926,33 دج	
السنة 2016	70149174,73 دج	
المجاميع	194406733,56 دج	153871307,86 دج
الأرباح السابقة	194406773,56دج	

العجز السابق	153871307,86 – دج
اعادة التعديل بسبب الانتقال من PCN الى SCF	4192044,04 – دج
المرحل من جديد	36343421,66 دج

6- الديون:

أ. الرقابات التي قمنا بها:

- التحقق من معايير الاعتراف بالديون وتصنيفها كخصوم غير متداولة ومطلوبات متداولة.
- تسوية أرصدة الحسابات مع دفتر الأستاذ العام والميزانية العمومية.
- التحقق من عينة الرواتب والرسوم الاجتماعية والضريبية وحساباتهم.
- مراقبة التبرير وتسجيل النفقات.
- مراقبة تبرير المطلوبات غير المتداولة.
- التحقق من المرفقات التوضيحية للحسابات.
- الضريبة وعناصر التحكم في التقارير المالية.
- التحقق من أهلية الديون.
- تقريب الأنظمة للبنك والنقد.
- التحقق من عدم تصفية حسابات الدين والحقوق.

ب. استنتاجات رقابتنا: المراقبة لدينا كشفت التالي:

- المالية تحت القروض والديون مع الرصيد في 2017/12/31، يمثل ما تبقى من القرض من CNMA عمل لبناء قفص، وسداد مبلغ النضج في عام 2017 هو 2337261,10 دج.

- أحكام التنظيم والأحكام والمنتجات التقدم المعترف بها تصنف ضمن المطلوبات غير المتداولة: 15837763,51ب دج، التوازن العلمي هي كما يلي:

حساب 140. أحكام ضما فروع التأمين المختلفة بـ :3279649,95 دج، والتي تمثل 1 % من قيمة المساهمات الصادرة في 2017/12/31.

حساب 141. مخصصات تكملة بـ :3260286,89 دج التي تمثل 5 % من قيمة المطالبات التي يتعين سدادها في 2017/12/31.

حساب 153. مخصصات معاشات التقاعد والالتزامات المماثلة في :8937826,67 دج ثم إجراء تعديل بعد عامين من التقاعد ثم تسجيلها في 2017.

- تمثل الاعتمادات التقنية للتأمين.

المساهمات المؤجلة الصادرة بمبلغ 143893067,07 دج، موزعة على النحو التالي:

السيارات	99844438,81 دج
حريق	8625495,55 دج
إنتاج الخضروات	950982,57 دج
مخاطر مختلفة	16584481,58 دج
معدل وفيات الحيوانات	14503601,60 دج
CAT/NAT	1732885,43 دج
النقل	481063,75 دج
هندسة	1170117,78 دج

المطالبات والرسوم المدفوعة في : 72405737,87 دج، موزعة على النحو التالي:

السيارات	52216716,62 دج
حريق	512157,60 دج
معدل وفيات الحيوانات	12676863,65 دج

- رصيد الوضع المؤمن عليه 32428626,96 دج، يمثل هذا البند طعن لمصلحة الأعضاء.
- تمثل الضرائب والحسابات المماثلة في :31 /2017/12 بـ :5665372,47 دج

ضريبة القيمة المضافة بـ	46892105,50 دج
الدين المتعلق بالطوابع بـ	8629528,00دج

يجب تحليل هذه الديون المتراكمة على المبيعات الآجلة، لأن التفسيرية للأرصدة (بطاقات المتابعين) تنطوي على العديد من التأجيلات مرة أخرى.

ديون IRG الأجور ومخصصات الضرائب بـ :1128738,97 دج.

ديون أخرى بـ :48722970,69 دج يمثل أساسا:

ديون المرتبطة بالحسابات الجارية بـ :44784438,15 دج.

ديون الشخصية، المنظمات الاجتماعية والدائنين المتنوعين بـ :3938532,54 دج.

