جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم: المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة

الموضـــوع:

مهنة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية

[مذكّرة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة]
[تخصص محاسبة]

إعداد الطالبين :
- ✓ زكريني محمد علاء الدين
- ✓ فرطاس أحمد

إشراف الأستاذ :
- د. بوعرار أحمد شمس الدين

السنة الجامعية 2019 – 2020

شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين القائل : " رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ "

صدق الله العظيم - سورة النمل الآية 19 –

و الصلاة و السلام على سيدنا المختار محمد صلى الله عليه و سلم القائل في حديثه الشريف : " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " .

فجدير بنا أولاً و آخراً أن نحمد الله الذي لا حمد على النعم سواه ، فهو الذي أنار لنا درب العلم و المعرفة ، نشكره سبحانه على حسن عونه و توفيقه لنا في سبيل إتمام هذا العمل المتواضع و نسأله التوفيق و النجاح .

و عرفانا بالجميل أيضاً ، فإنه من الواجب علينا في هذا المقام أن نوقع باقة تشكرات ، نزينها بأجمل العبارات لنهديها بكل تواضع إلى الذي كان له الفضل الكبير في رعاية بحثنا ، و إخراجه في حلته الأخيرة ، إلى أستاذنا المشرف :"بوعمار أحمد شمس الدين" حفظه الله و جعله نبراسا للأمة .

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر و التقدير إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل و لو بكلمة طيبة .

مقدمة:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية من توسع نطاق المبادلات التجارية ، وفي مجال العلاقات الاقتصادية و تعاملاتها مع أطراف ذوي المصالح المباشرة و الغير المباشرة ، أدى إلى احتياج طرف ثالث مستقل و موكل للمحافظة على أموال المستثمرين واستغلالها الأمثل ،والتحقق من صحة وجودة البيانات و المعلومات المالية و المحاسبية المفصح عنها ، و كذا لمعرفة مدى تطبيق المواد و القوانين الموضوعة للحد من ظاهرة الغش ، الأمر الذي كان دافعا لبروز مهنة المحاسبة والتدقيق ،التي سعت كل الدول إلى تبني هذه المهنة المتطورة باستمرار حسب احتياجات كل عصر .

و لكي تتمكن المؤسسات من المنافسة و الحفاظ على مكانتها في السوق يجب أن تعرف وضعياتها المالية جيداً ، مما يتطلب ضرورة وجود نظام تدقيق ، ومهنة التدقيق عريقة في الدول المتقدمة و لها مسؤوليات مهنية ، و هناك تغيرات كثيرة و كبيرة في الإطار الفكري و أسلوب الممارسة المهنية ،وقد اعتمدت الكثير من الدول على هذه المهنة ، حيث أجبرت المؤسسات والمدققين المحاسبيين بتطبيق النظام المحاسبي المالي و معايير التدقيق الدولية عند ممارسة المهنة .

وفي الجزائر بعد الإصلاحات التي قامت بها الحكومة، بإصدار نظام محاسبي مالي جديد سنة 2007م ، و بداية تطبيقه في 2010/01/01 كان لابد أن يواكبه إصدار تشريع جديد فيما يخص تنظيم مهنة التدقيق (مدقق الحسابات) و هذا ما تم فعلا بإصدار القانون رقم 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 المنظم لمهن : خبير محاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، بالإضافة إلى إصدار نصوص تنظيمية من طرف وزارة المالية ، خاصة فيما يتعلق بكيفية إعداد التقارير المحكمة من طرف محافظ الحسابات ، وفي جانفي 2016 قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار معايير التدقيق الجزائرية تتوافق و معايير التدقيق الدولية ؛

و من خلال ما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

ماهية مهنة المحاسبة والتدقيق وما واقعها في ظل معايير التدقيق الجزائرية ؟

ومن خلال هذا السؤال يمكننا طرح الاسئلة الفرعية التالية :

1. ما مفهوم مهنة المحاسبة والتدقيق ؟
2. ما هي معايير التدقيق الجزائرية وما هي الهيئات المشرفة عليها ؟

3. ما هو واقع مهنة المحاسبة والتدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية ؟

فرضيات البحث :

وللإجابة على هذه الاسئلة تم صياغة الفرضيات التالية :

1. كفاءة ممتهني المحاسبة والتدقيق في الجزائر في تطور مستمر .
2. غياب الالتزام بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من الممتهنين .
3. مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين البيئة الجزائرية للمهنة.

أسباب إختيار البحث :

اختيارنا لهذا الموضوع كان لعدة أسباب منها :

1- أسباب موضوعية :

- ✓ مهنة المحاسبة والتدقيق تبقى جديدة وغير معروفة في المجتمع الجزائري .
- ✓ الدراسات غير كافية في هذا المجال .
- ✓ دراسة التدقيق تعتبر المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية .

2- أسباب ذاتية :

- ✓ تخصص دراستنا في المحاسبة .
- ✓ رغبتنا في اكتساب معارف جديدة وفي مجال المحاسبة والتدقيق .
- ✓ رغبتنا في التعرف أكثر على مهنة المحاسبة والتدقيق .

أهمية البحث :

- ✓ تعتبر معايير التدقيق بمثابة المبادئ العامة الحاكمة والمنظمة لعملية التدقيق .
- ✓ المسؤولية الاجتماعية لمهنة المحاسبة والتدقيق التي تفرض تقديم معلومات دقيقة ومحايدة .
- ✓ بيان مدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في الواقع المهني بالجزائر .

أهداف البحث :

- ✓ محاولة تشخيص الواقع المهني الممارس في الجزائر .

- ✓ محاولة ابراز الفائدة من سن معايير جزائرية للتدقيق المحاسبي وتسليط الضوء عليها .
- ✓ الإطلاع على آراء المختصيين حول مدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ومدى علمهم بها .

منهج الدراسة :

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري، للإلمام بعدة جوانب متعلقة بالمحاسبة والتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق، كما كنا سنعتمد على المنهج التحليلي وبرنامج spss17 في الدراسة الميدانية التي نعتمد فيها على اداة الاستبيان لاختبار صحة الفرضيات أو نفيها من خلال دراسة لعينة من المحاسبين والمدقيقن محافظي الحسابات وأساتذة جامعيين في ولايات الوسط (المدية، البليدة، الجزائر)، إلا ان الاقدار شاءت ان لا يكلل عملنا بإتمام هذه الدراسة الميدانية.

الدراسات السابقة :

1- **دراسة القليطي لخضر _ مراجعة الحسابات وواقع ممارسة المهنة في الجزائر _مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسير، تخصص محاسبة جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008**. هدفت هذه الدراسة الى محاولة تشخيص الواقع المهني للتدقيق في الجزائر من أجل محاولة تضييق الفجوة بين الأطراف المهتمة بمراجعة الحسابات، ومعرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه مهنة التدقيق في الجزائر، ومحاولة تقريب وجهات النظر بين الأطراف المهتمة بالمهنة في الجزائر، وقد اتبع في هذه الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري، أما الدراسة التطبيقية استعمل المنهج التحليلي بإستعمال spss ، قد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية : ان مدققي الحسابات الخارجيين في الجزائر يتقيدون وبشكل عام تقريبا من وجهة نظر جميع الفئات المشمولة في الدراسة بقواعد السلوك المهني، هناك تضارب في وجهات النضر بين المدققين، ان التطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر يتطلب معرفة مشكل مهنة التدقيق واسبابها .

2- **طيطوش فتحي _ محافظ الحسابات في الجزائر _ مجلة دفاتر السياسة والقانون،**

العدد التاسع، جوان 2013، جامعة طاهر مولاي، سعيدة. هدفة هذه الدراسة الى تسليط الضوء على الجانب القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، نضرا لاهمية مهنته في المؤسسات، ومدى حرص المشرع الجزائري على التنظيم الجيد لمهنته وماجاء به قانون 91-08 المتعلق بمهنة محل الدراسة، وإلغاء هذا القانون 10-01 وقد استعمل المنهج الوصفي في هذه الدراسة، حيث كانت اهم النتائج المتوصل إليها : محافظ الحسابات يلعب دور جد مهم في الشركات الاقتصادية، كذلك ضمان حقوق الغير داخل هذه الشركات.

- **يمكن القول** أن أهم مايميز دراستنا عن الدراسات السابقة ، هي في كوننا حوالنا معرفة تطور مهنة المحاسبة والتدقيق، وكذا معرفة نجاعة معايير التدقيق الجزائرية في المساهمة لتحسين المهنة في الجزائر .

صعوبات الدراسة : عدم التمكن من اعداد الدراسة الميدانية لتزامنها مع فترة الحجر الصحي

هيكل الدراسة :

من أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكالية وتحقيقا لأغراض البحث تم تقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول وفق الخطة التالية :

الفصل الأول : **ماهية مهنة المحاسبة والتدقيق** من خلال الاطار المفاهيمي لمهنة المحاسبة، والاطار المفاهيمي لمهنة التدقيق حيث تم فيهما عرض النشأة والتطور، اهم الفروض والمبادئ مختلف الانواع، وصولا الى واقع المهنة في الجزائر .

الفصل الثاني : **إصدارات معايير التدقيق الجزائرية والهيئات المشرفة عليها** في أول هذا الفصل كان الهيئات المنظمة للمهنة، واللجان المشرفة على إصدار معايير التدقيق الجزائرية وكيفية صدورها، وتناولنا فيه الإصدارات الاولى لمعايير التدقيق الجزائرية .

الفصل الثالث :**تطور مهنة التدقيق في الجزائر** حيث تناولنا فيه الاصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية، و عرض التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر.

تمهيد:

تعتبر مهنة المحاسبة والتدقيق من أهم المهن وذلك للدور الفعال الذي تلعبه هذه المهنة، فالمحاسبة والتدقيق لا تخص فقط الأمور الإدارية بل تستطيع استعمالها في الحياة اليومية ضمن الناحية الإدارية فهي تنظم وتسير حياة المؤسسات بفعالية، وهي ترافقها في كل مرحلة من مراحل عملها وذلك لكي تتدارك مشاكلها وتحل كل مشكلة في الوقت المناسب ولا تتركها. وتصبح مشاكل عويصة لا تستطيع مجابهتها، إما من الناحية اليومية فهي تنظم حياة الأشخاص وذلك إن عرفوا توظيفها بما يتلائم مع حياتهم.

لكن مهنة المحاسبة والتدقيق لم تأتي من فراغ فقد كانت نشأتها لعصور مضت وتطورت مع الزمن من خلال ما سبق تستطيع تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة المحاسبة

المبحث الثاني:الإطار المفاهيمي لمهنة التدقيق

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة المحاسبة

تعتبر المحاسبة وسيلة لتحقيق غايات و أهداف مختلفة ليست غاية في حد ذاتها، ولذلك سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب تراها أساسية في هذا الموضوع إلا نشأة المحاسبة واهم مراحل تطورها ، ثم ننتقل إلى المحاسبة أهم الفروض و المبادئ التي تحكمها ، و في الأخير سنتطرق إلى الأهداف الأساسية .

المطلب الأول:نشأة المحاسبة وتطورها

نشأت المحاسبة و تطورت نتيجة عوامل اقتصادية و قانونية مختلفة أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب التي تتمثل في تقديم البيانات المالية إلى جهات متعددة[1].

تشير كتب التطور التاريخي لعلم المحاسبة إلى أن أقدم دليل على استعمال المحاسبة وجد عام 3500 قبل الميلاد وذلك خلال الفترات الأولى للحضارتين اليونانية و الرومانية، إلا أن المحاسبة المعاصرة بدأت عام 1494م عندما ظهر نظام القيد المزدوج entry system double على يد القيس وعالم الرياضيات الايطالي لوكا باشيولي ونظرا لأهمية نظام القيد المزدوج في علم المحاسبة فقد استخدام كمعيار لتقويم الفترة التاريخية الطويلة لتطور الفكر المحاسبي إلى ثلاث مراحل هي:

المرحلة الأولى: المرحلة التمهيدية (ما قبل عام 1794)

تمتد المرحلة من عام 3500 قبل الميلاد إلى عام 1494م خلال هذه الفترة تم الاعتماد على نظام القيد المفرد كأساس لامساك الدفاتر وقد امتازت هذه الفترة بظهور تطورات مختلفة في مجالات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية كان لهااثر كبير في نشأة علم المحاسبة ومن هذه التطورات:

[1] سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2009ص19 .

1. ظهور الفكر الرأس مالي: capitalisme

شكل الفكر الرأس المالي منذ ظهوره حجر الأساس لدفع الأفراد والمجموعات للقيام بالمشاريع الاستثمارية الهادفة لتحقيق الربح بالرغم من آن المجتمعات في هذه الحقبة الزمنية كانت مجتمعات بدائية تعتمد على الرعي و الزراعة إلا انه كان يجد طبقة من التجار الحضارتين البابلية وان هناك أسواقا منظمة في الحضارة اليونانية القديمة[1] .

2. ظهور الكتابة و الحسابwriting and arithmetic

تعد الكتابة والحساب من مقومات النظام المحاسبي وقد ساهمت الحضارات البابلية والسومرية و الأشورية و اليمنيون القدامى في تطور الكتابة و الحساب كما ساهمت الحضارة الإسلامية في تطور العمليات الحسابية و الأرقام العربية و تم نقلها في بداية القرن الثالث عشرا لميلادي إلى أوروبا.

3. استخدام النقود كوسيلة التبادل: money as a medium of exchange

عندما ظهرت النقود واختفى نظام المقايضة أصبحت النقود أداة للتعامل بين الأفراد مما دفع التجار للبحث عن نظام جيد يلبي حاجتهم وخاصة عندما ظهر التعامل الأجل في الحياة التجارية.

كما أسهمت الحضارة الإسلامية في تطور علم المحاسبة حيث نالت المحاسبة اهتماما وفيرا في صدر الإسلام باعتبارها وسيلة لحماية العاملين على جمع الزكاة والصدقات وقيامهم بتسجيل ما تم تحصيله وصرفه من الأموال كما ظهر في العهد الأموي بإجراءات العمل المحاسبي والرقابي التي تتضمنها مقومات النظام في الوقت الحاضر.

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص8

المرحلة الثانية :نشأة علم المحاسبة 1494 – 1775 م

يتفق جمهور علماء المحاسبة على التاريخ ميلاد المحاسبة هو عام 1494 م على يد lucapaicioli عالم الرياضيات الايطالي حيث انه أول من قدم وصفا تفصيلا لنظام القيد المزدوج كاس لامساك الدفاتر في كتابة الشهر نظرة عامة في الحساب والهندسة والنسب .

أما العوامل التي أدت إلى ظهور علم المحاسبة في ايطاليا فتمثل في :

1. ازدهار النشاط التجاري في ايطاليا.
2. التطور الاقتصادي والابتكارات التكنولوجية الايطالية.

وقد امتازت المرحلة الثانية من المراحل التطور الفكر المحاسبي بالآتي:

- انتقال نظام القيد المزدوج إلى بلجيكا وألمانيا وهولندا وانجلترا واسكتلندا والبرتغال واسبانيا.
- ترسيخ مفهوم رأسمال.
- اعتبار المحاسبة أداة لخدمة الإدارة وليس مصدرا للمعلومات.[1]
- ظهور الطريقة الانجليزية في المحاسبة.

المرحلة الثالثة: تطور علم المحاسبة ما بعد عام 1775 م

تميزت هذه المرحلة بتطور المحاسبة وانتقالها من مجرد نظام بدائي إلى نظام للمعلومات متطور يقدم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات وقد ساهمت التطورات التي حدثت في هذه المرحلة بارتقاء بعلم المحاسبة إلى مصافي العلوم الاجتماعية الأخرى ويمكن رصد أهم العوامل التي ساعدت على تطور علم المحاسبة التي تمثلت في:

1. الثورة الصناعية.

[1] سلمان مصطفى الدلاهمة ، مرجع سبق ذكره ،ص 9 .

2. ظهور المنظمات والهيئات المحاسبية المهنية.

3. مساهمة المنظمات والهيئات المحاسبية في الدول المتقدمة بدور كبير جدا في تطور علم المحاسبة وعلى سبيل المثال:

- معهد المحاسبين المعتمدين في اسكوتلندا ICAS
- معهد المحاسبين في انجلترا وويلز ICAEW
- الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين AAPA
- جمعية المحاسبة الأمريكيةAAA
- هيئة تداول الأوراق المالية SEC
- مجلس مبادئ المحاسبة APB
- مجلس معايير المحاسبة المالية FASB
- المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين CICA
- معهد المحاسبين المعتمدين في استراليا ICCA
- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC
- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC[1]

وقد عملت هذه المنظمات جميعا على تطوير هذا العلم عبر البحوث والدراسات وتقدم التوصيات ووضع المبادئ المحاسبية التي مكنت علم المحاسبة من مواكبة التطورات الاقتصادية وخدمة الإدارة والمستثمرين وعامة الناس.[2]

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة،مرجع سابق،ص10 .
[2] سليمان مصطفى الدلاهمة،مرجع سابق،ص10.

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة واهم الفروض والمبادئ التي تحكمها

الفرع الأول: تعريف المحاسبة وأهميتها

أولا: تعريف المحاسبة: هناك عدة تعاريف للمحاسبة سنتناولها فيما يلي :فقد عرفت لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المحاسبة بالشكل التالي :

"إن المحاسبة هي فن تثبيت وتصنيف وتلخيص بشكل كبير من خلال استخدام تعبير نقدي عن صفقات وأحداث التي هي على الأقل جزئيا ذات مالية وتفسير النتائج المترتبة عن ذلك "[1]

وقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية 1966 (AAA) المحاسبة بأنها "فن تسجيل العمليات التجارية النقدية أو المقومة بالنقود في دفاتر خاصة حسب قواعد معينة وتنيف هذه العمليات وتلخيصها بشكل يمكن الاستفادة منه ومن ثم تحليلها وتفسيرها لمعرفة الأرباح أو الخسائر عن مدة معينة وتحديد مركزها المالي"[2]

كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي 1970 (AICPA) في النشرة المحاسبية (4) " بأنها تلك النشاط الخدمي التي تقوم بتسجيل وتجهيز معلومات كمية ذات الطبعة المالية لمختلف الأطراف في المنشأة ، عن نتيجة الأعمال وتكون مفيدة لذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية " [3]

" المحاسبة علم يشمل مجموعة من المبادئ و الأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها ، وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها ، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصا بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات ، ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من

---

[1] رياض العبد الله، طلال الجحاري، **نظرية المحاسبة** ، الطبعة الأولى، اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الأردن ، عمان ، 2009 ، ص 81.

