



جمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم : العلوم التجارية

## الموضوع

# دور محافظ الحسابات في تقييم أدلة الإثبات

-دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

نورالدين أحمد قايد

إعداد الطالبة:

أمينة معمر

رقم التسجيل:	...../2014
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي: 2013-2014

قسم العلوم التجارية

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	الهسمة.
	آية قرآنية.
	الإهداء.
	شكر و عرفان.
III-I	فهرس المحتويات.
III	قائمة الجداول.
III	قائمة الأشكال.
أ - ز	مقدمة.
38 - 9	الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي.
9	تمهيد.
10	المبحث الأول : مدخل للتدقيق.
10	المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق.
11	المطلب الثاني : ماهية التدقيق.
16	المطلب الثالث : أنواع التدقيق.
19	المبحث الثاني : مفاهيم حول التدقيق الخارجي.
20	المطلب الأول : مفهوم وخصائص التدقيق الخارجي.
21	المطلب الثاني : أهداف وأشكال المدققين.
22	المطلب الثالث : معايير التدقيق الخارجي.
26	المبحث الثالث : محافظ الحسابات في الجزائر.
26	المطلب الأول : التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.
28	المطلب الثاني : الإطار القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر.
34	المطلب الثالث : الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.
38	خلاصة الفصل.
59 - 40	الفصل الثاني : عموميات حول أدلة التدقيق.
40	تمهيد.

41	المبحث الأول : ماهية أدلة الإثبات في التدقيق.
41	المطلب الأول : مفهوم وأهمية أدلة الإثبات في التدقيق.
43	المطلب الثاني : خصائص وأهداف أدلة الإثبات في التدقيق.
45	المطلب الثالث : أنواع أدلة الإثبات في التدقيق.
47	المبحث الثاني : كيفية الحصول على أدلة الإثبات في التدقيق.
47	المطلب الأول : الجرد الفعلي والمصادقات، نظام الإستفسار.
50	المطلب الثاني : إعادة الإحتساب، الفحص الإنتقادي والفحص المستندي.
52	المطلب الثالث : الملاحظة، الإجراءات التحليلية، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
53	المبحث الثالث : قيام محافظ الحسابات بتقييم أدلة الإثبات.
53	المطلب الأول : إستخدام محافظ الحسابات لأسلوب العينات الإحصائية.
56	المطلب الثاني : تحديد محافظ الحسابات لكفاية وملائمة أدلة الإثبات.
58	المطلب الثالث : تحديد محافظ الحسابات لمدى قوة حجية أدلة الإثبات.
61	خلاصة الفصل.
86- 63	الفصل الثالث : دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات.
63	تمهيد.
64	المبحث الأول : تقديم مكتب محافظ الحسابات.
64	المطلب الأول : التعريف بمكتب محافظ الحسابات.
65	المطلب الثاني : الخدمات التي يقوم بتقديمها مكتب محافظ الحسابات.
66	المبحث الثاني : الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات.
66	المطلب الأول : إجراءات الدخول إلى المهنة.
70	المطلب الثاني : التعرف على الشركة محل التدقيق بصفة عامة.
72	المطلب الثالث : فحص وتقييم الرقابة الداخلية ومراقبة الحسابات.
76	المبحث الثالث : تقييم محافظ الحسابات لأدلة الإثبات بمؤسسة إقتصادية.
76	المطلب الأول : تقييم محافظ الحسابات للدفاتر المحاسبية.
78	المطلب الثاني : تقرير المصادقة على الحسابات السنوية.
79	المطلب الثالث : مراقبة الحسابات.
86	خلاصة الفصل.

88	خاتمة.
92	قائمة المراجع.
98	الملاحق.

### قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
15	مراحل تطور أهداف وإجراءات التدقيق.	01
79	أصول ميزانية المؤسسة (X).	02
80	خصوم ميزانية المؤسسة (X).	03
81	التغيرات في حساب التثبيات.	04
82	التغير في حساب المخزون.	05
82	التغير في الحسابات الدائنة.	06
83	الحسابات المتاحة وما شابهها.	07
83	كشوفات الحسابات البنكية.	08
84	الفرق بين ميزان الحسابات والكشوفات البنكية.	09
84	التغير في الحسابات الفرعية لرأس المال والإحتياطات.	10
85	التغير في الموردين.	11

### قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
17	تصنيفات التدقيق.	01
65	الهيكل التنظيمي التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.	02

لقد شهدت المؤسسات الاقتصادية توسعا كبيرا، هذا التوسع التي تطلب إنتقال تسيير المؤسسات من المالكين (المساهمين) إلى مسيرين لهم دراية وخبرة في مجال التسيير أي حدوث انفصال الملكية عن الإدارة، هذا ما أدى إلى ظهور الحاجة إلى رأي شخص مستقل يتمتع بالتأهيل العلمي والخبرة الكافية من أجل تمثيل المساهمين في المراقبة وتدقيق الحسابات والمتمثل في المدقق الخارجي (محافظ الحسابات).

وتكمن مهمة محافظ الحسابات في إبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى مصداقية وعدالة تمثيل تلك القوائم للمركز المالي للشركة نتيجة أعماله. حيث يعتبر التدقيق بشكل عام أنه العملية المنهجية والمنظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات المتعلقة بالنتائج والمزاعم الاقتصادية، والتي تصاغ عادة في مجموعة من القوائم المالية وبناءا على ذلك ونتيجة لمسئولية محافظ الحسابات الملقاة على عاتقه فإن مهمته تتطلب منه التخطيط لعملية التدقيق بصورة تمكنه من إستخدام كافة إجراءات التدقيق التي يجب الإستعانة بها للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي الفني والمحايد.

تعتبر قرائن وأدلة الإثبات المؤثرة على حكم وتقدير محافظ الحسابات فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للوقائع الاقتصادية . لذا فإن تلك الأدلة تمثل معلومات تمكن المدقق من الوصول إلى النتائج التي على أساسها يستطيع أن يكون رأيه حول القوائم المالية دقيقا، وعليه يجب أن يحصل محافظ الحسابات على الأدلة الكافية والملائمة خلال عملية الفحص والتحقيق والاستفسارات والمصادقات والملاحظات وذلك لتوفير الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني والمحايد من خلال إعداد التقرير النهائي.

### إشكالية الدراسة :

مما سبق تبرز معالم الإشكالية الرئيسية التي نسعى لمعالجتها من خلال التساؤل التالي:

❖ ما هو دور محافظ الحسابات في تقييم أدلة الإثبات؟

وسيتم تناول الإشكالية من خلال الأسئلة الفرعية التي تساهم في توضيح بعض جوانبها

➤ ما هو التدقيق الخارجي؟

➤ هل يقوم محافظ الحسابات بتحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات في التدقيق؟

➤ كيف يقيم محافظ الحسابات أدلة الإثبات في المؤسسة؟

## فرضيات الدراسة:

- التدقيق الخارجي هو الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة.
- يقوم محافظ الحسابات بتحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات في التدقيق اعتماداً على محددات معينة.
- يقيم محافظ الحسابات أدلة الإثبات في المؤسسة باستخدام طرق وأساليب معينة.

## أسباب اختيار موضوع الدراسة :

- لم يكن اختيار موضوع الدراسة وليد الصدفة، بل تم إختياره بناءاً على عدة دوافع نذكر منها:
- أن موضوع الدراسة يدخل ضمن التخصص وهو التدقيق المحاسبي.
  - الرغبة في الإطلاع ودراسة المواضيع المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق.
  - يعتبر موضوع البحث حديث نسبياً.

## أهمية الدراسة :

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الدور الفعال الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم أدلة الإثبات من أجل إبداء رأي الفني المحايد حول مصداقية وعدالة وجودة المعلومات الواردة في القوائم المالية من أجل تلبية إحتياجات مستخدمي هته القوائم من مستثمرين، مقرضين، الإدارة الجبائية،...

## أهداف الدراسة :

نهدف من خلال دراستنا هذه إلى محاولة تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها:

- التعرف على ما يحققه التدقيق في الشركات.
- بحث ومناقشة دور محافظ الحسابات كأبرز دعائم تقييم أدلة الإثبات.
- التعرف على مفهوم أدلة الإثبات في التدقيق، وكذلك أنواعها.
- إبراز أهم الإجراءات التي من خلالها يتمكن محافظ الحسابات من جمع أدلة الإثبات.

## منهج الدراسة :

بغية الإلمام بجوانب الدراسة، سنحاول الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكن من وصف وتحليل دراسة الجوانب النظرية للموضوع، ومنهج دراسة حالة، الذي يمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب



الموضوع وكشف أبعاده من خلال الزيارات الميدانية لمكتب محافظ الحسابات، إضافة إلى الملاحظة ودراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات والمعطيات الفعلية.

## الدراسات السابقة :

❖ عرض الدراسات السابقة :

وتتمثل فيما يلي :

1 هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية (دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين)، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006.

➤ وقد تمثلت إشكالية هذه الدراسة في :

ما مدى قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات التي يحصل عليها و ما مدى كفايتها ومناسبتها لإبداء رأيه الفني المحايد على صحة القوائم المالية؟

➤ وهدفت هذه الدراسة إلى :

دراسة العوامل التي تؤدي إلى حصول المدقق على أدلة الإثبات المقنعة، مع الأخذ في الاعتبار بأن مقاييس جودة الإقناع تتأثر عند القيام بإجراءات التدقيق بالموثرات التالية: ( المناسبة، الصلاحية، إستقلال المصدر، فعالية الرقابة الداخلية، المعرفة المباشرة للمدقق، مؤهلات من يقدم المعلومات، موضوعية الأدلة وبعدها عن التحيز).

➤ ومن بين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة نجد:

- يقوم المدقق الخارجي في فلسطين باستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق بصورة جيدة إلا أن هناك بعض القصور في تطبيق بعض الأساليب والتي يتعين على العاملين في حقل التدقيق في زيادة إهتمامهم في الحصول على أدلة الإثبات التي تساعدهم في إتخاذ الرأي الفني المحايد على القوائم المالية؛
- هناك نسبة كبيرة من مدققي الحسابات يقومون باستخدام المصادقات الموجبة أثناء حصولهم على أدلة الإثبات حول أرصدة القوائم المالية، بينما تقل هذه النسبة فيما يتعلق بالمصادقات السالبة أو العمياء؛
- تعتبر الإدارة هي المسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية وأن هذه التقديرات تعد في ظروف عدم التأكد بالنسبة لنتائج الأحداث التي حدثت؛

- يعتبر المدقق الخارجي هو المسئول عن الإنحرافات المالية إذا لم يتم بتبني المناهج والأساليب المعروفة لتدقيق التقديرات المحاسبية؛
- يقوم المدقق الخارجي في فلسطين بفهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة والنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لعمل التقديرات المحاسبية، كما يقوم بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق بعد فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية؛
- يقوم المدقق الخارجي في فلسطين بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ عمل القوائم المالية وللحصول على أدلة إثبات من خلالها تكون كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية؛
- يقوم المدقق الخارجي بالحصول على وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تعطي المدقق القناعة والتأكد من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة؛
- يقوم المدقق الخارجي في فلسطين بالحصول على إقرارات من إدارة المنشأة محل التدقيق والتي توفر له أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية.

2 ريم خالد مطاحن، مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط العليا، الأردن، 2009.

➤ لقد تمثلت إشكالية هذه الدراسة في :

- هل يمتلك مدققو الحسابات الخارجيون القدرة على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية وفقاً للمبادئ المنصوص عليها في المشروع الأمريكي الكندي المشترك؟
- هل يمتلك مدققو الحسابات الخارجيون القدرة على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية وفقاً للمعايير المنصوص عليها في المشروع الأمريكي الكندي المشترك؟
- هل هناك معوقات أمام مدقق الحسابات الخارجيين تحول دون قدرتهم على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية وفقاً للمشروع الأمريكي الكندي المشترك؟

➤ لقد هدفت هذه الدراسة إلى :

- التعريف بأهمية مهنة تدقيق الحسابات بشكل عام؛
- توضيح أهمية، وتطور التجارة الإلكترونية؛





- توضيح المشروع الأمريكي الكندي المشترك الخاص بتدقيق تعاملات التجارة الإلكترونية، وتحليله ومناقشته؛
  - التعرف على مدى إدراك مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن للمشروع الأمريكي الكندي المشترك، وفهمه وتطبيقه؛
  - التعرف على أي معوقات أو عقبات تواجه مدققي الحسابات الخارجيين للقدرة على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية؛
  - وضع التوصيات المبنية على نتائج الدراسة.
- ومن بين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة :
- أضاف هذا المشروع إلى كل من مهنتي المحاسبة والتدقيق بعدا تكنولوجيا متطورا لم يكن موجود سابقا في التجارة الإلكترونية؛
  - بالنسبة للفئة المهمة بالتجارة الإلكترونية من عينة الدراسة، فقد أشارت النتائج إلى أن معظمهم معلوماتهم عن التجارة الإلكترونية من خلال خضوعهم لدورات متخصصة؛
  - ظهور مبادئ ومعايير تكنولوجية تعمل جنبا إلى جنب مع مبادئ ومعايير المحاسبة المتعارف عليها؛
  - هناك صعوبة ملحوظة في الإلتزام بهذا المشروع سواء من قبل الشركات المتعاملة بالتجارة الإلكترونية أو من قبل المدققين على تلك الشركات، وهذه الحقيقة تم إستخلاصها من جميع الدراسات السابقة التي حاولت إما إنشاء نموذج لتطبيق المشروع أو إنشاء نموذج لتدقيق عمليات التجارة الإلكترونية وفقا لنفس المشروع.
- 3 وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010.
- لقد تمثلت إشكالية هذه الدراسة في :
- ما مدى مساهمة الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجية في تحسين أداء المؤسسة؟
- حيث هدفت هذه الدراسة إلى :
- محاولة إعطاء فكرة عن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال إبراز مفهومها وأدواتها وموقف المدقق منها؛
  - محاولة تقديم رؤية حول التدقيق بشكل عام من خلال تحديد إطار نظري للتدقيق وعلاقته بالرقابة؛
  - محاولة إعطاء نظرة حول التدقيق الخارجي من خلال إظهار طبيعته، أسسه ومنهجيته؛



- محاولة تقديم معلومة عن مساهمة الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة من خلال عرض بعض أدواتها ودور كل أداة في تحسين أداء المؤسسة؛
- محاولة تقديم نموذج يعكس دور التكامل بين التدقيق كأداة من أدوات الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي في تحسين أداء الإدارة وذلك من خلال شرح موجز عن التدقيق الإداري ومهامه.
- ومن بين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة :
- تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية يحافظ على أصول المؤسسة، ويشرف على عملياتها، ويراقب مستوى الأداء ودرجة الإلتزام بتنفيذ قراراتها؛
- إن موضوع التدقيق بشكل عام يقوم على مجموعة المفاهيم التي تطورت بتطور الحياة الإقتصادية والإجتماعية للإنسان على مر التاريخ والتي نتيجة لهذا التطور تطورت أهداف وأنواع التدقيق وبزيادة أهميته ظهرت هيئات مهنية تنظم عمل التدقيق وتوجد له أسس وقواعد ومعايير تحكم ممارسته؛
- إن التدقيق بشكل عام يعتبر وسيلة من وسائل الرقابة سواء كان داخلي والذي يلعب دور في رقابة الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط ومراقبة تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية من قبل الإدارة.
- 4 حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية الوادي) ، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، 2012،
- وقد تمثلت إشكالية هذه الدراسة في :
- إلى أي مدى يمكن أن يهاجم التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية؟
- قد هدفت هذه الدراسة إلى :
- البحث عن آلية قانونية ومشروعية يمكن إتباعها قصد تخفيف الأعباء الضريبية التي ترهق كاهل المؤسسات الإقتصادية، فتأثير الضريبة على الوضع المالي له من الأهمية بمكان أن تتضافر الجهود لإيجاد حل للوقاية منه؛
- إبراز دور التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسات. وبالتالي إعطاء بديل قانوني ومشروع للتخفيف من الأعباء الضريبية.
- من بين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة :

- تعمل مصلحة التدقيق البيئي على تقييم الخطر الجبائي والتسيير الجبائي للمؤسسة بتقديم إقتراحات وتوضيحات تخص تحسين إجراءات المراقبة الداخلية من الناحية الجبائية؛
  - على محافظ الحسابات عند القيام بمهامه أن يقوم بفحص جبائي لكل حسابات المؤسسة، من تصريحات ومشاريع قبل أن يقدم تقريره، وهذا حتى يوضح نقاط الخلل والضعف لهذه الأخيرة.
- ❖ **التعليق على الدراسات السابقة :**

- تتفق الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في تناولها لموضوع التدقيق من الجانب النظري بصفة عامة؛
  - تتفق الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في تناولها لموضوع التدقيق الخارجي من الجانب النظري؛
  - تتفق الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في تناولها لموضوع أدلة الإثبات في التدقيق من الجانب النظري؛
  - تختلف الدراسة الحالية مع بعض الدراسات في الحدود المكانية والزمانية للدراسة.
- ومن خلال إطلاعنا على ما تحويه الدراسات السابقة إستفدنا من الجانب النظري لكل من التدقيق بصفة عامة ومن التدقيق الخارجي، أدلة الإثبات في التدقيق، وكذلك استفدنا من النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها.

### هيكل الدراسة :

تماشياً ومنهجية البحث العلمي، فإنه من الضروري الإنطلاق في الموضوع بتقديم مقدمة نبرز من خلالها أهم الجوانب المتعلقة بالموضوع محل الدراسة، لننتقل فيما بعد إلى محاولة تفصيلها من خلال إدراج ثلاثة فصول. إذ خصص الفصل الأول منه للتدقيق بصفة عامة ومن ثم للتدقيق الخارجي بصفة خاصة، التطور التاريخي له خصائصه وأهدافه أشكال المدققين، ومعاييرهم كما تطرقنا إلى محافظ الحسابات في الجزائر وذلك من خلال عرضنا للإطار القانوني له والهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

أما الفصل الثاني فقد إنصب الإهتمام فيه على معرفة ماهية أدلة الإثبات في التدقيق، مفهومها، أهميتها، خصائصها وأهدافها، أنواعها. ومن ثم تناولنا كيفية الحصول على أدلة الإثبات، وأخيراً تناول هذا الفصل قيام المدقق الخارجي بتقييم أدلة الإثبات.

ومن ثم يأتي الفصل الثالث الذي خصص لعرض نتائج الدراسة الميدانية التي تمت بمكتب محافظ الحسابات.

## مقدمة

---

أخيرا ننهي هذا البحث بخاتمة نلخص فيها أهم النتائج التي تم التوصل إليها مع تقديم بعض التوصيات.

## تمهيد

إذا كان هناك تعارضا بين الملاك والدائنين والمجموعات الأخرى التي تستخدم القوائم المالية من ناحية، وإدارة المؤسسة التي تتولى إعداد المعلومات من ناحية أخرى فإن القوائم المالية ستكون متحيزة، علاوة على ذلك كل المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية لها أهمية اقتصادية كبيرة لمتخذي القرارات، وطالما إن مستخدمي المعلومات المالية تنقصهم الخبرة أو يوجد ما يمنعهم من التحقق بشكل مباشر من المعلومات التي يستخدمونها، هذه العوامل مجتمعة تبين مدى الحاجة إلى التدقيق.

حيث يعتبر التدقيق عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهو بذلك عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها الشركة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، إن هذه العملية تمكن محافظ الحسابات من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية لل شركة عن المركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وبناء على هذا قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية :

**المبحث الأول : مدخل للتدقيق.**

**المبحث الثاني : مفاهيم حول التدقيق الخارجي.**

**المبحث الثالث : محافظ الحسابات في الجزائر.**

**المبحث الأول : مدخل للتدقيق.**

إن التدقيق وظيفة مهمة وضرورية وحساسة في الشركة، وهذه الوظيفة لم تكن وليدة العصر الحديث بل ظهرت منذ القدم، وحتى نتعرف على التدقيق يجب أن نتطرق أولاً إلى لمحة تاريخية عن التدقيق ومن ثم تحديد مفهومه، أهميته وأهدافه، أنواعه.

**المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق.**

إن عرض مراحل تطور التدقيق وفق التقسيم الموالي سيكشف بدون شك الأسباب الكامنة وراء مختلف التغيرات التي توالى عبر العصور، ويبين أحوال السمات التي تميز كل مرحلة.

**1 . الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م.**

إن التدقيق قديم قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة وقد جاء نتيجة الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، والإحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم.

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

التدقيق "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع.<sup>1</sup>

**2 . الفترة ما بين 1500م - 1850م.**

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية ولعل ما يمكن إستخلاصه من هذه الأخيرة هو إنفصال ملكية الشركة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمدققين.

كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حالياً، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.<sup>2</sup>

**3 . الفترة ما بين 1850م - 1950م،**

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص6، 7.

<sup>2</sup> عمر ديلمي، اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2009، ص2.

أصبح المجال مفتوحاً حتى تبرز كمهنة لا يستهان بها، وقد ساعد ذلك ظهور القوانين، وقد عزز ذلك بظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1862م والذي نص بين موادّه على ضرورة مراجعة شركات المساهمة من قبل مدققي الحسابات ففي نهاية هذه الفترة أصبح المدققون يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية كدليل إضافي على دقة العمليات.<sup>1</sup>

أما بالنسبة للأهداف الرئيسية للتدقيق يمكن إختصارها في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- إكتشاف الغش والخطأ.
- إكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.
- إكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية.

#### 4 . الفترة من 1950م إلى يومنا هذا.

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة، هو ظهور الشركات الكبرى، والإعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق اعتماداً كبيراً في عملية التدقيق، وكذلك الاعتماد على التدقيق الاختباري، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق.

كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للشركة والنتائج المسجلة.

كما نلاحظ إنتشار إستعمال التدقيق في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات.<sup>3</sup>

#### المطلب الثاني : ماهية التدقيق.

##### أولاً : مفهوم التدقيق.

سننظر لعدة تعاريف لبعض المختصين نتناول التدقيق من زوايا مختلفة :

لقد تم تعريف التدقيق على أنه: "إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركة، وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج الشركة".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة بومرداس، 2009، ص24.

<sup>2</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص18.

<sup>3</sup> عمر ديلمي، مرجع سابق، ص3.

<sup>4</sup> Lionnel Collions, Gérard Vallin, *Audit et Contrôle Interne*, Dalloz, Paris, 1992, P21.

وجاء تعريف آخر لجمعية المحاسبة الأمريكية عن التدقيق: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم إيصال نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".<sup>1</sup> وعرف أيضا بأنه: "عملية تجميع الأدلة من المعلومات بما يؤدي إلى تحديد درجة بين المعلومات والمقاييس المحددة له من قبل ويجب إتمام عملية التدقيق بواسطة شخص مستقل"<sup>2</sup> وهناك من يرى بأنه: "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات ال شركة فحصا فنيا إنتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات، وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للشركة إعتقادا على قوة نظام الرقابة الداخلية".<sup>3</sup> كما عرف أيضا التدقيق بأنه: " فحص إنتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف الشركة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات"<sup>4</sup> وعليه فان عملية التدقيق تشمل مايلي:<sup>5</sup>

أ - **الفحص:** التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليله وتبويبها، أي فحص الحسابات المجمع للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للشركة.

ب **التحقيق:** ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال الشركة عن فترة مالية معينة وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة.

هكذا فان الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد فيما كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي.

ت **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتهما في تقرير يقدم إلى من يهمله الأمر داخل الشركة وخارجها، وهو ختام عملية التدقيق حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز الشركة المالي وبيان عملياتها بصورة سليمة وعادلة.

<sup>1</sup> عبد الرحمان بابنات وناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008، ص13.

<sup>2</sup> يحي حسين عبيد وإبراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة(الأبعاد العلمية ومعايير التطبيق) ، ط1، الناشر مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة، مصر، 2001، ص18.

<sup>3</sup> ثناء علي قباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات الكترونيا، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2007، ص11.

<sup>4</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص11.

<sup>5</sup> عمر ديلمي، مرجع سابق، ص6.



**ثانيا : أهمية التدقيق.**

ترجع أهمية مهنة التدقيق إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، ولذلك كلما كبر حجم الشركة جغرافيا (محليا- دوليا- عالميا)، وزاد إعداد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة مهنة التدقيق أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في إتخاذ القرارات أو القرارات الإقتصادية.<sup>1</sup> ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد :

**1 إدارة الشركة :**

تعتمد إدارة الشركة على التدقيق اعتمادا كبيرا في رسم سياساتها، والتخطيط للمستقبل، ومتابعة تنفيذ الخطط والسياسات، وتقييم أداء العاملين بها، واتخاذ القرارات المناسبة في الحالات المختلفة، كما يهتمها أيضا الكشف عن الأخطاء أو لا بأول، ومن ثم فهي تعتمد على التدقيق للإطمئنان إلى سلامة السجلات والمعلومات المستخرجة من الدفاتر المحاسبية وأيضا في تحقيق أغراضها.

**2 الملاك والمساهمين:**

يعتمد الملاك والمساهمين اعتمادا كبيرا على التدقيق وتحقيق الحسابات خصوصا في الوحدات الإقتصادية الكبرى. ونظرا لإزدياد عدد المساهمين خصوصا في شركات المساهمة، فإنه يصبح من المعتذر أن يقوموا بإدارة وحدتهم الإقتصادية سواء منفردين أو مجتمعين، ومن هنا انفصلت الملكية عن الإدارة.

**3 العاملین:**

من المهم للعاملين الإطمئنان إلى دقة تعبير القوائم المالية للوحدة الاقتصادية عن وضعها المالي وذلك من أجل الإطمئنان إلى نصيبهم في الأرباح، و إستمرار تواجدهم بالعمل نتيجة كفاءتهم التي تؤدي إلى إستمرار النشاط الاقتصادي للوحدة أو المنظمة.<sup>2</sup>

**4 ائدائين والموردين:**

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى الشركة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى الشركة.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص36.

<sup>2</sup> يحيى حسين عبيد وإبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 26، 30.

## 5 الثبائن:

إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الإقتصادية، وخاصة عند إرتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وماذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

## 6 الثبوت ومؤسسات الإقراض الأخرى:

بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ الشركات إلى القروض من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة الشركات على السداد مستقبلا، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للشركة.

## 7 الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها الشركات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة.<sup>1</sup> وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في:<sup>2</sup>

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة؛
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛
- يساعد مدققوا الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى الشركات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الاسم للحصول على رأس المال.

## ثالثا : أهداف التدقيق.

قديمًا كان الهدف من التدقيق إكتشاف التلاعب والإختلاس والأخطاء، ولذلك كان التدقيق تفصيلي، ولا يوجد نظام للرقابة الداخلية، ومن عام 1905 حتى 1940 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صلاحية المركز المالي بالإضافة إلى إكتشاف التلاعب والأخطاء، وبدء الاهتمام بالرقابة الداخلية، ومن عام 1940-1960 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة المركز المالي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، رسالة ماجستير (غير منشورة) ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر ، 2011، صص 10، 11.

<sup>2</sup> غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، ط1، دار المسيرة للنشر، عمان، 2006، صص 20.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، صص 35.

الجدول التالي يوضح مراحل تطور أهداف وإجراءات التدقيق:<sup>1</sup>

جدول رقم (1) : مراحل تطور أهداف وإجراءات التدقيق.

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
ما قبل عام 1850م	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
ما بين 1850-1905	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
ما بين 1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
ما بين 1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	اختباري	بداية الاهتمام
ما بين 1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
بين 1960-حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

**المصدر:** غسان فلاح مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)** ، ط 1، دار المسيرة للنشر، 2006، ص 18.

ويمكن عرض هته الأهداف في مجموعتين رئيسيتين هما:

أ - الأهداف التقليدية للتدقيق: وتتمثل في:

<sup>1</sup> غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص 18.

- ❖ التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المقيدة في دفاتر وسجلات ال شركة والحكم على مدى الاعتماد عليها ؛
- ❖ الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات؛
- ❖ إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش ؛
- ❖ تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق للشركة وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.<sup>1</sup>

### ب - الأهداف المتطورة للتدقيق:

- إن ما يميز العلوم الاجتماعية هي الحركة أو التغيير الذي يلزم أهداف الوحدة المحاسبية، والتدقيق بصفته أحد فروعها عرفت أهدافه مع مرور الزمن تطورا واكب تلك الحركة نوجزها في الآتي:<sup>2</sup>
- ❖ مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها، والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المحدد؛
  - ❖ تقييم نتائج الأعمال من خلال مقارنتها بما كان مستهدفا؛
  - ❖ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق القضاء على الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
  - ❖ تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الإقتصادية والإجتماعية لأفراد المجتمع؛
  - ❖ تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير أثاره على العميل أو الشركات محل التدقيق.
- ### المطلب الثالث: أنواع التدقيق.

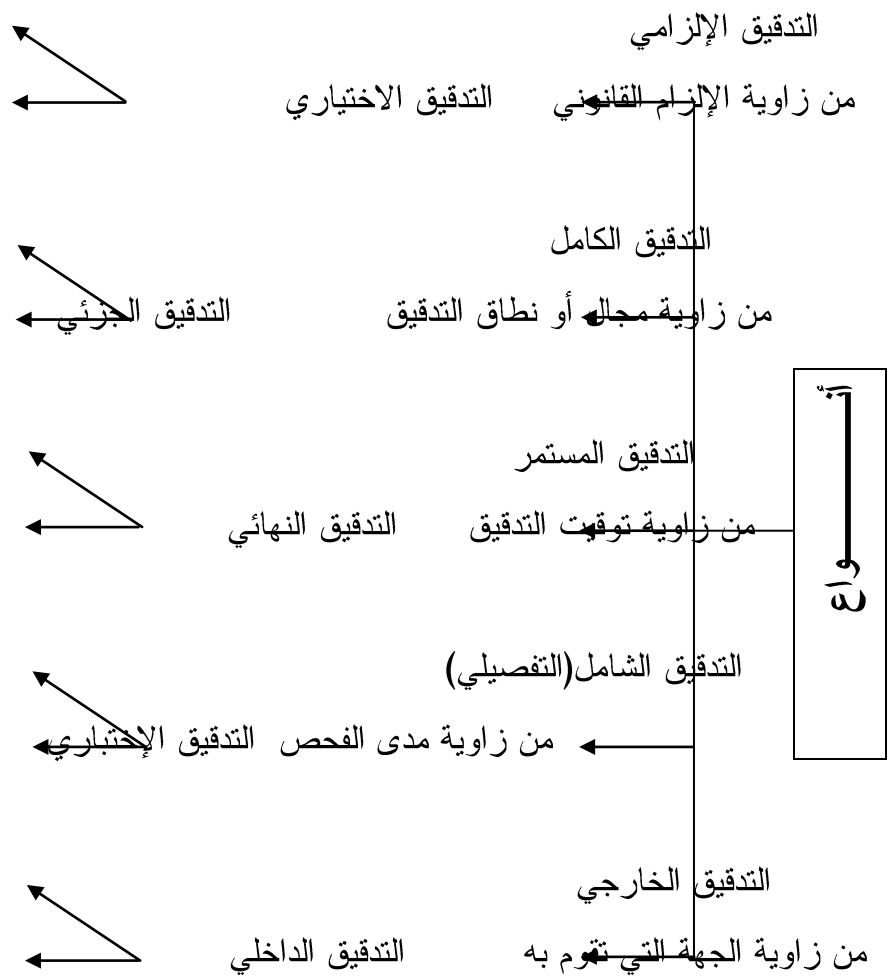
هناك أنواع متعددة للتدقيق، تختلف الزاوية التي ينظر إليها من خلالها، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة. وبوجه الإجمال يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى مايلي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية)، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص14.

<sup>2</sup> علي عمر أحمد السويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا ، أطروحة دكتوراه(غير منشورة)، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2011، ص48.

<sup>3</sup> عبد الرحمان بابنات وناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص16.

شكل رقم (1) : تصنيفات التدقيق.



**المصدر:** من إعداد الباحثة بناء على : محمد طواهر ومسعود الصديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 20.

**1/ التدقيق من زاوية الإلزام القانوني :** ينقسم التدقيق من حيث الإلزام إلى :  
أ - **التدقيق الإلزامي:**

وهو ذلك التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث يلتزم الشركة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباته وإعتماد القوائم المالية الختامية له.<sup>1</sup>

ب **التدقيق الإختياري:**

وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب الشركة أو مجلس الإدارة.<sup>2</sup>

**2/ التدقيق من زاوية أو مجال نطاق التطبيق :** وينقسم إلى:

أ - **التدقيق الكامل:**

وهو الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي سيؤديه، وفيما يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال.<sup>3</sup>

ب **التدقيق الجزئي:**

وقد يكون التدقيق الجزئي بأن يقتصر على عنصر واحد أو عدة عناصر من القوائم المالية مثل النقدية والمبيعات، وفي هذه الحالة لا يدلي المدقق بتقرير عن رأيه في القوائم المالية، وإنما يقتصر تقريره على العمل الذي قام به.<sup>4</sup>

**3/ التدقيق من زاوية التوقيت :** وينقسم إلى نوعين وهما:

أ - **التدقيق المستمر:**

ويقصد به أن تتم عملية التدقيق أولا بأول خلال الفترة المالية وهي في هذه الحالة تأخذ صفة الإنتظام والإستمرار، إذ أن م دقق الحسابات في هذا النوع من التدقيق يقوم بالتردد على الوحدة الاقتصادية من حين إلى آخر أو على فترات دورية منتظمة أو غير دورية للقيام بتدقيق الأعمال المحاسبية التي تمت وسحلت في

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي ومحمد سمير الصبان، **المراجعة الخارجية (مفاهيم أساسية واليات التطبيق)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 33.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 21.

<sup>3</sup> يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2000، ص 15.

<sup>4</sup> مصطفى عيسى خضير، **المراجعة مفاهيم معايير وإجراءات**، ط2، جامعة الملك سعود، الرياض، 2006، ص 18.

الدفاتر والسجلات المحاسبية. هذا النوع من التدقيق أنسب ما يكون للوحدات الإقتصادية الضخمة خصوصا الشركات المساهمة.<sup>1</sup>

#### ب التدقيق النهائي:

هو التدقيق الذي يتم بعد إنتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية. ويعتبر هذا التدقيق مناسبا للمؤسسات الصغيرة إلا أنه غير ممكن للشركة الكبيرة لكثرة عملياتها، وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات.<sup>2</sup>

#### 4/ التدقيق من زاوية مدى الفحص أو حجم الإختبارات : وينقسم إلى:

##### أ -التدقيق الشامل أو التفصيلي:

يقوم المدقق في هذا النوع بتدقيق جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي القيام بجميع المفردات محل الفحص، كما نجد هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة.<sup>3</sup>

##### ب التدقيق الإختباري:

يعتمد هذا النوع على إختبار جزء من مفردات المجتمع الإحصائي ثم تعميم نتائج هذا الإختبار على كل أو مجموع المفردات، ويتجلى هذا النوع خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم ومتعددة العمليات التي يصعب فيها التدقيق الشامل لكل العمليات، لذلك تظهر لنا بوضوح أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقسيم هذا النظام وإكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له ومن ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من التدقيق.<sup>4</sup>

#### 5/ التدقيق من زاوية الجهة التي تقوم به : وبدوره ينقسم إلى نوعين:

##### أ -التدقيق الخارجي:

<sup>1</sup> يحيى حسين عبيد وإبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص38.

<sup>2</sup> حسين يوسف القاضي وحسين أحمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة(الإطار النظري والإجراءات العملية)، ج1، دار الثقافة للنشر، عمان، 2009، صص51، 52.

<sup>3</sup> محمد سمير الحمدان وعبد الله الهلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 1998، ص48.

<sup>4</sup> علي عمر أحمد السويسي، مرجع سابق، ص67.

يقوم به شخص مستقل تماما عن ال شركة يسمى بمحافظ الحسابات ومهمته الرئيسية هي التأكد من مدح صدق القوائم المالية ليعطي في الأخير رأيا محايدا عنها وعلى محافظ الحسابات أن تتوفر فيه الإستقلالية سر المهنة، المواطنة.<sup>1</sup>

### ب التدقيق الداخلي:

يعرف التدقيق الداخلي بأنه نشاط تقييمي مستقل يوجد داخل الوحدة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للتنظيم ذاته، والمدققون الداخليون موظفون بالشركة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم، فهؤلاء يتمتعون بالإستقلال الذي يتمتع به المدقق الخارجي، حيث تربطهم بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية إلا أنه يمكن إتخاذ بعض الإجراءات لمنح هؤلاء المدققين درجة معينة من الإستقلال.<sup>2</sup>

### المبحث الثاني : مفاهيم حول التدقيق الخارجي.

سنتناول في هذا المبحث بعض العموميات حول التدقيق الخارجي من حيث مفهومه و خصائصه، أهدافه وأشكال المدققين وأخيرا معاييرهم.

### المطلب الأول : مفهوم وخصائص التدقيق الخارجي.

#### أولا : مفهوم التدقيق الخارجي.

هناك العديد من التعاريف أعطيت للتدقيق الخارجي نذكر منها:

"أنه الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في ال شركة. وكذلك هو نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات الشركة موضوع التدقيق".<sup>3</sup>

و عرف أيضا : " التدقيق الخارجي يقوم به المحاسب القانوني ولا يقوم به موظفو الشركة إطلاقا، ويقوم

المدقق الخارجي المستقل بتقديم خدماته للشركة على أساس تعاقدية بينهما".<sup>4</sup>

وهناك من يرى بأنه "عملية الفحص الحيادي المستقل، والذي يتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي

تستفيد من خدمات المدقق، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للشركة عن طريق مدقق حيادي".<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Hamini Allel, le contrôle interne et l'atraction du billon comptable, OPU, Alger, 2003, pp40, 41.

<sup>2</sup> محمد الفيومي و عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الأزابطة، الإسكندرية، 1998، ص15.

<sup>3</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص41.

<sup>4</sup> ثناء علي القباني، المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2007، ص17.

<sup>5</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010، ص52.



من خلال إستعراض التعاريف السابقة فإننا نلخص، إلى أن التدقيق الخارجي يعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الإقتصادية والإدارية لعمليات الشركة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات في الوقت المناسب، وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج التدقيق.

### ثانيا : خصائص التدقيق الخارجي.

يتميز التدقيق بالخصائص التالية:<sup>1</sup>

1. عملية التدقيق هي عملية منتظمة وبالتالي تستوجب وضع خطة عمل مسبقة؛
2. ضرورة التقييم الموضوعي والخالي من الذاتية أي ذاتية المراجع القائم بالعملية؛
3. تبرير النتائج التي يتوصل إليها المدقق بمجموعة من الأدلة والقرائن.
4. ضرورة تطابق العمليات والأحداث الإقتصادية محل الدراسة والتقييم من طرف المدقق مع المعايير الموضوعية، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المدقق من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول البيانات والمعلومات التي يقوم بدراستها.
5. إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى المستعملين المعنيين أي الأطراف الطالبة لتقييم المدقق.

### المطلب الثاني : أهداف وأشكال المدققين.

#### أولا : أهداف التدقيق الخارجي.

يهدف التدقيق الخارجي إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الإقتصادية والإدارية لعمليات الشركة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، ويهدف أيضا إلى تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج التدقيق.<sup>2</sup>

وهناك أهداف أخرى للتدقيق الخارجي تتمثل فيما يلي:<sup>3</sup>

- 1 - **التحقق من الوجود** : أي أن الأصول والخصوم أو الإلتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين.
- 2 - **التحقق من الاكتمال** : يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وانه لا يوجد عمليات غير مسجلة.

<sup>1</sup> حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ، رسالة ماجستير(غير منشورة)، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2009، صص 12، 13.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص41.

<sup>3</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص54.

- 3 - **التحقق من الملكية:** يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للشركة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الإلتزامات تمثل إلتزاما حقيقيا على الشركة في تاريخ معين.
- 4 - **التحقق من التقييم:** أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.
- 5 - **التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة :** أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقا للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.
- 6 - **التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية :** أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم إحتساب قيمتها بدقة، وتم إعتماؤها من السلطة المختصة قانونا وفقا لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

#### ثانيا : أشكال المدققين.

هناك عديد من الأنواع المختلفة للمدققين، ومع ذلك يمكن تبويب هؤلاء المدققين إلى ثلاث مجموعات هي مدققين خارجيين، مدققين داخليين، بالإضافة إلى المدققين حكوميين<sup>1</sup>. وتتمثل فيمايلي :

#### 1/ المدقق الخارجي:

هو ذلك الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات الشركة الإقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها، حيث يتمتع بليستقلالية تامة، وفي غالب الأحيان يعين من خارج الشركة الإقتصادية (من قبل المساهمين أو الدولة ) وتأهيل المدقق الخارجي إما يكون متماشيا مع المعايير الدولية أو مع معايير البلد الذي يعمل فيه. عادة يقوم المدقق الخارجي بتدقيق نظم الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية تدقيق إنتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.<sup>2</sup>

#### 2/ المدقق الداخلي :

وهو ذلك الشخص الموظف في الشركة التي يقوم بتدقيقها إذ أن جميع المؤسسات (الشركات الكبيرة) تقوم بإيجاد (إما برغبتها أو بواسطة القوانين والتعليمات) أن يكون لديها قسم للرقابة الداخلية والذي يشمل فحص أنشطة الشركة ويشمل عمل المدقق الداخلي تدقيق النشاط وتدقيق الرقابة وإعطاء الإستشارات الضرورية للمستويات الإدارية المختلفة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص37.

