المركز الجامعي – تيسمسيلت –
معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

دور تقرير محافظ الحسابات وفق معايير التدقيق الدولية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية

دراسة حالة –استبيان بمؤسسة سونلغاز "مديرية التوزيع تيسمسيلت"–

مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

إعداد الطالبة
كاتي يمينة

تحت إشراف الأستاذ:
بن صالح عبد الله

لجنة المناقشة

الأستاذ: طالم صالح	رئيسا
الأستاذ: بن صالح عبد الله	مقررا
الأستاذة: بلغوتي نصيرة	ممتحنا

السنة الجامعية *2015/2014*

تشكرات

قال تعالى:« قل هل يستوي الذين يعلمون والذين لا يعلمون» الآية 09 سورة الزمر.

نحمد الله على النعمة التي حبانا بها ونشكره على توفيقه لنا في إتمام عملنا هذا مع جزيل الشكر والعرفان للوالدين الكريمين على مساندتهما لنا طول مشوارنا الدراسي لنيل القسط القليل القليل من بحر العلم الوفير.

ومن باب من لا يشكر لا يُشكر نتقدم بالشكر لكل من:

الأستاذ المشرف بن صالح عبد الله على توجيهاته ونصائحه القيمة طوال فترة الإشراف على إنجاز هذا العمل.

إلى كل عمال مؤسسة سونلغاز "مديرية التوزيع تيسمسيلت" وعلى رأسهم السيد مدير التوزيع وخاصة موظفي قسم المحاسبة.

إلى كل أساتذة قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة بدون استثناء

فلكم منا جميعا باقة شكر وعرفان.

قائمة الأشكال

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-I	ملخص لتعريف التدقيق	04
2-I	الأطراف الطالبة لنتائج التدقيق	07
1-II	تقرير إبداء الرأي بالقبول	46
2-II	تقرير إبداء الرأي بتحفظ	47
3-II	تقرير الرأي بالرفض	49
4-II	نموذج لقائمة استفسار	55
5-II	بعض أشكال خرائط التدفق	56
01-III	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع الكهرباء و الغاز تيسمسيلت	64
02-III	الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة.	67
03-III	نتائج المحور الأول	70
04-III	نتائج المحورالثاني	72
05-III	نتائج المحور الثالث	77

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-I	تطور أهداف التدقيق	09
2-I	معايير التدقيق الدولية	13
1-II	عرض القانون 10-01	34
2-II	نقاط التوافق بين القانون10-01 و معايير التدقيق الدولية	35
3-II	معايير تقارير محافظ الحسابات	36
01-III	إحصائيات متعلقة بالإستبيان	68
02-III	نتائج الإستبيان المتعلقة بمدى مطابقة عناصر تقرير محافظ الحسابات بنظيرتها الدولية	73
03-III	نتائج الإستبيان المتعلقة بمدى تناسب أنواع تقرير محافظ الحسابات بنظيرتها الدولية	73
04-III	نتائج الإستبيان المتعلقة بتوافق المعايير الدولية للتدقيق ومعايير تقارير محافظ الحسابات	74
05-III	نتائج الإستبيان المتعلقة بتبني المعايير الدولية للتدقيق بإصدار تقارير محافظ الحسابات	74
06-III	نتائج الإستبيان المتعلقة بتعديل رأي محافظ الحسابات في حالة وجود أخطاء جوهرية	75
07-III	نتائج الإستبيان المتعلقة بإدراج فقرة التأكيد في تقرير محافظ الحسابات	75
08-III	نتائج الإستبيان المتعلقة بالرأي الفني المحايد في تقرير محافظ الحسابات	78
09-III	نتائج الإستبيان المتعلقة بالإشارة إلى التجاوزات والتلاعبات في تقرير محافظ الحسابات	78
10-III	نتائج الإستبيان المتعلقة بإدراك محافظ الحسابات لنشاط المؤسسة	79
11-III	نتائج الإستبيان المتعلقة بالإشارة إلى المواطن التي لم تطبق فيها مبادئ المحاسبة	80
12-III	نتائج الإستبيان المتعلقة باهمية تقرير محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية	80

13-III	نتائج الإستبيان المتعلقة باهمية تقريرمحافظ الحسابات في تحسين أداء المؤسسة	81
14-III	نتائج الإستبيان المتعلقة باهمية تقريرمحافظ الحسابات في تحديد درجة الدقة والاعتماد على البيانات المالية	82

قائمة الإختصارات

AAAC	American Accounting Association comité
IFAC	International Federation of Accountants
IAASB	International Accounting Association Standards Board
AICPA	American Institute of certified public Accountants
EGA	Electricité Gaz d'Algérie
EPIC	Entreprises publique d'industrielle et commerciale

الإهـــــداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي إلى:

- أمي وأبي الغاليين.

-إلى زوجي وولداي العزيزين حفظهما الله ورعاهما

- جميع الأساتذة الذين ساعدوني في هذا العمل من قريب أو من بعيد.

- جميع أساتذة و طلبة قسم محاسبة.

- جميع صديقات و رفيقات دربي في الحياة.

إليهم جميعا أهدي هذا العمل المتواضع.

الملخص.

إن الهدف من هذا البحث هو محاولة تسليط الضوء على واقع أهمية تقرير محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق معايير التقارير الدولية، هذا التقرير الذي يتضمن رأي فني ومحايد حول مدى صحة وشرعية المركز المالي للمؤسسة، ومعرفة مدى التوافق الموجود بين محتوى معايير التقارير في الجزائر وما جاء في معايير التدقيق الدولية، ولأجل هذا سعينا في بحثنا لمعرفة واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات الجزائر ومدى تكييف هذه المهنة مع المعايير الدولية للتدقيق وذلك من خلال المقاربة بين القوانين والمراسيم المنصوص عليها 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وأهم ما جاء في هذا القانون الأخير من تنظيم للمهنة وما في الجزائر والمتعلقة بالمهنة والمعايير الدولية للتدقيق، كما حاولنا من خلال هذه الدراسة التطرق لأهم الجوانب المتعلقة بالموضوع، من حيث التطرق لتقارير محافظ الحسابات وكذا الجوانب القانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات بالإضافة إلى عرض المعايير المتعلقة بالتقارير، وقد تطرقنا من خلال دراستنا إلى عرض النصوص القانونية التي أصدرتها السلطات الجزائرية في هذا المجال وخاصة القانون أعقبه من مراسيم تنفيذية، ومحاولة إجراء تقارب بينها وبين ما جاء في المعايير الدولية للتدقيق. كما تم إختبار مدى تطابق الجانب النظري مع الواقع وهذا من خلال إجراء دراسة تطبيقية بإعداد إستمارة تعكس رؤى المختصين في المجال والتي تم تضمينها ثلاث محاور رئيسية، وكانت الفئة المستهدفة أو المعنية هي فئة المهنيين المتمثلة في المحاسبين على مستوى مديرية التوزيع تيسمسيلت ،محافظ الحسابات للمؤسسة، وكان تدعيم هذا الإستبيان بعينة من أصحاب المهنة خارج المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الدولية ،محافظ الحسابات، تقارير محافظ الحسابات.

الفهرس

الإهداء III

تشكرات IV

الملخص..... V

الفهرس..... VI-VIII

قائمة الجداول..... X-IX

قائمة الأشكال..... XI

قائمة الاختصارات..... XII

المقدمة ..... أ-ج

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق ومعاييره الدولية

المبحث الأول: ماهية التدقيق.....03

المطلب الأول: مفهوم التدقيق.....06

المطلب الثاني: أهمية وأهداف خدمات التدقيق 09

المطلب الثالث: أنواع التدقيق 09

المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية والهيئات المصدرة لها 12

المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق. 12

المطلب الثاني: أهداف وأهمية المعايير الدولية للتدقيق 15

المطلب الثالث: الجهات الواضعة لمعايير التدقيق. 16

المبحث الثالث: المعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بالتقارير 17

المطلب الأول: مصطلحات هامة.....18

المطلب الثاني: المعايير المتعلقة بالتقارير. 19

الفصل الثاني: محافظة الحسابات وتبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية

المبحث الأول: تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية.....30

المطلب الأول: تطور التدقيق في الجزائر.....30

المطلب الثاني: القانون 10-01 34
لمطلب الثالث: معايير تقارير محافظ الحسابات.....35
المبحث الثاني: محافظة الحسابات و التقارير المتعلقة بها 37
المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات.....37
المطلب الثاني: تعيين و إنهاء مهام محافظ الحسابات. 41
المطلب الثالث: تقارير محافظ الحسابات. 44
المبحث الثالث:طرق و مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات 50
المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية 50
المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية 53
المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية 56
الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مؤسسة سونلغاز"مديرية التوزيع تيسمسيلت"
المبحث الأول: تقديم المؤسسة و المديرية موضوع الدراسة 62
المطلب الأول: تقديم المؤسسة بشكل عام. 62
المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمديرية 63
المطلب الثالث: وصف شامل لقسم المالية و المحاسبة للمديرية.....65
المبحث الثاني: مكونات ومنهجية البحث 67
المطلب الأول: مجتمع الدراسة.....67
المطلب الثاني: عينة الدراسة 68
المطلب الثالث: حدود، مشاكل ومنهج الدراسة.....68
المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان 69
المطلب الأول: تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية 69
المطلب الثاني: توافق معايير التقارير في الجزائر مع محتوى معايير تقارير التدقيق الدولية.....71
المطلب الثالث: دور معايير تقارير محافظ الحسابات، في دعم نظام الرقابة الداخلية 76

الخاتمة.....85
قائمة المراجع.....90
الملاحق.....94

لقد أدت التحولات السياسية ،الإقتصادية والإجتماعية في العالم وخاصة في الجزائر إلى ظهور متطلبات متعددة الأبعاد للتنمية تعتمد بنسبة كبيرة على الفعالية والدقة في ميدان التسيير والرقابة الاقتصادية، وهذا النهج الجديد يتطلب من المؤسسة الإقتصادية التكيف مع هذه التطورات، حتى تضمن لنفسها البقاء في هذا المحيط الذي تطبعه المخاطر الشديدة والخوف من المستقبل نتيجة تزايد التحديات العالمية المتمثلة في المنافسة ونظم تكنولوجية المعلومات، كما أدت إلى خلق حاجة إلى المعلومات المالية، المحاسبية ،الإقتصادية لجميع ممثلي الحياة الإقتصادية من دولة، مساهمين، مديرين، مسيرين، البنوك، العمال، الغير، ولضمان تزويد هؤلاء الأعوان الاقتصاديين بالمعلومات اللازمة حول النشاطات والنتائج، وحتى تكون تلك المعلومات بعيدة كل البعد عن الشكوك لا بد أن تخضع إلى المراقبة والتدقيق المحاسبي ، لذا فقد سعت الهيئات الإقليمية والدولية للتدقيق وراء تذليل الفروقات بين ممارسة التدقيق المحاسبي من دولة إلى أخرى وكان في مقدمة هذه الهيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلا بلجنة التدقيق والتأكيد الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنه، التي اهتدت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما تعلق بالقائمين بمهنة التدقيق (متطلبات التعليم والخبرة، والسلوك المهني)، أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير التدقيق الدولية.

وبناءا على النهج الإقتصادي الذي سلكته الجزائر حديثا، كان عليها الإنخراط في هذه التغيرات، التي مست الجوانب الإقتصادية ومحاولة التكيف مع إنعكاساتها، ورغم تبني الجزائر في الفترة الأخيرة معايير المحاسبة الدولية في إطار النظام المحاسبي الجديد، إلا أنه فيما يخص مزاولة مهنة التدقيق في الجزائر فلازالت تشهد نوعا من القصور، وطغى عليها الطابع القانوني أكثر من الطابع الإقتصادي .

فالتدقيق الخارجي عملية منتظمة مستقلة تهدف إلى الحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة صحة وصدق المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية ومدى مطابقتها للمعايير الموضوعة وتوصيلها إلى الأطراف المعنية، من خلال فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة والتحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها.

عندما يقوم محافظ الحسابات بمهمته عليه المرور بمراحل معينة لإتمام عمله، فيبدأ أولا بالتعرف بمهمته عن طريق معرفة المؤسسة ومحيطها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبعدها إصدار التقرير النهائي، ولعل أهم هذه المراحل وأدقها مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة، ينبغي القيام بها في كافة مجالات نشاط المؤسسة من حيث إعتبارها نظاما لضبط الأداء وضمان تحقيق أهداف الرقابة الداخلية حتى يتمتع نظام المعلومات بخاصيتي السلامة والمصداقية من خلال فرض الأدوات الرقابية.

ويعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه الإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان للوصول إلى هدفها الذي هو العمل بشكل منظم والإلتزام بالإجراءات وحماية الأصول ومنع و إكتشاف الخطأ و إكتمال السجلات المحاسبية ومن هنا يمكن القول أن ، إعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب لمحافظ الحسابات الإلتزام بدارسة

وتقييم نظام الرقابة الداخلية سيؤدي إلى تحديد درجة الدقة والإعتماد على البيانات المالية، وكذلك تحديد الإختبارات والفحوصات التي سيجريها بالدفاتر والسجلات والقيام بالإجراءات اللازمة للتأكد من صحة أرصدة الحسابات المثبتة بالقوائم المالية، بعد حصوله على الأدلة الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على سلامة وصدق القوائم المالية، وبالتالي تظهر الحاجة إلى التدقيق الخارجي الذي هو وسيلة تهدف إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في إتخاذ قراراتها.

من خلال ما تقدم يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كما يلي:

ما مدى تأثير تقرير محافظ الحسابات في دعم نظام الرقابة الداخلية وفق المعايير التدقيق الدولية وبالتالي تحقيق النجاعة للمؤسسة الاقتصادية؟

ويندرج تحت هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

- فيما تتمثل المعايير الدولية للتدقيق ؟وما مدى تبنى الجزائر لها؟
- ما مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالتقارير؟
- ماهي طرق واساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية وإلى أي حد يدعمها تقرير محافظ الحسابات؟

الفرضيات: ينطلق البحث من الفرضيات الأساسية المتمثلة في :

- المعايير الدولية للتدقيق هي مجموعة الإجراءات التي تهدف إلى تقليل التفاوت بين ممارسات المهنيين عبر العالم، وتوجب على كل دولة تطمح لإحتلال مكانة عالمية أن تتبنى هذه المعايير أو تتكيف معها، والقانون 10-01 يعكس محاولة الجزائر تبني المعايير الدولية للتدقيق ؛
- تطبيق محافظ الحسابات لمجموعة من المعايير عند إعداد تقريره إشارة إلى وجود توافق ولو نسبي مع معايير التدقيق الدولية؛
- يعتبر تقرير محافظ الحسابات أداة ضغط على الإدارة من أجل الرفع من مستوى أداء وتقييم نظام الرقابة الداخلية

أهمية الدراسة: تتمثل أهمية دراستنا في النقاط التالية:

- تكمن أهمية البحث في محاولة تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ومدى تطبيقه لمعايير التدقيق الدولية أثناء إعداده للتقارير وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية؛
- الدور البالغ الأهمية الذي يلعبه تقرير محافظ الحسابات في دعم نظام الرقابة الداخلية؛
- أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق التي ترمي للحد من التفاوت بين الممارسين المهنيين، وتعمل على توحيد الممارسات على المستوى الدولي؛
- تقرير محافظ الحسابات هو الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية.

أهداف الدراسة: نهدف من خلال بحثنا إلى ما يلي:

- محاولة الإطلاع على الواقع العملي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر خاصة مع صدور القانون 10-01؛

- إبراز أهمية ودور تقرير محافظ الحسابات للمؤسسات الإقتصادية خاصة في دعم نظام الرقابة الداخلية؛
- مقارنة المعلومات النظرية بما هو مطبق فعلا؛
- الوقوف على واقع تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر؛
- التوصل إلى تحديد درجة التوافق بين تقارير محافظ الحسابات في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق.

الدراسات السابقة:

1. **دراسة عزوز الميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر، جامعة 20 أوت 1955 ، 2007/2006، حيث تضمنت هذه الدراسة الجانب النظري للتدقيق مع التطرق لمعايير العامة والخطوات والإجراءات العملية للتدقيق، ثم دراسة نظام الرقابة الداخلية من تعريف أنواع ،مقومات، مكونات وتقييم نظام الرقابة الداخلية ثم إنتهى الموضوع بدراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية ببسكرة ونتجت هذه الدراسة إلى ضرورة إجراء تقييم دوري لنظام الرقابة الداخلية من أجل إكتشاف نقاط القوة والضعف ومحاولة تصحيحها من أجل تحسين أداء المؤسسة .

   قام الباحث بدراسة واقع تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل القوانين القديمة أي قبل صدور القانون 10-01 المنظم للمهنة في الجزائر وهو ما تم تجديده في دراستنا الحالية.

2. **دراسة حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر بجامعة باتنة، 2009/2008، حيث أن الباحثة تهدف من خلال هذه الدراسة إلى محاولة الوقوف على أبرز النقاط التي تبين تقارير التدقيق الخارجي ومدى تأثرها بمعايير المحاسبة الدولية، كما قامت بإجراء استبيان موجه إلى مهنيين من مدققين ومحاسبين ومحافظي حسابات، وتوصلت الباحثة في الأخير إلى أنه لا توجد معايير واضحة في الجزائر وبالرغم من وجود نموذج موحد لشكل التقرير الصادر عن الهيئة المنظمة لمهنة التدقيق إلا أنه لا يوجد تقيد للمدققين، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنه على الرغم من التحديد الواضح أشكال تقارير التدقيق الخارجي إلا من قبل المعايير الدولية إلا أنها تبقى تعاني من إختلافات شكلية وجوهرية في الجزائر يجب تجاوزها من خلال تبني المعايير الدولية.

   قامت هذه الباحثة بدراسة تأثير معايير المحاسبة الدولية على التقارير التي يقوم بإعدادها المدقق الخارجي بصفة عامة في حين أنها لم تدرس تأثير معايير التدقيق الدولية على هذه التقارير وهو ما تطرقنا إليه في دراستنا الحالية.

3. **دراسة سايج فايز، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومحافظة الحسابات**، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية بجامعة سعد دحلب البليدة، 13و 14 ديسمبر2011، حيث عالجت هذه الدراسة أثر الإصلاحات المحاسبية

الحاصلة وأثر ذلك جزئيا على مهنة محافظ الحسابات وكليا على مستوى نظام التدقيق الخارجي، حيث قام الباحث بمقاربة معايير تقارير محافظ الحسابات مع معايير التدقيق الدولية، وتوصل الباحث إلى أن التدقيق في الجزائر بحد ذاته قد تأثر بمعايير التدقيق الدولية ويتضح ذلك من خلال المرسوم التنفيذي الذي دعا إلى إعداد التقارير وفق معايير محددة تشبه إلى حد كبير معايير التدقيق الدولية.

إلا أن الباحث لم يتطرق لمنهجية إعداد تقارير محافظ الحسابات المنصوص عليها في القانون 10-01 وهو ما تطرقنا إليه في دراستنا الحالية.

ما يميز هذه الدراسة: ما يميز هذه الدراسة عن غيرها هو معالجتها لأهمية تقرير محافظ الحسابات في دعم نظام الرقابة الداخلية وفق المعايير الدولية للتدقيق.

المنهج المتبع: تتطلب طبيعة البحث إستخدام المنهج الوصفي التحليلي لعرض المفاهيم المختلفة، وتحليل المعطيات المتعلقة بالمؤسسة محل التربص من خلال إستعمال إستمارة تقدم للعينة المختارة وإجراء المقابلات الشخصية مع أفراد العينة كأدوات بحث، ونستعمل برنامج إكسل excel لمعالجة الإستبيان.

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

-الحدود المكانية : تم إجراء دراسة الحالة على مستوى مؤسسة سونلغاز مديرية التوزيع تيسمسيلت، قسم المحاسبة والمالية، بالإضافة إلى عينة أخرى من أهل الإختصاص خارج المؤسسة؛

-الدراسة من حيث المجال الزمني إمتدت من أواخر شهر أفريل إلى منتصف شهر ماي 2015.

أسباب اختيار الموضوع: تعود أسباب إختيار هذا الموضوع إلى الإعتبارات التالية:

إعتبارات ذاتية: ترتبط هذه الإعتبارات بشخص الباحث وهي فيما يلي:

- الميول الشخصي نحو مهنة محافظ الحسابات وكل ما يرتبط بها بالإضافة إلى الميل إلى إحتراف هذه المهنة؛
- الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات ومدى تطبيق فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- الرغبة في مواصلة البحث في هذا الموضوع،
- محاولة إثراء المكتبة ببحوث جديدة تواكب تطور مهنة التدقيق ومحاولة الربط بين الجانبين النظري والتطبيقي.

اعتبارات موضوعية : تكمن في الآتي:

- أهمية الموضوع في الوقت الحالي وتزامنه مع دخول القانون الجديد 10-01 المنظم للمهنة حيز التنفيذ؛
- ندرة البحوث والدراسات حول هذا الموضوع في الجزائر؛
- الرغبة في إنجاز دراسة استطلاعية للآراء المهنيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة والتدقيق حول واقع تطبيق معايير التدقيق الدولية؛

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع فيما يخص تطبيق الجزائر لمعايير التدقيق الدولية؛
- صعوبة إسترجاع إستمارات الإستبيان من قبل أفراد العينة نظرا للتأخر في الإجابة؛
- إنشغال بعض محافظي الحسابات بأعمال نهاية السنة أدى إلى عدم إجابتهم أسئلة الاستبيان؛
- ندرة أفراد هذه العينة في الولاية.

أقسام الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول، تسبقهم المقدمة العامة حول الموضوع وتعقبهم الخاتمة العامة للبحث ككل، تتضمن تلخيص عام وإختبار للفرضيات التي جاءت في المقدمة العامة ثم محاولة عرض النتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قمنا بتقديم بعض التوصيات التي نرى أنها ضرورية بناءا على النتائج التي توصلنا إليها في الدراسة.

وكان تقسيم الفصول كما يلي:

الفصل الأول يتناول الإطار النظري للتدقيق ومعاييره الدولية حيث تم للتعرف على التدقيق المحاسبي بصفة عامة ثم دراسة بعض الجوانب المتعلقة بالمعايير الدولية للتدقيق وفي الأخير قمنا بعرض المعايير المتعلقة بالتقارير.

أما في الفصل الثاني فقد تطرقنا إلي التعرف على تطور مهنة التدقيق في الجزائر، ثم التعرف على القانون 10-01 كخطوة أولى لتبني المعايير الدولية للتدقيق كما قمنا بعرض معايير تقارير محافظ الحسابات مع إبراز أهم التوافق ما بين المعايير الدولية للتدقيق مع هذه المعايير، كما تعرفنا كذلك علي طرق ومراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

وفي الفصل الثالث سنحاول إسقاط الجانب النظري المدروس في الفصول السابقة على الدراسة الميدانية، وإستعملنا في هذه الأخيرة منهج المسح عن طريق إستمارة إستبيان، والتي ستوزع على عينة من المهنيين و الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة و التدقيق عبر بعض الولايات المجاورة (تيارت،عين الدفلة).

إن التدقيق ميدان واسع عرف تطورات كبيرة ومتواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة، يصعب فيها يوم بعد يوم التحكم في التسيير، إذ تكثر العمليات المنجزة، المعلومات المتدفقة، الأخطاء والإنحرافات، بل وحتى التلاعبات أحيانا.

ومنه فإن التدقيق ينطلق من مجموع فرضيات وأسس تمكنه من تحقيق الوظيفة التي قام من أجلها، وللقيام بهذا العمل كان لابد من توفر معايير تخص الجوانب الشخصية المرتبطة بالمدقق وإجراءات العمل الميداني، بهدف الوصول إلى إبداء رأي محايد فني ومستقل يعبر عن مدى سلامة القوائم المالية، يصاغ في شكل تقرير تضبطه هو الآخر مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية، ومن أجل دراسة أعمق لما تم ذكره فقد تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث رئيسية:

المبحث الأول: ماهية التدقيق؛

المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية والجهات الواضعة لها؛

المبحث الثالث: المعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بالتقارير.

المبحث الأول: مـــــاهية التدقيق

إن التطورات اللاحقة بعملية التدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذا الأخير، لذا فإن التدقيق يعتمد على مبادئ و فرضيات تجعله يتماشى مع التغيرات الكبيرة التي عرفها الإقتصاد العالمي ، في المقابل تحكمه مجموعة من المعايير والقوانين.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق

لقد صدرت عدة تعاريف للتدقيق منها :

أولا :عرض بعض تعاريف التدقيق

التعريف الأول: لقد عرفت لجنة جمعية المحاسبة الأمريكية AAAC التدقيق على أنه " عملية منظمة للحصول على الأدلة المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".[1]

التعريف الثاني: عرف التدقيق كذلك على أنه " إختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقل، يمكن من إعطاء رأي محايد ومعلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، على مدى إحترام المعايير في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف". [2]

التعريف الثالث:التدقيق هو"عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم للواقع الفعلي لها، وهو عملية تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها، ومدى الإلتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ".[3]

التعريف الرابع: وجاء تعريف أحمد نور" فحص القوائم المالية، يشمل على بحث و تقييم و تحليل للسجلات والإجراءات والنواحي والرقابة المحاسبية للمشروع مع تحليل إنتقادي للأدلة المستخدمة في تخليص العمليات المختلفة و التقارير عنها في القوائم المالية ، و ينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد علي القوائم المالية، التي يعطي المراجع رأيه الفني فيها".[4]

---

[1]– محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر، 2002، ص 06.

[2]-Lionel Collins, Gérard Vallin , **Audit et contrôle interne**« Aspects financiers, opérationnels et stratégiques», 4ème édition Dallos, paris 1992,P21.