[2] يوحنا أل ادم ، صالح رزق ، مبادئ المحاسبة " أسس وأصول علمية وعملية " الطبعة الأولى ، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع ، عمان، 2000، ص 21- 22 .

[3] يوحنا ال ادم ، صالح رزق ، مرجع نفسه ، ص 22 .

ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة ، وبيان مركزها المالي في نهاية الفترة ".[1]

وتعرف المحاسبة بأنها تجميع وتبويب وتلخيص وتفسير للبيانات المالية الخاصة بعمليات المشروع.[2]

ثانيا:أهمية المحاسبة: تكمن أهمية المحاسبة في وجود نظام محاسبي يمكنه أن يحقق مايلي:

1. **إظهار نتائج النشاط من ربح أو خسارة:** حيث أن الغرض الأساسي لكل مشروع تجاري هو تحقيق الربح لذلك يجب أن يكون عند التاجر دفاتر وسجلات منظمة ومبوبة تبويبا صحيحا تبين إيراداته ومصاريفه، مشترياته ومبيعاته، وبذلك يمكن معرفة صافي ربحه في أي وقت يشاء.
2. **بيان المركز المالي لنشاط:** لكل منشأة موجودات (ممتلكات) مثل الصندوق (أي نقد موجود لدى المنشأة) البضاعة والأثاث والسيارات والأراضي والمباني وأوراق المالية...وهذه الموجودات قد تشتري بأموال التاجر نفسه (أي بكل جزء من رأسماله) لأجل تلبية كل متطلبات إدارة النشاط، أو يلجأ إلى وسائل أخرى وكما يلي:

أ. شراء جزء من الموجودات أو الموجودات إضافية عن طريق اقتراض مبلغ من الغير لاستعماله في تمويل العملية.

ب. شراء الموجودات الإضافية بالدين (أي الحساب بإعطاء وعد كتابي أو شفوي بدفع المبلغ في المستقبل) . إن الجهات التي يقوم بها التاجر بشراء الموجودات منهم بالإجلاء ويقترض منهم المبلغ يسمون بـ " الدائنين "، ولهم الحق في الموجودات التاجر لاستفاء ديونهم وهذا الحق يطلق عليه في المحاسبة بـ " المطلوبات " [3]

---

[1] كمال عبد العزيز النقيب ،**المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية** ،الطبعة الأولى ،دار النشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ،2004 ،ص34- 35

[2] خيرت ضيف ،**أصول المحاسبة** ،دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ،بيروت ،1981 ، ص15 .

[3] يوحنا أل أدم ، صالح رزق ، مرجع سبق ذكره ، ص 23، 24 .

الفرع الثاني: الفروض المحاسبية

يجب التأكيد على أن الفروض لأي حقل من حقول المعرفة لابد وان تكون قليلة نسبي من حيث العدد، كما يجب ألا تعتمد منطقيا على بعضا البعض وإلا يكون هناك تعارض فيما بينها ، وأخيرا يجب أن تكون كافية وضرورية لتبرير وجود مجموعة من المبادئ العلمية ، وفيما يلي أهم الفروض المحاسبية.

1. فرض الوحدة المحاسبية:

الوحدة المحاسبية لها وجودها المستقل عن وجود الأشخاص الطبيعيين المكونين لها ، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المشروع ، ولقد اعترف القانون للشركة بذمة المالية للشركاء أو المساهمين، للشركة الحق في التقاضي باسمها وللغير الحق في مقاضاة الشركة عن تصرفات الشركاء، ولقد أدى هذا الفرض إلى ضرورة فصل العمليات المالية المتعلقة بأصحاب المشروع عن تلك المعلقة بالشركة نفسها.

2. فرض استمرارية الوحدة المحاسبية:

حياة المشروع مستمرة وهذا ما يطلق عليه بفرض الاستمرار في الإعمال، الفرض يتفق مع التوقع الطبيعي لأصحاب المشروع والإدارة، واحتمال التصفية أو التوقف عن الأعمال يعتبر حالة استثنائية ولا شك أن ظهور شركات المساهمة قد أيد صحة هذا الفرض منطقي لما تتصف به هذه الشركات من الشركات من مسؤولية محدودة للمساهمين بمقدار حصصهم في رأس المال، كما أن حياة الشركة لا تتوقف على حياة المساهمين فيستطيع المساهم بيع أو رهن أو تنازل عن حصته من رأسمال دون أن يؤثر على حياة الشركة.

3. فرض وحدة القياس النقدي:

المحاسبة تهتم فقط بالعمليات التي يمكن أن تقاس بالنقود، فالنقود تعتبر وسيلة لقياس القيم باعتبارها وسيلة متعارف عليها في القياس، ولقد تعرض فرض القياس النقدي لكثير من الانتقاد من الاقتصاديين نتيجة التغير في قيمة النقود المترتب على التقلبات المستمرة في الأسعار، ولقد اثر هذا الفرض على مشاكل التقويم وخاصة بالنسبة

لتقويم الأصول الثابتة وترتب على ذلك كثير من الجدل العلمي فيما يتعلق بمدى أهمية اخذ تقلبات الأسعار في الحسبان عند إعداد القوائم المالية.

4. فرض الدورية:

تقتضي الاعتبارات العلمية في المحاسبة ضرورة تقسيم حياة المنشأة المستمرة إلى فترات دورية بقصد إعداد التقارير التي تستخدم لتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في المدى القصير ويزود الأطراف المعنية بالمؤشرات التي تمكنهم من تقييم الأداء، فسواء كانت الوحدة المحاسبية مستمرة إلى ما لا نهاية أو سواء كانت ذات عمر محدود ومعروف مقدما فانه يلزم إعداد التقارير المالية عن فترات دورية منتظمة حتى يتسنى إبلاغ المعلومات التي تم تجميعها في حسابات المنشأة أولا بأول وفي الوقت المناسب إلى الأطراف المعنية.[1]

الفرع الثالث:أهم المبادئ المحاسبية:

تمثل المبادئ المحاسبية الإطار الفكري للمحاسبة ، حيث تخضع بنود القائم المالية للقياس ، و الإفصاح فهي إطار عام بحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية ، وإعداد القوائم المالية ، وهي تعميمات ومرشدات توجيهية عامة ، تتصف بالشمول والملائمة ،وهي كذلك قابلة لاستخدام . وهذه المبادئ الأربعة مشتقة من الفروض المحاسبية وهي:

1. مبدأ التكلفة التاريخية:

يعتبر هذا المبدأ أن التكلفة الحيازة هي أفضل أساس، في الموجودات ، وحيث تسجل الأصول بما يعادل النقدية المستخدمة لحيازتها حتى يصبح الأصل جاهزا للاستخدام في المكان المخصص له، وللغرض الذي امتلك

[1] يوسف محمود جربوع ، نظرية المحاسبة ،الفروض ،المفاهيم ،المبادئ ،المعايير، الطبعة الأولى ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن ، 2013 ، ص 107 - 111.

من اجله ، وتوزع تكلفة الحيازة على الفترات التي تستفيد منها، وبذلك تتميز التكلفة التاريخية ، بالموضوعية وسهولة التحقق حيث أن الأسعار معروفة بالكامل، ومحدودة وغير قابلة للجدل، وحسب هذا المبدأ تظهر المصروفات في قائمة الدخل مقاسه بناء على تكلفتها الأصلية ، وكذلك تظهر بنود الأصول في الميزانية بالجزء من التكلفة الأصلية الذي لم تستفد منه بعد.

2. مبدأ الاعتراف بالإيراد:

تؤدي عملية بيع السلع، أو تقديم الخدمات في الوحدة الاقتصادية، إلى زيادة في أصول المنشأة، أو نقصان في التزاماتها، أو الاثنين معا وهذا ما يسمى التدفق النقدي الداخل (الإيراد) والذي ينجم عنه كذلك عن استخدام موجودات الوحدة الاقتصادية، كالإيجار والفوائد الدائنة، ويعتبر الإيراد المقاس المحاسبي للأصول المستلمة من بيع وتقديم خدمات، ويقاس بالنقدية أو ما يعادلها ، ويعترف بالإيراد عند استلام الثمن أو عند الإنتاج ويجب أن يتحقق شرطان لاعتراف بالإيراد وهما:

- أن يكون الإيراد تحقق، أو قابلا لتحقق.
- اكتمال عملية احتساب الإيراد.

3. مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات :

يستند هذا المبدأ إلى الأصول والخدمات، قد تم استخدامها أو استنفاذها، من اجل الحصول على إيرادات محققة خلال فترة زمنية. ولا يرتبط الاعتراف بالأصل أو المصروف بالسداد النقدي، وإنما تنزل جميع المصروفات، التي تخص الفترة من إيرادات تلك الفترة، والتي تمثل بشكل معقول وواضح استثمارا في الموارد والخدمات، التي استنفذت إثناء عملية تحقق الإيراد، من اجل تحديد الربح أو الخسارة، وهذا ما يساير أيضا فرض الفترة المحاسبية وضرورة تحديد نتائج الأعمال في كل فترة محاسبية. ولا بد من وجود علاقة سببية بين الإيرادات، والمصروفات حتى يمكن تحميلها على الفترة المالية. وإذا لم توجد هذه العلاقة فيتم توزيع المصروفات عند الاعتراف بها، على فترات

زمنية بطريقة التخصيص، أو المقابلة المنطقية أو العقلانية، كما هو الحال في المحاسبة الاهتلاك للأصول طويلة الأجل، أو الإطفاء في حالة الأصول الغير ملموسة.

4. مبدأ الإفصاح:

يتطلب الإعلام المحاسبي تزويد متخذي القرارات بالمعلومات الملائمة المؤثرة على تحديد الربح، والمركز المالي. وتعتبر القوائم المالية الأساسية العمود الفقري لإفصاح، حيث يراعي في إعداد المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وتبويب، توحيد، الأرقام المقارنة على سنتين، وكذلك المذكرات التي على بيانات مالية غير واردة في القوائم المالية ، وتكون منشورة أسفل القوائم المالية ، كطرق تقويم المخزون ومعالجة المصروفات الصيانة والإصلاح، وتحويلات العملات الأجنبية ، وطرق الاهتلاك، وأحداث وقعت بعد إعداد الميزانية، وكذلك التغيرات في السياسة المالية .[1]

المطلب الثالث: الأهداف الأساسية للمحاسبة:

تكمن أهمية المحاسبة بأنها نشاط خدمي وظيفتها تزويد المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية عن المنشأة محدودة (معينة). هذه المعلومات يفترض بأنها مفيدة لمساعدة الأطراف ذوي العلاقة لاتخاذ القرارات الاقتصادية من بين البدائل المتاحة.

والأطراف الذين يستخدمون المعلومات المحاسبية يمكن تحديدهم في ثلاث مجالات:

1. **الإدارة:** وهي المسؤولة عن إعداد التقارير المالية وما تحويه من معلومات محاسبية ذات أثر مالي. وتوصيلها إلى أصحاب العلاقة.

[1] حيدر محمد علي بن عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجع** ،الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الاردن ، عمان،2007،ص51-53 .

2. **المستخدمون الخارجيون:** كالمستثمرين وحملة الأسهم الذين يستثمرون أموالهم في الوحدة الاقتصادية للحصول على أرباح أو عوائد استثمارية أو زيادة للقيمة السوقية للأسهم. وقد يكون المستخدم الخارجي هم المقرضون أو الدائنون الذين يزودون المنشأة بأموال مقابل حصولهم على فوائد وقد تكون الدولة هي مستخدم القوائم المالية أوالعمال أو ذوي الخبرة وغيرهم.

3. **مهنة المحاسبة والمراجعة كونها الجهة المسؤولة عن فحص وتدقيق ومراجعة الحسابات وتطوير مبادئ المحاسبة والتدقيق.**

إن مخرجات النظام المحاسبي تتلخص في إعداد التقارير الداخلية لمقابلة احتياطات الإدارة أو ما يعرف بالمحاسبة الإدارية أو إعداد التقارير الخارجية لمقابلة احتياطات محددة وهذا ما يسمى الاستخدام الخاص أو استخدام التقارير ذات الغرض العام لتزويد جميع الأطراف ذات المصلحة. وهذا ما يفسر الغرض العام من المحاسبة. [1]

وقد حددت لجنة trueblood المنبثقة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين الأهداف في اثني عشر هدفا وهي:

1. توفير المعلومات المقيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.
2. خدمة المستخدمين الذين ليس لهم السلطة على طلب المعلومات مباشرة وهي تعتمد على التقارير المالية كمصدر للمعلومات عن الوحدة الاقتصادية.
3. توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين والمقرضين من اجل التنبؤ والمقارنة ولتقييم التدفقات النقدية من حيث الكمية والتوطين وعدم التأكد.
4. تزويد المستخدمين بالمعلومات المفيدة لإجراء التنبؤات والمقارنات لمعرفة قدرة المنشأة على تحديد الدخل أو ما

[1] حيدر محمد علي بن عطا، مرجع سبق ذكره،ص89 .

يسمى القدرة الإرادية للمنشأة.

5. توفير المعلومات الأزمة حول قدرة الإدارة على استخدام موار الوحدة الاقتصادية بكفاءة وفعالية.

6. توفير المعلومات الوقائية والتفسيرية التي تساعد في التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة الوحدة الاقتصادية في تحقيق الدخل.

7. تقديم قائمة بالمالي المفيدة في مجال التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل.

8. تقديم قائمة بالدخل الدوري من اجل تقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل في المستقبل.

9. تقديم قائمة بالنشاطات المالية المختلفة من اجل التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة الإرادية (الدخل) للمنشأة.

10. تقديم قائمة بالتقديرات المالية من اجل التنبؤ والمقارنة وتقييم الأحداث الاقتصادية متوقعة.

11. توفير معلومات مفيدة في مجال تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة في تحقيق أهداف التنظيم. وهذا الهدف يتعلق بالأجهزة الحكومية والمؤسسات الغير ربحية.

12. التقرير عن الأنشطة التي لها اثر على المجتمع بصفة عامة وهذا ما يشير إلى المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية.[1]

[1] حيدر محمد علي بن عطا، مرجع سبق ذكره،ص90-91

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمهنة التدقيق

يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، فالتدقيق هو عمل يقوم به شخص ذات كفاءة، من اجل التأكد من صحة ودقة القوائم المالية، ومما سبق ومن اجل الوصول إلى مفهوم واضح للتدقيق يجب علينا أولا معرفة التطور التاريخي للتدقيق، ثم نتطرق إلى تعريف التدقيق وفيما تكمن أهميته، بعدها نأخذ أهداف وأنواع التدقيق وهذا ما سوف نتناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات بحيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع على القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة تدقيق auditing مشتقة من الكلمة اليونانية audire ومعناها يستمع .[1]

مراحل التطور التاريخي للتدقيق نسرده كما يلي:[2]

1. **الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م**:في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية وخصوصا العائلات المالكة ، وكان التدقيق غير معروف ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات، في نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك لتأكد من عدم وجود أي خطأ في العمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصبا على المخزون السلعي وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي

[1] خالد أمين عبد الله، **علم التدقيق الحسابات** ،دار وائل للنشر،الطبعة الثانية،عمان ،الأردن،2001، ص 17.

[2] إدريس عبد السلام شتيوي ،**المراجعة معايير و إجراءات** ،دار النهضة العربية،الطبعة الرابعة ،بيروت،1996،ص14-17 .

الدقة ومنع أي تلاعب أو غش في الدفاتر.

كما انه في عهد الإمبراطورية الرومانية كانت الدفاتر المحاسبية تتلى على مسمع من الحاكم بحضور مستشاريه وذلك للوقوف على ممتلكات، ولمنع أو اكتشاف أي تصرفات غير مسؤولة من قبل القائمين على تلك الممتلكات وحفظ الحسابات، وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية وانقسام ايطاليا إلى دويلات، ظهرت الحاجة إلى عملية التدقيق وخصوصا بعد نمو المدن الايطالية والتي كانت تشتهر بالتجارة مثل فلورونسا وفنيسيان حيث تم استخدام المدققين لأول مرة في التدقيق العمليات المسجلة في الدفاتر وخاصة البضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على ظهور السفن التجارية، وفي هذه الحقبة أيضا كان الهدف الأساسي من عملية التدقيق هو اكتشاف الغش في الحسابات.

2. **الفترة 1500 حتى 1850**:في هذه الفترة لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف التدقيق يميزها عن الفترة التي سبقتها، ففي هذه الفترة كانت أهداف التدقيق لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتزوير كما أن عملية التدقيق كانت تفصيلية غير انه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي:

- انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمدققين.
- تبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

وكنتيجة لهذه التغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع، ورغم ذلك استمرت عملية التدقيق تنفذ بصورة تفصيلية.

3. **الفترة من 1850 حتى 1950**:هذه الفترة شهت نموا اقتصاديا كبيرا وخاصة في المملكة المتحدة وذلك بعد اندلاع الثورة الصناعية مما أدى ظهور مؤسسات مساهمة الكبيرة، وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية والإدارة، وبناء على هذا كله أصبح التدقيق كمهنة، في أواخر هذه الفترة أصبح المدققين يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية في عملية التدقيق التي يقومون بها.

4. **الفترة من 1955 إلى وقتنا الحاضر**:في هذه الفترة وخاصة بعد سنة 1940 وبظهور المؤسسات الكبيرة وتبن أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المدقق يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية التدقيق أصبح اختياري، وفي أواخر هذه استخدام أسلوب العينات الإحصائية في عمليات التدقيق، ومن ثم أصبح التدقيق يعتمد على العينات المختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمدقق، إما الهدف الأساسي لعملية التدقيق أصبح إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتيجة أعمال المؤسسات، أما اكتشاف الأخطاء فلم يعد الهدف الأساسي لعملية التدقيق، بل ذلك يأتيك نتيجة طبيعية للقيام المدقق المؤهل علميا وعمليا لمهمته على أحسن وجه.