<sup>2</sup> عماري سمير ودليمي عمر، دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الرابع حول:تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، يومي20و21 نوفمبر،2013.

<sup>3</sup> هادي التميمي،م رجع سابق، ص25.

### 3/ المدقق الحكومي :

وهو أحد موظفي الحكومة، وهذا المدقق يقوم بوظيفة التدقيق على مستوى الأجهزة والمصالح والإدارات الحكومية، ونظام التدقيق في الوحدات الحكومية يختلف عنه في المنظمات والوحدات الاقتصادية.<sup>1</sup>

**المطلب الثالث : معايير التدقيق الخارجي.**

المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها، ولقد تم إصدار هذه المعايير من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، والتي بدورها تنقسم إلى مجموعات ثلاث : معايير عامة وأخرى تتعلق بالعمل الميداني (الذاتي) والثالثة تتعلق بإعداد التقرير.<sup>2</sup>

1 معايير عامة : وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هنا أطلق عليها البعض معايير شخصية.

2 معايير العمل الذاتي : وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط ذلك التقرير.

2 معايير إعداد التقرير: وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط ذلك التقرير.<sup>3</sup>

**1 #معايير العامة : لقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، معايير عامة ثلاثة هي :**

**أ. التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي و العملي) :**

وهو يعني أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة ، ويتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة. ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب. وحتى يكون هناك ثقة لدى الأطراف الذين يعنون المدقق بكفاءة المدقق يجب أن يتوفر لديه شروط التأهيل العلمي والمهني والإستقلال عند إبداء الرأي.<sup>4</sup>

**ب. الاستقلال(الحياد) :**

<sup>1</sup> يحي حسين عبيد وإبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص51.

<sup>2</sup> وليم توماس وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجم من قبل: احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، القاهرة، 1997، ص44.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، ط1، عمان، 2012، ص40.

<sup>4</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص39.

نص هذا المعيار على مايلي: "يجب أن يحتفظ المدقق باستقلال ذهني في جميع الأمور المتعلقة بعملية التدقيق."

يعتبر الاستقلال أو الحياد حجر الأساس أو الزاوية بالنسبة لمهنة التدقيق، ويعد من المفاهيم الأساسية لها، حيث يعرف بوجه عام بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية والاستقلال يعتبر مسألة ذهنية أو فكرية.<sup>1</sup> ومن أهم ما يجب توفره في المدقق وهو جوهر عملية التدقيق الخارجي والمميز لها.

### ج. العناية المهنية اللازمة :

يتطلب هذا المعيار من المدقق بذل العناية الواجبة في عملية التدقيق وفي وضع التقرير النهائي وهذه العناية تتطلب تدقيقاً إنتقادياً لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم، والأحكام التي يقررها المساعدون كما تتطلب عناية لازمة بأوراق عمل المدقق وحصوله على أدلة وقرائن الإثبات. ومسألة العناية اللازمة تتعلق بما يؤديه المدقق من عمل وبدرجة حسن أدائه له.<sup>2</sup>

### 2 معايير العمل الذاتي : وتتمثل هذه المعايير في:

#### أ. التخطيط والإشراف:

يتطلب هذا المعيار على أن يقوم المدقق بتنفيذ أعمال التدقيق وفق خطة ملائمة، وأن يحسن الإشراف على مساعديه ويتابع مدى تقدمهم في الأعمال الموكلة إليهم. ويتطلب التخطيط السليم لعملية التدقيق أن يقوم المدقق بدراسة بيئة العميل وذلك لإعداد خطة التدقيق الملائمة التي تتفق مع هذه البيئة ويجب أن تتميز هذه الخطة بالمرونة، ومن ناحية أخرى يعتبر المدقق مسؤولاً عن تقسيم العمل والإشراف على المساعدين وتوجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص.<sup>3</sup>

#### ب. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

يجب أن تتم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة لأنه يعتبر الأساس الذي يحدد مدى الإختبارات التي سوف يطبقها المدقق لان قوة أو ضعف نظام الوقاية الداخلية يؤثر على حجم وطبيعة أدلة الإثبات وكذلك مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة بالإضافة إلى أنه يؤثر على تحديد الوقت الملائم للقيام بعملية التدقيق.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة المهنية (للقابة على جودة أداء مراقبي الحسابات) ، القاهرة، 1997، ص13.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعملية) ، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص57.

<sup>3</sup> محمد الفيومي و عوض لبيب، مرجع سابق، ص ص40، 41.

<sup>4</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص42.

## ج. الحصول على دليل إثبات للتدقيق :

يجب أن يتم الحصول على أدلة الإثبات الكافية والصالحة، أي قابلة للاعتماد عليها وملائمة، من أجل تقييم التأكيدات المنظمة في القوائم المالية موضع الفحص والمتضمنة في الإيضاحات المتممة لها.<sup>1</sup>

3 معايير إعداد التقرير: يجب أن ينص التقرير على مايلي:<sup>2</sup>

➤ التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات؛

➤ إعداد تقرير عام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات ويبين فيه أداء مهمته حيث يتم إرسال هذا التقرير الى الجمعية العامة العادية؛

كما يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات للمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة أو عند الإقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛

➤ يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقاً لمعايير المهنة وهل أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن إختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية؛

➤ حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للإختلالات التي إكتشفها؛

➤ يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل والنصوص المتعلقة به.

تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملاحق. يتم توقيع القوائم المالية من قبل

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، القاهرة، 2001، ص74.

<sup>2</sup> قرار وزاري رقم 30 عن وزير المالية، المتضمن : محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، المؤرخ في 24 جوان 2013.

مسؤول جهاز التسيير المؤهل. يتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات، تتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة.

لا يسري رأي محافظ الحسابات، إلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة، بالنسبة لكل قسم، كما ينص عليه القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

➤ يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية :

✓ إسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم إعتماده ورقم التسجيل في الجدول؛

✓ عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظ الحسابات لكيان محدد يوضح وأنه يخص

سنة مالية مغلقة بتاريخ إقفال دقيق.

ويمكن توضيح أنواع تقارير التدقيق كمايلي :

➤ **التقرير بالقبول :**

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية و وضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية الدورة.

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها ، يمكن لهذا

الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

➤ **التقرير بتحفظ :**

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية .

يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها،

مع تمكينها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للشركة.

➤ **التقرير بالرفض :**

يتم التعبير بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم

المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة ، قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للشركة.

### المبحث الثالث : محافظ الحسابات في الجزائر.

إهتم المشرع الجزائري بتنظيم وإرساء الأسس والقواعد العامة التي توجه عمل محافظ الحسابات وذلك بتكوين هيئات مهنية تشرف على مهنة التدقيق وترفع من مستواه بما تصدره من توصيات وما يقوم به من أبحاث في هذا الميدان. ولهذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر والإطار القانوني لها في الجزائر وكذلك الهيئات المشرفة عليها في الجزائر.

**المطلب الأول : التطور التاريخي والتشريعي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.**

تم اعتماد ثلاث مراحل أساسية تبعا لما شهدته الإصلاحات العميقة للمؤسسات الاقتصادية وهي <sup>1</sup>:

#### أولا : في الفترة ما بين 1969-1980.

بصدور الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31/12/1969 المتعلق بقانون المالية سنة 1970 حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية، وصدر بعدها المرسوم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية وقد كرس النص محافظة الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف عام في الدولة وهذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد.

#### ثانيا : في الفترة ما بين 1980-1988.

في هذه المرحلة بدأ التفكير في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا مضمونا وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تخضع للقانون التجاري وتأخذ في الغالب شركة ذات أسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة ومن ثمة يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم الرقابة وإعادة الاعتبار لمهنة التدقيق وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 30/10/1980.

<sup>1</sup> عبد الله بن صالح، دراسة تحليلية تقييمية لواقع إصلاح مهنة المراجعة بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الرابع حول : "تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة عمار تليجي، الأغواط، يومي 20 و21 نوفمبر، 2013.

ثالثا : في الفترة ما بين 1990-2000.<sup>1</sup>

خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، وأبرزها قانون 91-

08

المنظم لمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ 27/04/1991 والمعتمد بتاريخ 01/05/1991 وتضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة التدقيق والشخص الممارس لها، وتطرق إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات.

كذلك صدور قرار رقم 24-02-SPM-103 بتاريخ 02/02/1994 بأمر من وزير الإقتصاد، يضم ستة توصيات يلزم فيه محافظي الحسابات بإتباعها، ومجلس الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها، وتتضمن هذه التوصيات إثراء وتنقيح مهنة التدقيق حسب ما تقتضيه الظروف،

من تطور تقنيات المحاسبة والمعايير الدولية حول المراجعة القانونية.

إضافة إلى ذلك صدور سنة 1996 المرسوم التنفيذي رقم 96.136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمؤرخ في 15/04/1996، حيث بموجب المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم على أنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

## رابعا : في الفترة ما بين 2001-2013.

لقد شهدت مهنة محافظ الحسابات في الفترة الأخيرة أي بعد سنة 2010 عدة إصلاحات، وهذا الأمر جاء كنتيجة حتمية للإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر والمتمثل في تطبيق النظام المحاسبي المالي هذا الأخير الذي يتكيف مع معايير المحاسبة الدولية هذا التطور الذي شمل كذلك مهنة التدقيق باعتبار أن مخرجات النظام المحاسبي هي مدخلات للمدققين.

ولعل أهم ما يميز القانون 10-01 وما بعده هو إسترجاع وزارة المالية وصايتها على مهنة التدقيق في

الجزائر مفسرة ذلك بتنامي حجم الفساد والفضائح المالية، لكن من وجهة نظر المهنيين فالأمر مختلف

<sup>1</sup> أحمد فايد نور الدين وبروبة إلهام ، تأهيل مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الرابع حول: "تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة عمار ثلج، الأغواط، يومي 20 و21 نوفمبر، 2013.



باعتباره يفقد المهنة إستقلاليتها هذا من جهة، ومن جهة أخرى تمت إعادة هيكلة المنظمات المهنية حيث أصبحت كل مهنة تابعة لجهة متخصصة ومستقلة.

حيث أصبحت مهنة محافظ الحسابات تابعة للغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات أما مهنة الخبير المحاسبي فهي تابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وهذا ما تجسد في القوانين والمراسيم التنفيذية التالية:<sup>1</sup>

- المرسوم التنفيذي رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يهدف كم تشير مادته الأولى إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم التنفيذي رقم 02-10 المؤرخ في 26/08/2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا الأمر إلى تتميم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بنفس الأمر، وكما جاء فيه من مادته الثانية انه يبقى كما هو عليه بدون حتى تغير المرافق العمومية.
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 08-10 المؤرخ في 27/10/2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة.
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27/01/2011 والتي تصب في إطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات.
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.<sup>2</sup>

**المطلب الثاني: الإطار القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر.**

**أولا : تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.**

لقد تأخرت الجزائر في مجال تنظيم مهنة التدقيق والمحاسبة إذا ما قورنت بالدول المتقدمة فقد كانت هذه المهنة غير منتظمة.

### 1 تعريف محافظ الحسابات :

يعرف حسب المادة 22 من القانون رقم 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كمايلي: "يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية

<sup>1</sup> أحمد قايد نور الدين وبروبة إلهام، مرجع سابق.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 03 المؤرخة بتاريخ 16 يناير 2013، ص 1.

يلبسه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.<sup>1</sup>

ويعرف حسب المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري على أنه: "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة إنتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على إنتظام الجرد والموازنة وصحتها."

إن التعاريف السابقة أعطتنا صورة واضحة عن محافظ الحسابات ويمكن إستخلاص أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات من ثم إيداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير.<sup>2</sup>

## 2 الخصائص المهنية والمعنوية لمحافظ الحسابات :

أ. الكفاءة المهنية : لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملية وإكتساب معارف مختلفة منها:<sup>3</sup>

- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات التدقيق؛
  - معارف في الإقتصاد العام والمؤسسات التي تساعد على فهم المؤسسة فهما جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها؛
  - معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية.
- ب. الإستقلالية (التنافي) : نظر المشرع الجزائري إلى إستقلالية المدقق من الزوايا التالية :
- الزاوية الأخلاقية : تشمل على ضرورة تحلي المدقق بمبدأ الحياد، مبدأ الإخلاص، مبدأ الشرعية المطلوبة.

➤ الزاوية المادية : إبرز فيها المشرع حالات التنافي لمزاولة التدقيق في المؤسسة :

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42 المؤرخة في 11 يوليو سنة 2010، ص7.  
<sup>2</sup> عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة الجزائر، يومي 06 و07 ماي، 2012، ص4.  
<sup>3</sup> عبد العالي محمدي، مرجع سابق، ص5.

- ✓ الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
  - ✓ القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركات؛
  - ✓ أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجره أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
  - ✓ الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجره بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
  - ✓ الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- الزاوية المهنية : أشارت المادتين (30) و (31) من قانون 08/91 ، إلى الجهاز المؤهل بتعيين محافظ الحسابات وضمنته في الجمعية العامة، كما أرفق هذا التعيين بمدته القصوى، إذ تدوم وكالة محافظ الحسابات 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.
- كما تناول القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1997 أتعاب محافظ الحسابات، بتحديد سقف الأتعاب والحدود الدنيا، بمرجعية عدد الساعات العمل المبذولة في المهمة التي توكل لمحافظ الحسابات.<sup>1</sup>
- 3 شروط الإلتحاق بالمهنة :**
- حسب المادة 08 من قانون 01/10، لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية:<sup>2</sup>
- 1 أن يكون جزائري الجنسية؛
  - 2 أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
- أ. بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.

<sup>1</sup> حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص 39، 40.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 5.

- ب. بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- ج. بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد.
- 3 أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- 4 أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- 5 أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- 6 أن يؤدي اليمين: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

## ثانيا : مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات:

### 1 مهام محافظ الحسابات:

- تحددت مهام محافظ الحسابات في المواد 23، 24، 25 من القانون 10-01 على النحو التالي:<sup>1</sup>
- ❖ يشهد بلأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
  - ❖ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
  - ❖ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
  - ❖ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين؛
  - ❖ للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، ص7.

- ❖ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- ❖ تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير؛
- ❖ عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وإنتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- ❖ يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:
  - تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
  - 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 الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الإجتماعية؛
  - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
  - تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الإستغلال.

## 2 مسؤوليات محافظ الحسابات : لمحافظ الحسابات ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي:<sup>1</sup>

### أ. المسؤولية المدنية :

- تعرف المسؤولية بأنها الإلتزام بتعويض الضرر، وهي نوعان: مسؤولية عقدية تقوم على الإخلال بالإلتزام عقدي ومسؤولية تقصيرية تقوم على الإخلال بالإلتزام قانوني واحد لا يتغير هو الإلتزام بعدم الإضرار بالغير.<sup>2</sup> وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية :
- خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سابق، ص 57، 58.

<sup>2</sup> علي السيد قاسم، مراقب الحسابات، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص 288.

- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛
  - رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.
- ب. المسؤولية الجنائية :

قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات، في الحالات التالية وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة؛
- عدم إحترام سر المهنة.

### ج. المسؤولية التأديبية :

إذا أخل محافظ الحسابات، بإعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تتضمن عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينسب إليها. فلإنها تقوم بتوقيع عقوبات تأديبية. فقد نص القانون الجزائري بأن محافظ الحسابات يتحمل العقوبات التأديبية التالية عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي عند ممارسة وظيفته:<sup>1</sup>

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛
- الشطب من الجدول.

### ثالثا : حقوق وواجبات محافظ الحسابات.

لمحافظ الحسابات حقوق وكذلك عليه واجبات نوضحها في الآتي:

#### 1 حقوق محافظ الحسابات : وتتمثل فيمايلي:<sup>2</sup>

##### أ. حق الاطلاع :

يحق لمحافظ الحسابات الإطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت.

##### ب. حق طلب البيانات والإيضاحات :

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص10.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 90، 91.

يحق لمحافظ الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من إدارة الشركة التي يقوم يفحص حساباتها، للقيام بمهمته بالشكل المناسب.

**ج. حق الحصول على صورة الإخطارات المرسلة للمساهمين :**

من حق محافظ الحسابات الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور إجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

**د. حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين :**

يحق لمحافظ الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للإجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بال شركة تهدد مركزها المالي وإستقرارها.

**هـ. حق مناقشة إقتراح عزله :**

يحق لمحافظ الحسابات مناقشة إقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى الشركة، كذلك يحق له مناقشة إقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين.

**و. حق إحتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه :**

يحق لمحافظ الحسابات قانونا أن يدقق الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى الشركة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف إستخراج تلك المستندات.

**ز. تحديد وقت الجرد :**

يحق لمحافظ الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات الشركة و إلتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع الشركة.

**2 واجبات محافظ الحسابات : وتتمثل فيمايلي:<sup>1</sup>**

❖ الفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بغرض التحقق من صحتها وسلامتها والكشف عن أي أخطاء؛

❖ التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والإلتزامات المختلفة؛

❖ التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية؛

❖ تقديم التوصيات والإقتراحات الملائمة لحسن سير عمل الشركة؛

❖ التأكد من قيام الشركة بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة والالتزام بها بطريقة سليمة؛

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 69، 70.

- ❖ التحقق من التزام الشركة بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- ❖ يجب على محافظ الحسابات القيام بفحص عناصر قائمة الدخل وفحص عناصر قائمة المركز المالي؛
- ❖ يجب على محافظ الحسابات حضور إجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره؛
- ❖ أن يقدم تقريره ويتلوه على الجمعية العامة للمساهمين.

### المطلب الثالث : الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

إن تناول الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر، قد لا يمكن فصله عن التطور التاريخي لها ولا عن المحاسبة، لإعتبار أن التدقيق هو مرحلة متقدمة يتم تناولها عندما يتحكم الأعوان الإقتصاديين من المحاسبة، لهذا سوف نتناول هذه الهيئات إنطلاقا ممايلي :

#### 1 المجلس الوطني للمحاسبة :

##### أ -تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة :

بموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27/01/2011، الذي تم بموجبه تحديث القانون السابق، والذي يوضح إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناء على هذا القانون الجديد تجديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس والأعضاء الذين يشكلونه إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس.<sup>1</sup>

##### ب مهام المجلس الوطني للمحاسبة : ويمكن ذكر أهمها في النقاط التالية :<sup>2</sup>

- إستقبال طلبات الإعتماد والتسجيل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- تقييم صلاحية شهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الإعتماد والتسجيل في الجدول؛
- تنظيم مراقبة جودة أداء المهنيين وبرمجتها؛
- إستقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة وعرضها للموافقة؛
- جمع وإستغلال الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- إقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 7، المؤرخة في 02 فبراير 2011، ص 4، 7.

<sup>2</sup> العمري أصيلة وقطاف نبيل، تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الرابع حول: "تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة الأغواط، يومي 20 و 21 نوفمبر، 2013.



- المساهمة في تطوير برامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة وتنظيم تظاهرات وملتقيات؛
- متابعة وضمان مراقبة الجودة فيما يتعلق بتطوير تقنيات المحاسبة؛
- متابعة التطورات الحاصلة في المحاسبة على المستوى الدولي؛
- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية وتطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والتدقيق ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين من خلال تصور دعائم بيداغوجية؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين إذا ما تم اعتماد قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المحاسبية التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

## 2- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين :

### أ- تشكيلة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين :

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ 2011/01/27 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصنف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، حيث يتم إنتخاب تسعة أعضاء ( 9 ) من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة.<sup>1</sup>

### ب مهام المصنف الوطني للخبراء المحاسبين : وتتمثل مهامه فيما يلي:<sup>2</sup>

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها؛
- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصنف؛
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- تمثيل المصنف لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم7، ص ص 8، 15 .

<sup>2</sup> براق محمد وقمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر، 2011، ص84.

### 3 المجلس الوطني للغرفة الوطنية للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :<sup>1</sup>

#### أ -تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

يتشكل المجلس من تسعة ( 09 ) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يتم إنتخاب أعضائه عن طريق الإقتراع السري.

الأعضاء التسعة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي

رئيساً وأميناً للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العدد التنازلي للأصوات المتحصل عليها. وفي

حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزاً المترشح الأقدم في المهنة.

