وزارة التعليـم العالـــي والبحث العلمـــي

جامعة محمد الشريف مساعدية

سوق أهراس

Université Mohamed Chérif

Messadia Souk-Ahras

كلّية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسـم علوم التسيير

السنة الجامعية 2023/2022

مقدّمَة للحصول على شهادة الماستر

مدى التزام مدقق الحسابات بتطبيق المعيار الدولي 240 المتعلق بمسؤولية المدقق في اكتشاف الغش و الخطأ

دراسة حالة بأحد مكاتب الرقابة ومحافظة الحسابات –سوق أهراس-

الشعبة: العلوم المالية و المحاسبة

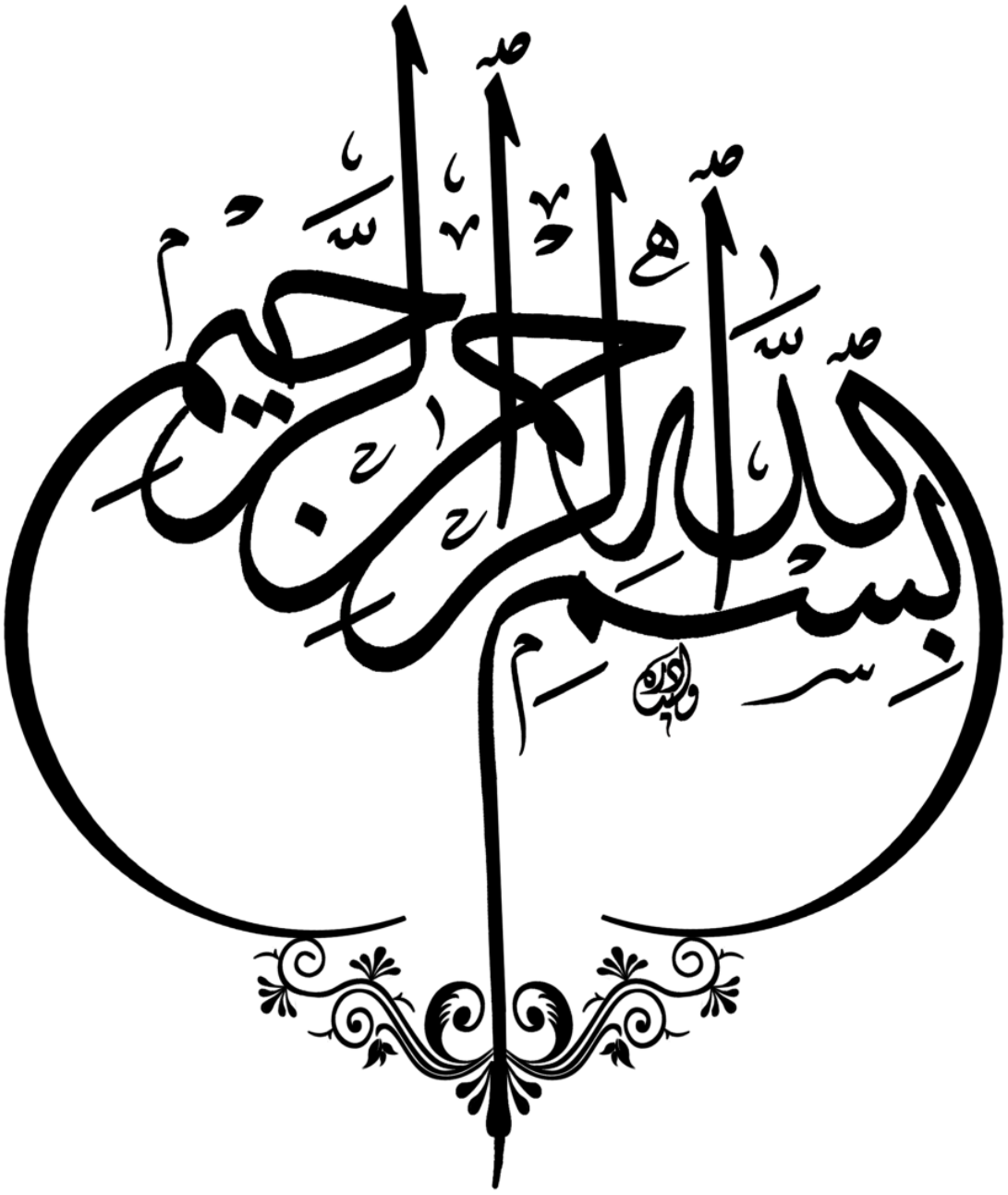
التّخصص: محاسبة و تدقيق

من إعداد : ثلايجية شيماء و ترايعية بسمة

لجنة المناقشة :

المقرر :	بهلول نور الدين	أستاذ محاضر "أ"	جامعة سوق أهراس
المشرف :	حاب الله الشريف	أستاذ محاضر "أ"	جامعة سوق أهراس
المناقش :	بن العايش فاطمة	أستاذ محاضر "ب"	جامعة سوق أهراس

رقم .../..


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر
وعرفان

قال تعالى :" لإن شكرتم لأزيدنكم"

فالحمد لله حتى يبلغ الحمد منتهاه والشكر لله سبحانه وتعالى أن وفقنا لإتمام هذا العمل ونسأله عز وجل أن يوفقنا دوما إلى ما فيه خير وصلاح وينير عقولنا ويرشدنا إلى طريق العلم و الهداية.

نتقدم بجزيل الشكر إلى استأذنا المشرف الدكتور "حاب الله الشريف " على قبوله الإشراف على مذكرتنا وتقديم ما أمكن من المساعدة والتوجيه لانجاز هذا العمل .

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى محافظ الحسابات السيد "سطور مقداد" الذي قدم لنا الكثير من المعارف والتوجيهات أثناء تربصنا ولا ننسى بالشكر الآنسة "بوعيطة نريمان" على كل المساعدة التي قدمتها لنا في سبيل إتمام دراستنا.

والشكر موصول إلى كل زملائنا وأساتذة في قسم علوم التسيير .

إهداء

اهدي ثمرة جهدي الى :

التي جعل الله الجنة تحت قدميها ،التي غمرتني بعطفها وحنانها والتي بفضلها اخط هذه العبارات،

امي العزيزة هداطال الله في عمرها .

الى الذي رباني على الفضيلة والاخلاق ودفعني قدما نحو الامام ابي العزيز الطيب اطال الله في عمره .

الى اعز هدية وهبني لله اياها اخوتي : محمد امين وتقوى .

الى كافة الاهل والاقارب ، على راسهم جدتي العزيزة اطال الله في عمرها ووهبها الصحة والعافية .

الى كافة صديقاتي على راسهم نريمان التي ساعدتني في اعداد المذكرة والى :مروة ،خولة ،ملاك ، شريفة وجهان .

الى كل زميلات المشوار الدراسي وكافة اساتذة قسم علوم التسيير بالجامعة .

والى كل من حملهم قلبي ولم تحملهم مذكرتي .

اهديهم جميعا ثمرة مشواري الدراسي

هذا العمل المتواضع .

ثلايجية شيماء

إهداء

إلى الحاضر دوما في قلبي ووجداني الراحل الذي لم تقر عينه برؤية يوم تخرجي والدي العزيز اسأل الله أن يتغمد روحه الطاهرة بواسع رحمته وان يوفقني لأكون خير خلف صالح له وان يقر عيني برؤيته في جنات النعيم .

إلى غاليتي ونور عيوني إلى جنتي التي ما كنت لأوفق في مشواري إلا بدعائها أمي الحنون أدعو الله أن يديمها نعمة ونورا يضيء عتمة الكون رزقها الله الصحة والعافية ووفقني لأكون فخرا لها .

إلى المؤنسات الغاليات أخواتي الدرر اللواتي لا يطيب النجاح إلا بفرحتهن أدامهن الله لي اعز الرفاق.

إلى كل عائلتي وأقاربي كل باسمه من يسعدهم تفوقي ويفتخرون بانجازاتي.

والى كل صديقاتي من شاركنني لحظات النجاح والفشل والحزن والفرح وهانت بصحبتهن مشقة الدرب أتمنى لهن التوفيق والنجاح .

أهديكم جميعا ثمرة مشواري الدراسي هذا العمل المتواضع .

ترايعية بسمة

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى التزام مدقق الحسابات، بمحتوى المعيار الدولي 240 المتعلق بمسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ. وإظهار درجة الإفصاح للقوائم المالية التي تتيحها المؤسسات الاقتصادية ،من اجل مساعدة مدقق الحسابات القانوني ،على إعطاء رأي فني حول مصداقية الحسابات ومدى شفافيتها وصدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للكيان .مما يساهم في الحد من مخاطر الغش والخطأ .

وقد أظهرت دراستنا انه بما أن المؤسسات الاقتصادية تلتزم بتعيين مدقق الحسابات فإنها بالضرورة تعتمد على تقريره لمعرفة الوضعية المالية للشركة .رغم عدم وجود المعيار 240 للتدقيق ضمن المعايير المعتمدة في الجزائر ، إلا انه لا يمكن لمدقق الحسابات أن يؤدي مهمته بفعالية دون الرجوع إلى المعايير فهي تمثل المرجع الأساسي للمفاهيم بالإضافة إلى التشريعات والقوانين التي تنظم المهنة.

الكلمات المفتاحية :مدقق الحسابات،معايير التدقيق ، الغش، المسؤولية .

Summary:

The study aims to highlight the extent of the auditor's commitment to the content of the international standard 240 related to the responsibility of the auditor for the discovery of fraud and error. And to show the degree of disclosure of the financial statements provided by economic institutions, in order to help the legal auditor, give an artistic opinion on the credibility of the accounts and the extent of their transparency and sincerity in expressing the true position of the entity, which contributes to reducing the risk of fraud and error.

Our study has shown that since economic institutions are committed to appointing an auditor, they necessarily depend on his report to know the financial position of the company. Although there is no standard 240 to scrutinize within the criteria adopted in Algeria, the auditor cannot effectively perform his mission without referring to the criteria, it represents it. The basic reference for concepts in addition to legislation and laws that regulate the profession.

Keywords: auditor, audit standards, fraud, responsibility .

Résumé:

L'étude vise à mettre en évidence l'étendue de l'engagement des auditeurs vis-à-vis du contenu de la Norme internationale 240 concernant les responsabilités des auditeurs en matière de détection des fraudes et des erreurs. Et montrer le degré de divulgation des états financiers fourni par les institutions économiques pour aider les auditeurs à donner une opinion artistique sur la crédibilité des comptes et leur degré de transparence et de sincérité en exprimant la véritable position de l'entité, ce qui contribue à réduire le risque de fraude et les erreurs.

Nos recherches montrent qu'après avoir nommé des auditeurs, les institutions économiques se fient nécessairement à leurs rapports pour comprendre la santé financière d'une entreprise. Bien qu'il n'y ait pas de norme 240 à revoir dans le cadre des normes adoptées en Algérie, les auditeurs ne peuvent accomplir efficacement leur mission sans s'y référer, a-t-il précisé. La référence de base pour les concepts en plus de la législation et des lois qui réglementent la profession.

Mots clés : auditeur, normes d'audit, fraude, responsabilité .

الفهرس:

العنوان	الصفحة
البسملة .	I
شكر تقدير .	II
الإهداء.	IV
الملخص.	V
فهرس المحتويات.	VII-X
قائمة الجداول.	XI
قائمة الأشكال.	XII
مقدمة عامة.	1
الفصل الأول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية	8-34
تمهيد الفصل.	8
المبحث الأول:تنظيم وواقع مهنة التدقيق في الجزائر.	9
مطلب 1:مضمون ومحتوى التدقيق.	9
أولا:تعريف التدقيق	9
ثانيا:أهداف التدقيق	10
ثالثا :أنواع التدقيق	11
المطلب2 :تطور مهنة التدقيق في الجزائر.	13
المطلب 3: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر.	15
أولا : المجلس الوطني للمحاسبة CNC	15
ثانيا: التنظيمات المهنية	16
المطلب 4: شروط ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.	17
المطلب 5: تحديات مهنة التدقيق في الجزائر وعراقيلها.	18
أولا:التحديات	18
ثانيا:العراقيل	19
المبحث الثاني :معايير التدقيق.	20
المطلب1 :معايير التدقيق المتعارف عليها.	20
المطلب 2: ماهية معايير التدقيق الدولية IAS.	22
أولا:المفهوم .	22

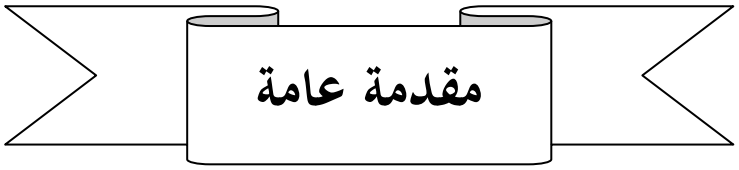
ثانيا: الأهمية .	22
ثالثا: نطاق واستعراض المعايير الدولية	23
المطلب 3 :مفهوم معايير التدقيق الجزائرية وأهميتها.	25
أولا : مفهوم معايير التدقيق الجزائرية	25
ثانيا: أهمية معايير التدقيق الجزائرية	25
المطلب 4: اللجان المشرفة على إصدار معايير التدقيق الجزائرية.	25
المطلب 5:عرض معايير التدقيق الجزائرية NAA.	27
المبحث الثالث:أصول تدقيق الحسابات.	28
مطلب 1: ماهية القوائم المالية.	28
أولا:تعريف القوائم المالية .	28
ثانيا: الخصائص النوعية للقوائم المالية	29
ثالثا :حاجات مستخدمي القوائم المالية	30
المطلب 2:تعريف مدقق الحسابات.	31
المطلب 3:صفات مدقق الحسابات.	31
المطلب 4 : حقوق وواجبات مدقق الحسابات.	32
أولا : الحقوق .	32
ثانيا: الواجبات .	32
خلاصة الفصل.	34
الفصل الثاني: مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش والخطأ وفق المعيار الدولي 240 "مسؤولية المدقق ذات العلاقة بالاحتيال"	36-53
تمهيد الفصل.	36
المبحث الأول : ماهية الغش والخطأ.	37
مطلب 1: مفهوم الغش وأنواعه	37
أولا: مفهوم الغش	37
ثانيا : أنواعه	38
المطلب 2: مفهوم الخطأ وأنواعه.	39
أولا: مفهوم الخطأ .	39
ثانيا : أنواعه .	39

المطلب 3: أسباب وقوع الغش والخطأ.	41
أولا : أسباب تتعلق بالشخص القائم بعملية التحريف .	41
ثانيا: أسباب تتعلق بالشركة محل التحريف .	41
المطلب 4: نموذج تحفيز الاحتيال الكلاسيكي.	42
المبحث الثاني : اثر الغش والخطأ على القوائم المالية.	43
المطلب 1 :مواطن الغش والخطأ.	43
المطلب 2 :طرق إخفاء الغش.	44
المطلب 3:طرق تصحيح الأخطاء.	45
المطلب 4:سوء استعمال أموال الشركة في القانون الجزائري.	46
المبحث الثالث :مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالاحتيال.	46
المطلب 1 :مسؤولية المدقق	47
أولا:المسؤولية المدنية .	47
ثانيا: المسؤولية الجزائية .	47
ثالثا : المسؤولية التأديبية .	48
المطلب 2: مخاطر عملية التدقيق.	48
المطلب 3:صعوبات اكتشاف الغش بالأخص غش الإدارة.	49
المطلب 4:الإجراءات المتبعة عند اكتشاف الغش والخطأ	49
خلاصة.	53
الفصل الثالث: دراسة ميدانية في احدى مكاتب الرقابة و محافظة الحسابات	55-84
تمهيد	55
المبحث الأول :المنهجية المتبعة من طرف مكتب الرقابة ومحافظة الحسابات.	56
المطلب 1: مضمون ومحتوي عملية التدقيق المتبعة من قبل مكتب الرقابة ومحافظة الحسابات..	56
أولا : عرض المنهج .	56
ثانيا :مراحل تطوير المنهج .	56
ثالثا:أهداف المراجعة.	57
رابعا: الخطوات الرئيسية في العملية .	58
المطلب 2: الضوابط المنفذة من قبل مكتب التدقيق	59
المطلب 3:المعرفة والتوجيه العام.	59

المطلب 4 :طريقة كتابة التقارير المعتمدة من قبل مكتب التدقيق .	62
المبحث الثاني :تقرير محافظ الحسابات عن القوائم المالية.	63
المطلب 1: تعيين مدقق الحسابات.	63
المطلب 2: تقرير التصديق العام.	63
المطلب 3:التعليق على الحسابات الرئيسية.	65
المبحث الثالث : تقارير خاصة بالمؤسسة.	77
المطلب 1: تقارير خاصة.	77
المطلب 2: فحص أنظمة وإجراءات الإدارة.	78
المطلب 3: الاستنتاجات والتوصيات.	79
المبحث الرابع : مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر	81
المطلب 1: المسؤولية المدنية.	81
المطلب 2:المسؤولية الجنائية.	81
المطلب 3:المسؤولية التأديبية.	82
حوصلة .	82
خلاصة الفصل	84
الخاتمة عامة.	86
قائمة المراجع .	89

الرقم	العنوان	الصفحة
(1)	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	10
(2)	الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	12
(3)	مراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر	13
(4)	معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار	24
(5)	معايير التدقيق الجزائرية	27
(6)	الخصائص النوعية للمعلومات المالية	29

الرقم	العنوان	الصفحة
(1)	أنواع التدقيق	11
(2)	لجان المجلس الوطني للمحاسبة	16
(3)	تحديات مهنة التدقيق في الجزائر	18
(4)	معايير التدقيق المتعارف عليها	21
(5)	أنواع الأخطاء والغش من حيث طريقة ارتكابها	40
(6)	نموذج تحفيز الاحتيال الكلاسيكي	42
(7)	الإجراءات المتبعة عند اكتشاف الغش والخطأ	50


مقدمة عامة

مقدمة عامة:

في ظل التطورات الاقتصادية الدولية وما صاحبها من اختلالات مالية ومحاسبية وما انجر عنها من انهيار لشركات دولية ومحلية زادت الحاجة إلى المعلومات التي تبنى عليها القرارات لا سيما مع انفصال الملكية عن الإدارة وازدادت حاجة المستخدمين إلى تقارير معدة من أطراف خارجية تتضمن تأكيدات حول صحة هذه المعلومات .

إن أهمية تدقيق التقارير المالية لا يقتصر على كونه أداة لاتخاذ القرارات لدى المساهمين بل يشمل أطراف أخرى ذات علاقة بالكيان وعليه لا بد من وجود مدقق مستقل يتبع أصول وقواعد مهنية للتدقيق من اجل إعطاء رأي فني محايد حول مصداقية التقارير المالية ووضعية الكيان .

ولابد من الأخذ بعين الاعتبار انه لا توجد منظومة في مأمن من الغش والخطأ وعليه تبرز أهمية المعيار 240 المسمى ب: "مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق القوائم المالية "، في بيان المسؤولية المهنية للمدقق في التأكد من خلو القوائم المالية في مجملها من تحريفات جوهرية سواء كانت ناتجة عن غش أو خطأ .

1/إشكالية الدراسة :ومن هذا المنطلق تتضح لنا معالم إشكالية الدراسة كالتالي:

"ما مدى التزام مدقق الحسابات بالمعيار الدولي 240 المتعلق بمسؤولية المدقق في اكتشاف الغش والخطأ ؟"

ولقد انبثق عن الإشكالية المطروحة الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ هل تعتمد المؤسسات الجزائرية في الحد من عمليات الغش على مراجعة حساباتها وقوائمها المالية دوريا؟
- ✓ إلى ماذا يستند مراجع الحسابات عند تدقيقه في عملية الكشف عن الغش والخطأ ؟
- ✓ هل يستعين المراجع في عملية المراجعة بالمعيار 240 ؟
- ✓ هل المراجع مسؤول عن اكتشاف الأخطاء وتصحيحها؟

2/الفرضيات :وللإجابة عن إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية المنبثقة عنها ،تم صياغة الفرضيات التالية:

- ✓ نعم بما أن المؤسسات الجزائرية تلتزم بتعيين محافظ للحسابات فهي تعتمد على مراجعة قوائمها المالية دوريا للحد من عمليات الغش .
- ✓ يستند المراجع على أحكام مواد القانون التجاري والقانون 10-01 المتعلق بالمهنة وكذلك على المعايير الجزائرية للتدقيق .

- ✓ لا يستعين مدقق الحسابات بالمعيار 240 في عملية المراجعة لأنه غير موجود ضمن المعايير المعتمدة في الجزائر.
- ✓ المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء وليس عن تصحيحها محاسبيا.

3/أهمية الدراسة :

-تتمثل أهمية دراستنا في توضيح واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين التشريعات والمعايير المهنية وبين تطبيقها على ارض الواقع عند أداء مهمة التدقيق حيث سيتضح من خلال هذه الورقة البحثية إلى أي مدى يلتزم محافظ الحسابات بمهامه ومسؤولياته لا سيما فيما يتعلق باكتشاف الغش والخطأ والتبليغ عنه .

4/أهداف الدراسة:

-التعريف بالإطار القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر .

- إبراز مسؤوليات المدقق وواجباته المهنية .

- إبراز مدى تطبيق مدقق الحسابات لواجباته والتزاماته .

5/أسباب اختيار الموضوع:لقد تم اختيار هذا الموضوع استنادا لعدة أسباب منها.

- ✓ **أسباب ذاتية:**

- الميول الشخصية والرغبة في دراسة الموضوع .

- الرغبة في اكتساب الخبرة المهنية في مجال التدقيق.

- الموضوع مرتبط بشكل كبير بتخصصنا .

- ✓ **أسباب موضوعية:**

- انتشار الممارسات المحاسبية وارتباط مهمة المحاسبة ارتباطا وثيقا بمهنة التدقيق .

- أهمية مهنة التدقيق بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية والدولة على حد سواء .

– انتشار مكاتب التدقيق وضرورة توحيد الممارسات لاسيما في إطار السعي نحو الانفتاح على العالم وانتشار التجارة الدولية وضرورة السعي نحو التوافق والتوحيد الدوليين في مجال المحاسبة والتدقيق .

6/منهج الدراسة :

إن طبيعة الدراسة وخصوصية الموضوع هي التي تحدد منهج الدراسة الواجب إتباعه قصد الإحاطة بأهم جوانبه ، وبناءا على ذلك اعتمدنا في دراستنا على **المنهج الوصفي التحليلي** ،والذي نعتبره مناسبا لطبيعة دراستنا ،حيث تم الاعتماد عليه في جميع الفصول ،وهذا لبناء موضوعنا بشكل علمي ومفصل وشامل من خلال تحديد المفاهيم والمصطلحات بدقة .

كما تم الاعتماد على **منهج دراسة الحالة** من خلال دراسة تحليلية لتقرير محافظ الحسابات عن وضعية الشركة بهدف إسقاط الجانب النظري للدراسة على الجانب التطبيقي ،كما كانت اداة الدراسة عبارة عن مقابلة .

7/الحدود المكانية :

تتمثل حدود دراستنا التطبيقية في إحدى مكاتب الرقابة ومحافظة الحسابات في ولاية سوق أهراس التابع للسيد **"سطور مقداد "**

8/الحدود الزمنية :

فيما يخص الجانب الزمني استمرت دراستنا الميدانية من 2023/03/27 إلى 2023/05/10 .

9/صعوبات الدراسة :

- ✓ ندرة المراجع الجزائرية حيث أن اغلب المراجع من المشرق وبالتالي اختلافات في اللغة والمصطلحات .
- ✓ صعوبة الحصول على المعلومات فيما يخص الجانب التطبيقي لان المهنة تفرض الالتزام بالسرية وعدم الإفصاح .
- ✓ صعوبة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي نظرا لاختلاف الدراسة النظرية عن ما هو معمول به في الواقع الفعلي.
- ✓ التعرض للرفض من قبل الكثير ن مكاتب محافظي الحسابات.