ولقد شهدت الفترة الأخيرة تطورات مهمة في أهداف التدقيق وإجراءاته وبرامجه ومفاهيمه وأهمها:

- تغيرات أهداف التدقيق لحماية الأصول من التلاعب والاختلاس إلى تقييم عدالة القوائم المالية.
- تزايد مسؤولية المدقق تجاه مستخدمي القوائم المالية.
- تغير طريقة وإجراءات التدقيق من التدقيق كامل تفصيلي إلى تدقيق كامل اختياري.
- تزايد أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية كمؤشر لتوجيه التدقيق وتحديد نطاقه وتوقيته واتساعه.
- تزايد أهمية الإفصاح عن البيانات والمعلومات الإضافية التي لها تأثير مباشر على القائم المالية والمركز المالي كملحقات وملاحظات ضمن الإبلاغ المالي.
- تطور إجراءات التدقيق الحديثة نتيجة تطور نظم المعالجة الالكترونية للبيانات والتوسع في استخدام الحاسب الآلي في نظم المعلومات المحاسبية.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق وأهميته

أولا: مفهوم التدقيق

تعريف (1): عرف التدقيق بأنه عملية منتظمة للحصول على قرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذا العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى أطراف معينة.[1]

تعريف (2): التدقيق هو فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالمارجة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفئ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حسابات النتائج. [2]

تعريف (3): تعرف جمعية المحاسبية الأمريكية american accounting association المراجعة بأنها : " عملية منتظمة للحصول بموضوعية على أدلة إثبات وتقويم هذه عن التأكيدات بشان تصرفات وأحداث اقتصادية لتحديد درجة التطابق بين هذه التأكيدات ومعايير معلنة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين ".[3]

تعريف (4):هو رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة مثل: الجرد، جدول حسابات النتائج، الميزانية. [4]

---

[1] غسان فلاح المطارنة،**تدقيق الحسابات المعاصر**،دار المسيرة لنشر والتوزيع والطباعة،الطبعة الأولى،عمان،الأردن،2006 ،ص 13 .

[2] زاهرة عاطف سواد،**مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية والتوزيع،الطبعة الأولى، عمان،الأردن،2008،ص17.

[3] مصطفى عيسى خضير، **المراجعة مفاهيم والمعايير وإجراءات** ، فهرسة مكتبة الملك الوطنية أثناء النشر،الطبعة الأولى ، عمان،الأردن، 1991 ص4.

[4] Mokhtar belaiboud.pratique de lauditeberti.alger.2005.p5

ثانيا:أهمية التدقيق

تعود أهمية التدقيق إلى كونها وسيلة لا غاية، تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن الأمثلة على هذه الأطراف والفئات نجد المديرين، والمستثمرين، والزبائن والموردين، والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرها.

إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة عند اتخاذ أي القرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم اكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.[1]

المطلب الثالث: أنواع وأهداف التدقيق

الفرع الأول:أنواع التدقيق

يقسم التدقيق إلى أنواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى عملية التدقيق من خلالها، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع هذه الأنواع واحدة وبوجه الإجمال،يصنف التدقيق حسب الزوايا المختلفة إلى مايلي:

أولا: من حيث نطاق عملية التدقيق

1. تدقيق كامل
2. تدقيق جزئي

[1] خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات" الناحية العلمية"**،دار وائل للنشر، عمان، الأردن،1999، ص،11-12.

ثانيا:من حيث الوقت التي تتم عملية التدقيق

1. تدقيق نهائي
2. تدقيق مستمر

ثالثا:من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق

1. تدقيق داخلي
2. تدقيق خارجي

رابعا:من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق

1. تدقيق إلزامي
2. تدقيق اختياري

خامسا: من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ

1. تدقيق عادي
2. تدقيق اختياري

من الملاحظ أن هذه التقسيمات متداخلة إلى حد كبير، فمثلا يمكن للتدقيق أن يكون كاملا ومستمرا وخارجيا وإجباريا وعاديا في أن واحد، كما يمكن أن يكون داخليا وكاملا ولغرض معين ...الخ. ومن هنا نضيف التصنيف التالي الذي لا تداخل فيه علاوة على انه يتفق والهدف أو الغرض المنشود من القيام بعملية التدقيق.

1. **التدقيق المالي**: ويقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقادي منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة. وهو أكثر أنواع التدقيق شيعا في الاستعمال، ويبدو من تعريفه انه يشمل الفحص والتحقيق والتقرير أي فحص البيانات المحتواة في الدفاتر، والتحقق من صحتها، ورفع تقرير متضمن للرأي الفني حولها إلى الجهات ذات العلاقة .

2. **تدقيق الكفاءة أو التدقيق الإداري:**ويقصد به التدقيق من النواحي الإدارية للمشروع للتأكد من أن الإدارة تسير بالمشروع نحو تحقيق أقصى منفعة أو عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة، ومن هنا يطلق عليه البعض تدقيق الكفاءة الإدارية للمشروع من اقتصادية وبشرية وغيرها بحيث تحقق أقصى منفعة ممكنة ، وهو ما يطلق عليه الاستخدام الاقتصادي، وقد بدأ هذا النوع من التدقيق يعم وينتشر في الدول المتقدمة محاسبيا كالمملكة المتحدة والولايات المتحدة وكندا واستراليا وغيرهم، حتى أصبح لزاما على المدقق المالي أن يعطي رأيا فنيا مستقلا حول كفاءة إدارة المشروع.

3. **تدقيق الأهداف أو تدقيق الفعالية** :ويقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة المرسومة سلفا والمخطط لها قد تحققت فعلا، وعلينا أن نذكر هنا الهدف من عملية التدقيق ليس تصيد الأخطاء وإنما تحسين الأداء وتحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعالية والانجاز.

4. **تدقيق القانوني أو التدقيق الالتزام:** ويقصد به تأكد المدقق من أن المنشأة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة.

5. **التدقيق الاجتماعي:** لا يختلف اثنان على تعظيم الربحية لم يعد الهدف الأوحد لوجود أية مؤسسة واستمرارها، بل شاركه في ذلك أهداف أخرى منها تحقيق الرفاهية للمجتمع التي تعمل فيه تلك المؤسسة وينقسم هذا التدقيق بدوره إلى:

- **تدقيق مستندي:**ويرتكز على تدقيق النواحي الشكلية والقانونية للمستندات المؤيدة للعمليات التجارية بما في ذلك تدقيق البيانات المحاسبية.
- **تدقيق الفني:** ويتركز في البحوث حول قياس المؤسسة أو عدم قيامها بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

الفرع الثاني:أهداف التدقيق

التطور في التدقيق صاحب التطور في الشركات نفسها وفي أعمالها،في السياق عندما كانت شركات

الأعمال صغيرة حجم ونشاطها التجاري كان بسيطا كان الهدف في ذلك الوقت من إجراء عملية التدقيق هو اكتشاف الخطأ والغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين وكان المدقق يقوم بعمله فقط لمصلحة المالك وليس لمصلحة الأطراف الأخرى حتى تتعرف على كيفية إدارة المنشأة.

بعد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تطورت الشركات واتسعت أعمالها وزادت الحاجة إلى رؤوس الأموال مما أدى إلى نشوء شركات المساهمة. هذا التطور أدى إلى زيادة الحاجة إلى شخص يقوم بعملية التحقق من حسن أداء الإدارة لأموال التي تقوم باستثمارها في تلك الشركات، والذي يتم عن طريق مدقق الحسابات والذي يجب أن يكون شخص مهني محايد يقدم تقريره باستقلال وحياد.

والجدول التالي يوضح مراحل تطور أهداف التدقيق وإجراءاته: [1]

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

من إعداد الطالبين

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره، ص17.

خاتمة الفصل:

مما سبق يمكننا القول أن لمهنة المحاسبة والتدقيق علاقة وثيقة تكاملية لا يمكن للأولى الاستغناء عن تواجد الأخرى، وقد قمنا بإبراز ذلك من خلال التطرق إلى الإطار النظري مختلف النقاط المهمة والمشتركة بينهما.

تمهيد:

تسعى الجزائر للاندماج في الاقتصاد العالمي وتسعى جاهدة للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة وهو ما اجبرها للقيام بالعديد من الإصلاحات على النظام المحاسبي وتطويره، حيث قامت الجزائر بتبني هذه المعايير من اجل تسهيل عمل المدققين و تعميم الاستفادة من تقاريرهم والمحاولة إلى الوصول إلى جودة في عملية التدقيق. والجزائر بدورها قامت بتبني وإصدار معايير تدقيق جزائرية وهنا حاولنا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين:

المبحث الأول: مدخل لمراجعة وتدقيق الحسابات في الجزائر.

المبحث الثاني: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية.

المبحث الأول: مدخل لمراجعة وتدقيق الحسابات في الجزائر

شهدت مهنة المراجعة في الجزائر خلال مراحل تطورها العديد من التغيرات إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل المختلفة وجاء اختيارنا لهذا لمهنة التدقيق في الجزائر من اجل التعرف على واقع المهنة في ظل قانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة المحاسب والمراجعة والتدقيق وسوف نتطرق في المطلب الأول إلى أهم وجميع المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق في الجزائر.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر

لقد مرت مهنة التدقيق في الجزائر بالعديد من المراحل نوجزها فيما يلي[1]:

الفرع الأول: الفترة قبل الاستقلال

عرفت الجزائر مهنة التدقيق في القرن العشرين، حيث مورست هذه المهنة في الجزائر وفق القوانين الفرنسية نذكر منها قانون 1945/09/19 المتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين المعتمدين وقد بقي هذا القانون معمولا به حتى الاستقلال.

الفرع الثاني: الفترة عقب الاستقلال

كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت فرغا كبيرا والعديد من المشاكل إما على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأطير وظلت مهنة التدقيق خاضعة للنصوص المستمدة من القانون الأساسي.

[1] امين الشيخ بلال ،**واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر ومدى تكييفها مع معايير المراجعة الدولية**، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسيير ، محاسبة وتدقيق ، جامعة سطيف1 ، الجزائر، 2013/2012 ، ص 45 .

الفرع الثالث: الفترة مابين 1969 – 1980

لقد بدأ تنظيم المراجعة في الجزائر سنة 1969 حيث أشار الأمر رقم 69- 107 المؤرخ في 31 جويلية 1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تامين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على انه يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي حسابات المؤسسة والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري في المؤسسات التي تملك الدولة فيها حصصا من رأسمالها وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم. [1]

كما تناول المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة إلى الأطراف التالية:[2]مراقبوا المالية، مفتشوا المالية ،أما المراقبين فأوكلت لهم المهام التالية:

- المراقبة البعدية: لشروط انجاز العمليات التي يفترض آن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوف التقديري لمواصفات الخطة.
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

[1] الأزهر عزة، **مجلة الدراسات المالية والاقتصادية** ، العدد 5 ، جامعة الوادي، الجزائر، 2012 ، ص20

[2] عمر شريفي، **التنظيم المهني للمراجعة**، دراسة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية ، سطيف1، الجزائر، 2012،ص 114-115.

الفرع الرابع: الفترة 1980 – 1988

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات الاقتصادية التي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعدد أنماط التسيير وغياب اطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي اجبر المشرع الجزائري على أن يبين آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة وكان ذلك بفعل القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/10/30 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة في مادته رقم 05 نص على ما يلي[1]: "مجلس المحاسبة يراقب جميع الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها ".

لقد ترتب على القانون 80-05 إلغاء المادة 39 من الأمر 69- 107 وضمنيا المرسوم 70- 173 وأعطى هذا القانون لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي للممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأصول العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني ومنه أصبحت مهنة التدقيق في الجزائر تعيش فراغ قانوني من حيث شروط التعيين والمهام والواجبات والمسؤوليات.[2]

لقد استمر هذا الفراغ إلى غاية سنة 1984 تاريخ إصدار قانون المالية لسنة 1985 والذي جاء لعيد تكييف المهنة، لكن هذا القانون بقي حبرا على ورق ولم يتم تطبيقه على ارض الواقع لعدة أسباب منها:[3]

- النقص الحاد في عدد المدققين لممارسة المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة إليهم.
- غياب التنظيم المهني والذي كان بمقدوره إذا ما توفر أن يحرك معايير هذه المهنة، وتنبيه السلطات العمومية

---

[1] أمين الشيخ بلال، مرجع سابق، ص47.

[2] حسام الدين حماني، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية وإمكانية تطبقها في الجزائر**، دراسة مقدمة لنيل شهادة ماستر كلية العلوم الاقتصادية غير منشورة ، مالية ومحاسبة،جامعة سطيف1 ، الجزائر،2012،2012، ص45 .

[3] زيادي سامي، **أهمية إصلاح مهنة التدقيق وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق**، دراسة مقدمة لنيل شهادة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية ، دراسات مالية، محاسبة معمقة، جامعة سطيف1، الجزائر،2012،2013، ص05 .

لدور هذا القطاع في التحكم في التسيير وسياسة إعادة هيكلة القطاع العمومي. لقد تطلب الأمر انتظار سنة 1988 تاريخ صدور القانون المتعلق باستقلالية المؤسسات وبالتالي إعادة الاعتبار للتدقيق في المؤسسات العمومية.

الفرع الخامس: الفترة 1988 – 1991

إن تطور المراجعة والتدقيق في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور رقم 88- 01 إن هذا القانون حرر الشركة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من المتابعة التي كانت ملازمة لها، في الماضي، كما أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات.[1]

وقد تلي صدور القانون 88-01 المتعلق بالاستقلالية صدر القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة يراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث أصبحت مهمة مجلس المحاسبة تنحصر في الرقابة اللاحقة المالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية وأصبحت العمليات التي تتداولها المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانوني المدني والقانون التجاري ليست من اختصاص المحاسبة.[2]

---

[1] شمس الدين بوعرار، **مداخلة: مدى توافق التدقيق في الجزائر للتدقيق في ظل قانون 10-01 كلية العلوم الاقتصادية** ، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2011 ،ص04 .

[2] قانون 90-32 المؤرخ في 1999/04/12 ، يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،1990،العدد05، المادتين 03، 04 .

الفرع السادس: مرحلة 1991 – 2010

❖ **من1991 – 2001**: تميزت هذه الفترة بالنصوص القانونية لتنظيم المهنة كما يلي:

- **القانون رقم91–08**: حيث بموجبه شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و أنشأت من المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين.[1]
- المرسوم التنفيذي رقم 92–20:المحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ولضبط قواعد عمله ثم تحديد أعضاء المجلس.[2]
- المرسوم المؤرخ 07 نوفمبر 1994: بجدول أتعاب محافظ الحسابات والذي عدل بالقرار المؤرخ في 06 ديسمبر 2006 الذي حدد أجور وأتعاب محافظي الحسابات في إطار ما يسمح به القانون.[3]
- المرسوم التنفيذي رقم 96–136:والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير والمحاسب والمحافظ الحسابات، حيث حدد هذا المرسوم الأخلاق والقواعد الواجب الالتزام بها من طرف أعضاء المنظمة الوطنية وبالخصوص حق وواجبات المحاسب المهني.
- المرسوم التنفيذي رقم 96– 318: والذي بموجبه يتم استحداث مجلس المحاسبة وتنظيمه.[4]
- المرسوم التنفيذي رقم 96–431: حدد طرق تعيين محافظي الحسابات من طرف المؤسسات العمومية وكذلك من مراكز الأبحاث والمؤسسات غير مستقلة.[5]
- المرسوم التنفيذي رقم 97– 457: ويهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفيات نشر معايير وتقرير الشهادات والألقاب التي تسمح بممارسة مهنة المحاسبة.[6]
- المرسوم التنفيذي رقم 97–458: إضافة ممثل للسلطة العمومية داخل مجلس المحاسبة يعينه وزير المالية.[7]
- القرار المؤرخ في 24 مارس 1999: والمتضمن الموافقة على الإيجارات والشهادات وكذلك شروط الخبرة المهنية.

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 92–20، مؤرخ في 1992/01/13، الحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية لخبراء محاسبين .

[2] قرار مؤرخ في 2006/12/06، المؤرخ والمتمم للقرار المؤرخ في 1994/11/07 المتعلق بأتعاب محافظي الحسابات.

[3] مرسوم تنفيذي رقم 36–136، المؤرخ في 1996/04/25، المتضمن قانون أخلاقيات المهنة .

[4] مرسوم تنفيذي رقم 96–318، المؤرخ في 1996/12/25، المتضمن أحداث المجلس الوطني للمحاسبة .

[5] مرسوم تنفيذي رقم 97–457، المؤرخ في 1997/12/01، المتضمن كيفية تقييم محافظي الحسابات .

[6] مرسوم تنفيذي رقم 97–458، المؤرخ في 1997/12/01، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 20/92.

[7] حسام الدين حماني، مرجع سابق، ص47 .

الفرع السابع: جانفي 2011

قامت الجزائر بحل المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين و إنشاء ثلاث منظمات جديدة وهي: المصف الوطني للخبراء المحاسبة، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المهنيين، إضافة إلى إصدار قانون جديد منظم لمهنة التدقيق والمراجعة 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظي الحسابات المعتمدين.[1]

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة عن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

إن الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر لا يمكن فصلها عن التطور التاريخي ولا عن المحاسبة لاعتباران التدقيق مرحلة متقدمة يتم تناوله عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة. ولهذا سوف نتناول هذه الهيئات انطلاقا من تلازم التدقيق والمحاسبة فيها وعليه سوف نتطرق إلى أهم الهيئات.

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة

1. تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة[2]:

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 وتكرس بموجب المادة 160 من دستور 1989 وهو هيئة عليا للرقابة البعدية عن أموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية تسير عليها أحكام المادة 170من دستور 1996 المعدل بالقانون رقم 02-03 المؤرخ في 10 أفريل 2002 [3]والقانون رقم

[1] احمد شمس الدين بوعرار، مرجع سابق، ص 05 .

[2] www.Ccompte.org.dz.

[3] الجريدة الرسمية رقم 25 المؤرخة في 2002/04/14 .

08- 19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008[1].

تأسس المجلس سنة 1980 بصدور الأمر 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 والمتعلق بممارسة وظيفة رقابية ، ويخضع حاليا في تسييره للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو1995 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي يحدد صلاحيات المجلس وتنظيمه وسيره وإجراء تحرياته.

يتمتع المجلس في إطار ممارسة مهامه بالاستقلالية الأزمة التي تضمن حياد وموضوعية أعماله مثلما تؤكده إجراءات تسييره والقانون الأساسي الخاص بقضاته، يشارك المجلس من خلال نتائج أعماله في إرساء السير الصحيح للأموال العمومية من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد ويساهم بحكم صلاحيته في تدعيم الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات الغير قانونية والغير شرعية ومكافحتها.

يقوم المجلس بإعداد تقرير سنوي ويتم توجيهه إلى رئيس الجمهورية خلال انعقاد مجلس الوزراء برئاسة رئيس الجمهورية لمراجعة التقرير المالي والإداري للمجلس.