[3]– محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003،ص01.

[4]– أحمد نور، **مراجعة الحسابات من النظرية إلي التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1990، ص 06.

التعريف الخامس: التدقيق هو" النشاط الذي يطبق بإستقلالية ووفقا لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص، بقصد التقييم ومدى الملائمة ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وفق المعايير المحددة لها".[1]

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق على أنه عملية فحص إنتقائي مخطط له يقوم به شخص كفئ محترف ومستقل، من أجل التأكد من مدى صحة و مصداقية البيانات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، ويدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقريره.

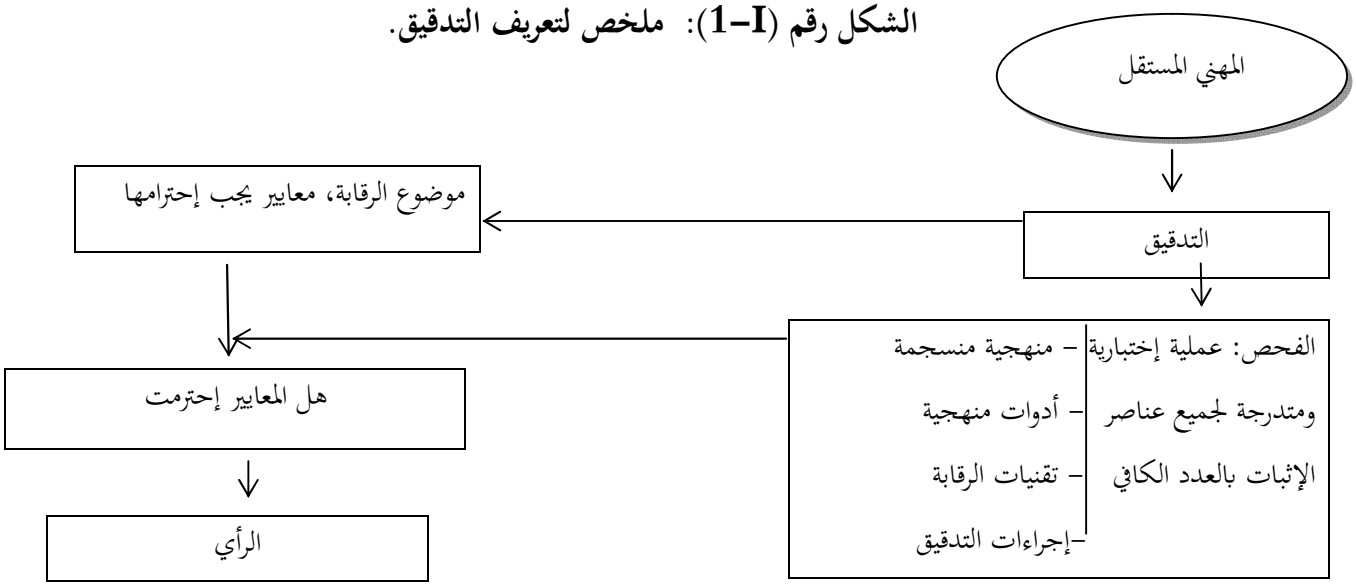
وبهذا عملية التدقيق ترتكز على ثلاث نقاط رئيسية هي:

_الفحص: أي التأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها تحليلها وتبويبها، أي الفحص الكمي والنقدي للأحداث الإقتصادية المتعلقة بالمؤسسة.

_ التحقيق: أي الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري ومدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة وهذا في فترة زمنية محددة.

_التقرير : نتائج الفحص والتحقيق يتم تقديمها في شكل تقرير إلى الهيئات المعنية، داخل المؤسسة أو خارجها وهو يعتبر ثمرة التدقيق. وفي الأخير يمكن تلخيص تعريف التدقيق في الشكل التالي

الشكل رقم (I-1): ملخص لتعريف التدقيق.



المصدر: عمر شريقي ، **التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر تونس، المملكة المغربية**، أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2011-2012،ص 12.

[1]- J.C.Becour, H.Bouquin, **Audit Opérationnel**, 2eme Edition, Economica, Paris. 1996. p12.

ثانيا: فروض التدقيق: تعتبر الفرضية نقطة البداية لأي تفكير منظم، من أجل الوصول إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام لنظرية ما، كما هو الحال بالنسبة للتدقيق وفيما يلي أهم الفروض التي تعتمد عليها نظرية التدقيق.

1_ قابلية البيانات للفحص: هذا الفرض ينبع من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي يسترشد بها لإيجاد نظام للإتصال بين معدي ومستخدمي المعلومات المالية هذه المعايير هي:

1_1 الملائمة: هي ذلك الإرتباط المنطقي بين القرار موضوع الدراسة والمعلومات، فالمعلومة الملائمة هي تلك المعلومة القادرة على إحداث تغيير في إتجاه القرار؛[1]

1_2 القابلية للفحص: تكمن أهمية هذا المعيار في إبعاد مستخدمي المعلومة عن مصدر إعدادها، فكلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها إزدادت أهمية المعيار والعكس صحيح؛

1_3 البعد عن التحيز: أي التسجيل العادي والموضوعي للحقائق؛

1_4 قابلية القياس الكمي: تكمن أهمية القياس الكمي في الإضافة المقدمة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر إفادة من خلال عمليات محاسبية.

2_ عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقبة ومصلحة إدارة المشروع: هناك علاقة تكاملية بين المدقق والإدارة تكمن في تبادل المنفعة بين الطرفين، فالإدارة إذن تستعمل المعلومات المالية التي قام المدقق بفحصها وأبدى رأيه فيها في إتخاذ القرارات، إذن يمكن القول أنها تستفيد من المعلومات المدققة أكثر من غيرها.[2]

3_ خلو القوائم المالية والمعلومات المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية: يشير هذا الفرض إلى مسؤولية المراجع في إكتشاف الأخطاء، من خلال بذل العناية المهنية اللازمة إلا أنه قد لا يتمكن من إكتشاف الأخطاء غير عادية والتواطئية أما في الحالة العكسية فإنه لن يكون له أي عذر في عدم الفحص الجيد وعدم إكتشاف تلك الأخطاء.[3]

4_ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: حسب هذا الفرض يجب أن يكون هناك نظام رقابي سليم بعيد

---

[1]– عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مكتبة دار السلاسل، الكويت، 1990، ص199.

[2]– عبد الفتاح محمد الصحن ، وآخرون ،**أصول المراجعة**, الدار الجامعية ، الإسكندرية،مصر،2000،ص26 .

[3]– عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون،مرجع سبق ذكره، ص 29.

عن إحتمال حدوث الأخطاء وحسب هذا الفرض يمكن إستخدام التدقيق الإختياري بدلا من التدقيق الشامل.

5_ التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها: وهذا ليساهم في سلامة تمثيل المركز المالي والقوائم المالية، ونتائج الأعمال وهي تعتبر سند للمدقق لتعزيز رأيه.

6_ العناصر والمفردات الصحيحة في الماضي سوف تكون كذلك مستقبلا: هذه الفرضية مستمدة من المبدأ المحاسبي المتمثل في إستمرارية نشاط المؤسسة.

7_ مدقق الحسابات يمارس عمله كمدقق فقط: يعني هذا الإفتراض أنه لا يوجد تعارض بين المدقق وعمله يحول دون الإستقلالية بينهما أثناء القيام بعملية التدقيق.[1]

8_ الإلتزامات المهنية والمركز المهني لمراقب الحسابات: يعني المكانة المهنية التي يتمتع بها المدقق المستقل تفرض عليه الإلتزام في سلوكه بطريقة تتناسب مع هذه المكانة.

المطلب الثاني :أهمية وأهداف خدمات التدقيق

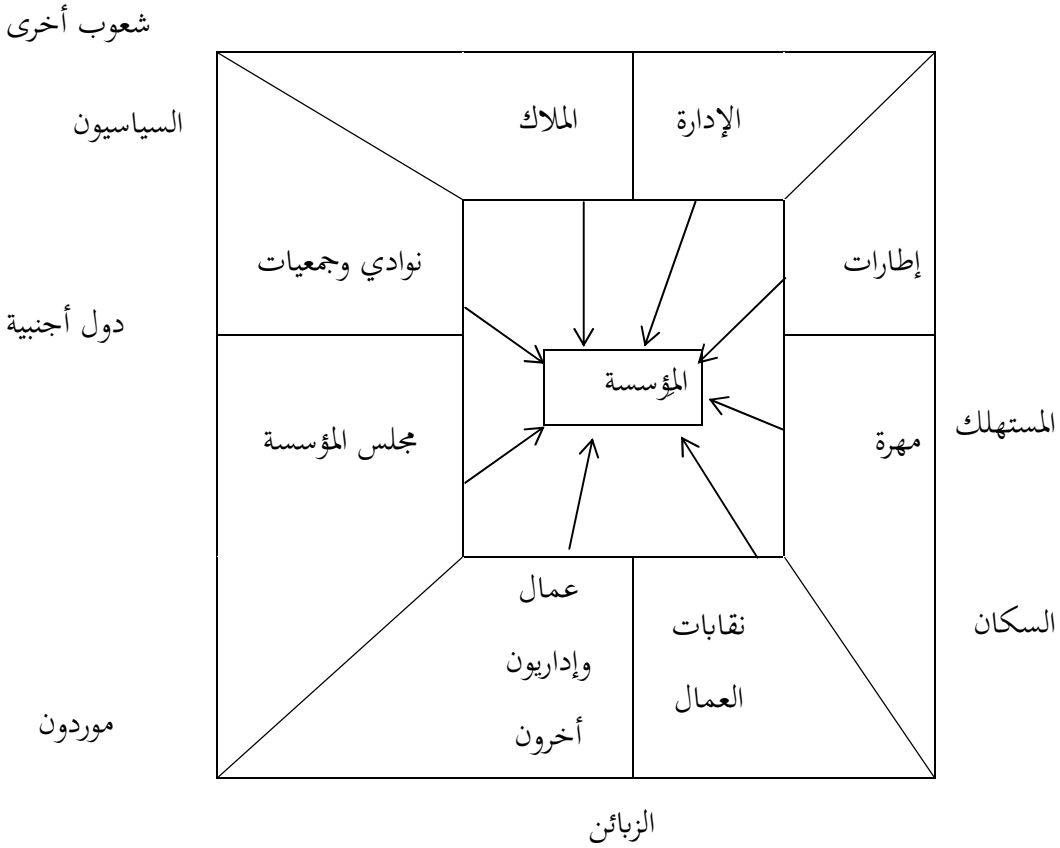
للتدقيق أهمية كبيرة وأهداف عديدة نذكر منها:

أولا: أهمية التدقيق: ترجع أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة جهات مختلفة تستفيد من مختلف القوائم المالية، التي تمت مراجعتها وتدقيقها وتعتمدها في إتخاذ القرار سواء على المدى الطويل أو القصير، وكذا رسم سياساتها وإستراتيجيتها ومن أمثلة هذه الجهات نجد فئة المديرين، فئة المستثمرين سواء الحالين أو المستقبلين، البنوك، رجال الأعمال والاقتصاد، الهيئات الحكومية المختلفة، نقابات العمال، الباحثين وغيرهم من الجهات التي تجد في المعلومات المحاسبة المختلفة، والتي تمت مراجعتها أو تدقيقها قاعدة من البيانات تتسم بالدقة والمصداقية والعدالة.

والشكل الموالي يبين الأطراف الطالبة للتدقيق.

[1] – عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ،المرجع السابق، ص21.

الشكل رقم I–2: الأطراف الطالبة لنتائج التدقيق.



المصدر:محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003،ص10.

ثانيا: أهداف التدقيق: يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى أهداف تقليدية و أهداف حديثة وتلخص في النقاط التالية:

1_ **الأهداف التقليدية**: نذكر منها:

- إبداء رأي فني محايد ذو أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة؛
- التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبة ومدى الإعتماد عليها ؛
- التقليل من فرص إرتكاب الأخطاء والغش بوضع إجراءات تحول ضد ذلك؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة؛
- مساعدة مصالح الضريبة في تحديد مبلغ الضريبة؛
- تقديم التقارير المختلفة وملء الإستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

2 _**الأهداف الحديثة**: من بينها؛

- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع النواحي؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

ثالثا: خدمات التدقيق: إن التدقيق الخارجي إختبار مستقل حول الحالات المالية لتسجيل العمليات والنشاطات، يقوم بهذه الدراسة محافظ للحسابات مهني و مستقل، الهدف منه التأكد من صحة ومصداقية الحالة المالية للمؤسسة والتقريرات الأخرى، وكذا التأكد من حسن التسيير لرأس المال والمساعدة في كشف نقاط الضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المنتظرة لأعمال التدقيق الخارجي.

- المدققون الخارجيين يجب أن يكونوا محافظي حسابات معتمدين من طرف لجنة مهنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات التي تحكم المهنة لكل دولة؛
- مكاتب التدقيق يجب أن تكون معتمدة؛
- المدقق الخارجي يستطيع القيام بمختلف أنواع التدقيق؛
- التدقيق حول الحالات المالية؛
- القيام بمهام تدقيقية خاصة؛
- القيام بمهمات إختبارية على القواعد والإجراءات الموضوعة؛
- القيام بمهام إختبارية محدودة و واسعة.

والجدول التالي يبين مراحل تطور أهداف التدقيق.

الجدول رقم I-1: تطور أهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	إكتشاف التلاعب والإختلاس	بالتفصيل	عدم الإعتراف بها
1850-1500	إكتشاف التلاعب والإختلاس	بالتفصيل	عدم الإعتراف بها
1905-1850	إكتشاف التلاعب والإختلاس إكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الإختبارات ولكن الأساس هو التدقيق التفصيلي	عدم الإعتراف بها
1933-1905	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي إكتشاف الأخطاء والتلاعب	بالتفصيل والتدقيق إختياري	عدم الإعتراف بها
1940-1933	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي إكتشاف الأخطاء والتلاعب	تدقيق إختياري	بداية الإهتمام بها
1960-1940	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	تدقيق إختياري	إهتمام وتركيز قوي

المصدر:عبد الفتاح مُحَّد الحصن،رجب السيد راشد، **نظرية المراجعة وآلية التطبيق**، الدار الجامعية ،الإسكندرية،2003،ص05.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

يصنف التدقيق حسب وجهات النظر والزاوية المنظور إليه بها ،لكن يبقى مستوى الأداء الذي يحكم جميع الأنواع واحد، وفيما يلي أنواع التدقيق بحسب كل زاوية.

أولا: من زاوية نطاق عملية التدقيق: وتنقسم إلى

1_1 تدقيق كامل: وهو يوفر إطار غير محدود لعمل المدقق، دون أن تضع الإدارة أي شروط أو قيود علي مجال عمل المدقق وهنا يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل؛[1]

1_2 التدقيق الجزئي: هنا عمل المدقق يقتصر على بعض العمليات فقط، وهو بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه قيود وشروط على نطاق فحص المدقق، بأي صورة من الصور وتحديد الجهة التي تعين المدقق لتلك العمليات.

ثانيا:من زاوية إلزامية التنفيذ: وهو يقسم إلى نوعين.

2_1 التدقيق الإلزامي: حيث أن القانون يحتم على المؤسسة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها، وإعتماد القوائم المالية الختامية لها وعدم القيام بذلك يترتب عنه وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة؛[2]

2_2 التدقيق الإختياري: قد تستعين المؤسسة بخدمات المدقق الخارجي لتدقيق حسابات المؤسسة وإعتماد قوائمها المالية الختامية من حيث الفائدة المحققة منه، وهي الإطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية والمركز المالي للشركة، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة إنفصال أو إنضمام شريك جديد كما أن وجود المدقق يعطي ثقة للملاك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر خاصة تلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب.

ثالثا: من زاوية توقيت عملية التدقيق: ونجد هناك نوعين؛

3_1 التدقيق النهائي: يقوم المدقق بعملية التدقيق بعد إنتهاء الفترة المالية وإنتهاء المحاسب من عمله، وكذا إقفال الحسابات وهذا النوع من التدقيق يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث يقتصر عمل المراجع على فحص ومراجعة الميزانية كما يطلق على هذا النوع من التدقيق إسم "مراجعة الميزانية".[3]

3_2 التدقيق المستمر: لهذا النوع من التدقيق أهمية كبيرة بحيث يقوم المدقق بعملية التدقيق للحسابات طوال السنة المالية، وهذا بالقيام بزيارات مفاجئة ومتعددة كما يقوم بمراجعة الحسابات الختامية للمؤسسة هذا ما يكسبه وقت كافي للتعرف على المؤسسة، ويشرع في إكتشاف الأخطاء وحالات الغش كذا التقليل من

---

[1] – حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**،عمان ،الأردن، 1999،ص ص 16،18

[2] – محمد سمير الصبان، محمد القيومي ،**المراجعة بين التنظير والتطبيق**– الدار الجامعة بيروت –1990ص46

[3] –مصطفى أبورقية ، عبد الهادي إسحاق المصري ، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، الطبعة الأولى، دار الكندي، الأردن،1991 ص 11.

التلاعب بالدفاتر المحاسبة بالإضافة إلى عدم إهمال العامل لعمله نظرا للزيارات المستمرة للمدقق.

رابعا: من زاوية القائم بالتدقيق: نجد هنا كذلك نوعين؛

4_1 التدقيق الداخلي: وهو يعتبر نشاط تأكيدي إستشاري مستقل وموضوعي هدفه إضافة قيمة للشركة، بغية تحسين عملياتها وتحقيق أهدافها من خلال منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر والرقابة والتحكم والتوجيه من خلال نظام رقابي كفؤ وبتكلفة معقولة.

4_2 التدقيق الخارجي: ويقوم به شخص كفؤ ومستقل ومؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، يعين غالبا من خارج المؤسسة (من قبل المساهمين أو الدولة)، أما فيما يخص تأهيل المدقق الخارجي فإنه يكون تماشيا مع المعايير الدولية أو معايير البلد الذي يعمل فيه، وعادة ما يقوم بتدقيق نظم الرقابة الداخلية والقيود المحاسبة تدقيقا إنتقاديا قبل إبداء الرأي في مدى صحة المركز المالي .

ويتقسم التدقيق الخارجي بدوره إلى 03 أنواع هي:

4_2_1 التدقيق القانوني: أي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية، والذي يقوم به محافظ الحسابات.

4_2_2 التدقيق التعاقدي أو الإختياري: وهو تدقيق يقوم به محترف بطلب من أحد الأفراد (داخلية أو خارجية) والذي يمكن تجديده سنويا.

4_2_3 الخبرة القضائية: وهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

خامسا: من زاوية حجم الإختيارات: ونجد فيه

5_1 التدقيق الإختباري: ويقصد به إستخدام العينات الإحصائية في إجراء عملية التدقيق مثل العينة، المجتمع، الوسط الحسابي، التوزيع الطبيعي وكذا طرق إختيار العينات الإحصائية.

5_2 التدقيق الشامل: ويقصد به قيام المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر المحاسبية والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بإنتظام وخالية من الأخطاء والغش، وهذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة نظرا لنقص أعباء التدقيق، وكذا عدم تعارض عاملي الوقت و التكلفة اللذين يحرص المدقق دائما على مراعاتهما بإستمرار.

المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية والهيئات المصدرة لها

لقد أولت العديد من الدول أهمية كبيرة لمعايير التدقيق في السنوات الأخيرة، مما أدى إلى التوجه نحو العمل على تدوين معايير الأداء لممارسة مهنة المراجعة أي بمعنى وضع معايير دولية قابلة للتطبيق في معظم أنحاء العالم.

المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق

قبل التطرق إلى مفهوم التدقيق يجب إعطاء لمحة عن نشأة هذه المعايير.

أولا: نشأة معايير التدقيق الدولية: جاء الإتحاد الدولي للمحاسبة نتيجة لتزايد الإهتمام بمعايير المحاسبة والتدقيق، وإنبثقت منه لجنة المعايير أو الأدلة الدولية للتدقيق المهتمة بإصدار المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الإتحاد، وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف توحيد الممارسات المهنية عبر كافة أنحاء العالم وحظيت الدعوة لإيجاد معايير دولية للتدقيق بإهتمام متزايد من قبل الممارسين لمهنة التدقيق والمستفيدين من خدماته محليا ودوليا، وذلك لما لها من أهمية ودورها في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للإقتراب من الموضوعية قدر الإمكان.

ثانيا: مفهوم المعايير الدولية للتدقيق: المعيار هو كل ما يمكن إستخدامه في القياس، أما في مجال المهني يمكن تسميته معيار أداء وهو نموذج لأداء عملية محددة تم تحديده من قبل السلطات المختصة، وظهر كنتيجة للعرف المهني في نفس المجال ويمكن عرض بعض التعاريف فيما يخص المعايير.

معايير التدقيق هي "النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات".[1]

كما عرفها الإتحاد الدولي للمحاسبة IFAC على أنها "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية، والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير مع مصداقية البيانات".[2]

ثالثا: عرض معايير التدقيق الدولية: هناك معايير تدقيق مقبولة ومتعارف عليها يعمل بها كل المدققين، حيث ظهرت هذه الأخيرة في الولايات المتحدة الأمريكية أوائل الخمسينيات، إذ شكل مجمع المحاسبين

[1] –أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية**، الدار الجامعية، بيروت، 1994، ص12.

[2] –محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**، دار المعرفة، الطبعة الاولى،2008، ص186.

القانونيين الأمريكي لجنة سميت "لجنة إجراءات التدقيق"، بهدف وضع صياغة لتلك المعايير ونشر تقريرها سنة 1954وترتبط معايير التدقيق –تمييزا لها عن إجراءات التدقيق– ليس فقط بالصفات المهنية للمدقق، ولكن أيضا بكيفية أدائه للفحص وإعداد التقرير[1]، وظهرت هذه المعايير في كتيب صغير تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" وتنقسم إلى ثلاث مجموعات.

1- المعايير العامة.

2- معايير العمل الميداني.

3- معايير إعداد التقارير.

كما أن لجنة ممارسات التدقيق الدولية أصدرت هي أيضا مجموعة من المعايير في فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد إتحاد المحاسبين الدوليين تبويبها طبقا لإرتباطها بعملية التدقيق ، وتم إعادة صياغة جميع المعايير سنة 2004 ، الإنتهاء من المشروع كان في شهر أفريل من سنة 2010 ليصبح عددها 36معيار. و الجدول التالي يبين معايير التدقيق الدولية.

الجدول رقم I-2: معايير التدقيق الدولية

رقم المعيار	إسم المعيار
المبادئ العامة و المسؤوليات 200–299	
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وتنفيذ عملية تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية
210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
220	رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية
230	وثائق التدقيق
240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية
250	مراعات القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية
260	الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

[1]– حامد منصور والطحان، مُحَّد الحموي مُحَّد، **المراجعة الداخلية**، جامعة القاهرة،مصر،1994،ص32.

265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة و الإدارة
تقييم الخطر والإستجابة في تقدير الأخطاء 300-399	
300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية
315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها
320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق
330	إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة
402	إعتبارات التدقيق المتعلقة بمنشأت التي تستعمل مؤسسات خدمية
450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق
أدلة التدقيق 500-599	
500	أدلة التدقيق
501	أدلة التدقيق -إعتبارات محددة لبنود مختارة
505	المصادقات الخارجية
510	عمليات التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية
520	الإجراءات التحليلية
530	أخذ عينات التدقيق
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
550	الأطراف ذات العلاقة
560	الأحداث اللاحقة
570	المنشأة المستمرة
580	الإقرارات الخطية
الإستفادة من عمل الأخرين 600-699	
600	الإعتبارات الخاصة –عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)
610	استخدام عمل المدققين الداخليين
620	استخدام عمل مدقق خبير

نتائج و تقارير المدقق 700-799	
700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية
705	التعديلات علي الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
706	فقرة التأكيد و الفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
710	المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة
720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة
المجالات المتخصصة 800-899	
800	الإعتبارات الخاصة –عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لأطر عمل للأهداف الخاصة.
805	الإعتبارات الخاصة –عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات او بنود محددة في بيان مالي.
810	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة

المصدر:IFAC،**إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**،ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين الأردنيين،الجزء01،طبعة 2010،ص ص 34-35 بتصرف.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية المعايير الدولية للتدقيق

تكتسي المعايير الدولية للتدقيق أهمية بالغة إلى جانب أهدافها المتعددة.

أولا -أهمية معايير التدقيق: لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة بشرط أن تكون مناسبة ومقبولة قبولا عاما، أو متعارف عليها وأن تكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة، بغية إزالة الغموض بما يلزم إعادة النظر فيها من حين إلى آخر، وهذا لتحقيق الأهداف المرجوة منها وتحسينها وتطويرها، من أجل أن تساير المستجدات من جهة ومعالجة أوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى.[1]

كما يمكن تلخيص أهمية معايير التدقيق الدولية في النقاط التالية:

- إرشاد المدقق أثناء قيامه بعمله؛
- كيفية تنفيذ عملية التدقيق مع تحديد نوعية العمل الذي يقوم به المدقق؛
- تحديد مسؤولية المدقق نتيجة قيامه بالفحص؛

[1] -حازم هاشم الألوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الجامعة المفتوحة،طرابلس،ج1،ط1، 2003، ص99.

- إن معايير التدقيق الدولية توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموع معايير المحاسبة الدولية؛
- إن معايير التدقيق الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء على القيام بمقارنات دولية؛
- وجود معايير دولية للمحاسبة يفرض الحصول على الفوائد الناتجة عن المعايير الدولية للمحاسبة، من خلال تزويد القارئ بتأكيد كبير بأن معايير المحاسبة قد تم التمسك والإلتزام بها.