تدقيق حسابات الموظفين والحسابات ذات الصلة كشفت عن الحالات الشاذة التالية:

- الأجور المدفوعة كجزء من دعم الدولة لتشغيل الشباب (جهاز ANEM) تمثل إعانات التشغيل، والتي يجب ملاحظتها في حساب المنتجات (74).

وبعد ذكر في التقرير العام كل التفاصيل التي يتطرق إليها محافظ الحسابات أثناء أدائه للمهمة يخرج بتقرير الاعتماد الذي يعطي رأيه حول هذه المهمة والذي يحتوي على ما يلي:

الفرع الثاني :تقرير عام

نحن دققنا البيانات المالية المرفقة CRMA للسنة المنتهية في 2017/12/31 تأسيسها في شكل تقارير موجزة التي يقدمها نظام المحاسبي المالي (SCF).

تم إجراء تدقيقنا وفقا لمعايير التدقيق المقبولة عموما، ومن ثم تضمنت إجراءات المحاسبة وإجراءات الرقابة الأخرى التي اعتبرناها ضرورية فيما يتعلق بالعناية الواجبة العادية.

سمح لنا هذا التدقيق بالتعليق، وهو موضح بالتفصيل مسبقا. مصادقة بتحفظ أخذا باعتبار هذه الملاحظات، نعتقد أننا قادرون على المصادقة على أن البيانات المالية المذكورة أعلاه من جميع النواحي المادية، عادلة وصادقة وتعطي نظرة حقيقية وعادلة لنتائج عمليات الشركة السنة المالية الماضية والمركز المالي وأصول CRMA في نهاية هذه السنة المالية. [1]

[1]- معلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات.

خلاصة الفصل:

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات ساعدنا في التعرف على طريقة عمله وكيفية التخطيط لعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف المسطرة. كما أوضح تأييده حول أهمية معايير التدقيق الجزائرية لكونها تمثل دعم لاستقلالية المدقق وتخفيض مخاطر إبداء الرأي وأيضا مصدر حماية لحقوقه وتجنب المساءلة القانونية.

حيث تتمثل مهمة محافظ الحسابات عند قيامه بمهمته بعد قبول مهمة التدقيق، يبدأ بأول خطوة وهي التخطيط من خلال التعرف على المؤسسة ومختلف الوثائق المتعلقة بها، ثم يقوم باستخراج نقاط القوة والضعف من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتدقيق حسابات الميزانية للتأكد من أن المعلومات المالية صادقة، وأخيرا يقوم بإبداء رأيه حول القوائم المالية.

ومن خلال مطابقتنا لمحتوى المعيار الجزائري رقم 300 وكيفية التخطيط للتدقيق من طرف محافظ الحسابات تبين لنا أنهما متوافقان، وكذا حصولنا على التقرير النهائي الذي قام به محافظ الحسابات حيث ساعدنا في معرفة كيفية إعداد التقرير.

الخاتمة العامة

الخاتمة :

تهدف عملية التدقيق إلى تحقيق مستويات مقبولة من الثقة في الخدمات التي تقدمها، فهي تؤدي دور مهم في توفير المصداقية على المعلومات المالية في القوائم المالية للمؤسسات، بهدف اتخاذ القرارات المختلفة والمفيدة بالنسبة لأصحاب هذه القرارات،وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة لإعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة.

ومن خلال هذا الموضوع حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع التخطيط لعملية التدقيق، والذي يعد مفتاح من مفاتيح نجاح مهمة التدقيق فهو يعتبر أمرا ضروريا بالنسبة للمدقق من أجل انجاز مهمة التدقيق بكفاءة وتحقيق الأهداف المرجوة خاصة وأن معايير التدقيق وبالضبط المعيار الأول من معايير العمل الميداني "التخطيط لتدقيق البيانات المالية" رقم 300 يركز على التخطيط لعملية التدقيق وكذا المعيار الجزائري رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، فالتخطيط يمثل الركيزة الأساسية لمهمة التدقيق.

وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع من الجانب النظري في الفصلين الأوليين وإسقاطهما على الفصل التطبيقي الذي يركز على كيفية التخطيط لعملية التدقيق ، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة مع مجموعة من التوصيات.

1- نتائج اختبار الفرضيات :

بالنسبة للفرضية الأولى تتمثل في يساهم التدقيق في تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة بشكل كبير على التخطيط لعملية التدقيق، وهذه الفرضية صحيحة.وذلك لأن التدقيق هو مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.

أما الفرضية الثانية والمتمثلة في يؤثر عنصر الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة بشكل كبير على التخطيط لعملية التدقيق، وهذه الفرضية صحيحة.حيث تعتبر كمرحلة تمهيدية بعد قبول محافظ الحسابات التوكيل والتأكد من تعيينه إذ تساعده في فهم مكان الدراسة وموضوع بيئتها ومحيطها الاقتصادي، الاجتماعي والقانوني مما يسمح بتحديد الأخطاء المحيطة بها.

وبالنسبة للفرضية الثالثة المتمثلة في لا يعتمد محافظ الحسابات على المعيار الجزائري رقم 300 في التخطيط لعملية التدقيق، وهذه الفرضية خاطئة. حيث يعتمد محافظ الحسابات على المعيار الجزائري رقم 300 في التخطيط لعملية التدقيق وذلك من خلال مطابقة محتوى المعيار الجزائري مع كيفية التخطيط محافظ الحسابات عند قيامه بمهمة التدقيق.

2- نتائج الدراسة :

بناء على ما ورد في الدراسة توصلنا إلى النتائج النظرية والميدانية التالية:

- لابد على محافظ الحسابات من إتباع منهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية والمالية بغية إبداء رأيه بشأنها،حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة وحصول المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية وإعداد التقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية التدقيق.
- يلتزم محافظ الحسابات بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط للدقيق عند القيام بالتخطيط لعملية التدقيق مما يؤثر بشكل ايجابي في زيادة فاعلية الأداء المهني.
- أوضحت الدراسة أن محافظ الحسابات يلتزم بالتوثيق خلال عملية التخطيط وفقا لمعيار التدقيق الجزائري رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، لما لتوثيق من أهمية في تعزيز جودة عملية التدقيق وكدليل إثبات مادي لما تم انجازه من عمل.
- كما أوضحت الدراسة أن هناك توافق بين المعيار الجزائري لتدقيق رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" مع المعيار التدقيق الدولي رقم 300 "تخطيط لتدقيق البيانات المالية" ومع طريقة التخطيط التي يقوم بها.

3- توصيات الدراسة :

بناءا على النتائج التي توصلت إليها الدراسة والتي أظهرت وجود التزام من قبل محافظ الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشف المالية"، والمتمثل في إتباع منهجية التخطيط في أداء عملها، إلا أنا الأمر لا يزال يتطلب بذل المزيد من الجهود في هذا الاتجاه خاصة أن مفهوم التخطيط يتطلب المزيد من التحديث والتطوير في ضوء مستجدات المهنة العالمية،وبذلك نوصي بما يلي:

- العمل على زيادة التأهيل المهني للمدقق، وعقد الدورات التدريبية والمهنية الخاصة بالتخطيط، ذلك أن التخطيط يعتبر من المراحل الأساسية في عملية التدقيق.

- زيادة الاهتمام من قبل الجهات المنظمة لمهنة التدقيق بمعايير التدقيق الجزائرية وعقد ورش العمل لتوعية ذو الاهتمام بالمعايير الدولية ومالها من تنظيم وخدمة المهنة.
- الاهتمام بالنواحي الفنية والمهنية وتطوير الأساليب والتقيات المستخدمة في مجال التخطيط لعملية التدقيق.