2. تنظيمات المجلس الوطني للمحاسبة:

يتكون المجلس الوطني للمحاسبة من:[2]

- ينظم المجلس الوطني في شكل غرف ذات اختصاص وطني وهي 8 غرف وغرف ذات اختصاص إقليمي وهي 9 غرف وغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، وتنقسم تشكيلات الرقابة إلى فروع ثانوية بحيث لا يتجاوز عددها أربعة.
- تنظيم غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في تشكيلة التحقيق وتشكيلة الحكم.
- يدير المجلس رئيس يتم تعينه من قبل رئيس الجمهورية ويساعده في ذلك نائبه.

[1] الجريدة الرسمية رقم 63 المؤرخة في 2008/11/16 .

[2] www.Ccompte.org.dz.

- يتولى نائب مدير المجلس الوطني للمحاسبة النيابة العامة للمجلس.
- يشمل المجلس أيضا كتابة ضبط رئيسية تنسب لكاتب ضبط رئيسي ويساعده كتاب ضبط على مستوى الغرف الوطنية والغرف الإقليمية على حد سواء.
- يتولى مهمة الدعم التقني والإداري لهياكل الرقابة في مجلس المحاسبة أقسام تقنية (مديرية الدراسات ومعالجة المعلومات ومديرية تقنيات التحليل والإدارة).
- يتولى الأمين العام بصفته الأمر بالصرف الرئيسي بتنشيط الهياكل التقنية والإدارية ومتابعتها والتنسيق بينها، تحت سلطة رئيس مجلس المحاسبة.

3. مجالات تدخل المجلس الوطني للمحاسبة:

يخول الأمر 95-20 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 مجلات التدخل الآتية :[1]

- رقابة مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.
- رقابة المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا او تجاريا او ماليا والتي تكون مواردها ورؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.
- رقابة الشركات والمؤسسات والهيئات التي تمتلك فيها الدولة حقوق المتمثلة في مساهمتها في رؤوس أموال هذه المؤسسات أدنى سلطة اتخاذ قراراتها بطريقة مشتركة أو منفصلة.
- رقابة الشركات والمؤسسات والهيئات مهما كان طابعها القانوني والتي تملك جزء من رأسمالها الاجتماعي.

[1] www.Ccompte.org.dz.

- رقابة الهيئات التي تقوم تسيير النظم الإجبارية للتامين والحماية الاجتماعية.
- مراقبة نتائج استعمال المساعدات المالية التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية التي تمنحها الدولة في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية مهما كان المستفيد منها.
- مراقبة استعمال الموارد التي تحصل عليها الهيئات مهما كانت وضعيتها القانونية.

4. صلاحيات ومهام المجلس الوطني للمحاسبة:

يتمتع المجلس الوطني للمحاسبة بمجموعة من الصلاحيات وفق ما يكلفه القانون:[1]

- يجمع ويستغل جميع المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق.
- يقترح جميع وكل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبة والتدقيق واستغلالها العقلاني.
- يفصح ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة والتدقيق.
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية والتدقيق.
- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق على الصعيد الدولي.
- ينشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوجيهاته.
- التأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية مع القوانين والأنظمة السارية المفعول.[2]
- التأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين المعمول بها.

الفرع الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11- 06 المؤرخ في 27 نوفمبر 2011 تتحد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

---

[1] www.Ccompte.org.dz .

[2] براق محمد قمان عمر، **مداخلة: اثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، كلية العلوم الاقتصادية ،ورقلة، 29، 30 نوفمبر 2011،ص7 .

وصلاحيتها.

1. تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تتشكل الغرفة من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:[1]

- يتم انتخاب أعضائها عن طريق الاقتراع السري.
- الأعضاء الستة المنتخبون هم الذين تحصلوا على اكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا عام للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العدد التنازلي للأصوات المتحصل عليها،وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.
- يعين 3 أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- يستقي المجلس نشاطاته من الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين هيئة لدى هذا المجلس.

2. صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تتمتع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بصلاحيات إدارية ومهنية نذكر منها: [2]

- يكلف المجلس محافظي الحسابات بإدارة الأملاك المنقولة والغير منقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهايتها وعرضها على الجمعية العامة مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع

[1] الأزهر عزة، مرجع سابق، ص23 .

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 يتعلق بالمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 45 المؤرخ في 2010/07/07،ص06 .

ميزانية السنة المالية الموالية.

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.[1]
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.[2]
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

3. مهام أعضاء الغرفة الوطنية:

- **مهام الرئيس**

يقوم بتنفيذ مهام المجلس الوطني للمحاسبة، حيث يقوم بإرسال مشروع جدول الأعمال وكذلك كل الوثائق المتعلقة به قبل 15 يوم من انعقاد المجلس.[3]

- **مهام أمين الغرفة**
  - تحصيل الاشتراكات وتحرير وصل بذلك
  - عرض الوضعية المالية على المجلس مرفق بالكشوفات اللازمة.
  - إعداد التقرير المالي وعرض حسابات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[4]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43،المؤرخ في 1980/03/04،ص10.

[2] احمد شمس الدين، مرجع سابق، ص 05 .

[3] www.Ccompte.org.dz.

[4] الجريدة الرسمية رقم 25 المؤرخة في 2002/04/14.

الفرع الثالث : مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

نشأ مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة تحت المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01 الذي يحدد تشكيل المجلس ويحدد مجالات تدخله واختصاصاته والقواعد العامة للمهنة . وتتمثل اختصاصات المجلس فيما يلي:[1]

- الدفاع عن حقوق ومصالح أعضاء النقابة
- النيابة عن النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية.
- إعداد وتقديم المحاسبين والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.
- القضاء على النزاعات بين أعضاء النقابة.
- تحصيل الاشتراكات التي تقررها الجمعية العامة.
- إجبار وإلزام جميع أعضاء النقابة باحترام القوانين التنظيمية والتشريعية والالتزام بالقانون الداخلي.
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة.
- إبداء الرأي وتقديم الإرشادات والنصائح في ميدان التفتيش المحاسبي والمالي.
- المساعدة في التكوين المستمر والبحث التعليم.
- تعميم وإبلاغ نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة.

الفرع الرابع: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

نشأت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب المادة 5 من القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27، تضم المنظمة جميع الأشخاص المعنويين والمؤهلين لممارسة هذه

[1] الجريدة الرسمية رقم 63 المؤرخة في 2008/11/16.

المهنة وفق ما ينص عليه هذا القانون.[1]

وفضلا عن أحكام المادة 05 تقوم المنظمة باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار ما نص عليه القانون حسب ما نصت عليه المواد 9، 10، 11 من نفس القانون بما يلي:[2]

- تنظيم المهنة لمواكبة التطورات وتحسين فعاليتها.
- السهر على تحسين الجودة المهنية التي يقدمها أعضاؤها.
- تقرير في إطار التشريع المعمول به الصلاحيات المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح بطلب تسجيل في احد أصناف هذه المنظمة.
- نشر المؤهلات اللازمة التي تخول للأطراف المعنية بممارسة هذه المهنة.

الفرع الخامس: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11- 25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره، يتم انتخاب أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة.

تتمثل مهام المجلس فيما يلي:[3]

- إدارة الأملاك المنقولة والغير منقولة التابعة للمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 91-02 متعلق بمهنة الخبير المحاسب والمحاسبين المعتمدين، العدد 70 المؤرخ في 1993/04/27، ص 652.

[2] نفس المرجع ، ص 652 .

[3] سايح فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإفصاح المحاسبي،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، منشورة ، كلية العلوم التجارية، جامعة البليدة2، الجزائر ، 2014،2015، ص183 .

الميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية.

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات التكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل المصف الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة، إعداد النظام الداخلي للمصف.

المطلب الثالث: اللجان المشرفة على إصدار المعايير

يضم المجلس الوطني للمحاسبة لجان ممثلة عن منظمات تساهم وبشكل كبير في عملية إصدار القوانين المالية والمعايير المنتهجة في الاقتصاد الوطني ومنها :

الفرع الأول: لجنة مراقبة الجودة [1]

وهي لجنة تمثل المركز لمراقبة النوعية والرزم الذي هو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري وموضوع تحت تصرف وصاية وزارة التجارة، تم إنشاءه بموجب مرسوم تنفيذي رقم 31-03 المؤرخ في 2003/09/30 المعدل والمتمم والمكمل للمرسوم التنفيذي رقم 89-147 المؤرخ 1989 كحيز وسيط لأجل تدعيم الجهاز الذي وضعه في إطار السياسة الوطنية لمراقبة وترقية الجودة وهي لجنة تلعب إلى حد كبير وأساسي على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة من خلال مساهمتها في: [2]

- تطوير الأساليب المستخدمة لضمان الجودة.

[1] www.Ccompte.org.dz.

[2] دهمي، المجلس الوطني للمحاسبة، أمين عام، إصدارات معايير التدقيق الجزائرية، المجلس الوطني للمحاسبة، 2017/03/10 (مقابلة شفوية) .

- تقديم منشورات واقتراح مسودات تنظيمية للجودة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة.
- تساهم في تطوير ضمان جودة عمليات التدقيق.
- تساهم في وضع معايير موحدة ومحددة وواضحة لأجل تحسين جودة التنظيم وتطوير الممارسة المهنية.
- تساهم في وضع إجراءات خاصة لضمان مراقبة الجودة في الشركات وخاصة الخدمية.
- تساهم في الرقابة على المهنيين من خلال امتثالهم للمعايير المهنية (الاستقلالية، الذاتية، النزاهة).
- تساهم في اقتراح إنشاء قائمة مختارة من المهنيين التي تتحكم في البعثات التي توجه لمراقبة الجودة.
- تساهم في تنظيم أيام دراسية حول كيفية الوصول إلى الجودة الفنية في العمل والإجراءات الواجب اتخاذها من قبل المتخصصين في العلاقات الاستشارية من اجل تطوير خدمة العملاء.

الفرع الثاني: لجنة الممارسات المحاسبية

هي لجنة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات أو المهنيين من اجل الوصول إلى تطوير الجودة الفنية في العمل وتتشكل هذه اللجنة من ممثلين عن المهنيين الأخصائيين أو من ممثلين عن الأسواق والنشاطات المالية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة وهي لديها العديد من النشاطات داخل المجلس ومن مهامها: [1]

- إنشاء طرق في الممارسات المحاسبية والعناية المهنية.
- إعداد مشاريع الأداء على المتطلبات المحاسبية الوطنية التي تنطبق على أي شخص طبيعي أو اعتباري ملزم قانونا للحفظ على الحسابات.
- اقتراح تدابير اللازمة لتوحيد ممارسة المحاسبة.
- أداء جميع الدراسات والتحليلات في مجال تطوير واستخدام الأدوات والعمليات المحاسبية.

[1] دهامي، **المجلس الوطني للمحاسبة** ، أمين عام ، إصدارات معايير التدقيق الجزائرية، المجلس الوطني للمحاسبة، 2017/03/10، (مقابلة شفوية).

- مراجعة وتقديم المشورة والتوصيات بشأن جميع مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة.
- ضمان التنسيق وتجميع البحوث النظرية والمنهجية في مختلف مجالات المحاسبة.
- التعاون مع جميع ومختلف المؤسسات والجهات حول المعايير التي سيتم إنتاجها.

الفرع الثالث: اللجنة المتخصصة

وهي لجنة داخلية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة متكونة من لجان عبارة عن مؤسسات تشارك بالرأي وتشارك في تطوير اللوائح الفنية وهي تتضمن لجنة المبادئ والمعايير المحاسبية، ولجنة المحاسبة العامة والمحاسبة الوطنية وتعمل وفق مجموعة من المواد وهي:[1]

المادة 23:أن تشمل كل لجنة على (4) أعضاء من المجلس.

المادة 24: كل لجنة يجب أن ترأس من قبل عضو واحد وشخص معين من قبل المجلس.

المادة 25: رئيس اللجنة مسؤول عن تنظيم الخلافات بين الأعضاء وإعداد مدونة حول مختلف الآراء المقدمة.

المادة 26: القواعد العامة التي تحكم الأخلاقيات وتبادل الآراء بين الأعضاء يجب أن يطبقوا على مستوى انعقاد اللجنة.

المادة 27: النواتج الفنية والمشاريع التي وضعتها اللجان تتم مراجعتها قبل تقديمها إلى الجلسة العامة أو الفحص الثاني.

[1]www.Ccompte.org.dz

المطلب الرابع: كيفية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق

إن عملية إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية يتم بعد الاتفاق بين اللجان (لجنة مراقبة الجودة ولجنة المتخصصة ولجنة توحيد الممارسات)، حيث يتم تبني المعايير الدولية ومحاولة معالجتها وتنظيمها ومحاولة تكييفها مع الواقع الوطني الذي تتطلبه ممارسة مهن المحاسبة والتدقيق. وتتم عملية ترجمتها على مستوى اللجنة الوطنية لتوحيد المقاييس وبعد عملية التأكد من المعايير وبعد عملية فحصها ومراجعتها للمرة الثانية وعرضها على الهيئات التشريعية في الدولة وإذا تمت الموافقة تتم عملية نشرها على مستوى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.[1]

[1] دهامي، المجلس الوطني للمحاسبة ، أمين عام ، إصدارات معايير التدقيق الجزائرية، المجلس الوطني للمحاسبة، 2017/03/10، (مقابلة شفوية).

المبحث الثاني: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر 150 المؤرخ في 11 نوفمبر 2016 الصادر عن وزارة المالية، والذي يهدف إلى وضع أربع معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات لها بإبراز كل معيار في مطلب.

المطلب الأول : المعيار الوطني للتدقيق رقم (300) تخطيط تدقيق الكشوفات المالية [1]

الفرع الأول: تخطيط عملية (مهمة التدقيق)

يجب على مدقق الحسابات المسؤول عن مهمة أو عملية التدقيق إعداد ووضع إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة ومنسقة مع المهمة المسندة إليه من خلال تحديده لنطاق ورزنامة ومنهجية التدقيق ومعطيا مبادئ التوجيهية لإعداد برنامج العمل ويتمثل تخطيط عملية التدقيق في توقع:

- المنهج العام للإعمال.
- إجراءات التدقيق اللازمة التي يجب ويتعين وضعها من طرف أعضاء فرقة التدقيق.
- طبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء فريق التدقيق ومراجعة أعمالهم.
- طبيعة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز العملية، بما في ذلك احتمال اللجوء إلى خبراء.
- تنسيق العمل مع الخبراء أو المهنيين المكلفين بمراقبة الحسابات.

الفرع الثاني: خطوات تخطيط عملية (مهمة التدقيق)

1. إستراتيجية التدقيق:

تعتبر إستراتيجية التدقيق المنهج العام لأعمال والطريقة التي سنتم عليها عملية (مهمة التدقيق) ووفق خطوات واضحة ومحددة، لذلك على مدقق الحسابات عند إعداده للإستراتيجية لابد عليه من:

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتعلق بمعايير التدقيق الجزائرية، رقم 150 ، الجزائر ، 11 نوفمبر 2016.

- التعريف بخصوصيات المهمة التي تحدد نطاقها.
- التحقق من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره لوضع رزنامة التدقيق والتخطيط لطبيعة الاتصالات المطلوبة.
- الأخذ بعين الاعتبار جميع العوامل التي يعتبرها مهمة ويمكن الاعتماد عليها، وفقا لحكمة ورأيه الفني قصد توجيه الأعمال التي ستعين انجازها من طرف الفريق المكلف بالمهمة.
- الاعتماد و الأخذ بعين الاعتبار جميع النتائج و الأعمال الأولية لتخطيط المهمة والتي أنجزت سابقا.
- تحديد ما إذا كانت الخبرة المكتسبة في المهمات الأخرى المنجزة من طرف المدقق ذات علاقة في هذه الحالة.
- التأكد من طبيعة ورزنامة ونطاق الموارد الضرورية لانجاز المهمة.

2. إعداد برنامج العمل:

يحدد برنامج العمل بشكل مفصل طبيعة التي تعتبر ضرورية خلال السنة المالية لوضع خطة المهمة، قصد تقليل مخاطر التطبيق إلى مستوى مقبول أو ضعيف ويعد برنامج العمل وفقا لـ:

- حجم الكيان ومدى حجم الصعوبات التي يمكن مواجهتها.
- طبيعة ونطاق الإجراءات المخطط لها لتنظيم المخاطر المحدد وفق المعيار 315.
- طبيعة ومدى إجراءات التدقيق التكميلية التي تم التخطيط لها على مستوى التأكيدات المحددة وفق المعيار (330).
- الاستراتيجيات البديلة التي يمكن اللجوء إليه عند اقتضاء الحاجة.
- تقييم مخاطر والاختلالات المعتبرة.
- كفاءة وقدرة كل عضو من أعضاء الفريق المكلفين بانجاز عملية التدقيق.

الفرع الثالث: تخطيط مهمة التدقيق الخاصة بالكيانات الصغيرة

عند انجاز عملية التدقيق من طرف مدقق الحسابات ينشط بشكل فردي لا تطرح أي مشاكل للإدارة فيما يخص الإشراف على أعضاء الفريق المكلفين وكذلك مراجعة أعمالهم في هذه الحالة تكفي مذكرة موجزة من طرف مدقق الحسابات لتوثيق إستراتيجية التدقيق التي توضح وتتضمن القرارات المتعلقة بنطاق الأعمال وسيرورة عملية التدقيق، أما في حالة مواجهة بعض المشاكل أو الحالات معقدة وغير مألوفة فيكون من المستحسن استشارة مدققين آخرين ذوي خبرة مؤهلين.

الفرع الرابع: واجبات المدقق لإعداد تخطيط (مهمة) التدقيق

عند الإعداد لعملية التدقيق والتخطيط لها، لابد على مدقق الحسابات الأخذ بعين الاعتبار بعض المسائل العامة والتي يمكن أن تؤثر على سيرورة التدقيق.

1. تحديد الأعمال الأولية لتخطيط (مهمة) التدقيق :

يجب على مدقق الحسابات وضع بعض الإجراءات والمتمثلة في:

- القيام بالإجراءات المطلوبة في معيار 220 المتعلقة بالمحافظة على حسن العلاقة مع الزبون.
- تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية، بما في ذلك المتعلقة بالاستقلالية والنزاهة وفقا لنفس المعيار 220.
- التحقق من معرفة بنود المهمة والمطلوب منه شخصيا كما هو موضح في المعيار 210.
- التواصل مع المدقق السابق طبقا للقواعد الأخلاقية المعنية.

2. إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق للتخطيط المهمة:

في حالة التدقيق الجماعي عن طريق فريق، يجب على المسؤولين والأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة أن يساهموا في تخطيط التدقيق، بما فيه التخطيط للمقابلات مع الأعضاء الآخرين من الفريق والمشاركة فيها وذلك ما يسمح بتطوير فعالية وكفاءة عملية التدقيق من خلال الاستفادة من خبرة وكفاءة ومعارف الأعضاء.

3. عملية التوثيق:

يجب على مدقق الحسابات أو الفريق الذي قام بعملية التدقيق إدراج في عملية التدقيق ما يلي:

- الإستراتيجية العامة للتدقيق.
- برنامج العمل المتبع.
- الإشارة إلى الاستراتيجيات البديلة التي تم الاعتماد عليها أن وجدت.
- الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى تغيير إستراتيجية العمل.

الفرع الخامس :أهداف المعيار الوطني للتدقيق رقم (300)

يهدف المعيار على التأكيد على مدقق الحسابات وضع وإعداد إستراتيجية عامة للتدقيق ووضع برنامج عمل يفيد في التخطيط الملائم لعملية التدقيق وهذا ما سوف يساعد على:

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

كما أن التخطيط الملائم يساعد على:

- اختيار الأعضاء ذوي الكفاءة لانجاز المهمة مع التوجيه الصحيح للمهام.
- التسيير والإشراف على أعمال الأعضاء ومراجعة أعمالهم.
- تبين الأعمال المنجزة من طرف الخبراء ، التعرف على المخاطر.
- وضع الإجراءات التحليلية اللازمة والتي يتعين وضعها حيز التنفيذ بإجراء تقييم المخاطر.
- التعرف على الإطار التنظيمي والقانوني الذي تخضع له المؤسسة محل (المهمة).

المطلب الثاني: المعيار الوطني للتدقيق رقم (500) العنصر المقنعة [1]

الفرع الأول: مجال تطبيق المعيار الوطني رقم (500)

يوضح المعيار الوطني للتدقيق رقم (500) مفهوم العنصر المقنعة في إطار عملية تدقيق الكشوفات المالية، ويعالج واجبات مدقق الحسابات فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات واستراتيجيات التدقيق قصد الاعتماد عليها لإعداد تقريره النهائي وإبداء رأيه الفني المحايد ويطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة والمجمعة أثناء عملية التدقيق.

الفرع الثاني: مفهوم العناصر المقنعة

العنصر المقنعة هي كل المعلومات التي تم الحصول عليها من قبل مدقق الحسابات قصد التوصل إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها لتأسيس رأيه وتتضمن العنصر المقنعة:

- المعلومات المحاسبية والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (دفتر اليومية، الموازنة ...) وجميع الوثائق الاثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيانات التحويل) والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة.
- المعلومات التي يتم الحصول عليها من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، أو التأكيدات الخارجية، او تقارير الخبراء والمحللين وأيضا المعلومات المتحصل عليها من نظام الرقابة الداخلي.

تعتبر العناصر المقنعة ذات أهمية بالغة لدعم رأي مدقق الحسابات المعبر عنه من خلال التقرير ، وهي تراكمية في طبيعتها حيث تتم عملية جمعها والحصول عليها أساسا عن طريق إجراءات أثناء عملية التدقيق ويمكن أن تتضمن كذلك معلومات يتم الحصول عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة، كما أن تتضمن

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتعلق بمعايير التدقيق الجزائرية، رقم 150 ، الجزائر ، 11 نوفمبر 2016.

على المعلومات التي تثبت وتفرز تأكيدات الإدارة وكذلك كل تلك التي تناقضها.

الفرع الثالث: خصائص العناصر المقنعة

1. **عناصر مقنعة كافية وملائمة:**

تعد الكفاية بالنظر إلى "كم " العناصر التي تم جمعها ، ويعتمد كم العناصر التي يتعين جمعها على مخاطر والاختلافات المعتبرة وكذلك نوعية العناصر المجمعة، وتقدر الملائمة على نوعية العناصر المجمع ودلالتها ومصداقيتها ، وبالتالي هناك ارتباط وثيق بين الكفاية والملائمة للعناصر المهنية، وعليه فان كم العناصر المقنعة المجمعة مرتبط بمستوى مخاطر الاختلالات أي كلما كانت المخاطر كبيرة زاد الطلب على العناصر المقنعة وكذلك فيما يخص النوعية ، كلما كانت ذات جودة ينقص الطلب عليها.

2. **عناصر مقنعة ذات مصداقية ودلالة:**

تتعلق مصداقية المعلومات التي يتعين استعمالها كناصر مقنعة بمصدرها وطبيعتها والظروف التي تم جمعها فيها وعليه فإن:

- المعلومات التي تم الحصول عليها وجمعها من مصادر خارجية تعتبر أكثر مصداقية من المعلومات المجمعة من مصادر داخلية.
- المعلومات التي تحصل عليها مدقق الحسابات بشكل مباشر كالملاحظة العينية مثلا تعتبر أكثر مصداقية من تلك التي تحصل عليه عن طريق طلبات المعلومات كالتأكيدات.

تكون العناصر والمعلومات أكثر مصداقية إذا وجدت في شكل وثائق ورقية أو الكترونية أو عن طريق توثيقات محاضر الاجتماعات في مقابل العناصر المتحصل عليها من تأويل لفظي لا تعبير ذات مصداقية.

- العناصر المتحصل عليها من الوثائق الأصلية أكثر مصداقية من المتحصل عليها من النسخ.

أما فيما يخص دلالة العناصر المقنعة فهي تقوم على الهدف المنشود من إجراء عملية التدقيق وعلى التأكيد

المتعلق به وقد تتأثر دلالة المعلومات:

- تتأثر دلالة المعلومات التي تستعمل كعنصر مقنع باتجاه الاختبار الذي سيقام.
- تتأثر نوعية كل العناصر المقنعة بدلالة ومصداقية المعلومات التي قامت عليها.
- قد تكون المعلومات الناتجة عن عمليات التدقيق ذات دلالة لتأكيدات معينة وليس لتأكيدات أخرى، مثلا قد يكون إجراء التدقيق ذو دلالة للتحقق من القيود المحاسبية والتأكد من انه قد تم استعمال القيود المحاسبية بالشكل الجيد ، لكنه لا يكون ذا دلالة إذا تعلق الأمر بالشمولية.

3. الإجراءات المتعلقة بجمع العناصر المقنعة:

يقوم مدقق الحسابات بجمع العناصر المقنعة للوصول لنتائج معقولة تساعده في تأسيس رأيه مع الأخذ بعين الاعتبار ووضع حيز التنفيذ:

- الإجراءات اللازمة لتقييم المخاطر قصد الإلمام بالكيان ومحيطه بما في ذلك نظام مراقبته.
- إجراءات قصد تقييم فعالية المراقبة من الناحية الوقائية أو كشف و الاختلالات.
- المراقبة المادية قصد ح الاختلالات إلى مستوى التأكيدات.

ومن أهم الإجراءات المتبعة للحصول على العناصر المقنعة نذكر:

❖ **تفتيش السجلات والوثائق:**

تتمثل عملية التفتيش في فحص السجلات والوثائق الداخلية الخاصة بالكيان بجميع أشكالها سواء كانت ورقية أو الكترونية حيث تمكن عملية الفحص من الوصول إلى عناصر مقنعة ذات مصداقية حسب طبيعتها ومصدرها.

❖ **تفتيش الأصول العينية:**

تفتيش الأصول المادية هو عملية الفحص المادي للأصول والذي يسمح بتقديم العناصر المقنعة والموثوقة و

المتعلقة بوجودها، لكن ليس بالضرورة تلك المتعلقة بالحقوق والواجبات التي بحوزة الكيان أو تلك المتعلقة بتقييمها.

❖ **الملاحظة المادية:**

معاينة العملية أو الطريقة التي ينفذ بها إجراء ما من طرف الأشخاص مثلا: ملاحظة عملية الجرد المادي للمخزونات التي يقوم بها مسيري الكيان أو ملاحظة عمليات المراقبة.

❖ **طلب المعلومات:**

يتمثل طلب المعلومات في الحصول على معلومات المالية والغير مالية من طرف الأشخاص المسؤولين عن المؤسسة والذين لديهم كافة المعلومات فيما يخص الشؤون الداخلية والخارجية للمؤسسة، عملية طلب المعلومات هي تعتبر مكملة لإجراءات التحقيق وتكون في شكل طلب رسمي مكتوب او شفهي غير رسمي.

❖ **طلب التأكيدات الخارجية:**

التأكيدات الخارجية تعتبر نوع خاص من طلب المعلومات وهي عملية الحصول على تصريح مباشر من قبل الغير لتأكيد معلومة ما.

❖ **المراقبة المحاسبية:**

وهي المراقبة بكل وسائل الدقة للوثائق الاثباتية أو التسجيلات المحاسبية.

❖ **إعادة التنفيذ:**

هي تنفيذ المدقق لإجراءات أو عمليات تدقيق تم تنفيذها داخل الكيان من قبل وهي في الأصل جزء من المراقبة الداخلية.

❖ **الإجراءات التحليلية :**

تتمثل الإجراءات التحليلية كما سيوضح في المعيار (520) تقديرات المعلومة المالية انطلاقا من :

– ارتباطها مع المعلومات الناجمة أو غير الناجمة عن الحسابات، أو مع معطيات سابقة، لاحقة.

– تحليل التغيرات المعتبرة أو الاتجاهات الغير المقنعة.

الفرع الرابع:التأكيدات المتعلقة في جمع العناصر المقنعة

أثناء عملية الإفصاح وعرض الكشوفات المالية للكيان من طرف الإدارة تكون هذه الأخيرة ملزمة بتقديم تأكيدات ضمنية وصريحة حول صحة ودقة وشفافية الكشوفات المالية، لذلك على مدقق الحسابات استعمال جميع التأكيدات المتعلقة بالتدقيق بالشكل الذي يسمح له بتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة ولذلك تعريف وتنفيذ إجراءات التدقيق التكميلية وتدخل التأكيدات التي يستعملها المدقق المتعلقة بتدقيق الأعمال و الأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق في إطار الفئات التالية:

1. واقع الأحداث:

العمليات والأحداث التي وقعت والتي تتعلق بالكيان.

2. الشمولية:

التأكد من أن كل العمليات والأحداث المسجلة التي كان لزاما تسجيلها مسجلة محاسبيا.

3. الدقة:

التأكد من أن جميع المعطيات المتعلقة بالمبالغ قد تم تسجيلها بشكل صحيح.

4. القيد المحاسبي:

التأكد من انه تم تسجيل العمليات والأحداث في الحسابات المناسبة وفق المرجع المحاسبي المطبق.

أيضا هناك تأكيدات تتعلق بأرصدة في نهاية الفترة.

5. الوجود:

التأكد من وجود الأصول والخصوم والأموال الخاصة المذكورة في الكشوف المالية.

6. الحقوق والواجبات:

المؤسسة تراقب وتمتلك الأصول، وتتعلق الديون بواجبات الكيان.

8. التقييم والقيد:

تتضمن الكشوف المالية كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة بقيمها الصحيحة وأي تعديلات ناتجة عن تقييم وتسجيل هذه الأخيرة، يتم تسجيلها بالشكل المناسب.

أيضا هناك التأكيدات التي تتعلق بعرض الكشوفات المالية والمعلومات المتضمنة فيها.

9. واقع حقوق وواجبات:

كل الأحداث والمعاملات الممنوحة قد وقعت وتتعلق بالمؤسسة.

11. تصنيف وخصم:

المعلومات المالية معروفة ومفصلة بشكل ذو دلالة والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية معروفة بوضوح.

الفرع الخامس: إعداد معلومات أخرى كعناصر مقنعة

في إطار تقديره لمصداقية العناصر المقنعة التي جمعها على مدقق الحسابات أن يكون يقضا وعلى أتم الوعي بالخطر للمؤشرات التي يمكن التشكيك في أصليتها وإذا انتابه الشك، عليه أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية التي يجب وضعها لدفع هذا البيان لتأسيس رأيه، لذلك يمكن الاعتماد على معلومات أخرى متوافرة لدى الكيان واستحضار حكمه المهني الخاص من هذه المعلومات ومن اجل اختيار معلومات أخرى قصد الوصول إلى عناصر مقنعة أخرى عليه اختيار أحسن العناصر المراد اختيارها للوصول إلى عناصر مقنعة أخرى ذات مصداقية والتي سيتم جمعها من خلال عملية اختيار جميع العناصر واختيارها أو اختيار عناصر محددة أو عن طريق عملية السبر كما هو منصوص عليه في المعيار (530) حيز التنفيذ واختيار عقبه واحدة من هذه الوسائل.

ومن خلال اعتماده على المعلومات الناتجة عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة في فترات سابقة وعليه في حدود الإمكان الاعتماد عليها وفق احتياجات عملية التدقيق، حيث تعتبر الضمانات التي تم الحصول عليها عن

طريق عناصر مقنعة ومتجانسة ومجمعة من مصادر مختلفة أعلى درجة مصداقية من تلك التي تم الحصول عليها حرا.

المطلب الثالث: المعيار الوطني للتدقيق (510) (مهام التدقيق – الأرصدة الافتتاحية) [1]

الفرع الأول: إعداد معلومات أخرى كعناصر مقنعة

يعالج المعيار الوطني للتدقيق (510) واجبات مدققي الحسابات فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الدولية، حيث تتضمن الأرصدة الأولية المبالغ الواردة في الكشوف المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم المعلومات التالية :

- الطرق المحاسبية المتبعة في عرض حسابات السنوات السابقة لكن مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي سيتم فيها معالجة الكشوف المالية للفترة السابقة التي لم يتم تدقيقها سابقا.

الفرع الثاني: إجراءات التدقيق وفق المعيار (510)

1. **فحص الأرصدة الافتتاحية:**

يكون مدقق الحسابات ملزما بـ:

- فحص الكشوف المالية الحديثة وكذلك تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية للكيان، بهدف الحصول على المعلومات الدالة والمتعلقة بالأرصدة الافتتاحية بما فيها المعلومات الواردة والتي لها علاقة بها.
- جمع وتحصيل جميع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تظهر أن الأرصدة الافتتاحية تحوي اختلالات والتي يمكن أن تكون لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية وهذا من اجل ضمان أن أرصدة الفترة

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتعلق بمعايير التدقيق الجزائرية، رقم 150 ، الجزائر ، 11 نوفمبر 2016.

السابقة تم إقفالها، وتمت عملية نقلها للفترة الجارية بشكل سليم وصحيح وان عملية إعادة معالجتها قد تمت مع تحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية للفترة السابقة تخضع للمرجع المحاسبي والطرق المحاسبية الملائمة.

2. الاطلاع على وثائق السنة المالية السابقة والجارية من خلال ما يلي:

- إعادة مراجعة ملفات العمل السابقة وكذلك مراجعة نتائج عملية التدقيق الخاصة بالسنة السابقة للكشوف المالية.
- تقييم إجراءات التدقيق المنجزة في الفترة الجارية لتحديد ما إذا كانت تسمح بجمع عناصر مقنعة ذات دلالة حول الأرصدة الافتتاحية.
- وضع إجراءات تدقيق خاصة لجمع عناصر مقنعة تخص الأرصدة الافتتاحية.
- في حالة التأكد من وجود اختلالات معتبرة قد تؤثر على الكشوف المالية، يجب عليه وضع إجراءات تدقيق تكميلية تكون ملائمة لتلك الظرف.
- إبلاغ الإدارة والمسؤولين عن المؤسسة بالاختلالات المتوصل إليها.

3. التأكد من تطبيق الطرق المحاسبية:

يجب على مدقق الحسابات أن تقوم بجمع جميع العناصر المقنعة والكافية والملائمة لتحديد ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوف للفترة الجارية وان أياثر للتغيرات في الطرق المحاسبية يتم تسجيله محاسبيا بصفة ملائمة حيث يكون موضوع عرض المعلومة في الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق.

4. إعادة الاطلاع على تقرير المدقق السابق

إذا تم تدقيق الكشوف من طرف مدقق آخر وكان راية موضوع للتعديل فيجب على المدقق تقييم اثر المسألة التي نجم عنها التعديل، في إطار تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة للفترة الجارية.

الفرع الثالث: النتائج المتوصل إليها بعد إجراءات التدقيق

1. النتائج المتوصل إليها بعد فحص الأرصدة الافتتاحية:

بعد عملية فحص الأرصدة الافتتاحية و التأكد منها من طرف مدقق الحسابات وفي حالة توصيله إلى بعض المعطيات عليه القيام ببعض الإجراءات:

- إذا لم يستطع التوصل إلى عناصر مقنعة كافية وملائمة حول الأرصدة الافتتاحية يجب أن يقدم رأيه بتحفظ ويبين استحالة تقديم رأيه حول الكشوف المالية.
- في حالة توصله إلى نتيجة أن الأرصدة الافتتاحية تحمل اختلالا له تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية وان هذا الاختلال لم يتم تسجيله محاسبيا بطريقة ملائمة وجب عليه التقدم وتبعا للحالة بتحفظ للإدارة أو الرفض بإجراء المهمة.

2. نتائج بشأن الطرق المحاسبية:

إذا توصل مدقق الحسابات إلى نتائج وفق المرجع المحاسبي المطبق سواء كانت هذه النتائج ايجابية أو سلبية، عليه القيام بالإجراءات التالية :

- في حالة التأكد من أن الطرق المحاسبية للفترة الجارية لم تطبق بشكل مستمر مقارنة بتلك المطبقة على الأرصدة الافتتاحية، وان اثر التغيرات على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيله محاسبيا بالشكل الملائم ولم يتم عرضه في الكشوف المالية يتوجب عليه تبعا للحالة تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض وفقا لمعيار التدقيق الجزائري (705)

3. نتائج إعادة الاطلاع على التقارير السابقة:

بعد عملية الاطلاع على تقرير المدقق السابق، في حالة استوجب تعديلات فعلية نظرا لأنه لا يزال ذا دلالة على مجموعة الكشوف المالية للفترة الجارية، يجب على مدقق الحسابات أن يعدل ما استوجب التغيير وفق ما

ينص عليه المعيار الوطني للتدقيق رقم (705- 710) .