ثانيا–أهداف المعايير الدولية لتدقيق: تسعى المعايير الدولية للتدقيق لتحقيق الأهداف التالية: [1]

- معالجة إحتمال حدوث مشاكل عند مراجعة إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات المتعددة الجنسيات؛
- جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة والتحليل المالي؛
- سهولة إجراء مقارنات في القوائم المالية في أكثر من دولة وزيادة مجال إتخاذ القرارات الإستشارية؛
- وجود معايير التدقيق جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الإعتبارات الدولية أكثر من إعتمادهم على ظروف البيئة المحلية.

المطلب الثالث: الجهات الواضعة لمعايير التدقيق :تتمثل هذه الهيئات في:

أولا: الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC: هو منظمة عالمية ظهر للوجود نتيجة المبادرات التي كانت ترعى مهنة المحاسبة، ويعمل الاتحاد مع أعضائه 159 المنتشرين في 124 دولة على حماية المصلحة العامة، من خلال تشجيع المحاسبين على إستخدام ممارسات مهنية عالية الجودة، وأغلبية المنتسبين إليه هم هيئات محاسبية مهنية ويقدرون ب 2,5 مليون محاسب، يعملون على مزاولة المهنة في القطاع العام وفي مجالات الصناعة والتجارة والمجالات الحكومية والأكاديمية.[2]

ولقد إنبثق الإتحاد من لجنة التنسيق الدولي لمهنة المحاسبة في 1977/10/07 بميونخ، حيث وقع الإتفاق على تأسيس هذه المنظمة من قبل 63 منظمة مهنية من 49 دولة، التي تمثل أكثر من نصف مليون محاسب قانوني وقد سجل إتحاد المحاسبين الدولي كمنظمة مهنية وفقا لمواد القانون المدني السويسري في محاكم جنيف

[1]– عبد حامد معيوف الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية،المملكة العربية السعودية**،الإرادة العامة للبحوث، الرياض المملكة العربية السعودية، الطبيعة الأولى ،1994، ص 35.

[2]– IFAC ،**إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة**،الجزء01،طبعة 2010،ص03،بتصرف.

بسويسرا،كما تم توطين المكتب الإداري في نيويورك. [1]

تتمثل مهمته في تطوير وتحسين مهنة المحاسبة في العالم، من خلال معايير متجانسة قادرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية للمصلحة العامة، ومن أجل تحقيق ذلك يعمل الإتحاد على تعزيز المعايير المهنية وتطويرها من خلال إصدار دليل مهني وتقني، كذا تشجيع تبني بيانات الإتحاد الدولي للمحاسبين ومن أجل ذلك وضع الإتحاد عام 1977 برنامجا مؤلفا من 12نقطة أساسية أهمها. [2]

1- وضع دليل للسلوك المهني للتقيد به من قبل المنظمات والأعضاء؛

2- جمع ،تحليل و نشر المعلومات المتعلقة بممارسة مهنة المراجعة الخارجية بهدف رفع فعالياتها؛

3- وضع الإرشادات لممارسة المراجعة الدولية؛

4- تطوير برامج التعليم المستمر والتدريب المهني.

ثانيا: مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدوليةIAASB: لقد أعطيت لها صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة له بالنيابة عن مجلس IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول لتلك المعايير، ويتم تعيين أعضائها من قبل منظمات أعضاء يمثلون دول يختارها مجلس الإتحاد، ويتمثل هدفه العام في نيابة الإتحاد الدولي للمحاسبين في تحسين جودة المهنة وتوحيد ممارستها في العالم من خلال:

_إصدار المعايير الدولية لتدقيق وإرشادات تطبيقها؛

_دعم المعايير الدولية للتطبيق من المشرعين وأسواق الأوراق المالية؛

_تنمية الحوار بين المستعملين والهيئات التنظيمية في العالم بإكتشاف إحتياجات المستعملين لمعايير وإرشادات جديدة.

المبحث الثالث: المعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بالتقارير

إن إنجاز مهمة التدقيق تمر بأربعة مراحل رئيسية و هي علي التوالي:

1- التكليف بالتدقيق. 2- تخطيط التدقيق 3- جمع أدلة الاثبات وتدقيق الحسابات.4-إعداد التقرير

[1] -حسين القاضي مأمون حمدان،**المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية، الأردن،2000،ص40.

[2] -المرجع السابق،ص40.

المطب الاول: مصطلحات هامة: قبل البداية في عرض المعايير المتعلقة بإعداد التقارير لابدٌ من ذكر بعض المصطلحات الهامة و من أبرزها مايلي: [1]

– **الرقابة الداخلية** :العملية التي يقوم الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموضفين، بتصميمها و تطبيقها و المحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما، فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية وفعالية و كفاءة العمليات والإمتثال للقوانين و اللوائح التنظيمية المطبقة؛

–**إجراءات تقييم المخاطر**:إجراءات التدقيق التي تم أداؤها للحصول علي فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، وتحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ عند مستوى البيانات المالية و عند مستوى الإثبات؛

–**البيانات المالية ذات الهدف العام**:هي تلك البيانات المالية المعدة وفقا لإطار ذو هدف عام؛

–**الرأي غير معدل**:الرأي الذي يعبر عنه المدقق عندما يستنتج أن البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛

–**واسع النطاق**:مصطلح يستخدم في سياق الأخطاء لبيان أثار الأخطاء على البيانات المالية أو الأثار الممكنة للأخطاء على البيانات المالية إن وجدت، والتي لم تكتشف نتيجة لتعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية و مناسبة الأثار الواسعة النطاق على البيانات المالية، هي تلك التي تكون في حكم المدقق؛

–**رأي معدل**:رأي متحفظ،رأي سلبي،أو حجب الرأي؛

–**فقرة التأكيد**:فقرة مدرجة في تقرير المدقق تشير إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في البيانات الماليةن والذي بنظر المدقق جعلته أهميته أساسا لفهم المستخدمين للبيانات المالية؛

–**الفقرة الأخرى**: فقرة مدرجة في تقرير المدقق تشير إلى أمر أخر غير تلك الأمور المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية، والذي يتعلق بنظر المدقق،بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق و تقرير

–**المعلومات المقارنة**:القيم و الإفصاحات المدرجة في البيانات المالية فيما يتعلق بواحدة أو أكثر من الفقرات السابقة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبقة؛

–**الأرقام المقابلة**:المعلومات المقارنة عندما تكون القيم و الإفصاحات الأخرى للفقرة السابقة مدرجة بإعتبارها جزءا أساسي للبيانات المالية للفقرة الحالية ، وتقرأ فقط فيما يتعلق بالقيم و الإفصاحات الأخرى

[1]- IFAC مرجع سابق ،ص ص685-711.

المتعلقة بالفقرة الحالية (يشار إليها بأرقام الفترة الحالية) ،كما أن مستوى التفاصيل المعروضة في القيم والإفصاحات المقابلة محكوم بشكل أساسي من قبل علاقته بأرقام الفترة الحالية؛

–البيانات المالية المقارنة : المعلومات المقارنة حيث القيم والإفصاحات الأخرى للفقرة السابقة للفترة السابقة مدرجة، ليتم مقارنتها بالبيانات المالية للفقرة الحالية، في حال تدقيقها يشار إليها في رأي المدقق ويمكن مقارنة مستوى المعلومات المدرجة في تلك البيانات المالية المقارنة مع البيانات المالية للفترة الحالية؛

–البيانات المالية الأخرى:المعلومات المالية وغير مالية (عدا البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها) المشمولة، إما بموجب القانون أو النظام أو العرف،في مستند يحتوي على بيانات مالية مدققة،وتقرير المدقق المتعلة بها؛

–التعارض :المعلومات الأخرى التي تتعارض مع المعلومات المشمولة في البيانات المالية المدققة،وقد يؤدي تعارض جوهري إلى إثارة الشك حول إستنتاجات التدقيق التي تم التوصل إليها من أدلة التحقيق التي تم الحصول عليها مسبقا،ومن المحتمل أن يثير الشك حول أساس رأي المدقق حول البيانات المالية؛

–خطأ في الحقائق:المعلومات الأخرى غير مرتبطة بالمسائل التي تظهر في البيانات المالية المدققة، والتي تم التعبير عنها أو عرضها بشكل خاطئ وقد يضعف وجود خطأ جوهري في الحقائق من مصداقية المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة؛

–المستندات التي تحتوي على بيانات مدققة:تشير هذه العبارة إلى التقارير السنوية الصادرة للمالكين والتي تحتوي على بيانات مالية مدققة وتقرير المدقق المتعلق بذلك؛

المطلب الثاني: المعايير المتعلقة بالتقارير

أولا– معيار التدقيق الدولي رقم 700" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"[1]

عناصر التقرير حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 700

1– العنوان: و يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوان يدل بالشكل الواضح على أنه تقرير مدقق مستقل و مميز عن التقارير التي يصدرها مهنيون آخرون؛

2–المرسل إليه : يجب أن يوجه تقرير المدقق حسب ما تتطلبه ظروف العملية ، وكثيرا ما تحدد القوانين أو الأنظمة الوطنية لمن يجب أن يوجه تقرير المدقق حول البيانات، عادة ما يوجه إلى أولئك الذين أعد لأجلهم

[1] IFAC ،نفس المرجع، ص ص645-681،بتصرف.

وهم إما المساهمين أو المكلفين برقابة المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها؛

3- الفقرة التمهيدية: يجب أن تحدد الفقرة التمهيدية في تقرير المدقق للمنشأة التي تم تدقيق بياناتها المالية ، كما يجب أن تتضمن ما يلي :

- تحديد عنوان كل عنصر من البيانات المالية المدققة؛
- الإشارة إلى ملخص للسياسات المحاسبية الهامة و الإيضاحات التفسيرية الأخرى؛
- تحديد التاريخ والفترة التي تغطيها البيانات المالية.

4-مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية :يجب أن يبين رأي المدقق أن الإدارة مسؤولة عن إعداد وعرض البيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية؛

5- مسؤولية المدقق: يجب أن يبين التقرير أن مسؤولية المدقق هي إبداء رأي حول البيانات بناءا على عملية التدقيق من أجل مقارنته مع مسؤوليات الإدارة الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية ، كما يجب أن يبين التقرير أنه تم إجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ويبين كذلك أن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية ، وأن عليه تخطيط وأداء التدقيق للحصول على الأدلة اللازمة وأن مهمته ستتم حسب ما تنص عليه هذه المعايير، كذلك تتم الإشارة إلى أن الإجراءات المختارة تعتمد على الحكم الشخصي للمدقق خاصة منها تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛

6- رأي المدقق: يجب إبداء رأي غير متحفظ عندما يتوصل المدقق إلى أن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا أو أنها معروضة بعدالة في كافة النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق ، وعند إبداء رأي غير متحفظ يجب أن تبين فقرة الرأي في تقرير المدقق بأن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا أو تعرض بعدالة من جميع النواحي الجوهرية وفق إطار إعداد التقارير المالية المطبق ،(ما لم يطالب المدقق حسب القانون أو الأنظمة إستخدام صيغة مختلفة بشأن الرأي ، و في هذه الحالة يجب إستخدام الصيغة التي تم التوصية بها)،كما أن عليه أن يبين بوضوح إطار إعداد التقارير المالية الذي طبقته المنشأة بعبارات مثل: ".....حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ".

7- توقيع المدقق: يجب أن يكون توقيع المدقق بإسم شركة التدقيق أو إسمه الشخصي أو كليهما حسبما هو مناسب أي ما هو معترف به من قبل سلطة الترخيص؛

8- تاريخ التقرير: يجب تأريخ التقرير في تاريخ ليس قبل التاريخ الذي حصل فيه على أدلة تدقيق كافية

ومناسبة ليبني عليها رأيه، لأن تاريخ التقرير يبلغ القارئ أن المدقق قام بالأخذ بأثر الأحداث والمعاملات التي أصبح على علم بها و التي وقعت حتى ذلك التاريخ؛

9- عنوان التقرير : يجب أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب له وقد يكون من الملائم إستعمال مصطلح "تقرير مدقق مستقل"، وذلك لتمييز هذا التقرير عن التقارير الصادرة عن جهات أخرى كموظفي المنشأة أو مجلس الإدارة أو مدققين آخرين.

بعض أنواع التقارير:تتعدد التقارير التي يعدها مدقق الحسابات وفقا للزاوية التي ينظر إليها.

1- من حيث درجة الإلزام: نجد فيه

-التقارير الخاصة: هي التقارير المرتبطة بمهام محددة و خاصة، كتقارير المشاريع الفردية وشركات الأشخاص والتدقيق الجزئي بالإضافة إلى تقييم الشهرة و الخسائر.

- التقارير العامة: هي التقارير المرتبطة بمهام عامة.

1- من حيث محتويات التقرير: تصنف التقارير من حيث محتوياتها إلى الأنواع التالية:

- **تقارير مختصرة**: هي التقارير القصيرة ويطلق عليها البعض تقرير الميزانية ، ويتكون هذا التقرير من جزئين هما: جزء خاص بفقرة النطاق و الجزء الثاني هو فقرة الرأي.

-**التقارير المطولة**: وهي التقارير التي تعد لأغراض خاصة وتقدم للإدارة، ويتضمن هذا النوع من التقارير شرحا مفصلا وأمورا لا يرد ذكرها في التقرير المختصر، ومن أمثلتها التقارير الخاصة بشرح الأخطاء التي إكتشفها المدقق أثناء عمله، توصيات المدقق بخصوص النظام المحاسبي لرفع كفاءته، تقديم التوصيات لتطوير نظام الرقابة الداخلية، بذلك يتضمن التقرير المطول معلومات يتم عرضها خارج نطاق القوائم المالية وتعتبر ضرورية للإلتزام بالمبادئ المحاسبية.

ثانيا- المعيار الدولي رقم 705 " التعديلات علي الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل "[1]

يتطرق هذا المعيار إلى مسؤولية المدقق المتمثلة في إصدار تقرير مناسب في الظروف التي تحكم المعيار الدولي للتدقيق رقم 200، المتمثلة في الشك المهني أو التأكيدات المعقولة يخلص من خلالها المدقق إلى أن التعديل على رأيه في البيانات المالية ضروري، وهناك ثلاث أنواع من الآراء :الرأي المتحفظ ،السلبي، و حجب الرأي وإختيار نوع الرأي يعتمد على :

[1] - IFAC ،نفس المرجع، ص ص684-709،بتصرف

-طبيعة المسألة التي دعت إلى التعديل كإحتواء البيانات المالية لأخطاء جوهرية، أو تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تحكم المدقق بشأن مدى إنتشار الأثار الممكنة للمسألة، والهدف من التعبير بوضوح عن الرأي ال معدل تعديلا مناسبا حول البيانات المالية هو:

-إحتواء البيانات المالية ككل على أخطاء جوهرية؛

-عدم تمكن المدقق من إثبات أن البيانات المالية خالية ككل من الأخطاء الجوهرية.

وهنا يكون تعديل رأي المدقق أمر ضروري يشمل ثلاث أنواع هي :

الرأي المتحفظ: يعبر المدقق عن رأي متحفظ عندما يخلص إلى أن الأخطاء جوهرية سواء أخذت ككل أو كل واحدة على حدى، لكنها ليست واسعة النطاق بالنسبة للبيانات المالية

عدم القدرة على الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لتكوين رأي، لكنه يخلص إلى كون الأثار المترتبة عن الأخطاء غير المكتشفة يمكن أن تكون جوهرية و لكن ليست واسعة النطاق .

الرأي السلبي :يكون رأي المدقق سلبي عندما يخلص إلى أن الأخطاء المكتشفة جوهرية وواسعة النطاق سواء أخذت ككل أو كل واحدة على حدى.

حجب الرأي :يحجب المدقق رأيه في حالة:

-عدم قدرة المدقق على جمع أدلة تدقيق كافية و ملائمة لبناء رأيه؛

-في حالة ظروف نادرة الحدوث وتنطوي على شكوك عديدة تحول دون تكوين رأيه نظرا للتفاعل المحتمل بين الشكوك وأثرها التراكمي الممكن على البيانات المالية.

-إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعليه تحديد المدلولات كما يلي:

أ-إستخلاص إلى أن الأثار الممكنة للأخطاء غير مكتشفة إن وجدت يمكن أن تكون جوهرية وليست واسعة النطاق مما يجعل رأيه متحفظا .

ب –إستخلاص أن الأثار الممكنة للأخطاء غير مكتشفة جوهرية وواسعة النطاق، مما تجعل تحفظه غير مناسب وهنا عليه الإنسحاب من عملية التدقيق بموجب القانون أو النظام المعمول به، مع تبليغ الأطراف المعنية بالأخطاء المكتشفة التي دفعته لإتخاذ رأيه هذا، إذا كان الإنسحاب غير قابل للتطبيق أو غير ممكن فهنا عليه حجب رأيه حول البيانات المالية.

شكل و مضمون الرأي المعدل :الإضافة إلى العناصر المذكورة في المعيار رقم 700 المتعلقة بعناصر التدقيق

يجب أن يتضمن التقرير فقرة تعطي وصفا حول المسألة التي دعت إلى التعديل، تأتي مباشرة بعد فقرة الرأي تحت عنوان "أساس الرأي المتحفظ "أو أساس الرأي السلبي "أو أساس حجب الرأي" .

-في حالة خطأ جوهري يتعلق بمبالغ مالية محددة على المدقق تقديم وصف وتعداد أثار الخطأ على القوائم المالية، مالم يكن ذلك غير قابل للتطبيق أما في حالة العكس فعلى المدقق الإفصاح عن ذلك في فقرة تعديل الرأي ؛

-في حالة خطأ جوهري متعلق بالإفصاحات السردية فعلى المدقق تقديم شرح حول الكيفية التي ترد بها الأخطاء في فقرة أساس التعديل؛

-في حالة خطأ خاص بعدم الإفصاح عن المعلومات المطلوبة فعلى المدقق هنا :مناقشة عدم الإفصاح مع المكلفين بالحوكمة؛

-توضيح طبيعة المعلومات المحذوفة في فقرة أساس التعديل؛

-يضمن الإفصاحات المحذوفة شريطة أن يكون ذلك قابلا للتطبيق ويكون المدقق متحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المعلومات المحذوفة.

ثالثا: المعيار 706 فقرات التأكيد و الفقرات الأخرى في تقرير المدقق:[1] إذا رأى المدقق أنه من الضروري شد إنتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية، والذي ينظر المدقق إلى أن أهميته جعلته أساسا لفهم المستخدمين للبيانات المالية، هنا ينبغي عليه إدراج فقرة تأكيد في تقريره، شريطة الحصول على أدلة ملائمة وكافية لأن هذا الأمر غير خاطئ بشكل جوهري، ويجب أن تشير مثل هذه الفقرة إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها وعند إدراج فقرة التأكيد على المدقق:

- إدراجها مباشرة بعد فقرة الرأي في التقرير؛

-إستخدام عنوان" تأكيد أمر" أو عنوان مناسب أخر؛

-إدراج مرجع واضح للأمر الذي يتم تأكيده والمكان في البيانات المالية الذي يمكن فيه إيجاد الإفصاحات ذات العلاقة التي تصف الأمر بالكامل؛

-الإشارة إلى أن رأى المدقق لا ينطوي على الأمر الذي تم تأكيده :

- ومن أمثلة الظروف التي تحتم على المدقق إدراج فقرة التأكيد:

[1] - IFAC ،نفس المرجع، ص ص711-720،بتصرف

_عدم اليقين فيما يتعلق النتائج المستقبلية لإجراء قضائي أو نظامي إستثنائي؛

_ التطبيق مبكر لأحد معايير المحاسبة الجديدة الذي له أثر على البيانات المالية قبل تاريخ تنفيذها؛

_ كارثة كبيرة أثرت ومازالت تؤثر بشكل كبير على المركز المالي للمؤسسة.

الفقرات الأخرى في تقارير المدقق: إذا رأى المدقق أنه من الضروري شد الإنتباه لأمور أخرى غير تلك المعروضة أو المفصح عنها والمتعلق بفهم المستخدمين لعملية التدقيق، وأن القانون يجيز ذلك فعندها على المدقق القيام بذلك في إحدى الفقرات في تقرير المدقق تحت عنوان أخر أو عنوان مناسب أخر، ويجب إدراج هذه الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي أو أي فقرة تأكيد أخرى أو أي مكان أخر في تقرير المدقق، مع وجوب إبلاغ المسؤولين بخصوص هذا التوقع أو الصيغة المقترحة لهذه الفقرة، بعكس محتوى الفقرة الأخرى بوضوح ألا يتطلب عرض أمر أخر أو الإفصاح عنه في البيانات المالية، كما يجب أن يتضمن محتوى تلك المعلومات حول منع المدقق تقديم على سبيل المثال معايير السلوك أخلاقي متعلق بسرية المعلومات من قبل القانون أو النظام أو المعايير المهنية الأخرى، كما لا يتضمن الفقرة الأخر يتطلب تقديمها من قبل الإدارة وإبلاغ المسؤولين لجعلهم على علم لجميع الأمور المحددة، التي يعتزم المدقق تسليط الضوء عليها ويمنحهم الحصول على المزيد من التوضيحات.

رابعا: المعيار710"المعلومات المقارنة –الأرقام المقاربة و البيانات المالية المقارنة":[1]على المدقق تحديد ما إذا كانت البيانات المالية تتضمن المعلومات المقارنة التي يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وما إذا كانت هذه المعلومات مصنفة بشكل مناسب ولهذا على المدقق تقييم ما إذا كانت :

–المعلومات المقارنة تتفق مع القيم والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفقرة السابقة أو حيثما كان مناسبا؛

–السياسات المحاسبية التي تعكسها المعلومات المقارنة منسقة مع تلك المطبقة في الفقرة الحالية أو في حال وجود تغيرات في السياسات المحاسبية ،ما إذا تم محاسبة تلك التغيرات بشكل مناسب وعرضها والإفصاح عنها بشكل كافي ؛

–في حال علم المدقق بأي خطأ جوهري محتمل في المعلومات المقارنة، أثناء تدقيق الفترة الحالية فعلى المدقق القيام بإجراءات تدقيق إضافية حسب الظروف للحصول على الأدلة الكافية، لتحديد إذا ما كان الخطأ جوهري، و في حال ما إذا تم تعديل البيانات المالية للفترة السابقة، يقرر المدقق إتفاق المعلومات المقارنة مع

[1] - IFAC ،نفس المرجع، ص ص722-739،بتصرف

البيانات المالية المعدلة.

-في حال التقرير المتضمن رأيا متحفظا أو حجب للرأي أو رأي سلبي، ولم يتم حل الأمر الناتج عنه التعديل فعلى المدقق تعديل فقرة الرأي المدقق فيها فيما يتعلق بالبيانات المالية للفترة الحالية، وفي فقرة الأساس للتعديل في تقرير المدقق ينبغي عليه الإشارة لكل أرقام الفقرة الحالية و الأرقام المقابلة، في وصف الأمر الذي نتج عنه التعديل عندما تكون الأثار جوهرية، كما ينبغي عليه توضيح أنه تم تعديل رأي التدقيق بسبب أثار الأمر الذي لم يتم حله أو أثاره المحتملة على مقارنة أرقام الفترة الحالية و الأرقام المقابلة.

خامسا:المعيار720 "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة":[1] يكمن هدف المدقق من خلال هذا المعيار في الإستجابة بشكل ملائم عندما تتضمن المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة وتقرير المدقق المتعلق بذلك على معلومات أخرى ،قد تضعف من مصداقية هذه البيانات المالية و تقرير المدقق، لذا على المدقق قراءة المعلومات الأخرى ليحدد التعارضات الجوهرية ،إن وجدت مع البيانات المالية المدققة وأشار هذا المعيار للنقاط التالية:

التعارضات الجوهرية المحددة في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها قبل تاريخ صدور التقرير

_ينبغي على المدقق قراءة المعلومات الأخرى ليحدد التعارضات الجوهرية ،إن وجدت مع البيانات المالية المدققة؛

_على المدقق إجراء الترتيبات اللازمة مع الإدارة و المكلفين بالحوكمة للحصول على المعلومات الأخرى قبل تاريخ إصدار تقرير المدقق،في حالة العكس على المدقق أن يقرأ هذه المعلومات حالما توفر ذلك؛

_إذا حدد المدقق تعارضا جوهريا عند قراءة المعلومات الأخرى عليه مراجعة البيانات المالية المدققة و المعلومات الأخرى؛

_إذا إقتضت الضرورة مراجعة البيانات المالية المدققة وقوبل طلب المدقق بالرفض من طرف الإدارة فعله تعديل رأيه وفقا للمعيار 705؛

_ إذا إقتضت الضرورة مراجعة المعلومات الأخرى ورفضت الإدارة ذلك فعلى المدقق تبليغ الأمر للمعنيين بإستثناء إذا كان كل المعنيين مشاركين في إدارة المنشأة وأن يقوم بمايلي:

-تضمين فقرة المسألة الأخرى في تقرير المدقق بحيث تصف التعارض الجوهري وفقا للمعيار 706،

[1] - IFAC ،نفس المرجع، ص ص742-745،بتصرف

-التوقف عن العمل على تقرير المدقق؛

-الإنسحاب من العمليات حيث ذلك مسموح له بموجب القانون و التشريع.

التعارضات الجوهرية المحددة في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ صدور التقرير

_إذا كانت مراجعة البيانات المالية المدققة أمر ضروري، فينبغي على المدقق تتبع المتطلبات ذات العلاقة في معيار التدقيق الدولي رقم 560؛

_إذا كانت مراجعة المعلومات الأخرى ضروري مع موافقة الإدارة على ذلك فعلي المدقق تنفيذ الإجراءات الازمة وفق الظروف القائمة؛

_إذا إقتضت الضرورة مراجعة المعلومات الأخرى ورفضت الإدارة ذلك فعلى المدقق تبليغ الأمر للمعنيين بإستثناء إذا كان كل المعنيين مشاركين في إدارة المنشأة بمساور قلقه وأن يتخذ أي إجراء مناسب إضافي.