10/الدراسات السابقة:

- ✓ **حاج الله شاوش : " دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي** ".مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة ورقلة 2013/2012 ، هدفت الدراسة إلى الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في اكتشاف حالات الغش والخطأ والتصرفات الغير قانونية التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية .وكانت نتائج الدراسة أن عملية تحديد مسؤولية محافظ الحسابات بخصوص الغش أمر صعب نظرا لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة تحول دون اكتشاف حالات الغش والخطأ في بعض الأحيان ، فتحمل محافظ الحسابات المسؤولية يجب أن يتصف بالمعقولية لما يمكن اكتشافه من الأخطاء والغش .
- ✓ **د.سي محمد لخضر :"دور محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية** ".دراسة تم نشرها ضمن مجلة دراسات وأبحاث، المركز الجامعي بريكة ، 2019 ،هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تقويم مصداقية الحسابات المالية في المؤسسات الاقتصادية ، وكان كانت نتائج الدراسة تؤكد على الدور الفعال الذي يلعبه مدقق الحسابات في منح الموثوقية للقوائم المالية ، وتؤكد أيضا على ضرورة الالتزام بالمبادئ المحاسبية في إعداد التقارير المالية لان القوائم التي تم تدقيقها شهدت بعض النقائص في تسوية العمليات المحاسبية .
- ✓ **بهلولي نور الهدى :"مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية (200–299) في تعزيز المبادئ و المسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي"**. دراسة تقييمية من منظور محافظي الحسابات في الجزائر،تم نشرها ضمن مجلة العلوم الاقتصادية جامعة برج بوعريريج ،2018 ، و قد هدفت هذه الدراسة إلى : تحديد مدى كفاية التشريعات الحالية التي تنضم مهنة التدقيق في الجزائر في تعزيز المبادئ و المسؤوليات العامة للتدقيق اثر تبني المعايير الدولية (200–299) على تعزيز المسؤوليات ، وقد توصل الباحث إلى: أن التشريعات الحالية التي تنضم المهنة بالجزائر لا تكفي لضمان تغطية كل المبادئ و المسؤوليات ،في حين أن تبني المعايير الدولية (200–299) من شئنه أن يرفع من مستوى أداء المهنيين في الجزائر .
- ✓ **فضيل مصطفى يوسف : "مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة"**دراسة مقدمة لنيل درجة الماستر في المحاسبة و قد هدفت إلى : التعرف على مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي من وجهة نظر المدراء الماليين و مدققي

الحسابات . و قد توصل الباحث إلى : أن هناك إدراك لدى مدققي الحسابات حول مسؤوليتهم في ارتكاب الغش و تطبيق إجراءات المعيار الدولي 240 .

مايميز دراستنا :

تميزت دراستنا عن الدراسات السابقة بإظهار مدى تطبيق المعيار الدولي 240 للتدقيق المتعلق بمسؤولية المدقق في اكتشاف الغش و الخطأ ومدى كفاية التشريعات التي تنظم المهنة في الجزائر في تعزيز المبادئ و المسؤوليات العامة و اثر تبني هذا المعيار في تعزيز الممارسات من جانب إدراك المدقق لمسؤوليته و التزامه بها .

11/هيكل الدراسة :

للإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات قمنا بتقسيم محتوى الموضوع إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي، تسبقهم مقدمة تتضمن مختلف الأبعاد الأساسية للموضوع وإشكالية تعقبهم خاتمة متضمنة نتائج اختبار الفرضيات ونتائج الدراسة المتوصل إليها مع تقديم بعض التوصيات التي نعتقد أنها ستساهم في إثراء موضوع بحثنا مع وضع الأفاق المستقبلية له ، وقد جاءت فصول هذه المذكرة على النحو التالي كما هو مبين أدناه.

الفصل الأول :يعالج واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى تنظم وواقع مهنة التدقيق في الجزائر ، وفي المبحث الثاني إلى معايير التدقيق ، أما المبحث الثالث فتطرقنا إلى أصول تدقيق الحسابات .

الفصل الثاني: فيعالج الجزء النظري المتعلق بمسؤولية المدقق في اكتشاف الغش والخطأ وفق المعيار الدولي 240 "مسؤولية المدقق ذات العلاقة بالاحتيال" ، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية الغش والخطأ ، وفي المبحث الثاني إلى اثر الغش والخطأ على القوائم المالية ، أما في المبحث الثالث فتطرقنا إلى مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالاحتيال .

الفصل الثالث: فهو يعالج الجزء التطبيقي المتمثل في دراسة حالة ، حيث تناولنا في المبحث الأول المنهجية المتبعة من طرف مدقق الحسابات ، والمبحث الثاني تقرير محافظ الحسابات عن القوائم المالية ، أما في المبحث الثالث فتناولنا تقارير خاصة بالمؤسسة ، وفي الأخير في المبحث الرابع فتطرقنا إلى مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر.

الفصل الاول :

واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية

تمهيد الفصل:

من خلال هذا الفصل سنحاول تسليط الضوء على مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق ، حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث الأول بعنوان واقع مهنة التدقيق في الجزائر ، والثاني بعنوان معايير التدقيق الدولية ، وأخيرا المبحث الثالث بعنوان أصول التدقيق عند مراجعة الحسابات . ومن خلال هذه المباحث تطرقنا إلى :

-ماهية التدقيق .

-تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر .

-حقوق وواجبات المدقق

-التحديات التي تواجه تطور المهنة في الجزائر .

-ماهية القوائم المالية .

المبحث الأول:تنظيم وواقع مهنة التدقيق في الجزائر

استمدت مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التأكد من صحة الحسابات ومنذ ظهور كلمة "تدقيق" منذ قرون فقد اعتمدتها الحكومات لاتخاذ القرارات وشهدت هذه المهنة تطورات عبر الزمن وتبنتها مختلف الدول وسعت إلى تنظيمها وفق قوانين وتشريعات ومعايير تحكم ممارسة هذه المهنة .

مطلب 1:مضمون ومحتوى التدقيق

في هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف التدقيق وأنواعه وأهدافه .

أولا:تعريف التدقيق

تعددت التعاريف التي تحدد مفهوم التدقيق ومن أهم هذه التعارف نذكر ما يلي :

- ✓ عرفته هيئة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية بأنه "فحص مهني مؤهل ومستقل ،لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما ."[1]
- ✓ عرفه اتحاد المحاسبين الأمريكيين بأنه "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية ،لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين ".[2]
- ✓ عرفته منظمة العمل الفرنسية على النحو التالي "هو مسعى أو طريق منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني ،يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل ، استنادا على معايير التقييم لتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم ".[3]

ومنه يمكننا القول أن التدقيق هو رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة الجرد ، جدول حسابات النتائج والميزانية .[4]

---

[1] تامر مزيد رفاعة،**أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشاة**،دار المناهج للنشر والتوزيع،عمان ،سنة2017 ،ص 15

[2] هادي التميمي،**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمي**ة،الطبعة الثالثة،دار وائل للنشر و التوزيع،الأردن–عمان ،سنة2006 ،ص 20

[3] درويش عمار وكوديد سفيان،**فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائر** ،مجلة العلوم الاقتصادية ،المركز الجامعي عين تيموشنت،المجلد 13،العدد14،جوان 2017،ص92

[4] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر** ،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،الطبعة الأولى ، عمان–الأردن ،سنة 2006 ،ص13

ثانيا:أهداف التدقيق :لقد مرت أهداف التدقيق بعدة تطورات يمكن تلخيصها كما يلي :

جدول رقم (1) :التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب ولاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850-1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1905-1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات لكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها
1933-1905	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المال اكتشاف التلاعب والأخطاء	بالتفصيل ومراجعة اختباريه	اعتراف سطحي
1940-1933	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المال اكتشاف التلاعب والأخطاء	مراجعة اختباريه	بداية في الاهتمام
1960-1940	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	مراجعة اختباريه	اهتمام وتركيز قوي

المصدر : عبد الفتاح محمد الصحن ، **أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)** ،الدار الجامعية ، الإسكندرية–مصر ،سنة 2004 ، ص12

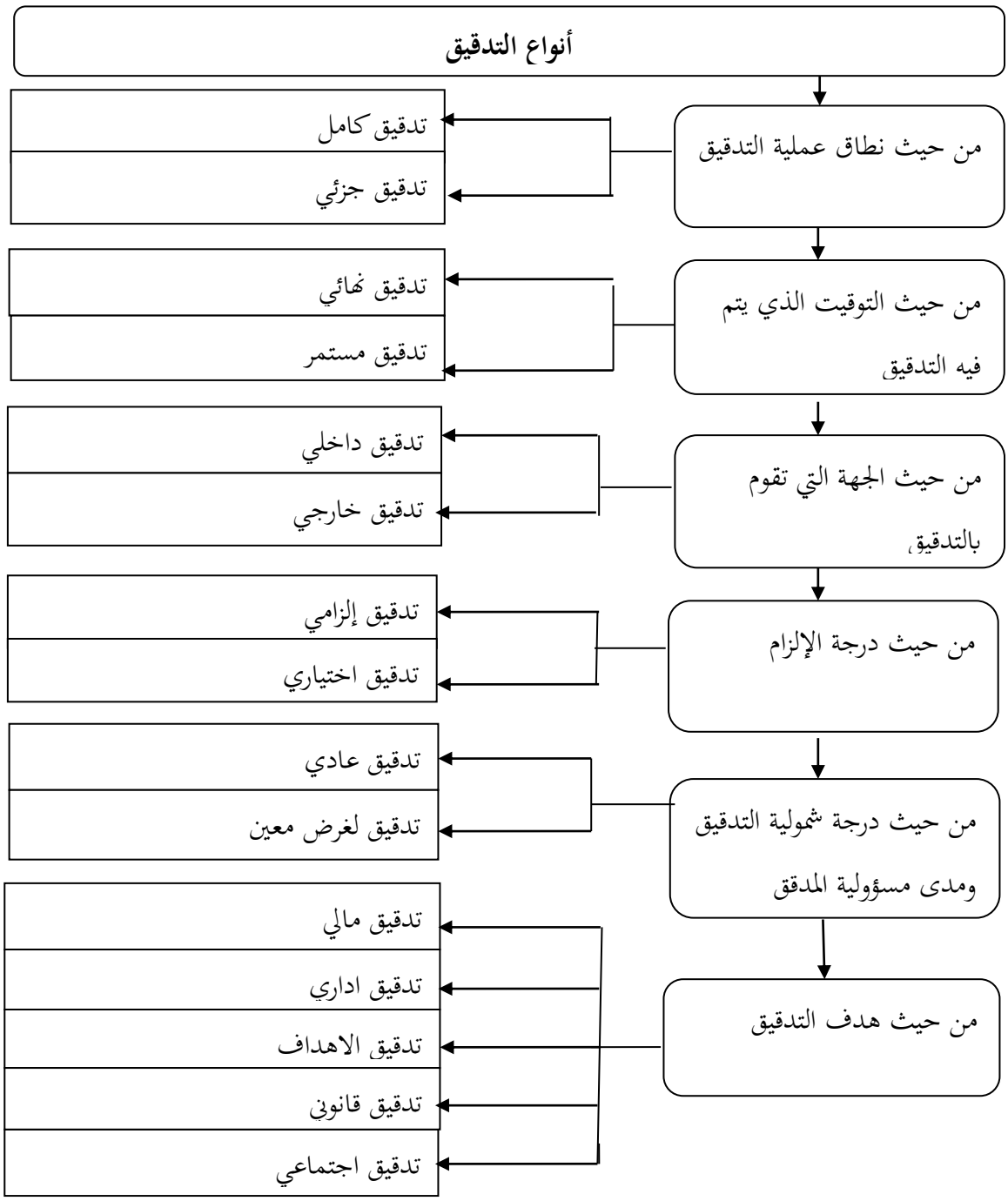
أما في الوقت الحالي فأصبح هنالك أهداف أخرى للتدقيق وهي :

- مراقبة الخطط الموضوعة من قبل أصحاب المشروع ومتابعة تنفيذها .
- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة .
- تحقيق اكبر قدر من الإنتاجية عن طريق محو التبذير في جميع نواحي نشاط المشروع .
- تحقيق اكبر قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل به المشروع .
- الخروج برأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر .[1]

[1] إيهاب نظمي وهاني العزب ،**تدقيق الحسابات الإطار النظري** ،دار وائل للنشر ،الطبعة الأولى ،عمان –الأردن ،سنة 2012، ص ص 17 ، 18

ثالثا :أنواع التدقيق :يمكننا التمييز بين عدة أنواع للتدقيق والتي يمكن حصرها في الشكل التالي :

شكل رقم(1): أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على : إيهاب نظمي وهاني العزب ،**تدقيق الحسابات الإطار النظري** ،مرجع سبق ذكره.

ونظرا لأهمية التدقيق الداخلي والخارجي بينا فيما يلي الفروق بينهما :

جدول رقم (2): الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

معيار التفريق	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوعة .	خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي .
القائم بالتدقيق	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة ويعين بواسطة الإدارة .	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين بواسطة الملاك .
درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات مثل إدارة الحسابات والمالية ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارات جميعها .	يتمتع باستقلال كامل في عملية الفحص والتقويم وإبداء الرأي .
المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة من ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا .	مسؤول أمام الملاك ، من ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم .
نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل فمقدار المسؤوليات التي تعهد للمدقق يكون نطاق عمله .	يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة .
توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية .	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة .

المصدر : حسين يوسف القاضي وآخرون ،**أصول المراجعة** ،الجزء الأول ، كلية الاقتصاد ،جامعة دمشق ،2014 ، ص 32

المطلب2 :تطور مهنة التدقيق في الجزائر

إن مهنة التدقيق لم تقتصر على بعض الدول ،بل كانت بل كانت معظم الدول تهتم بها ،والجزائر مرت بعدة تطورات ونظرا للتحولات الاقتصادية التي شهدتها ، وكثرة سن القوانين وصعوبة أصبحت من معتقدات الباحثين أنها العائق الذي يواجه فهم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر وللتمييز بن المراحل التي مر بها تم تلخيصها كالتالي :

جدول رقم(3) :مراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر

الفترة	1988- 1969	1991-1988	2010-1991	**ما بعد** 2010
التكليف بالتدقيق	الوزير المكلف بالمالية والتخطيط	لا يوجد تغيير	الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات	الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشرط
الشركة محل التدقيق	المؤسسة الوطنية العمومية أو الشبه العمومية	المؤسسات العمومية الاقتصادية بحكم خضوعها للقانون التجاري	الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات و التعاضديات الاجتماعية والنقابات (المؤسسات التي تخضع للقانون التجاري)	الشركات التي تخضع للقانون التجاري .
الجهة المكلفة	محافظ الحسابات يعين: -بصفة عامة من بين :	-مجلس المحاسبة -ثم أعيدت المسؤولية	محافظ الحسابات أو خبير محاسبي	محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين

بالتدقيق	المراقبين العاملين للمالية مراقبي المالية مفتشي المالية -بصفة استثنائية من بين: موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة _ثم أصبح مجلس المحاسبة هو المكلف بالمراقبة .	لمحافظ الحسابات	مسجل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حسب الشروط والمقاييس التي نص عليها القانون 01-91	والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية ، بعد توفره على الشروط والمقاييس التي نص عليها القانون 01-10 -الخبير المحاسبي من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في المصف الوطني ،بعد توفره على الشروط والمقاييس التي نص عليها القانون 01-10
مهمة المكلف بالتدقيق	المراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات	لا يوجد تغيير	الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات	المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها
ملاحظات حول ممارسة التدقيق	-تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة -تشكيل مجلس المحاسبة -وجود فراغ في : • شروط ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي • مهام المدقق • مدة الكفالة	-تعديل تنظيم وعمل مجلس المحاسبة	-إنشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين -تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين	-إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

			-إحداث المجلس الوطني للمحاسبة	

المصدر : بهلول نور الهدى ،**اثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر** ،أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس –سطيف 1- ، سنة 2017 ،ص 123

المطلب 3: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

مرت مهنة التدقيق في الجزائر بعدة تطورات كما ذكرنا سابقا ،نتيجة لظروف البلاد منذ الاستقلال إلى يومنا هذا ،فبعد الاستقلال كانت تابعة اقتصاديا لفرنسا بالرغم من استقلالها السياسي ، ونتيجة لعدم امتلاكها لإمكانيات مادية أو بشرية باعتبارها قد خرجت من فترة جد حرجة ومن أهم الهيئات التي ساعدت في تطوير المهنة ما يلي :

أولا : المجلس الوطني للمحاسبة CNC

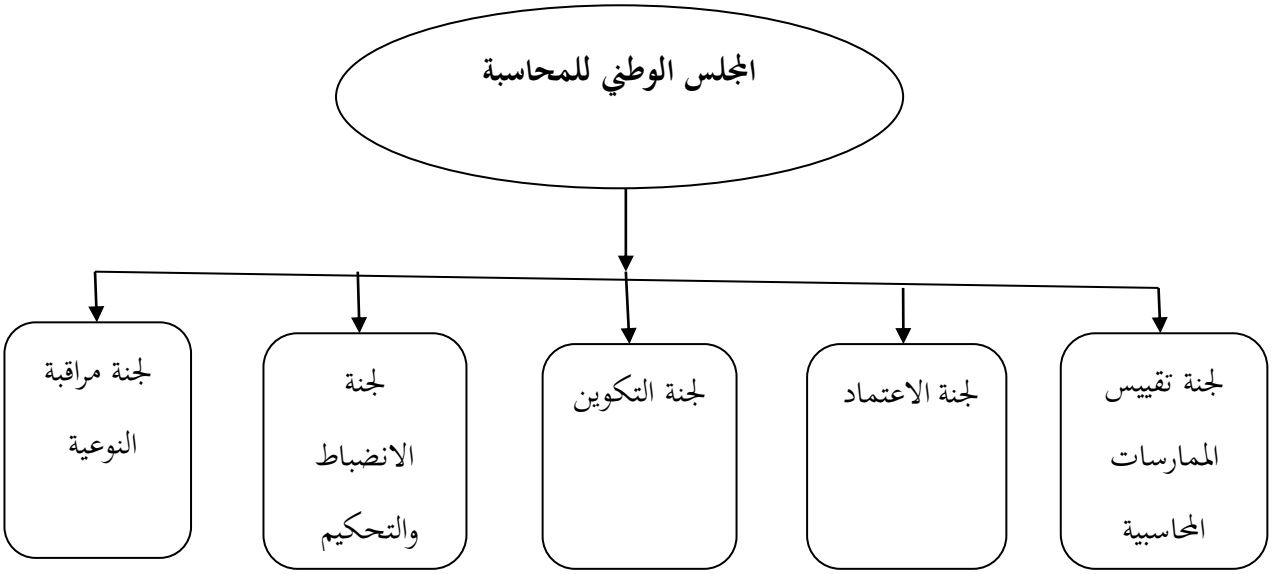
تأسيسه : يرجع تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة إلى سنة 1980 بصدور الأمر 80-05 المؤرخ في 1 مارس 1980 والمتعلق بممارسة وظيفته الرقابية ويخضع حاليا في تسييره إلى الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 والمعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي يحدد صلاحيات المجلس وتنظيمه وتسييره .[1]

تشكيله :

وفقا للمادة 17 من المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره ،فان المجلس يتضمن عدة لجان يمكن توضيحها في الشكل التالي :

[1] الموقع الالكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة https://www.cnc.dz، 2023/03/13 ، 21:55

شكل (2) : لجان المجلس الوطني للمحاسبة



المصدر : **من** إعداد الطلبة بالاعتماد على المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 المادة 17 .

مهامه : وفقا للمرسوم التنفيذي 11-24 فان للمجلس الوطني للمحاسبة عدة مهام تمارسها اللجان المذكورة أعلاه والتي ورد ذكرها تفصيلا في المواد 10-11-12-18-19 من المرسوم التنفيذي سابق الذكر .

ثانيا: التنظيمات المهنية

بموجب المادة 14 من قانون 10-01 تم إنشاء ثلاث منظمات مهنية وهي : المصف الوطني للخبراء المحاسبين ، الغرفة الوطنية للحسابات ،المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع أشخاصا طبيعيين أو معنويين مؤهلين لممارسة هذه المهن الثلاثة ، وذلك حسب الشروط التي حددها القانون 10-01 .

من بين التعديلات الجديدة التي مست مهنة التدقيق بالجزائر هي إنشاء ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة مع المجلس الوطني للمحاسبة تعمل تحت يد وزير المالية ، وتمتلك صلاحية تسيير المهن الثلاثة بشكل يتلاءم مع التغييرات الحاصلة في ميدان التدقيق والمحاسبة وهذا طبقا للمراسيم التالية: [1]

[1] حراث نخلة وبن حمو عصمت محمد ،**المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في إرساء مبادئ حوكمة الشركات** ، مجلة دفاتر بوادكس ،جامعة مستغانم ، المجلد 11 ، العدد 2،2022 ،ص 499

- المرسوم التنفيذي رقم 21-25 :المؤرخ في 2011/01/27 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد تسييره .
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 :المؤرخ في 2011/01/27 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحيته وقواعد تسييره .
- المرسوم التنفيذي رقم 21-25 :المؤرخ في 2011/01/27 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحيته وقواعد تسييره .

المطلب 4: شروط ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

حددت المادة 8 من المرسوم التنفيذي 10-01 لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد ،يجب أن تتوفر الشروط التالية :

_أن يكون جزائري الجنسية

_أن يحوز شهادة لممارسة المهنة

_أن يتمتع بجميع الحقوق السياسية والمدنية

_أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة

_أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وان يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها قانونا .

_أن يودي اليمين المنصوص عليه في المادة 6من قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010 [1].