الفرع الرابع:إجراءات التدقيق وفق المعيار (510) الخاصة بالقطاع العمومي

1. إجراءات التدقيق في القطاع العمومي:

على مستوى القطاع العمومي توجد حدود قانونية وتنظيمية فيما يخص المعلومات التي يمكن أن يتحصل عليها المدقق من المدقق السابق وكذلك بالنسبة لعملية فتح الملفات والحصول على معلومات أخرى توجد حدود قانونية لذلك، خاصة فيما يتعلق بعملية التدقيق على مستوى كيان تابع للقطاع الحكومي، لأنه يمكنه الحصول على العناصر المقنعة الكافية وإذا لم يكن بالإمكان جمعها فعليه تقدير تأثير ذلك على رأيه، أما في حالة إسناد مهمة التدقيق إلى القطاع الخاص بدلا من المدقق الذي تعينه السلطة التشريعية فان المهمة الأولية للقطاع الخاص وفق اتفاق المناولة المنجز هو إعادة تدقيق العمليات الأساسية التي تغير جزء من مسؤولياته.

2. إجراءات تدقيق الأرصدة الافتتاحية في القطاع الحكومي:

تعتمد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق الضرورية في القطاع العمومي للحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة من خلال إعادة النظر في ملفات العمل والتقدير إذا تم التدقيق في الفترة المالية السابقة وذلك من خلال:

- التأكد من طرق المحاسبة المستعملة من طرف الكيان.
- طبيعة أرصدة الحسابات والمعلومات المقدمة وكذلك مخاطر الاختلالات المعتبرة في الكشوف المالية للفترة الجارية.
- أهمية الأرصدة الافتتاحية على الكشوف المالية للفترة الجارية .
- معرفة ما إذا تم تدقيق الكشوف المالية في السنة المالية السابقة وهل تم إحداث تغيرات وتعديلات على رأي المدقق.

الفرع الخامس: نتائج متوصل إليها بعد إجراءات التدقيق (القطاع العمومي)

1. نتائج بشأن الأرصدة الافتتاحية:

- يحدد المعيار الوطني للتدقيق رقم (705) الواجبات المطلوبة اتجاه الوضعيات التي قد تؤدي إلى تعديل الرأي حول الكشوفات المالية، طبيعة الرأي المناسب في الوضعيات مماثلة ومحتوى تقرير المدقق إذا تم إدخال تعديلات على رأي المدقق.
- يمكن أن تؤدي عدم القدرة إلى الوصول إلى عناصر مقنعة وكافية وملائمة حول الأرصدة الافتتاحية إلى إحدى التعديلات التالية في تقرير المدقق.
- تقديم رأيه بتحفظ.
- استحالة تقديم رأي.

2. نتائج بشأن تعديلات على رأي المدقق:

يمكن في بعض الحالات أن يكون التعديل المحدث على الرأي في تقرير المدقق غير دال وغير معتبر بالنسبة للرأي المعبر عنه بخصوص الكشوف المالية للفترة الجارية.

الفرع السادس:أهداف المعيار

يهدف المعيار الوطني (510) إلى إلزام مدقق الحسابات بـ :

- جمع العناصر المقنعة والكافية التي تسمح له بضمان إبداء رأيه بكل قناعة.
- إبداء رأيه بخصوص عملية نقل الأرصدة للسنة المالية السابقة بشكل صحيح.
- التأكد على الطرق المحاسبية الملائمة قد تم تطبيقها بشكل دائم والاعتماد عليها في إعداد الكشوفات المالية .
- التأكد على أن للتسجيل المحاسبي له اثر على التغيرات الحاصلة الكشوفات المالية.

المطلب الرابع: المعيار الوطني للتدقيق رقم (700) " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق "

الفرع الأول: مجال تطبيق المعيار

يعالج المعيار الوطني للتدقيق رقم 700 المتعلق بكيفية تأسيس الرأي و إعداد تقرير حول عملية تدقيق الكشوف النقاط الأساسية والهامة التالية:

- التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية معتمدا على جميع العناصر المقنعة.
- أن يتم إعداد التقرير ومحتوى التقرير وفق المرجع المالي المطبق.

الفرع الثاني: واجبات مدقق الحسابات وفق المعيار رقم (700)

1. إبداء الرأي حول صحة الكشوفات المالية :

يجب على مدقق الحسابات التأكيد في تقريره على حصوله غلى حصوله على جميع المعلومات والعناصر المقنعة والضمانات المعقولة التي تؤكد على أن الكشوفات المالية خالية ولا تحتوي على أي اختلالات معتبرة يمكن أن تؤثر على رأيه مراعيا بذلك المرجع المحاسبي المطبق.

2. كيفية إبداء وتأسيس رأيه:

بعد عملية التدقيق التي تمس جميع الوثائق الداخلية والخارجية بالكيان يمكن لمدقق الحسابات، وباعتماده على جميع العناصر المقنعة الفصل في التعبير عن رأيه إما برأي غير معدل وهذا ما يدل على صحة الكشوفات المالية، وإما برأي معدل في حالة اكتشافه وتوقعه لبعض الاختلافات.

الفرع الثالث: شكل ومضمون تقرير المدقق

1. شكل التقرير:

يجب أن يكون تقرير مدقق الحسابات كتابي وليس شفهي آو بطريقة الكترونية مع مراعاة منهجية إعداده من خلال وضع عنوان يشير بشكل واضح إلى أن التقرير المدقق مستقل مع الإشارة إلى الجهة المرسل إليها مع

صياغة فقرة تمهيدية تتضمن:

- تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوف المالية.
- الإشارة وتحديد الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته.
- تاريخ إقفال الفترات التي تغطيها الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.

2. مضمون التقرير:

أن يتضمن التقرير شرح لعملية التدقيق وشرح لمسؤوليات الجهات المعنية بعملية التدقيق:

❖ **شرح عملية التدقيق:**

يشير إلىأن عملية التدقيق قد تمت ووضعت حيز التنفيذ قصد الحصول على جميع العناصر المقنعة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية، مع الإشارة إلى الإستراتيجية الموضوعة لعملية التدقيق والإجراءات التكميلية التي تم اللجوء إليها لتقييم المخاطر التي تندرج ضمن حكمه الخاص.

❖ **شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين:**

التطرق إلى واجبات ومسؤوليات القائمين والمسيرين الاجتماعين في الكيان فيما يخص عملية إعداد الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق، وأيضا نظام الرقابة الداخلية وكيفية الاستفادة منه لتفادي الاختلالات المعتبرة التي يمكن أن تؤثر على عملية إعداد الكشوف.

❖ **شرح لمسؤولياته:**

إن تطرق إلى مسؤوليته المتعلقة بالتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية وان عملية التدقيق تمت وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، كما يشير إلى أن هذه المعايير تلزم مدقق الحسابات بالالتزام بالقواعد الأخلاقية للمهنة وان أي مخالفة سواء عن قصد أو غير قصد قد تعرضه للمساءلة القانونية.

❖ **شرح المعلومات الإضافية المعروضة عند عملية التدقيق:**

عندما يتم عرض معلومات إضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق تزامنا مع الكشوف المالية عليه تقدير إمكانية تميزها بشكل واضح عن الكشوف المالية، وإذا لم يتم عملية التمييز فعليه أن يتقدم بطلب للإدارة بتغيير كيفية عرض المعلومات وإذا رفضت الإدارة الاستجابة لهذا الطلب فعليه الإشارة إلى إن المعلومات الإضافية لم يتم مراجعتها.

❖ **تاريخ التقرير:**

على مدقق الحسابات تاريخ تقريره بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ حصوله على العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية

نموذج عن تقرير مدقق

المدقق المستقل : .....

المرسل إليه المناسب : .....

لقد قمنا بعملية مراجعة الكشوف المالية المرفقة للشركة (X) بما في ذلك الكشوف التالية :

(ذكر تاريخ الإقفال، الفترة التي تغطيها عملية التدقيق) نذكر منها (ميزانية، حساب النتائج، بيان التغيرات في الأصول الخاصة، كشف سيولة الخزينة)

ذكر مسؤوليات :

❖ **مسؤوليات المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية:**

يعد المسؤولين الاجتماعين مسئولين عن الإعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي والمالي، وكذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية بشكل خال من الاختلالات، سواء كانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء.

❖ **مسؤولية المدقق:**

- مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس تدقيقنا،قمنا بالتدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.
- تستوجب منا هذه المعايير الالتزام بالقواعد الأخلاقية ،تخطيط أداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوفات مالية خالية من الاختلالات المعتبرة.
- تستدعي عملية التدقيق وضع حيز التنفيذ إجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبالغ والمعلومات الواردة في الكشوف المالية.
- اختيار الإجراءات الموضوعة نابع عن الحكم الخاص للمدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر أن تتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة سواء كانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن أخطاءه.

بإجراء هذا التقييم للمخاطر،يأخذ المدقق بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للكيان والمتعلقة بإعداد وعرض الكشوف بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف وليس بغاية الرأي حول فعالية نظام المراقبة الداخلية للكيان.

❖ **الرأي حول الكشوف المالية المعدة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة**

برأينا الكشوف المالية للمؤسسة (س) بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 12/31 منتظمة وتعرض بصدق، وفي جميع جوانبها المعتبرة وتعطي وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة (س) وكذا النجاعة المالية وسيولة الخزينة للسنة المالية المغلقة بتاريخ 12/31 وفقا للنظام المحاسبي المالي.

❖ **تقرير حول التزامات قانونية وتنظيمية أخرى**

محتوى وشكل هذا الجزء من تقرير المدقق، يتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به.

– اسم المدقق – عنوان التقرير – تاريخ التقرير – توقيع المدقق.

خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات ، فتطور التدقيق في الجزائر منذ تبنيها له لأول مرة إلى غاية صدور قانون 10-01 الذي أعطي صورة جديدة لممارسة المهنة في الجزائر، حيث قام بتحديد الشروط التي يجب توفرها في الشخص الممارس لهذه المهنة وصاحب هذا القانون جملة من المراسيم والقرارات منها ما أسس لإنشاء المنظمات و الهيئات المتعلقة بالمهنة ومنها ما حدد سلوكيات المهنة أخلاقيا وقواعد ممارستها إلى غاية لإصدار معايير التدقيق الجزائرية لمواكبة التطور الاقتصادي العالمي نظرا للتعاملات الاقتصادية الخارجية للجزائر والتي من خلالها يمكن الوصول إلى الحسابات و تحسين فعالية أداء المهنة من خلال تطبيق هذه المعايير التي تساعد مدققي الحسابات من القيام بأعماله بدقة كبيرة وحمايتهم من أي مسائلات قانونية وكيفية الوصول إلى الجودة من خلال عملية التدقيق.

تمهيد :

سعت الجزائر إلى إصلاح منظومة التدقيق من خلال عدة محطات وصولا الى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11 جويلية 2001 والمتعلق بمهن خبير المحاسبي ومحافظي الحسابات ولان المرجعية الدولية الأساسية لمهنة التدقيق هي المعايير الدولية للتدقيق، كيفت الجزائر عليها معاييرا خاصة بها تساعد وتحدد أداء المهنة في الجزائر .

وهنا قسمنا هذا الفصل الى مبحثين هما :

المبحث الأول : واقع مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر .

المبحث الثاني : الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية .

المبحث الأول : واقع مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر

كون الجزائر تسعى إلى تحقيق الممارسة السليمة لمهنة المحاسبة وتطبيقها بشكل يعبر بصدق عن القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وتجب علينا الإشارة إلى واقع هذه المهنة في البلاد.

المطلب الأول: نشأة مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر

إن نشأة مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر ليست وليدة الصدفة او التبعية إنما كانت وليدة الحاجة لها في محاولة المحافظة على المال للبلاد بتحري المعلومة المالية الصادقة التي توضح أطر وأسس المعاملات المالية ، فكانت هناك طلبات ملحة ومتكررة لتشكيل مديريات تعنى بمراقبة المال كللت بأول مرسوم 64-67 المؤرخ في فبراير 1964 يتضمن تعديل اختصاص المراقبة المالية للدولة، الذي جاء في أعقاب القانون 62-157 المؤرخ في 1962/12/31 المتضمن قانون المالية والمرسوم 63-127 المؤرخ في 1963/04/19 المتضمن تنظيم وزارة المالية والتخطيط آنذاك .

هذا في إشارة لثلاث محطات في نشأة مهنة المحاسبة و التدقيق جزائريا، غير أن الواقع يسجل عدة محطات لازدهار المهنة في الجزائر عبر مر العصور وتناوب الحضارات من القرن السابع عشر وصولا إلى منتصف القرن الثامن عشر، لعل التقسيم الواقعي يلزم بضرورة دراسة نشأة المهنة من خلال ثلاث محطات مهمة.[1]

❖ المحطة الأولى: التدقيق في الجزائر في الفترة مابين 1969– 1980

بدأ التاريخ للتدقيق في الجزائر في سنة 1969، وتحديدا بواسطة الأمر رقم 69- 107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970،حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية، أو الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها.

[1] محمد لمين لونيسة، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة العولمة المالية**، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2017،ص64.

وصدر بعدها المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية، وقد كرس النص التدقيق (محافظة الحسابات) بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعينهم من قبل وزير المالية، ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف عام في الدولة، وهذا ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد في نمط التسيير الموجه.[1]

❖ **المحطة الثانية: التدقيق في الجزائر في المرحلة مابين 1980-1988**

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعطيات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد أنواع الاختلال التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بصدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/10/30 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة في مادته رقم 05 نص على أن " مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها"[2]

❖ **المحطة الثالثة: التدقيق في الجزائر في المرحلة مابين 1991-2010**

ومرت على مرحلتين:

1. **من سنة 1991-2001** تميزت هذه الفترة بإصدار مجموعة من النصوص القانونية لتنظيم المهنة:

- **القانون رقم 91- 08 المؤرخ في 27 أفريل 1991** و المتضمن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ حسابات

[1] سيد محمد، بوعرار احمد شمس الدين، **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01** .

[2] متيجي رحيم، **ممارسة المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية**، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة ماستر، جامعة أكلي محند اوالحاج البويرة، 2015، ص 51 .

والمحاسب المعتمد حيث حدد بموجبه شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحفظ الحسابات ومحاسب المعتمد وأنشأت من خلاله المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين".

- **المرسوم التنفيذي رقم 92 – 20 المؤرخ في 13 جانفي 1992** المحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والضابط لاختصاصاته وقواعد عمله، حيث تم تحديد أعضاء مجلس المنظمة بستة أعضاء ينتخبون من الجمعية العامة بمعدل 5 أعضاء لكل فئة مهنية لمدة 4 سنوات قابلة للتجديد.
- **المرسوم التنفيذي رقم 96 – 136المؤرخ 15 أفريل 1996** المتضمن قانون أخلاقيات المهنة، حدد هذا المرسوم الأخلاق والقواعد الواجبة الالتزام بها من طرف أعضاء المنظمة الوطنية.

2. **من سنة 2002–2010** تميزت مهنة المراجعة في هذه المرحلة بالحرية لكونها من طرف المهنيين الأعضاء والمنتسبين إلى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والذين ينتخبون من طرف زملائهم فمجلس المنظمة ينتخب ويوجه ويحمي مصالح المهنة والمهنيين وقد نظمت مهنة المراجعة في الجزائر إلى غاية 2010 على الشكل التالي:

- مجلس وطني يؤطر مجموع المجالس الجهوية يتكون من 15 عضوا.
- المجالس الجهوية الأربعة الموزعة على التراب الوطني وفق مايلي:
  - المجلس الجهوي المركزي الكائن مقره بالجزائر العاصمة .
  - المجلس الجهوي الشرقي بولاية عنابة.
  - المجلس الجهوي الغربي بولاية وهران.
  - المجلس الجهوي الجنوبي بولاية وقلة.

ابتداء من سنة 2010 قامت الجزائر بحل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين

المعتمدين وكذا المجالس الجهوية وإنشاء ثلاث منظمات جديدة هي المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين إضافة إلى صدور قانون جديد منظم لمهنة المراجعة قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بالمهنة.[1]

المطلب الثاني:مراحل تطور مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر

هناك عدة مراحل تبين لنا تطور مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر نوجزها فيما يلي:

❖ الفترة مابين 1968 – 1991

عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر تنظيما لأول مرة سنة 1971 بموجب الأمر رقم 71 – 82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 والذي يتعلق إلا بمهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين أما بالنسبة لوظيفة محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية فقد كانت مسندة إلى المفتشية العامة للمالية، حيث قام هذا الأمر بالتأسيس " المجلس الأعلى للمحاسبة " تحت وصاية وزير المالية وتمثلت مهامه في إعداد المخطط المحاسبي الوطني وسهر على تسيير مهام الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، وبهذا الصدد لابد من الإشارة إلى منح الاعتمادات التي تسمح بممارسة هذه المهنة كانت من اختصاص المجلس الذي يرأسه ممثل وزير المالية.

مع بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على مهنة المحاسبة لذا تم إصدار عدد من النصوص المتتالية التي تهدف إلى تغطية النقص في الإطار التشريعي والقانوني من اجل تمكين المهنة من أداء الأدوار المنوطة بها ويظهر ذلك من خلال إصدار القانون التنفيذي رقم 19 – 08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 ، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يعتبر من أهم القوانين التي ارتكزت

[1] وليد بن كيكي، **واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وتكيفها مع المعايير الدولية للمراجعة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة أم البواقي، 2013، 2014 ،ص 39-41 .

عليها مهنة المحاسبة خلال هذه المرحلة. [1]

❖ الفترة ما بين 1991 – 2010

لقد حملت هذه الفترة عدة تغيرات جوهرية عمدت إلى بعث مفهوم جديد لمهنة محافظ الحسابات اثر صدور القانون 91- 08 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ27 ابريل 1991، المتضمن لمهنة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

لقد طالت المهنة جملة من القوانين على مر20 سنة كانت لها تأثيرات ايجابية وأخرى سلبية، غير أن مجملها صب في الوعاء الايجابي لتطوير المهنة ونقلها إلى مهنة حرة تتمتع بإستقلالية فكرية وأخرى موضوعية عند إطار القيام بالأعمال المنوط بها.