4- آفاق الدراسة :

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع عملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات والتي أصبحت ضرورية لكل المؤسسات والتي من خلالها يمكن زيادة الثقة والمصداقية بالمؤسسة وزيادة الاعتماد على مخرجات نظامها المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية نتيجة لتدقيقها من طرف شخص محايد ومستقل، كما تناولنا مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وكذا المعايير التي نصت عليها، غير أننا لم نتناول جوانب مهمة في هذه الدراسة يمكن أن نكون دراسات مستقبلية :

- مدى إمكانية تطبيق النظم الالكترونية في عملية التخطيط لعملية التدقيق.
- أثر إلزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية على عملية الدقيق.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا :باللغة العربية

أ. الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث- الإطار الدولي...أدلة ونتائج التدقيق-، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
2. ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.
3. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
4. إيهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2012.
5. حسين احمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة -الإطار النظري والإجراءات العملية-، الجزء1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
6. خالد الخطيب وخليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
7. خالدأمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية–، دار وائل للنشر، عمان، طبعة2، 2004.
8. زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2010.
9. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية-، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الثانية،2005.
10. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري- المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العملي-، المكتب الجامعي الحديث، مصر، الطبعة الأولى، 2007.
11. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 2، 2005.
12. محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجي-المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية-، الدار الجامعية، مصر2002.
13. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية طبع نشر توزيع، مصر، 2000-2001.

14. محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
15. وليام توماس وإمرسن هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد وسلطان محمد علي السلطان، دار المريخ، السعودية، 1986.
16. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، عمان،2007.

ب.المجلات

1. عمر شريقي، مسؤوليات محافظة الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 الجزائر، 2012.
2. هدى خليل إبراهيم الحسيني، مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 28، 2011.

ت.الملتقيات

1. عبد العالي محمودي، در محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي الإداري، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول " حوكمة الشركات كآلية من الحد بالفساد المالي و الإداري، يومي 6 - 7 ماي 2012، جامعة الجزائر 3.
2. محمد سفير وإسماعيل رزقي، مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-2013/05/06.
3. منصور بن عمارة ومحمد حولي ، معايير المراجعة الدولية، الملتقى العلمي الدولي:النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة ، والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة باجي مختار، عنابة،يومي13-14 /2011/12 .

ث. المذكرات والأطروحات

1. سمية أحمد ميلي، أثر استخدام أساليب المعاينة لتدقيق القوائم المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك التجارية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2017.
2. عمر ديلمي، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2017.

3. عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2013.

4. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة،2009.

5. حمزة بوسنة ، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.

6. شعبان إبراهيم نسمان، مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني، رسالة للحصول على درجة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2014.

7. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع محاسبة وتدقيق، قسم علوم تجارية،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010.

8. عميروش بوبكر، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليان المخزون داخل المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 2011.

9. محي الدين محمود عمر، مرتجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المالية والمحاسبية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،المركز الجامعي بالمدية، 2008.

10. وليد خالد حميد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، رسالة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الوسط،2012.

11. إكرام الشادلي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013.

12. بوهايشة بلخير، دور محافظ الحسابات في ضبط حكومة الشركات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، قسم علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.

13. صابرة أوتيلي، مصادقة على المعلومة المحاسبية والمالية ومسؤولية محافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة ومراقبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1995، سكيكدة، 2015.

14. عائشة نفلة، دور التدقيق الخارجي القانوني (محافظة الحسابات) في اكتشاف الغش، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة ومراقبة التدقيق، فرع العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2015.

15. عبد الرحيم بوزنادة، متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016.

16. عديلة لموسخ، دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظة الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي،قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي،2014. عبد الرحمان دحمان ومحمود ريحان، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر،تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، 2017.

17. مريم عبد القوي، المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015.

18. نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص التدقيق المحاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.

19. نصري حدي، آليات عمل مراجع الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، قسم علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015.

20. نور الهدى بلعمري، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، 2017، ص 22.