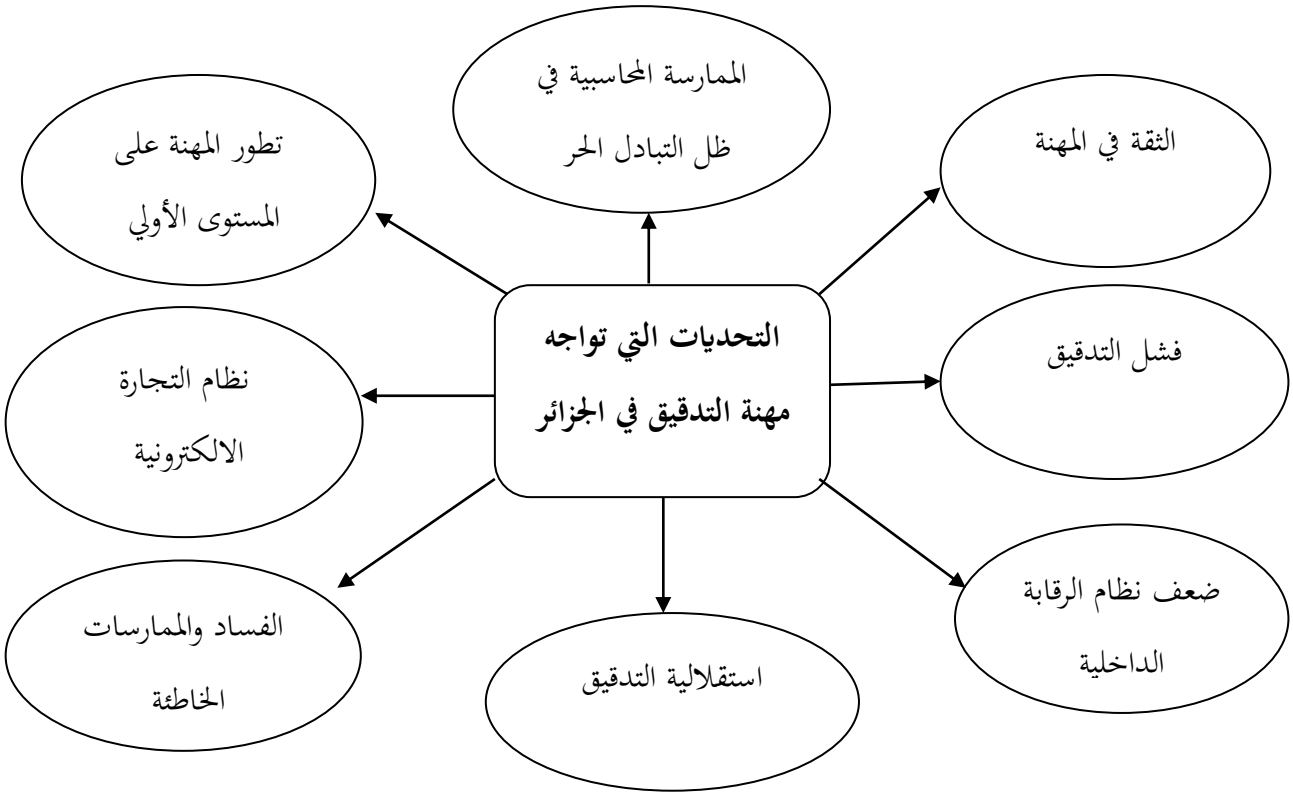
[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات ، العدد 42 ، المؤرخ في 16 رجب1431 الموافق ل 11 جويلية 2010 ،ص 5

المطلب 5: تحديات مهنة التدقيق في الجزائر وعراقيلها .

سنتطرق أولا إلى التحديات من ثم العراقيل كما يلي :

أولا:التحديات : في ظل العولمة والتطورات المتسارعة في الاقتصاد العالمي ، في إطار السعي لوضع إصلاحات ممنهجة وشاملة تحكم وتنظم مهنة التدقيق ، بما يتماشى مع متطلبات المهنة على المستوى العالمي وتحديدا الالتزام بمعايير التدقيق الدولية ، وما ينجر عنه من ايجابيات تعود بالمنفعة وتغير من مسار مهنة التدقيق بأكمله مع الأخذ بعين الاعتبار عديد التحديات التي تواجهها المهنة والتي نذكرها في الشكل الموالي :

الشكل (3) :تحديات مهنة التدقيق في الجزائر



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على قاسمي السعيد وحيرش احمد ، **محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية** ،مع إمكانية الاستفادة من التجربة المصرية ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، مجلد 1 ، العدد 1 ، 1 يونيو 2017 ،ص 347

ثانيا:العراقيل : في ظل المستوى الذي وصلت إليه مهنة التدقيق في الجزائر ، وجب تحديد العراقيل التي تقف في طريق تطور المهنة ومواكبتها للتطورات التي تشهدها على المستوى العالمي ، في إطار سعي الجزائر للاندماج في الاقتصاد العالمي لتسهيل التوحيد المحاسبي وتبني معايير التدقيق الدولية فانه يجب بيان أهم العراقيل التي تواجه المهنة.

1/ عراقيل قانونية وإدارية:

-افتقار التشريعات الخاصة بالمهنة للوضوح والتفسير.

-هيمنة على تنظيم المهنة وخضوعها لوصاية وزارة المالية .

-إهمال وعدم إشراك المهنيين في الإصلاحات المنتهجة للمهنة

2/عراقيل تخص المهنة :

-النظر نحو المهنة كإلزامية قانونية فقط ،مع إهمال الأهداف الحقيقية لها .

-قلة مكاتب التدقيق وصغر حجمها.

خضوع المهنة لوزارة المالية افقدها استقلاليتها وحياديتها .

3/ عراقيل تخص المهنيين :

-الجمع بين عملية التدقيق والمحاسبة والخدمات الاستشارية مما يتعارض مع أخلاقيات المهنة .

-عدم المعرفة الكافية للمدقق بالمعايير المحلية والعالمية .

-مشكلة عدم ملاءمة أتعاب المدقق مع حجم العمل . [1]

[1]قاسمي السعيد وحيرش احمد ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 345 ،346

المبحث الثاني :معايير التدقيق.

إن ممارسة مهنة التدقيق ،تحكمها ضوابط ومبادئ تحدد تفاصيل مهمة المدقق وصلاحياته ومسؤولياته ،وفق تشريعات وقوانين . وفي إطار السعي الدولي نحو التوافق والتوحيد في الممارسات المحاسبية فقد تم وضع معايير دولية تحكم ممارسة المهنة، وتبنتها مختلف دول العالم من بينها الجزائر ،والتي وضعت معاييرا خاصة محلية للتدقيق والتي سنعرضها بالتفاصيل في ما يلي .

المطلب1 :معايير التدقيق.

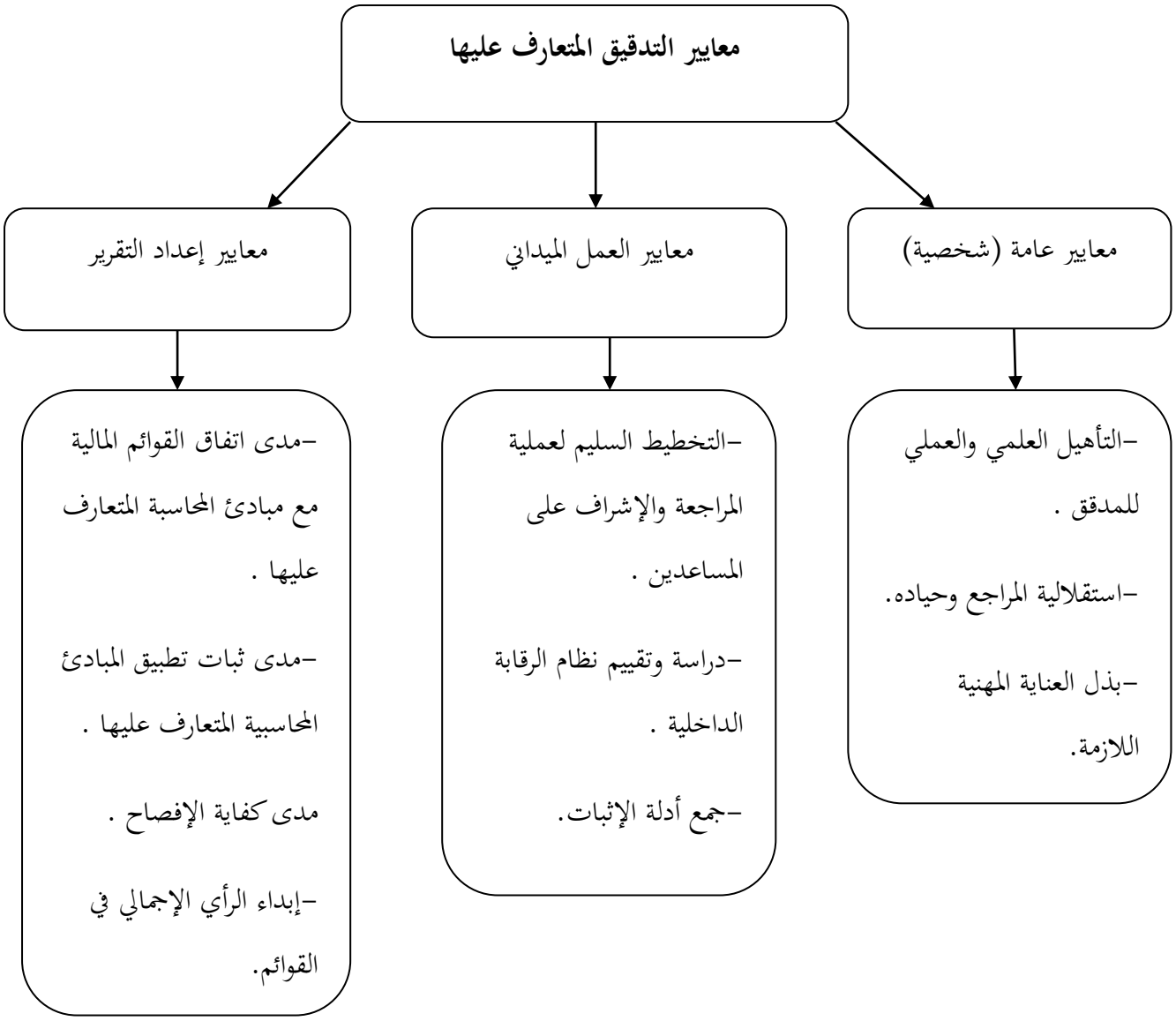
تهدف معايير تدقيق الحسابات إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة التدقيق ، وتعتبر بمثابة مقياس للأداء المهني . إن المعايير تعتبر بمثابة النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات ، وتحدد معايير التدقيق المسؤولية التي يتحملها المدقق نتيجة قيامه بالفحص.[1]

وقد شملت هذه المعايير الجانب الشخصي والعام للمراجع ، إضافة لتحديد مستويات العمل الميداني ،ومستويات إعداد التقرير . ومن ابرز هذه المعايير تلك التي وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1954 حيث قسمت إلى ثلاث مجموعات رئيسية :[2]

[1] خالد راغب الخطيب ، **التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية** ، الطبعة الأولى ، دار البداية للنشر والتوزيع ، عمان-الأردن ، 2009 ، ص40

[2] حازم هاشم الالوسي ، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق** ، الطبعة الأولى ، الجزء الأول ، دار الكتب الوطنية ، طرابلس-ليبيا،2003 ، ص94

الشكل(4):معايير التدقيق المتعارف عليها



Ray withington ,Kurt pany,principles of auditing , 12th edition, mc graw-hill, new york , usa ,1998 ,p37

المطلب 2: ماهية معايير التدقيق الدولية IAS.

في هذا المطلب سنتناول مفهوم معايير التدقيق الدولية وأهميتها ونطاق تطبيقها .

أولا:المفهوم :تعرف على أنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية .وعليه فان المعايير الدولية للتدقيق تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم وعليه فالمعايير تتضمن جملة المبادئ والإجراءات الجوهرية وكذا الإرشادات والإيضاحات المتعلقة بتدقيق القوائم المالية .[1]

ثانيا: الأهمية : لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها ، وان تكون موثوقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم ، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لأخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى .

ويمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية :

-تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية .

-تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية .

-أن التغيرات مثل العولمة ، التجارة الدولية ، تكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق ، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد .

-أن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة مع غيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة .

-أن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها .[2]

[1] سعيدي زهير ، **معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى مطابقتها مع معايير التدقيق الدولية** ، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية ،العدد الثالث ،جامعة أم البواقي الجزائر ،2017/9/1 ،ص187

[2] نسيمة اوكيل ونصيرة سعيدي ،مداخلة بعنوان، **واقع التدقيق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية**، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ، جامعة احمد بوقرة- بومرداس يوم 11-12 فريل 2018 ، ص209

ثالثا: نطاق واستعراض معايير الدولية .

سنتطرق أولا إلى نطاق تطبيقها ثم سنعرضها ثانيا .

1/نطاق معايير التدقيق الدولية:

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية ، كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة عند تدقيق المعلومات الأخرى والخدمات ذات العلاقة .

من خلال هذا نلاحظ بان المعايير الدولية للتدقيق تطبق عند تدقيق القوائم والمعلومات غير المالية ، إذ يستعين بها المدقق عند تدقيق البيانات المحاسبية والعمليات الأخرى للمؤسسة ، لغرض تحقيقه لأهداف مهمته.[1]

2/استعراض معايير التدقيق الدولية :

لقد صدر عن الاتحاد حتى سنة 1988 سبعة وعشرون (27) معيارا مبوبة حسب سنة صدورها بداية من سنة 1980 التي صدر بها 3 معايير ، ثم 4 معايير سنة 1981 تلاها صدور أربعة معايير أخرى سنة بداية من جانفي 1988 وفي سنتي 1983 و 1984 صدر معياران ثم أربعة معايير على التوالي .

في سنة 1985 صدرت 5 معايير كاملة تلاها معياران سنة 1986 و" معايير سنة 1987 وقد صدرت هذه المعايير متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعيد تبويبها طبقا لارتباطها بمراحل عملية التدقيق .[2]

[1] عامر حاج دحو ،**التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية** ، دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة دراية–ادرار،2018،ص32

[2] سعيدي زهير ،مرجع سبق ذكره ، ص188

جدول (4) :معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار

رقم المعيار	التسمية	رقم المعيار	التسمية
IAS 200	أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة.	IAS 520	الإجراءات التحليلية.
IAS 210	شروط الارتباطات بمهمة التدقيق.	IAS 530	عينة التدقيق والوسائل الاختبارية .
IAS 220	الرقابة على جودة أعمال التدقيق .	IAS 540	تدقيق التقديرات المحاسبية .
IAS 230	التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق)	IAS 550	الأطراف ذات العلاقة .
IAS 240	الغش والخطأ.	IAS 560	الأحداث اللاحقة .
IAS 250	دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية .	IAS 570	الاستمرارية.
IAS 260	توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة .	IAS 580	إقرارات الإدارة .
IAS 300	التخطيط .	IAS 600	الاعتماد على أعمال مدقق آخر .
IAS 315	الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها .	IAS 610	الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي.
IAS 320	الأهمية النسبية .	IAS 620	الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين .
IAS 330	إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة .	IAS 700	تقرير المدقق عن القوائم المالية .
IAS 402	التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات .	IAS 710	المقارنات.
IAS 500	أدلة الإثبات في التدقيق.	IAS 720	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية .
IAS 510	الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة.	IAS 800	تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة .

المصدر : محمد أمين مازون ، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 3 ،2011 ، ص 23

المطلب 3 :مفهوم معايير التدقيق الجزائرية وأهميتها .

في هذا المطلب سنعرض مفهوم المعايير الجزائرية للتدقيق وأهميتها .

أولا : مفهوم :تعرف المعايير الجزائرية للتدقيق على أنها :"مرجع يسترشد به المهنيين من اجل أداء مهمتهم والخروج بتقرير ذو جودة عالية يفيد كل من المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم ، غير أن هذه المعايير قابلة للتعديل والإضافة والتجديد طبقا لظروف التطور الاقتصادي ومقتضيات التطبيق الجزائري للمعايير الدولية .[1]

ثانيا: أهمية معايير التدقيق الجزائرية .

تتمثل أهمية معايير التدقيق بالنسبة للمدققين والشركات محل التدقيق فيما يلي :

- إلزامية الاعتماد على هذه المعايير والعمل بها ، لرغبة الجزائر في استقطاب الشركات المتعددة الجنسيات للاستثمار داخلها ودفع عجلة التنمية والنمو الاقتصادي .
- الاعتماد عليها كدليل يسترشد به محافظ الحسابات عند أداء مهامه.
- تحدد حقوق وواجبات المدقق ، وكذا المسؤوليات التي تقع على عاتقه .
- تدعم عمل المدقق وتجنبه الوقوع في الأخطاء .
- تزيد من مصداقية وجودة تقريره .
- تبين له جميع المتطلبات التي يحتاجها لتحقيق الأهداف التي يسعى إليها من خلال أداء مهمته .
- تشجيع التعاون والتواصل بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية .[2]

المطلب 4: اللجان المشرفة على إصدار معايير التدقيق الجزائرية.

تنص المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 على انه "تتولى لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية المهام الآتية :

-وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية .

[1] حمزة ضويفي و عنون فؤاد ، **مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA دراسة عينة من المراجعين**،مجلة المحاسبة والتدقيق والمالية ، المجلد 2 ، العدد 1 ،المركز الجامعي تيسمسيلت-الجزائر ، جوان 2020 ،ص39

[2] حراث نخلة وبن حمو عصمت محمد ،**المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في إرساء مبادئ حوكمة الشركات**، مرجع سبق ذكره ، ص501 بتصرف

-تحضير مشاريع أراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني بمسك المحاسبة .

- انجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية .

-اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات .

-دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة .

-إبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها وضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة .

-تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية "

وتشير المادة 22 من نفس المرسوم على انه :"تتولى لجنة مراقبة النوعية المهام التالية :

-إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات .

-إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية .

- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة وإعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها .

-إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب وضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات .

-إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من اجل ضمان مهام مراقبة النوعية .

-تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن ".[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،مرسوم تنفيذي رقم 11-24 ، المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق ل27 يناير 2011 المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة تنظيمه وقواعد سيره ، العدد 7 ، المادة 18 -22 ، ص ص6-7

المطلب 5:عرض معايير التدقيق الجزائرية NAA

قامت الجزائر في مجال التدقيق بإصدار 16 معيارا ، إضافة إلى 4 معايير أخرى في طور الدراسة نذكرها فيما يلي:

جدول(5):معايير التدقيق الجزائرية .

المقرر	رقم المعيار	التسمية
مقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/2/4	210	اتفاق حول مهام أحكام التدقيق.
	505	التأكيدات الخارجية .
	560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة .
	580	التصريحات الكتابية .
مقرر رقم 105 المؤرخ في 2016/10/11	300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية .
	500	العناصر المقنعة .
	510	مهام التدقيق الأولية–الأرصدة الافتتاحية
	700	تأسيس الرأي وتقرير المدقق على الكشوف المالية .
مقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/3/15	520	الإجراءات التحليلية .
	570	استمرارية الاستغلال .
	610	استعمال أعمال المدققين الداخليين .
	620	استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق.
مقرر رقم77 المؤرخ في 2017/9/24	230	وثائق التدقيق .
	501	العناصر المقنعة–اعتبارات خاصة .
	530	السبر في التدقيق.
	540	مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق NAA ، مقر 77،23،105،002 الصادر عن وزارة المالية ، والمتوفر بالموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة http://www.cnc.dz/reglement.asp

المبحث الثالث:أصول تدقيق الحسابات.

في إطار التعريف بمهنة التدقيق لا بد من الإشارة إلى مفهوم القوائم المالية وطبيعة حاجات المستخدمين لها لأنها تمثل المحور الأساسي الذي تقوم عليه مهمة التدقيق فعمل المدقق يتمحور حول فحص القوائم المالية وتقديم تقرير يفيد المستخدمين ويلبي احتياجاتهم المختلفة والتي تعتمد على تقرير مدقق الحسابات كأساس تبنى عليه قراراتهم وعليه قمنا بتقديم تعريف للمدقق مع بيان حقوقه وواجباته .

مطلب 1: ماهية القوائم المالية .

تعتمد مهنة التدقيق على تحليل القوائم المالية من اجل اكتشاف الأخطاء والتلاعبات قبل المصادقة على التقارير المالية وعليه سنعرض في هذا المطلب ماهية القوائم المالية .

أولا:تعريف القوائم المالية:هناك العديد من التعاريف للقوائم المالية نذكر منها :

- ✓ القوائم المالية عبارة عن مجموعة من البيانات المالية الخاصة بشركة ما ، تحتوي على معلومات عن الدخل والميزانية والإرباح والتدفقات النقدية .[1]
- ✓ القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية ، وتمثل الوسائل الأساسية لإيصال المعلومات المحاسبية للإطراف الخارجية ، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية ، مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول ، الخصوم ،الإيرادات ، المصاريف ...).[2]

وعليه يمكن القول أن القوائم المالية هي مجموعة من البيانات التي تعبر عن الوضعية المالية للمنشاة تكون مبوبة ومنظمة في شكل يساعد على قراءتها بوضوح وتتمثل في خمسة قوائم أساسية هي.

-الميزانية أو قائمة المركز المالية ،جدول حسابات النتائج أو قائمة الدخل ،قائمة التدفقات النقدية ،جدول التغير في السيولة والملاحق أو الإيضاحات .

[1] بشرى حسن محمد التوبي وآخرون ،**محاسبة القوائم المالية (أسس إعداد وعرض وتحليل القوائم المالية)**،الطبعة الأولى،دار الحلاج للطباعة والنشر والتوزيع ،بغداد-العراق ،2021 ،ص17 .

[2] طارق عبد العال حمادة ،**القوائم المالية (أسس الإعداد والعرض والتحليل)**،الدار الجامعية ،الإسكندرية-مصر،2002 ،ص 39

ثانيا: الخصائص النوعية للقوائم المالية:

الخصائص النوعية هي الصفات التي تجعل القوائم المالية مفيدة للمستخدمين ، كما توصف عادة القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشاة .ومع أن الإطار ألمفاهيمي لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات .[1]

الجدول(6):الخصائص النوعية للمعلومات المالية

القابلية للفهم والاستيعاب	الملاءمة أو الدلالة	المصداقية والعدالة	القابلية للمقارنة
-لا تكون معقدة. -ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية ومن السهل فهمها من أغلبية المستخدمين.	-حتى تكون المعلومة مفيدة لا بد أن تكون ملائمة وذات منفعة لصناع القرار ، حيث تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين خاصة فيما يخص المركز المالي والأداء ، وتعتبر مهمة إذا كان هدفها وتعريفها يؤثر على القرار . -تساعد على تقييم الماضي والحاضر والمستقبل ن وكذلك تمكنهم من التأكد من تقييمهم السابق أو تصحيحه.	-يجب أن تكون موثوقا فيها ويعتمد عليها ، ويجب أن تكون خالية من الأخطاء الهامة و التحيز،وتعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه من عمليات وأحداث . -أن تكون كاملة خالية من الأخطاء والحذف حتى لا تصبح مضللة ، وتعبر عن المركز المالي بشكل عادل .	قابلة للمقارنة عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء ومقارنتها مع القوائم المالية لمنشات أخرى مختلفة حتى يمكن تقييم مراكزها المالية والتغيرات الحاصلة في المركز المالي .

المصدر :بن فرج زونية ،المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق ، أطروحة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف ،2014 ، ص49 .

[1] أمين السيد احمد لطفي ، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة** ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007 ، ص50

ثالثا :حاجات مستخدمي القوائم المالية :

يشتمل مستخدمي القوائم المالية على المستثمرين الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين والتجار الآخرين والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور وستخدم القوائم المالية لتلبية حاجياتهم المتمثلة في :

1/**المستثمرون** :يهتم أصحاب رأس المال بالمخاطر المصاحبة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها وبالتالي فإنهم يحتاجون المعلومات المالية لاتخاذ قرارات الشراء أو البيع أو الاحتفاظ بالاستثمار .

2/**الموظفون**: يهتم الموظفون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية الأعمال وتقييم قدرة المنشاة على دفع مكافأتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل .

3/**المقرضون**:يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت المنشاة قادرة على دفع قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق .

4/**الموردون والدائنون التجاريون الآخرون** :يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عن موعد الاستحقاق ويهتم الدائنون التجاريون عادة بوضعية المنشاة على المدى القصير على عكس المقرضين الذين يعتمدون على استمرار المنشاة كعميل رئيسي لديهم .

5/**العملاء**:يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشاة ،خاصة عندما يكون لهم ارتباطات طويلة المدى معها أو اعتماد عليها .

6/**الحكومات** : تهتم بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المنشات ، كما يتطلبون معلومات من اجل تنظيم هذه الأنشطة وتحديد السياسات الضريبية .

7/**الجمهور**:تؤثر على قرار الجمهور بطرق متنوعة ، فعلى سبيل المثال قد تقدم المنشات مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحليين ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور على معرفة الاتجاهات والتطورات الحديثة حول نمو المنشاة وتنوع أنشطتها .[1]

[1] أمين السيد احمد لطفي ،مرجع سبق ذكره ، ص ص 45-46 بتصرف .