الأخطاء الجوهرية في الحقائق:

_إذا أصبح المدقق على علم بخطأ جوهري واضح في الحقائق فعليه مناقشة ذلك مع الإدارة؛

_إذا أصر المدقق على وجود خطأ جوهري بعد المناقشة فعليه أن يطلب من الإدارة التشاور مع طرف ثالث مؤهل كالمستشار القانوني للمؤسسة و عليه النظر في النصيحة التي يحصل عليها؛

_في حالة وجود خطأ جوهري و رفضت الإدارة تصحيحه على المدقق إشعار المعنيين بالأمر حول المعلومات الأخرى وأن يتخذ إجراء مناسبا أخر.

خلاصة الفصل الأول

لقد تم التعرف في الفصل الأول على التدقيق و أهدافه كذا أنواعه، وكان الحديث في الأخير على المعايير الدولية للتدقيق وهي معايير تبيّن وتحدد كافة ما يتعلق بمهام ومسؤوليات مدقق الحسابات ، و قد حاولت المنظمات المسؤولة عن إصدارها جعلها منمطة لكل بلد من خلال إجتماعاتها و تعديلاتها المستمرة في كل مرّة وإصدار أو إلغاء معايير أخرى حتى يتسنى تسهيل مهام الإقتصاد العالمي و تسهل المقارنات و المعاملات الدولية .

لقد خاضت الجزائر إصلاحات محاسبية عميقة تجسدت في تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، والتي تستوجب إعادة نظر في كل ما له صلة بالجانب المحاسبي والمالي كالتدقيق والمراجعة والتحليل المالي والضرائب وغيرها، بغية الخروج من عزلتها والإندماج في الإقتصاد العالمي، وخاصة الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، بإعتبار أن النظام المحاسبي جزء من النظام الإقتصادي،لذا فقد بادرت الجزائر في شن جملة من الإصلاحات مست منظومة المراجعة كإصدار قانون جديد يتعلق بمهنة خبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وعمل محافظ الحسابات يتمثل في مباشرة مجموعة من الإجراءات، يطلق عليها التدقيق المحاسبي للمستندات والسجلات والقوائم المالية ليتمكن من إبداء رأيه الفني والمحايد عن مطابقة تلك البيانات.

ومن أجل دراسة أعمق لما سبق فقد تم تقسيم الفصل الثاني إلى ثلاثة مباحث رئيسية:

المبحث الأول: تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق؛

المبحث الثاني: محافظة الحسابات و التقارير المتعلقة بها؛

المبحث الثالث: طرق و مراحل تقييم الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات.

المبحث الأول: تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق

إن من أبرز إهتمامات المشرع الجزائري هو تنظيم الأسس والقواعد العامة التي توجه عمل المدقق، من خلال تشكيل هيئات خاصة ومهنية تشرف على مهنة التدقيق والمراجعة، وتحسين مستواها بما تصدره من توصيات، ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى جملة من القوانين التي سنها المشرع الجزائري والتي كان لها أثر كبير في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر.

المطلب الأول: تطور التدقيق في الجزائر

لقد مرت مهنة التدقيق في الجزائر بعدة محطات التاريخية و هي كالأتي:

أولا: فترة قبل الإستقلال: كانت مهنة المراجعة في الجزائر خاضعة لقوانين وتشريعات الإحتلال الفرنسي.[1]

ثانيا :الفترة الممتدة من 1962 إلى 1968 :بعد إستقلال الجزائر واجهت جميع المؤسسات الجزائرية مشاكل وفراغ و صعوبة في التسيير، وخاصة على مستوى التنظيم، وكذا عدم وجود كفاءات ونقص كبير في التأطير، حيث بقيت مهنة التدقيق و المحاسبة خاضعة للنصوص المستمدة من إتفاقيات إيفيان و القانون الأساسي.[2]

ثالثا :الفترة الممتدة ما بين 1969 إلى 1990: في هذه المرحلة تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية وبالضبط سنة 1970 بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في12ديسمبر1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث جاء في مادته رقم 39 ما يلي :"يكلف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين محافظين للحسابات، في الشركات الوطنية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإقتصادي والتجاري، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان إنتظامية ونزاهة حساباتها، وتحليل حالتها الأصولية والخصوصية ".[3]

بعدها صدر المرسوم 70-137 و المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 ويتعلق بواجبات ومهام محافظ الحسابات، للمؤسسات الوطنية والشبه العمومية، حيث نصت المادة الأولى منه على "أن محافظي الحسابات يقومون بالمراقبة الدائمة والمعينون من قبل وزير المالية من بين:

-المراقبين العامين للمالية؛

-مراقبي المالية؛

---

[1] -هوام الجمعة ،**المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدوليةIAS /IARS** ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر 2010،ص 18.

[2] -نفس المرجع ، ص 18.

[3] - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قانون المالية لسنة 1970** ،الجريدة الرسمية ،العدد 110 ،المادة رقم 39،ص 1805.

-مفتشي المالية؛

-موظفين مؤهلين من وزارة المالية بصفة إستثنائية".[1]

بعد ذلك صدر الأمر رقم 71-82 [2] المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 ويتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، حيث نصت المادة الأولى على شروط ممارسة المهنة بكل أمانة و موضوعية، كما نصت المادة الثالثة على إنشاء مجلس أعلى للمحاسبة يوضع تحت سلطة وزير المالية ،أما المواد من 4إلى 9 فتضمنت إختصاص الخبراء المحاسبين و مجال عملهم، وحددت المواد (10-11-12) شروط الدخول للمهنة، أما المواد من 22 إلى 40 فتضمنت تشكيل و تسيير و إختصاصات المجلس الأعلى للمحاسبة .

بعدها جاء القانون رقم80 - 05 [3]المؤرخ في 01 مارس 1980 التعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، وحسب المادة الثالثة منه يوضع مجلس المحاسبة تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية، وهو سلطة ذات صلاحيات قضائية و إدارية مكلفة بمراقبة مالية الدولة، والمؤسسات المنتخبة والمجموعات المحلية والمؤسسات الإشتراكية بجميع أنواعها، وحسب المادة رقم 05 منه أعطيت للمجلس صلاحيات واسعة في مجال الرقابة: "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها" .

رابعا :الفترة الممتدة من 1991 إلى 2009 :لقد شهد تطور مهنة التدقيق في الجزائر حركة بطيئة و هذا راجع إلى عدم الحاجة له، في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج و إحتكار الدولة للحياة الإقتصادية، وهذا لغاية 1988 وصدور القانون رقم 01/88 [4] المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتعلق بالإستقلالية المالية للمؤسسة العمومية ،حيث أصبحت المؤسسة العمومية الإقتصادية خاضعة للقانون التجاري حسب المادة رقم 03، و يمكن أن تأخذ الأشكال التالية:شركات مساهمة ،شركات محدودة المسؤولية ،مؤسسات عمومية ذات طابع تجاري و صناعي EPIC،أما مواد هذا القانون من39 إلى 44 فقد أشارت إلى كيفية ممارسة الرقابة.

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية** ،**العدد 97** ،المؤرخة في 20 نوفمبر 1970، المادة 01 ،ص 1439.
2- نفس المرجع ،**العدد 107** المؤرخة في 30 ديسمبر 1971 ،ص1852-1856
3- نفس المرجع ،**العدد 10** ،المؤرخة في 04 مارس 1980 ،ص 338
4 - نفس المرجع ،**العدد 02**،المؤرخة في 13 جانفي 1988،ص 30

بعدها صدر القانون 91 -08 [1] المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث في بابه الأول و الثاني حدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بكل إستقلالية ونزاهة، ونصت المادة رقم 05 على إنشاء منظمة وطنية خاصة بهم تتمتع بالشخصية المدنية، وتجمع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة المهنة وهذا ما يبينه الباب الثالث، أما الباب الخامس فقد تناول مهام كل من الخبير المحاسب ،محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،شروط التعيين، حالات التنافي، بالإضافة إلى الحقوق أما الباب السادس فتناول فيه مسؤوليات كل من أصحاب المهن الثلاث .

بعدها صدر المرسوم التنفيذي رقم 92- 20 [2]المؤرخ في 13 جانفي 1992 ،يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وإختصاصات المجلس حسب المادة رقم 08 هي:

-تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية ؛

-السهر على إحترام جميع الأعضاء للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها؛

-إبداء الرأي في المجال المحاسبي والمالي المرتبط بالمؤسسة؛

-تحديد المطالب العادية للمراجعة والرقابة؛

-تحصيل الإشتراكات المهنية

في 15 أفريل 1996 صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-136[3] المتضمن لقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث نصت المادة الأولى منه على تحديد القواعد الأخلاقية والمهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية، أما المواد 18 إلى 21 تضمنت واجبات المهني في علاقاته مع زملائه ،و المواد 22 إلى 25 تناولت الواجبات المتعلقة بتأطير المتربصين ،المواد من 26 إلى 34 شملت على حقوق المهني في ممارسة مهامه، ثم تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة كهيئة إستشارية لدى وزارة المالية، يهتم بشؤون البحث والتطوير والتقييم في المجال المحاسبي وذلك من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر1996.

بعدها صدرت عدة مراسيم وقرارات تنظم المهنة بما يتماشى مع المتطلبات السياسية والإقتصادية.

خامسا: بدايات 2010 :مع بداية 2010 بتاريخ 29جوان 2010 وبعد الإصلاح المحاسبي الذي باشرته

[1]- نفس المرجع،**العدد 20** ،المؤرخة في 1991/05/01 ،ص ص 651-658.

[2]- نفس المرجع ،**العدد 03** ،المؤرخة في 15 جانفي 1992،ص82

[3]- نفس المرجع ،**العدد 24** ،المؤرخة في 14 أفريل1996 ص ص4-8.

الجزائر جاء القانون 10-01. [1] المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهو يهدف إلى تحديد شروط و كيفيات ممارسة مهن المحاسبة، ينص هذا القانون في مادته الرابعة على إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة الذي يكون تحت سلطة وزير المالية، ومهامه تتمثل في الإعتماد ،التقييم المحاسبي ،تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية ،أما المادة الخامسة تنص على إنشاء خمسة لجان متساوية الأعضاء و المتمثلة في :

-لجنة الاعتماد ؛

-لجنة التكوين؛

-لجنة مراقبة النوعية؛

-لجنة الإنضباط والتحكيم؛

-لجنة تقييس الممارسات والواجبات المهنية.

أما باقي المواد فقد أشارت إلى :

-الفصل بين المهن الثلاث من خلال إنشاء 03 منظمات مهنية مع تحديد مهام كل واحدة ؛

-كيفية إعداد التقرير وأنواعه وإبداء الرأي (المادة 28)؛

-تحديد تشكيل شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة (المادة 46 -58)؛

-تحديد مسؤولية الخبراء المحاسبين ،محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (المادة 59-63)؛

-تحديد حالات التنافي و الموانع (المادة 64-74).

بعد هذا القانون ظهرت عدة مراسيم تنفيذية مدعمة ومكملة للقانون 10-01 من بينها :

-الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 ،المعدل والمتمم للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة؛ [2]

-المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 27 اكتوبر2010 ؛المتضمن الموافقة على الأمر 10-02 المتعلق بمجلس المحاسبة؛ [3]

---

[1]- نفس المرجع ،العدد 42 ،المؤرخة في 11 جويلية 2010، ص4

[2]- نفس المرجع ،العدد 50 ،المؤرخة في 01 سبتمبر 2010،ص04

[3]- نفس المرجع ،العدد 66 ،المؤرخة في 03 نوفمبر 2010،ص04

-المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 ؛يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني وإستقبال ودفع أتعاب الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين. [1]

المطلب الثاني:القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد

يتكون القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 هـ الموافق ل 29 جوان 2010م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من 12 فصلا تندرج ضمنه 84 مادة يمكن عرضها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم II-1: عرض القانون 10-01

الفصل أو الباب	المواد	مضمون الفصل
الأول	من 01 إلى06	أحكام عامة
الثاني	من 07 إلى13	الأحكام المشتركة للمهن الثلاث
الثالث	من14إلى17	المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
الرابع	من18 إلى21	ممارسة مهنة الخبير المحاسب
الخامس	من22 إلى40	ممارسة مهنة محافظ الحسابات
السادس	من 41إلى45	ممارسة مهنة المحاسب المعتمد
السابع	من46 إلى 58	شركات الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات
الثامن	من 59 إلى63	مسؤولية الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد
التاسع	من64 إلى74	حالات التنافي و الموانع
العاشر	من75 إلى 79	أحكام مختلفة
الحادي عشر	من80 إلى 81	أحكام إنتقائية
الثاني عشر	من82 إلى84	أحكام نهائية

المصدر:من إعداد الطالبة إستناد إلى القانون 10-01

1- ،**العدد 65** ،المؤرخة في 30نوفمبر 2011 ،ص17.

إن القانون 10-01 أعطى صبغة خاصة للتدقيق الخارجي ليواكب بذلك المعايير الدولية للتدقيق، من خلال مجموعة نقاط توافق يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم II-2 : نقاط التوافق بين القانون10-01 و معايير التدقيق الدولية

نقاط التوافق	القانون 10-01	المعيار الدولي للتدقيق الموافق له
رقابة الجودة	المادة رقم 05	المعيار رقم 200
تحديد مهام المدقق الرئيسي و الثانوي	المادة رقم30،46،47،48،49	المعيار رقم 600
تقرير المدقق	المادة 25	المعيار رقم 750
التوثيق و الإحتفاظ بالملفات	المادة 40	المعيار رقم 230
تعيين المدقق	المرسوم التنفيذي 11-32	المعيار رقم200 و210

المصدر:من إعداد الطالبة إستناد إلى القانون 10-01 ومعايير التدقيق الدولية

في المقابل هناك أوجه إختلاف أو لا توافق لم يتطرق لها القانون 10-01 ونصت عليها المعايير الدولية للتدقيق يمكن إيجازها في النقاط التالية:

-مراعاة عمل المدقق الداخلي؛

-الإستفادة من عمل الخبير؛

-الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية؛

-الأطراف ذات العلاقة؛

-تقييم المخاطر و أدلة الإثبات؛

-عينات التدقيق و إجراءات الإختبارات الإنتقائية.

المطلب الثالث: معايير تقارير محافظ الحسابات

لقد جاء الأمر رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 و المتعلق بمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الواردة في المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 ليفصل أكثر فيها ويمكن عرضها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم II-3 : معايير تقارير محافظ الحسابات

الترتيب	الفصل	إسم المعيار
01	الفصل الأول	معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية.
02	الفصل الثاني	معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة
03	الفصل الثالث	معيار تقرير حول الإتفاقيات المنظمة
04	الفصل الرابع	معيار التقارير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات
05	الفصل الخامس	معيار التقرير حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين
06	الفصل السادس	معيار التقرير حول تطور نتيجة الخمس سنوات الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية
07	الفصل السابع	معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية
08	الفصل الثامن	معيار التقرير حول إستمرارية الإستغلال
09	الفصل التاسع	معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان
10	الفصل العاشر	معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال
11	الفصل الحادي عشر	معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال
12	الفصل الثاني عشر	معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى
13	الفصل الثالث عشر	معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم
14	الفصل الرابع عشر	معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم
15	الفصل الخامس عشر	معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة

المصدر:من إعداد الطالبة إستناد إلى القرار رقم 30 المؤرخ في 24 جوان2013 ص22.

ومن أبرز هذه المعايير ما يتعلق بالرقابة الداخلية، حيث يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ المحاسبية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات، وكذا محتوى تقريره الخاص، وأثناء القيام بعمله فإنه يطلع على عناصر الرقابة الداخلية من أجل تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، أرصدة حسابات نهاية

الفترة، عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات. [1]

كما يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص، يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل المؤسسة إلى للجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل، إستنادا إلى الأشغال المنجزة من طرفه، ويتضمن هذا التقرير تقييم محافظ الحسابات لصدق المعلومات الواردة في تقرير المؤسسة وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

يجب أن يشمل تقرير محافظ الحسابات المتعلق بالرقابة الداخلية على العناصر التالية: [2]

-عنوان التقرير؛

-المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته؛

-فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الراي حول المعلومات الواردة في تقرير المؤسسة؛

-خاتمة على شكل ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

المبحث الثاني: محافظة الحسابات و التقارير المتعلقة بها

تعتبر مهنة محافظ الحسابات ذات أهمية كبيرة من خلال ما تفرضه من رقابة على مختلف المؤسسات، وما توفره من ثقة في المعلومات المنشورة و المعدة من طرف المؤسسة، وهذا عن طريق رأي فني محايد ومستقل من طرف مهني متخصص في المجال وهو المدقق الخارجي، فمحافظ الحسابات من المهنيين الخارجيين عن المؤسسة يقوم بفحص الحسابات و القوائم المالية والتأكد من مطابقتها للمعايير المقررة أو المستخدمة.

المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات

أولا: تعريف حافظ الحسابات

يمكن تعريف محافظ الحسابات من جانبين مهمين هما القانون التجاري و القانون 10-01 المنظم للمهنة.

_حسب القانون التجاري :لقد عرف القانون التجاري الجزائري في مادته 715 مكرر4 محافظ الحسابات على أنه "هو الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على إنتظام الجرد وحسابات الشركة وصحتها، وإحترام مبدأ المساواة بين المساهمين ".[3]

---

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الأمر رقم 30** ، ص31

[2]- نفس المرجع ، ص31

[3]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري الجزائري**،الجزائر،2007، ص188 بتصرف

_حسب القانون 10-01: عرف القانون 10-01 محافظ الحسابات في مادته 22 كما يلي:" يعد محافظ للحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات و الهيئات و إنتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[1]

ثانيا:خصائص محافظ الحسابات:من خلال التعريفين السابقين يمكن إستخلاص الخصائص التالية:

1-الإستقلالية:لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل إستقلالية فكرية و أخلاقية يعتبر متنافيا مع هذه المهنة في مفهوم القانون 10-01:

-ممارسة نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية؛

-قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة المكلفة بتدقيق حساباتها؛

- القيام بمراقبة حسابات الشركات التي يملك فيها أسهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

- ممارسة مهنة خبير قضائي أو مستشار جبائي لدى نفس الشركة المكلفة بمراقبتها؛

- الجمع بين المهن الثلاث(خبير محاسب،محافظ حسابات،محاسب معتمد) لنفس الشركة؛

-إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور كتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات لجلب الزبائن.

2-الكفاءة المهنية: على محافظ الحسابات تنفيد المهام الموكلة إليه بكل ثقة وكفاءة، من أجل بناء أساس سليم ومتين لإصدار القرار والحكم النهائي، إلى جانب ذلك يجب أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

3- السر المهني :على محافظ الحسابات الإلتزام بسر المهنة، كون المهمة الموكلة له توجب عليه الإطلاع على جميع الوثائق، والكشوف التي تساعده في أدائها حيث لا يمكن له إستغلال المعلومات السرية الخاصة بالمؤسسة سواء لصالحه أو لصالح غيره إلا في حالة:

-وجوب تسليم وثائق لمصالح الضرائب في حالة إستدعائه للشهادة أمام الغرفة التأديبية أو التحكيمية، وقد تكون نتيجة إستعلام أو تحقيق موجه ضده؛

-محافظ الحسابات ملزم بالكشف عن حقيقة الحسابات لكل الشركاء المساهمين لوكيل الجمهورية.

[1]- **الجريدة الرسمية ،العدد 42** ، المادة 22،ص07.

ثالثا: شروط ممارسة المهنة :لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر في الشخص المعني مجموعة من الشروط و هذا حسب المادة 08 من القانون 10-01 السابق الذكر و هي:

-الجنسية الجزائرية؛

-التمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛

-أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة عمدية مخلة بشرف المهنة؛

-أن يكون حائز لشهادة محافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛

-أن يكون معتمد من طرف الوزير المكلف بالمالية و مسجلا بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

-أن يؤدي اليمين المنصوص عليها المادة 06من هذا القانون.

رابعا:مهام محافظ الحسابات: لدى محافظ الحسابات مهام عديدة حسب القانون التجاري وحسب القانون 10-01 المنظم للمهنة في الجزائر.

فقد جاءت المادة 715مكرر 214من القانون التجاري لتفصل في مهام محافظ الحسابات على النحو الآتي:

1_مهمة محافظ الحسابات الدائمة بإستثناء التدخل في التسيير والتحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة،وفي مراقبة إنتظام الحسابات و صحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها؛

2_يصادقون على إنتظام الجرد و حسابات الشركة و الموازنة وصحة ذلك ؛

3_يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين؛

4_يجوز لمحافظ الحسابات إجراء تحقيقات طوال السنة أو الرقابات التي يرونها مناسبة ؛

5_يمكن لمحافظ الحسابات إستدعاء الجمعية العامة للإنعقاد في حالة الإستعجال .

أما حسب القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد فقد نص على مهام محافظ الحسابات ، على التحول التالي: [1]

1_يشهد بأن الحسابات السنوية صحيحة و منتظمة و مطابقة تماما لنتائج العمليات المتعلقة بالسنة الماضية ،كذلك بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات؛

[1]- المادة 23-25 من **القانون 10-01**، المذكور سابقا .

2_فحص صحة الحسابات السنوية و مدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير،الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

3-إبداء الرأي في شكل تقرير خاص لإجراءات الرقابية الداخلية و المصادقة عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرية أو المسير؛

4-يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها، والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة ؛

5-إعلام المسيرين أو الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة ؛

6-فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعلول بها، دون التدخل في التسيير؛

7-عند إعداد الشركة أو الهيئة لحسابات مدمجة أو مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة و إنتظام هذه الحسابات وصورتها الصحيحة و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية، وتقارير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار؛

8-يترتب على محافظ الحسابات إعداد تقارير تتمثل في: [1]

-تقرير المصادقة يتحفظ أو يدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية، وصورتها الصحيحة و عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر؛

-تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء ؛

-تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة ؛

-تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛

-تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين ؛

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة والنتيجة حسب السهم أوحسب الحصص الاجتماعية؛

-تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية ؛

- معيار حول استمرارية الاستغلال؛

- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛

[1]- **الجريدة الرسمية ،العدد 30** ،المؤرخة في 01 جوان 2011،المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المادة 02،ص19

- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛

- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛

-معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛

-معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح؛

-تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار و الإستغلال.

المطلب الثاني: تعيين و إنهاء مهام محافظ الحسابات

لقد أوجب المشروع الجزائري شركات المساهمة على تعيين محافظ للحسابات، حسب ما تنصت عليه المادة 715مكرر 04من القانون التجاري، مع مراعاة الشروط المطلوب توفرها حسب المادة02 و 08 من القانون 01-10 .

أولا:تعيين محافظ الحسابات:

إن مهمة تعيين محافظ الحسابات موكلة للجمعية العامة العادية للمساهمين و ذلك بعد قبوله، كما يجب أن يكون من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني لمدة ثلاث سنوات، ويجب على محافظ الحسابات أو مسير شركة تجمع محافظي الحسابات، إبلاغ لجنة المراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15يوم .[1]

كما يمكن أن يتم تعيين محافظ الحسابات إما:

_في القانون الأساسي للشركة: إذ يقوم المؤسسون بإستدعاء المكتتبين إلى جمعية عامة تأسيسية، وذلك بعد التصريح بالإكتتاب والدفعات، ومن بين ما تقوم به هذه الجمعية هو تعيين القائمين بالإدارة الأوليين ،أعضاء مجلس المراقبة، تعين واحد أو أكثر من محافظي الحسابات، كما أنه يجب عند الإقتضاء إثبات قبول محافظي الحسابات وظائفهم في محضر الجلسة الخاص بالجمعية.[2]

كما أن المشرع الجزائري نص في مادته 609 من القانون التجاري على ما يلي:" يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون، ومندوبو الحسابات في القوانين الأساسية".

-بناءا على قرار قضائي:وهذا في حالة ما إذا أغفلت الجمعية العادية القيام يتعيين محافظي الحسابات، أوفي حالة

[1]- المادة 30من **القانون 10-01** المذكور سابقا.

[2]- المادة 600 **مقرر08من الأمر 75-59** المؤرخ في 20 رمضان 1395الموافق ل27سبتمبر 1957المتضمن القانون التجاري

وجود مانع أو أكثر من محافظي الحسابات المعينين، أو صدر منهم رفض، فإن تعيينهم أو إستبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التي يوجد بدائرتها مركز الشركة ،وهذا بناءا على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.[1]

كما أن القانون قد أجاز للشركات التي تلجأ الإدخار العلني للمساهم أو المساهمين، الذين يمثلون على الأقل عشر رأس المال الإعتراض قضاءا على مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة، وذلك إستنادا إلى أسباب تبرر الرفض، وفي حالة تلبية الطلب من طرف القضاء يلجأ هذا الأخير إلى تعيين مندوب يبقى إلى حين قدوم مندوب أخر تعينه الجمعية.[2]

ثانيا:إنهاء مهام محافظ الحسابات

هناك عدة حالات و طرق ممكنة الإنهاء مهام محافظ الحسابات و هي:

1_إنتهاء المدة المحددة قانونا:

تنتهي مهام محافظ الحسابات بإنتهاء العهدة التي عين لها، طبقا لنص المادة 27من القانون 10-01و المحددة بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا تجدد عهدة محافظ الحسابات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، ويتعين عليه إعلام وكيل الجمهورية المتخصص إقليميا بذلك، إذ تنتهي مهمة محافظ الحسابات لدى شركة بقوة القانون إعتبارا من تاريخ إعقاد الجمعية العامة العادية، التي إعتمدت الحسابات المالية السارية، مالم تجدد عقده لفترة أخرى تمدد أيضا لمدة ثلاث سنوات أخرى، لكن لا يجوز إعادة تعيين محافظ الحسابات نفسه لعهدة ثالثة متتالية، إلا بعد مرور عهدة أخرى فاصلة حسب المادة المذكور سابقا.