يعين ثلاثة أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على إقتراح رئيس

المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يتسق المجلس نشاطاته من الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين ممثله لدى المجلس.

#### ب -صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بمايلي :

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهايتها كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بصالح المهنة؛
- الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

### 4 المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين :<sup>2</sup>

<sup>1</sup> العمري أصيلة وقطاف نبيل، مرجع سابق.

<sup>2</sup> براق محمد وقمان عمر، مرجع سابق، ص85.

أ -تشكيلة المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين :

تتشكل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27/01/2011، حيث تشكيلة المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها وقواعد تسييرها.

ب مهام المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين : وتتمثل مهامها في القيام بالأعمال التالية :

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمنظمة؛
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة.

خلاصة الفصل

لقد لاقت عملية التدقيق الإهتمام الواسع من طرف الباحثين والمهنيين، حيث إتضح من خلال هذا الفصل أن المهمة الرئيسية للمدقق هي فحص الحسابات والقوائم المالية بهدف التحقق من تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة لأخرى، و أن التدقيق هو عملية يقوم بها شخص يتمتع بالاستقلالية ويملك من الكفاءة والخبرة ما يؤهله للقيام بالمهام الموكلة إليه، والغرض من كل ذلك هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية والذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم. ولا شك أن وجود هذا الرأي المهني الصادر من جهة خارجية محايدة يزيد من إمكانية الإعتماد على القوائم المالية ويرفع من درجة الثقة بها فيخدم كل الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية لمعرفة وضع

المؤسسة من ملاك المؤسسة، الدائنين والبنوك وغيرها من المؤسسات المالية التي ترى في تقرير محافظ الحسابات تأكيداً على التزامات المؤسسة بما تخضع له من قوانين و إلتزامات. إذ نستطيع القول بأن التدقيق الخارجي يساهم بشكل كبير في حماية الإستثمارات وإكتشاف حالات التلاعب والغش.

## التدقيق

## تمهيد

تمثل أدلة وقرائن التدقيق معلومات تمكن محافظ الحسابات من الوصول إلى النتائج التي على أساسها يكون رأيه على صحة القوائم المالية. ويربط معيار أدلة وقرائن التدقيق بين الأهداف التي يسعى محافظ الحسابات لتحقيقها والأدلة والقرائن التي يجمعها، وبين العوامل التي تؤثر في إختيار وتقييم أدلة وقرائن التدقيق، وتبرز أهمية هذا المعيار في إضفاء الثقة في تقرير محافظ الحسابات الذي يصدره، فإذا لم يعتقد مستخدم القوائم المالية أن محافظ الحسابات قد حصل على أدلة وقرائن ملائمة وكافية فلن تتوفر لديه الثقة في رأي محافظ الحسابات، وبالتالي يفقد التدقيق مضمونه.

وسيتم من خلال هذا الفصل التطرق إلى العناصر الآتية :

**المبحث الأول :** ماهية أدلة الإثبات في التدقيق.

**المبحث الثاني :** كيفية الحصول على أدلة الإثبات في التدقيق.

**المبحث الثالث :** قيام محافظ الحسابات بتقييم أدلة الإثبات.

## التدقيق

## المبحث الأول: ماهية أدلة الإثبات في التدقيق.

ينتج عن نشاط المؤسسة كثرة وتعدد الوثائق المحاسبية ولا يعني أن كل هته الوثائق تعتبر أدلة وقرائن إثبات، حيث تختلف هذه الأدلة والقرائن حسب العنصر محل التدقيق وكذلك مرحلة التدقيق، وهذا ما يتطلب تحديدا دقيقا لمفهوم كلا من أدلة وقرائن الإثبات، وأهميتها ومختلف الأنواع التي يعتمدها المدقق في تبرير الرأي الذي يقوم بإصداره حول صحة وعدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

## المطلب الأول : مفهوم وأهمية أدلة الإثبات في التدقيق.

أولا : مفهوم أدلة الإثبات في التدقيق.

## 1 تعريف الأدلة والقرائن :

لقد تعددت التعاريف التي تناولت الأدلة والقرائن ونذكر منها:

تعرف أدلة الإثبات على أنها: " تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل الإدعاءات أو الإعتقادات المزعومة إلى إفتراضات مثبتة ".<sup>1</sup>

وعرفت أيضا على أنها: " المعلومات والحقائق التي يسند إليها الفرد لتكوين رأي حول موضوع أو نقطة معينة".<sup>2</sup>

وتعرف قرينة الإثبات على أنها: " إستنباط محافظ الحسابات من أمر ثابت أو من حقيقة أو من جملة حقائق تمكنه من استخلاص رأي في مسألة معينة وإقناعه بالإفصاح عن هذا الرأي ".<sup>3</sup>

## 2 طبيعة ووظيفة الإثبات في التدقيق :

إن وظيفة الإثبات تقوم على أساس وجود نوع من الإتصال بين القوائم المالية للشركة محل التدقيق وفكر وروح محافظ الحسابات ذاته الذي عادة ما يعتمد على مجموعة من قرائن الإثبات التي يتم تقييمها بمعرفته، وفي ضوء إستقلاليته وخبراته الشخصية المتميزة بالتوقع الطبيعي للعلاقات بين البيانات التي تصله من الشركات المختلفة، ومن المهم في عملية الإثبات تنطوي عليها عملية التدقيق توافر الارتباط بين الأدلة المختلفة وبين الغرض المطلوب إثباته، وتجنب الوصول إلى إستنتاجات خاطئة، وإستمرار البحث عن أدلة إضافية تدعم النتائج التي يصل إليها محافظ الحسابات ولا تنطوي وظيفة الإثبات على تجميع الأدلة فحسب،

<sup>1</sup> عمر ديلمي، مرجع سابق، ص35.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص177.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص305.

## التدقيق

بل إن تلك الأدلة يجب أن تخضع باستمرار لعمليات الدراسة وتحديد درجة الإعتماد النسبية الخاصة بكل منها.<sup>1</sup>

## 3 تعريف أدلة الإثبات في التدقيق :

تعرف أدلة الإثبات في التدقيق بأنها: " المعلومات التي يستخدمها محافظ الحسابات لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم تدقيقها تتفق مع المعايير الموضوعية ".<sup>2</sup>

كما يمكن تعريفها أيضا بأنها: " كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير محافظ الحسابات فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية."<sup>3</sup>

مما سبق يتبين بان أدلة الإثبات في التدقيق ما هي إلا عبارة عن مجموعة من المعلومات التي يحصل عليها محافظ الحسابات للتوصل إلى إستنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني.  
ثانيا : أهمية أدلة الإثبات في التدقيق.

فيما سبق تبين بأن هدف التدقيق هو طمأنة الغير على أن نتائج ال شركة صحيحة ومركزه المالي سليم، وذلك في التقرير الذي يتضمنه رأي محافظ الحسابات المهني. وم حافظ الحسابات كأبي شخص خارجي عن الشركة ليس لديه معلومات أو دلائل على أن السجلات والحسابات المقدمة له غير صحيحة لذا عليه القيام بطريقة منظمة ومنطقية بجمع الأدلة عن دقة أو عدم دقة المعلومات المحاسبية المقدمة له والتدقيق فيها وبعد إنتهائه من عملية التدقيق يقدم تقريره ويجب أن يكون مؤيدا بالأدلة الكافية حتى لا تعطى أية فرصة لأحد بمعارضة رأيه، كما أن هذه الأدلة هي الأساس والسند في تكوين قراره إذا كان هناك مجالا لمعارضته. وعلى محافظ الحسابات أثناء جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات أن يزن المعلومات التي يحصل عليها، فهو باحث وراء الحقيقة، ويجب أن لا يتعجل في وصوله إلى النتائج، وأن يتذكر أن عليه واجبا تجاه هؤلاء الذين يعتمدون عليه في إبداء رأيه ويتوقعون فيه أن يكون معتدلا ومحايدا في عمله وفي وصوله إلى النتائج، ويكون محافظ الحسابات مهتما أولا بإقناع نفسه بأن البيانات المالية المقدمة للفحص دقيقة أو غير دقيقة، فإذا حصل على معلومات حقيقية كافية لكي يقنع نفسه فإنه يستطيع بذلك أن يقنع الآخرين، وفي أي وقت يكون

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص304.

<sup>2</sup> ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة(مدخل متكامل) ، ترجمة : محمد محمد عبد القادر الديسبي واحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص238.

<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص177.

## التدقيق

لديه شك في كفاية الدليل المقدم له عليه أن يسأل نفسه إذا كان هذا الدليل يكفي لإقناع الآخرين خارج الشركة أولاً يقنعهم.<sup>1</sup>

**المطلب الثاني : خصائص وأهداف أدلة الإثبات في التدقيق.**

**أولاً : خصائص أدلة الإثبات في التدقيق.**

لكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب أن تتوافر فيه الخصائص التالية:<sup>2</sup>

- أ. يجب أن يتناسب الدليل مع هدف التدقيق الذي يقوم محافظ الحسابات بإخباره حتى يمكن أن يتحقق الإقناع به؛
- ب. أن يكون مصدر الدليل مستقلاً، فالدليل الذي يحصل عليه محافظ الحسابات من الأطراف الخارجية أكثر ملائمة من الدليل الذي يحصل من داخل الشركة؛
- ج. أن تكون الرقابة الداخلية في الشركة فعالة، حيث تكون الأدلة التي يتم الحصول عليها موثوقاً بها ويعتمد عليها ولا ينظر على أنها أدلة ضعيفة؛
- د. أن يحصل م حافظ الحسابات على الدليل مباشرة لأن الأدلة التي يحصل عليها محافظ الحسابات مباشرة تكون أكثر صلاحية من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر؛
- هـ. أن يكون مصدر الأدلة من قبل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك؛
- و. أن يكون الدليل موضوعياً حيث يعتبر دليل الجرد الفعلي للنقدية موضوعياً، بينما لا يعتبر الإستفسار الموجه إلى مدير الإئتمان عن إمكانية تحصيل الدين دليلاً موضوعياً؛
- ز. أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائماً، سواء فيما يتعلق بجمع الدليل أم الفترة الزمنية التي تغطيها أعمال التدقيق. وتكون الأدلة أكثر إقناعاً لحسابات الميزانية بقدر الإمكان. فعلى سبيل المثال، ستكون ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون وقيمه في تاريخ الميزانية أكثر إقناعاً من ملاحظة الجرد بعد

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان وشريفة علي حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، دار الجامعة، الإسكندرية، 2004، ص 166، 167.

<sup>2</sup> حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 326، 327.



## التدقيق

مرور شهرين على إعداد الميزانية. أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل، فإنه من الأفضل أن يتم سحب عينة عن كامل الفترة المحاسبية التي يتم التدقيق عنها وليس من أحد أجزاء هذه الفترة؛  
 ح. أن يأخذ محافظ الحسابات الأثر المشترك لهذه الشروط، حيث إنه يمكن أن يتم تقويم مدى إقناع الأدلة فقط بعد دمج أثر كل من الشرط الأول والكفاية والتوقيت معا، ولن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحيية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف التدقيق الذي يتم إختباره.

## ثانيا : أهداف أدلة الإثبات في التدقيق.

هناك أهداف لأدلة الإثبات تتفق مع مفهوم الصدق الواقعي وهناك أيضا أهداف تتفق مع مفهوم الصدق

النظري وتتمثل فيمايلي:<sup>1</sup>

## أ - أهداف تتفق مع مفهوم الصدق النظري :

- ✓ الإفصاح الكامل عن عناصر الميزانية؛
- ✓ التطابق مع المبادئ المحاسبية؛
- ✓ إتباع سياسة الإثبات والإتساق؛
- ✓ تحميل كل مدة وفترة محاسبية بعناصر إقتصادياتها؛
- ✓ ضبط قيم العمليات وترصيد الحسابات؛
- ✓ الإلمام بسياسات إجراءات الشركات؛
- ✓ تقييم الرقابة الداخلية.

## ب - أهداف تتفق مع مفهوم الصدق الواقعي :

- ✓ صدق العمليات المالية والأرصدة؛
- ✓ تحقيق ملكية الأصول؛
- ✓ تحقيق وجود الأصول؛
- ✓ إرتباط الأصول والخصوم بالشركة؛

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق، ص76.

## التدقيق

- ✓ كشف المغالاة في صافي الأصول؛
- ✓ كشف التخفيض في صافي الأصول؛
- ✓ تتبع الغش والمخالفات.

## المطلب الثالث : أنواع أدلة الإثبات في التدقيق.

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات وقرائنها في التدقيق وأهمها :

## أ. الوجود المادي :

ويقصد به إمكانية التأكد من وجود البند ماديا عن طريق المعاينة، ولكن ليس جميع بنود القوائم المالية يمكن التأكد من وجودها، وإنما البنود فقط التي لها كيان مادي ملموس، فالتأكد من الوجود الفعلي لا يعتبر دليلا كافيا لصحته، فقد يكون موجودا وليس في مملوكات الشركة.<sup>1</sup>

## ب. المستندات :

تعتبر المستندات من أهم أدلة الإثبات في التدقيق والتي يقوم محافظ الحسابات بجمعها حيث أنها تعطي الفرصة لمحافظ الحسابات للتحقق من المعلومات المسجلة والتي يجب أن تكون مسجلة في الدفاتر، والمستندات تعتبر دليل قوي للربط بين الأحداث المالية التي تمت داخل ال شركة خلال الفترة المالية والقيود المحاسبية الخاصة بتلك الأحداث.<sup>2</sup> والمستندات أنواع:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> شكري معمر سعاد، مرجع سابق، ص68.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص180.

## التدقيق

1. مستندات معدة داخل الشركة وتستعمل خارجها، مثل كشوفات والإشعارات وقسائم القبض،...
2. مستندات معدة خارج الشركة وتستعمل داخلها، مثل فواتير الشراء.
3. مستندات معدة ومستعملة داخل الشركة مثل الدفاتر المحاسبية على إختلاف أنواعها.

## ج. الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية :

بعد أن ينهي محافظ الحسابات أعمال التدقيق وبعد تقريره النهائي، قد تقع أحداث بعد إعداد التقرير وربما تكون قرينة أو دليل على صحة بعض العناصر الواردة في القوائم المالية التي تم تدقيقها.

## د. الدقة الحسابية :

إن الدقة الحسابية والتمثلة في صحة العمليات الحسابية في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ وكذلك مبالغ المصروفات والإيرادات وإعداد الحسابات الختامية والتحقق من ذلك كله يعطي لمحافظ الحسابات دليل على صحة ما تحويه الدفاتر والسجلات.<sup>2</sup>

## هـ. وجود نظام رقابة داخلي سليم :

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية من شأنه أن يقلل فرص ارتكاب الأخطاء إلى أقل حد ممكن وسرعة إكتشافها عند حدوثها، وعليه فوجود نظام سليم للرقابة الداخلية يعطي نوعا من التأكيد لمحافظ الحسابات أن البيانات والمعلومات التي تظهرها الدفاتر سليمة ويمكن الإعتماد على صحتها، ويجب على محافظ الحسابات أن يتأكد في هذا الصدد من أن نظام الرقابة الداخلية ينفذ فعلا كما هو موضوع.<sup>3</sup>

## و. الإرتباطات والمقارنات والنسب المالية:

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص244.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 181، 182.

<sup>3</sup> شكري معمر سعاد، مرجع سابق، ص69.

## التدقيق

يعتبر الارتباط بين عناصر معينة مثل المبيعات، المشتريات والمخازن من حيث الزيادة والنقص، دليل إثبات على صحة العمليات المثبتة في الدفاتر، وكذلك تعد المقارنة بين أرصدة الحسابات من نفس العام أو السنوات السابقة دليلاً آخر للإثبات، وكذلك يفيد استخدام محافظ الحسابات للنسب المالية لبعض المفردات، كدليل عام لإثبات درجة السيولة والربحية وتقييم الأداء في نفس السنة أو مقارنة بسنوات أخرى.<sup>1</sup>

## ز. التقارير المعدة خارج الشركة :

وهي الشهادات والتقارير التي يحصل عليها محافظ الحسابات من أطراف خارج ال شركة مثل فواتير الشراء الواردة من الموردين، كشوف حسابات البنك. وتعتبر هذه التقارير أقوى من حيث الإعتماد عليها عند قيام محافظ الحسابات بفحصه.<sup>2</sup>

## ح. التقارير المعدة داخل الشركة من قبل الإدارة :

إذا صادف محافظ الحسابات أموراً ومسائل لا يستطيع الحكم عليها بنفسه بل يحتاج إلى تقارير من الإدارة حول ذلك لتأييد ما هو وارد بالسجلات من بيانات، كشهادة جرد بعض الموجودات، وشهادة بالمسؤوليات العرضية التي قد تلتزم بها الشركة مستقبلاً.<sup>3</sup>

## المبحث الثاني : كيفية الحصول على أدلة الإثبات في التدقيق.

إن مجموعة الطرق التي يستخدمها محافظ الحسابات في تجميع والحصول على الأدلة والبراهين يطلق عليها وسائل أو أدوات التدقيق، وفيما يلي أهم هذه الوسائل المستخدمة :

**المطلب الأول : الجرد الفعلي والمصادقات، نظام الإستفسار.**

سنتطرق إلى مايلي :

## 1 الجرد الفعلي :

<sup>1</sup> سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية ، رسالة ماجستير (غير منشورة) ، تخصص علوم تجارية، جامعة المسيلة، 2004، ص92.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص181.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعلمية)، مرجع سابق، ص128.

## التدقيق

هذه الطريقة تستخدم للتحقق من الوجود المادي للأصل عن طريق قيام محافظ الحسابات بمعاينة ذلك الأصل ورؤيته للتحقق من ذلك، ويتم الجرد عن طريق العد أو الوزن أو القياس حسب طبيعة العنصر محل الفحص، وتصلح هذه الطريقة لبعض الأصول الملموسة مثل النقد بأنواعه والأوراق المالية والتجارية والمخزون ولكنها لا تصلح للأصول غير الملموسة كالمدينين والشهرة والدائنين. ويجب على محافظ الحسابات أن يكون على دراية بطبيعة نشاط الشركة والأصول المستخدمة فيه، ولكن في بعض الأحيان يحتاج محافظ الحسابات إلى خبراء للقيام بعملية الجرد الفعلي وخاصة في الشركات التي تعمل في الذهب، والأحجار الكريمة، المواد الكيماوية، والكحول وغيرها. <sup>1</sup> ولكي تتوفر الحجية في عملية الجرد يجب أن تتوفر الشروط التالية:<sup>2</sup>

- ✓ أن يكون حاضرا لعملية الجرد إذ ليس أقوى من دليل يحصل عليه محافظ الحسابات بنفسه خاصة عند جرد النقدية أو الماس أو الذهب وغيرها من الأصول؛
- ✓ أن يكون قادرا على التعرف وتمييز الشيء الذي يقوم بجرده، وهنا على محافظ الحسابات الإلمام بالشروط القانونية والموضوعية والشكلية لموضوع التدقيق (كالكمبيالات)؛
- ✓ أن يكون قادرا على التعرف على مدى جودة أو عدم جودة الأصناف والأصول موضوع الجرد، ومدى صلاحية أو عدم صلاحية إستعمالها؛
- ✓ أن يكون إعتاد محافظ الحسابات على شهادات الغير محاطا بالضمانات الكافية لإقتناعه بصحة الشهادات والضمانات المقدمة؛
- ✓ أن يقوم محافظ الحسابات بتوحيد عملية الجرد وتحقيق رقابة فعالة على كافة العناصر المتماثلة التي يمكن إساءة إستعمالها بإحلال بعضها محل الآخر. مثل صناديق النقدية فمن الضروري القيام بجردها في وقت واحد إذا تمكن وإلا فيجب على محافظ الحسابات إتخاذ الإجراءات اللازمة للحفاظ على ما تم جرده عن طريق ختمه أو تسميعه حتى يتم الإنتهاء من الجرد الكامل.

## 2 المصادقات :

تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي "إستفسارات رسمية مكتوبة " أو شفوي "إستفسارات شفوية عادية موجهة إلى أشخاص داخل الشركة" قد توفر الإجابة عليها معلومات له محافظ الحسابات لم يكن يملكها سابقاً،

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص183.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية)، مرجع سابق، ص188.

## التدقيق

أو توفر لديه أدلة إثبات من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها محافظ الحسابات<sup>1</sup>، وتعتبر من الوسائل التي يستخدمها محافظ الحسابات في الحصول على الأدلة والبراهين من خارج الشركة. وتتبع هذه الوسيلة عند قيام المحافظ بالتحقق من بعض الأرصدة الظاهرة في قائمة المركز المالي مثل المدينين والدائنين والمصارف. كما تتبع أيضاً عند التحقق من أرصدة البضاعة المتبقية في آخر المدة والتي تكون في حوزة جهات أخرى مثل مخازن الاستيداع العامة ووكلاء البيع<sup>2</sup>.