المطلب 2:تعريف مدقق الحسابات.

يعرف مدقق الحسابات على انه شخص يمارس مهنة التدقيق كعضو في مكتب تدقيق أو شركة تدقيق مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية ، ويشترط في العضو الممارس لهذه المهنة توافر القواعد العامة للتدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بشخص المدقق وهي التأهيل العلمي المناسب ، التدريب المهني المحدد الكفاءة المهنية المناسبة ، يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية والمعايير المتعارف عليها .[1]

المطلب 3:صفات مدقق الحسابات .

هناك عدد من الصفات التي يجب أن يتحلى بها المدقق بالإضافة إلى الإلمام بالعلوم المتعلقة بعمله منها:

-أن يحافظ على أسرار العميل الذي يدقق أعماله وان لا يقوم بالإفصاح عن معلومات لما يطلع عليه خلال عمله.

-أن يكون عمليا ومواكبا لما هو جديد في القوانين والتشريعات .

-أن يكون مستقلا غير تابع لأي جهة إلا لضميره وان يقدم مصلحة عمله على مصالحه الشخصية.

-أن يتصف بالصبر ، حيث أن طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل .

-أن يكون عمله في مجال اختصاصه وان يقدم النصيحة عندما تطلب إذا كانت مرتبطة بعمله .

-آن يكون لبقا في التعامل وان يكون قادرا على التعبير بكل وضوح .

-أن يكون أمينا وواقعيا ومحايدا في إبداء الرأي .

-أن لا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وان يقتنع بصحته .[2]

[1] ياسين بن دغي وبلال شيخي ، **مدى تطبيق مدقق الحسابات معيار التدقيق الدولي 240 "مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش عند اداء عملية تدقيق القوائم المالية" دراسة حالة الجزائر** ،مجلة المنهل الاقتصادي ن المجلد 4 ، العدد 3 ،جامعة الوادي –الجزائر ، ديسمبر 2021 ، ص135

[2] رأفت سلامة محمود آخرون ، **علم تدقيق الحسابات النظري** ، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، 2011 ، ص ص 104-103

المطلب 4 : حقوق وواجبات مدقق الحسابات .

سنتطرق في هذا المطلب إلى :

أولا : الحقوق :

يتمتع المدقق ببعض الحقوق ، التي تختلف حسب طبيعة المهنة الممارسة في إطار عقد مبرم بينه وبين طرف أخر قد تكون إدارة أو صاحب مصلحة وفيما يلي نذكر بعض الحقوق الرئيسية للمدقق:

-يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر بصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة .

-يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة ، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها آو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها .

-يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة(6) أشهر على الأقل ، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا ، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون .

-يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره ، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته .

-يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا على المراقبات والإثباتات الحاصلة .[1]

ثانيا: واجبات المدقق :

لقد تعددت واجبات مدقق الحسابات والتي نص عليها القانون 10-01 المؤرخ في 11 جوان 2010 ويمكن ذكره أهم هذه الواجبات فيما يلي :

-السر المهني : يجب على محافظ الحسابات ومساعديه الالتزام بالسر المهني بالمحافظة على المعلومات التي تم الاطلاع عليها خلال مزاولته لمهنة . إلا أن هناك بعض الحالات الاستثنائية التي نصت عليها المادة 72 من

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، قانون 10-01 المؤرخ في 16رجب 1431 موافق ل29جوان 2010 ، مادة 31-32-33-36-38 ، ص8

القانون 10-01 [1]:

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين .
- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة .
- بناءا على إرادة موكليهم .
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم .

-تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة ، وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم ، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق .

- قيامه بإعداد تقاريره بصورة وفيه بشان الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها .

-الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع ، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك، أو إذا طلب ذلك مالا يقل عن 15% من حملة أسهم الشركة .

-بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات ، وجمع أدلة الإثبات الكافية .

-يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد أحكام القانون التجاري .

-الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لأخر سنة مالية للعهدة .[2]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، قانون 10-01، مرجع سابق ، ص12

[2] محمد أمين مازون ، **التدقيق** ،مرجع سبق ذكره، ص ص 27-28

خلاصة الفصل :

لقد تطرقنا في هذا الفصل الي واقع مهنة التدقيق في الجزائر، من اجل الإحاطة بمفهوم التدقيق وتطوره في الجزائر والهيئات المشرفة على تنظيم المهنة والتي تساهم في تأطير المهنيين ووضع أسس علمية لتوحيد الممارسات، وإصدار المعايير حتى لا تكون هناك اختلافات في تطبيق المبادئ التي يتم القياس المحاسبي على أساسها.

ومنه تطرقنا الي معايير التدقيق الدولية الجزائرية، حيث قامت الجزائر حاليا بإصدار 16 معيارا، وهناك 4 قيد التنفيذ .

إضافة الي ذلك تطرقنا الى ماهية القوائم المالية باعتبارها المصدر الأساسي الذي تبني عليه مهمة التدقيق.

الفصل الثاني :

مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش والخطأ وفق المعيار الدولي 240 "مسؤولية المدقق ذات العلاقة بالاحتيال "

تمهيد الفصل:

إن الهدف الذي يرجى من تعيين مدقق الحسابات هو اكتشاف الأخطاء والتلاعبات الحاصلة في القوائم المالية لاسيما تلك الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على النتيجة ، وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث ، الأول بعنوان ماهية الغش والخطأ ، والثاني يتعلق بأثر الغش والخطأ على القوائم المالية ،والثالث بعنوان مسؤولية المدقق ذات العلاقة بالاحتيال . ومن خلال هذا المباحث نتطرق إلى المحاور التالية :

-ماهية الغش والخطأ والفرق بينهما .

-مسؤوليات المدقق القانوني .

-الإجراءات المتبعة عند اكتشاف الغش والخطأ .

المبحث الأول : ماهية الغش والخطأ

إن احتمال وجود أخطاء بالسجلات المحاسبية أمر بديهي راجع إلى تعدد العمليات المحاسبية التي تمر بها البيانات ويكون من السهل على المدقق اكتشافها ، ولكن ما يشكل تحد بالنسبة إليه هو اكتشاف التلاعبات المقصودة والتي يتم محاولة إخفائها وتضليل البيانات التي تشير إلى وجود الاحتيال ، ومع اتساع نطاق البحث يصبح من المهم تحديد مواطن الغش لكي يسهل على المدقق اكتشافه والتعامل معه والحد من تأثيره على مصداقية القوائم المالية.

مطلب 1: مفهوم الغش وأنواعه

تعتمد قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والغش على الخبرة المهنية وفيما يلي سنتناول مفهوم الغش وأنواعه .

أولا: مفهوم الغش

تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم الغش نذكر منها :

- ✓ عرف الغش على انه هو الخطأ المتعمد الذي يرتكب عن قصد أو عمد أو تدبير سابق من قبل قسم المحاسبة أو الهيئة الإدارية للتضليل أو الإخفاء أو الغش أو الاختلاس أو التأثير على القوائم المالية .[1]
- ✓ كما عرف الغش على انه تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة أو تضليل طرف أخر والحيلولة بينه وبين الحصول على حقوقه المشروعة ،أو تحميله زيادة في التزاماته الحقيقية ،أو الحصول على أصول وممتلكات الوحدة الاقتصادية لاستخدامها في الأغراض الخاصة .[2]

ومما سبق نستنتج إن الغش الذي يهتم به مدقق الحسابات هو ذلك الذي يترتب عنه تحريف جوهري في القوائم المالية وهو نوعان :تحريفات ناتجة عن تقرير مالي مغشوش / وتحريفات ناتجة عن اختلاس الأصول ، و الغش يدل على التلاعب والاختلاس مع وجود النية والتخطيط المسبق ، وهو فعل إرادي عمدي مع سبق الإصرار وليس مصادفة، بهدف تحقيق مصلحة شخصية والسعي لإخفائها وتضليل مستخدمي التقارير المالية .

[1] رأفت سلامة محمود وزملائه، مرجع سبق ذكره ، ص 59

[2] الصبان والفيومي ،**المراجعة بين التنظير والتطبيق** ، الدار الجامعية ، بيروت ، سنة 1990 ، ص 135

ثانيا :أنواعه

هناك نوعين من الغش وهما :

أ/ اختلاس الأصول :تعني سرقة بعض أصول الشركة ،وهي عموما ظاهرة لا تتكرر كثيرا كما أنها تتضمن مبالغ ليست ذات اثر جوهري على القوائم المالية. لكن من ناحية أخرى فان فقد الشركة لأصولها يعطي مؤشرا هاما لقلق الإدارة حول هذه الظاهرة . وهذا النوع من الغش يسمى أحيانا غش العاملين وموظفي التنظيم لأنه عادة مايتم في المستويات السفلى من الهيكل التنظيمي على الرغم من تورط الإدارة العليا في بعض الحالات في مثل هذا النوع من الغش.[1]

ب/ التلاعب في الحسابات: يقوم به عادة أطراف مسئولون من الإدارة يفترض وجود الثقة فيهم ، وهو اقل حدوثا من السابق ولكنه أكثر خطورة ، لأنه يمكن أن يحدث حتى في حالة وجود نظام رقابة داخلية كفؤ ، ويكون القصد منه :

-تضخيم أرباح المشروع كإثبات مبيعات وهمية، أو المبالغة في تقدير مخزون أخر المدة بقصد الزيادة في نسبة الأرباح الموزعة أو رفع قيمة أسهم الشركة في الأسواق المالية .

-تخفيض الأرباح بقصد المضاربة أو تكوين احتياطات سرية أو التهرب الضريبي أو الحصول على إعانات من الدولة .

-إظهار المركز المالي للمشروع على غير حقيقته بهدف الحصول على القروض أو تحقيق ثمن مرتفع في حالة بيع الشركة .[2]

[1]احمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات** ،الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة 2007 ، ص 310.

[2]سامي محمد الوقاد ،لؤي محمد وديان ،**تدقيق الحسابات** ، الطبعة الاولى ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،الاردن ،2010،ص98 .

المطلب 2: مفهوم الخطأ وأنواعه

في هذا المطلب سنتطرق إلى مفهوم الخطأ وأنواعه .

أولا: مفهوم الخطأ:

من التعاريف المختلفة للخطأ ونقصد هنا الأخطاء التي تهم مدقق الحسابات عند تدقيق القوائم المالية نذكر مايلي :

- ✓ كما عرف على انه تلك التحريفات غير المتعمدة والتي لا ترتكب بناءا على تخطيط وتصميم سابق وإنما تقع بسبب سهو أو تقصير أو إهمال في أداء الأعمال .[1]
- ✓ يعرف الخطأ وفقا لمعايير التدقيق الدولية على انه التحريفات غير المقصودة في البيانات المالية ، بما في ذلك حذف مبلغ أو خطأ في جمع البيانات أو معالجتها أو تقديم محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو ، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية الخاصة بالقياس والاعتراف والإفصاح .

ثانيا :أنواعه :

تنقسم الأخطاء التي تواجه مدقق الحسابات إلى :

–أخطاء السهو :أخطاء تنتج عن غير قصد كعدم قيد عملية ما كليا أو جزئيا في دفتر اليومية ، أو عدم ترحيلها أو حذفها ، ويمكن اكتشاف هذه الأخطاء بسهولة لأنها تؤدي إلى عدم توازن في ميزان المراجعة .[2]

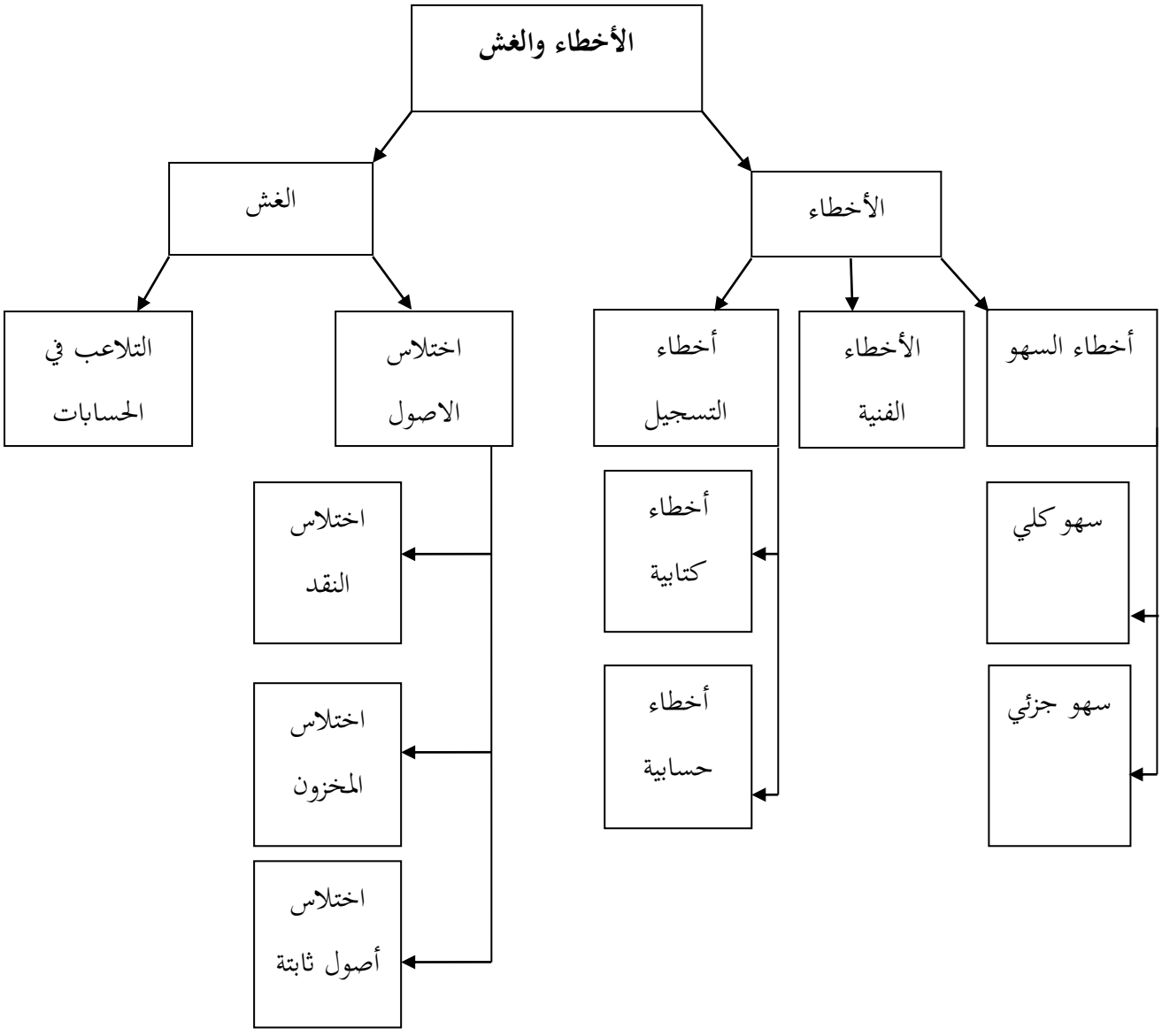
–الأخطاء الفنية: تتمثل في عدم تطبيق المبادئ المحاسبية ، أو سوء تطبيقها في عملية القيد في دفتر اليومية، وفي إجراء التسويات النقدية و الجردية ، وإعداد القوائم المالية . هذه الأخطاء سواء ارتكبت عن جهل أو عن سوء نية فإنها تؤثر في اغلب الأحيان على نتيجة نشاط المنشاة أو على مركزها المالي أو كليهما .

[1] خالد امين عبد الله ،**علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعلمية**)،الطبعة 6 ،دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع ،2006 ،ص37.

[2] جواني نور الهدى،**مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء المحاسبية وتصحيحها**،مذكرة ماستر أكاديمي،جامعة أم البواقي،2020،ص 6

–أخطاء التسجيل: تحدث نتيجة ارتكاب أخطاء كتابية كخطأ في تسجيل الأسماء أو تكرار تسجيل وترحيل قيد أو نتيجة أخطاء حسابية كقلب الأرقام أو الأخطاء الصفرية بإضافة أو حذف أصفار من الرقم أو خطأ حسابي عند جمع دفتر اليومية أو ترصيد دفتر الأستاذ .[1]

شكل (5):أنواع الأخطاء والغش من حيث طريقة ارتكابها



[1] حازم هاشم الالوسي ، مرجع سبق ذكره، ص 76

المطلب 3: أسباب وقوع الغش والخطأ

يرجع اشتمال الدفاتر والسجلات المحاسبية على أخطاء إلى سببين رئيسيين:

1/جهل أو عدم دراية القائمين بإعداد وتسجيل البيانات المحاسبية بمراحلها المختلفة خلال الدورة المحاسبية .

2/إهمال أو تقصير من موظفي قسم المحاسبة في تأدية الأعمال المنوطة إليهم .[1]

ويمكن تصنيف الأسباب التي تؤدي إلى ارتكاب الغش والأخطاء كما يلي:

أولا :أسباب تتعلق بالشخص القائم بعملية التحريف :يقوم شخص أو عدة أشخاص بالقيام بتحريف في التقارير المالية للشركة لعدة أسباب نذكر منها :

-الرغبة في الحصول على مزايا اكبر بطرق غير قانونية .

-وجود صراعات شخصية بين مرتكب التحريف وملاك المنشاة .

-تغليب الأهداف الشخصية على الأهداف العامة للشركة .

-خدمة مصالح أطراف خارجية منافسة للشركة .

ثانيا: أسباب تتعلق بالشركة محل التحريف :توجد أيضا أسباب تكون في الشركة محل حدوث التحريفات تسهل على الأشخاص إيجاد ثغرات لممارسة الاختلاس نذكر منها :

-ضعف نظام الرقابة الداخلية وعم اتخاذ إجراءات صارمة ورادعة في حق القائمين بعمليات تحريف سابقا

-عدم الكفاءة المهنية وضعف التأهيل اللازم للعاملين والتطبيق الخاطئ للمبادئ المحاسبية بالشركة .

-الخرق المتعمد للوائح والقوانين التنظيمية بالشركة .[2]

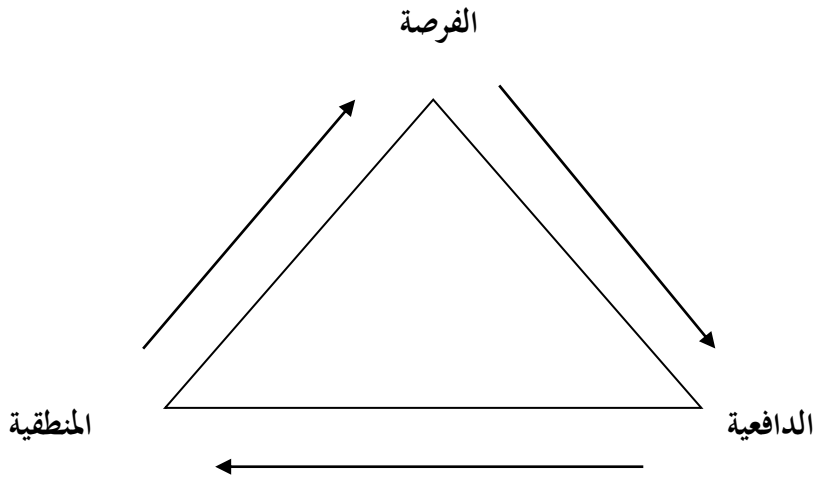
[1] رأفت سلامة محمود وزملائه ،مرجع سبق ذكره ، ص 54

[2] عدنان حمدي عابدين ،**الاحتيال المالي** ،مكتبة لبنان ناشرون ،بيروت-لبنان،2008 ،ص50

المطلب 4: نموذج تحفيز الاحتيال الكلاسيكي .

أكدت نظرية الاحتيال أنا لأفراد يصبحون متورطين في الاحتيال كنتيجة لمثلث الغش المتمثل في الفرص/الدوافع / المنطقية .والتي مثلها CRESSEY,1953 في الشكل التالي :

الشكل(6): نموذج تحفيز الاحتيال الكلاسيكي



المصدر : Leonard w.vona,fraud risk assessment building a fraud audit program, usa ,2008,p7

–الفرصة : يقصد بها الحالة التي يجد فيها الفرد نفسه قادرا على تحقيق غايته حتى لو بطرق غير مشروعة حيث أن ضعف الإجراءات الرقابية داخل الكيان يمكن أن تؤدي إلى الاعتقاد بأن الغش لا يمكن كشفه .

–الدافعية :تنشأ عادة نتيجة احتياجات فورية مثلا وجود ديون كبيرة للموظف أو رغبة الإدارة في تحقيق الأهداف

–المنطقية : هو الاعتقاد بان العمل المرتكب لا يعتبر غش أو غير مهم ، وهناك ست أولويات يجب أن تفهم من طرف المدقق لتطبيق مثلث الغش كوسيلة تساعده في إيجاده:

1–العناصر الثلاثة لمثلث الغش تتواجد على مختلف مستويات الأفراد .

2–تتفاوت نسبة عناصر الغش على حسب الظروف الشخصية للأفراد

3–توفر عنصر واحد بنسبة عالية يمكن أن يتسبب في ارتكاب الفرد لأعمال الغش

4–يمكن لعنصر واحد إذا توفر بنسبة عالية أن يؤدي للانطباع والاعتقاد بعدم كشف الغش .

5-تحديد العناصر الثلاثة يعتبر أهم من قياسها .

6- عوامل مخاطر الغش تنشا من مصادر داخلية أو خارجية .[1]

المبحث الثاني : اثر الغش والخطأ على القوائم المالية .

إن الأخطاء ولا سيما الجوهرية منها، تؤثر على القوائم المالية تأثيرا بالغا ،يؤدي إلى إعطاء صورة مغلوطة عن الوضعية المالية للكيان .وبالتالي فان مهمة المدقق، هي التقصي عن هذه الأخطاء والتحريفات. ومن المهم أن يعلم المدقق مواطن هذه التحريفات ،حتى يتسنى له اكتشافها في الوقت المناسب ،والحد من أخطارها .

المطلب 1 :مواطن الغش والخطأ

تمر البيانات والمعلومات المحاسبية بثلاث مراحل رئيسية في الدورة المحاسبية ،وتعتبر هذه المراحل مواطن ارتكاب الغش والخطأ. وفيه تقع مجالات متعددة لارتكابها وهي :

- **مرحلة إثبات العمليات أي مرحلة القيد الأولى**: يرتكب الخطأ أو الغش في هذه المرحلة أثناء تحليل العمليات المحاسبية إلى طرفيها (مدين ودائن) ويتم الخطأ والغش إما في التوجيه المحاسبي أي قيد العمليات على أنها رأسمالية أو ايرادية أو العكس أو حذف عمليات كان يجب قيدها وتخص الفترة المحاسبية أو قيد عمليات لا تخص الفترة إما سهوا أو عمدا .
- **مرحلة الترحيل والتجميع** : في هذه المرحلة ترتكب الخطاء في تجميع دفاتر اليومية ونقل الأرقام من صفحة لأخرى أو فيه عملية الترحيل من اليومية إلى الأستاذ أو استخراج الأرصدة أو إعداد قوائم الجرد وتكون الأخطاء في هذه المرحلة إما بحسن نية أو بقصد وهذا يتوقف على كبيعة الخطأ .
- **في مرحلة إعداد القوائم المالية** :قد يتم إظهار بعض الأصول بأكبر من قيمتها أو إظهار بعض بنود إيرادات غير محققة أو إخفاء الرقم الحقيقي لبند الدائنين أو إظهاره بأقل من قيمته وعدم التفرقة بين الإيرادات العادية وغير العادية في حسابات النتيجة أو عدم التمييز بين الأصول كإدراج أصول ثابتة ضمن المتداولة لإظهار نسبة سيولة غير عادية وعدم التفصيل في للالتزامات التي تظهر في الميزانية .[2]

[1] أمينة بو فرح ، **مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الخطأ وعمليات الغش في ظل معايير المراجعة الدولية** ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، كلية العلوم الاقتصادية جامعة أم البواقي ، العدد 2 ، ديسمبر 2020، ص ص 5-6

[2] سامي محمد الوقاد ،لؤي محمد وديان، مرجع سبق ذكره ،ص99

وفيما يلي الحسابات المعرضة للاحتيال والغش :المخزونات ،حسابات الزبائن ، التثبيتات ،النقدية .