2_إستقالة محافظ الحسابات:

نصت المادة 38من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث على حق محافظ الحسابات في الإسقالة بقولها:"يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من إلتزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر، ويقدم تقرير عن المراقبات والإثباتات الحاصلة".

تظهر من خلال هذا النص عدة إحتمالات قد تدفع محافظ الحسابات للإستقالة وهي:

- عدم قدرته على المواصلة لمهامه بسبب وجود مانع قانوني أو جسدي؛

[1] بوعزة ديدن، مجلة سداسية، **دراسات قانونية** ،جامعة أبوبكر بالقايد، تلمسان، العدد03،2006،ص4.

[2] المادة 715مقرر08من **الأمر 75-59** المذكور سابقا.

- وجوده في وضعية تؤثر على إستقلاليته؛
- شطب إسمه من الجدول المهني للمحافظين؛
- عدم كفاية ما يحصل عليه من أتعاب؛
- تدهور علاقته بمديري الشركة على نحو من شأنه تعجيز محافظ الحسابات عن أداء واجباته المهنية على أكمل وجه ويفقده الوضوح.

ونفس المادة السابقة تنص على شروط خاصة بالإستقالة وهي:

-شرح مفصل للأسباب الموضوعية؛

- إعطاء إشعار مسبق لمدة ثلاث أشهر لمنح الوقت للشركة لإتخاذ كافة الإحتياطات اللازمة ؛

-إعداد تقرير مفصل عن المراقبات و الإثباتات التي توصل إليها؛

- ألا تشكل أو تسبب هذه الإستقالة أضرارا للشركة.

3_عزل محافظ الحسابات: إن عزل محافظ الحسابات يخضع لشروط تنص عليها المادة 715مكرر09 من القانون التجاري و هي:"في حالة حدوث خطأ أو مانع تجوز بناءا على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة،أو الجمعية العامة إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الإنتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة".

إذن إذا توافر شرط الخطأ أو المانع يتم عزل محافظ الحسابات بموجب قرار قضائي بناء على طلب يقدم من طرف:

-مجلس الإدارة أو مجلس المديرين؛

-مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأس المال الشركة؛

-الجمعية العامة.

4_وفاة محافظ الحسابات:مما لاشك فيه أن الوفاة تضع نهاية للعلاقات المبنية على الإعتبار الشخصي، كما هو حال علاقة محافظ الحسابات بالشركة الخاضعة لرقابته، لأن إختيار محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة يتم على أساس الثقة في الشخص المحافظ وأمانته و كفاءته، والأمر كذلك إذا تم شطب محافظ الحسابات،أو تم إيقافه لأن هذا يضر بمصلحة الشركة و لا يسعها الإنتظار، وبالتالي عليه إيجاد البديل في أقرب وقت.

لذلك تنص المادة 76من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث على أن الوزير المكلف بالمالية يعين مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب، بناءا على إقتراح من رئيس مجلس الغرفة الوطنية.

5_إختتام عملية التصفية بعد حل الشركة أو شهر إفلاسها:لا تنتهي مهام محافظ الحسابات بمجرد حل أو شهر الإفلاس خلال مرحلة التصفية، و إنما تنتهي بإنتهاء عملية التصفية و إقفالها نهائيا (المادة 76) و في حالات الإدماج مع شركة أخرى يؤدي حل الشركة إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات، في الشركة التي كان يزاول فيها نشاطه ولا يعتبر محافظا للحسابات في الشركة الناتجة عن عملية الإندماج.

6_رفض محافظ الحسابات من طرف الأقلية: تنص المادة 715 مكرر08 من القانون التجاري الجزائري على :"يجوز للمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر رأسمال الشركةن في الشركات التي تلجأ علنيا للإدخار أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة".

المطلب الثالث:تقارير محافظ الحسابات

يتولى المدقق بعد الإنتهاء من عملية التدقيق ، وضع تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد بخصوص القوائم المالية ، والنتائج التي أمكنه الوصول إليها، والملاحظات المسجلة بشأنها، ويخضع المراجع في إعداده للتقرير إلى معايير معينة ووفقا لإجراءات محددة.

أولا: مفهوم التقرير:حتى نتمكن من الفهم الجيد للمقصود من تقارير التدقيق الخارجي، لابد من أن نفرق بين ثلاث مصطلحات أساسية وهي:الشهادة،التقرير و الرأي .

لقد ظلت الشهادة (Certaficat) مستعملة للدلالة على تقرير المراجع، إلي أن بدأ التحول إلى لفظ التقرير، (Rapport)كما هو شائع لدرجة كبيرة في أنحاء العالم، أما سبب التحول هذا يرجع إلى أن الشهادة تعتبر إعلانا كتابيا عن حقيقة واقعة، فلا تمنح إلا إذا وصل مانحها منزلة اليقين، لذلك فإن لفظ تقرير أقرب لوصف ما يعطيه المراجع لأنه عاجز عن إعطاء شهادة،حيث أن البيانات المحتوات في القوائم المالية عبارة عن أشياء تقريبية، بسبب وجود عنصر التقرير فيها، أما كلمة رأي (Opinion) فليست بديلا عن لفظ تقرير أو شهادة، بل جزءا مهما إذ أن التقرير أو الشهادة تحتوي بنودا أخرى علاوة على رأي المراجع، وعدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي.[1]

ولتقرير مدقق الحسابات عدة تعاريف نذكر منها:

[1]- حكيمة مناعي،**تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية**،الجزائر،رسالة ماجستير،منشورة،جامعة باتنة،تخصص محاسبة،2008-2009،ص55.

_"هو عبارة عن رأي معطى في شكل ملائم يمكن الإعتماد عليه، هذا الرأي يشهد أن الحسابات المعنية يمكن الإعتماد عليها، و يجب صياغة هذا الرأي بإستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة"[1]

_"هو عبارة عن وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني، يكون أهل لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول حرية التطابق بين المعلومات الإقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه، والفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات و المعلومات المحاسبية المبينة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية، بواسطة المدقق الخارجي بما يتماشى مع متطلبات القانون ومعايير التدقيق الدولية، من أجل إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة وصحة البيانات و المعلومات بالإعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشاة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشاة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق".[2]

ويجب أن يحتوي التقرير على مجموعة من العناصر الرئيسية كما تم ذكره سابقا في المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 وهي: إسم التقرير، الموجه إليه التقرير، الفقرة التمهيدية أو الإفتتاحية، فقرة النطاق، فقرة الرأي، إسم مكتب التدقيق أو إسم المدقق ،تاريخ التقرير والتوقيع.

ثانيا:خصائص التقرير

عندما تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية، ومدعمة بأوراق العمل التي يحتفظ بها المدقق والمعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود، يمكن القول أن هذا التقرير جيد و يتميز بالجودة لذلك هناك بعض الخصائص تبرهن نوعية التقرير:[3]

-الإيجاز:يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من الازم و أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة، التي تفقد التركيز عند قراءته كما يجب أن لا تكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة.

-الوضوح: يجب أن لا يكون غموض في محتويات التقرير، حتى يتم ضمان وصول البيانات بشكل واضح.

-الأهمية:المعلومات الواردة في التقرير يجب أن تكون ذات أهمية للأطراف المعنية.

-الدقة و الصحة: المعلومات الواردة في التقرير يجب أن تكون دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الإستفادة منها.

-الترابط:يجب أن تكون الجمل موضوع التقرير مترابطة من أجل تشجيع القارئ على مواصلة القراءة دون تشتت الأفكار الواردة فيه.

---

[1]- خالد امين عبد الله ،**علم تدقيق الحسابات** ،دار وائل للنشر و التوزيع ،عمان،1999 ،ص157.

[2]- أحمد حلمي جمعة،**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**،دار الصفاء للنشر و التوزيع،عمان،2000،ص316.

[3]- أحمد نور،**مراجعة الحسابات بين الناحيتين النظرية و العملية**،مؤسسة شباب الجامعة،الاسكندرية،1992،ص562-563.

-الصدق و الأمانة:على المدقق أن لا يكون منحازا في تقريره لأي طرف و أن تكون النتائج المذكورة في التقرير ذات صدق و أمانة.

ثالثا:أنواع التقرير

رأي المدقق لا يمكن أن يخرج عن الحالات الأتية: تقرير الرأي بالقبول ، الرأي بتحفظ، الرأي بالرفض.[1]

_الرأي بالقبول: يشير هذا النوع من التقرير إلى عدم وجود تحفظات، أي أن هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية عن حالة المؤسسة محل التحقيق،كما يقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية الدورة، و يمكن لهذا الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي ،موجهة لتنوير القارئ للحسابات السنوية كما أن للمدقق إضافة فقرات أخرى للرأي إذا وجد أن هناك أحداث معينة يجب ذكرها، أو تفسير لموضوع ما، والشكل الأتي يوضح شكل تقرير إبداء الرأي بالقبول.

الشكل رقم II –1: تقرير إبداء الرأي بالقبول

إلى:.....

تقرير عام

شهادة بدون تحفظ

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدةب..... يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة :من .....إلى .....

تقرير حول المراقبة والشهادة :

أ . قمت بمراقبة حساباتكم السنوية لهذا النشاط وسجلت ما يلي:

.....

.....

ب . قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم و وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة وسجلت ما يلي

:.....

....

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،**القرار رقم 30** المؤرخ في 24 جوان 2013.

ج .نظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة، بإمكاني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات .....، لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفية للنتيجة المالية للنشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط .

إسم المدقق.....

في ...../...../..... الإمضاء.....

العنوان.....

المصدر: نصيرة مولاي، **دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية**، مذكرة ماستر،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،تخصص محاسبية وجبائية معمقة،2011-2012،ص103

ـ الرأي بتحفظ: يشير هذا النوع من التقرير إلى وجود تحفظات الواجب ذكرها في التقرير، وقد أكد المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 ،لا سيما الفقرات 41 و42 و43و 44 على أن يكتب المدقق عبارات التحفظ بعد فقرة النطاق[1] ، إن المدقق يصدر تقريره بتحفظ بسبب وجود بعض الإعتراضات، و يعتبر الرأي بتحفظ من أصعب المهام الواقعة على كاهل المدقق، إذ عليه إستخدام أسلوب واحد لتبرير أسباب التحفظ بشكل محدد ودقيق، وقد ترجع هذه التحفظات إلى أحد العوامل التالية: [2]

-عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية؛

-عدم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية؛

-عملية الفحص للدفاتر و السجلات المحاسبية لم تتم وفقا لمعليير التدقيق؛

-وجود معوقات من طرف إدارة المؤسسة لإجراءات التدقيق.

الشكل رقم (II-2) : تقرير إبداء الرأي بتحفظ

إلى:.....

تقرير عام

شهادة بتحفظ

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدةبـ..... يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة :من .....إلى .....

[1]- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات العاصر**،دار المسيرة للنشرو التوزيع ،الاردن،2006،ص128.

[2]- عمر ديلمي، **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية**،رسالة ماجستير،جامعة باتنة، 2006/2007،ص56.

تقرير حول المراقبة والشهادة :

أ . قمت بمراقبة حساباتكم السنوية لهذا النشاط وسجلت ما يلي:

.....

.....

ب . قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم و وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة وسجلت ما يلي

:.....

.....

ج . يجب أن أبدي تحفظات حول النقاط التالية:

.....

....

.....

نظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة، بإمكاني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات .....، لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفية للنتيجة المالية للنشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط .

إسم المدقق.....

في ...../...../..... العنوان.....

الإمضاء.....

المصدر: نفس المرجع،ص104.

_الرأي بالرفض:يمتنع المدقق عن إبداء رايه في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، أو بسبب وجود قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على المركز المالي للمؤسسة،ففي هذة الحالة يجد المدقق انه من الصعب عليه تكوين راي عن القوائم المالية كوحدة واحدة،لذا على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة ،قبل التعبير عن الرأي،التحفظات التي دفعته الي رفضه للمصادقة مع تثمينها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

كما يمكن للمدقق الإمتناع عن إبداء الراي في الحالات التالية[1]:

-عدم السماح للمدقق بإرسال مصادقات للعملاء للتحقق من أرصدتهم أو إرسال مصادقات للدائنين للتحقق من رصيد المؤسسة لديهم؛

-القيام بعملية الجرد مع عدم حضور المدقق أو من ينوب عنه ،و عدم تمكنه من فحص الأرصدة في تاريخ لاحق؛

-عدم قناعة المدقق بقيم بعض العناصر الظاهرة في الميزانية أو عدم الإقتناع بطريقة التقييم.

كما أكد الإتحاد الدوليIFAC في المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 أنه على المدقق أن يكتب في تقريره أسباب إمتناعه عن إبداء الرأي.

الشكل رقمII -3: تقرير الرأي بالرفض

إلى:.....

تقرير عام

رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدةبـ..... يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة :من .....إلى .....

تقرير حول المراقبة والشهادة :

أ . قمت بمراقبة حساباتكم السنوية لهذا النشاط وسجلت ما يلي:

.....

.....

أثناء قيامي بعمليات المراقبة بانتقاء الملاحظات التالية:

.....

.....

إن الأسباب المعروضة أعلاه، تؤدي بي إلى رفض الشهادة على شرعية ومصداقية الصورة الوفية للحسابات السنوية، كما هي مقدمة في الصفحات .....لهذا التقرير.

[2]- غسان فلاح المطارنة ،مرجع سابق،ص131.

ب . قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم و وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة . لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات.

إسم المدقق.....

في ...../...../..... الإمضاء.....

العنوان :.....

المصدر: نفس المرجع،ص106.

المبحث الثالث :طرق و مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات

تقوم المؤسسة بتصميم نظام للرقابة الداخلية ،يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة التي تخص الجوانب الإدارية و المحاسبية ،وهذا من أجل ضمان السير الحسن لعمل المؤسسة وتقييم السياسات الموضوعة ،فنظام الرقابة الداخلية الفعال يعتبر بمثابة الجهاز الواقي من إحتمال حدوث الأخطاء و المخالفات.

ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل المدقق بإعتبار أن حماية أمول المؤسسة والمحافظة عليها من أهم مسؤوليات مدقق الحسابات ،وكذا تحقيق نطاق عمله.

المطلب الأول :ماهية نظام الرقابة الداخلية .

تهتم الرقابة الداخلية في المؤسسة بتحديد السلوك العام للتسيير الذي يهدف إلى إحترام الإجراءات و القوانين الإدارية الموضوعة ،كما أنها مصدر ثقة لمستخدمي القوائم المالية.

ولقد صدرت عدة تعاريف للرقابة الداخلية نذكر منها :

التعريف الأول:"هي الخطة التنظيمية و الإجراءات التي تهدف إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة، وضمان كفاية إستخدامها و التأكد من سلامة و دقة التسجيلات المحاسبية ،بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".[1]

[1]- محمد تهامي طواهر و مسعود صديقي ،**المراجعة وتدقيق الحسابات**، مرجع سابق ،ص 151

التعريف الثاني :"تعتبر الرقابة الداخلية مجوعة النظم والإجراءات والطرق، التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المنشأة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الإعتماد عليها، كذلك زيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الإلتزام بسياسات الإدارة الموضوعة".[1]

التعريف الثالث :عرفت لجنة طرائق التدقيق المشتقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبية القانونية (AICPA) الرقابة الداخلية على أنها "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع، بهدف حماية أصوله و ضبط ومراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتهان ومدى الإعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسيات الإدارية الموضوعة. [2]

التعريف الرابع: عرف الصبان و الفيومي " نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية و المقاييس الأخرى المعممة لتحقيق الأهداف التالية :

-حماية الأصول .

-اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية .

-تشجيع العمل بكفاءة

-تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية".[3]

ثانيا :انواع الرقابة الداخلية .

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن نظام الرقابة الداخلية ينقسم إلى ثلاثة فروع رئيسية هي:[4]

-الرقابة الإدارية.

-الرقابة المحاسبية.

-الضبط الداخلي .

---

[1]- غسان فلاح المطارنة ،مرجع سابق،ص206-207.

[2]- خلف الزغبي القعقاع ،**العوامل المؤثرة في جودة تقرير المحاسب القانوني الاردني** ،رسالة ماجيستير ،كلية ادارة المال و الاعمال ،قسم محاسبة ،جامعة اهل البيت ،الاردن ،2010-2011 ص 38.

[3]- محمد سمير الصبان و الفيومي، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، مرجع سابق، ص ص215-216.

[4]- غسان فلاح المطارنة،مرجع سابق،ص207 .

أ-الرقابة الإدارية :و تتمثل على الخطة التنظيمية و الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق السياسات الإدارية، إذ تشمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري ،مثل برامج تدريب العاملين ،طرق التحليل الإحصائي ،دراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة ،تقارير الأداء ،الرقابة على الجودة .....الخ.

ب- الرقابة المحاسبية :هي تلك الخطة التنظيمية وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب محاسبية، تهدف إلى حماية الأصول و التأكد من دقة البيانات المحاسبية الواردة في السجلات و الدفاتر المحاسبية، ومن بين المقومات الأساسية لتحقيق هذه الرقابة هو النظام المحاسبي المطبق لدى المؤسسة .

ج-الضبط الداخلي :يعتمد نظام الضبط الداخلي على تقسيم العمل و تحديد السلطات و المسؤوليات و الفصل بين الوظيفة الإدارية و المحاسبية، لذلك فقد عرفه أحمد حلمي جمعة على أنه :"مجموعة الأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها و مراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة، لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الإختلاس في أصول المؤسسة و تزوير الحسابات". [1]

ثالثا :اهداف الرقابة الداخلية .

تهدف الرقابة الداخلية لتحقيق الاهداف التالية: [2]

_تنظيم المشروع لتوضيح السلطات و المسؤوليات؛

_حماية اصول المشرع من الاختلاس ،التلاعب مع المحافظة على حقوق الغير؛

_التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات و القرارات الادارية ؛

_رفع مستوى الكفاءة الانتاجية؛

_تشجيع الالتزام بالسياسات و القرارات الادارية؛

_حسن اختيار الافراد للوظائف التي يشغلونها؛

_التدريب و العلاقات الانسانية؛

_تحديد الاجراءات التنفيذية واللوائح و التعليمات بطريقة تضمن اسباب العمل؛

_الكشف عن أي اتجاه للتغير المفاجئ في سير العمل أو في مستوى الاداء بما ينعكس على التكاليف .

[1]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، مرجع سابق ،ص99.

[2]- خلف الزغبي القعقاع ،مرجع سابق،ص ص 38-39.

المطلب الثاني:طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يعتمد المراجع على بعض الطرق و الوسائل لتقييم و دراسة نظام الرقابة الداخلية نذكر منها :

1-**المذكرة أو الملخص الوصفي**: هي مذكرة يعدها المدقق تحتوي على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية من معلومات متعلقة بتقييم المسؤوليات ،طبيعة السجلات التي يتم الإحتفاظ بها ،ويتم إعداد هذه المذكرة من خلال المقابلات مع العمال و الرجوع إلى دليل الإجراءات ومستندات المؤسسة .

من مميزات وعيوب الملخص الوصفي نذكر: [1]

المميزات:

_الملخص الوصفي يؤدي وظيفة تذكيرية فقط، أي رسم الاطار العام الذي يجري فيه نطاق الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة قد تغري الفاحص بالاقتصار عليها دون مراعاة الظروف

_يؤدي الملخص التذكيري إلى الاقتصاد في الوقت مع عدم إغفال أي نقطة من النقاط .

العيوب:

_ يعمل الملخص التذكيري كمرشد يساعد في عملية الفحص ولا ينتج عنه تسجيل كتابي لأي إثبات لما وجده المدقق اثناء الفحص لنظام الرقابة الداخلية المتبع؛

_ لا ينطبق الملخص التذكيري في حالة المنشأت التي تنفرد اعمالها بصبغة خاصة في طبيعتها أو نوعها؛

_ لا يحقق الملخص التذكيري التنسيق أو التوحيد في إجراءات فحص نظم الرقابة الداخلية في المنشأت المختلفة لأنه متروك لكل موظف من موظفي المكتب اتخاذ إجراءات الفحص التي يراها مناسبة؛

_ قد يتسبب الملخص التذكيري في وضع حد لروح الاستقلال في التفكير إذا كان يتعرض للتفاصيل بدرجة كبيرة.

2- **الاستفسار عن طريق الأسئلة**[2] :يحضر المدقق قائمة نموذجية بالأسئلة التي تمثل مجموعة وافية بخصوص العمليات المعتادة في الشركة وهذا من أجل الإستفسار عن توافر أو عدم توافر العناصر الرئيسية لنظام الرقابة

[1]- نواف محمد عباس الرماحي،**مراجعة المعاملات المالية**،دار الصفاء للنشر و التوزيع،عمان،الاردن،2009،ص188.

[2]- نفس المرجع،ص ص184-186.

الداخلية السليمة وتقدم إلى مدير الحسابات في المؤسسة للإجابة عليها ويعيدها للمدقق من أجل فحصها واختبارها لتشير إلى قوة أو ضعف الرقابة الداخلية.

الإجابة على سؤال معين يجب أن تتبع ببيان وسيلة الرقابة البديلة التي تتبعها المؤسسة ،وبعد استعراض المدقق للقائمة بما عليها من ملاحظات يراعي استيفاء توقيعات المساعدين عليها ويتخذ القرارات اللازمة تم يحتفظ بالقائمة في الملف الدائم للعملية لغرض الرجوع إليها مستقبلا .

-المميزات:

-سهولة استخدام القائمة في مختلف المؤسسات.

-المرونة الكافية لإبراز خصائص النظام المحاسبي لأي مؤسسة.

- توفير الوقت لأنها لا تحتاج إلى انشاء برامج للفحص .

-ينظر إلى القائمة باعتبارها جانبا من إجراءات التدقيق غير مباشر عكس الاستفسار المباشر والذي يثير استياء الموظفين لاعتقادهم أنهم محل استجواب يتعدى فيه المدقق حدود اختصاصه .

-لقت نظر القائمين بالتدقيق عند التزامهم بالقائمة سنويا إلى عدم إغفال فحص نظام الرقابة الداخلية كل سنة .

-العيوب:

-توحيد أسس فحص نظم الرقابة الداخلية في مختلف المنشأت يؤدي بالمدقق إلى اغفال الظروف الخاصة بكل منشأة

- الاسئلة بطبيعتها تكون عن الخطوط العريضة للرقابة الداخلية مما لا يمكن من التغلغل في التفاصيل الدقيقة الخاصة بكل منشأة .

-قد تغري قائمة الاستفسار المدقق بانتقاء ما ورد فيها من اسئلة وعدم اجراء التحريات الاخرى التي تقتضيها المناسبات الخاصة لعملية التدقيق المعنية .