لقد عرفت محافظة الحسابات بادئ القانون 91- 08 الذي بعث المهنة روح جديدة وانتعاش لا متناهي من حيث الحماية القانونية، إذ اعمد القانون إلى تحديد كل مهنة على حدا وإقرار محافظة الحسابات كمهنة حرة مستقلة على غير الخبرة المحاسبية والمحاسبة المعتمدة، هو الأمر الذي أعطاها بعد قانوني من حيث الأحكام الخاصة بالمهنة وشروط الممارسة وكذا حقوق ومسؤوليات محافظ الحسابات. [2]

❖ الفترة ما بين 2010 – 2015

عرفت هذه المرحلة تغيرا نوعيا إن لم نقل جذريا على مستوى الإطار القانوني الخاص بالمهنة التي لم تعد تدعي في صلب الموضوع بالمهنة الحرة، حيث أصبحت تابعة لسلطة C N R الممثلة لوزير المالية في مختلف هياكلها القاعدية للمؤسسة وفق منظور فلسفي جديد للمهنة لم تبرز أهم معالمه إلى حد الساعة.

حسب القانون 10–01 فإن المهام الأساسية كانت من صلاحيات المنظمة المحلة حاليا حيث كانت تعد

---

[1] فيروز خويلدات، أعمر عزاوي،مبارك بوعلاق، **واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين تحولات وتحديات**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07،2015 ، ص 06 .

[2] محمد لمين لونيسة، مرجع سبق ذكره،ص103.

هيئة مدنية سيادية حرة مستقلة تعمل في صالح تطوير المهن الحرة والدفاع عنها أمام الجهات المحلية والدولية منها، كما تعتمد على تسليط العقوبات الداخلية على أفراد المهنة في حالة تجاوزهم لأحد معايير المهنة أو الإخلال بأخلاقيات المهنة.

و أهم ما جاء في هذه الفترة بإصدار التشريع الجديد الذي ينظم المهن المحاسبية ، المتمثلة في قانون رقم 10- 01 المؤرخ في جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، واهم ما جاء فيه:

- منح الاعتماد للمهن المحاسبية وتنظيمها ومتابعتها وأصبح من مهام المجلس الوطني للمحاسبة بالإضافة إلى مهامه الأخرى.
- تأسيس ثلاث هيئات مهنية : المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. [1]

ومن اجل شرح محتوى هذا القانون وتدعيمه اصدر المشرع الجزائري مجموعة من المراسيم التنفيذية من بينها:

- المرسوم التنفيذي رقم 11/ 30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. [2]
- المرسوم التنفيذي رقم 11/ 32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعين محافظي الحسابات.[3]
- المرسوم التنفيذي رقم 11 / 202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال واجل إرسالها.[4]

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، العدد 97 ، ص4 .

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، العدد 7 ، ص20 .

[3] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، العدد 7 ، ص23 .

[4] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، العدد 30 ، ص90 .

المطلب الثالث:الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق

المهن كالطب والهندسة والمحماة والمحاسبة لابد أن يكون لها دليل لآداب المهنة وسلوكها والذي يتوجب على أعضائها الالتزام به حرص على كرامة المهنة وثقة الجمهور بها وفي مهنة المحاسبة والتدقيق أهم ما تصبوا إليه الجهات المهنية ولأهمية الدور الذي تقوم به مهنة المحاسبة والتدقيق خطورته فأن سلوك المحاسب والمدقق و أخلاقيتهما يعدان حجر الأساس في نجاح المهنة.

ويمكن تعريف الالتزامات الأخلاقية على أنها" مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب المهنة التي تستلزم من المحاسب والمدقق سلوكا معينا يقوم على الالتزام وذلك للمحافظة على المهنة وشرفها لان الإخلال بها خروج عنها وعن شرفها.

نستنتج من هذا التعريف بان الالتزامات الأخلاقية تستلزم من المحاسب والمدقق سلوكا معينا وذلك للمحافظة على أخلاق المهنة وشرفها.

ويمكن القول بان الالتزامات الأخلاقية تبنى على أساس أهداف المهنة والتي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع إضافة على ذلك هناك كثير من الالتزامات الأخلاقية لها أيضا أساس خلقي عام، كما تعرف معايير السلوك الأخلاقي بان أهداف المهنة يجب أن تسعى نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية للوصول إلى أعلى مستويات الأداء وبشكل عام تلبية متطلبات الرأي العام.

وتتطلب الأهداف تحقيق أربع متطلبات أساسية تشمل:

1. **المصداقية** :credibility حيث هناك حاجة في المجتمع لمصداقية المعلومات ونظم المعلومات.
2. **المهنة** :professionnalism حيث أن هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهنية الأخرى كأفراد مهنيين.
3. **جودة الخدمات** :quality of service حيث أن هناك حاجة للتأكيد على أن الخدمات التي يقدمها

المحاسبون المهنيون تتم على أعلى مستويات.

4. **الثقة** :confidence يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمة من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل.

لذا يجب على المحاسبين المهنيين (المراجعين) لتحقيق أهداف مهمة المراجعة والمحاسبة أن يأخذوا في الاعتبار بشكل عام عددا من المتطلبات الضرورية أو المبادئ الأساسية التي تتضمن النزاهة، الكفاءة المهنية، والعناية اللازمة، السرية، السلوك المهني والمعايير الفنية.

فمن الأهمية بمكان وضع أبعاد ومحددات الخطأ والصواب لاحتياج المجمع إلى نظام لذلك فان توجد السلوك الأخلاقي في المجتمع يعد أمرا هاما حتى يعمل على نحو منظم.[1]

[1] زنوش توفيق، قاسي أحلام، **اثر الأخلاقي لمراجع الحسابات في الحد من ممارسات الفساد الإداري والمالي** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر ، جامعة أكلي محند او الحاج ، البويرة، 2014، ص 21 .

المبحث الثاني: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية، والذي يهدف إلى وضع أربع معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات لها بإبراز كل معيار في مطلب.

المطلب الأول: المعيار الوطني رقم (210) اتفق حول أحكام مهام التدقيق

الفرع الأول: مجال تطبيق المعيار[1]

- يعالج هذا المعيار العقد الذي يوقع بين المدقق وإدارة المؤسسة، وعند اقتضاء الحاجة مع الأشخاص القائمين على تمويلات المؤسسة نظرا لانفصال الملكية عن الإدارة، حيث يتم التأكد والاتفاق على المهام المسندة لمدقق الحسابات وتوضيحها بشكل تفصيلي .
- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوفات المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة وتدقيقات الكيانات الصغيرة.
- الوسائل الخاصة بمهمة التدقيق عبارة عن أمثلة يجب تكييفها مع متطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.
- ينظر المدقق الحسابات بمنظور هذا المعيار على انه محافظ حسابات أو مدقق متعاقد حسب الحال.

الفرع الثاني: الشروط الأساسية والمسبقة لعملية التدقيق التعاقدية حسب معيار 210

يجب على مدقق الحسابات قبل البدء في عملية التدقيق التأكد من توافر الشروط المسبقة للتدقيق التي هي كالآتي:

- ضرورة توافق المرجع المحاسبي المطبق مع خصائص المؤسسة وأهداف الكشوفات المالية.
- تحمل الإدارة لجميع مسؤولياتها الناجمة عن إعداد وعرض القوائم والكشوفات المالية.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 002 ، الجزائر ، 04فيفري 2016.

- التأكد من توافر نظام رقابة داخلي فعال.
- إن يتمتع بكامل حقوقه في الحصول على جميع المستندات التي يطلبها ولا يوجد عراقيل أو قيود من طرف الإدارة.
- إذا واجهته بعض العراقيل التي تمنعه من إبداء رأيه الفني المحايد وعدم توافر الشروط الأساسية لعملية التدقيق فعليه اتخاذ بعض الإجراءات من خلال عقد اجتماع طارئ مع الإدارة أو القائمين على شؤون المؤسسة وفي حالة عدم التوصل إلى اتفاق عليه إنهاء مهامه وفق ما يسمح به القانون.

الفرع الثالث: محتوى والأحكام الأساسية لرسالة المهمة حسب المعيار(210)

يجب أن تحتوي رسالة المهمة على العناصر الآتية:

- توضع مخطط تنفيذ عملية التدقيق.
- المرجع المتفق عليه في عملية التدقيق والقوانين السارية المفعول والمعايير المعتمد عليها مع توضيح هدف ونطاق عملية التدقيق.
- تأكيد على المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد القوائم المالية.
- الإشارة إلى هيكل ومضمون التقرير المقدم عن كل عملية.
- مسؤوليات الإدارة تجاه إعداد وعرض الكشوفات المالية.
- التأكيد على الخطر قد يؤدي إلى عدم اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش.
- التأكيد على حصوله على جميع التأكيدات التي تقوم بها المؤسسة لإثبات صحة الكشوفات المالية.
- التأكيد على حصوله على جميع التسهيلات من الإدارة من توفير جميع الكشوفات المالية والمعلومات المالية في الوقت المناسب.
- من خلال وجود نظام رقابة داخلي فعال يمكن الإدارة من اكتشاف الأفعال التي قد تؤثر على الكشوفات

المالية وقد تكون في فترة عملية التدقيق لذلك يجب اطلاع مدقق الحسابات بها قبل الانتهاء والمصادقة على الكشوفات المالية المدققة.

وقد تحدث بعض الحالات الاضطرارية يجب أن تحتوي الرسالة عليها وهي كالآتي:

- الاستعانة بخدمات مدققي حسابات أو خبراء محاسبين في عملية التدقيق.
- الاستعانة بالمدققين الداخليين والقائمين على نظام الرقابة الداخلي والمستخدمين.
- توجيه استدعاء للمدقق السابق لتوضيح بعض العمليات السابقة.

الفرع الرابع:التدقيقات المتكررة لأحكام رسالة المهمة عبر المعيار(210)

يجب أن تتم المصادقة على محتوى الرسالة الأولى من قبل الطرفين المعنيين وذلك قبل الشروع في عملية الفحص والمراقبة التالية:

- يقوم مدقق الحسابات بتذكير إدارة المنشأة بمحتوى الرسالة الأولى و إذا يمكن إعادة صياغتها حسب مايقتضي.
- في حالة ظهور مؤشرات تؤكد وتظهر سوء تقديرات الإدارة حول عملية التدقيق.
- في حالة تعرض مدقق الحسابات إلى مضايقات شخصية لدى قيامه بمهامه.
- حدوث تغيرات على مستوى الإدارة أو في حالة وجود مساهمين جدد.
- في حالة وجود طلب واجبات إضافية غير التي تم الاتفاق عليها في العقد من قبل إدارة المؤسسة والمدقق.
- تدمج العناصر التي تنص عليها عملية التدقيق في رسالة مهمة جديدة أو يتم إدماجها مع السابقة في شكل رسالة مهمة تكميلية.

الفرع الخامس: التعديلات الخاصة بمهمة التدقيق التعاقدية

يمكن إدخال بعض التعديلات على أحكام المهمة السارية لذا يجب على المدقق الحسابات بالرفض وفق ما يقتضيه وينص عليه القانون من خلال قيامه بالاتي:

- على المدقق الرفض بتعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم تكن هناك أسباب معقولة أو ظروف اضطرارية لذلك.
- كذلك على المدقق الحسابات رفض طلب الإدارة بتحديد مهمة التدقيق إذا كان الهدف من ذلك هو إخفاء بعض الحقائق مما يؤثر على الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات.
- على مدقق الحسابات رفض أي تعديلات قد تؤدي إلى مستوى تامين اقل مع تحديد سبب الذي يستدعي إجراء التعديلات مع تحديد وتقدير آثاره القانونية والتنظيمية المحتملة.
- في حالة الموافقة على تعديل أحكام مهمة التدقيق إلى مهمة مرتبطة بها فعليه وضع أحكام جديدة وتضمينها وإيضاحها في رسالة المهمة وفق ما يناسب الاتفاق الكتابي بين الطرفين.
- في حالة رفضه عملية إدخال تعديلات على أحكام مهمة التدقيق وتعرضه لعقوبات لعدم مواصلة مهمته الأولية، عليه اتخاذ قرارات متمثلة في:

– الاستقالة وفق ما يسمح به القانون.

– إبلاغ الأشخاص القائمين على المؤسسة والمالكين وسلطات المراقبة بإلغاء العقد مع توضيح العقد مع توضيح الأسباب.

الفرع السادس:أحكام رسالة المهمة في حالة عملية التدقيق المشتركة

- في حالة منح مهمة التدقيق لعدة جمعيات مهنية فان إعداد رسائل المهمة مشتركة أو فردية وتفضل أن تكون فردية للاطلاع على تقرير كل محقق.
- في حالة عملية التدقيق مشتركة يجب توزيع الأعمال وكذلك تحديد أتعاب النفقة لكل واحد.

- عند الاتفاق على إعداد رسالة مشتركة، يطلب من إدارة المؤسسة التأكيد خطيا على أن جميع الجهات موافقة على محتوى رسالة المهمة.

الفرع السابع: مسؤوليات مدقق الحسابات ضمن المعيار (210)

على الرغم من التقنيات الحديثة والمستعملة في عملية التدقيق من نظام محاسبي جديد واعتماد مدققي الحسابات على نظام الرقابة الدولي فان خطر عدم اكتشاف أخطاء واختلالات لا يمكن تفاديه كليا لذلك يخضع محافظي ومدققي الحسابات للسر المهني طبقا للمادة 71 من القانون 10-01 و الإعفاء منه يكون وفق ما يحدد نفس القانون في المادة 72.

الفرع الثامن: مسؤولية المسيرين والمسؤولين الاجتماعيين في المؤسسة

إن إعداد الكشوف السنوية للمؤسسة يقع على عاتق المسؤولين الاجتماعيين للمؤسسة وهذه المسؤولية تلزمهم :

- المسك الحسابي والقواعد والمبادئ الحاسبية وفق ما ينص عليه القانون 07-11 المؤرخ في 25نوفمبر2007 المتضمن النظام المالي والمحاسبي.
- وضع نظام رقابة داخلي فعال.
- توفير جميع الوثائق المحاسبية والمالية للمؤسسة لمدقق ومحافظي الحسابات وكل المعلومات الضرورية للقيام بالمهمة وعلى وجه الخصوص محاضر جمعيات المساهمين ومجالس الإدارة.
- إعطاء مدقق ومحافظي الحسابات الحرية في التواصل مع المستخدمين للوصول إلى أدلة مثبتة.
- وضع مشروع الكشوفات المالية التي سوف تعرض على مجلس إدارة وهيئة التسيير تحت تصرف مدقق الحسابات 45 يوم قبل تاريخ الاجتماع لإقفال الحسابات.
- إعلام مدقق الحسابات بقائمة الاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها.
- إعلام مدقق الحسابات بقائمة الاتفاقيات قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ إقفال السنة المالية.

المطلب الثاني: المعيار الوطني للتدقيق رقم 505 التأكيدات الخارجية[1]

الفرع الأول: كيفية الحصول على التأكيدات الخارجية ومجال تطبيقها

التأكيدات الخارجية هي عبارة عن دليل مثبت يتم التحصيل عليها من طرف العديد من الجهات بطلب من المدقق للاستفسار عن وضعيات مالية مشكك فيها، وتكون في شكل رد خطي ورقيا في شكل الكتروني يتم استعمالها للحصول على أدلة مثبتة تؤكد صحة وسلامة الكشوفات المالية.

يتم الحصول على التأكيدات الخارجية بطلب من المدقق وهو طلب مستعجل يكون من خلاله "الغير" الجهات مدعوة للرد مباشرة على مدقق الحسابات بالشكل الذي يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب المراد الحصول على تأكيدات وأدلة مثبة عليها.

أما في حلة طلب تأكيد ضمني وخصوصا تأكيد سلبي تكون الجهات المسؤولة بالرد على مدقق الحسابات بالرد بالنفي فقط على المعلومات الواردة في الطلب.

الفرع الثاني: إجراءات التأكيدات الخارجية

يجب على مدقق الحسابات عند لجوئه إلى إجراءات التأكيدات الخارجية الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد الأخير الذي يتطلب :

- التحديد الجيد والواضح للمعلومات المراد الحصول على التأكيدات بشأنها على غرار العقود والعمليات التي أبرمتها المؤسسة مع أطراف أخرى، كذلك ما يخص آجال الاتفاقيات و أرصدة الحسابات ...

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 002 ، الجزائر ، 04فيفري 2016.

- ضرورة حسن اختيار الجهات التي توجه إليها التأكيدات وان تكون مؤهلة للرد على طلبات التأكيد بصفة مثبتة ومصداقية عالية لأنها ستسمح لمدقق الحسابات بالتأكيد على سلامة وصحة المعلومات.
- متابعة إجراءات إرسال طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون هذه الطلبات موجهة مباشرة إلى الشخص أو الجهات المعنية والتي يتوجب عليها الرد مباشرة على طلب مدقق الحسابات.1

الفرع الثالث: العوامل الواجب مراعاتها عند إعداد طلب التأكيد

شكل الطلب والكيفية التي سيقدم بها :

- يجب اخذ بعين الاعتبار الاخطار الانحرافات المعتبر بما فيها اخطار الغش.
- الاعتماد على التجارب السابقة لتفادي أي أخطاء قد تؤدي إلى عدم الحصول على التأكيدات.
- حسن اختيار وسيلة التواصل بين المدقق والجهات المعنية بالرد على الطلب لضمان الشفافية والمصداقية والحصول على المعلومات والتأكيدات في آجال محددة.
- قيام الإدارة بترخيص لتشجيع الغير على الرد على مدقق الحسابات، حيث أن بعض الأطراف لا يمكنها الرد إلا على طلبات التأكيد المتضمنة ترخيص من الإدارة.
- قدرة الغير على تقديم وتأكيد المعلومات المطلوبة مثل (مبلغ الفاتورة معزولة مقابل الرصيد الكلي).

الفرع الرابع: معوقات الحصول على تأكيدات خارجية

يمكن أن يتعرض مدقق الحسابات لضغوطات من الإدارة لعدم إرسال طلب التأكيدات وهذا ما يؤكد وجود عمليات مثبتة بها لذلك يجب على المدقق أن:

- يتحرى عن أسباب رفض الإدارة ومحاولة الحصول على عناصر وأدلة مقنعة حول صحة ومنطقية هذه الأسباب.

- يقيم أثار رفض الإدارة على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش.
- وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.
- في حالة التأكد أن أسباب رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد غير معقولة وغير مقنعة وان إجراءات التدقيق الجديدة التي وضعها لم توصله إلى أي نتائج يجب إبلاغ الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة وكذلك الأطراف المساهمة في المؤسسة.
- كما يجب عليه أيضا فحص آثار هذه الوضعية على مهنة التدقيق وعلى رأيه كذلك.