المطلب 2 :طرق إخفاء الغش .

هو محاولة المحاسب أو ماسك الدفاتر بتغطية الغش عن عمد ، فقد يحاول إخفاء عجزه أمام الإدارة بمحاولة موازنة ميزان المراجعة صوريا بتغيير قيم بعض الحسابات وقد يحاول التلاعب بالحسابات وتزويرها لإخفاء الإفلاس وذلك بنوعين :تغطية مؤقتة تتطلب منه إعادة التلاعب وتكراره كلما تطلب الأمر ذلك .

تغطية ثابتة بمقتضاها لا حاجة لإعادة تكرار التلاعب في إي وقت ما لم يتطلب تغطية عملية جديدة .

وقد لا يهتم الموظف المعني بتغطية عملية التلاعب أي بإخفاء الغش استنادا إلى :

-العملية لن تقع ضمن نطاق العينة الاختبارية لعملية التدقيق ،اقتناعه بعدم ضرورة تدبير التغطية ،عجز عن تدبير وسيلة تغطية .

أما إذا قام الموظف بتحصيل مبلغ من احد العملاء سدادا لحسابه ولم يودعه بالبنك وقام باختلاسه فقد يحاول تغطية العملية بإحدى الطرق التالية :

1-تغطية مؤقتة في مذكرة تسوية البنك التي يقوم بإعدادها والمشرف عليها :

(تخفيض مبلغ الشيكات التي لم تصرف من البنك بعد ،تخفيض رصيد البنك بالدفاتر ،زيادة مبلغ الإيداعات التي لم تظهر بكشف البنك بعد).

2-تغطية دائمة حسب الدفتر الذي يمسكه ويسجل في :

-دفتر الأستاذ العام المشرف عليه : تخفيض رصيد النقدية بتعمد الخطأ في الجمع أو الترصيد مع إجراء تغيير مكافئ في رصيد حساب أخرب الأستاذ العام للحفاظ على التوازن .

-دفتر النقدية المشرف عليه :تخفيض خانة المقبوضات النقدية مع إجراء تغيير مكافئ في مجموع خانة أخرى بالدفتر للحفاظ على توازنه .[1]

[1]عراب سارة و زيدان محمد ،**مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية** ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، جامعة الشلف ، العدد 9 ، جوان 2018 ،ص ص 489-490

المطلب 3:طرق تصحيح الأخطاء .

عند اكتشاف المدقق خطا بالدفاتر والسجلات عليه أولا أن يقرر ما إذا كان الخطأ يستدعي تصحيحا أم لا فقد لا تستدعي طبيعة الخطأ و أهميته النسبية ضرورة تصحيحه وهذا الأمر عائد لتقدير المدقق وخبرته المهنية .

أما إذا كان الخطأ ذا أهمية نسبية أيأن له تأثيرا على المركز المالي فلا بد عندها من إجراء التصحيح اللازم وفق المبادئ المحاسبية .

وتنقسم الأخطاء إلى مجموعتين :

- ✓ أخطاء تؤثر على أرصدة حسابات الأستاذ العام .
- ✓ أخطاء لا تؤثر ولن يكون لها اثر على الأرصدة .

يتم إصلاح أخطاء المجموعة الأولى بإجراء قيد في اليومية مصحوب بالشرح الكافي وسبب إجرائه وتنقسم قيود التصحيح إلى مجموعتين :[1]

- **قيود التسوية** :هي التي تؤثر على مبلغ أرباح وخسائر الفترة الحالية والمستقبلية ولذلك يجب إجراءها لتسوية ذلك الأثر ،ومثالها الخلط بين مصروف إيرادي و أخر رأسمالي حيث يستدعي بالضرورة إجراء قيد أو قيود تصحيحية لإعطاء صورة عادلة عن نتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع للسنة المعنية والسنوات المقبلة أيضا .
- **قيود إعادة التبويب** :وهذه يجب إجراءها بهدف إعداد قوائم مالية سليمة للفترة المعنية فقط، ولكنها غير ضرورية بالنسبة لقوائم السنة التالية ، ومثالها الخلط بين مصروفين ايراديين كتحميل مصروفات الانتقال على حساب مصروفات الإعلان .

ويراعى في تصحيح الأخطاء أن لا تفتح حسابات جديدة بل يقتصر على الحسابات الموجودة بالدفاتر كما أن قيود التصحيح والتعديل لا تجرى مباشرة لحساب الأرباح والخسائر وإنما للحسابات التي تأثرت بالقيد الخطأ والحالة

[1] زهير إبراهيم الحدرب ،**علم تدقيق الحسابات** ،الطبعة1،دار البداية للنشر والتوزيع ،2017 ،ص38

الوحيدة التي تجرى فيها القيود للحسابات الختامية وهي عندما تقفل الدفاتر في نهاية المدة التجارية أوأن يكتشف الخطأ بعد إقفال الدفاتر .[1]

المطلب 4:سوء استعمال أموال الشركة في القانون الجزائري .

تعتبر جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة من بين أهم الجرائم التي تمس الشركات التجارية وجاءت في القانون التجاري الجزائري في الباب الثاني المتعلق بالأحكام الجزائية للقانون التجاري ولذلك بموجب المواد 800 و811ومن القانون التجاري الجزائري ،فقد تم تعريف هذه الجريمة في القانون التجاري كما يلي :[2]"يعاقب بالحبس من سنة واحدة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20000 إلى 200000 دج أو بإحدى هتين العقوبتين فقط المسيرون الذين استعملوا عن سوء نية أموالا أو قروضا للشركة ، استعمالا يعلمون انه مخالف لمصلحة الشركة تلبية لأغراضهم الشخصية أو لتفضيل شركة أخرى لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة".

أما فيما يتعلق بشركات المساهمة فانه :"يعاقب بالحبس من سنة واحدة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20000 إلى 200000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط رئيس شركة المساهمة ومديروها العاملون الذين يستعملون عن سوء نية أموال الشركة أو سمعتها في غايات يعلمون أنها مخالفة لمصلحتها ، لأغراض شخصية أو لتفضيل شركة أو شركة أخرى لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة ".[3]

المبحث الثالث :مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالاحتيال .

يوضح المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 المسؤوليات العامة للمدقق المستقل عند تنفيذ عملية التدقيق للقوائم المالية وعلى وجه التحديد يضع الأهداف العامة للمدقق ويوضح طبيعة ونطاق التدقيق .حيث أن مخاطر عدم اكتشاف تحريف جوهري ناتج عن غش هي اكبر من مخاطر عدم اكتشاف تحريف جوهري ناتج عن خطا ، ويرجع ذلك

[1] شيرين مصطفى الحلو ، **المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية** ، أطروحة دكتوراه ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية–غزة ،سنة 2012، ص 23

[2] شراد غزلان و روابحي عبد الناصر، **سوء استعمال أموال الشركة بين القانون الجزائري ومعايير التدقيق الدولية** ، مجلة الاقتصاد الصناعي ، العدد 12 ، جوان 2017،ص 291

[3] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية ، الباب الثاني المتعلق بالأحكام الجزائية للشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة ،المادة 800 و811 ، سنة 2007 ، ص ص 236-240 بتصرف

إلى أن الغش ، قد ينطوي على خطط متقدمة ومنظمة بشكل دقيق ، تم تصميمها لإخفائه مثل التزوير .وعليه يكون المدقق مسؤولا أمام عملائه مسؤولية مدنية وجزائية وتأديبية عن التقارير التي يقدمها .

المطلب 1 :مسؤولية المدقق .

في بعض الحالات التي يتعرض المدققون إلى المحاكمة نتيجة عدم اكتشاف التلاعب والاختلاس في عملية التدقيق ، كانت من الأسباب الرئيسية هي فشل المدقق في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكلة إليه .

ولكي تنعقد المسؤولية ضد مدقق الحسابات يجب أن تتوفر ثلاثة أركان هي :

- حصول إهمال وتقصير من جانب المدقق في أداء واجباته المهنية .
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المدقق .[1]

من حيث مصادر المسؤولية وإجراءات المساءلة ، فانه يمكن تقسيم المسؤولية إلى مجموعتين الأولى تعتمد على قواعد القانون العام "المدنية" والثانية تعتمد على التشريعات والقوانين القائمة في بلد ما "تأديبية" بالإضافة إلى المسؤولية الجزائية للمراجع والتي تحكمها القوانين السائدة.[2]

أولا :المسؤولية المدنية : حيث انه مسؤول أمام العميل وأيضا أمام الطرف الثالث ويقصد بالطرف الثالث الطرف الذي ليس له علاقة تعاقدية مع مدقق الحسابات كالسوق المالي ، مؤسسات الإقراض ... الخ حيث تنبع مسؤولية المدقق تجاه الطرف الثالث من التزام مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة في أداء أعماله ، وتتمثل مسؤوليته في تعويض الأضرار التي تصيب العميل أو غيره بسبب تصرفات مدقق الحسابات مثل الإهمال الجسيم والغش والتواطؤ .

ثانيا: المسؤولية الجزائية :قد يجد المدقق نفسه مسؤولا مسؤولية جزائية نتيجة ارتكابه الغش ، التواطؤ ،إظهار معلومات غير صحيحة أو إخفائها ، وتتمثل العقوبات في السجن والغرامة .

[1] عبد الفتاح محمد الصحن ،**أسس المراجعة الخارجية** ،المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، سنة 2007 ، ص 59

[2] محمد سمير الصبان ،**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** ،الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة 2002 ، ص 128

ثالثا : المسؤولية التأديبية : قد يتلقى المراجع إنذارا ، لوما أو التوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى الشطب من الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة وعليه أن يحترم : معايير المحاسبة ، معايير المراجعة ، قواعد السلوك والأخلاقيات ، الأنظمة والتعليمات .[1]

حسب المعيار 240 فان مسؤولية الغش في الأساس تقع على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة ، والمدقق غير مسؤول عن منع الغش ولكنه مسؤول عن تقييم أداء الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء الجوهرية من خلال الالتزام بأداء واجباته المهنية المتعارف عليها .

المطلب 2: مخاطر عملية التدقيق .

عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه : خطر أن يستنتج المدقق أن القوائم المالية عادلة ، ويصدر حكما غير صحيح بذلك ، وفي الحقيقة أن تلك القوائم محرفة جوهريا .

وعرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه احتمال إبداء مدقق الحسابات لرأي غير سليم في القوائم المالية الخاضعة لرقابته رغم أن هذه القوائم تحتوي تحريف جوهري .

وتتكون مخاطر التدقيق وفقا معيار المراجعة الأمريكي رقم 47 من ثلاث عناصر:

1/المخاطر الحتمية :قابلية رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات أن تكون خاطئة بشكل جوهري ، في أرصدة الحسابات الأخرى وذلك بافتراض عدم وجود ضوابط أخرى .

2/المخاطر الرقابية :هو احتمال أن نظام الرقابة الداخلية لا يستطيع منع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الوقت المناسب ، والتي يمكن أن تحتويها الأرصدة أو العمليات سواء كانت هذه الأخطاء متعمدة أو غير متعمدة.

3/مخاطر عدم الاكتشاف :هي المخاطر المتمثلة في أن إجراءات التدقيق قد تؤدي إلى نتيجة عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع أخر من العمليات .[2]

[1] العيد خيراني ،**مدى مساهمة عوامل جودة الاداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة–دراسة حالة الجزائر** ،مذكرةماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة ورقلة ،2013 ،ص66 .

[2] أمينة بو فرح ،مرجع سبق ذكره ، ص 11

المطلب 3:صعوبات اكتشاف الغش بالأخص غش الإدارة.

عملية اكتشاف غش الإدارة عملية معقدة لمعظم المراجعين ، ومع انتشار الغش وتطور أساليبه وجب تطوير الأساليب والإجراءات المتبعة من طرف المدققين لتعزيز قدراتهم وبالتالي تجنب المسؤولية الكبيرة التي تترب عن عدم اكتشاف الغش . من أهم أسباب إخفاق المراجعين في اكتشاف غش الإدارة ما يلي :

-حالات غش الإدارة قد تحدث خارج مجال عملية المراجعة .

-الغش المتعمد يتم بذل أقصى الجهود من قبل الإدارة لإخفائه كونها في موقع يتجاوز الرقابة الداخلية .

-نقص خبرة المراجعين بغش الإدارة ،لأنه لا يصادفونه إلا نادرا .

-قلة النماذج الدقيقة التي يمكن استخدامها للتنبؤ بغش الإدارة ، مما يشير إلى صعوبة بناء معيار يؤثر بفعالية على قرارات المراجع المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة .

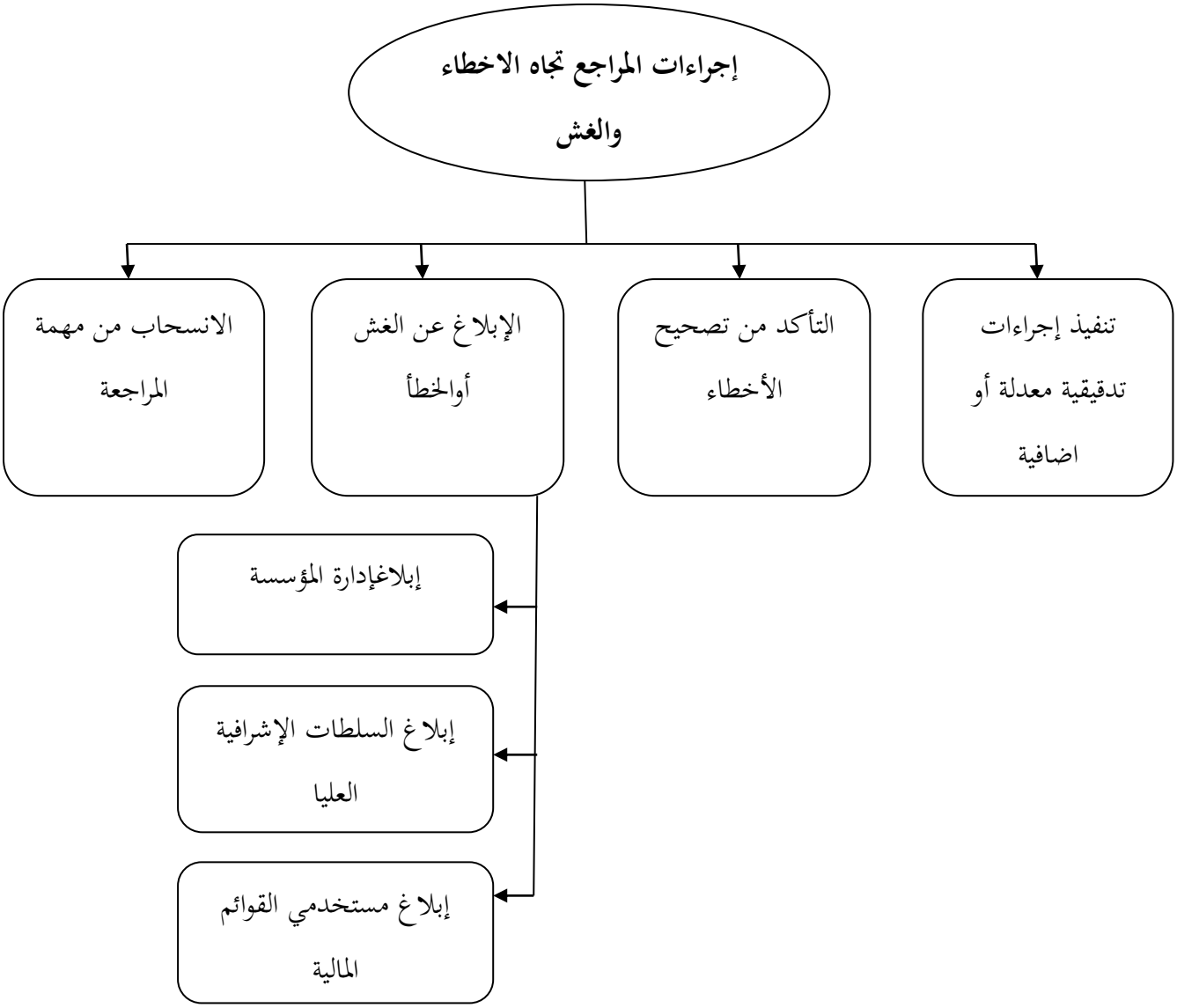
من ناحية أخرى فانه على الرغم من الصعوبات التي تواجه المدققين في اكتشاف غش الإدارة فان الغش غالبا ما يتضمن نقطتي ضعف يمكن أن تساعد المدققين في اكتشافه ، هما تركيب الغش وإمكانية التنبؤ به .[1]

المطلب 4:الإجراءات المتبعة عند اكتشاف الغش والخطأ

إذا وجد المدقق مؤشرات تشير إلى وجود خطا أو احتيال فعليه إن يقوم بالتوسع في إجراءات التدقيق لإثبات أو نفي الخطأ أو الاحتيال ،والتأكد من تصحيح الخطأ إن وجد وعليه أن يبلغ الإدارة بنتائج التدقيق وفي حالة اكتشاف الغش أو الخطأ عليه تبليغ أعلى جهة في الإدارة أو مستوى إداري أعلى من المستوى الذي وقع فيه الخطأ أو الاحتيال وفق الخطوات التالية :

[1]عراب سارة و زيدان محمد ،مرجع سبق ذكره ، ص 491

الشكل(7):الإجراءات المتبعة عند اكتشاف الغش والخطأ



المصدر :من إعداد الطلبة بالاعتماد على حازم هاشم الالوسي ،**الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق** .

1/تنفيذ إجراءات تدقيقية معدلة أو إضافية :تتم هذه التعديلات أو الإضافات عندما تكشف إجراءات المراجعة المطبقة عن وجود غش أو خطا محتمل ، يعتقد المراجع أن له تأثيرا مهما على القوائم المالية . أما نطاق هذه الإجراءات المعدلة أو الإضافية فتعتمد على اجتهاد المراجع بالنسبة إلى نوع الغش أو الخطأ ، احتمال حدوثه واحتمال وجود تأثير جوهري بسببه على القوائم المالية.

أن تنفيذ الإجراءات المعدلة أو الإضافية ، سيمكن المراجع من تأكيد أو تبديد شكوكه في وجود الغش أو الخطأ . وفي حالة عدم تبديد هذه الشكوك نتيجة تطبيق الإجراءات المعدلة أو الإضافية فان عليه مناقشة الموضوع مع الإدارة، والنظر فيما إذا كان الموضوع قد تم تصحيحه ،أو انعكس بشكل مناسب في القوائم المالية .كما أن على المراجع النظر بالتأثير الممكن لذلك على تقريره . كذلك عليه النظر في التأثيرات التي يتضمنها الغش والخطأ الجسيمان ، وعلاقتها بأوجه المراجعة الأخرى، وخاصة مصداقية المعلومات المقدمة من الإدارة.

2/التأكد من تصحيح الأخطاء :في حالة اكتشاف المراجع خطا في السجلات أو الدفاتر ،فعليه أن يقرر أن يقرر إذا كان ذلك الخطأ يستدعي تصحيحا أو لا وعليه تنقسم الأخطاء إلى قسمين :

–أخطاء لم تؤثر بعد على أرصدة حسابات الأستاذ العام: لتصحيحها يكتفي بتعديل الأرقام بدفاتر اليومية أو كشوفات الجرد، والسبب عائد إلى أنها لم تقيد بعد في حسابات الأستاذ العام .

–أخطاء تؤثر على أرصدة حسابات الأستاذ :يتم تصحيحها بإجراء قيد في اليومية مصحوب بالشرح لطبيعته وسبب إجرائه ، ويتبع في تصحيح القيد احد الطريقتين : الطريقة المطولة ويتم فيها تصحيح الأخطاء على مرحلتين :الأولى بتم إلغاء القيد الخاطئ بقيد عكسي ،والثانية يتم فيها إثبات القيد الصحيح . أما الطريقة المختصرة يتم تصحيح القيد بموجب قيد واحد جديد ينطوي على إلغاء الجانب الخاطئ من القيد دون إلغاء القيد كله .

في حالة الأخطاء التي ارتكبت في سنوات سابقة فانه يمكن التغاضي عن تصحيحها إذا لم تكن قيمتها جوهرية أما إذا كانت قيمتها مهمة فيمكن معالجتها في قائمة الدخل الخاصة بالسنة التي اكتشفت فيها ، أو في احد حسابات حقوق المالكين ، أو في قوائم مالية معدلة للسنة التي وقعت فيها الأخطاء ، وفي كل الحالات يجب الإفصاح عن طبيعة الخطأ وكيفية معالجته .[1]

3/الإبلاغ عن الغش أو الخطأ :عند وجود مؤشرات عن الغش أو الخطأ أو دلائل تؤكد وقوعه فعلى المدقق تبليغ الإدارة وفق الخطوات التالية :

–إدارة المؤسسة :يجب على المدقق أن يبلغ الإدارة إذا كان يشك في احتمال وجود غش قد يؤثر على القوائم المالية أو إذا كان موجودا فعلا. وعليه تحديد المستوى الإداري المناسب الذي يقوم بتبليغه ،أما إذا كان الغش محيطا بالإدارة فعلى المدقق السعي للحصول على إشارة قانونية تساعد في تحديد الإجراءات التي يتوجب عليه إتباعها .

[1] حازم هاشم الالوسي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 81-82

-إبلاغ السلطات الإشرافية العليا :إن التزام مدقق الحسابات بالسرية يمنعه من إبلاغ طرف ثالث ،إلا انه في حالات معينة يتجاوز القوانين .[1]

كما نص القانون 10-01 المادة 27 على انه: "في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين يتعين على مدقق الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك ."[2]

-إبلاغ مستخدمي القوائم المالية :وذلك من خلال قيام المدقق بإبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي في تقريره ،أو الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية ، وذلك في حالة استنتاجه بان الغش أو الخطأ له تأثير مهم على القوائم المالية ، وان هذا التأثير لم يتم تصحيحه أو عكسه بشكل مناسب في القوائم المالية ، أو وجود قيود مفروضة عليه من المنشاة لتقييم ذلك .

4/الانسحاب من مهمة المراجعة :قد يقرر المراجع الانسحاب من المهمة عندما لا تقوم المنشاة باتخاذ الإجراءات المطلوبة من المراجع لمعالجة الغش ، ومن العوامل التي تؤثر على قرار المراجع بالانسحاب : التورط الضمني للإدارات العليا في المنشاة والتي قد تؤثر على مصداقية الإيضاحات المقدمة من الإدارة ، وكذلك تأثير العلاقة المستمرة للمراجع مع المنشاة . وللوصول إلى قرار الانسحاب فان المراجع يسعى عادة للحصول على استشارة قانونية .[3]

[1] أمينة بو فرح ، مرجع سبق ذكره ، ص 10

[2] قانون 10-01،المادة 27، مرجع سبق ذكره .

[3] حازم هاشم الالوسي ، مرجع سبق ذكره ، ص 83

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل تطرقنا الى المعيار الدولي 240 المتعلق بمسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ ،من خلال عرض مفهوم الغش والخطأ وأثرهما على القوائم المالية .من خلال معرفة مواطن الغش وطرق إخفائه بالإضافة إلى المسؤوليات التي تقع على عاتق مدقق الحسابات اذا لم يلتزم بما جاء به هذا المعيار.