و يمثل الجدول التالي نموذج لقائمة استفسار خاصة بنشاط المقبوضات من الزبائن:

الشكل رقم II –4: نموذج لقائمة إستفسار

الأسئلة	نعم	لا	الضعف		ملاحظات
			بسيط	جسيم	
1-هل يقوم أمين الصندوق بالتسجيل في دفتر المقبوضات؟					
2-هل توجد إجراءات رقابية على الشيكات الواردة في البريد؟					
3-هل يتم إيداع المقبوضات النقدية و الشيكات الواردة بالبنك يوميا؟					
4-هل يقوم موظفون مختلفون بمسك الحسابات الشخصية للزبائن و حساب إجمالي الزبائن؟					
5-هل بتم مراجعة الشيكات الواردة مع إذن توريد النقدية؟					
6-هل يستلم إشعار الإيداع في المصرف موظف غير الذي أودع الشيكات في المصرف؟					
7-هل يتم تسجيل جميع المقبوضات النقدية بإستخدام ألة تسجيل النقدية؟					
8-هل يتم مراجعة مجاميع اليومية لألة تسجيل النقدية مع المقبوضات اليومية؟					
9-هل يتم إجراء مطابقة دورية ما بين ارصدة الحسابات الشخصية و حساب المراقبة الإجمالي للزبائن؟					

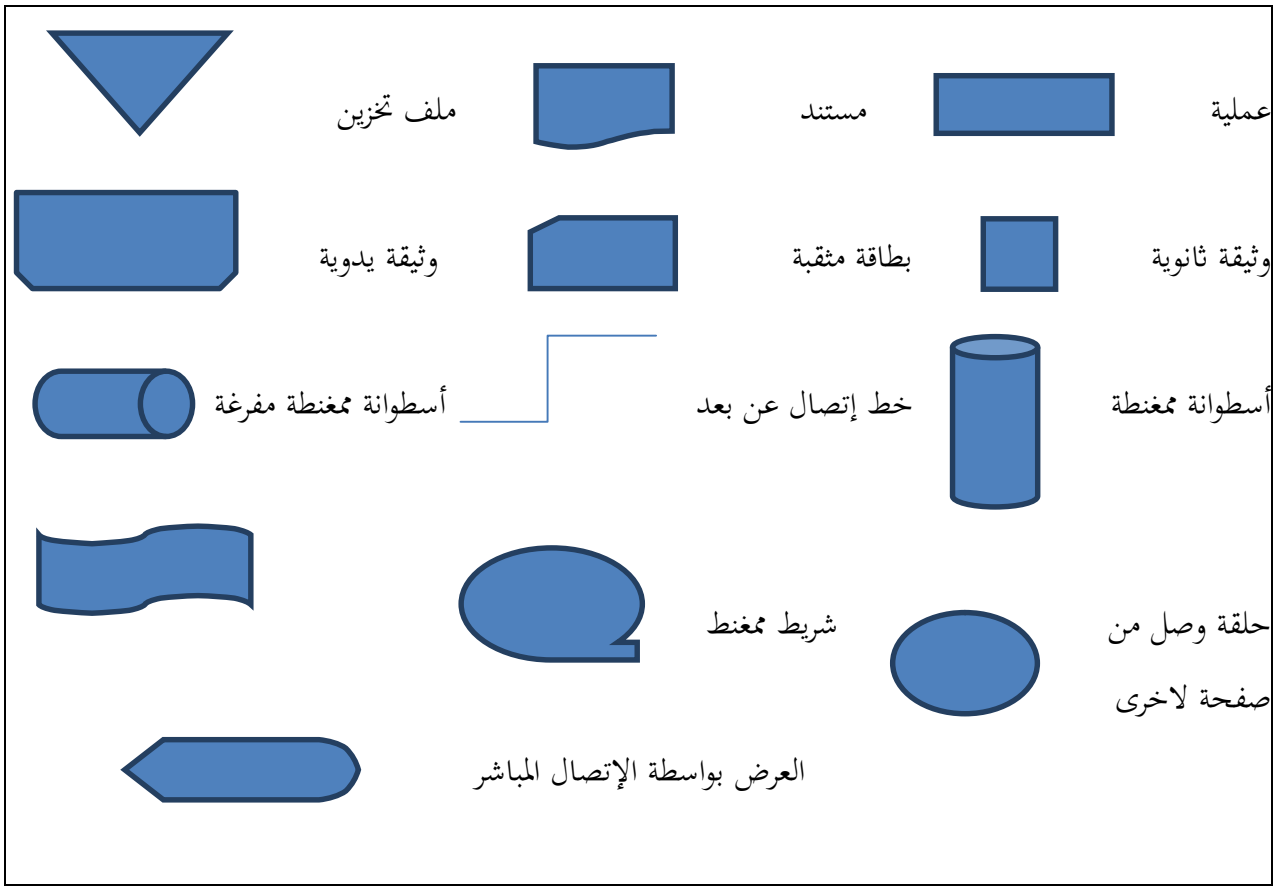
المصدر:حسين أحمد دحدوح و حسين أحمد القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة–الإطار النظري و الإجراءات العملية**–دار الثقافة للنشر و التوزيع،عمانن الأردن،2009،ص 304

3– **خرائط التدقيق** :هي عبارة عن رسم بياني بالرموز لنشاط معين أو لدورة عمليات معينة بحيث يعد لكل نوع من العمليات خريطة تدقق مستقلة له، تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدقق البيانات، وخريطة التدفق تعطي صورة أوضح وأكثر تحديد عن النظام المستخدم، كما تساعد في فهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاطات المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، ويستطيع المدقق من خلال تتبعه لتدفق المعلومات والمستندات أن يفهم النظام بشكل جيد لتحديد مواطن قوته وضعفه، والحكم على مدى كفاءته، وتجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد هناك شكل ثابت و متفق عليه لخرائط التدفق، فبالإضافة لتعدد أشكال إستخدامات الرموز من مدقق لآخر، أو حتى من عملية لأخرى فان أساليب التوثيق بإستخدام خرائط التدفق

تختلف أيضا بإختلاف طبيعة نظام المؤسسة ونوعية المعلومات المطلوبة وإظهارها في تلك الخرائط، وعلى الرغم من ذلك الإختلاف والتعدد فإن جودة وفعالية الخرائط على إختلاف وتعدد أشكالها الناتج عن إختلاف وتعدد الرموز والأساليب المختلفة في إعداده تعتمد بشكل أساسي على دقتها ووضوحها [1].

فيما يلي بعض الأشكال المتعارف عليها في إعداد خرائط التدفق.

الشكل رقم II-5: بعض أشكال خرائط التدفق



المصدر: غسان فلاح المطارنة ،مرجع سابق ،ص 22.

المطلب الثالث : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر هذا الجزء من أهم المراحل التي يقوم بها المراجع ، إذ أن عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية تمكنه من الحصول على أجوبة على الأسئلة الرئيسية الثلاثة الأساسية :

[1] سامي محمد أسامة صوفي، **دور البنية الرقابية في بناء إستراتيجية المراجعة**، رسالة ماجستير،جامعة تشرين،سوريا،2006،ص 44.

- ماهي الإجراءات المعمول بها التي الهدف منها لتحقيق رقابة داخلية فعالة ؟
- هل أن تلك الإجراءات مطبقة فعلا ؟
- هل الإجراءات كافية لخلق رقابة داخلية حسنة مما يؤدي إلى صحة القوائم المالية؟

و تتلخص عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في الخطوات الأساسية التالية: [1]

أولا : جمع الإجراءات : يتعرف محافظ الحسابات على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة و تدوينه لملخصات (مكتوبة و غير مكتوبة) لها .

إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل، وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام جزئي حسب نفس النظرية يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية وهكذا ، والمثال على ذلك عملية البيع للزبائن ، إذ يجمع محافظ الحسابات الإجراءات المكتوبة، إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع (كوجود دليل) أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتبع و رسوم بيانية للوثائق المستعملة و المعلومات المتدفقة عنها و المصالح المعنية بها ، كما يمكن إستعمال إستمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحا لكل الجوانب العملية، وإجراءات عملية البيع كمثال لابد أن يتضمن : تسجيل طلبية الزبون ، تسليم السلعة ، إعداد الفاتورة ، التسجيل المحاسبي لعملية القبض و التسجيل لها .

ثانيا : إختبارات الفهم: يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع، وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه بإختبارات الفهم و التطابق أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات ،ففي المثال المعطى (عملية البيع للزبائن) يأخذ المراجع بعض طلبيات الزبائن، ويقارنها بسندات تسليم السلع كما يقارنها بفواتير البيع المحررة و بتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية ،إن هذا الإختبار ذو أهمية محدودة ، والهدف من ورائه هو تأكد المراقب من أن الجرد موجود ، وأنه مفهوم وأحسن تلخيصه و ليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

ثالثا: التقييم الأولي للمراقبة الداخلية: بالإعتماد على الخطوتين السابقتين ، يتمكن محافظ الحسابات من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية بإستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط

[1]- محمد بوتين،مرجع سبق ذكره،ص 71.

الضعف(عيوب يترتب عنها خطر إرتكاب أخطاء و تزوير)، تستعمل في هذه الخطوة في الغالب، إستمارات مغلقة أي إستمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا (الجواب بنعم إيجابي ، الجواب بلا سلبي)،و عليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام و نقاط ضعفه، وذلك من حيث التصور ، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

رابعا : إختبارات الإستمرارية: يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الإختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع و بصفة مستمرة ودائمة، إن إختبارات الإستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة بإختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة بإستمرار، يحدد حجم هذه الإختبارات بعد الوقوف على الأخطاء المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة في كل مكان.

خامسا : التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :بالإعتماده على إختبارات الإستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره ، عند إكتشافه سوء التطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة . هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام ، بالإعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم إقتراحات قصد تحسين الإجراءات ، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة ، تقريرا حول الرقابة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة ، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.

خلاصة الفصل الثاني

إن المدقق الخارجي وعند قيامه بممارسة مهمته فهو يستهلها بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، وهذا حتى يستخرج نقاط القوة والضعف لهذا النظام، حيث نجد أنه يركز على نقاط الضعف ويجمع أدلة الإثبات الكافية والمقنعة حتى يدلي برأيه حول مدى عدالة القوائم المالية .

ونجد أن المدقق يستعمل أدوات عدة لجمع أدلة الإثبات منها :الوجود الفعلي، المستندات المختلفة، الإقرارات المكتوبة، المصادقات، نظام المقارنات.....الخ.

ونجد أن المدقق الخارجي وبعد قيامه بأداء مهمته يقوم بإعداد تقريره النهائي والذي يعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق الخارجي والذي يتضمن الرأي النهائي للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية

بعد التطرق في الفصلين السابقين إلى المفاهيم المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية،وتبني الجزائر لهذه المعايير ومدى أهمية تقرير محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ،في هذا الفصل سيتم إختبار مدى تطابق الجانب النظري مع الواقع وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة تطبيقية بإعداد إستمارة تعكس رؤى المختصين في المجال والتي تم تضمينها ثلاث محاور رئيسية، وكانت الفئة المستهدفة أو المعنية هي فئة المهنيين المتمثلة في المحاسبين على مستوى مديرية التوزيع تيسمسيلت ،محافظ الحسابات للمؤسسة، وكان تدعيم هذا الإستبيان بعينة من أصحاب المهنة خارج المؤسسة.

لذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول : تقديم المؤسسة و المديرية موضوع الدراسة؛

المبحث الثاني: مكونات و منهجية الدراسة ؛

المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان.

المبحث الأول : تقديم المؤسسة و المديرية موضوع الدراسة

تسعى مؤسسة سونلغاز كباقي المؤسسات الحديثة إلى تحقيق الجودة وجعلها من الأهداف الأساسية لضمان إستمرارية المؤسسة ولا يكون هذا إلا من خلال تطبيق نظام رقابي داخلي متين مدعم بأداة رقابية خارجية تحدد نقاط القوة والضعف.

المطلب الأول: تقديم المؤسسة بشكل عام

– لمحة تاريخية عن مؤسسة سونلغاز: تعد مؤسسة الكهرباء والغاز "سونلغاز" إحدي أكبر المؤسسات في الجزائر، والتي تلعب دورا رئيسا في الإقتصاد الوطني من خلال تزويدها لمختلف القطاعات الإقتصادية مثل المصانع والشركات وحتى العائلات والأفراد، بما يحتاجون إليه من الطاقة الكهربائية والغاز الطبيعي، وقد مرت هذه المؤسسة بعدة مراحل بدءا بسنة **1947** حيث في هذا التاريخ أمرت الحكومة الفرنسية بإنشاء EGA وذلك ضمن برنامج لتطوير قطاع الطاقة وخدمة الإقتصاد الإستعماري في المقام الأول، وفي سنة 1969 تم إنشاء الشركة الوطنية للكهرباء والغاز "سونلغاز" وذلك بالمرسوم رقم 69/59 من يوم 26 جويلية الصادر بالجريدة الرسمية في الأول من أوت 1969، حيث حلت محل الكهرباء والغاز بالجزائر والتي نشأت بنفس المرسوم، وقد حدد لها المرسوم مهمة رئيسية تتمثل في الإندماج في سياسة الطاقة الداخلية للبلاد.

إن احتكار إنتاج، نقل، توزيع، إستيراد وتصدير الطاقة الكهربائية المخصصة لسونلغاز قد عزز من مكانة الشركة، كما أنها وجدت نفسها قد أسند لها إحتكار تسويق الغاز الطبيعي داخل الوطن، وهذا لجميع أصناف الزبائن (الصناعيين، محطات توليد الطاقة الكهربائية، زبائن المنزل) وتطلب ذلك إنجاز وتسيير قنوات النقل وشبكة التوزيع، وفي سنة 1983 تمت أول إعادة هيكلة لسونلغاز في إطار خطة التنمية، حيث أنشأت مؤسسات أعمال متخصصة وهي:

ـ كهريف: أشغال الكهربة؛

ـ كهركيب: تركيب البني التحتية و الإنشاءات الكهربائية؛

ـ كناغاز : إنشاء قنوات نقل وتوزيع الغاز؛

ـ أنرقا: أشغال الهندسة المدنية.

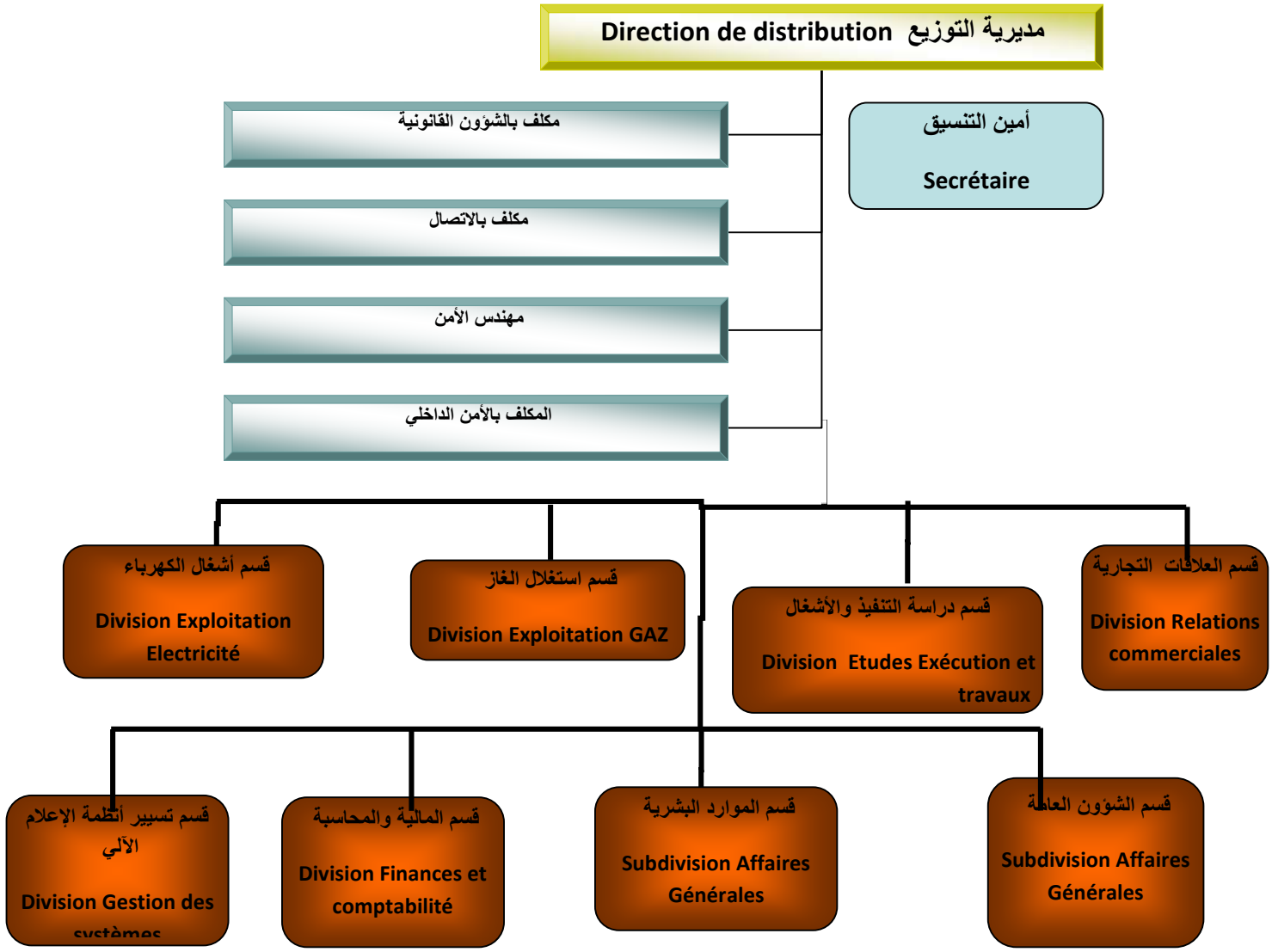
في سنة 1995 سونلغاز الشركة الوطنية للكهرباء والغاز تغير من طبيعتها القانونية وتصبح المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري بموجب المرسوم التنفيذي رقم 280 في يوم 17 سبتمبر 1995،وفي 2002 أصبحت سونلغاز شركة مساهمة، أما سنة 2006 تم تقسيم وظيفة التوزيع إلى أربعة مناطق، تعمل في منطقة الجزائر، الوسط والشرق والغرب، وبين 2006-2008 تميزت هذه المرحلة بتصميم سونلغاز لبذل المزيد من المجهود لتحقيق الإنجاز الحالي (الشركة الأم والشركة الفرعية).

التعريف بالمديرية: مديرية توزيع الكهرباء والغاز تيسمسيلت هي مؤسسة عمومية إقتصادية،شكلها القانوني شركة ذات أسهم مقرها الرئيسي بحي بن صديق يحي المرجة ولاية تيسمسيلت، رأسمالها يقدر بي 25 مليار دينار جزائري وبها أكثر من 269 عامل وعاملة، وتضم المديرية ثلاث وكالات هي وكالة تيسمسيلت،وكالة ثنية الحد ووكالة برج بونعامة.

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمديرية

الشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع تيسمسيلت

الشكل رقم III-01 : الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز تيسمسيلت



المصدر :قسم الموارد البشرية للمديرية

مهام مديرية التوزيع: وهي تضم 08 أقسام يترأسها مدير عام وكل قسم ينقسم إلى عدة مصالح ويعتمد على هيكل تنظيمي وظيفي وذلك لأنه يتماشي مع طابع المؤسسة وفيما يلي مهام كل قسم.

-أ: قسم استغلال الكهرباء: ويقوم عمل هذا القسم على وضع برنامج لتحسين نوعية الخدمات المقدمة ودوره الأساسي استغلال وصيانة المنشآت المتعلقة بالطاقة الكهربائية ويتبع هذا القسم الشبكات الجديدة والقديمة كما يدير الشؤون المتعلقة بالمستهلكين وكذا اكتشاف الأعطاب وإصلاحها في حالة الفساد أو احتراق المعالجات و المحولات .

ب- قسم استغلال الغاز: يقوم هذا القسم بوضع برنامج لتحسين جودة واستمرارية الخدمات المقدمة والحماية ضد الحوادث، دوره الرئيسي هو استغلال وصيانة المنشآت المتعلقة بالغاز.

ج-قسم العلاقات التجارية : يقوم هذا القسم بإقتراح خدمات جديدة للعملاء وكذا تحليل النتائج وإقتراح الإجراءات التصحيحية رصيد تحويل متوسط تكاليف البيع واعداد ملخصات والتحليل الدوري لصالح المديرية وكذلك يقوم هذا القسم بمتابعة طلبات التوصيل للزبائن إلى غاية بداية الخدمة.

هـ- قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي: يقوم هذا القسم بإعداد فواتير، وإدارة العملاء في نظام الإعلام الآلي بالإضافة إلى تركيب البرمجيات المستخدمة في المديرية وتحليل المبيعات وإدارة قواعد البيانات.

و-قسم الموارد البشرية: يقوم هذا القسم بإتباع الحياة المهنية للموظفين من التوظيف حتي (التقاعد التدريب المهني ، الحوادث، النقل، التكوين) والمشاركة في تنفيذ مختلف خطط الموارد البشرية.

ز-قسم الشؤون العامة: هذا القسم هو المسؤول عن احتياجات العتاد على مستوى المديرية حيث هناك موردين محدودين تتعامل معهم المديرية،كما يتكفل كل قسم بالمهام الخاص به في إطار التنظيم والتسيير والتنسيق بين الوحدات وتسهيل السير الحسن للشركة من الناحية الداخلية والخارجية ومن الناحية التجارية والاقتصادية كما أن هذه الأقسام مرتبطة ومتجانسة فيما بينها، وكل قسم مرتبط بآخر أو مجموعة من الأقسام بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .

المطلب الثالث: وصف شامل لقسم المالية و المحاسبة.

-مهام ووظائف قسم المالية و المحاسبة:يعتبر قسم المالية والمحاسبة أساس الوحدة حيث أن هذه المصلحة تتضمن:

- تسيير خزينة المديرية و العمليات المتعلقة بها؛
- تنفيذ العمليات المحاسبية للمخطط العام و التحليل لمختلف وكالات المنطقة؛
- مراقبة القوائم المالية وهي تحتوى على مصلحة الاستغلال، مصلحة المالية ومصلحة الميزانية ومراقبة التسيير

-مهام وتمثيل المصالح المكونة لها:وهي كالأتي

- مهام مصلحة الاستغلال:

- ضمان المراقبة والتحقيق وتسجيل العمليات؛

- ضمان مراقبة القيود المحاسبية الخاصة بالأجور ونظام تسيير الزبائن ؛
- إعداد النتائج المحاسبية في المديرية؛
- مقاربة وتحليل وضمان تطهير الحاسابات؛
- مسك ملف الاستثمارات؛
- الإشراف على مختلف عمليات الجرد(المخزونات، الإستثمارات العملاء..إلخ) عن طريق الوسائل الخاصة بالمؤسسة أو الوسائل الخارجية .

- مهام مصلحة المالية

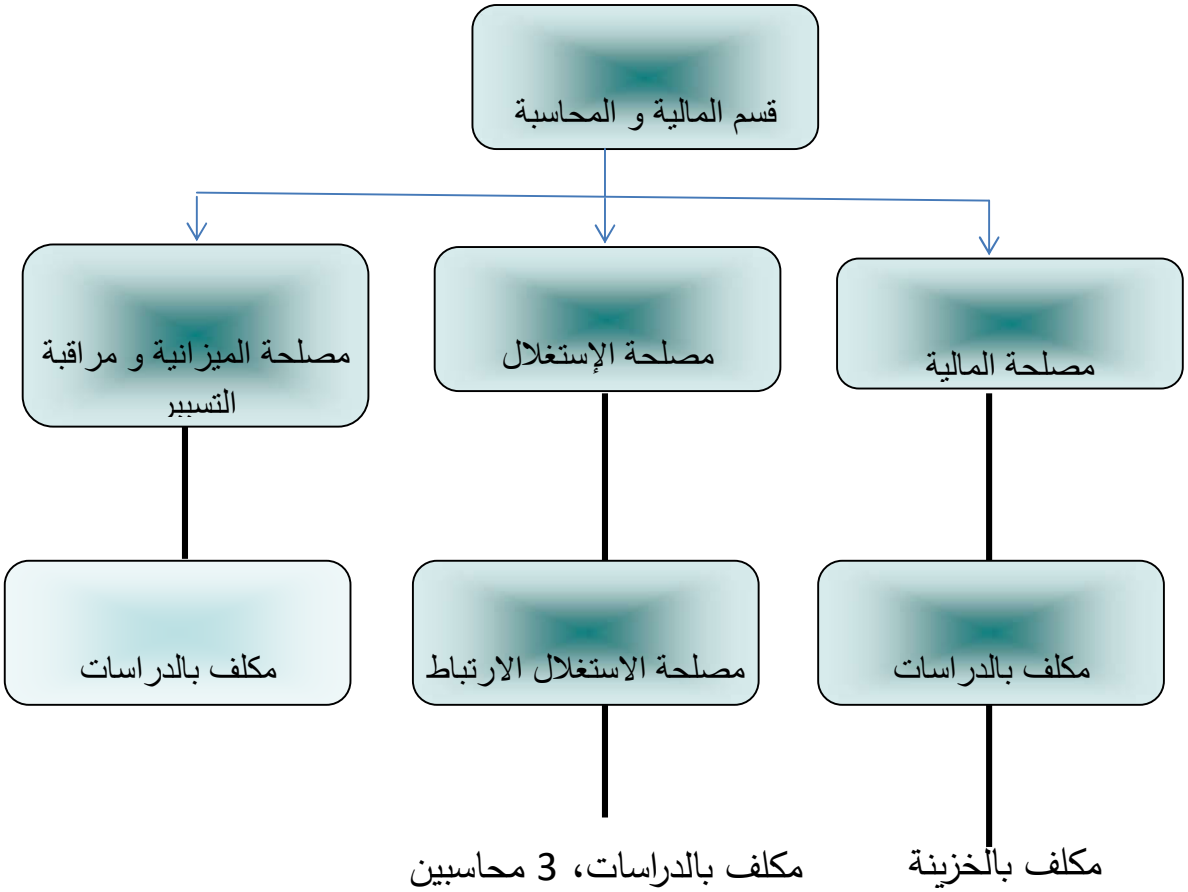
- ضمان التسوية غير المركزية(ضمان الدفع)؛
- متابعة حسابات الخزينة ومراقبة حسابات البنك والبريد الجاري،
- إعداد مقاربة حسابات البنك والبريد الجاري.

- مهام مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير

- إعداد الميزانية السنوية للمديرية؛
- انجاز لوحة التحكم وميزانية النشاطات للمديرية.

ويمكن تمثيل الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(III-02): الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة.



المصدر: الأمر رقم 475 المؤرخ في 16 ماي 2005 المتعلق بتنظيم المديرية العامة للتوزيع

المبحث الثاني : مكونات ومنهجية البحث

يتناول هذا المبحث عناصر الدراسة التي أختيرت بناءا على ملائمتها مع الموضوع ممثلة في مجتمع الدراسة والجزء محل الدراسة المتمثل في العينة بالإضافة إلى تحديد حدود و مشاكل الدراسة.

المطلب الأول: مجتمع الدراسة. إن الشرط الأساسي المحدد لمجتمع الدراسة هو المؤهل العلمي والعملي فالحيازة علي الشهادة العلمية في المحاسبة والتدقيق للأكاديميين، والوظائف ذات العلاقة بالنسبة للمهنيين و بهذا كان المجتمع ممثل في أربع فئات هي:

-أساتذة جامعيين في محاسبة؛

-محاسبين موظفين؛

-محافظي حسابات،

-خبراء محاسبين.والغاية من شمول مجتمع الدراسة على المهنيين والأكاديميين هو محاولة المزج بين الرأيين كون وجوب الفهم النظري لها امر ضروري قبل تطبيقها.