إن هدف محافظ الحسابات من إرسال مصادقات إلى الغير هو الحصول على أدلة إثبات خارجية مستقلة، لذلك يستحسن أن لا تقع هذه الأخيرة في أيدي عمال الشركة حتى لا تفقد هذه المصادقات حجيتها وذلك لوجود احتمال التلاعب فيها أو حتى إخفائها.

وللمصادقات صور مختلفة هي كما يلي<sup>3</sup>:

أ. مصادقات سلبية : وهي المصادقات التي تبعث للمدينين ويطلب فيها منهم الرد في حالة عدم موافقتهم على أرصدهم الواردة بالمصادقات.

ب. مصادقات عمياء : وهي تلك المصادقات التي ترسل عادة للموردين "الدائنين"، المصارف، .... حيث انه لا يذكر بها الرصيد المراد التصديق عليه، وإنما يطلب محافظ الحسابات في المصادقة إقراراً كتابياً "شهادة" من الجهة المعنية يبين جميع المعلومات المتعلقة بمديونية الشركة.

ج. مصادقات موجبة : وهي المصادقات التي تبعث للمدينين ويطلب فيها منهم الرد في حالة الموافقة أو عدم الموافقة على أرصدهم الواردة بالمصادقات، وتستخدم للتحقق من<sup>4</sup>:

- أرصدة العملاء ذات المبالغ الكبيرة؛
- أرصدة الشركة لدى البنوك؛
- أوراق القبض وأوراق الدفع قصيرة وطويلة الأجل؛
- مستندات ملكية أملاك في حوزة محامين أو ممولين كضمان؛
- أرصدة الحسابات الدائنة.

<sup>1</sup> هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص 81. à 09 /04/2014 library.iugaza.edu.ps/ 10:30

<sup>2</sup> إدريس عيد السلام إشتيوي، المراجعة (معايير وإجراءات)، دار النهضة العربية، ط4، بيروت، 1996، ص 86.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 86، 87.

<sup>4</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 187.

## التدقيق

وهناك مجموعة من الإعتبارات التي يجب على محافظ الحسابات أخذها في الحسبان لتجنب التلاعب عند إستعمال المصادقات ومن أهمها <sup>1</sup>:

- يجب صدور طلبات المصادقة للغير من إدارة الشركة نفسها؛
- إشراف محافظ الحسابات على إعداد هذه المصادقات وإرسالها إلى الغير؛
- يجب على إدارة الشركة أن تخطر من ترسل إليهم المصادقات بضرورة الإجابة عليها وإرسالها إلى مكتب محافظ الحسابات؛
- يجب دراسة الردود من حيث التوافق أو الإختلاف وإجراء التصحيحات اللازمة.

### 3 نظام الإستفسار :

هو مجموعة من الأسئلة توجه إلى جهة معينة أو شخص معين للحصول على معلومات وإجابات مرضية عن هذه الأسئلة. ومن الممكن أن تكون هذه الإستفسارات في شكل رسائل مكتوبة موجهة إلى الغير أو تكون في شكل أسئلة شفوية من قبل محافظ الحسابات إلى الشخص أو الجهة المقصودة. <sup>2</sup> ومع ذلك فإن الإجابات الشفوية الناتجة عن الإستفسار تكون أقل صلاحية من أدلة الإثبات التي تنتج عن الفحص والملاحظات والمصادقات، ومع ذلك فإن محافظ الحسابات يضطر إلى الإعتماد عليها أحيانا. وكثيرا ما يطلب محافظ الحسابات التعبير عن هذه الإجابات الشفوية بطريق الإقرارات الخطية. <sup>3</sup>

**المطلب الثاني : إعادة الإحتساب، الفحص الإنتقادي والفحص المستندي.**

وسنتطرق إلى مايلي :

### 1 إعادة الإحتساب (الفحص الحسابي) :

توفر عملية إعادة العمليات الحسابية أدلة قوية على الصحة الحسابية للعمليات التي تم إختبارها، ومع ذلك فإن هذه الوسيلة في حد ذاتها لا توفر أدلة على وجود أو إكمال أو صحة أو إعتماد مكونات العملية الحسابية، ولذلك ينبغي تدعيمها بإجراء على هذه التأكيدات. <sup>4</sup>

ويتمثل الفحص الحسابي لمحافظ الحسابات في الآتي : <sup>5</sup>

- مراجعة الأرصدة الإفتتاحية ومطابقتها مع الأرصدة السابقة؛

<sup>1</sup> ديلمي عمر، مرجع سابق، ص41.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص188.

<sup>3</sup> حسين القاضي وحسين دحود، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، ط1، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص307.

<sup>4</sup> أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص89.

<sup>5</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص190.

## التدقيق

- مراجعة الأرصدة من صفحة إلى أخرى ومن دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة وتدقيق صحة العمليات الحسابية والمجاميع؛
- مراجعة الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ ومن صحة ترصيد الحسابات بدفتر الأستاذ؛
- مراجعة ميزان المراجعة والتأكد من توازنه والبحث عن أسباب عدم التوازن؛
- مراجعة القوائم المالية وقوائم الجرد والكشوف حسابيا والتحقق من صحتها؛
- مراجعة النسب الحسابية مثل نسبة مخصص الديون المشكوك فيها ونسبة الخصم وغيرها؛
- مراجعة المستندات (الفواتير وغيرها) المؤيدة للعمليات الموجودة في الدفاتر من الناحية الحسابية.

### 2 الفحص الإنتقادي :

يمثل الفحص الإنتقادي دليل إثبات مباشر في حد ذاته ويلفت نظر محافظ الحسابات وإهتمامه إلى الأمور غير العادية ويطلق عليه أحيانا "التدقيق والتحميص".<sup>1</sup> حيث يستخدم فيه محافظ الحسابات حواسه والتمعن ودقة الملاحظة عند قيامه بالتصفح السريع للدفاتر وملاحظة الحالات الشاذة التي تلفت نظره مثل وجود أرصدة العملاء دون تحرك أو سداد لفترة طويلة، كذلك يلفت نظر محافظ الحسابات الشيكات والكمبيالات المرفوضة التي ترد من عميل معين مما يمكن محافظ الحسابات من إمكانية تحديد قيمة الديون المشكوك فيها. كذلك عند قيام المحافظ بفحص الإستهلاك الخاص بالأصول الثابتة.<sup>2</sup>

### 3 الفحص المستندي :

وهو عبارة عن فحص المستندات التي تدعم العملية المالية أو القيم المسجلة، إن الغرض من هذا الأسلوب هو الحصول على دليل إثبات خاص بالبند المسجل في السجلات المحاسبية فإن توجيه البحث عن المستندات المؤيدة يعتبر أمرا هاما. ولأغراض الفحص المستندي فإن توجيه الإختبار يكون من البند المسجل إلى المستندات المؤيدة. على سبيل المثال لتجميع أدلة إثبات لتحديد ما إذا كان البيع المسجل قد حدث بالفعل، فإن محافظ الحسابات يمكن أن يفحص مستنديا المبيعات حتى المستند المؤيد.<sup>3</sup>

وعند القيام بالفحص المستندي على محافظ الحسابات مراعاة الأسس التالية:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> وليم توماس، مرجع سابق، ص331.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص190.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص354.

<sup>4</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق في البنوك، مرجع سابق، ص253، 254.



## التدقيق

- أن يكون المستند المقدم إلى محافظ الحسابات صحيحا من النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية، وموقعا من قبل من لهم سلطة بالتوقيع؛
- أن يحمل اسم الشركة المعنية، أي أن يكون موجها إليها وليس لأحد الموظفين أو المديرين فيها؛
- أن يكون تاريخ المستند واقعا في الفترة المالية الخاضعة للتدقيق بدلا من تقديم مستندات خاصة بفترات أخرى من أجل الغش والإختلاس؛
- أن يكون المستند معززا لعملية تدخل ضمن عمل الشركة ونشاطها القانوني كما هو محدد في نظامه الداخلي؛
- أن يكون المستند أصلا وليس صورة منه أو "بدل فاقد أو ضائع"، وإذا ما حدثت ظروف قاهرة لقبول صورة أو بدل ضائع، على محافظ الحسابات أن يستعين بقرائن أخرى؛
- أن يكون القيد المحاسبي المبني على المستند صحيحا يصور الرقم الصحيح، ويجب الإنتباه لهذا في حالات الشراء المرتبطة بخصم معين؛
- أن يكون المستند تعزيزا للعملية بشكل كاف، فلا يكفي كشف الحساب مثلا لإثبات دفع التزامات معينة لأنه لا يدل على أن المبلغ دفع إلى الشخص المستحق بالذات، ومن هنا على محافظ الحسابات الإستعانة بقرائن أخرى؛
- أن توضع على المستند علامة بعد مراجعته وتدقيقه تفيد ذلك حتى لا يقدم ثانياة لتعزيز عمليات أو قيود أخرى.

## المطلب الثالث : الملاحظة، الإجراءات التحليلية، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

## 1 - الملاحظة :

وتعني إستخدام محافظ الحسابات لحواسه في تقييم أنشطة معينة عن طريق ملاحظتها.<sup>1</sup> وتعد طريقة مباشرة للحصول على أدلة الإثبات، فمعظم العناصر الملموسة التي تهم محافظ الحسابات خاضعة للملاحظة، وتستخدم الملاحظة من أجل تحقيق هدف الشمول أو الكمال،<sup>2</sup> وتتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو إجراء يتم أدائه من قبل آخرين،<sup>3</sup> فمثلا قد يلاحظ محافظ الحسابات جرد مخزون لعميل ما بهدف تقييم درجة العناية التي تم بذلها في الجرد، بالإضافة لذلك فإن بعض السياسات والإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية يمكن

<sup>1</sup> رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات(النظري)، ط1، دار المسيرة للنشر، عمان، 2011، ص186.

<sup>2</sup> حسين القاضي وحسين ددوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سابق، ص307.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص316.

## التدقيق

التحقق منها فقط عن طريق الملاحظة،<sup>1</sup> عموماً فإن الملاحظة في حد ذاتها لا تعتبر كافية لمحافظة الحسابات لما يحيط بها من مخاطر في أن أفراد العميل يكونون على علم بأن محافظ الحسابات سوف يحضر لملاحظة ما يقومون به من أعمال مما قد يؤدي إلى تضليل المحافظ إذا توهم بأنهم فعلاً ينفذون أعمالهم وفقاً للسياسات الموضوعية بينما هم في الحقيقة عكس ذلك.<sup>2</sup>

## 2 الإجراءات التحليلية :

هي إجراءات لفحص المعلومات الواردة في القوائم المالية، وذلك بمقارنتها مع الموازنات أو أرقام السنة السابقة، ودراسة الاختلافات والإستفسار عن أسبابها،<sup>3</sup> وتشمل الإنتقاد والتمحيص والإستعراض التحليلي وتستخدم هذه الأساليب معاً عادة حيث تهدف إلى المساعدة في إكتشاف الأحداث أو العلاقات غير العادية.<sup>4</sup> تستعمل هذه الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لغرض معرفة النشاطات التي تمثل مخاطر تدقيق كبيرة، فعلى سبيل المثال كانت نسبة مجمل الربح لشركة ما في السنة السابقة 35% ، بينما في هذه السنة الحالية حسب القوائم المالية المقدمة من قبل الإدارة وغير المدققة تبين أن نسبة مجمل الربح هي 20%. هذه الفروقات تجعل محافظ الحسابات وعند إجراء التدقيق التفصيلي أن يركز على الأرصدة المكونة لإجمالي الربح.

كما تستعمل الإجراءات التحليلية كذلك في مرحلة التدقيق النهائي لمعرفة معقولية الفقرات الظاهرة في القوائم الختامية، مقارنة مع السنة السابقة أو من الموازنات التقديرية. ويجب التنويه أن هناك إلزام على محافظ الحسابات أن يستعمل الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط والمرحلة النهائية، أما في مرحلة التدقيق التفصيلي فله حق الإختيار باستعمالها أو عدم إستعمالها.<sup>5</sup>

## 3 فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

يلجأ محافظ الحسابات في بداية القيام بعملية التدقيق إلى فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل الفحص لتحديد مدى إمكانية تحديد نقاط قوة أو نقاط ضعف هذا النظام ودرجة الإعتماد عليه، ولا يكفي أن يكون نظام الرقابة الداخلية المكتوب قوي وفعال وإنما يجب أن يكون تطبيق النظام فعال، حيث أن فحص

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص358.

<sup>2</sup> رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص186.

<sup>3</sup> هادي التميمي، مرجع سابق، ص107.

<sup>4</sup> أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين ، ص90.

<sup>5</sup> هادي التميمي، مرجع سابق، ص107.

## التدقيق

محافظ الحسابات لنظام الرقابة يمدّه دليل إثبات على احتمال وجود أخطاء وتلاعب أم لا، كذلك فإن إختبارات محافظ الحسابات وكميتها تعتمد على قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

## المبحث الثالث : قيام محافظ الحسابات بتقييم أدلة الإثبات.

إن ظهور الشركات المساهمة الضخمة وكثرة عملياتها، وتوفير الوقت وتخفيض التكلفة، يتيح لمحافظ الحسابات عن طريق التدقيق على أساس الإختبار التوصل إلى خلاصات فقط من خلال قيامه بفحص جزء من عمليات وأحداث الشركة محل التدقيق، فهذا التدقيق المفصل لا يمكن تبريره من ناحية فعالية التكلفة، ولهذا السبب، بدأ محافظو الحسابات في الإعتراف بأهمية سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية لمنع وإكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش، وفي ذات الوقت إنتقلت تقارير التدقيق من مرحلة ضمان دقة الحسابات، إلى مرحلة تقديم تأكيد معقول بعدالة عرض القوائم المالية. وإجراء التدقيق على أساس الإختبار، وإختيار تلك العمليات التي يجري فحصها يتطلب منهجية العينات، وحالياً تسمح معايير التدقيق المتعارف عليها باستخدام أسلوب العينات الإحصائية.

## المطلب الأول : استخدام محافظ الحسابات لأسلوب العينات الإحصائية.

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى كل من مفهوم العينات الإحصائية في التدقيق، ومن ثم إلى أنواعها وأخيراً طرق المعاينة.

## أولاً : مفهوم العينات الإحصائية في التدقيق.

تعتمد ثقة محافظ الحسابات في نتيجة عملية التدقيق على عدة عوامل من أبرزها فكرة الأهمية النسبية وفعالية نظام الرقابة الداخلي، ولقد إقتنع محافظو الحسابات منذ عدة سنوات أنه ليس من الضروري تدقيق كل بنود جزء ما من العمليات لكي تكون الحسابات سليمة لأغراض مهمتهم، وتعتمد هذه القناعة على الفرضية القائلة أن عدد البنود التي جرى فحصها تعبر تعبيراً صحيحاً عن دقة، أو عدم دقة جميع البنود. أي إذا تم إختيار عينة بحجم كاف وممثلة للمجتمع الذي أخذت منه فإن هذه العينة ستظهر نفس خواص وسمات

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص191.

## التدقيق

المجتمع ككل، مع التركيز على حجم العينة وأن إختيارها يجب أن يتم بشكل عشوائي، ويقصد بالعشوائية أن يكون لجميع البنود المكونة للمجتمع نفس الحظ في الإختيار.<sup>1</sup>

وعرفت عينات التدقيق من قبل لجنة تطبيقات التدقيق الدولية : بأنها تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من مفردات أرصدة الحسابات الموجودة أو مجموعة العمليات ليتمكن محافظ الحسابات من الحصول على أدلة الإثبات اللازمة وكذلك ليتمكن من تقييم بعض خصائص المفردات التي تم إختيارها حتى تساعده في تكوين نتيجة بشأن المجتمع الذي سحبت منه هذه العينة.<sup>2</sup>

**ثانيا : أنواع العينات الإحصائية.**

من الملاحظ أن هناك عددا من العينات الإحصائية، والتي يمكن إستخدامها في خطط المعاينة المختلفة ومنها:<sup>3</sup>

**أ - العينات الاحتمالية :**

وهي العينات التي تخضع لقوانين الإحتمال وغالبا ما يكون فيها حجم المجتمع معروف ومحدد سلفاً وتكون نتائجها أدق وأكثر مصداقية من غيرها من العينات غير الإحتمالية، وغالبا ما تختار القيم المشاهدة في تلك العينة بشكل عشوائي بحيث تكون فرصة إختيار أي عنصر في العينة مساوية لفرصة عدم إختياره وعليه فإن النتائج التي يمكن إستنتاجها من مثل تلك العينات يمكن تعميمها على المجتمع خلافاً للعينات غير الإحتمالية والتي لا يمكن تعميم نتائجها على المجتمع إلا بعد التأكد والتروي .

**ب العينات غير الاحتمالية :**

قد تكون هناك حالات يصعب فيها معرفة عدد عناصر المجتمع كما أن طبيعة الدراسة لا تسمح بإختيار عينة عشوائية ولذلك فيكون لرأي محافظ الحسابات دور في إختيار مواصفات العينة، مثل تلك العينات التي تسمى بالعينات غير الإحتمالية، وهي في العادة لا تمثل المجتمع تمثيلاً دقيقاً ولذلك يجب التحفظ عند تعميم نتائجها على المجتمع، ومع ذلك فتعتبر العينات غير الإحتمالية مفيدة في الدراسات الميدانية.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، 238.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص217.

<sup>3</sup> هاني فرحان الزايغ، مرجع سابق، ص75.

## التدقيق

## ثالثاً : طرق المعاينة.

في إطار الأعمال التي يؤديها محافظ الحسابات عند القيام بتدقيق أي شركة يحتاج إلى إختيار عينات ومن أهم هذه الأنواع مايلي <sup>1</sup> :

أ. المعاينة للتقييم :

تستخدم هذه الطريقة بشكل واسع لتقيس إما خصائص أو متغيرات مجتمع ما حيث يتم الحصول على عينة عشوائية بحجم معين ويجري حصر إما عدد البنود التي تحتوي على خطأ ما وتحديد نسبتها من المجموع، أو يتم تحديد متوسط أو مجموع متغير ما كان يتم تحديد مجموع المجتمع بالنقود. وتمكن هذه الطريقة محافظ الحسابات من تحديد نسبة البنود التي لها صفات ما من المجتمع ككل كأن نقدر بأن هناك حوالي 4% إلى 6% من الفواتير تحتوي على أخطاء، أو أن مجموع بنود المجتمع حسب ما أظهرته العينة يقع بين زائد أو ناقص كذا النقود. ونلاحظ أنه في الحالتين أعطينا مدى يقع الجواب الحقيقي ضمنه ولم نعط رقما واحدا فقط.

ب. المعاينة للقبول :

تستخدم هذه الطريقة لأغراض ضبط الأخطاء أكثر من إستخدامها لأغراض التدقيق. ويتم إختيار عينة بحجم معين حسب هذه الطريقة، فإذا أظهرت العينة أن عدد البنود التي تحتوي على خطأ من نوع ما لا يتجاوز عددا حدده ورضي به محافظ الحسابات بشكل مسبق، فإن المجتمع يعتبر مرضيا مقبولا، وأما أظهرت العينة أن هناك عددا من البنود يحتوي على الخطأ أكبر من العدد الذي إعتبره محافظ الحسابات مرضيا، فإن المجتمع يرفض ولا يعتبر مقبولا. ويتوجب على محافظ الحسابات أن يصل إلى قرار بشأن الخطوة التالية التي سيتخذها عندما يرفض المجتمع. وليس من السهل تحديد المعدل المقبول، ويجب أن يعاد النظر فيه في ضوء النتائج التي أظهرها الفحص للعينات.

## ج. المعاينة للاكتشاف :

يوجد بعض الحالات التي إذا وقعت فيها مخالفة أو خطأ واحد فقط، فإنها تستدعي القيام بتحقيق ومتابعة لمعرفة أسباب ونتائج هذا الخطأ، فعلى سبيل المثال حدوث تزوير أو إختلاس، أو إرتكاب مخالفة لقاعدة يرفضها نظام الرقابة الداخلي أو تجنب تطبيق تعليمات إدارية ومالية مهمة. فإذا وقع مثال واحد من هذه الأمثلة فإنه يشكل سببا كافيا للقيام بتدقيق شامل. ويعترف الجميع أنه لا توجد طريقة إحصائية معينة تستطيع الكشف عن هذه الأخطاء بشكل مؤكد، ولا حتى تدقيق 100% من بنود المجتمع، وخاصة إذا كان حجم

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 1998 صص 240، 241.