21. وائل عبد اللاوي، تطورات محافظة الحسابات في الجزائر وفقا للتشريعات المتعلقة بالمهنة وأثرها على جودة المراجعة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، قسم علوم تسيير،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015.

22. وفاء مساك، دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، قسم علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي،2015.

ج. النصوص القانونية

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل29 جوان 2010، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 28 رجب عام 1431 الموافق ل 11 جويلية 2010.

2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 96-318، المؤرخ في 12 جمادى الأولى عام 1417 الموافق ل 25 سبتمبر1996، يتضمن أحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية، العدد 56، الصادرة بتاريخ 16 جمادى الأول عام 1417 الموافق ل 29 سبتمبر 1996.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، رقم 150، الجزائر، 11 أكتوبر 2016.
4. القانون التجاري الجزائري.

ثانيا :باللغة الفرنسية

1. lionelcollins, gérardvalin, audit et control interne « aspects financiers, opérationnels et stratégiques »,4 me édition dallos,paris 1992.

ثالثا: المواقع الالكترونية

1. http://ia802707.us.archive.org/22/items/isas12000/300.PDF

الملاحق

ملحق رقم:01

الملحق رقم 01

CRMA DE X

B I L A N

Exercice 2017

ACTIF	NOTES	MONTANT BRUT N	AMORT.-PROV N	MONTANT NET N	MONTANT NET N - 1
ACTIF NON COURANT					
Écart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif		0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisation incorporelles		19 692,31	3 938,48	15 753,83	16 738,45
Immobilisation corporelles					
- Terrains		491 920,00	0,00	491 920,00	491 920,00
- Bâtiments		26 449 610,91	5 240 067,80	21 209 543,11	21 738 535,33
- Immeubles de placement		0,00	0,00	0,00	0,00
- Autres immobilisations corporelles		24 584 159,47	18 208 673,60	6 375 485,87	8 153 084,94
- Immobilisations en concession		0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisation en cours		0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisation financières					
Titres mis en équivalence		0,00		0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		141 040 000,00	123 340 000,00	17 700 000,00	17 700 000,00
Autres titres immobilisés		0,00	0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		575 500,00		575 500,00	1 378 000,00
Impôts différés actif		826 423,35		826 423,35	826 423,35
Fonds ou valeurs déposés auprès des cédants		.0,00		0,00	0,00
TOTAL I - ACTIF NON COURANT		193 987 306,04	146 792 679,88	47 194 626,16	50 304 702,07
ACTIF COURANT					
Provisions techniques d'assurance					
Part de la coassurance cédée		0,00		0,00	0,00
Part de la réassurance cédée		147 138 291,43		147 138 291,43	106 450 795,72
Créances et emploi assimilés					
Cessionnaires & Cédants débiteurs		0,00	0,00	0,00	0,00
Assurés, intermédiaires d'assurance débiteurs		118 278 579,41	0,00	118 278 579,41	79 895 200,41
Autres débiteurs		179 045 949,14	0,00	179 045 949,14	114 918 863,85
Impôts et assimilés		550 512,70		550 512,70	565 325,23
Autres créances et emplois assimilés		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		0,00	0,00	0,00	0,00
Trésorerie		65 886 572,30	0,00	65 886 572,30	46 717 531,02
TOTAL II - ACTIF COURANT		510 899 904,98	0,00	510 899 904,98	348 547 716,23
TOTAL GENERAL ACTIF		704 887 211,02	146 792 679,88	558 094 531,14	398 852 418,30