المطلب الثاني:عينة الدراسة

تمثلت أداة الدراسة في إستبيان وهو وسيلة لجمع البيانات اللازمة للتحقق من فرضيات الموضوع والإشكالية قيد الدراسة،كما تعد إجابة لهذه الفرضيات،لذلك تم إعداد إستبيان يحتوي علي مجموعة من الأسئلة تتعلق بتبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية،ومدي أهمية تقرير محافظ الحسابات في تقييم الأداء الرقابي الداخلين.ومن ثم تقديم هذا الإستبيان إلى موظفي قسم المحاسبة والمالية لمديرية التوزيع تيسمسيلت كما تم الإتصال بمحافظ الحسابات للمؤسسة الذي دعم هذا الإستبيان رفقة العاملين معه،وفي الأخير تم توزيع باقي الإستمارات على أساتذة جامعيين من أهل الإختصاص. عدد الإستمارات الموزعة هي 40 إستمارة تم تحصيل 32 إستمارة كما تم إلغاء 05 منها و08 الباقية فقد تم إلغاءها سواء لعدم تحصيلها أصلا من طرف أفراد العينة أوبسبب التماطل وإنتهاء فترة الدراسة أما 05 إستمارات الملغاة فيعود سبب ذلك إلى وجود تناقض في الإجابات ويمكن تمثيل هذه الأرقام في الجدول التالي.

الجدول رقم (III-01):إحصائيات متعلقة بالإستبيان

البيان	العدد	النسبة المئوية
الإستمارات الموزعة	40	% 100
الإستمارات المسترجعة	32	%80
الإستمارات المهملة	08	%20
الإستمارات الصالحة	27	%50،67

المصدر:من إعداد الطالبة

المطلب الثالث:حدود، مشاكل و منهج الدراسة:تتمثل حدود و مشاكل الدراسة فيمايلي:

-حدود الدراسة:تتمثل في

الحدود المكانية:وهي تشمل الإطار الجغرافي للجمهورية الجزائرية المتمثل في ولاية تيسمسيلت والولايات المجاورة وذلك للحصول على أكبر عينة ممكنة.

الحدود الزمانية:إمتدت هذه الدراسة للفترة الممتدة من 03 ماي إلى 16 ماي 2015.

الحدود البشرية:وهي تشمل على مجموعة من الأساتذة الجامعيين في تخصص المحاسبة ،المحاسبين الموظفين في مديرية التوزيع تيسمسيلت،ومجموعة من أصحاب المهن الثلاث (محاسبين معتمدين،محافظي حسابات ،وخبراء محاسبين).

الحدود الموضوعية: شملت هذه الدراسة على ثلاث محاور رئيسية والمتعلقة بمدى تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية كمحور أول،مدى توافق معايير تقارير التدقيق في الجزائر معى محتوى معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالتقارير كمحور ثاني أما المحور الثالث فيتعلق بدور معايير تقاريرمحافظ الحسابات في دعم نظام الرقابة الداخلية.

– **صعوبات الدراسة**:لم تخلو هذه الدراسة من بعض الصعوبات يمكن توضيح بعضها:

-الإنتقال من دراسة حالة الى دراسة الإستبيان في أخر لحظة زاد من هدر الوقت؛

-صعوبة الحصول على أفراد لديهم إطلاع جيد على الموضوع،

-قلة الخبراء المحاسبين بالولاية أدى إلى الإنتقال إلى لولايات المجاورة؛

-عدم تجاوب بعض افراد العينة مع الدراسة مما نتج عنه ضياع 08 إستمارات.

– **منهج الدراسة** : من أجل معالجة الموضوع تم استخدام الوصفي التحليلي وهو الأسلوب من أساليب التحليل والتفسير بشكل علمي للوصول إلى أغراض محددة وهو الذي يحاول وصف وتقييم واقع ومدى الدور الذي يلعبه تقرير محافظ الحسابات في دعم نظام الرقابة الداخلية فإعتمادنا على هذا المنهج كان من أجل المقارنة والتفسير والتقييم فيما يخص لإطار النظري، ومحاولة إسقاطه على الواقع الملموس.

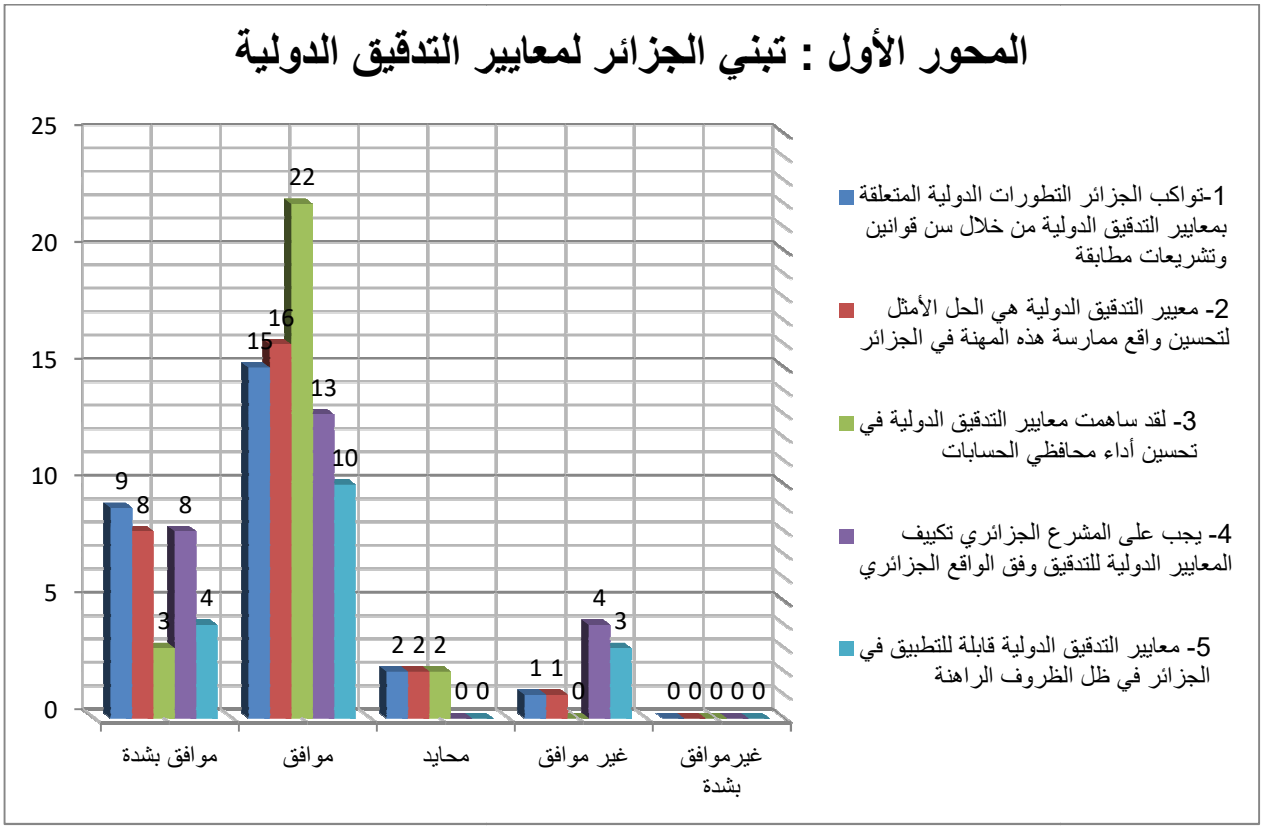
المبحث الثالث:تحليل نتائج الإستبيان

من أجل تحليل نتائج الإستبيان تم الإعتماد على بعض الطرق الإحصائية بناءا على الحاجة لدلائلها والمتمثلة في المنحنيات التي تمثل حجم الإجابة على كل سؤال من أسئلة الأستبيان.

المطلب الأول:تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة عن الأسئلة المتعلقة بهذا المحور من خلال الشكل التالي الذي يبين النتائج المتحصل عليها.

الشكل رقم III-03:نتائج المحور الأول



-مواكبة الجزائر للتطورات الدولية المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية من خلال سن قوانين و تشريعات مطابقة

كانت الإجابة على هذا السؤال بنسبة 33,34 % موافق بشدة ما يعادل 09 إجابات، 55,56% لموافق ما يعادل 15 إجابة ،7,40 % محايد ما يقابله إجابتان،3,70% غير موافق رأي واحد و0% لغير موافق بشدة. هذا يعني أن معظم أفراد العينة مع مواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال التدقيق بسنها لقوانين وتشريعات مماثلة من شأنها تنظيم هذه المهنة.

-الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة مهنة التدقيق هو معايير التدقيق الدولية

كانت الإجابة على هذا السؤال بنسبة 29,63 % موافق بشدة ما يعادل 08 إجابات، 59,26% لموافق ما يعادل 16 ،7,41 % محايد ما يعادل إجابتان ،3,70% غير موافق إجابة واحدة و0% لغير موافق بشدة.

أغلبية أفراد العينة موافقون على أن المعايير الدولية للتدقيق هي الحل الأمثل و الناجع للتحسين و الرفع من مستوى لهذه المهنة.

–لمعايير التدقيق الدولية دور كبير في تحسين أداء محافظي الحسابات

11,11 % موافق بشدة ما يعادل 03 إجابات، 81,48% لموافق ما يعادل 22 إجابة ،7,41 % محايد ما يعادل إجابتان ،0% غير موافق و لغير موافق بشدة.

أكثر من % 80 من أفراد العينة موافقون على أن المعايير الدولية للتدقيق تلعب دور فعال في تحسين الأداء الفعلي لمحافظي الحسابات.

–على المشرع الجزائري تكييف معايير التدقيق الدولية وفق الواقع الجزائري

29,63 % موافق بشدة ما يعادل 08 إجابات، 48,15% لموافق ما يعادل 13 إجابة ،0 % محايد ،14,81% غير موافق ما يعادله 04 إجابات و0 % محايد لغير موافق بشدة.

وافقت عينة الدراسة بما نسبته 48,15% علي وجوب تكييف المعايير الدولية للتدقيق وفق الواقع الجزائري فيما كانت ما نسبته 29,63% موافقة بشدة.

–معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في الوقت الراهن

كانت الإجابة على هذا السؤال بنسبة 14,81 % موافق بشدة ما يعادل 04 إجابات، 37,04% لموافق ما يعادل 10 إجابات،0 % محايد ،11,11% غير موافق بثلاث إجابات و0% لغير موافق بشدة.

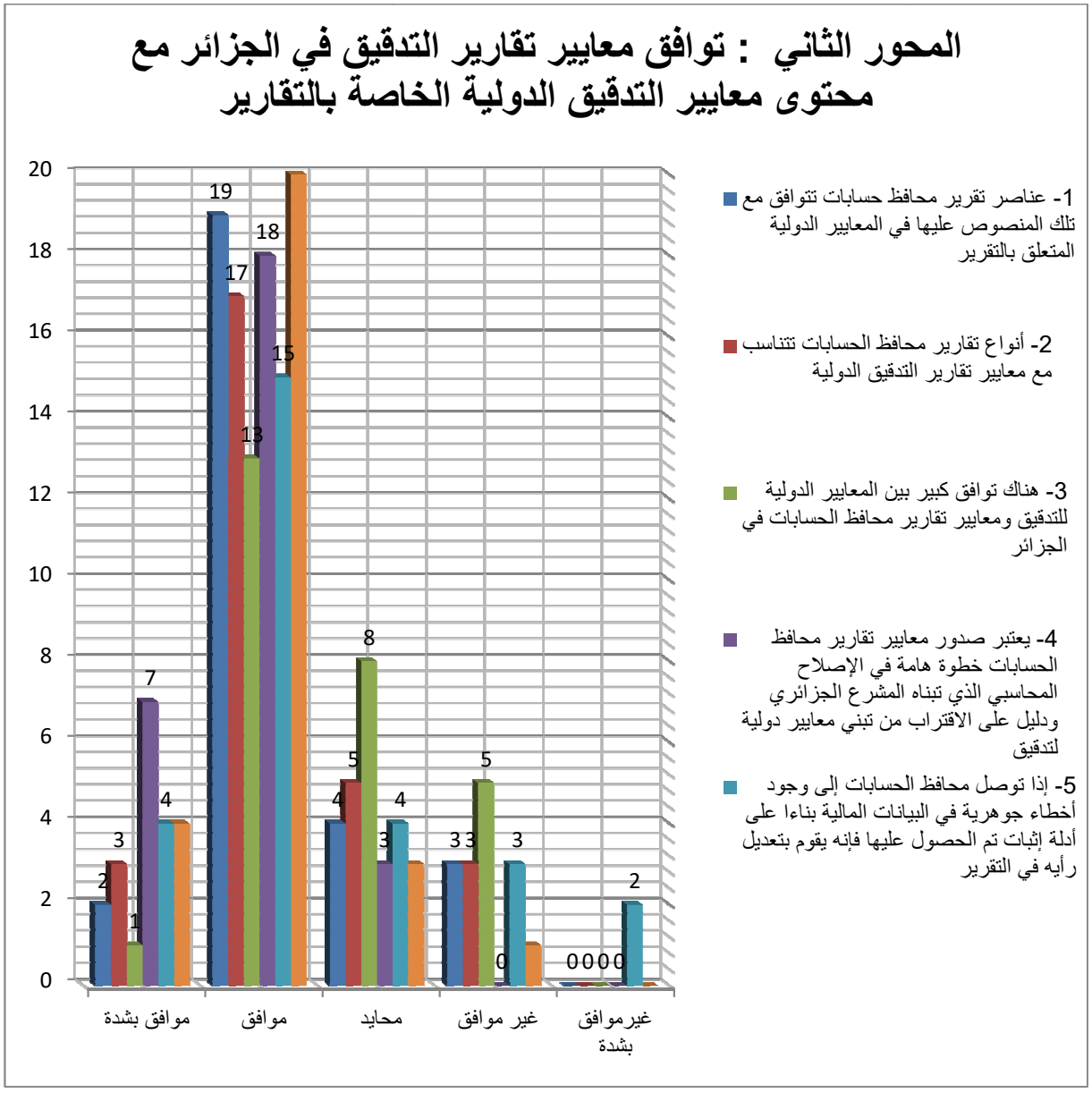
أغلبية أفراد العينة موافقون هنا كذلك على أن المعايير الدولية للتدقيق ممكنة التطبيق في الوقت الراهن كونها هي الحل الأمثل كما تم عرضه سابقا.

وكخلاصة أو إستنتاج لهذا المحور يمكن القول أن المعليير الدولية للتدقيق هي الحل الأمثل للرفع من المستوى المهني لمحافظي الحسابات من خلال تكييفها مع الواقع الحالي لتكون قابلة للتطبيق ولا يكون هذا إلا من خلال سن قوانين وتشريعات مطابقة لتلك الدولية.

المطلب الثاني: توافق معايير التقارير في الجزائر مع محتوى معايير تقارير التدقيق الدولية

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة عن الأسئلة المتعلقة بهذا المحور كذلك من خلال الشكل التالي الذي يبين النتائج المتحصل عليها.

الشكل رقم III–04:نتائج المحور الثاني



-عناصر تقرير محافظ حسابات تتوافق مع تلك المنصوص عليها في المعايير الدولية المتعلق بالتقرير

يمكن عرض النتائج المتحصل عليها والمتعلقة بهذا السؤال من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم III-02:نتائج الإستبيان المتعلقة بمدى مطابقة عناصر تقرير محافظ الحسابات بنظيرتها الدولية

المعيار	النسبة المئوية	عدد الإجابات
موافق بشدة	%7,41	2
موافق	%70,73	19
محايد	%14,81	04
غير موافق	%11,11	03
غير موافق بشدة	%0	00

من خلال الجدول يتبين أن الإتجاه العام للعينة يتمركز حول الموافقة في الإجابة و يمكن اتضاح ذلك من خلال النسبة العالية المسجلة والمقدرة ب70,73% اما باقي الإجابات فتراوحت بين المحايد بنسبة 14,81% والموافق بشدة بنسبة 7,41% والغير موافق ب11,11%.

- أنواع تقارير محافظ الحسابات تتناسب مع معايير تقارير التدقيق الدولية

الجدول التالي يعرض النتائج المتحصل عليها والمتعلقة بهذا السؤال.

الجدول رقم III-03:نتائج الإستبيان المتعلقة بمدى تناسب أنواع تقرير محافظ الحسابات بنظيرتها الدولية

المعيار	النسبة المئوية	عدد الإجابات
موافق بشدة	%11,11	3
موافق	%62,96	17
محايد	%18,52	05
غير موافق	%11,11	03
غير موافق بشدة	%0	00

من خلال الجدول يتبين هنا كذلك أن الإتجاه العام للعينة يتمركز حول الموافقة في الإجابة ذلك من خلال النسبة العالية المسجلة والمقدرة ب62,96% اما باقي الإجابات فتراوحت بين المحايد بنسبة 18,52% والموافق بشدة بنسبة 11,11% والغير موافق ب11,11%.

- هناك توافق كبير بين المعايير الدولية للتدقيق ومعايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

الجدول التالي يعرض النتائج المتحصل عليها.

الجدول رقم III-04:نتائج الإستبيان المتعلقة بتوافق المعايير الدولية للتدقيق ومعايير تقارير محافظ الحسابات

المعيار	النسبة المئوية	عدد الإجابات
موافق بشدة	%03,70	1
موافق	%48,15	13
محايد	%29,63	08
غير موافق	%18,52	05
غير موافق بشدة	%0	00

وافقت عينة الدراسة بما نسبته 48,15% علي توافق المعايير الدولية المتعلقة بالتقارير مع معايير تقارير محافظ الحسابات وكانت ما نسبته 29,63% موافقة بشدة، أما 29,63% فقد صنفت في قائمة الحياد ،عكس 18,52% منهم التي أبدت راي عدم الموافقة.

- صدور معايير تقارير محافظ الحسابات دليل على الاقتراب من تبني معايير دولية لتدقيق

تعرض النتائج المتحصل عليها في الجدول التالي.

الجدول رقم III-05:نتائج الإستبيان المتعلقة بتبني المعايير الدولية للتدقيق بإصدار تقارير محافظ الحسابات

المعيار	النسبة المئوية	عدد الإجابات
موافق بشدة	%25,93	7
موافق	%66,66	18
محايد	%11,11	03
غير موافق	%0	00
غير موافق بشدة	%0	00

وافقت عينة الدراسة بما نسبته 66,66% علي معايير تقارير محافظ الحسابات خطوة هامة في الإصلاح المحاسبي الذي تبناه المشرع الجزائري ودليل على الإقتراب من تبني المعايير الدولية للتدقيق بينما كانت نسبته 25,93% موافقة بشدة، و 11,11% فقد صنفت في قائمة الحياد.

- إذا توصل محافظ الحسابات الى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بناءا على أدلة إثبات تم الحصول عليها فإنه يقوم بتعديل رأيه في التقرير

في الجدول التالي النتائج المتحصل عليها.

الجدول رقم III-06:نتائج الإستبيان المتعلقة بتعديل رأي محافظ الحسابات في حالة وجود أخطاء جوهرية

المعيار	النسبة المئوية	عدد الإجابات
موافق بشدة	%14,81	4
موافق	%55,56	15
محايد	%14,18	04
غير موافق	%11,11	03
غير موافق بشدة	%7,41	02

لم توافق عينة الدراسة بشدة بما نسبته 7,41% ونسبة 11,11% علي أن محافظ الحسابات يقوم بتعديل رأيه في التقرير إذا توصل إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بناءا على أدلة إثبات تم الحصول عليها بينما كان توجه معظم عناصر عينة الدراسة نسبته 55,56% بموافقة ، و 14,18% موافق جدا اما نسبة 14,18صنفت في قائمة الحياد.

- إذا رأى محافظ حسابات ان هناك أمر ذو أهمية أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية فأنه يقوم بإدراج فقرة التأكيد في تقريره لشرح ذلك إستنادا الى أدلة إثبات كافية وملائمة

الجدول التالي يبين النتائج المتحصل عليها.

الجدول رقم III-07:نتائج الإستبيان المتعلقة بإدراج فقرة التأكيد في تقرير محافظ الحسابات

المعيار	النسبة المئوية	عدد الإجابات
موافق بشدة	%14,81	4
موافق	%74,07	20
محايد	%11,11	03
غير موافق	%03,70	01
غير موافق بشدة	%0	00

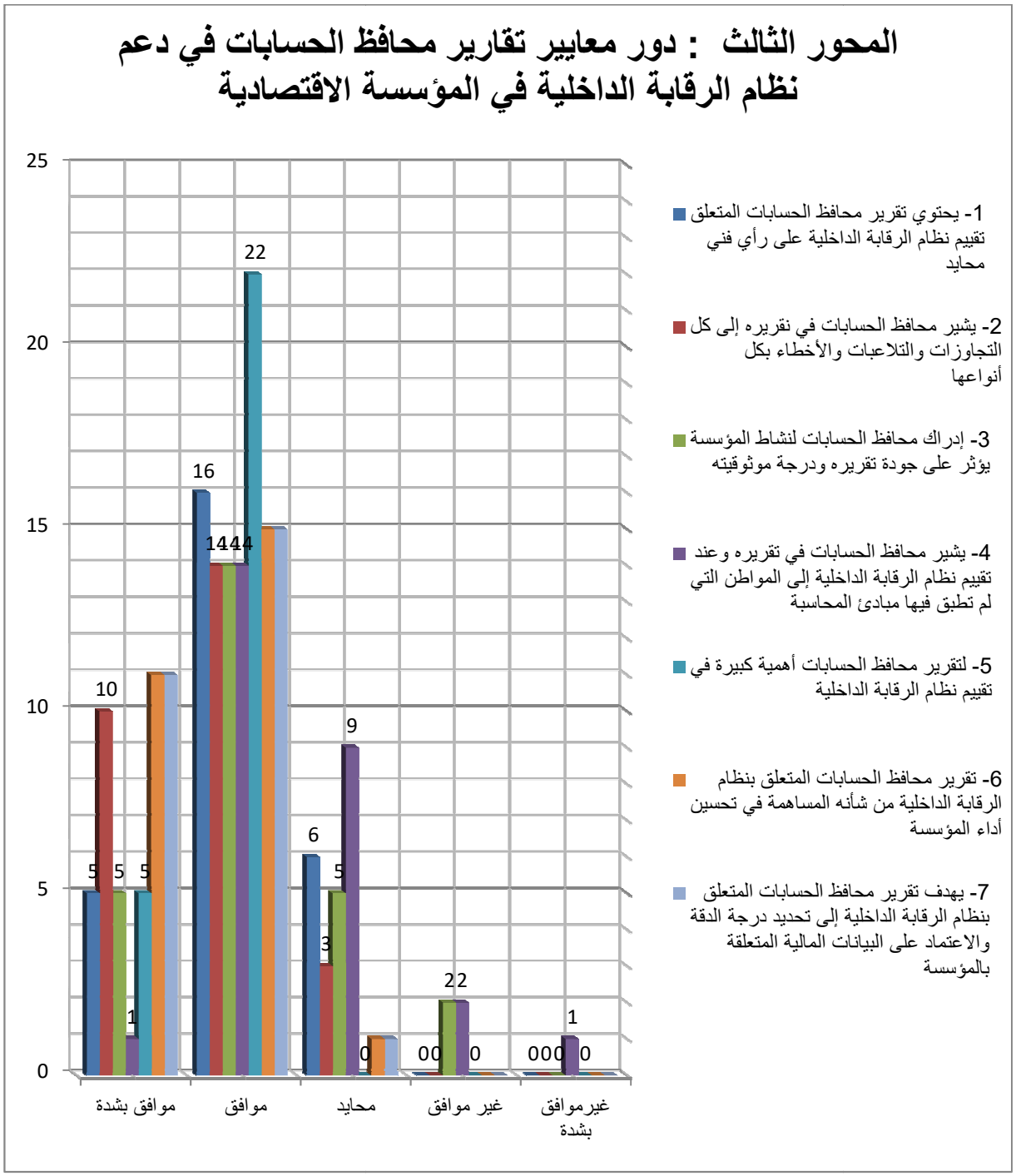
لم توافق عينة الدراسة بما نسبته 3,70% علي أن محافظ الحسابات يقوم بإدراج فقرة التأكيد في تقريره لشرح الأمر ذو الأهمية الأساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية في المقابل كان توجه معظم عناصر عينة الدراسة نسبته 74,07% بموافقة ، و 14,81% موافق جدا اما نسبة 11,11صنفت في قائمة الحياد.

وكخلاصة عامة لهذا المحور ومن خلال نتائج هذا الإستبيان يمكن القول أن هناك توافق كبير بين معايير التقارير المتعلقة بمحافظ الحسابات مع محتوى المعايير الدولية الخاصة بالتقارير، وهذا ما أظهرته نتائج الدراسة المتعلقة بهذا المحور والملاحظ كذلك هو انه هناك إرتباط قوي بين المحور الأول والثاني.

المطلب الثالث: دور معايير تقارير محافظ الحسابات، في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة عن الأسئلة المتعلقة بدور معايير تقارير محافظ الحسابات، في دعم نظام الرقابة الداخلية كما هو مبين في الشكل التالي والذي يبين النتائج المتحصل عليها.

الشكل رقم III-05:نتائج المحور الثالث



المصدر:من إعداد الطالبة إستنادا إلى نتائج الإستبيان

- يحتوي تقرير محافظ الحسابات المتعلق تقييم نظام الرقابة الداخلية على راي فني محايد

يمكن عرض النتائج المتحصل عليها والمتعلقة بهذا السؤال من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم III-08:نتائج الإستبيان المتعلقة بالرأي الفني المحايد في تقرير محافظ الحسابات

المعيار	النسبة المئوية	عدد الإجابات
موافق بشدة	%18,52	5
موافق	%59,26	16
محايد	%22,22	06
غير موافق	%0	00
غير موافق بشدة	%0	00

المصدر:من إعداد الطالبة إستنادا إلى نتائج الإستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أجماع أفراد العينة على إحتواء تقرير محافظ الحسابات المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية على رأي فني محايد بنسبة 18,52% موافق بشدة و 59,26% موافق أما النسبة الباقية فكانت لإجابة محايد.