ولان الغش عادة يكون من الصعب الكشف عنه تناولنا مخاطر عملية التدقيق ،والصعوبات التي تواجه المدقق للكشف عن الغش والخطأ ، وكذلك عرض الاجراءات التي يتبعها المدقق اكتشافه لحالات الغش والخطأ من اجل إخلاء ذمته من اي مسؤولية .

الفصل الثالث :

دراسة ميدانية في إحدى مكاتب الرقابة و محافظة الحسابات.

تمهيد الفصل :

في ما سبق تناولنا فصلين نظريين و في هذا الفصل التطبيقي سنحاول إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، من خلال دراسة حالة إحدى مكاتب التدقيق لمعرفة مدى توافق التشريعات الجزائرية مع معيار التدقيق الدولي و مدى فعالية تطبيق هذى المعيار في تحسين جودة المهنة ، مع العلم أن كل المعلومات التي سنتطرق لها في هذا السياق، تم تقديمها من طرف مكتب الرقابة و محافظة الحسابات التابع للأستاذ **"سطور مقداد"** خلال المقابلات الشخصية .وسنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار القانون لمهمة التدقيق في المبحث الأول أما المبحث الثاني فيتناول دراسة حالة عملية . ومن خلال هذا الفصل تطرقنا إلى المحاور التالية.

-المنهجية المتبعة من طرف مكتب الرقابة ومحافظة الحسابات.

- تقرير محافظ الحسابات عن القوائم المالية.

- تقارير خاصة بالمؤسسة.

- مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر.

المبحث الأول :المنهجية المتبعة من طرف مكتب الرقابة ومحافظة الحسابات.

إن الغرض من المهمة هو فحص البيانات ، المالية للشركة(الميزانية العمومية وجدول بيان الدخل و الملاحظات والجداول الملحقة).حيث يتم التحقق من قبل محترف مستقل وذلك لضمان الاكتمال والموضوعية اللازمة.

المطلب1:مضمون ومحتوي عملية التدقيق المتبعة من قبل مكتب الرقابة ومحافظة الحسابات.

وفي هذا المطلب سنتطرق إلى:

أولا :عرض المنهج.

حجم الشركة ذات الأنشطة المعقدة أحيانًا والمشتتة جغرافيا يفرض على المدقق إعداد تنظيم دقيق للعمل. يبدأ هذا التنظيم بتعريف العمليات المتعددة المنفذة وأي نهج يقوم به المدقق يجب أن يكون جزءا من هدف محدد، ومن أجل أن تكون عملية التدقيق فعالة في الحد من مجالات المخاطر ، يجب العمل في المجالات التي قد تتحول لأخطاء كبيرة، وهذا بالتالي يتطلب تحديد أهداف المراجعة ، وفكرة المخاطر ومفهوم عتبة الأهمية النسبية.

ثانيا :مراحل تطوير المنهج:

كانت معرفة الشركة هي الخطوة الأولى نحو تحقيق المهمة ،لقد جعل من الممكن تحديد الحسابات الهامة أي تلك التي نظرًا لأهميتها أو طبيعتها ، من المحتمل أن تكتشف أخطاء كبيرة.من الضروري الآن اعتماد نهج تدقيق هذه الحسابات الهامة وفقا لطبيعة المعاملات المسجلة في كل حساب والمخاطر المتعلقة بالرقابة الداخلية.ولهذه الغاية ، ولكل حساب مهم ، سيحدد المدقق ما إذا كانت الحركات التي تؤثر عليه ناتجة عن بيانات متكررة أو بيانات أو أحكام غير متكررة.

–البيانات المتكررة هي: معالجة المعاملات الجارية بانتظام على مدار العام (المشتريات ، المبيعات أكثر أو أقل انتظاما (جرد مادي للمخزونات) ، الراتب ، النقد ، إلخ).

–البيانات غير المتكررة هي:

–إما وقت العمليات الدورية التي يتم إدخالها على فترات.

–إما العمليات الاستثنائية التي تقع خارج إطار العمليات الجارية (إعادة تقييم الاستثمارات).

– الأحكام هي التقديرات والتقييمات والاختيارات والقرارات التي يتخذها موظفو الشركة عند تقييم مخصصات اهتلاك المخزون ، ومخصصات الخسائر والرسوم ، وما إلى ذلك.

أ– منهج تدقيق البيانات والأحكام غير المتكررة:

هذه العمليات قليلة العدد و تخضع من حيث المبدأ لخطر كبير للخطأ.

غالبا ما يتكون النهج من مراجعة جميع المعاملات المعنية مباشرة من الحسابات.

ب –نهج تدقيق البيانات المتكررة:

نظرا لعددهم الكبير، لا يمكن للمدقق التفكير في التحقق منها جميعا. لذلك سيسعى إلى الاعتماد على الضوابط الداخلية التي تضعها الشركة.

سيتألف النهج من:

*تحديد الانظمة التي تغذي هذا الحساب.

يتم تمييز الدورات التالية بشكل عام:

–دورات كشوف المرتبات.

–دورات التحصيل.

–دورات الشراء.

–دورات المبيعات الاستثمار.

*فهم النظام من خلال تحديد المستندات الخاصة بهم الدائرة من أصل العملية إلى القيد المحاسبي.

*وصف النظام باستخدام مخطط تدفق المستندات.

*تحديد الضوابط الداخلية وتقييم فعاليتها.

نتائج فعالية الضوابط الداخلية على برنامج التحقق:

*تعتبر الضوابط فعالة:

في هذه الحالة ، لا نتوقع أخطاء كبيرة ، سيشمل برنامج التدقيق:

–اختبار الامتثال ،للتاكد من ان الضوابط المحددة موجودة بالفعل ويتم تطبيقها باستمرار على مدار العام .

–اختبارات على حسابات صغيرة جدًا للتأكيد أنه لا توجد أخطاء.

*تعتبر الضوابط غير فعالة:

في هذه الحالة سيتعين تمديد برنامج التحقق من الحساب حتى يتمكن من تحديد جميع الأخطاء الجسيمة (سيتم تمديد البرنامج بشكل أكبر نظرًا لأن المخاطر تعتبر كبيرة).

ثالثا:أهداف المراجعة.

يجب أن تستند جميع الأساليب على تعريف مسبق للأهداف، ومع ذلك ، فإن محتوى هذه المصطلحات (الانتظام والصدق) لا يزال غير كاف.

السؤال الأساسي هو معرفة ما هي الصفات المطلوبة من الحسابات لتكون منتظمة وصادقة؟

هناك خمس من هذه الصفات:

-الاكتمال: يعني أن جميع المعاملات محسوبة.

-الوجود: يعني أن العناصر المادية لها واقع مادي.

-الملكية: تعني العناصر النشطة المقابلة للحقوق مكتسبة والمسؤوليات عن الالتزامات حقيقية.

-التقييم: يعني أن جميع العناصر المكونة للأرصدة قد تم تقييمها بشكل صحيح.

-المحاسبة: تعني أن جميع العمليات تتم بشكل صحيح.(المحاسبة والتقييم وفقا لscf)

من هذه الصفات ، سيحدد المدقق أهداف المراجعة الخاصة به ، على سبيل المثال ، بالنسبة للأسهم ، ستكون:

-التأكد من وجود المخزونات الظاهرة في الميزانيات العمومية (موجودة.)

- التأكد من أن الشركة تمتلك كل المخزون المدرج في الميزانية العمومية (الممتلكات.)

- التأكد من أن جميع الأسهم المملوكة للشركة مسجلة (اكتمال.)

- ضمان تقييم المخزون وحسابه .

على أساس هذه الأهداف ، سيحدد المدقق الطبيعة و نطاق إجراءات التحقق التي يتعين تطبيقها مع مراعاة عوامل أخرى مثل المخاطر و الأهمية النسبية.

رابعا: الخطوات الرئيسية في العملية:

سيتدخل المدقق على ثلاثة مستويات:

- في المرحلة الأولى أن يكون لديك معرفة عامة بالشركة. خلال هذه المرحلة ، سيتعين عليه تحديد الحسابات المهمة ، أي التي ، نظرًا لطبيعتها أو أهميتها ، من المحتمل أن تكتشف أخطاء كبيرة.

- في مرحلة ثانية دراسة لكل حساب نظام معالجة المعلومات الهامة من أصل المعاملة حتى تسجيلها في الحسابات. هذه الدراسة سوف تساهم في:

* التعرف على المخاطر.

* التقليل من أهمية المخاطر.

* اعتماد إستراتيجية تحقق تقوم على تحليل المخاطر.

-في المرحلة الثالثة تنفيذ الضوابط .

المطلب2:الضوابط المنفذة من قبل مكتب التدقيق.

لتنفيذ الضوابط هناك نوعين:

أ) **–اختبارات المطابقة** :للتحقق من أن الضوابط الداخلية المحددة تم تنفيذها بالفعل على مدار العام والتقنيات المستخدمة هي:

– فحص أدلة الضبط.

– يكرر المدقق الفحص على أنه تم بشكل صحيح.

ب) **–اختبارات الصلاحية**:التي تتعلق مباشرة بمراقبة الحسابات.

يجب على المدقق الحصول على أدلة كافية من حيث الجودة والكمية تبرر رأيه في الحسابات.

لهذا الغرض يتم تصنيف التقنيات على النحو التالي:

*التفتيش المادي الذي يتحقق من وجود أصول معينة(نقدا ، استثمارا ، على سبيل المثال).

*التأكيد المباشر ،هو الحصول من أطراف ثالثة تربطها علاقات تجارية أو مالية مع الشركة ،على معلومات عن رصيد حساباتهم أو عن المعاملات المنفذة معهم.

*فحص المستندات التي تسلمتها الشركة والتي تبرر ذلك تسجيل العمليات أو سيطرتها (فاتورة المورد ، كشوف الحسابات المصرفية ، على سبيل المثال).

*فحص المستندات التي أنشأتها الشركة:

نسخة من الفاتورة ، مذكرات التسليم ، الحسابات ، الأرصدة.

*التحليلات والتقديرات والتسويات والمراجعة التي أجريت بين المعلومات التي تم الحصول عليها والوثائق التي تم فحصها.

*الفحص التحليلي ويتكون من:

– عمل مقارنات بين البيانات الناتجة عن القوائم المالية وبيانات مسبقة أولاحقة أو متوقعة وإنشاء العلاقات بينهم.

– تحليل التقلبات والاتجاهات.

– دراسة وتحليل العناصر غير العادية الناتجة عن المقارنات.

*معلومات شفهية تم الحصول عليها من مديري الشركة وموظفيها.

المطلب3:المعرفة والتوجيه العام .

خلال هذه المرحلة الأولية ، لم يسعى المدقق إلى إنشاء رأي ولكن لجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات حول الشركة وبيئتها هدفها الأساسي هو المعرفة والفهم. عندما يتعلق الأمر بالتدقيق ، يمكنك فقط التحكم بشكل صحيح في ما تعرفه جيدا.

*اكتساب معرفة عامة عن الشركة.

*معرفة بيئة الرقابة الداخلية، بالأخص المنافسة.

*التعرف على نظام المحاسبة.

ثم تحديد المجالات المهمة ، أي المجالات المهمة التي تتطلب مزيدا من الاهتمام.

وأخيرا، في نهاية هذه المرحلة ، اتخاذ قرار بشأن تنظيم المهمة.

أ–معرفة عامة بالشركة:

ما هي العناصر التي تمت دراستها؟

–البيئة الاقتصادية (إقليمية ، وطنية) من ثلاثة مستويات:

- ✓ خصوصية القطاع.
- ✓ خصوصية المحاسبة ضريبية.
- ✓ مكان الشركة في القطاع وعلى الأخص المنافسة.

*العوامل الداخلية:

هذه هي جميع العناصر التي تعتبر أساسية بالرغم من كونها خاصة بالشركة الإدارة ويمكن أن تحد من حريتها في العمل (الطاقة الإنتاجية ،موقع الأنشطة ، وسائل التمويل).

* السياسة العامة للشركة (تجارية ،مالية ، اجتماعية).

* دراسة هذه المجالات مفيدة ،لأن الحسابات هي ترجمة عددية للحقائق الاقتصادية والقانونية والمالية والاجتماعية.

كيف يمكن الحكم على صدق البيانات المالية للشركة من خلال تجاهل هذه العناصر؟

البيئة وقطاع النشاط سوف تؤثر على العمليات التجارية وخلق مجالات معينة من المخاطر. لذلك من

الضروري الربط بين هذه الحقائق والبيانات المحاسبية.

قطاع من النشاط في حالة انحدار، يمكن أن يسبب صعوبات تتعلق في استرداد الذمم المدينة ، ومستوى سياسة البيئة الاجتماعية المخصص لذلك سوف تكون مهمة.

سياسة مالية قائمة على السحب على المكشوف من البنوك ، تؤدي إلى صراعات متكررة ، يمكن وضعها الشركة في صعوبة وتؤثر على استمرارية العمل.

ب– معرفة بيئة الرقابة الداخلية :

يتم اكتساب هذه المعرفة من خلال دراسة بعض العناصر التي تساهم في خلق بيئة مواتية لتقدم المهام اليومية وهي :

- الهيكل التنظيمي.
- كتيبات الإجراءات.
-وجود إدارة للمراجعة الداخلية.
- إجراءات الميزانية .
- الحالة الذهنية للقادة وكفاءة الموظفين.

ستعطي دراسة هذه العناصر فكرة أولية عن إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية أو عدم الاعتماد عليها.

ج–تنظيم البعثة :

في هذه المرحلة ،وعلى أساس المعلومات التي تم جمعها ، يقوم المدقق ينظم سير العمل في المكان والزمان على وجه الخصوص ، سيتعين عليه:

- اختيار المتعاونين معها (حسب الصعوبات التي تواجه المهمة).
- تحديد مواعيد وأماكن التدخل .
-تخطيط الوقت اللازم.
- يتم تسجيل المعلومات التي تم جمعها في ملف دائم.
- يتم تلخيصها في بيان المهمة الذي سيتم إرساله إلى الفريق بأكمله للسماح للجميع بفهم نطاق العمل الموكول إليهم بشكل أفضل.

د) –تقنيات النهج:

لتنفيذ هذه المرحلة ، فإن التقنيات المستخدمة بشكل أساسي هي:

- مقابلة مع موظفي الشركة.

-تحليل الوثائق الداخلية و الخارجية.

- زيارة المقر.

- الفحص التحليلي.

المطلب4:طريقة كتابة التقارير المعتمدة من قبل مكتب التدقيق .

يحتوي على :

أ) –تقرير عن البيانات المالية:

الغرض من المهمة هو إبداء رأي حول البيانات المالية. يمكن التعبير عن هذا الرأي في سياق مهمة التدقيق بثلاث طرق:

- تصديق بدون تحفظات.

- التصديق مع التحفظات.

- رفض التصديق.

يحتوي التقرير بشكل عام على التفاصيل التالية:

-تحديد الشركة الوثائق محل رأيه والمدة.

- إبداء الرأي في الانتظام و الصدق مالي.

-مدى مراجعتها بالرجوع إلى معايير المراجعة مقبول بشكل عام.

عندما يشهد المدقق بتحفظات أو يرفض للتصديق فإنه يحدد الأسباب بوضوح.

ب) تقرير عن الرقابة الداخلية :

بالإضافة إلى التقرير الخاص بالحسابات ، ولتحسين الرقابة الداخلية للعميل ، يتم إصدار تقرير عن الأنظمة و الإجراءات (غالًبا ما يشار إليها برسالة إلى الإدارة).

من أجل تمكين المديرين من اتخاذ التدابير التصحيحية اللازمة ، يفضل إعداد هذا التقرير في نهاية أعمال تقييم الرقابة الداخلية، و هي تتضمن بشكل أساسي:

- نقاط الضعف الملحوظة.

-الآثار المترتبة على نقاط الضعف هذه.

-التوصيات المقترحة.

المبحث الثاني: تقرير محافظ الحسابات عن القوائم المالية.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى مدى اعتماد المؤسسة الاقتصادية في الجزائر، على نتائج تقرير محافظ الحسابات لحماية أصولها من عمليات الغش والخطأ .وكذلك إلى الإفصاح عن القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج). وسيتضح من خلال ما يلي مدى التزام مدقق الحسابات بمسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ والإجراءات المتبعة من طرفه للتعامل مع هذه الحالات.

المطلب 1: تعيين مدقق الحسابات:

بتاريخ 2019/12/15 كلفت الجمعية العامة العادية لشركة "X" مهمة مدققي حسابات قانونيين إلى مكتب المحاسبة والمراجعة التابع للأستاذ "**سطور مقداد**" ، وتنفيذا لهذه المهمة قدم المدقق تقريرا يتعلق بالسنة المالية التي افتتحت في 2019/1/1 وأغلقت في 2019/12/31 . اجري المدقق عمليات الفحص والضوابط التي اعتبرها ضرورية فيما يتعلق بقواعد العمل الواجبة المعتادة.

مع الأخذ في الاعتبار وجوب الالتزام بمبدأ عدم الإفصاح والسرية المهنية شرعنا في تلخيص هذا التقرير والاستشهاد فقط بالمعلومات التي اعتبرناها مفيدة لإعداد مذكرتنا .

المطلب 2: تقرير التصديق العام .

ويحتوي على :

- تقرير تدقيق الحسابات :أحكام المادة 715مكرر4 من القانون التجاري والمواد(22 -23-24-25-26-27-28-29 من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة)

كشفت الرقابة المنتظمة للدفاتر المحاسبية والميزانيات العمومية والملاحق وكذلك جميع مستندات المصروفات والإيصالات (النقدية والبنكية) ووحدات حسابات الشركة عن غياب بعض أدلة الدفع من إيصالات استلام وأمر شراء وغيرها ... ومع ذلك على الشركة تأكيد الديون المالية وشبه المالية لتفادي العقوبات المحتملة وتصفية الحسابات المستحقة القبض من الخصوم ومستحقة الدفع من الأصول التي تشمل التسويات لصالح CNASمنذ عام 2013 .

تظهر حسابات المخزون دائما اختلافا مع المخزون الحقيقي ، بسبب عدم تطبيق الضوابط بين المخزون المحاسبي والمخزون الحقيقي .

- ✓ التحقق من صحة المعلومات في تقرير الإدارة: (أحكام المادة 715 مكرر 4 -715مكرر10 -716- 717 من القانون التجاري والمواد(22-23-24-25-26-27-28-29 من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة)

وفقا لأحكام المادة 33 من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة حضر المدقق اجتماع مجلس الإدارة بتاريخ 2020/05/27 المتعلق بالموافقة على حسابات السنة المالية 2019 .

أيضا وفقا لأحكام المادة 715 مكرر 10 من المرسوم الشريعي 04-93 الصادر في 1993/4/25 المعدل والمتمم للأمر 59-75 الصادر في 1975/9/26 والأمر 04-88 المؤرخ في 1998/1/12 المتعلق بالقانون التجاري ،فقد لفت المدقق انتباه أعضاء مجلس الإدارة إلى :

_عمليات الفحص المنفذة .

_التغيرات التي تم إجراؤها على البيانات المالية وتقرير إدارة مجلس الإدارة .

كما تحقق أيضا من المعلومات الواردة في تقرير إدارة مجلس الإدارة .

لا توجد تعليقات أو تحفظات على صدق وتوافق البيانات المالية مع المعلومات الواردة في تقرير مجلس الإدارة .

- ✓ معلومات محددة: أحكام المادتين 9 و11 والمرسوم التنفيذي رقم 98-96 الصادر في 1996/3/6 من القانون التجاري.

-الشكليات القانونية :السجلات القانونية والتنظيمية المنصوص عليها في النصوص التشريعية المذكورة بشان تحديد قائمة ومحتوى الدفاتر والسجلات الخاصة محدثة من قبل الشركة .

-الخطة التنظيمية :التحفظات التي أبديت أثناء فحص أنظمة وإجراءات الإدارة وكذلك فحص حسابات السنة المالية 2018 لا تزال سارية وهي :

لدى الشركة خطة تنظيمية لم تكتمل بعد لتقسيم العمل .

كما قامت بتنفيذ إجراءات إدارية تهدف إلى الحماية من مخاطر الخطأ والغش والفقدان .

نوصي بان تنتهي الشركة من تنفيذ الخطة التنظيمية لا سيما فيما يتعلق بالتسيير والعملاء وغيرها ...

-التدقيق الداخلي :تمتلك الشركة نظاما للرقابة الداخلية لا يزال قيد البناء والتطوير .

- ✓ تصديق الحسابات :مع مراعاة التحفظات المحددة، أجرى المدقق القانوني مهمته وفقا لمعايير وتوصيات المهنة وقدم تقريرا يفيد بالمصادقة بتحفظ على أن الحسابات السنوية منتظمة وصادقة وتعطي صورة حقيقية لنتائج السنة المالية.

المطلب 3:التعليق على الحسابات الرئيسية.

لقد تناول مراجع الحسابات في تقريره هذا عدة حالات من بينها حالات غش وأخرى حالات خطا .

- ✓ وتتمثل هذه الحالات فيما يلي :

الحالة1:الاستثمارات :

المبلغ الإجمالي 2019/12/31 : 1418257282.30 دج

الاهتلاك في 2019/12/31 : 1054801359.92 دج

المبلغ الصافي في 2019/12/31 : 363455922.38 دج

تطور الاستثمارات:

القيمة الإجمالية للاستثمارات المسجلة في الميزانية العمومية بتاريخ 2019/12/31 يسجل اختلافا قدره 49031719.21دج وفقا للجدول التالي :

الرصيد في 2019/12/31	الاستبعاد	التحويلات الداخلية	الاستحواذ	الرصيد في 2018/12/31	التعيينات
					20 التكاليف الأولية
					21 القيمة غير الملموسة
5439108.28				5439108.28	22 الأرض
1399612421.86	22893.27		48672858.51	1350962456.62	24 المنتج
13205752.16			381753.97	12823998.19	25 المعدات الاجتماعية
					28 المعدات الحالية
1418257282.30	22893.27		49054612.48	1369225563.09	**المجموع**

هذا التغيير هو نتيجة لحركات الحيازة والتنازل في معدات الإنتاج والحيازة على المرافق الاجتماعية .

-الأراضي :

المبلغ الإجمالي في 2018/12/31 : 5439108.28 دج

المبلغ الإجمالي في 2018/12/31 : 5439108.28 دج

تم تسوية حل طلب الأرض ، والشركة حصلت على سندات الملكية الخاصة بها .

-معدات الإنتاج :

المبلغ الإجمالي في : 2018/12/31 : 1350962456.62 دج

المبلغ الإجمالي في : 2019/12/31 : 1399612421.86 دج

-المقتنيات :

معدات وأدوات : 34473992.21 دج

معدات النقل : 9798912.20 دج

المعدات المكتبية : 1813376.60 دج

التركيبات : 2586577.50 دج

المجموع : 48672858.51 دج

-الاستبعادات :

معدات مختلفة مجموعها : 12823998.19 دج

-المرافق الاجتماعية :

المبلغ الإجمالي في : 2018/12/31 : 12823998.19 دج

المبلغ الإجمالي في : 2019/12/31 : 13205752.16 دج

هذه الزيادة في كمية المعدات الاجتماعية ناتجة عن عمليات الاستحواذ الجديدة للسنة المالية والتي بلغت 381753.97 دج مسجلة على مستوى حساب المباني الاجتماعية .

✓ **لقد توصل فيما يخص الاستثمارات إلى النتائج التالي:**

أعدت اللجان المسؤولة عن جرد أصول الشركة جرد الاستثمارات على أساس إجراء يأخذ في الاعتبار الاحتياطات اللازمة ومع ذلك لوحظ وجود أوجه قصور ونلاحظ استمرار التناقضات المرتبطة على وجه الخصوص بغياب مراقبة الاستثمارات .