## التدقيق

المجتمع كبيراً جداً. ونستطيع التعميم أيضاً الحالات التي يكون حجم المجتمع فيها صغيراً نسبياً، فمثلاً إذا كان لدينا 2000 مستند يجب تدقيقها، وتم إختيار عينة مكونة من 800 مستند منها لتخضع للتدقيق، وكانت هناك حالة واحدة فقط مزورة (أي أن الشخص المزور قام بتزوير مستند واحد فقط)، فإن هناك احتمالاً بنسبة 40% فقط لإكتشاف هذا التزوير. ولكن إذا كان هناك عدة مستندات مزورة فإنه من الممكن إختيار عينة بحجم محدد ويكون هناك احتمال عال لتحتوي هذه العينة على مستند مزور واحد على الأقل، ويمكننا أن نقول أنه إذا تأكد لنا بأن مجتمعنا ما يحتوي على حد أدنى من المفردات أو البنود التي تحمل صفة ما (كالتزوير) فإنه من الممكن تحديد حجم عينة تكون على درجة معقولة من الثقة بأن تلك العينة تحتوي على بند واحد على الأقل يحمل الصفة التي نبحث عنها.

ويطلق على هذا النوع من المعاينة تعبير إختبار عينات للإكتشاف.

**المطلب الثاني : تحديد محافظ الحسابات لكفاية وملائمة أدلة الإثبات.**

**أولاً : كفاية أدلة الإثبات.**

إن كفاية أدلة الإثبات تعني وجود معلومات حقيقية وكافية ومقنعة توصل الشخص العاقل إلى نفس إستنتاجات محافظ الحسابات.<sup>1</sup> وتعد الكفاية مقياساً لكمية أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها كما يشير إلى المعيار رقم 500.<sup>2</sup> ولذلك على محافظ الحسابات أن يقوم بجمع أكبر قدر ممكن من أدلة وقرائن الإثبات لتبرير رأيه الذي يضمنه في التقرير. وهو مضطر إلى الإكثار أو الإقلال من كمية الأدلة والقرائن تقوده في ذلك عوامل عدة أهمها :

أ - مدى شمول القرينة أو كفايتها لتحقيق الأهداف التي يسعى إليها المدقق من عملية الفحص التي

يقوم بها :

قد يكون دليل واحد كافياً لتحقيق كافة أهداف عملية فحص معينة، وهنا يكفي به محافظ الحسابات. إما إذا لم يكن كافياً فعليه أن يسعى للحصول على قرينة أخرى لتعزيز ناحية أخرى من نواحي الفحص. ولذلك وجب على محافظ الحسابات تجميع قرائن أخرى للتأكد من الملكية ونوعها، والتقويم وصحته.

<sup>1</sup> هاري ر. رايدر، الدليل الشامل في مراجعة العمليات ، ترجمة: ناصر بن بكر القحطاني وياكر الأمير بابكر، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 2000، ص337.

<sup>2</sup> محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة (تحليل وإطار للتطبيق)، ط1، دار المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص300.

## التدقيق

ب. مدى ملائمة القرينة أو الدليل لطبيعة العنصر محل الفحص والتدقيق :

تختلف الأدلة والقرائن باختلاف العناصر التي يقوم محافظ الحسابات بفحصها. لذا وجب على محافظ الحسابات جمع تلك الأدلة التي تتناسب مع طبيعة العنصر موضوع التدقيق.<sup>1</sup>

ج. الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص :

العلاقة بين كمية أدلة وقرائن الإثبات والأهمية النسبية للعنصر محل الفحص علاقة طردية، فكلما كانت الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص كبيرة كلما إحتاج محافظ الحسابات إلى كمية أدلة إثبات أكبر وكلما كانت الأهمية النسبية أقل كلما إحتاج محافظ الحسابات إلى أدلة إثبات أقل. والأهمية النسبية للعنصر تتحدد من خلال قيمة ذلك العنصر مقارنة مع العناصر الأخرى، مع أن تحديد الأهمية النسبية للعنصر ترجع إلى محافظ الحسابات، فربما يعتبر أحد العناصر ذات أهمية جوهرية إذا كان الخطأ أو التحريف فيه يؤثر على القوائم المالية وعلى قرار الأطراف المستفيدة من هذه القوائم.

د. درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر :

كلما كان العنصر محل الفحص عرضة للتلاعب والإختلاس كلما كان على محافظ الحسابات أن يجمع أدلة إثبات أكثر مثل النقدية، البضاعة حيث أن هذه العناصر عرضة للسرقة والتلاعب أكثر من الأصول الثابتة مثلا (الأراضي، المباني، وغيرها) فمثلا حساب المصروفات يجب أن يحظى باهتمام أكبر من قبل محافظ الحسابات من حيث الحصول على الأدلة مقارنة مع عناصر أخرى.

ه. تكلفة الحصول على الأدلة :

تعتبر الأدلة ذات التكلفة المعقولة أفضل من الأدلة ذات التكلفة المرتفعة، بمعنى أنه إذا كانت المنفعة المتوقعة من الحصول على الدليل أقل من تكلفة الحصول على ذلك الدليل فإنه يجب على محافظ الحسابات البحث عن بديل آخر أقل تكلفة، إلا أن هناك بعض العناصر الهامة والخطيرة يلزم محافظ الحسابات الحصول على كم أكبر من الأدلة مهما كانت التكلفة.<sup>2</sup>

و. درجة فعالية الرقابة الداخلية :

من المعروف أن نظام الرقابة الداخلية هو دليل بحد ذاته، وهذا يعني إذا كانت فعالية هذا النظام جيدة يمكن لمحافظ الحسابات أن يقلل من كمية الأدلة التي يقوم بجمعها والعكس صحيح.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص247.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص192.

<sup>3</sup> حسين القاضي وحسين دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، مرجع سابق، ص333.

## التدقيق

ثانيا : ملائمة أدلة الإثبات.

حتى تحقق ملائمة دليل الإثبات يجب أن يكون الدليل فعالا ومناسبا والمقصود بفعالية الدليل أن تكون الأدلة موثوقا فيها ويمكن الإعتماد عليها في إستنتاج رأي منطقي ويمكن أن تتكون الأدلة من العناصر الطبيعية القابلة للملاحظة مثل الجرد الفعلي للمخزون، أو أن يتم إنشائها مثل المصادقات. أما المقصود بأن يكون الدليل مناسبا، فهو أن يكون دليل الإثبات ذا علاقة وثيقة بأهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات فمثلا أن يكون الهدف هو التحقق من وجود حسابات المدينين فإنه لا بد من المصادقات ومن ناحية أخرى يتعين على الدليل لتحقيق مناسبته أن يكون موضوعيا وخاليا من التحيز وقابلا للقياس الكمي وتعني هذه الخاصية إمكانية توصل محافظي الحسابات إلى نفس النتيجة عند فحص الدليل.<sup>1</sup>

**المطلب الثالث : تحديد محافظ الحسابات لمدى قوة حجية أدلة الإثبات.**

ليست كل قرائن التدقيق ذات حجية واحدة أو قوة متماثلة في الإثبات، مما يتطلب على محافظ الحسابات الإستعانة بخبرته وعلمه ورأيه وحكمه الشخصي ليختار أقواها حجة لتدعيم وتعزيز رأيه، ونظرا لتفاوت الأدلة من حيث حجيتها ودرجة الإعتماد عليها، الأمر الذي يتطلب وضع معايير وقواعد إيجابية ومحددة يعتمد ويستند عليها محافظ الحسابات في تقويمه وإختياره لأدلة الإثبات والمفاضلة بينها مع ملاحظة مايلي<sup>2</sup>:

- ✓ القرائن الخارجية أقوى بحجيتها ودرجة الإعتماد عليها من القرائن الداخلية؛
- ✓ القرائن التي يحصل عليها محافظ الحسابات بنفسه أقوى من التي يحصل عليها عن طريق الغير؛
- ✓ القرائن الإيجابية أشد قوة من القرائن المعتمدة على التقدير الشخصي.

وتتوقف معايير وقواعد قوة حجية الأدلة والقرائن على الإعتبرات التالية :

**أ. صلاحية الوسيلة والأسلوب الفني المتبع في الحصول على الدليل :**

تتوقف قوة الدليل على مقومات أساسية وإعتبرات معينة يلزم توافرها في الوسائل والأساليب الفنية المستخدمة في جميع الأدلة، فالجرد الفعلي له أحكامه وقواعده، والتدقيق المستندي له أسسه ومقوماته والمصادقات لها إعتبراتها وشروطها، وعدم توافر ذلك في الوسائل والأساليب الفنية يفقد الدليل قوة إثباته.

<sup>1</sup> وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة ، رسالة ماجستير(غير منشورة)، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010، ص 80.

<sup>2</sup> حسين القاضي وحسين دحوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مرجع سابق، ص310.



## التدقيق

## ب. مصدر الدليل :

لمصدر الدليل أثر كبير في مدى قوة ودرجة الإعتماد عليه فالأدلة الخارجية أقوى من الداخلية ودرجة الإعتماد عليها أكبر لأنها لا تمت بأية تبعية للإدارة.<sup>1</sup>

## ج. طبيعة الدليل :

تقسم الأدلة إلى إيجابية وأدلة ذاتية فالأدلة الإيجابية أقوى في حجيتها والإعتماد عليها من الأدلة الذاتية التي تعتمد على التفسير الشخصي أو الفحص والتحليل. ومن الأمثلة على الأدلة الإيجابية الإقرارات التي يحصل عليها من الغير، الوجود الفعلي الفواتير والمستندات الأخرى.

## د. كيفية الحصول على الدليل :

الأدلة التي يحصل عليها محافظ الحسابات بنفسه أقوى في حجيتها من الأدلة التي يحصل عليها من الغير كأن يقوم بعملية الجرد بنفسه أو تحت إشرافه يعتبر ذلك دليل أقوى من القيام بعملية الجرد من قبل الإدارة.

## هـ. إرتباط الدليل بالعنصر محل الفحص :

يؤثر إرتباط الدليل بالعنصر محل الفحص بقوة حجيته، حيث أن الدليل المرتبط مباشرة بالعنصر محل الفحص يعتبر أقوى من الدليل الذي يرتبط بطريقة غير مباشرة. حيث أنه من الخطر أن يقبل محافظ الحسابات دليل ليس له إرتباط بالعنصر محل الفحص. فمثلا القيام بعملية الجرد الفعلي تعتبر دليل على الوجود ولكن ليس دليل ملكية الشركة لذلك العنصر.<sup>2</sup>

## و. التوقيت المناسب للحصول على الدليل أو القرينة :

إن عنصر الوقت هام جدا حتى تؤدي القرينة غايتها. قد تكون القرينة قوية في حجيتها ودرجة الإعتماد عليها إلا أنها تفقد دلالتها وقوة حجيتها تلك لأن الوقت الذي حصل فيه محافظ الحسابات عليها لا يتناسب مع تاريخ الفحص.

## ز. مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية للقرينة :

<sup>1</sup> حسين القاضي وحسين دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، مرجع سابق، ص331.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص193، 194.

## التدقيق

فكلما توافرت ثقة محافظ الحسابات بالمصادر الخارجية التي حصل منها على الإقرارات، كلما زادت حجية تلك الإقرارات. وكذلك فإن إمام هذه المصادر بالمعلومات المطلوبة منها يزيد من حجية القرائن التي تدلي بها. كما تتوقف قوة الأدلة والقرائن على مدى إستقلال المصادر الخارجية وعدم تحيزها لرغبات الإدارة.<sup>1</sup>

## ح. سلوك محافظ الحسابات نفسه في جمعه للأدلة والقرائن :

يعتبر إستقلال محافظ الحسابات وحياده من المقومات الرئيسية لعملية التدقيق، لذلك عليه أن يكون نزيها مستقلا ومحايذا أثناء قيامه بجمع أدلة وقرائن الإثبات، وإلا سوف تفقد هذه الأدلة حجيتها.<sup>2</sup>

## ط. فعالية الرقابة الداخلية :

تلعب فعالية الرقابة الداخلية دورا جوهريا في قوة حجية الأدلة. ومثلا، يتم الإعتماد على المستند الداخلي في الشركة التي بها رقابة داخلية فعالة لوجود إحتمال أكبر للدقة. وبشكل مماثل، لن تكون الإجراءات التحليلية دليلا كافيا إذا كانت الرقابة تنتج معلومات غير دقيقة من البيانات التي يتم تشغيلها. كما أنه يمكن أن يكون للفحص الفعلي و إعادة الحساب درجة عالية من القوة والثقة فيهما إذا كانت الرقابة الداخلية تتم بالفعالية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص224.

<sup>2</sup> ديلمي عمر، مرجع سابق، ص39.

<sup>3</sup> حسين القاضي وحسين دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، مرجع سابق، ص332.

## التدقيق

## خلاصة الفصل

تم من خلال هذا الفصل محاولة التعرف على ماهية أدلة الإثبات في التدقيق، وذلك من خلال ثلاثة مباحث رئيسية، حيث تم التطرق من خلال "ماهية أدلة الإثبات في التدقيق" معرفة أن أدلة الإثبات في التدقيق تتمثل في المعلومات التي تمكن محافظ الحسابات من الوصول إلى النتائج التي على أساسها يكون رأيه في القوائم المالية التي تتعلق بعمليات الشركة محل التدقيق ،

أما في ما يخص " كيفية الحصول على أدلة الإثبات " فقد تم التطرق إلى تسعة أساليب يتم من خلالها الحصول على أدلة الإثبات وجمعها وتتمثل في: الجرد الفعلي، المصادقات، نظام الإستفسار، الفحص الإنتقادي، الفحص المستندي، الملاحظة، الإجراءات التحليلية، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، المستندية، إعادة الاحتساب، الداخلية،

وفي الأخير تم التطرق إلى "قيام محافظ الحسابات بتقييم أدلة الإثبات" فقد تم التعرف على أسلوب العينات والطريقة التي يقوم من خلالها محافظ الحسابات بتحديد كفاية وملائمة، ومدى قوة حجية أدلة الإثبات.

## الحسابات

## تمهيد :

بعد أن تناولنا موضوع الدراسة من الجانب النظري، كان لا بد من التطرق إلى الجانب التطبيقي وذلك لتدارك أي نقص قد يلحق بالبحث، حيث قمنا بدراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات وقوفاً بمختلف المراحل التي يمر عليها محافظ الحسابات عند قيامه بتقييم أدلة الإثبات في مؤسسة ما.

تأسيساً على ما سبق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث والمتمثلة فيما يلي:

**المبحث الأول : تقديم مكتب محافظ الحسابات.**

**المبحث الثاني : الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات.**

**المبحث الثالث : تقييم محافظ الحسابات لأدلة الإثبات بمؤسسة إقتصادية.**

## الحسابات

## المبحث الأول : تقديم مكتب محافظ الحسابات.

سنطرق في هذا المبحث إلى تقديم المكتب محافظ الحسابات محل الدراسة الميدانية والمتمثل في مصلحة المحاسبة لمقاولة شكيب أيوبي وذلك من خلال التعريف بالمكتب، تقديم الهيكل التنظيمي لهذا المكتب، والخدمات التي يقوم بتقديمها.

## المطلب الأول : التعريف بمكتب محافظ الحسابات.

إن مصلحة المحاسبة محل الدراسة عبارة عن مكتب للخبرة المحاسبية بولاية بسكرة الذي يتمتع صاحبه بالإعتمادات التالية:

- 1 محافظ حسابات ومحاسب معتمد وفقا للإعتماد رقم 864/03 المؤرخ في 2004/06/22 الصادر عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر.
- 2 خبير محاسب قضائي وفق شهادة التنصيب لدى المجلس بتاريخ 2009/09/20.

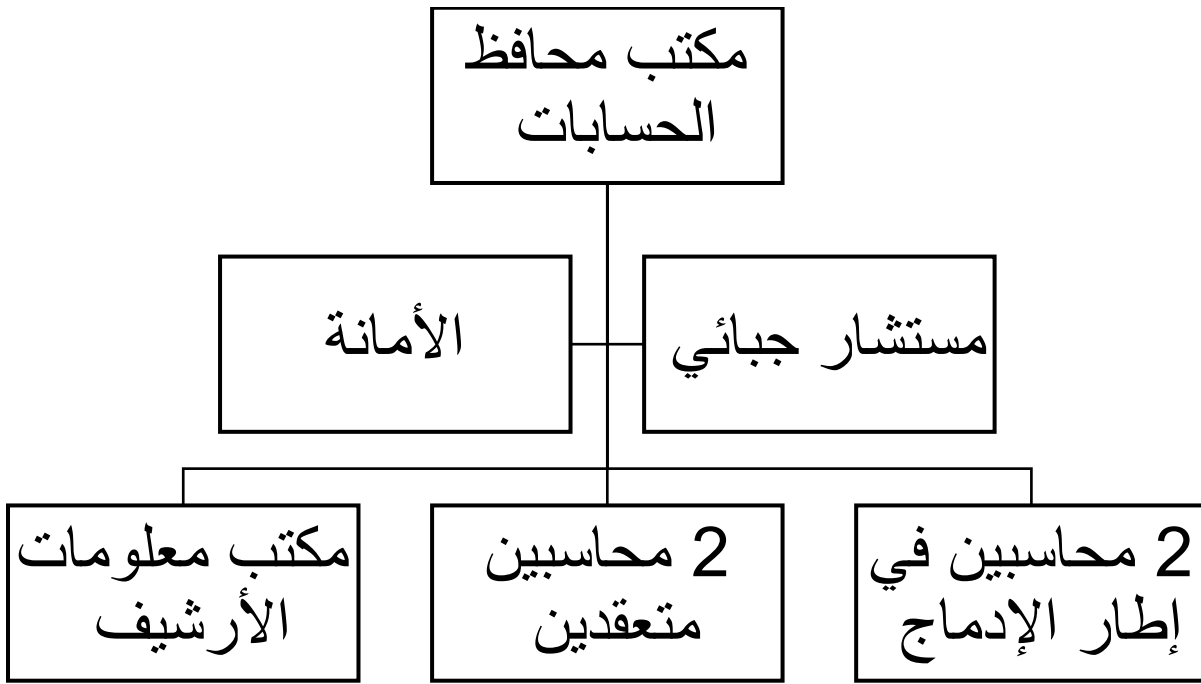
يقوم محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة بسكرة)، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال إصدار رئيس مفتشية الضرائب، حيث يمثل الرقم الجبائي 197207010098430، ورقم المادة 07017111415، حيث يقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من هذا الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الإشتراك السنوي المقدر بـ: 12000.00 دج لدى الغرفة ومن هنا يصبح مسجل في الغرفة الوطنية.

كما يتميز المكتب بالجدية والانضباط والالتزام في الخدمات التي يقدمها لزمائنه وهي ذات جودة عالية، كما يتميز بالتربص الميداني لدى رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين وشارك في الكثير من الأعمال ذات الصبغة الدولية.

وفيما يلي نبين الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات:

## الحسابات

شكل رقم (2) : الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.



المصدر: من إعداد الباحثة.

المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بتقديمها مكتب محافظ الحسابات.

إن مكتب محافظ الحسابات ينشط في الميدان المالي والمحاسبي حيث يقوم بتقديم مايلي :

- ✓ مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالمحامي والصيدلي، والأشخاص المعنويين كالمؤسسات، والتصريحات الجبائية الشهرية، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزيائته.
- ✓ تقديم خدمات تتمثل في إستشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، ولاية، وطنية).

## الحسابات

- ✓ يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية، إجتماعية، أو مهرجانات ولاتية.
- ✓ يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناء على حكم قضائي صادر من الحكمة أو من المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.
- ✓ كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون التدخل في تسيير، المؤسسة بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس.

### المبحث الثاني: الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات.

يتبع محافظ الحسابات أثناء أداء عمله طريقة عقلانية، التي تسمح له بجمع أكبر عدد ممكن من الأدلة اللازمة للتعبير عن رأيه وهذه الطريقة تركز على الإجراءات الآتية :

- ❖ إجراءات الدخول إلى المهنة.
- ❖ التعرف على الشركة بصفة عامة.
- ❖ فحص وتقييم الرقابة الداخلية.
- ❖ مراقبة الحسابات.

### المطلب الأول : إجراءات الدخول إلى المهنة.

سنتناول في هذا المطلب مايلي :

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

تتمثل إجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات في إطار قبول التوكيل أو رفضه فيمايلي :

#### أ. قبول التوكيل:

قبل أن يصرح محافظ الحسابات عن قبوله للتوكيل عليه أن يطبق بعض الإجراءات التي تسمح له بـ:

- ✓ تفادي الوقوع في التنافي، الممنوعات الشرعية والقانونية؛

## الحسابات

- ✓ التأكد من مدى إمكانية قيامه بالمهمة سواء من الجانب القانوني والتنظيمي وكذا التأكد من الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه؛
  - ✓ يطالب محافظ الحسابان القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للشركة المراقبة والشركات المنسوبة وإذا إقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية؛
  - ✓ وفي حالة إستشعار بتبديل محافظ الحسابات المعزول، عليه أن يتأكد أمام المؤسسة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا؛
  - ✓ وفي حالة ما إذا خاف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الإتصال بالزميل المغادر للإستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله؛
  - ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وبتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة؛
  - ✓ كما يجب عليه أيضا أن يتأكد من إمكانية تلبية مهمته بكل حرية لاسيما إزاء مسيري الشركة.
- ب. الدخول إلى الوظيفة :

بعد تلبية الإجتهدات الأولية لقبول التوكيل :

- ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيس الذي يعينه، يمضي القوانين العامة أما إذا تم تعيينه من طرف المجلس العام العادي يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل" (وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للشركة كتابيا)؛
- ✓ في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا على أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل إيداع إلى الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوم التالية من قبوله التوكيل؛
- ✓ قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات؛



## الحسابات

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

- عند تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثاً أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيد في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية؛
- يجب على محافظ الحسابات المغادر أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملاً بمبدأ التضامن بين الزملاء؛
- وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء بإحترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف بمفرده.