Comptabilité et de Commissariat aux Comptes — Lot SAYAH BOUIRA

رئيس محاسب رئيسي 0.74/10

ملحق رقم:02

الملحق رقم :02

CRMA

B I L A N

Exercice 2017

PASSIF	NOTES	MONTANT NET N	MONTANT NET N - 1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		37 374 000,00	37 346 000,00
Capital non appelé		0,00	0,00
Primes et réserves (Réserves consolidées [1])		32 072 381,16	32 072 381,16
Écart de réévaluation		0,00	0,00
Écart d'équivalence [1]		0,00	0,00
Résultat net (Résultat net part du groupe [1])		68 342 623,14	70 149 174,73
Autres capitaux propres - Report à nouveau		36 343 421,66	-33 805 753,07
Part de la société consolidante [1]			
Part des minoritaires [1]			
TOTAL I - CAPITAUX PROPRES		174 132 425,96	105 761 802,82
PASSIF NON COURANT			
Emprunts et dettes financières		14 023 566,61	16 360 827,71
Impôts (différés et provisionnés)		0,00	0,00
Autres dettes non courants		0,00	0,00
Provisions réglementées		6 899 936,84	5 201 149,14
Provisions et produits comptabilisés d'avance		-8 937 826,67	14 440 105,09
TOTAL II - PASSIF NON COURANT		29 861 330,12	36 002 081,94
PASSIF COURANT			
Fonds ou valeurs reçus des réassureurs		0,00	0,00
Provisions techniques d'assurance			
- Opérations directes		216 298 804,94	158 090 310,48
- Acceptations		0,00	0,00
Dettes et ressources rattachées			
- Cessionnaires, Cédants et comptes rattachés		0,00	0,00
- Assurés et intermédiaires d'assurance		32 428 626,96	24 794 712,82
Impôts		56 650 372,47	45 757 914,69
Autres dettes		48 722 970,69	28 445 595,55
Trésorerie Passif		0,00	0,00
TOTAL III - PASSIF COURANT		354 100 775,06	257 088 533,54
TOTAL GENERAL PASSIF		558 094 531,14	398 852 418,30

Reste à affecter le compte 138

رئيس محاسب رئيسي D.74/10

ملحق رقم:03

:RMA الملحق رقم 03

COMPTE DE RESULTATS

(Par nature)

Période du 01 / 01 / 2017 Au 31 / 12 / 2017

RUBRIQUES	NOTES	OPERATIONS BRUTES N	CESSIONS ET RETROCESSIONS N	OPERATIONS NETTES N	OPERATIONS NETTES N - 1
imes émises sur opérations directes		400 112 996,02	203 338 302,15	196 774 693,87	172 338 879,69
imes acceptées		0,00	0,00	0,00	0,00
imes émises reportées		-32 662 776,19	-20 250 921,19	-12 411 855,00	-6 535 544,53
imes acceptées reportées					
Primes acquises à l'exercice		367 450 219,83	183 087 380,96	184 362 838,87	165 803 335,16
estations sur opérations directes		254 912 763,94	203 930 211,16	50 982 552,78	34 531 582,42
estations sur acceptations		0,00	0,00	0,00	0,00
-Prestations de l'exercice		254 912 763,94	203 930 211,16	50 982 552,78	34 531 582,42
ommissions reçues en réassurance			0,00	0,00	0,00
ommissions versées en réassurance			0,00	0,00	0,00
I-Commissions de réassurance		0,00	0,00	0,00	0,00
-subventions d'exploitation d'assurance		0,00			0,00
-MARGE D'ASSURANCE NETTE		112 537 455,89	-20 842 830,20	133 380 286,09	131 271 752,74
rvices extérieurs et autres consommations		10 329 456,07		10 329 456,07	11 270 667,75
arges de personnel		57 488 559,50		57 488 559,50	48 669 070,89
pôts, taxes et versements assimilés		367 772,56		367 772,56	32 461,91
oduction immobilisée		0,00		0,00	0,00
tres produits opérationnels		2 550 635,65		2 550 635,65	990 000,34
tres charges opérationnelles		1 045 220,59		1 045 220,59	1 471 545,36
tations aux amortissements, provisions rtes de valeur					
prise sur pertes de valeur et provisions		18 145 339,42		18 145 339,42	13 743 356,83
RÉSULTAT TECHNIQUE OPÉRATIONNEL		18 174 564,41		18 174 564,41	10 614 075,96
duits financiers		45 886 307,81	-20 842 830,20	66 729 138,01	67 688 726,30
arges financières		0,00		0,00	2 010 605,37
-RÉSULTAT FINANCIER		810 934,09		810 934,09	689 764,35
I-RÉSULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		-810 934,09	-20 842 830,20	-810 934,09	1 320 841,02
ôts exigibles sur résultats ordinaires		45 075 373,72		65 918 203,92	69 009 567,32
ôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		0,00		0,00	0,00
TOTAL DES PRODUITS ORDINAIRES		0,00		0,00	0,00
TOTAL DES CHARGES ORDINAIRES					
-RÉSULTAT NET DES RÉSULTAT ORDINAIRES					
ments extraordinaires (produits) (à préciser)					
ments extraordinaires (charges) (à préciser)		2 424 419,22		2 424 419,22	1 139 607,31
RÉSULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00		0,00	0,00
RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE		2 424 419,22		2 424 419,22	1 139 607,31
dans les résultats nets des sociétés mises équivalence (1)		47 499 792,94	-20 842 830,20	68 342 623,14	70 149 174,63
-RÉSULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)					
Dont part des minoritaires (1)					
Part du groupe (1)					