الحالة2:الجرد :

المبلغ الإجمالي في :2019/12/31 : 417983889.60 دج

الأحكام الصادرة في :2019/12/31 : 5370833.52 دج

صافي المبلغ في : 2019/12/31 : 412613056.08 دج

يظهر الرصيد المغلق في 2019/12/31 انخفاضا قدره 53450475.75 دج مقارنة برصيد السنة الماضية 2018 ، يتعلق هذا الانخفاض بحسابات المخزون المادي والإمدادات والمخزون الخارجي .

-تطور المخزون :

التطور	الرصيد في 2019/12/31	الرصيد في 2018/12/31	الطبيعة	الرقم
(+) 2231788.29	409326337.45	4684585.46	المواد واللوازم	31
(-) 453970.94		453970.94	الإنتاج والمنتجات قيد الانجاز	34
(-) 64472855.63	6916373.75	473799193.08	المنتجات النهائية	35
			الفضلات والخردة	36
(-) 484620.21	1741178.40	2225798.61	المخزون بالخارج	37
(-) 63179658.49	417983889.60	481163548.13	**المجموع**	

-المواد والمستلزمات :

حساب المواد والتوريد المسجل خلال السنة المالية 2019 سجل انخفاض ب64472855.63 (-)مقارنة بما كان عليه 31في /2018/12.

يعتبر الانخفاض في المواد والإمدادات نتيجة مباشرة لارتفاع النشاط المسجل خلال العام .

-المنتجات التامة الصنع :

زاد مخزون المنتجات بقدر 2231788.29 (+) مقارنة ببقية السنة المالية 2018 لنفس الأسباب التي أدت إلى انخفاض مخزون المواد والتوريد .

تخضع المنتجات والعمل الجاري عليها لرقابة لا باس بها .

-جرد المواد والمستلزمات :

الرقم	الوحدة	المادي	المحاسبي	فجوة
01	****	5205192.74	3184563.77	(-)2020628.97
02	****	48998880.58	50049447.02	(-)1050566.44
03	****	11780904.07	11901560.70	(-)120656.63
04	****	188563767.47	188563736.94	(+)30.53
05	****	10747065.03	10748138.83	(-)1073.80
06	****	125947044.64	142229463.54	(-)16282418.90

أظهرت جميع حسابات المخزون فروقا موجبة على مستوى جميع الوحدات ، باستثناء الوحدة رقم 04 والوحدة رقم05 اللتين تسجلان فروقا طفيفة نتيجة تكوين المتوسط المرجح للتكاليف .

يكشف البحث الذي تم إجراؤه عن عدم وجود متابعة للمخارج من المخزونات في مواقع العمل وعدم استخدام المخزون الدائم .

✓ **أما فيما يخص الجرد فقد توصل للنتائج التالية :**

عدم وجود إجراء للمحاسبة ومراقبة المخزون ، مما يعني إن جميع الحسابات تتضمن اختلافات تم تحديدها وليس جردها في مواقع العمل .

يجب على الشركة استخدام البيانات من الجرد الدائم للمخزونات من اجل المطابقة الدورية للمخزون المادي مع المخزون المحاسبي دون انتظار جرد نهاية العام .

الحالة 3:الذمم المدينة :

المبلغ الإجمالي في 2019/12/31: 3047503655.03 دج

الأحكام الصادرة في 2019/12/31: 23226878.25 دج

المبلغ الصافي في 2019/12/31 : 3024276778.78 دج

-تطور المستحقات :

القيمة الإجمالية للذمم المدينة المسجلة في الميزانية العمومية المقفلة في 1999/12/31 يسجل زيادة قدرها 46777611.73 (+) دج مقارنة بالرصيد المغلق في 2018/12/31.

أثرت هذه الزيادة على جميع الحسابات باستثناء السلفات التشغيلية والذمم المدينة من العملاء وفقا للجدول التالي:

الحساب	الطبيعة	الرصيد في 2018/12/31	الرصيد في 2019/12/31	التطور
ذمم الاستثمار المدينة42		16845790.28	205020417.92	(+)188174627.64
ذمم المخزون المستحقة43		71307521.14	111803969.98	(+)40496448.84
الشركات الزميلة S.App 44				
سلف للحسابات45		777039698.84	843913751.18	(+)66874052.34
سلفات تشغيلية46		11437936.87	6700324.98	(-)4737611.89
ذمم عملاء47		1998261496.24	1622321025.38	(-)375940470.86
نقدية مطلوبة48		120054557.15	247496690.28	(+)127442133.13
إجمالي رصيد المدين40		5779042.78	10247475.31	(+)4468432.53
المجموع		3000726043.30	3047503655.03	(+)46777611.73

ينتج التباين الايجابي عن التحركات المسجلة في الحسابات التالية :

-ذمم الاستثمار :

الرصيد في 2019/12/31 : 205020417.92 دج

زادت الذمم المدينة الاستثمارية بمقدار 188174627.64 دج مقارنة بما كانت عليه في نهاية سنة 2018 تم تفسير هذه الزيادة من خلال الاستثمار في الأوراق المالية بمبلغ 200.000.000 دج.

-ذمم الجرد :

الرصيد في 2019/12/31 : 111803969.98 دج

سجلت الذمم المدينة للمخزون زيادة بقيمة 40496448.84 دج سنة 2019 وتمثل السلف المدفوعة للتوريد من قبل إحدى الوحدات مقابل 92737357.00 دج .

-السلف للحسابات :

الرصيد في 2019/12/31 : 843913751.18 دج

سجلت السلف المسحوبة في عام 2019 زيادة في الطلب قدرها 66874052.34 دج بالمقارنة مع 2018.

تسوية فروق الصرف ، التي يجب سدادها من قبلGID تبلغ 568493211.44 دج أو 67.37% من إجمالي هذا الحساب وتمثل ضريبة القيمة المضافة المراد استردادها 7.67 مليون دينار جزائري من إجمالي السلف للحسابات .

-سلف التشغيل :

الرصيد في 2019/12/31 : 6700324.98 دج انخفضت السلف التشغيلية في 2019 ب4737611.89 دج مقارنة بالمجموع في نهاية سنة المالية 2018 .

ويفسر هذا الانحدار ب تنظيف حساب النفقات المعلقة الذي ارتفع ب 5828 مليون دينار جزائري .

-الذمم المدينة والعملاء:

الرصيد في 2019/12/31 : 1622321025.38 دج

الأحكام الصادرة في 2019/12/31 : 23226878.25 دج

الرصيد الصافي في 2019/12/31 : 1599094147.13 دج

سجل إجمالي مبلغ الذمم المدينة للعملاء في 2019 انخفاضا قدره 375940470.86 دج نتيجة لاستمرار عمليات التحصيل .

مكن هذا النهج الشركة من التوقف عن استخدام السحب على المكشوف منذ أكتوبر 2018 .

بالإضافة إلى ذلك ، قامت الشركة بزيادة مبلغ مخصصات الاهتلاك عن الذمم المدينة الذي ارتفع من 8224368.67 دج في عام 2018 إلى 23226878.25 دج في سنة 2019 .

-المطلوبات :

الرصيد في 2019/12/31 :247496690.28 دج

توقفت المطلوبات النقدية في 2019/12/31 وزادت بمقدار 127442133.13 مقارنة بالرصيد المتوقف لسنة 2018 .

تدير الشركة مواردها المالية بشكل عملي من خلال عدم اللجوء إلى التسهيلات المصرفية وقبل كل شيء الحصول على مورد ائتمان أطول من أي وقت مضى ،ومع ذلك فان عجزا مرتبطا بتحويل جزء من الأصول النقدية ، وتحويل رسائل التذكير بالراتب مع تزامن اتفاقية الشركة مع اتفاقية الفرع ،رواتب و STC التي لم تتسلمها الأطراف المعنية منذ عام 2012 ، قد خضعت لها من قبل الشركة إلى النهج التالي :

-تدخل التدقيق الداخلي ، والذي تم صياغة استنتاجاته من خلال تقرير موجه إلى الرئيس التنفيذي للشركة.

-إبلاغ مجلس الإدارة بالنتائج الأولى للتحقيقات .

-تقديم شكوى للمحكمة .

حملت هذه المعاملات المتعلقة بالرواتب على الأجر المستحق لحساب الموظفين وكانت موضوع اعتماد بانتظار نتيجة القضية على مستوى العدالة .

تنبع هذه المخالفات من عدم وجود نظام تحكم يتم الحفاظ عليه بشكل متعمد على الرغم من وجود إجراء للتدفق النقدي مهما كان غير مكتمل .

كانت مراقبة النقد والمصادقة على المعلومات المحاسبية موضوع تحفظات من المدقق منذ فحص حسابات السنة المالية 2016 .

على وجه الخصوص ، عدم وجود أنظمة رسمية لتوثيق المعلومات المحاسبية قبل تسجيلها مما يسمح للشركة بحمايتها من مخاطر الخطأ والسرقة و الهدر ، بحيث يتم اعتماد وتسجيل جميع المدفوعات بشكل صحيح ، وكذلك وضع قواعد رقابة دورية وفحوصات عشوائية .

رصيد الذمم المدينة :

الرصيد في 2019/12/31 :247496690.28 دج

سجل رصيد هذا الحساب زيادة قدرها 4468432.53 دج في عام 2019 مقارنة برصيد السنة المالية2018.

يحتوي الحساب 40 حسابات الخصوم المدينة للوحدة رقم 1 على مبلغ 8428551.22 من رصيده الإجمالي .

يتضمن هذا الحساب بشكل أساسي مدفوعات منحة التعليم في عام 2014 و IPSU في عام 2015 من قبل الوحدة التي لم يتم دمجها في CNASبعد .

✓ **فيما يخص الذمم المدينة توصل إلى النتائج التالية :**

يجب على الشركة الاستمرار في تنظيف الحسابات 40 حسابات القبض من الخصوم ولا سيما للوحدة رقم 2 التي تتضمن اللوائح المتعلقة بمسائل IPSUوCNAS.

على الرغم من الجهود المبذولة من حيث الاسترداد ، فمن المستحسن أن تدير الشركة عملاءها في المواعيد النهائية من خلال إنشاء أرصدة العملاء بشكل دوري حسب العمر وكشوف الحساب للمتابعة مع العملاء وتنظيم التسويات الدورية بين بيانات الخدمة DTC وبيانات الخدمة DFC .

الضريبة التلقائية التي تديرها خدمات إدارة الضرائب والمتعلقة ببرنامج المساعدة الفنية TAP للسنة المالية 2013 وتحملها الوحدة رقم 4 المبلغ 54909443.90 دج على الحساب 464300 ويتم تسويتها من خلال الحساب 564200 المفتوح في المكتب الرئيسي .

عدم وجود إجراءات إدارية ورقابية لعمليات الخروج يعني ا نامين الصندوق والمدير المالي يحتكران الوظيفة المالية .

قواعد التحكم المقبولة بشكل عام في هذا النوع من الملفات ، لا تسمح لنفس الوكيل بتامين جميع المهام المالية إلا بعد إبداء الرأي غير المشروط ومن ثم التحقق من مختلف المديرين الهرميين .

علاوة على ذلك ، لا تشمل الملفات المعدة للتسوية بعض الاحتياطات ، لا سيما إلغاء أصل الفاتورة بذكر :"دفع (بتاريخ .... بواسطة شيك أو نقدا) والإشارة إلى انه تم(التحقق من الفاتورة من قبل السيد .... بتاريخ .....).

وتؤكد الفحوصات التي تم إجراؤها إلى الحاجة إلى إعداد إجراءات جديدة لإدارة النقد توجه بشكل خاص لمعرفة ملفات الدفع وأنواع الشيكات المختلفة التي يخضع لها أمين الصندوق .

الحالة 4:صناديق خاصة:

الرقم	الطبيعة	الرصيد في 2018/12/31	الرصيد في 2019/12/31	التطور
10	رأس المال الاجتماعي	275000000.00	275000000.00	
15	فرق إعادة تقييم الصندوق	185849064.59	185849064.59	
16	المشاركة	225000000.00	225000000.00	
18	نتيجة الأوراق المالية	(-)12462882.67	(-)10303474.59	(+)2159408.08
19	مخصصات الخسائر والرسوم	41590572.69	63730578.27	(+)22140005.58
	المجموع	714976754.61	739276168.27	(+)24299413.66

-التطور :

الصناديق الخاصة المتوقفة في نهاية السنة المالية 2019 زادت بمقدار 24299413.66دج مقارنة بالسنة المالية 2018 .

رقم الهيكل	الموضوع	المبلغ
01	عجز نقدي	2027496.53
02	VE\IRG\TAP\CNASغرامة تأخير	2488519.91
03	VE\IRG\TAP\CNASغرامة تأخير	5915119.12
04	VE\IRG\TAP\CNAS\Ventesغرامة تأخير	25511591.76
05	VE\IRG\TAP\CNASغرامة تأخير	6967073.60
06	VE\IRG\TAP\CNASغرامة تأخير	20820777.35
المجموع		63730578.27

✓ **فيما يخص الصناديق الخاصة توصل إلى النتائج التالية:**

تفسر هذه الزيادة بحجم الأحكام الموضوعة للتعامل مع أي غرامات للتأخر في دفع الضرائب والرسوم شبه الضريبية.

بالإضافة إلى ذلك شكل المكتب الرئيسي مخصص عجز نقدي يتضمن توفير UCLPS منتجات المبيعات والخدمات المحولة بمبلغ 1999374.54 دج .

-الوضع الصافي :

الشركة لديها صافي الوضع ايجابي والذي يتم تحديده على النحو التالي :

إجمالي الأصول : 3031111189.81دج

إجمالي الأوراق المالية :225000000.00دج

المخصومة: 3256111189.81 دج

صافي الوضع :544234565.43 دج

الحالة5:الديون :

أظهرت جميع بنود الدين انخفاضا باستثناء حيازات الحسابات وديون الشركاء والشركات ذات الصلة والحسابات المستحقة الدفع للأصول .

-تطور الديون :

التطور	الرصيد في 2019/12/31	الرصيد في 2018/12/31	الطبيعة	الرقم
(-)17232277.97	1430344087.09	1447576810.06	ديون الاستثمار	52
(-)33510034.16	456983360.21	490493394.37	ديون المخزون	53
(+)42282624.03	496925219.86	454642595.83	ديون الحسابات	54
(+)100000000.00	100047447.00	47447.00	ديون لASو S.Ap	55
(-)116084867.49	330047899.46	446123766.95	ديون تشغيلية	56
(-)81803901.93	214019389.29	295823291.22	سلف تجارية	57
(-)574318.75	800859.32	1375178.07	ديون مالية	58
(-)136954.63	1942927.58	573372.95	إجمالي رصيد الموجودات	50
(-)105553666.64	3031111189.81	3136664856.45	**المجموع**	

انخفضت الديون بمقدار 105553666.64دج أو 14.12% لكل دينار مقارنة بالسنة المالية 2018 .

✓ **فيما يخص الديون توصل إلى النتائج التالية:**

يجب على الشركة الاستمرار في تصفية ديونها لا سيما تنظيف المقبوضات المعلقة وتصفية الحسابات الدائنة للأصول المفتوحة على مستوى الوحدة رقم 02 .

يجب على الشركة تجسيد الأوراق المالية المتعلقة بالسندات وكذلك تسوية قرض السندات المسجل في الحساب 521300 بدلا من الحساب 5200 السندات غير المستحقة السداد .

حيث يجب الاستمرار في استغلال بيانات كشف التسوية البنكية للوحدة رقم 01.

الحالة6:حسابات الأعباء:

التطور	الرصيد في 2019/12/31	الرصيد في 2018/12/31	الطبيعة	الرقم
3632964.46 (+)	3667449.88	34485.42	البضائع المستهلكة	60
126630193.24 (+)	430781366.50	304151173.26	الموارد واللوازم	61
(+)7190050.09	63486099.74	52696049.65	الخدمات	62
26446143.62 (+)	344843997.00	318197853.38	تكاليف الموظفين	63
2676631.10 (-)	40871762.24	43548393.34	ضرائب ورسوم	64

65	تكاليف مالية	48426275.05	15791741.43	(-)	32634533.62
66	تكاليف متنوعة	5014554.26	6344589.82	(+)	1330035.5
68	مخصصات الاهتلاك والمؤونات	149043595.30	77093723.51	(-)	71949871.79
69	مصاريف خارج الاستغلال	320145040.45	235539100.00	(-)	84605940.45
	المجموع	1245057420.11	1218419830.12	(-)	26637589.99

-التطور:

أظهرت مصروفات الشركة للسنة المالية 2019 انخفاضا بقيمة 26637589.99دج مقارنة بإجمالي المصروفات للسنة المالية 2018 .

✓ **أما فيما يخص حسابات الأعباء فقد توصل إلى النتائج التالية:**

الفحوصات التي أجريت لم تسمح لي بالمراقبة وإعطاء تحفظات محددة .

وضعت الشركة أحكاما كافية لحمايتها من أي رسوم لا سيما الرسوم المتعلقة بالعقوبات المفروضة على عدم دفع الضرائب والرسوم شبه المالية .

الحالة7: حسابات النواتج :

الرقم	الطبيعة	الرصيد في	الرصيد في		التطور
		2018/12/31	**2019/12/31**		
70	مبيعات البضائع	4250447.26	14855253.06	(+)	10604805.80
71	الإنتاج المباع	832991959.87	1004062183.79	(+)	171070223.92
72	الإنتاج المخزن	4266139.27	14859969.53	(+)	10593830.26
73	إنتاج P.E.M				
74	خدمات متنوعة	35249701.93	19729933.84	(+)	15519768.09
77	منتجات مختلفة	7262959.87	10818227.22	(+)	3555267.35
79	منتجات خارج الاستغلال	311546664.15	85547260.97	(-)	225999203.18
	المجموع	1195567872.345	1149872828.41	(-)	45695043.94

-التطور:

منتجات الشركة للسنة المالية 2019 سجلت انخفاضا بقيمة 45695043.94 دج مقارنة بالسنة المالية 2018 .

تم التعرف على هذا الانخفاض بشكل اكبر من الانخفاض في المنتجات غير الزراعية التي سجلت انخفاضا قدره 225999203.18دج مقارنة بالإجمالي الذي تم تسجيله في عام 2018 .

✓ **أما النتائج المتوصل إليها فيما يخص حسابات النتائج فهي كالتالي:**

تمت تسوية مبيعات قطع الغيار واستئجار المعدات من قبل الأطراف الثالثة المعنية ، لكن هذه المبالغ لم تسجل نقدا .

المدراء الماليون والمحاسبون للوحدة رقم06 استغلوا فترات تجديد عقود العمال لتامين تواطؤ المسؤول عن الهيكل التجاري وأمين الصندوق لانجاز صفقته .

لحق الشركة الضرر الذي تم تحديد قيمته بعد استدعاء العملاء المختلفين بمبلغ 1999374.54 دج .

هذا الضرر المرتبط بخلل في عمل المنشاة ، في هذا الموضوع كان تصرف المؤسسة على النحو التالي :

-تدخل المدقق الداخلي الذي تم صياغة استنتاجاته بتقرير موجه إلى الرئيس التنفيذي للشركة .

-إبلاغ مجلس الإدارة بنتائج التحقيق .

-تقديم شكوى للمحكمة .

لم يتم الانتهاء من التحقيق الذي أجرته الدوائر القضائية بشان التحديد الدقيق للضرر .احتراما لمبدأ الحيطة، سجلت الشركة هذه الخسارة ووضعت مخصصا بهذا المبلغ .

المبحث الثالث :تقارير خاصة بالمؤسسة.

في هذا المبحث سنتطرق إلى التقارير المعدة من طرف المدقق القانوني والمتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة كما يلي :

المطلب 1: تقارير خاصة .

✓ تقرير الاتفاقيات والالتزامات التي تم التعهد بها :أحكام المادة 628و672 من القانون التجاري)

بموجب أحكام المادتين 628و672 من المرسوم التشريعي رقم 08-93 بتاريخ 1993/4/25 المعدل والمتمم للأمر رقم 59-75 الصادر في 1975/9/26 ، ابلغ المدقق المساهمين بأنه ليس لديه علم بالاتفاقية المشار إليها في المادة المذكورة أعلاه .

لم يعلمه رئيس مجلس الإدارة بأي اتفاقية تندرج في هذا الإطار .

✓ تقرير أفضل عشرة رواتب للسنة المالية 2019 أحكام المادتين 680 و819 من القانون التجاري

بموجب أحكام المادتين 680و819 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 بتاريخ 1993/4/25 المتمم للأمر 59-59 المؤرخ في 1955/9/29 والقانون رقم 04-04 المؤرخ في 1988/1/12 فيما يتعلق بالقانون التجاري فان المدقق ابلغ عن قيمة المكافآت المدفوعة لعشرة أفضل أشخاص أجورا في E.P.E spaخلال السنة المالية 2019 .

✓ بيان النتائج المحققة خلال السنوات المالية الخمس الماضية .أحكام المادة 678 من القانون التجاري .

بناءا على أحكام المادة 678 من المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 1993/4/25 المعدل والمتمم للأمر 59-75 الصادر في 1975/9/26 والقانون رقم 04-88 المؤرخ في 1988/1/12 المتعلق بالقانون التجاري .ابلغ المدقق بالنتائج التي تم تنفيذها خلال الفترة الماضية خمس سنوات مالية من قبل الشركة .

رقم الطلب	السنة	النتيجة	
		عجز	ربح
01	2014	257738215.00	
02	2015		34329236.00
03	2016		3547626.00
04	2017		10004334.00

المطلب 2:فحص أنظمة وإجراءات الإدارة .

الغرض من مراجعة الأنظمة والإجراءات هو تقييم جودة الرقابة الداخلية المعمول بها داخل الشركة والتي من خلال التنظيم وجميع الأساليب المعمول بها تميل إلى حماية أصولها .

كما أن الهدف الرئيسي هو تحديد نطاق التحقيق قدر الإمكان بهدف تحسين الرقابة الداخلية والخارجية والمساعدة في تحديد المعايير المختلفة التي من المحتمل أن تكون مؤهلة لاتخاذ قرار محتمل في إطار تحسين الأهداف والإدارة والإنتاج .

بالإضافة إلى ذلك ، فان إبراز العلاقات القائمة بين العناصر والحسابات المختلفة ، عن طريق النسب الهيكلية والإدارية ، هو احد الشروط اللازمة لتقييم الأسباب المختلفة للتقلبات في التقارير المحاسبية مما يسمح بالحكم العقلاني على الوضع العام للشركة .

أيضا استنادا إلى المستندات الموجودة ووصف موجز لكل دورة فان مهمة التدقيق القانوني هذه تتألف أولا من فحص الحسابات بهدف التحقق من صدقها من اجل :

-كشف الأخطاء .

-اقتراح التعديلات .

إبداء رأي عام حول انتظام البيانات المالية .

النقاط التي ركز عليها هذا التقرير تتعلق بالدورات التالية :

-إدارة الموظفين .

-إدارة المخزون .

-إدارة النقد والمحاسبة .

-إدارة المبيعات .

الملاحظات الواردة في هذا الجزء تتعلق فقط بنقاط الضعف الأساسية ،تليها التوصيات التي يمكن أن تضمن الحد الأدنى من قواعد التسيير وتضمن استمرار الأعمال .

في الختام تم تنفيذ هذه المهمة وفقا لمعايير الوظيفة وقواعد الاجتهاد المهني وفق قرار وزارة المالية رقم 103/SPM/94.

المطلب 3: الاستنتاجات والتوصيات :

المنظمة هي عبارة عن إجراءات إدارية لاحتواه نشاط كيان اقتصادي ، من خلال احترام مبادئ معينة . هذه المنظمة تأخذ في الاعتبار مبدأ فصل المهام وفق تسلسل هرمي للوظائف ومسؤوليات محدودة.