### ج. حالة رفض قبول التوكيل.

إذا تم إستشعار محافظ الحسابات بالتكفل بالتوكيل أو يحاط عمل بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه بإعلام الشركة بعدم إكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت إستلام وهذا في فرض 15 يوماً من تاريخ عمله بهذا الأمر، إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو إمتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع الإجراء المنصوص عليه في القانون التجاري وإذا سبق وأن قامت الشركة بإجراء الإشهار القانوني والتنظيمي عليه أيضاً أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

### ثانياً : الإجتهدات الدنيا الخاصة بملف العمل.

- إن الطابع الدائم لمهمة محافظ الحسابات تفرض عليه مسك مستندين أساسيين إن لم نقل إجباريين في تنفيذ إجتهاداته، ملف دائم، ملف سنوي حيث مسك هذه المستندات يسمح لمحافظ الحسابات بما يلي:
- إتباع طريقة للمراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه؛
- أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل ومع إحتمال تجديده؛
- أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي؛
- الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين.

## الحسابات

## أ. الملف الدائم :

إن محتوى هذا الملف وتنظيمه ونوع نشاط المؤسسة موضوع المراجعة وكذا تنظيم مكتب المراجع ، يمكن أن يتضمن الفصول التالية :

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة ( بطاقة فنية لها ووحداتها، التنظيم العام، الوثائق العامة)؛
- نظام المراقبة ( كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام، إستمارات المراقبة الداخلية، خرائط التتابع... الخ)
- معلومات محاسبية ومالية ( مخططات وأدلة محاسبة مستعملة، طرق العمل المحاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، طرق وإجراءات تقييم وإظهار الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة، السياسة المالية، وضعية الخزينة والتمويل، النسب المالية ذات المعنى)؛
- معلومات قانونية، ضريبية وإجتماعية (القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والإجتماعي للمؤسسة، محاضر إجتماع مجالس الإدارة الجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين، إن وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية)؛
- خصوصيات إقتصادية وتجارية ( قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في الفرع وفي السوق، الزبائن والسياسة التجارية)؛
- معلومات حول المعلوماتية( خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد والأنظمة المستعملة، البرامج والوثائق المطبوعة).

وحتى يلعب دوره الدائم ينبغي تنقيح الملف بصفة منتظمة وأثناء كل تغيير يحدث في كل عنصر من عناصره، حذف المعلومات التي أصبحت دون فائدة وإعداد ملخصات للوثائق ذات الحجم الكبير

## ب. الملف السنوي ( ملف التدقيق، الملف الحالي) :

يتضمن هذا الملف، عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم، كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذه الدورة، ومحتواه يتمثل في الفصول التالية :

## الحسابات

- تنظيم وتخطيط المهمة (البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين ( تاريخ، فترة الزيارات ومكانها، تواريخ تقديم التقارير)؛
- تقييم نظام المراقبة الداخلية ( شرح الأنظمة، خرائط التتابع وإستمارات المراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية "نظام، إجراءات طرق المحاسبة... "، أوراق العمل "العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة"، خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم المعمول بها وآثارها على برنامج مراقبة الحسابات)؛
- مراقبة الحسابات السنوية (برنامج يتماشى وخصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأشغال المنجزة، الوثائق ( أو نسخ عنها) الحاصل عليها من المؤسسة أو من الغير المبررة لمبالغ الحسابات التي تم فحصها ، حوصلة وتعليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة، الخاتمة العامة حول المصادقة)؛
- تدقيقات خاصة أو قانونية( فحص الإتفاقيات المنصوص عليها قانونا، المصادقة على ال5 أو ال10 الأجور الأعلى الأولى، إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها، الوثائق العائدة لهذه التدقيقات، فحص الأحداث ( العمليات) ما بعد الميزانية الختامية؛
- وثائق عامة ( الرسائل المتبادلة مع المؤسسة، نوطات حول إجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين خاصة تلك التي لها أثرها على حسابات الدورة، أجوبة طلبات المصادقة الآتية من المتعلمين نسخ من المحاضر).

إن المعلومات المحتواة في ملفات العمل سرية ويجب أن تبقى كذلك داخل وخارج مكتب محافظ الحسابات، حسب المادة 301 من قانون العقوبات. كما ينص القانون التجاري( المادة 12 ) من جهة أخرى على أن تحفظ هذه الوثائق في الأرشيف لمدة لا تقل عن 10 سنوات.

### ج. حالة تعدد محافظي الحسابات:

- ✓ في حالة تعدد محافظي الحسابات كل واحد من المحافظين مجبر على مسك ملفات العمل المشار إليها أعلاه؛
- ✓ في حالة تقسيم العمل بين مساعدي المحافظين يجب أن يتضمن ملف كل واحد منهم على نسخ مستندات عمل زميله؛
- ✓ تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة لتنفيذ المهمة على أحسن وجه.

## الحسابات

**المطلب الثاني : التعرف على الشركة محل التدقيق بصفة عامة.**

على محافظ الحسابات قبل بدايته لعملية مراقبة الحسابات، التعرف على مختلف الخصوصيات كتحديد الأخطار العامة المتعلقة بالشركة محل التدقيق، وتعريف الميادين والأنظمة المعينة للمهمة، تكوين الملف الدائم وإعداد مخطط المهمة أو برنامج عمل عام.

وكذلك التعرف على المعلومات التي تخص طبيعة وقطاع النشاط، هيكل الشركة والتنظيم العام لها، السياسات والتطبيقات المحاسبية، وجود رقابة داخلية أساسية، والتنظيم الإداري والمحاسبي.

إن هذه المعلومات المتحصل عليها يجب تنظيمها وإدراجها في الملف الدائم كمايلي :

**أ. الشركة محل التدقيق :**

يقوم محافظ الحسابات بتقديم الشركة محل التدقيق بصفة عامة كتقديم التسمية الإجتماعية، المراجع، الهيكل العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص الذين يتصل بهم في الشركة،...

**ب. حسابات الشركة :**

على محافظ الحسابات أن يكون على بالتنظيم وتطبيقات المحاسبة وحسابات المؤونات، حسابات النتائج، وتاريخ إقفال النشاط.

**ج. الأنظمة والمجالات الهامة :**

يتمثل في النقاط المنوطة بكل مصلحة داخل الهيكل التنظيمي للشركة وكيفية الإتصال فيما بينها وعلاقتها مع بعضها وأيضاً أهم الحسابات التي تعمل بها الشركة، بالإضافة إلى النقاط القوية للنظام لبيئة المراقبة الداخلية.

**د. مهمة المدقق (محافظ الحسابات) :**

## الحسابات

تتمثل طبيعة مهمة محافظ الحسابات في الشهادة على الحسابات السنوية، الحسابات المدعمة، الشهادات أو التقارير الخاصة الواجب الإدلاء بها. كما تتمثل أعماله الأساسية في الحصول على المراجع وتقييم الرقابة الداخلية، تاريخ الجرد المادي، الحصول على تأكيدات خارجية.

بعد أعمال المراقبة يقوم محافظ الحسابات بإرسال التقارير التي أعدها في آجالها (تقرير حول الرقابة الداخلية، تقرير حول شهادة الحسابات السنوية، التقارير الخاصة).

## هـ. تنظيم مهمة التدقيق :

ينظم محافظ الحسابات مهمة التدقيق على أساس :

- مستوى المساعدين وتكوين فرقة التدخل؛
- إستعمال أعمال المراقبين الداخليين بمراجعة الحسابات والخبير ومتدخلين خارجيين آخرين؛
- رزنامة التدخلات.

## و. الميزانية :

يقوم محافظ الحسابات بإنشاء ميزانية خاصة بمهمته حيث يحدد فيها الساعات اللازمة التي تتوافق وطبيعة عمله، حساب التكاليف المقدرة وفقا لتجربة المساعدين والخبراء المحتملين، وكذلك حساب كل الأتعاب، وإذا إقتضى به الأمر يقوم بتنسيق الأعمال مع مساعده.

## المطلب الثالث : فحص وتقييم الرقابة الداخلية ومراقبة الحسابات.

سنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية :

## أولاً: فحص و تقييم الرقابة الداخلية.

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

## الحسابات

- إحترام الأشكال الشرعية والقانونية؛
  - مستوى نوعية الرقابة الداخلية.
- 1 إحترام الأشكال الشرعية والقانونية :

لإحترام الأشكال الشرعية والقانونية يجب على محافظ الحسابات التحقق من مايلي :

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

## 2-الفحص و تقدير الرقابة الداخلية:

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

وتتمثل الحتميات التي تخضع لها الرقابة الداخلية تتمثل في إرتباط البعض بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة والإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها وإستراتيجياتها الخاصة، وإرتباط البعض الآخر بقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستبث للتطبيق والتقنية والإدارية وهي مكيفة بحجم الشركات.

يسمح تقدير الرقابة الداخلية لمحافظ الحسابات بـ :

- ✓ نظام التنظيم؛
- ✓ نظام التوثيق والإعلام؛
- ✓ نظام الأدلة؛

## المسابقات

✓ الوسائل المادية للحماية؛

✓ الموظفين.

أ - نظام التنظيم :

يجب أن يتوفر نظام الرقابة على مايلي :

- تعريفات المسؤوليات : تكون على أساس الأعمال المطالب بها لكل مسؤول؛
- تفرقة المهام : تقوم على أساس التنفيذ المتبادل للمهمة؛
- تفرقة المهن : تقوم على أساس عدم الاجماع بين العملي مثل: المصلحة التجارية، مصلحة الإنتاج، الاشهار...، وبين الحماية أو الاحتفاظ مثل : أمين الصندوق، أمين المخزن، الحارس، الصيانة...، وكذلك بين التسجيل.
- وصف المهن : تكون على أساس الدقة المكتوبة على مستوى التنفيذ مصدر المعلومات المستوجب معالجتها وكيفية ومدة المعالجة، المرسل إليهم، مستويات المصادقة الملتزمة حسب نوعية التجنيد؛
- نظام التسريح : هو إستدراك الإجراءات لقائمة الأشخاص الذين يستطيعون تجنيد الشركة ومختلف مقاييس الموافقة اللازمة حسب أنواع الالتزامات.

ب نظام الاعلام و التوثيق.

لكي يكون نظام التوثيق والاعلام مقنعا يجب عليه أن يتضمن ما يلي:

- إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا التي تحدد كيفيات التداول، معالجة وترتيب المعلومات، وطرق التسجيل،...
  - أن تكون وثائق دعائم الإعلام مطبوعة وشبه مرقمة بشكل يسمح إستغلالها و تسجيلها.
  - أن تكون وثائق الإجراءات مجمعة في وثيقة تسمح بالإحتفاظ والإستشارة.
- ج نظام الأدلة.

يجب على نظام الأدلة أن يسمح بالتأكد ممايلي :

- لا يسمح بتجنيد، تنفيذ وتسجيل، إلا الصفات التنظيمية والمناسبة؛

## الحسابات

• كل صفقات الانطلاق والتنفيذ أو التسجيل مكشوفة في أحسن الأجال؛

• المراقبة المتبادلة للمهام وتنظيم المحاسبة...

د - الوسائل المادية للحماية :

هي مجموعة من الوسائل المستعملة للحماية ضد السرقة الخسائر والتبذير...

ز. الموظفين :

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

ح. نظام الاشراف على المراقبة.

يعتمد محافظ الحسابات عند تقييمه للرقابة الداخلية يمر على عدة المراحل والمتمثلة في :

- فهم ووصف الأنظمة المهمة؛
- تأكيد الفهم بواسطة تحليلات؛
- إبراز نقاط قوة وضعف الأنظمة؛
- التحقق من سير ودوام النقاط القوية؛
- التقييم النهائي والتأثر حول المهمة، ويشي هذا الأخير إلى النقص الملحوظة على سير الأنظمة والإجراءات، والتأثيرات الممكنة حول الحسابات السنوية، وبرنامج مراقبة الحسابات.

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

ثانيا: مراقبة حسابات الشركة.



## الحسابات

بعد فحص وتقييم الرقابة الداخلية تأتي مرحلة مراقبة حسابات الشركة والتي تعتبر مرحلة مهمة، إذ أن الهدف منها هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية.

ويجب على برنامج مراقبة الحسابات، أن يكون مخففاً أو ممتداً حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى آلة المحاسب، وإلى الأنظمة والإجراءات المعمول بها. ويمكن تحرير هذا البرنامج على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي :

- قائمة المراقبات للإنجاز (مرتبة حسب أصناف الحسابات السنوية) يجب أن تكون هذه المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين من تنفيذها؛
- إمتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم؛
- الإشارة إلى إنجاز المراقبة؛
- مرجع في ورقة العمل أين تم إسناده إلى المراقبة؛
- الإشارة إلى المشاكل المتعرض إليها ضروري أثناء القيام بعملية المراقبة.

كما يسمح برنامج مراقبة الحسابات من التأكد بأن كل العناصر التي تكون حساب الدقة، تكون المراقبة على الحسابات، تقرير الحساب، ملاحظة النقائص أو المخالفات، خلاصة المراقبة.

ولكي يتمكن محافظ الحسابات من إبداء رأيه عليه التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصاته ومعرفته بالشركة، وأنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة ملخصة عن نشاطه وحالته المالية وأن الميزانية، حسابات النتائج والمرافق تتطابق مع معطيات المحاسبة وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبة والقانون الساري المفعول مع الأخذ بعين الإعتبار الأحداث السابقة لتاريخ إنتهاء النشاط.

### المبحث الثالث : تقييم محافظ الحسابات لأدلة الإثبات بمؤسسة إقتصادية.

سنتناول في دراستنا الميدانية بمكتب محافظ الحسابات إلى كيفية تقييم محافظ الحسابات للدفاتر المحاسبية والمتمثلة في دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور ، وتقديم تقرير المصادقة على الحسابات السنوية وقائمة المركز المالي للمؤسسة وكيفية التعليق عليها ووضع الملاحظات.

### المطلب الأول : تقييم محافظ الحسابات للدفاتر المحاسبية.

وتتمثل هذه الدفاتر المحاسبية فيما يلي :

## الحسابات

## 1 دفتر اليومية :

تبين المادة 09 من القانون التجاري الجزائري في الأمر رقم 59-75 الصادر في 26 سبتمبر 1975 والمعدل إلى غاية 6 فيفري 2005 مايلي : "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاوله أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا".

وإن كيفية التسجيل المحاسبي في دفتر اليومية محددة بموجب قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها (الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 29 مارس 2009).

الغرض من هذا الدفتر هو إثبات العمليات والصفقات والنشاطات المالية التي تمت بإتباع قيود يومية طبقا للنظام المحاسبي باستخدام القيد المزدوج وفقا للتسلسل الزمني لحدوثها ويتضمن هذا الدفتر كافة الأحداث والصفقات التي تقوم بها الشركة خلال الفترة المالية بحيث يكون شامل لكافة الفعاليات.

ويتضمن الدفتر عدة صفحات مرقمة بصورة متسلسلة. إن جميع مبالغ الصفحات للجانب المدين والجانب الدائن يجب أن تتطابق في نهاية كل صفحة، بسبب إتباع القيد المزدوج في قيد العمليات التجارية. كما أن كل قيد يجب أن يخصص له رقم متسلسل للدلالة على القيد بالإضافة إلى تاريخ حدوثه، أما رقم صفحة الأستاذ فإنه يستخدم لغرض ترحيل القيد إلى دفتر الأستاذ.

كما أن دفتر اليومية يعتبر من الوثائق التي ينص عليها القانون التجاري، وتخضع إلى الفحص والتدقيق القانوني بصورة دورية. ولذلك فإن صفحات دفتر اليومية تكون مختومة من قبل جهة رسمية، كما لا يجوز إجراء أية تعديلات على القيود، ويجب أن يكون مؤشر عليه من طرف المحكمة.

## 2 دفتر الجرد:

هو الدفتر الإلزامي الثاني الذي إهتم القانون التجاري الجزائري بتنظيمه، وذلك في مواده 10، 11، 12، 13 التي نصت على مايلي:

المادة 10: "يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقلل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج. وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد."

## المسابقات

المادة 11: "يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد."

المادة 12: "يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين 9 و10 لمدة عشرة سنوات كما يجب أن تحتفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجه طيلة نفس المدة."

المادة 13: "يجوز للقاضي قبول الدفاتر التجارية المنظمة كإثبات بين التجار بالنسبة للأعمال التجارية." ويقيد في دفتر تفصيل البضاعة الموجودة لدى التاجر في آخر سنته المالية أو بيان إجمالي عنها إذا كانت تفصيلاتها واردة بدفاتر أو قوائم مستقلة. وفي هذه الحالة تعتبر تلك الدفاتر أو القوائم جزءا متمما لدفتر الجرد الأصلي.

## 3 دفتر الأجور:

إن كيفية مسك دفتر الأجور محددة حسب المواد: 03، 14، 19 من المرسوم التنفيذي رقم 96-98 المؤرخ في 17 شوال عام 1416 الموافق 6 مارس سنة 1996، يحدد قائمة الدفاتر والسجلات الخاصة التي يلزم بها المستخدمون ومحتواها.

المادة 03: "يتضمن دفتر الأجور العناصر الآتية :

- إسم العامل ولقبه،
- فترة العمل،
- منصب العمل المشغول،
- الأجر القاعدي،
- العلاوات والتعويضات والزيادات مقابل ساعات العمل الإضافية والإقتطاعات المستحقة قانونا، لاسيما الإقتطاعات المتعلقة بالضمان الإجتماعي والضرائب."

المادة 14: "يرقم ويسجل دفتر الأجور كاتب ضبط المحكمة المختصة إقليميا."

المادة 19: "يجب على المؤسسات التي تستعمل أجهزة الإعلام الآلي في تسييرها أن تكمل دفتر الأجور بغض النظر عن أحكام المادة 3 من هذا المرسوم بسندات الإعلام الآلي بحيث لا يتضمن هذا الدفتر في هذه

## الحسابات

الحالة إلا المبلغ الإجمالي بالنسبة لهذه المؤسسات ولكل عنصر من عناصر الأجر بما فيها الإقتطاعات القانونية.".

## المطلب الثاني: تقرير المصادقة على الحسابات السنوية.

في إطار مهمة التدقيق المحاسبي قمنا بفحص ومراقبة القوائم المالية الملحقة بهذا التقرير للمؤسسة والموقعة بتاريخ 2013/12/31، ويتضمن الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج والجدول الملحقة. إن عمليات المراقبة والفحص التي قمنا بها تتمت وفق قواعد محافظة الحسابات المقبولة عموماً، والتي تعتمد على المراقبة بالعينة وإجراءات المراقبة الأخرى التي نعتبرها ضرورية بالنظر إلى القواعد التي تحكم عمليات المراقبة القانونية، وحسب رأينا فإنه يمكن تقديم التحفظات التالية :

- عدم تطبيق أحكام القانون الأساسي للمؤسسة فيما يتعلق بتكوين الإحتياطيات القانونية والنظامية؛
- غياب بعض الدفاتر المحاسبية النظامية المبررة للتسجيلات المحاسبية واصة لسنة 2013؛
- غياب دفتر الجرد الذي يجب أن يكون مرقماً ومؤشراً من طرف العدالة؛
- عدم مسك بطاقات المخزونات؛
- نقص في التسيير المحاسبي ناتج عن نقص في مسك بعض الدفاتر المحاسبية؛
- عدم تطابق الأرصدة المحاسبية للبنك مع الأرصدة الحقيقية؛

## المطلب الثالث : مراقبة الحسابات.

## أولاً : تقديم قائمة المركز المالي.

نبين فيمايلي ميزانية المؤسسة الإقتصادية (x):

الجدول رقم(2): أصول ميزانية المؤسسة (x) في 2013/12/31.