A utiliser uniquement pour la représentation d'états financiers consolidés

رئيس محاسب رئيسي D.74/10

ملحق رقم :04

CRMA

الملحق رقم :04

TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE

(Méthode directe)

Période du 01 / 01 / 2017 Au 31 / 12 / 2017

RUBRIQUE	NOTES	EXERCICE N	EXERCICE N - 1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus sur les activités d'assurance & de réassurance		503 474 887,37	449 270 905,96
Sommes versées sur les activités d'assurance & de réassurance		330 450 284,92	278 419 879,41
Sommes versées au fournisseurs et au personnel		44 470 280,95	42 651 654,45
Sommes versées à l'état et autres organismes		106 186 202,47	95 344 660,15
Intérêts et autres frais financiers payés		810 934,09	689 776,05
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		**21 557 184,94**	**32 164 935,90**
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)		0,00	0,00
A - Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		**21 557 184,94**	**32 164 935,90**
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement		0,00	2 296 800,00
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
B - Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		**0,00**	**-2 296 800,00**
Flux de trésorerie provenant des activités de financement		28 000,00	168 000,00
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements 'emprunts ou autres dettes assimilées		2 416 143,66	0,00
C - Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		**-2 388 143,66**	**168 000,00**
Incidences des variations des taux de change sur les liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**19 169 041,28**	**30 036 135,90**
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		46 717 531,02	16 681 395,12
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		65 886 572,30	46 717 531,02
Variation de trésorerie de la période		**19 169 041,28**	**30 036 135,90**
Rapprochement avec le résultat comptable			

13

رئيس محاسبة رئيسي D.74/10

ملحق رقم: 05

الملحق رقم : 05

RMA

ÉTAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

xercice 2017

RUBRIQUES	Notes	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Écart de réévaluation	Réserves et résultat
olde au 31 décembre N - 2		37 178 000,00			-1 733 371,91	35 444 628,09
hangement de méthode comptable						
orrection d'erreurs significatives						
éévaluation des immobilisations						
rofits ou pertes non comptabilisés dans						
e comptes de résultat						
ividendes payés						
ugmentation de capital		168 000,00				168 000,00
ésultat net de l'exercice					70 149 174,73	70 149 174,73
olde au 31 décembre N - 1		37 346 000,00	0,00	0,00	68 415 802,82	105 761 802,82
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans						
le comptes de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital		28 000,00				28 000,00
Résultat net de l'exercice					68 342 623,14	68 342 623,14
Solde au 31 décembre N		37 374 000,00	0,00	0,00	136 758 425,96	174 132 425,96

رئيس محاسب رئيسي D.74/10