في هذا الصدد نوصي بان يعمل المسئولون في هذا الخط على حل المشكلات المتبقية في الشركة .

جميع أوجه القصور الملحوظة ترجع إلى عدم وجود هياكل وظيفية لإجراءات الإدارة والرقابة على الخزينة .

_إدارة الموظفين:

لا توجد سياسة توظيف لتلبية احتياجات القوة العاملة اللازمة القادرة على إعطاء الحد الأدنى من قواعد الإدارة على وجه الخصوص :

-تنظيم الأقسام وتوزيع المهام فيها واحترام مبادئ المحاسبة.

-تحديث السجلات .

-تحديث إجراءات الترقية.

-الفترة التجريبية.

-إبرام عقود العمل التي سيتم على أساسها ذكر الرواتب وحقوق والتزامات الطرفين .يمكن أن تكون هذه العقود لفترة محددة ، اعتمادا على وقت الانتهاء من العمل في الموقع وذلك لتجنب زيادة عدد الموظفين الذي يثقل الرسوم على كاهل الشركة ، يؤدي عدم الامتثال لتطبيق شبكة الرواتب إلى تفاقم تكاليف الرواتب غير المتناسبة .

-إدارة المخزون :

لا تمتلك الشركة نظام محاسبة للتكاليف الذي يسمح لها بمراقبة حركة المخزون والبضائع والمواد بشكل دائم لضمان التوريد المنتظم وتجنب الإفراط في التخزين .

وبالتالي فان تطبيق مبدأ الجرد الدائم وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF يسمح للشركة بتقييم المخزون وفقا لطريقة ثابتة عن طريق التكلفة المرجحة .

وللتعويض عن نقاط الضعف الملحوظة ، تمت التوصية بما يلي :

-إقامة نظام محاسبة المخزون.

-ترميز المنتجات حسب الفئة.

-استغلال المستندات الداعمة (قسائم الدخول والخروج وإعادة الإدماج) .

-الاهتمام بتوفير مخزون الأدوات ومخزون الأمان للتعامل مع نقص المخزون بسبب عدم توفر المنتجات في السوق أو صعوبة توفير التدفقات النقدية .في الوقت نفسه يجب أن يكون المخزن مزودا بما يلي:

-ملف مخزون السلع والمواد.

-إنشاء كشوف الاستهلاك الشهري حسب صنف المنتجات وحسب الموقع .

-تنظيم المنتجات في رفوفها مع ملصق .

-إجراء الجرد الدوري على فترات منتظمة على مجموعة من المنتجات من اجل ضمان الموجودات .

-المحاسبة والإدارة المالية:

واجبات قسم المحاسبة والمالية غير محددة أيضا . لذلك يوصي مدقق الحسابات المسؤولون بوضع منظمة تسمع بإعطاء المعلومات المحاسبية عن الوضعية المالية للشركة في أي وقت .

استعمال المستندات لدعم النقص في المعلومات من اجل النظر في الوضعية الحقيقية للشركة .

-إدارة المبيعات والانجاز:

وظيفة رأس المال للشركة ، من الضروري أن تأخذ في الاعتبار متابعة دقيقة للانجازات وبالتالي إرسال رسائل تذكير للعملاء المعنيين لتجنب الصعوبات النقدية .

في الختام يجعل التحليل من الممكن افتراض إن مبدأ التناسب بين النفقات والمنتجات يمكن تأسيسه فقط في إطار منظمة جديدة داخل الشركة ، والتخطيط وفقا لمدى الانجازات المستقبلية مع مراعاة جميع الطاقات الإنتاجية للشركة.

المبحث الرابع :مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر.

يمارس المدققون القانونيون مهامهم بشكل مستقل وبمساعدة معاونين من اختيارهم ، ويتمتعون بالاستقلالية التامة وصلاحية الاطلاع على أي وثائق تخص الشركة محل المراجعة أثناء أداء مهامهم .ولكنهم يتحملون ثلاثة أنواع من المسؤولية .

المطلب 1:المسؤولية المدنية.

يتم تحملها عند ارتكاب الأخطاء والإهمال في أداء المهام ، هذه المسؤولية ذات طبيعة تعاقدية تجاه الشركة الخاضعة للرقابة ومساهميه ا، و ذات طبيعة ضارة تجاه الأطراف الثالثة بالإضافة إلى ذلك في إطار المسؤولية المدنية يكون المدقق معنيا بشكل مباشر بالعديد من الجرائم الواردة في القانون التجاري بسبب التزاماته بما يلي:

- ✓ كشف الوقائع الجنائية التي علم بها للمدعي العام (المادة 830 من القانون التجاري).
- ✓ الكشف في تقريره للجمعية العمومية عن الجرائم المرتكبة من قبل المسؤولين (المادة680 من القانون التجاري)، تحت طائلة المسؤولية المدنية .
- ✓ إبلاغ اقرب جمعية عمومية بالمخالفات التي تم الكشف عنها للهيئة العامة .
- ✓ يمكن أن يكون متورط جنائيا إما كمؤلف مباشر آو كشريك للمسؤولين .

المطلب 2:المسؤولية الجنائية .

ويتم تحملها وفق شكلين:

أ/كمؤلف مباشر:

- ✓ إذا ارتكب جريمة تتعلق بالرقابة (المادة 829 من القانون التجاري).
- ✓ إذا أعطى عن علم أو أكد معلومات خاطئة عن وضع الشركة (المادة 830من القانون التجاري).
- ✓ في حالة مخالفة أسرار المهنة(المادة 830 من القانون التجاري).
- ✓ إذا لم يكشف عن الوقائع الجنائية التي علم بها (المادة 830 من القانون التجاري).
- ✓ اذا ارتكب جريمة تتعلق بتعديل راس المال :من خلال اعطاء و تاكيد عن علم مؤشرات غير دقيقة في التقارير المقدمة للاجتماع العام الذي دعا الى اتخاذ قرار بشان حق الاكتتاب التفضيلي للمساهمين (المادة 837 من القانون التجاري).
- ✓ اذا ارتكب جريمة تتعلق بشركات تابعة وممتلكات لم تذكر في تقريرها الاستثمارات في رأس مال الشركة لها مكتب مسجل في الجزائر او الاستحواذ على اكثر من نصف رأس مال هذه الشركة (المادة 837 من القانون التجاري).

ب/كشريك للمسؤولين :

- ✓ بالنسبة للجرائم المتعلقة بالتعامل بالأموال .
- ✓ بالنسبة لجرائم قانون الشركات الخاصة عندما يكون تدخله قد سهل او سمح عن علم بهذه الجرائم وسيكون على سبيل المثال :الاحتيال، خيانة الأمانة ،سوء استخدام اصول الشركة، نشر ميزانيات زائفة، توزيع ارباح وهمية .

المطلب 3:المسؤولية التأديبية.

تم تحمل هذه المسؤولية عند عدم الالتزام بالقواعد المهنية أمام الهيئات المهنية (الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، المصف الوطني للخبراء الحاسبين ،المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين).

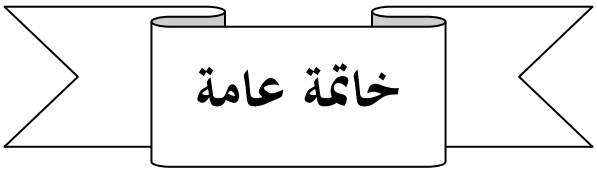
حوصلة:

- ✓ من خلال عمليات الفحص كشف مدقق الحسابات عن جملة من الاخطاء تتمثل في اخطاء فنية كغياب مراقبة الاستثمارات وعدم وجود اجراء للمحاسبة ومراقبة المخزون وبالتالي وجود اختلافات دائمة بين المخزون المحاسبي والنخزون المادي واخطاء سهو تتمثل في غياب بعض ادلة الدفع من فواتير وايصالات استلام واوامر شراء اضافة الى حالات تند،رج ضمن عمليات اختلاس الاصول النقدية تتمثل في عدم تسوية بعض المطلوبات النقدية مثل الرواتب منذ 2012 اي انه تم توزيع ارباح وهمية وكذالك غياب مبالغ تتعلق بمبيعات قطع غيار واستئجار معدات قدرت ب 1999374.54 دج ومع اخذه بعين الاعتبار للتحفظات التي قدمها محافظ الحسابات للسنة المالية 2018 وبعد عمليات الفحص التي كشفت استمرار وجود الاخطاء والتجاوزات فقد رفض محافظ الحسابات المصادقة عن حسابات الشركة وكانت الحالات المذكورة سابقا هي التبرير الذي قدمه للجمعية العامة التي بدورها قدمت بلاغا الى وكيل الجمهورية في انتظار نتيجة التحقيق من طرف الدوائر القضائية لتحديد الضرر الذي لحق الشركة بدقة وبالتالي فقد برا محافظ الحسابات ذمته امام الشركة محل المراجعة.لقد نجح محافظ الحسابات في الكشف عن عمليات الغش والخطأ، أما في حالة إخفاقه في اكتشافها فانه ينسحب من المهمة حتى لا يتعرض لأي عقوبة .
- ✓ بعد صدور تقرير محافظ الحسابات لم يتم اكتشاف حالات غش تم إخفاؤها في تقريره أما في حالة اكتشاف انه قد قدم معلومات غير صحيحة في تقريره أو انه قد تورط في عمليات الغش فانه لا يستطيع التخلص من مسؤولياته وقد يتعرض لعقوبات تتمثل في السجن والغرامة .

- ✓ من المفروض فان محافظ الحسابات يتمتع بالاستقلالية المطلقة حسب القانون الذي منحه صلاحية الاطلاع على أي وثائق يريدها دون التعرض لأي ضغوطات خارجية وأي شخص يحاول إعاقة عمله يعاقب وفي هذه الحالة لم يتعرض لأي ضغوطات خارجية خلال المهمة ولو كان قد حدث فانه يبلغ المحكمة كما يمكنه الانسحاب م المهمة.
- ✓ المسؤول عن اكتشاف الغش و الخطأ هو محافظ الحسابات
- ✓ إذا واجه محافظ الحسابات تزويرا على صعيد الإدارة فانه يرفض المصادقة على الحسابات إضافة إلى إبلاغ وكيل الجمهورية باعتبار محافظ الحسابات رقيبا قضائيا و وصيا على الشرعية لدى المجالس والمحكمة.
- ✓ هناك حالات يقرر فيها محافظ الحسابات الانسحاب من المهمة إضافة إلى حالة تعرضه لضغوطات أو عدم قدرته على الكشف عن الغش ،تتمثل في معرفته بوجود صلة قرابة مع احد المساهمين في الشركة أو أزواجهم بعد صدور قرار تعيينه فيها حتى لا يكون مسؤولا عن التقرير الذي يصدر عنه .

خلاصة الفصل :

تطرقنا في هذا الفصل الى الجانب التطبيقي من الموضوع ، و المتمثل في دراسة ميدانية في احد مكاتب التدقيق و محافظة الحسابات و الذي تناولنا من خلاله المنهجية المتبعة من طرف هذا المكتب للتحظير لمهمة التدقيق و تنفيذها وصولا الى كتابة التقرير ثم تطرقنا الى دراسة تحليلية لتقرير محافظ الحسابات حول مؤسسة اقتصادية و الذي من خلاله اتضح لنا عدة حالات كشف عنها المدقق بعضها يحوي على أخطاء و البعض الاخر على حالات الغش و أخيرا قمنا بعرض المسؤوليات الواقعة على عاتق مدقق الحسابات في حالة مخالفة المبادئ الواجب اتباعها في مهمته .


خاتمة عامة

خاتمة عامة :

إن لمهنة تدقيق الحسابات أهمية بالغة في إضفاء الشفافية والمصداقية للقوائم المالية وذلك من خلال المصادقة على انتظام وصحة الحسابات السنوية وإعطاء صورة حقيقية عن وضعية الكيان كما تكمن أهميته في الحفاظ على أصول المؤسسة من خلال اكتشاف حالات الغش والخطأ .

وهو ما دفع المشرع الجزائري إلى تعيين محافظ الحسابات كممثل مستقل عن المؤسسات ووصيا على الشرعية لدى المجلس والمحاكم للعمل على إثبات صحة وصدق الحسابات وفقا لمعايير الأداء المهني.وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول مدى التزام مدقق الحسابات بالمعيار الدولي 240 المتعلق بمسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش و الخطأ. وذلك انطلاقا من أربع فرضيات تم تأكيد ثلاثة منها ونفي واحدة والمتمثلة في" أن مدقق الحسابات في الجزائر لا يستعين بالمعيار 240 في عملية المراجعة لأنه غير موجود ضمن المعايير المعتمدة". إذ انه رغم عدم وجود المعيار المذكور في لجزائر إلا انه لا يمكن الاستغناء عن تطبيق محتواه الوارد في نصوص القانون التجاري والقانون 10-01 المتعلق بالمهنة لان المعايير تبقى هي المرجع الأساسي للمفاهيم . أما الفرضيات التي تم تأكيدها فتتمثل في انه: "بما أن المؤسسات الجزائرية تلتزم بتعيين محافظ للحسابات فهي تعتمد على مراجعة قوائمها المالية دوريا للحد من عمليات الغش" و "يستند المراجع على أحكام مواد القانون التجاري والقانون 10-01 المتعلق بالمهنة وكذلك على المعايير الجزائرية للتدقيق" و "المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء وليس عن تصحيحها".

وعليه فقد خلصت دراستنا انطلاقا من الجانب النظري والدراسة الميدانية إلى **النتائج** التالية :

-يمنح تقرير محافظ الحسابات الثقة في القوائم المالية من خلال عملية التدقيق التي تكشف عن الأخطاء والغش وبالتالي يمكن اعتماده كأساس تبنى عليه مختلف القرارات من مختلف الأطراف وبالتالي فان المدقق مسؤول أمام هذه الأطراف بصفة مباشرة أو غير مباشرة .

-يتحمل المدقق المسؤولية عن اكتشاف الأخطاء والتبليغ عن الغش ولكنه غير مسؤول عن تصحيحه .

-يمارس مدقق الحسابات مهمته دون وجود أي ضغوط وكذلك يجب أن لا يكون له مصلحة مع المؤسسة محل التدقيق حتى يكون محايدا ومستقلا في إبداء رأيه.

-يلتزم مدقق الحسابات أثناء أداء مهمته بأحكام القانون التجاري والقانون 10-01 المتعلق بالمهنة والمعايير الجزائرية للتدقيق .

- يلتزم مدقق الحسابات إلى حد كبير بالمعيار الدولي 240 المتعلق بمسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ ضمنيا حيث أن أحكام القانون التجاري المنصوص في الأمر رقم 59-75 الصادر في 1975/9/26 والقانون المتعلق بمهنة محافظ الحسابات المنصوص في الأمر 10-01 الصادر بتاريخ 29 جويلية 2010 كلها تحدد المسؤوليات الواردة في المعيار الدولي كما أن معايير التدقيق الجزائرية NAAمستمدة أساسا من معايير التدقيق الدوليةIAS بما يتوافق مع الأوضاع الداخلية.

-لقد لاحظنا من خلال هذا التقرير أن محافظ الحسابات قد قام بمهامه بصورة مناسبة من خلال تطبيق كل المبادئ والإجراءات اللازمة للكشف عن حالات الغش والخطأ والتبليغ عنها من اجل إخلاء ذمته أمام الأطراف المختلفة ، وبالتالي لم تقع على عاتقه أي مسؤولية .

لان المسؤوليات تطبق على محافظ الحسابات الذي قد ثبت انه أبدى تقصيرا في أداء مهنته.

التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة نقدم التوصيات التالية التي في نظرنا ستعود بالنفع على كل من المدقق ومستخدمو المعلومات المحاسبية:

-ضرورة منح محافظ الحسابات مزيدا من الاستقلالية من اجل تعزيز الثقة في التقارير المالية، وذلك من قبل المنظمات المهنية والهيئات المشرفة على المراجعة.

-ضرورة سعي محافظي الحسابات لتطوير أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات وورشات العمل والدورات العلمية والتدريبية لاكتساب الخبرة ومواكبة كل جديد يخص المجال.

-تشكيل لجان تختص في فحص القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات للتأكد من مدى التزام محافظي الحسابات بالمعايير المهنية والقواعد المعمول بها التي تطبق في مراجعة القوائم المالية.

الأفاق المستقبلية:

لقد سلطت دراستنا الضوء على عدة جوانب من عمل مدقق الحسابات يمكن لأبحاث مستقبلية أن تتناولها بالدراسة والتحليل منها:

-بما انه جاري العمل على إصدار أربعة معايير للتدقيق من بينها المعيار 240 ، نقترح أن يتم تناوله في دراسة مستقبلية لمعرفة اثر تطبيقه على المهنة .

-التشكيك المهني وفعاليته في نجاح عملية التدقيق.

-إثر إتباع الجزائر لمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية على تحقيق مساعيها نحو الانفتاح الاقتصادي.

المراجع باللغة العربية:

أولا الكتب:

1/احمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2007

2/أمين السيد احمد لطفي ، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة** ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007

3/الصبان والفيومي ،**المراجعة بين التنظير والتطبيق** ، الدار الجامعية ، بيروت ، سنة 1990

4/إيهاب نظمي وهاني العزب ،**تدقيق الحسابات الإطار النظري** ،دار وائل للنشر ،الطبعة الأولى ،عمان –الأردن ،سنة 2012

5/بشرى حسن محمد التوبي وآخرون ،**محاسبة القوائم المالية (أسس إعداد وعرض وتحليل القوائم المالية)**،الطبعة الأولى، دار الحلاج للطباعة والنشر والتوزيع ،بغداد–العراق ،2021

6/تامر مزيد رفاعة،**أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشاة**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان ،سنة2017

7/حازم هاشم الالوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الطبعة الأولى**، الجزء الأول، دار الكتب الوطنية، طرابلس–ليبيا،2003

8/حسين يوسف القاضي وآخرون ،**أصول المراجعة** ،الجزء الأول ، كلية الاقتصاد ،جامعة دمشق، لا توجد سنة نشر

9/خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعلمية)،الطبعة 6 ،دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع ،2006

10/خالد راغب الخطيب ، **التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية** ، الطبعة الأولى ، دار البداية للنشر والتوزيع ، عمان–الأردن ، 2009

11/رأفت سلامة محمود آخرون ، **علم تدقيق الحسابات النظري** ، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، 2011

12/زهير إبراهيم الحدرب ،علم تدقيق الحسابات ،الطبعة1،دار البداية للنشر والتوزيع ،2017 ،

13/سامي محمد الوقاد ،لؤي محمد وديان ،تدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،الأردن ،2010،

14/طارق عبد العال حمادة ،**القوائم المالية (أسس الإعداد والعرض والتحليل)**،الدار الجامعية ،الإسكندرية-مصر،2002

15/عبد الفتاح محمد الصحن ، **أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)** ،الدار الجامعية ، الإسكندرية-مصر،سنة 2004

16/عبد الفتاح محمد الصحن ،**أسس المراجعة الخارجية** ،المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، سنة 2007

17/ عدنان حمدي عابدين ، **الاحتيال المالي** ،مكتبة لبنان ناشرون ،بيروت-لبنان،2008

18/غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر** ،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،الطبعة الأولى ، عمان-الأردن ،سنة 2006

19/محمد سمير الصبان ، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** ،الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة 2002

20/هادي التميمي،**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمي**ة،الطبعة الثالثة،دار وائل للنشر والتوزيع،الأردن-عمان ،سنة2006

ثانيا : رسائل و مذكرات :

1/بن فرج زونية ،**المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق** ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف ،2014

2/بهلول نور الهدى ،**اثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر** ،أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس –سطيف 1– ، سنة 2016– 2017 .

3/جواني نور الهدى،**مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء المحاسبية وتصحيحها**،مذكرة ماستر أكاديمي،جامعة أم البواقي،2020.

4/شيرين مصطفى الحلو ، **المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية** ، أطروحة دكتوراه ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية–غزة ،سنة 2012

5/عامر حاج دحو ،**التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية** ، دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة دراية–ادرار،2018

6/العيد خيراني ،مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة –دراسة حالة الجزائر ،مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة ورقلة ،2013

7/محمد أمين أمازون ، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 3 ،2011 .

ثالثا : المجلات والملتقيات :

1/أمينة بو فرح ، **مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الخطأ وعمليات الغش في ظل معايير المراجعة الدولية** ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، كلية العلوم الاقتصادية جامعة أم البواقي ، العدد 2 ، ديسمبر 2020

2/حراث نخلة وبن حمو عصمت محمد ،**المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في إرساء مبادئ حوكمة الشركات** ، مجلة دفاتر بوادكس ،جامعة مستغانم ، المجلد 11 ، العدد 2

3/حمزة ضويفي و عنون فؤاد ، **مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق دراسة عينة من المراجعين**،مجلة المحاسبة والتدقيق والمالية ، المجلد 2 ، العدد 1 ،المركز الجامعي تيسمسيلت-الجزائر ، جوان 2020

4/درويش عمار وكوديد سفيان،**فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائر** ،مجلة العلوم الاقتصادية ،المركز الجامعي عين تيموشنت،المجلد 13،العدد14،جوان 2017

5/سعيدي زهير ، **معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى مطابقتها مع معايير التدقيق الدولية** ، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية ،العدد الثالث ،جامعة أم البواقي الجزائر ،2017/9/1

6/شراد غزلان و روابحي عبد الناصر ، **سوء استعمال أموال الشركة بين القانون الجزائري ومعايير التدقيق الدولية** ، مجلة الاقتصاد الصناعي ، العدد 12 ، جوان 2017

7/عراب سارة و زيدان محمد ، **مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية** ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، جامعة الشلف ، العدد 9 ، جوان 2018

8/على قاسمي السعيد وحيرش احمد ، **محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية** ،مع إمكانية الاستفادة من التجربة المصرية ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، مجلد 1 ، العدد 1 ، 1 يونيو 2017.

9/نسيمة أوكيل ونصيرة سعيدي ،مداخلة بعنوان، **واقع التدقيق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية**، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ، جامعة احمد بوقرة- بومرداس يوم 11-12 فريل2018.

10/ياسين بن دغي وبلال شيخي ، **مدى تطبيق مدقق الحسابات معيار التدقيق الدولي 240 "مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش عند أداء عملية تدقيق القوائم المالية" دراسة حالة الجزائر** ،مجلة المنهل الاقتصادي ن المجلد 4 ، العدد 3 ،جامعة الوادي –الجزائر ، ديسمبر 2021

القوانين والمراسيم :

1/القانون التجاري للجمهورية الجزائرية ، الباب الثاني المتعلق بالأحكام الجزائية للشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة ،المادة 800 و811 ، سنة 2007.

2/الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات ، العدد 42 ، المؤرخ في 16 رجب1431 الموافق ل 11 جويلية 2010.

3/الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، قانون 10-01 المؤرخ في 16رجب 1431 موافق ل29جوان 2010 ، مادة 31-32-33-36-38.

4/الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،مرسوم تنفيذي رقم 11-24 ، المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق ل27 يناير2011 المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة تنظيمه وقواعد سيره ، العدد 7 ، المادة 18-22.

5/مقر 77،23،105،002 الصادر عن وزارة المالية ، والمتوفر بالموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبةhttp://www.cnc.dz/reglement.asp

المراجع باللغة الأجنبية :

1/Leonard w.vona,fraud risk assessment building a fraud audit program, usa ,2008.

2/Ray withington ,Kurt pany,principles of auditing , 12th edition, mc graw-hill, new York , usa ,1998 .

المواقع الالكترونية:

الموقع الالكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة 21:55 ، 2023/03/13، https://www.cnc.dz

.