- يشير محافظ الحسابات في تقريره الى كل التجاوزات و التلاعبات و الاخطاء بكل انواعها

الجدول التالي يمكن من عرض النتائج المتحصل عليها.

الجدول رقمIII-09:نتائج الإستبيان المتعلقة بالإشارة إلى التجاوزات والتلاعبات في تقرير محافظ الحسابات

المعيار	**النسبة المئوية**	**عدد الإجابات**
موافق بشدة	**%37,04**	**10**
موافق	**%51,85**	**14**
محايد	**%11,11**	**03**
غير موافق	**%0**	**00**
غير موافق بشدة	**%0**	**00**

المصدر:من إعداد الطالبة إستنادا إلى نتائج الإستبيان

أظهرت نتائج هذه الفرضية أن 14 فردا من العينة أجابوا بموافق، و10 أفراد أجابوا بموافق جدا، أما معيار الحياد فكانت له 03 إجابات فقط. إذن جل الإجابات كانت موافقة على كون محافظ الحسابات يشير في تقريره إلى التجاوزات والتلاعبات والأخطاء بكل أنواعها.

- ادراك محافظ الحسابات لنشاط المؤسسة يؤثر علي جودة تقريره و درجة موثوقيته

يمكن عرض النتائج المتحصل عليها والمتعلقة بهذا السؤال من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم III-10:نتائج الإستبيان المتعلقة بإدراك محافظ الحسابات لنشاط المؤسسة

المعيار	النسبة المئوية	عدد الإجابات
موافق بشدة	%18,52	05
موافق	%51,85	14
محايد	%18,52	05
غير موافق	%7,42	02
غير موافق بشدة	%0	00

المصدر:من إعداد الطالبة إستنادا إلى نتائج الإستبيان

أظهرت نتائج هذه الفرضية كذلك أن 14 فردا من العينة أجابوا بموافق، و5 أفراد أجابوا بموافق جدا، أما معيار الحياد فكانت له 5 إجابات وغير موافقين إجابتان فقط. إذن جل الإجابات تؤيد الطرح المتمثل في إدراك محافظ الحسابات لنشاط المؤسسة يؤثر على جودة تقريره ودرجة موثوقيته

– يشير محافظ الحسابات وعند تقييم نظام الرقابة الداخلية الي المواطن التي لم تطبق فيها مبادئ المحاسبة

يمكن عرض النتائج المتحصل عليها والمتعلقة بهذا السؤال من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم III–11:نتائج الإستبيان المتعلقة بالإشارة إلى المواطن التي لم تطبق فيها مبادئ المحاسبة

المعيار	النسبة المئوية	عدد الإجابات
موافق بشدة	%3,70	01
موافق	%51,85	14
محايد	%33,34	09
غير موافق	%7,41	02
غير موافق بشدة	%3,70	01

المصدر:من إعداد الطالبة إستنادا إلى نتائج الإستبيان

لم توافق عينة الدراسة بشدة بما نسبته 3,70% ونسبة 07,41 % لغير موافق علي أن محافظ الحسابات يشير في تقريره الى المواطن التي لم تطبق فيها المبادئ المحاسبية وهذا عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بينما كان توجه معظم عناصر عينة الدراسة نسبته 51,85% بموافقة ، و 3,70% موافق جدا اما نسبة 33,34صنفت في قائمة الحياد.

- لتقرير محافظ الحسابات اهمية كبيرة في تقييم نظام الرقابة الداخلية

النتائج المتحصل عليها هي كالتالي.

الجدول رقم III–12:نتائج الإستبيان المتعلقة باهمية تقرير محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

المعيار	النسبة المئوية	عدد الإجابات
موافق بشدة	%18,52	05
موافق	%81,48	22
محايد	%0	00
غير موافق	%0	00
غير موافق بشدة	%0	00

المصدر:من إعداد الطالبة إستنادا إلى نتائج الإستبيان

أبرزت الأجوبة أن 81,48% من أفراد العينة موافقون على أن تقرير محافظ الحسابات ذو أهمية بالغة في تقييم نظام الرقابة الداخلية ،18,52% موافقون بشدة أي أن كل أفراد العينة مؤيدين لهذا الرأي.

– تقرير محافظ الحسابات المتعلق بنظام الرقابة الداخلية من شأنه المساهمة في تحسين أداء المؤسسة

النتائج المتحصل عليها هي كالتالي.

الجدول رقم III–13:نتائج الإستبيان المتعلقة باهمية تقريرمحافظ الحسابات في تحسين أداء المؤسسة

المعيار	النسبة المئوية	عدد الإجابات
موافق بشدة	%40,74	11
موافق	%55,56	15
محايد	%3,70	01
غير موافق	%0	00
غير موافق بشدة	%0	00

المصدر:من إعداد الطالبة إستنادا إلى نتائج الإستبيان

الملاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الإتجاه العام الكلي لأفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بهذا السؤال كان بالموافقة وهذا من خلال نسبة تقدر ب40,74% لموافق بشدة ونسبة 55,56% لموافق أمامعيار الحياد فلم يحصل سوى على 3,70% فقط وبالتالي أفراد العينة يرون أن تقرير محافظ الحسابات من شأنه المساهمة في تحسين أداء المؤسسة.

– يهدف تقرير محافظ الحسابات المتعلق بنظام الرقابة الداخلية الى تحديد درجة الدقة و الاعتماد على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسة

يمكن عرض النتائج المتحصل عليها والمتعلقة بهذا السؤال من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم III-14:نتائج الإستبيان

المتعلقة باهمية تقريرمحافظ الحسابات في تحديد درجة الدقة و الاعتماد على البيانات المالية

المعيار	النسبة المئوية	عدد الإجابات
موافق بشدة	%40,74	11
موافق	%55,56	15
محايد	%3,70	01
غير موافق	%0	00
غير موافق بشدة	%0	00

المصدر:من إعداد الطالبة إستنادا إلى نتائج الإستبيان

نتائج الإجابة على هذا السؤال كانت مطابقة للسؤال السابق أي أن تمركز الإجابة حول الموافقة على أن هدف تقرير محافظ الحسابات المتعلق بنظام الرقابة الداخلية هو تحديد درجة الدقة والإعتماد على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسة.

من خلال النتائج المتحصل عليها في هذا المحور يتضح جليا أن لتقرير محافظ الحسابات أهمية بالغة في تقويم نظام الرقابة الداخلية من خلال إكتشاف نقاط القوة وتثمينها، ونقاط الضعف والعمل على تصحيحها وتفاديها مسقبلا.

خلاصة الفصل الثالث

إن الملاحظ من خلال هذه الدراسة التطبيقية والمتمثلة في إستمارة إستبيان شملت عينة من المهنيين والأساتذة الجامعيين، من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق وعلي إختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم وقد خلصت هذه الدراسة إلى:

-حتى تواكب الجزائر التطورات الدولية المتعلقة بمعايير التدقيق وتحسن من أداء المهنة عليها سن قوانين مطابقة لتلك الدولية؛

-توافق معايير تقارير التدقيق في الجزائر مع محتوي معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقارير دليل قاطع على تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية؛

-لتقرير محافظ الحسابات دور فعال في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية.

لقد تناول موضوع بحثنا هذا دراسة وتحليل مدى تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية وكذا مدى أهمية تقارير محافظ الحسابات في دعم نظام الرقابة الداخلية، من خلال الجانب النظري الذي عالج فصلين تطرقنا في الفصل الأول منه إلى التعرف على التدقيق ومعاييره الدولية الذي حاولنا فيه أولا التعرف على التدقيق المحاسبي ثم التعرف على معاييره الدولية وفي الأخير قمنا بعرض المعايير المتعلقة بالتقارير، أما في الفصل الثاني فقد حاولنا تسليط الضوء على مهنة محافظة الحسابات في الجزائر و التقارير المتعلقة به من خلال دراسة التطور التاريخي لهذه المهنة وعرض القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يعتبر خطوة هامة في مواكبة الجزائر لمعايير التدقيق الدولية، كذلك الأمر رقم 30 المؤرخ في 14جوان 2013 وهذا محاولة منا لمعرفة التوافق الموجود بين معايير تقارير محافظ الحسابات وبين معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالتقارير خاصة التي لها علاقة بالرقابة الداخلية، كما قمنا بدراسة طرق ومراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية التي يعتمدها محافظ الحسابات عند القيام بعمله، أما الجانب الثاني من موضوع البحث فهو عبارة عن دراسة ميدانية والتي تتمثل في إجراء إستبيان الذي يتضمن مجموعة من الأسئلة حاولنا من خلالها التعرف أكثر على مدى تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية والدور الهام الذي يلعبه تقرير محافظ الحسابات في دعم نظام الرقابة الداخلية وكذا معالجة العلاقة الموجودة بين تقارير محافظ الحسابات ومعايير تقارير التدقيق الدولية ، حيث قمنا بتوزيع الإستبيان في شكل استمارة على فئة محافظي حسابات وخبراء محاسبين وكذا موظفي قسم المحاسبة لمؤسسة سونلغاز مديرية التوزيع تيسمسيلت، أساتذة جامعيين في تخصص المحاسبة، وتوصلنا في الأخير إلى مجموعة النتائج، التوصيات والاقتراحات.

نتائج اختبار الفرضيات: أدت الدراسة لاختبار الفرضيات والتوصل للنتائج التالية:

الفرضية الأولى:تتضمن هذه الفرضية مدى تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية وقد بينت نتائج دراسة المحور الأول من الدراسة الميدانية توافق كبير لأفراد العينة ومنه يمكن القول الجزائر تساير التطور الحاصل في مجال التدقيق دوليا من خلال سنها لجملة من القوانين والتشريعات.

الفرضية الثانية: أثبتت الدراسة قبول الفرضية الثانية أي أن تقارير محافظ الحسابات في الجزائر موافقة ومطابقة لنظيرتها الدولية، وقد بينت دراسة نتائج المحور الثاني من الدراسة الميدانية توافق كبير لأفراد العينة ومنه يمكن قبول الفرضية الثانية حيث أن محافظ الحسابات عند إعداده للتقارير يأخذ بعين الاعتبار معايير التدقيق الدولية.

الفرضية الثالثة أثبتت الدراسة الميدانية صحة وقبول الفرضية الثالثة وهي أن لتقرير محافظ الحسابات المتعلق بنظام الرقابة الداخلية أهمية وتأثير كبير في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما اتفق عدد كبير من أفراد العينة على ضرورة الإعتماد على نتائج هذا التقرير من أجل تحسين أداء المؤسسة والرفع من نجاعتها.

النتائج العامة المتوصل إليها: جاءت النتائج المتوصل إليها على النحو التالي:

- على محافظ الحسابات أن يكون مطلع وملم بمعايير التدقيق الدولية وأخر إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبة ليكون أكثر كفاءة ومواكبا لأخر التطورات؛
- يعتبر القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خطوة اولى وهامة نحو تبني المعايير الدولية للتدقيق؛
- إن الأمر رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 يجبر محافظ الحسابات على إعداد تقارير وفق معايير محددة تتوافق والمعايير الدولية للتدقيق، مما يبين ان الجزائر تساير المعايير الدولية ؛
- المعايير الدولية للتدقيق هي الحل الأمثل للرفع من المستوى للمهن الثلاث من خلال تكييفها مع الواقع الحالي لتكون قابلة للتطبيق وهذا من خلال سن قوانين وتشريعات مطابقة لتلك الدولية،
- محافظو الحسابات على دراية كافية بمعايير التدقيق الدولية التي تعزز من قدرتهم على اكتشاف الغش وإعداد تقاريرهم بمصداقية وشفافية أكبر وأيضا توفر الكفاءة المهنية اللازمة تساعد محافظ الحسابات على الفهم الجيد لهذه المعايير وتطبيقها؛
- إن التوافق الكبير بين معايير التقارير المتعلقة بمحافظ الحسابات مع محتوى المعايير الدولية الخاصة بالتقارير يبرز من خلال تطبيقها على الواقع وفي مساعدة محافظي الحسابات على اتخاذ قرارات أحسن فيما يخص إعدادهم للتقارير؛
- تساهم معايير التدقيق الدولية في إعطاء صورة واضحة تزيد من موثوقية القوائم المالية حيث يقدم محافظ الحسابات تقريره حول مصداقية هذه القوائم؛
- لتقرير محافظ الحسابات أهمية بالغة في تقويم نظام الرقابة الداخلية من خلال إكتشاف نقاط القوة وتثمينها، ونقاط الضعف والعمل على تصحيحها وتفاديها مستقبلا؛
- يهدف التدقيق الخارجي على اكتشاف نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي مدى فعاليتها، وهذا ما يؤدي إلى تحديد درجة الدقة على البيانات المالية، وتحديد الاختبارات والفحوصات التي يجرها محافظ الحسابات بالدفاتر والسجلات والقيام بالإجراءات للتأكد من صحة القوائم المالية،

- يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة ان يقوم محافظ الحسابات بدارسة منتظمة للنظام، وعلى الرغم أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طرق أسئلة والحصول على أجوبة عليها من خلال طرق وأساليب مختلفة.

الاقتراحات: من خلال دراستنا للجوانب المتعددة لواقع مهنة التدقيق في الجزائر أمكن لنا الخروج بالاقتراحات التالية:

- ضرورة التوسيع في إستخدام وسائل دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية وعدم الإقتصار على وسيلة واحدة وذلك للإستفادة من مزايا الوسائل المختلفة والتقليل من عيوبه بما يكفل سلامة الحكم على درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للأحداث الإقتصادية التي يقومون بتدقيقها؛
- ضرورة التوسع في الإفصاح عند إعداد التقرير عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة وأن تتضمن هذه التقارير نقاط الضعف الجوهرية المكتشفة والإشارة إلي مدى إستجابة الإدارة لمعالجتها،
- يعتبر كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية لمحافظ الحسابات من المؤثرات الهامة في جودة التقارير التي يقوم بإعدادها، إلا أن جانب التأهيل العلمي بحاجة دائمة ومستمرة إلى التطوير من قبل الجامعات والمتخصصين، بغرض مواكبة التطورات العلمية الحديثة وخاصة في الأمور المهنية كمعايير التدقيق الدولية، من أجل تقليل الفجوة بين التأهيل العلمي والناحية العملية؛
- ضرورة تكييف معايير التدقيق الدولة مع الواقع الجزائري ، وخاصة اعتماد محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الدولية أثناء إعدادهم للتقارير؛
- صياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع المتطلبات الدولية للمهنة، تسمح بإرساء قاعدة لتبني معايير التدقيق الدولية أو التكيف معها كما هو الحال بالنسبة للقانون 10-01؛
- العمل على ترقية الهيئة المهنية التي تخص تنظيم مهنة التدقيق خاصة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- زيادة مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة في اكتشاف الغش والأخطاء؛
- الاهتمام بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات خاصة التقرير الخاص بنظام الرقابة لداخلية؛
- لا بد على مكتب محافظ الحسابات توفير فرص لتنمية وتطوير معارف محافظي الحسابات من خلال برامج التعليم المهني المستمر والمنظم من طرف الغرفة الوطنية؛
- إنشاء هيئة وطنية تتبنى معايير التدقيق الدولية خاصة فيما يخص نظام الرقابة الداخلية والتركيز على منهج التعليم العالي وخاصة منها التدقيق المحاسبي.

أفاق البحث: تناول البحث مدى تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية،مع عرض هذه الأخيرة ومدى تطابقها مع التشريعلت الجزائرية، وتأثير معايير هذه التقارير على نظام الرقابة الداخلية ما يطرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة من بينها:

- دراسة مقارنة لممارسة التدقيق في الجزائر مع الممارسة وفق المعايير الدولية للتدقيق؛
- إنعكاس إنتهاج الجزائر لمعايير التدقيق الدولية على تحقيق مسعاها نحو الإنفتاح الإقتصادي؛
- ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية

الفصل الأول

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

المركز الجامعي – تيسمسيلت –

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تحية طيبة..... وبعد

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص محاسبة مالية، قسم علوم التسيير بمعهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، ومن خلال الموضوع المعنون ب"**دور تقرير محافظ الحسابات وفق معايير التدقيق الدولية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية**" وتهدف هذه الدراسة لمعرفة أراءكم حول مدى مساهمة تقرير محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

لذا فإننا نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة بوضع إشارة X في الخانة التي تتفق مع رأيك كمساعدة منكم على إنجاح الدراسة، مع العلم بأن هذا الاستبيان مخصص لأغراض البحث العلمي فقط، وسيكون موضع السرية التامة، وعلما بان نتائج البحث سوف تكون تحت طلبكم في أي وقت إذا رغبتم في ذلك.

وتشكر الطالبة سيادتكم على تعاونكم الصادق معها واستجابتكم الكريمة للعمل على خدمة البحث العلمي.

للتواصل الطالبة كاتي يمينة FATHIMED31@gmail.com

البيانات الشخصية

1. **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐

2. **العمر:** أقل من 30 سنة ☐ من 31 سنة إلى 40 سنة ☐ كثر من 40 سنة ☐

3. **المؤهل العلمي:** ليسانس ☐ جستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐

4. **الوظيفة:** خبير محاسب ☐ محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ استاذ ☐

5. **الخبرة المهنية:** أقل من 5 سنوات ☐ ن 6 إلى 10 سنوات ☐ كثر من 10 ☐

المحور الأول: تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية.

العبـــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. تواكب الجزائر التطورات الدولية المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية من خلال سن قوانين وتشريعات مطابقة					
2. معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة هذه المهنة في الجزائر.					
3. لقد ساهمت معايير التدقيق الدولية في تحسين أداء محافظي الحسابات					
4. يجب على المشرع الجزائري تكييف المعايير الدولية للتدقيق وفق الواقع الجزائري					
5. معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة					

المحور الثاني: توافق معايير تقارير التدقيق في الجزائر مع محتوى معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقارير.

العبـــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. عناصر تقرير محافظ حسابات تتوافق مع تلك المنصوص عليها في المعايير الدولية المتعلق بالتقرير					
2. أنواع تقارير محافظ الحسابات تتناسب مع معايير تقارير التدقيق الدولية					
3. هناك توافق كبير بين المعايير الدولية للتدقيق ومعايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر					
4. يعتبر صدور معايير تقارير محافظ الحسابات خطوة هامة في الإصلاح المحاسبي الذي تبناه المشرع الجزائري ودليل على الاقتراب من تبني معايير دولية لتدقيق					
5. إذا توصل محافظ الحسابات الى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بناءا على أدلة إثبات تم الحصول عليها فإنه يقوم بتعديل رأيه في التقرير					
6. إذا رأى محافظ حسابات ان هناك أمر ذو أهمية أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية فأنه يقوم بإدراج فقرة التأكيد في تقريره لشرح ذلك إستنادا الى أدلة إثبات كافية وملائمة					

المحور الثالث: دور معايير تقارير محافظ الحسابات في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

العبـــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. يحتوي تقرير محافظ الحسابات المتعلق تقييم نظام الرقابة الداخلية على راي فني محايد					
2. يشير محافظ الحسابات في تقريره الى كل التجاوزات و التلاعبات و الاخطاء بكل انواعها					
3. ادراك محافظ الحسابات لنشاط المؤسسة يؤثر علي جودة تقريره و درجة موثوقيته					
4. يشير محافظ الحسابات في تقريره و عند تقييم نظام الرقابة الداخلية الي المواطن التي لم تطبق فيها مبادئ المحاسبة					
5. لتقرير محافظ الحسابات اهمية كبيرة في تقييم نظام الرقابة الداخلية					
6. تقرير محافظ الحسابات المتعلق بنظام الرقابة الداخلية من شأنه المساهمة في تحسين أداء المؤسسة					
7. يهدف تقرير محافظ الحسابات المتعلق بنظام الرقابة الداخلية الى تحديد درجة الدقة و الاعتماد على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسة					

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

1. أبورقية مصطفى، عبد الهادي إسحاق المصري ، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، الطبعة الأولى، دار الكندي، الأردن،1991
2. الإتحاد الدولي للمحاسبة،**إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**،ترجمة جمعية لمجمع العربي للمحاسبين الأردنيين، الجزء01،طبعة 2010'
3. الحصن عبد الفتاح مُحَمَّد ، وآخرون ،**أصول المراجعة**, الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2000
4. الألوسي حازم هاشم ،**الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**،الجامعة المفتوحة،طرابلس،ج1،ط1، 2003،
5. بوتين مُحَمَّد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،ديوان المطبوعات الجامعية،2003
6. جمعة أحمد حلمي ،**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**،دار الصفاء للنشر التوزيع،عمان،2000،.
7. جمعة هوام ،**المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبيبة الدوليةIAS /IARS** ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر 2010،
8. حامد منصور والطحان، مُحَمَّد الحموي مُحَمَّد، **المراجعة الداخلية**، جامعة القاهرة،مصر،1984
9. الرماحي نواف مُحَمَّد عباس ،**مراجعة المعاملات المالية**،دار الصفاء للنشر و التوزيع،الاردن،2009
10. الشمري عبد حامد معيوف ، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنة**،المملكة العربية السعودية،الإرادة العامة للبحوث، الرياض ، الطبيعة الأولى ،1994.
11. الشيرازي عباس مهدي ، **نظرية المحاسبة**، مكتبة دار السلاسل، الكويت، 1990،
12. الصبان مُحَمَّد سمير، القيومي مُحَمَّد ،**المراجعة بين التنظير والتطبيق**- الدار الجامعة، بيروت، 1990.
13. الصبان مُحَمَّد سمير وعلي عبد الوهاب نصر ، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.
14. الصحن عبد الفتاح مُحَمَّد ،رجب السيد راشد، **نظرية المراجعة وآلية التطبيق**، الدار الجامعية ،الإسكندرية،2003، .
15. طواهر مُحَمَّد التهامي و صديقي مسعود ، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

16. عبد الله خالد امين ،**علم تدقيق الحسابات** ،دار وائل للنشر و التوزيع ،عمان،1999
17. القاضي حسين حمدان مأمون ،**المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية،الأردن،2000،.
18. القاضي حسين يوسف، حسين أحمد دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، عمان ،الأردن، 1999،
19. مسعد مُحَّد فضل ، الخطيب خالد راغب ، **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**، دار المعرفة، الطبعة الاولى،2008
20. المطارنة غسان فلاح ، **تدقيق الحسابات العاصر**،دار المسيرة للنشرو التوزيع ،الاردن،2006،
21. نور أحمد، **مراجعة الحسابات من النظرية إلي التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر، 1990،
22. نور أحمد ،مراجعة الحسابات بين الناحيتين النظرية والعملية،مؤسسة شباب الجامعة،الاسكندرية، 1992.
23. نور أحمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، الدار الجامعية، بيروت، 1994.

المراجع باللغة الفرنسية

1. Collins Lionel, Vallin Gérard , **Audit et contrôle interne**« Aspects financiers, opérationnels et stratégiques», 4ème édition Dallos, paris 1992,
2. J.C.Becour, H.Bouquin, Audit Opérationnel, 2eme Edition, Economica, Paris. 1996.

مذكرات التخرج

01. شريقي عمر ، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر تونس، المملكة المغربية، أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2011-2012.
02.مناعي حكيمة ،تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية،الجزائر،رسالة ماجستير،منشورة،جامعة باتنة،تخصص محاسبة،2008-2009.
03. القعقاع خلف الزغبي ،العوامل المؤثرة في جودة تقرير المحاسب القانوني الاردني ،رسالة ماجيستير ،كلية ادارة المال و الاعمال ،قسم محاسبة ،جامعة اهل البيت ،الاردن ،2010-2011 .
04. صوفي سامي مُحَّد أسامة ، دور البنية الرقابية في بناء إستراتيجية المراجعة، رسالة ماجستير،جامعة تشرين،سوريا،2006.

05. مولاي نصيرة ، دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،تخصص محاسبية وجبائية معمقة،2011-2012،

المجلات:

01. ديدن بوعزة ، مجلة سداسية، دراسات قانونية ،جامعة أبوبكر بالقايد، تلمسان، العدد03،2006،

الجرائد الرسمية والقوانين:

01. قانون المالية لسنة 1970 ،الجريدة الرسمية ،العدد 110.

02.الجريدة الرسمية ،العدد 97 ،المؤرخة في 20 نوفمبر 1970.

03. الجريدة الرسمية ،العدد 107 المؤرخة في 30 ديسمبر1971.

04. الجريدة الرسمية ،العدد 10 ،المؤرخة في 04 مارس 1980

05.الجريدة الرسمية ،العدد 02،المؤرخة في 13 جانفي 1988.

06.الجريدة الرسمية ،العدد 20 ،المؤرخة في 1991/05/01 .

07.الجريدة الرسمية ،العدد 03 ،المؤرخة في 15 جانفي 1992.

08.الجريدة الرسمية ،العدد 24 ،المؤرخة في 14 أفريل1996.

09.الجريدة الرسمية ،العدد 42 ،المؤرخة في 11 جويلية 2010.

10.الجريدة الرسمية ،العدد 50 ،المؤرخة في 01 سبتمبر 2010.

11.الجريدة الرسمية ،العدد 66 ،المؤرخة في 03 نوفمبر .2010

12.الجريدة الرسمية ،العدد 30 ،المؤرخة في 01 جوان 2011

13.الجريدة الرسمية ،العدد 65 ،المؤرخة في 30نوفمبر 2011 .

14.الأمر رقم 30 المؤرخة في 24 جوان .2013

15. القانون التجاري الجزائري،الجزائر،2007،

16.الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395الموافق ل27سبتمبر 1957المتضمن القانون التجاري