الحسابات

رقم الحساب	الأصول	المبلغ الإجمالي	الإهلاك	المبلغ الصافي
204	البرمجيات المعلوماتية وما شابهها	68000,00	-	68000,00
208	التثبيات المعنوية الأخرى	596495,30	591070,52	5424,78
213	البناءات	20211101,14	4995929,36	15215171,78
215	المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	53541744,93	31954303,62	21587441,31
218	التثبيات العينية الأخرى	4639455,16	3906047,22	733407,94
275	الودائع والكفالات المدفوعة	15975,71	-	15975,71
310	المواد الأولية واللوازم	2038379,09	-	2038379,09
411	الزبائن	51272,07	-	51272,07
4456	الدولة الرسوم على رقم الأعمال	36787,30	-	36787,30
47	الحسابات الإنتقالية الإنتظارية	472052,64	-	472052,64
512	البنوك الحسابات الجارية	15789804,79	-	15789804,79
53	الصندوق	4057887,14	-	4057887,14
<b>المجموع</b>				60071604,55
<b>المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.</b>				41447350,72
<b>الجدول رقم(3): خصوم ميزانية المؤسسة (X) في 2013/12/31</b>				101518955,27

رقم الحساب	الخصوم	المبلغ
------------	--------	--------

## الحسابات

12126000,00	رأس مال الشركة	101
(41008763,77)	الترحيل من جديد	11
7218037,78	نتيجة السنة المالية	12
46487646,38	الإقتراضات لدى مؤسسات القرض	164
1291423,05	موردو المخزونات والخدمات	401
69022,65	المستخدمين، الأجور المستحقة	421
317417,33	الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة	432
532682,40	الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من أطراف أخرى	442
226398,57	الدولة، الرسوم على رقم الأعمال	445
(7959,20)	الضرائب الأخرى و الرسوم والتسديدات المماثلة	447
4149,00	الرسم على رقم الأعمال	4470
20117,36	ضرائب ورسوم أخرى	4471
15251277,00	عمليات المجمع	451
10886500,00	شركاء العمليات عن رأس المال	456
6657656,00	الإعتمادات	542
60071604,55	المجموع	

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

ثانيا : التعليق على القوائم المالية (الملاحظات).

ا. حسابات الأصول : وتتمثل فيمايلي:

أ. التثبيتات :

1 تقديم حساب التثبيتات: القيمة الصافية لتثبيتات المؤسسة (x) إرتفعت في 2013/12/31 إلى

4639455,16 دج مقابل 4039455,16 دج في سنة 2012.

الجدول رقم(4): التغيرات في حساب التثبيتات مقارنة بالسنة السابقة.

## الحسابات

الإختلاف	السنة		البيان	رقم الحساب
	2012	2013		
600000,00	4039455,16	4639455,16	التثبيات العينية الأخرى	218
500047,22	3406000,00	3906047,22	الإهلاك	2818

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

- 2 أهداف المراقبة: الفحوصات التي قمنا بها حول حسابات التثبيات من أجل تحقيق الأهداف التالية:
- ✓ تقريب الحيازات الجديدة للتثبيات مع الوثائق المبررة لها والتأكد من تطابق التسجيلات المحاسبية؛
  - ✓ التأكد أن إهلاكات التثبيات محسوبة بطريقة صحيحة ومدققة؛
  - ✓ التأكد من المتابعة الجيدة للتثبيات الجارية ونقل ملكيتها إلى حساباتها الخاصة والمناسبة.
- 3 خلاصة المراقبة: إن المراقبة التي قمنا بها تستدعي التعليقات التالية:
- **التغيرات:** إن تثبيات المؤسسة (x) عرفت إرتفاعا بقيمة 600000 دج أي تغير بنسبة 12,93 % مقارنة بسنة 2012، وترجع هذه التغيرات إلى تدعيم الحظيرة لحساب التثبيات العينية الأخرى لسنة 2013، وهي مفصلة كما يلي:
  - شراء تثبيات عينية كما يلي : 7185770,22 دج
  - المجموع : 7185770,22 دج.
  - **الحيازات:** الحيازات لسنة 2013 مبينة كما يلي:
  - معدات نقل 600000,00 دج
  - وبالتالي هذه الحيازات تم تبريرها وحسابها بدقة.
  - **الإهلاكات :** حساب إهلاك المجمع عرف هو الآخر إرتفاع بحوالي 12,80 % مقارنة بسنة 2012 وتقدر قيمته 500047,22 دج.
  - **الجرد المادي للتثبيات :** إن مقارنة الجرد المادي للتثبيات في 2013/12/31 بالجرد المحاسبي لا يبرر أي فروقات.

الحسابات

ب. المخزونات :

1 تقديم حساب المخزونات : إن مخزون المواد واللوازم الأولية للمؤسسة (x) في 2013/12/31 مقدم كمايلي:

الجدول رقم(5) : التغير في حساب المخزون.

الإختلاف	السنة		البيان	رقم الحساب
	2012	2013		
2038379,09	لا شيء	2038379,09	مود أولية ولوازم	31
2038379,09	لا شيء	2038379,09	المجموع	

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ حسابات.

2 أهداف المراقبة : إن المراقبة التي أجريناها تهدف إلى التحقق من:

✓ تقريب الجرد المادي والمحاسبي للمخزونات في 2013/12/31؛

✓ فحص مشتريات المخزونات؛

✓ تقريب المشتريات مع الوثائق المبررة لها والتحقق من تحليلها محاسبيا وفي حساباتها المناسبة.

3 خلاصة المراقبة: نقصان في بطاقات المخزون ودفتر الجرد المادي للمواد واللوازم، كما وجدنا

مشكل التقريب في قيمة المخزونات بين الجرد المادي والمحاسبي وذلك لإستنتاج الفروقات الحقيقية.

ج. الحسابات الدائنة وما شابهها:

الجدول رقم(6): التغير في الحسابات الدائنة.

الإختلاف	السنة		البيان	رقم الحساب
	2012	2013		
(199890,8)	2511625,87	51272,07	زبائن	411
(78900,09)	115687,39	36787,30	الرسم على رقم الأعمال	4456
317998,5	154054,14	472052,64	الحسابات الإنتقائية الإنتظارية	47
39207,61	27881367,4	560112,01	المجموع	



الحسابات

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ حسابات.

- الزبائن: نستنتج أن أغلب رصيد الزبائن تم تحصيله خلال سنة 2013، وهو ما يعني أن المؤسسة (X) استخدمت جهودات لتحصيل الزبائن.

د. حسابات المتاحة و ما شابهها:

1- تقديم الحساب: قدر ارتفاع حسابات الخزينة بـ 19847691,93 دج في سنة 2013.

الجدول رقم(7): الحسابات المتاحة وما شابهها.

رقم الحساب	البيان	المبلغ
5120	BNA بسكرة	7226346,04
5121	BADR بسكرة	4208096,61
5122	BEA بسكرة	4355362,14
53	الصندوق	4057887,14
المجموع		19847691,93

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ حسابات.

الحسابات الظاهرة في كشوفات الحسابات البنكية في 2013/12/31 إرتفعت إلى 20003605,54 دج

وهي ملخصة كالتالي:

الجدول رقم(8): كشوفات الحسابات البنكية.

7632646,04	BNA بسكرة
6015096,73	BADR بسكرة
6355862,77	BEA بسكرة
20003605,54	المجموع

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ حسابات.

الحسابات

- الحسابات البنكية: تحليل الحسابات البنكية للمؤسسة ( X ) يبرز الفروقات بين ميزان الحسابات والكشوفات البنكية والتي يجب تسويتها لسنة 2014.

الجدول رقم(9): الفرق بين ميزان الحسابات والكشوفات البنكية.

الملاحظات	التطورات		الحساب
	كشوفات بنكية	ميزان الحسابات	
(206300,00)	7632646,04	7426346,04	BNA بسكرة
(807000,12)	6015096,73	5208096,61	BADR بسكرة
(1000500,63)	6355862,77	5355362,14	BEA بسكرة

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ حسابات.

من خلال فحص حسابات الخزينة الموقوفة في 2013/12/31، توصلنا إلى النتائج التالية:

- عدم تطابق أرصدة الحسابات الموقوفة بتاريخ 2013/12/31 مع أرصدة ميزان الحسابات الموقوف في نفس التاريخ.
- غياب ونقص كشوف المقاربة للحسابات البنكية التي تظهر فروقات صغيرة بين الأرصدة الحقيقية والمحاسبية.
- غياب محضر حساب الصندوق والذي يبرر رصيد الصندوق الموقوف في 2013/12/31 .

II. حسابات الخصوم: وتتمثل فيمايلي:

1. مراقبة حساب رأس المال والإحتياطيات: يتكون حساب رأس المال والإحتياطيات ومايمثلها الموقوف في 2013/12/31 من الحسابات الفرعية التالية:

الجدول رقم(10): التغيير في الحسابات الفرعية لرأس المال والإحتياطيات.

التطور	السنة		البيان	رقم الحساب
	2012	2013		
0	12126000,00	12126000,00	رأس المال	101

## المسابقات

106	الإحتياطيات	لا شيء	لا شيء	-
المجموع		12126000,00	12126000,00	0

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ حسابات.

إن حساب رأس المال لم يتغير أما فيما يتعلق بالإحتياطيات القانونية والإنتظامية للمؤسسة لم تطبق أحكام القانون الأساسي للمؤسسة .

## 2. حساب الموردين.

الجدول رقم(11): التغير في الموردين.

رقم الحساب	البيان	السنة		التطور
		2013	2012	
401	موردو المخزونات والخدمات	1291423,05	9609160,11	8317737,06
المجموع		1291423,05	9609160,11	8317737,06

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ حسابات.

بعد الفحص والمراقبة تبين أنه تم تسديد معظم الديون الخاصة بموردو المخزونات والخدمات لسنة 2012، وباقي الديون يجب تسويتها خلال سنة 2014.

## خلاصة الفصل

لقد تمكنا من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات من التعرف على المكتب والخدمات التي يقوم بتقديمها هذا المكتب، ومختلف الإجراءات والخطوات المتعلقة بالطرق التي يتبعها محافظ الحسابات، أثناء تقييمه لأدلة الإثبات لمؤسسة إقتصادية ما، حيث ساعدنا هذا في معرفة كيفية إعداد التقرير المصادقة على الحسابات السنوية.

## خاتمة

من خلال تناولنا لموضوع دور محافظ الحسابات في تقييم أدلة الإثبات حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول ماهو دور محافظ الحسابات في تقييم أدلة الإثبات. ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى.

حيث تناولت الدراسة النظرية فصلين، وجمعت بين شقي الموضوع، حيث تناول الشق الأول الإطار النظري للتدقيق الخارجي الذي يشمل على عموميات حول التدقيق والتدقيق الخارجي بصفة عامة والجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات بصفة خاصة، وهذا بالتعرف على طريقة تعيينه، حقوقه وواجباته، مهامه ومسؤولياته، ومختلف الهيئات المشرفة على المهنة.

أما الشق الثاني فتناول عموميات حول أدلة التدقيق الذي تطرقنا فيه إلى مفاهيم حول أدلة الإثبات في التدقيق وكيفية الحصول على أدلة الإثبات وتقييمها من طرف محافظ الحسابات وذلك عن طريق أسلوب العينات الإحصائية.

أما الدراسة الميدانية كانت بمكتب محافظ الحسابات، حيث قمنا بالتعرف على مكتب محافظ الحسابات ومختلف الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات في أداء عمله، وكيفية إعداده للتقرير النهائي. ومن خلال هذا الجمع بين الدراستين التطبيقية والنظرية، توصلنا إلى النتائج التالية :

1. إن موضوع التدقيق بشكل عام يقوم على مجموعة المفاهيم التي تطورت بتطور الحياة الإقتصادية والإجتماعية للإنسان على مر التاريخ والتي نتيجة لهذا التطور تطورت أهداف وأنواع التدقيق وبزيادة أهميتها ظهرت هيئات مهنية تنظم عمل التدقيق وتوجد لها أسس وقواعد ومعايير تحكم ممارستها.
2. هناك تحسن في الإطار النظري للتدقيق في الجزائر، يتجسد من خلال القوانين والمراسيم الصادرة في سبيل تنظيم المهنة.
3. تعتمد المؤسسات الإقتصادية في تدقيق حساباتها بنسبة عالية جدا على محافظ الحسابات.
4. إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى، ويكون الغرض من القيام بالمهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، وبذلك يعتبر تقرير محافظ الحسابات بمثابة وسيلة الإتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية للتدقيق.

5. إن أدلة الإثبات التي يسعى محافظ الحسابات للحصول عليها لا تتميز بالغرابة أو الغموض فمعظمها من النوع العادي المباشر.
6. إن كفاية الأدلة تقاس بشكل أساسي عن طريق حجم العينات التي إختارها محافظ الحسابات ولها عدة عوامل تحدد الحجم الملائم لإختيار العينة ومن أهمها :
- ✓ توقعات محافظ الحسابات حول الأخطاء المحاسبية في الكشف.
- ✓ فاعلية نظام الرقابة الداخلية لدى الشركة التي فيها التدقيق.
7. إن قوة أدلة الإثبات، تعتبر عنصرا رئيسيا محددًا لمدى أعمال التدقيق من حيث تتبع القيود المحاسبية، وتفحص الوثائق والسجلات المحاسبية التي تم على أساسها القيام بهذه التسجيلات، وبالتالي فإن حجية أدلة وقرائن تدعم مختلف أعمال التدقيق من فحص، تحقيق وتقرير إبداء الرأي الذي يقوم بإصداره حول تمثيل المعلومات للوضع الحقيقي للشركة؛
8. إن الوسائل التي يستخدمها محافظ الحسابات في جمع وتقييم أدلة الإثبات التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية هي وسائل بسيطة نسبياً وبالرغم من بساطة هذه الوسائل فإنها إذا طبقت بعناية ومهارة لكانت كفيhle بإظهار نقاط الضعف والأخطاء وعدم الدقة في البيانات محل الفحص.
9. يقوم محافظ الحسابات بتدقيق عناصر القوائم المالية، وذلك من خلال طرق وأساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصل وفحص كل ما من شأنه أن يثبت وجود وملكية الأصل، كما يتأكد من صحة تقييمه وكذا تسجيله محاسبيا، وهذا ما يزيد من درجة الثقة والمصادقية في العناصر المكونة للقوائم المالية.

#### التوصيات والإقتراحات :

- على محافظي الحسابات أن يبذلوا العناية المهنية الواجبة من أجل تحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.
- ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة في ضمان التكوين المحاسبي الجيد لمحافظي الحسابات في الجزائر.
- ضرورة أن تعمل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على تنظيم الدورات التكوينية والملتقيات بشكل مستمر من أجل المساهمة في تحقيق جودة المهنة، وضرورة توفير كافة الإمكانيات المادية والبشرية للمهنيين لحضور الندوات والمؤتمرات من أجل ضمان جودة المهنة.

## خاتمة

---

- ضرورة نشر المؤسسات الجزائرية لقوائمها المالية على الشبكة المعلوماتية ليكون محافظي الحسابات على دراية كافية بعملية التدقيق عبر الانترنت.

### أولا : الكتب باللغة العربية.

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث ، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 2- أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- 3- ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة(مدخل متكامل)، ترجمة : محمد محمد عبد القادر الديسبي و أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.
- 4- إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة(معايير وإجراءات)، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، بيروت، 1996.
- 5- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 6- أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبي الحسابات ، دار وائل للنشر، عمان، 1997.
- 7- أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، القاهرة، 1990.
- 8- ثناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونيا، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2007.
- 9- ثناء علي القباني، المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2007.
- 10- حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
- 11- حسين يوسف القاضي وحسين أحمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة(الإطار النظري والإجراءات العملية)، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر، عمان، 2009.
- 12- حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
- 13- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية) ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
- 14- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2012.
- 15- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 1998.
- 16- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعلمية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2000.



- 17- رأفت سلامة محمود وأحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات (النظري)، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان، 2011.
- 18- عبد الرحمان بابنات وناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008.
- 19- عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان وشريفة علي حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 20- عبد الوهاب نصر علي ومحمد سمير الصبان، المراجعة الخارجية مفاهيم أساسية وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 21- علي سيد قاسم، مراقب الحسابات (دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة)، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991.
- 22- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان، 2006.
- 23- محمد التهامي طواهر ومسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 24- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 25- محمد الفيومي وعضو ألبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الأزاريطة، الإسكندرية، 1998.
- 26- محمد سمير الحمدان وعبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1998.
- 27- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق (الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 28- محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة (تحليل وإطار للتطبيق)، الطبعة الأولى، دار المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2000.
- 29- مصطفى عيسى خضير، المراجعة مفاهيم معايير وإجراءات، الطبعة الثانية، جامعة الملك سعود، الرياض، 2006.

- 30-هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
- 31-هاري ر.رايدر، **الدليل الشامل في مراجعة العمليات**، ترجمة: ناصر بن بكر القحطاني وبابكر الأمير بابكر، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 2000.
- 32-وليم توماس وأمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، القاهرة، 1997.
- 33-يحي حسين عبيد وإبراهيم طه عبد الوهاب، **أصول المراجعة(الأبعاد العلمية ومعايير التدقيق)**، الطبعة الأولى، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 2001.
- 34-يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2000.

### ثانيا : الكتب باللغة الفرنسية.

35-Hamini Allel, **Le contrôle interné et l'atration du billon comptable**, OPU , Alger,2003 .

36-Lionnel Collions et Gerard, **Audit et contrôle Interne**, Dalloz, Paris, 1992.

### ثالثا : الرسائل والأطروحات الجامعية.

- 37-حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، رسالة ماجستير(غير منشورة)، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2009.
- 38-سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير(غير منشورة)، تخصص علوم تجارية، جامعة المسيلة، 2004.
- 39-شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير(غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة بومرداس، 2009.
- 40-عمر ديلمي، **أثر المراجعة الخارجية على مصادقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير(غير منشورة)، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2009.
- 41-علي عمر أحمد سويسي، **معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2011.
- 42-عبد السلام عبد الله أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة ماجستير(غير منشورة)، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010.

- 43-محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، رسالة ماجستير(غير منشورة)، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2011.
- 44-هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية ، رسالة ماجستير(غير منشورة)، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.
- 45-وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة ، رسالة ماجستير(غير منشورة)، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010، ص 80.
- رابعا : المداخلات.**
- 46-أحمد فايد نور الدين وبروبة سهام، تأهيل مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الرابع حول:" تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة الأغواط، يومي 20 و21 نوفمبر، 2013.
- 47-العمرى أصيلة وقطاف نبيل، تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الرابع حول:" تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة الأغواط، يومي 20 و21 نوفمبر، 2013.
- 48-براق محمد وقمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي حول:" الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر، 2011.
- 49-عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول:" حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة الجزائر، يومي 06 و07 ماي، 2012.
- 50-عبد الله بن صالح، دراسة تحليلية تقييمية لواقع إصلاح مهنة المراجعة بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الرابع حول:" تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة الأغواط، يومي 20 و21 نوفمبر، 2013.

51-عماري سمير ديلمي عمر، دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الرابع حول: "تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة الأغواط، يومي 20 و21 نوفمبر، 2013.

خامسا : القوانين.

52-قرار وزاري رقم 30 عن وزير المالية، المتضمن: محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ، المؤرخ في 24 جوان 2013.

53-الجريدة الرسمية للجمهورية الشعبية الجزائرية الديمقراطية العدد رقم 07 المؤرخة في 02 فبراير 2011 .

54-الجريدة الرسمية للجمهورية الشعبية الجزائرية الديمقراطية العدد رقم 42 المؤرخة في 11 يوليو سنة 2011.

55- الجريدة الرسمية للجمهورية الشعبية الجزائرية الديمقراطية العدد رقم 03 المؤرخة في 16 يناير 2013.

سادسا : مواقع الإنترنت.

-[http:// library.iugaza.edu.ps](http://library.iugaza.edu.ps) le 09 /04/2014 à 10:30

تحديد الهيئة .....

الإعتماد .....

# قبول الوكالة

تطبيقاً لمحضر إجتماع المؤرخ في: .....

.....

عن السيد: ..... كمحافظ حسابات ..... لووكالة

محافظ الحسابات للسنة المالية ..... وهذا طبقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم: 01-351 المؤرخ

في: 24 شعبان عام 1422هـ الموافق لـ 10 نوفمبر سنة 2001م والمتضمن تطبيق أحكام المادة

101 من القانون رقم: 99-11 المؤرخ في: 23 ديسمبر سنة 1999م والمتضمن قانون المالية لسنة

2000م، والمتعلقة بكيفيات مراقبة إستعمال إعانات الدولة أو الجامعات المحلية للجمعيات والمنظمات.

يصرح محافظ الحسابات بأنه لم يتعرض لأي تنافي منصوص عليه في التشريع والتنظيم المعمول بهما.

- السيد: .....

- رقم التسجيل في قائمة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

..... بتاريخ .....

- العنوان: .....

حرب — ..... في .....

إمضاء