الفرع الخامس: نتائج إجراءات التأكيدات الخارجية

1. مصداقية الردود على طلبات التأكيد

- إذا تبين لمدقق الحسابات عوامل تثير له الشكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد فانه يتوجب عليه محاولة الحصول على أدلة أخرى مثبتة وكاملة لإزالة هذه الشكوك.
- الردود التي تكون على شكل الالكتروني تحمل إخطار فيما يخص مصداقيتها لأنه من الصعب التأكد من مصدر الوثيقة وسلطة من قام بالرد وكشف التغيرات.
- إذا قام الغير أو الجهات التي وجهت إليها طلب التأكد بالاستعانة بجهات أخرى بهدف التنسيق في إعداد الردود على طلبات التأكيد يتوجب على مدقق الحسابات إجراء لتفادي المخاطر التالية:

– الرد الغير صادر عن المصدر الصحيح.

– إمكانية تحصل على الرد من جهة غير مرخص لها.

– إمكانية تعرض الإرسالية الأولى إلى تغيرات في المحتوى.

– أما في حالة تلقي مدقق الحسابات الرد على التأكيد فله الحق الطلب من الطرف الآخر الرد عليه خطيا ومباشرة وفي حالة عدم تلقيه الرد خطيا فعليه البحث عن عناصر أدلة مقنعة أخرى لتدعيم المعلومات الواردة في

الرد الشفهي.

– أما إذا اقتنع المدقق بان الرد على الطلب التأكيد غير مقنع وليس ذا مصداقية، فلابد عليه تقييم تأثيرات ذلك.

2. في حالة عدم تلقي ردود على طلب التأكيد

عدم تلقي رد هو غياب الرد نهائيا أو تلقي رد جزئي فقط على طلب التأكيد المستعجل، لذلك كلتا الحالتين يجب على مدقق الحسابات أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة ويمكن حصر هذه الإجراءات فيما يلي:

- الإجراءات التي تخص طلبات الزبائن

فحص التحصيلات ووثائق المبيعات ووصولات التسليم والتوزيع القربة من تاريخ الأقفال

- الإجراءات التي تخص حسابات الموردين

فحص الاتفاقيات و وثائق المشتريات والمراسلات الصادرة من القيد القريبة من تاريخ الأقفال.

- حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل

- إذا رأى المدقق أن الرد على التأكيد المستعجل يعد ضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة، فان إجراءات التدقيق البديلة لم تقدم الأدلة المثبتة التي يحتاجها هذا الأخير.
- إذا لم يحصل المدقق على التأكيد الضروري فيجب عليه تحديد آثار ذلك على التدقيق وعليه.
- أما إذا تم الحصول على الرد وتأكد مصداقية الرد فان فعالية التدقيق تكون ذات جودة عالية.

الفرع السادس :التأكيدات الضمنية "السلبية"

التأكيدات الضمنية "السلبية" تقدم أدلة اقل إثبات من التأكيدات المستعجلة لذلك لا يمكن للمدقق الاعتماد عليها إلا عند اجتماع الشروط التالية:

- إذا قدر المدقق أن إمكانية التعرض لخطر الانحرافات خفيف وحصوله على أدلة مثبتة كافية وملائمة حول فعالية تسيير المراقبة ذات الصلة بالتأكيد المعني يمكنه الاعتماد عليها.
- إذا احتوت الأدلة الخاضعة للتأكيد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات والعمليات أو على شروط قليلة الأهمية.
- إذا كانت نسبة الفراق متوقعة وجد متدنية.
- إذا كان المدقق يجمل الأسباب والظروف التي أدت بالمرسل إليهم بإيصال طلبات التأكيد الفني .

الفرع السابع: الفوارق في الرد بين طلب التأكيد والرد على التأكيد

الفارق هو وجود اختلافات في الرد بين المعلومات المقدمة من الغير وتلك التي طلب المدقق تأكيدها أو محتواة في الوثائق المحاسبية للمؤسسة لذا يتوجب على مدقق الحسابات الاطلاع بشكل دقيق على الرد ومراقبته والقيام بالإجراءات التالية:

- البحث عن وجود فوارق بهدف تحديد إذا كانت تشير إلى وجود انحرافات معتبرة أولا.
- قد تشير بعض الفوارق إلى وجود انحرافات حقيقية أو محتملة في الكشوفات المالية.
- إذا تم الكشف عن انحراف فعلي وحقيقي على مدقق الحسابات تقييمية ومدى إشارته إلى وجود حالات غش ومواطن العجز أيضا في نظام وجهاز الرقابة الداخلي للمؤسسة.

الفرع الثامن: تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها

- على مدقق الحسابات التأكد ما إذا كانت نتائج ومعلومات المتحصل عليها من التأكيدات الخارجية تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أو إلزامية الحصول على أدلة مثبتة ومكملة ويمكن تصنيف نتائج طلب التأكيدات الخارجية على محتوى طلب التأكد دون وجود فوارق.
- التأكيدات الخارجية غير موثوق بها.

- التأكيدات الخارجية التي تحمل فوارق

يساعد هذا التقييم مدقق الحسابات على تحديد ما إذا تم جمع أدلة مثبتة وكافية ملائمة يمكن الاستعانة بها في عملية التدقيق أو ضرورة البحث على أدلة إثبات مكملة.

الفرع التاسع :أهداف المعيار

- توضيح ضرورة إجراءات التأكيدات الخارجية وتأثيرها في عملية التدقيق ومصداقيتها ونزاهتها.
- حماية مدقق الحسابات من أي مساءلة قانونية لاحقة.
- توفير جميع المعلومات والبيانات التي تخص عملية التدقيق ووضعها تحت تصرف مدقق الحسابات.

المطلب الثالث: المعيار الوطني للتدقيق رقم(560) الإحداث اللاحقة

الفرع الأول: الأهداف اللاحقة

يتطرق المعيار الوطني للتدقيق (560) إلى الأحداث اللاحقة التي تحدث بعد إقفال الحسابات في إطار عملية التدقيق.

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ إعداد الكشوفات المالية وتاريخ تقرير مدقق الحسابات الى والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره، أو هي الأحداث التي تحدث بعد تقرير مدقق الحسابات إلى غاية اعتماد الكشوفات من قبل الهيئات المداولة لها.

ويميز المنهج المحاسبي نوعين من الأحداث اللاحقة:

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

الفرع الثاني: التواريخ التي لها علاقة بالأحداث اللاحقة

1. تاريخ إعداد الكشوفات المالية

هو تاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية وتحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الإقفال مسؤوليتهم حيال ذلك.

2. تاريخ تقرير المدقق

هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوفات المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، ولا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوفات المالية.

3. تاريخ المصادقة على الكشوفات المالية

هو التاريخ الذي يتم من خلاله الاعتماد على الكشوفات المالية من طرف الجمعية العامة او من طرف الهيئات المداولة لها.

4. تاريخ إصدار الكشوفات المالية

هو الذي يتم فيه توفير الكشوفات والبيانات المالية للمدققة للمؤسسة وكذلك تقرير المدقق للأطراف الخارجية.

الفرع الثالث: الإجراءات المطلوبة لمواجهة الأحداث اللاحقة

1. الإجراءات المطلوبة الواقعة بين تاريخ الكشوفات المالية وتاريخ تقرير المدقق

- تتضمن بنود مذكرة في إطار المعيار الوطني للتدقيق رقم (210)، موافقة الإدارة على الإدارة على إبلاغ مدقق الحسابات بالأحداث التي من شانها التأثير على الكشوفات المالية.
- من واجب مدقق الحسابات اتخاذ بعض التدابير والإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبة الكافية والملائمة والتي من شانها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة تتطلب تعديلات على الكشوفات المالية أو معلومات مضخمة في هذه الأخيرة.
- وقد تتخلل هذه الإجراءات إعادة النظر للتحقق من الوثائق المحاسبية بين تاريخ الكشوفات المالية وتاريخ تقرير

المدقق.

- يجب على مدقق الحسابات التدقيق المطلوب في الفقرة (4) والتي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ إعداد الكشوفات المالية وتاريخ تقرير مدقق الحسابات.
- قد ترتبط الإجراءات بوفرة المعلومات خاصة تلك المتعلقة بعملية المسك المحاسبي لكن يجب الأخذ بعين الاعتبار تقييم مدقق الحسابات للمخاطر وإجراءات عملية التدقيق الثانية.

الفرع الرابع: إجراءات عملية التدقيق بعد الأحداث اللاحقة

- التأكد من أن جميع الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها من طرف الإدارة.
- ضرورة حصوله على جميع المعلومات من الإدارة ومن الأطراف القائمة على التحكم في المؤسسة لمعرفة مدى تأثيرها على الكشوفات المالية عند إقفال الحسابات، يمكن التطرق إلى بعض الحالات:

– القروض التي تحصلت عليه المؤسسة والتي تم إبرامها.

– اقتناء أو تنازل المؤسسة عن الأصول المحققة أو المرتقبة.

– فتح رأسمال المؤسسة والزيادات الحاصلة من خلال إصدار أسهم وسندات جديدة.

– التطورات الحديثة التي قد تمس الخصوم المقنعة.

– التعديلات المحاسبية الاعتيادية المسجلة أو المدرجة.

– الأحداث ذات الدلالة لتقييم المؤونات المسجلة في الكشوفات المالية الواقعة.

– له الحق في الحصول على محاضر الاجتماعات التي انعقدت بعد الكشوفات التالية.

– له الحق في الحصول على محاضر المسائل التي تم مناقشتها والتي لم تحرر محاضرها بعد.

– الاطلاع على آخر الكشوفات المالية المرحلية بعد الإقفال، الملزمة والغير ملزمة قانونيا.

– له الحق على الاطلاع على كشوفات الحسابات البنكية ومراجعة الكشوفات والوثائق الحسابية في حالة

عدم توفر محاضر الاجتماعات.

– إذا تبين لمدقق الحسابات وجود أحداث تستوجب حدوث تعديلات فعلية تحديد ما إذا كان ينعكس بشكل صحيح في الكشوفات المالية وفقا للمرجع المحاسبي المعمول به.

– أن يحصل على رسالة إثبات من طرف الإدارة أو الأفراد القائمين على الحكم تؤكد على أن الكشوفات المالية التي استوجبت تعديلات قد تم معالجتها.

الفرع الخامس:الإجراءات الوجبة لمعالجة الأحداث اللاحقة بين تاريخ تقرير مدقق الحسابات واعتماد الكشوفات المالية:

1.إذا قامت إدارة المؤسسة بإبلاغ مدقق الحسابات بعد إصدار تقريره وقبل المصادقة على الكشوفات المالية بأحداث من شانها أن تحدث تعديلات على تقريره فعليه ب:

- مناقشة هذه المسالة مع الإدارة والقائمين على الحكم في المؤسسة.
- تحديد ما إذا كان يستوجب تعديل الكشوفات المالية و إذا كانت كذلك الاستفسار عن الوضعية والكيفية التي تنوي الإدارة التعامل بها اتجاه هذه النقطة في الكشوفات المالية.

2. وإذا قامت المؤسسة بتعديل الكشوفات المالية فعلى مدقق الحسابات:

- تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم.
- إصدار تقرير جديد عن الكشوفات المالية المعدلة.

3. إذا كان القانون أو المرجع المحاسبي لا يمنعان:

الإدارة من الحرية في التعديل على الكشوفات المالية والمسؤولين المصادقة على الكشوفات المالية المعدلة هنا يسمح لمدقق الحسابات بحصر إجراءات التدقيق اللازمة على الأحداث اللاحقة لهذا التعديل.

4. وفي هذه الحالة يجب على المدقق الحسابات:

- أما بتعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل فقط.
- أما إصدار تقرير جديد أو تقرير معدل مع الإشارة فيه إلى جميع العمليات المعدلة.

5. أما في حالة عدم إدخال تعديلات من قبل الإدارة على الكشوفات المالية ذات دلالة فعلية:

- تغييررأيه ثم يقوم بإرسال التقريرين إذا لم يتم إيداع التقرير للمؤسسة.
- إذا تم إيداع التقرير في المؤسسة، فعلى مدقق الحسابات إشعار الهيئة المداولة بعدم إظهار الكشوفات المالية للغير قبل إتمام عملية التعديلات الضرورية.
- أما في حالة التعديل فعلى مدقق الحسابات اتخاذ الإجراءات القانونية لحماية تقريره.
- بعد عملية نشر والإيضاح عن الكشوفات المالية لا يتحمل المدقق أي إجراءات أخرى أو مسؤوليات.

الفرع السادس:أهداف المدقق من المعيار الوطني للتدقيق (560)

- حصوله على العناصر المثبتة والكافية واللازمة التي تدل على أن الأحداث التي وقعت تتطلب تعديلات.
- معالجة الكشوفات المالية المتضمنة للأحداث اللاحقة وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.[1]

المطلب الرابع: المعيار الوطني للتدقيق رقم (580) التصريحات الكتابية

الفرع الأول: التصريحات الكتابية كعنصر مقنع ومجال تطبيقها

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية التي يجب أن يحصل عليها المدقق في إطار مراجعة وتدقيق الكشوفات المالية وهي عنصر مقنع، وعلى الرغم من أنها تقدم جميع العناصر والمعلومات التي يمكن أن تفيد مدقق الحسابات في إطار إجراء عملية التدقيق، إلا أنها تحتمل وجود السلبية أي يمكن أن تكون غير كافية وملائمة في

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 002 ، الجزائر ، 04فيفري 2016.

بعض المسائل الهامة، إلا أن الإدارة تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة واثر العناصر المقنعة الأخرى التي جمعها المدقق والمتعلقة بأداء المؤسسة وتحمل مسؤولياتها على أكمل وجه.

الفرع الثاني: أنواع التصريحات الكتابية

1. التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة:

- لمدقق الحسابات الحصول على جميع التصريحات الكتابية التي تبين تحمل المؤسسة و الإدارة لجميع مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوفات المالية وفقا للمعيار المحاسبي المعمول به.
- تقديم الكشوفات المالية مثلما هو محدد في شروط المهمة في المعيار (210) المقدمة للمدقق وشمولية المعلومات.
- على الإدارة تحمل مسؤولياتها كاملة بإرسال تصريحات كتابية لمدقق الحسابات تؤكد فيها ما يلي :
  - على أنها قدمت له جميع المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة.
  - تقديم جميع الكشوفات المالية الخاصة بالمؤسسة مع توضيح جميع المعاملات والاتفاقيات والتعهدات.

2. تصريحات كتابية أخرى

في إطار عملية التدقيق والتي من طرف مدقق الحسابات إلى وصول إلى جودة في عملية التدقيق والتوصل إلى نتائج صحيحة وذات مصداقية يمكن للمؤسسة أن تبني عليها إستراتيجيتها قد يتطلب البحث عن تصريحات أخرى لدعم العناصر المقنعة المتعلقة بالكشوفات المالية وفي هذه الحالة على مدقق الحسابات المطالبة بتصريحات كتابية أخرى تهم المسائل التالية:

- التصريحات الكتابية الخاصة بجميع النقائص المتعلقة بنظام المراجعة والرقابة الداخلية للمؤسسة والتي يمكن أن

يكون لها اثر معتبر على المعلومات المالية.

- التصريحات الكتابية المتعلقة بغياب مواقف وراء الهيئات الوصية للمؤسسة والتي من شانها التأثير وبشكل كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تضمينها.
- التصريحات الكتابية المتعلقة بالدعاوى والنزاعات القضائية للمؤسسة والتي من شانها التأثير على مصداقية الكشوفات المالية.
- التصريحات الكتابية التي تؤكد على أن الشركاء والمساهمين في المؤسسة على علم بجميع المعلومات والوضعية المالية للمؤسسة.

الفرع الثالث: تاريخ ومدة التصريحات الكتابية

- إرسال التصريحات الكتابية يكون قبل الانتهاء من إعداد تقرير مدقق الحسابات لتفادي أي تعديلات كما هو موضحة في المعيار (560) الأحداث اللاحقة.
- أن تشير التصريحات الكتابية إلى جميع الكشوفات المالية وكل الفترات التي يغطيها تقرير مدقق الحسابات.

الفرع الرابع: التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية

1. التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المتحصل عليها :

- حيال إعداد وتنفيذ التصريحات الكتابية، عليه أن يحدد مدى تأثير شكوكه حول مصداقيتها حتى ولو كانت تصريحات شفوية وكذلك على العناصر المقنعة على العموم.
- إذا كانت التصريحات الكتابية متناقضة مع العنصر المقنعة الأخرى على مدقق الحسابات وضع إجراءات التدقيق اللازمة والبديلة لمحاولة حل هذه التناقضات والتوصل إلى الحقيقة.
- إذا خلص إلى أن التصريحات الكتابية غير موثوق بها، عليه اخذ التدابير اللازمة بما في ذلك تلك التي تتعلق

بتحديد الأثر المحتمل على الرأي الوارد في تقريره.

2. التشكيك في التصريحات الكتابية الغير متحصل عليها :

في حالة عدم تحصل مدقق الحسابات على التصريحات الكتابية المطلوبة ، عليه مناقشة الإدارة في :

- إعادة تقييم الإدارة ونزاهتها وكفاءتها في أداءها لواجباتها وتحملها لمسؤولياتها وتقييم اثر ذلك على مصداقية التصريحات الكتابية والعناصر المقنعة

- اتخاذ جميع الإجراءات والتدابير المناسبة بما فيها تلك التي تتعلق بتحديد الأثر المحتمل على راية الفني المعبر عنه في التقرير.

الفرع الخامس: شكل التصريحات الكتابية

يجب أن تكون التصريحات الكتابية في شكل رسالة تأكيد موجهة إلى مدقق الحسابات في حالة مطالبة الإدارة قانونيا بإصدار " شهادات عمومية "كتابية تذكر فيها بمسؤولياتها فان رسالة التأكيد لا يشترط أن تتضمن هذه الشهادات.

نموذج رسالة الإدارة

(رسالة تأكيد حول الحسابات السنوية)

مثال :مهمة محافظ الحسابات:

السيد:.....

السيد محافظ الحسابات

عنوان الرسالة

توجه إليكم الرسالة تطبيقا لمعاييركم المهنية في إطار تدقيقكم القانوني للكشوف المالية المقدمة من طرف الهيئة المخولة بتاريخ .....مع ذكر .....:

- صافي الميزانية .....دج

- النتيجة الصافية للسنة .....دج

- مبلغ التكاليف النتائج الصافية من الضرائب، المسجل في حسابات ترحيل من جديد .....دج

باعتبارنا مسؤولين عن المؤسسة .....، وعن إعداد الكشوفات المالية ووضع نظام المراقبة الداخلي، وبعد أن قمنا بطلب المعلومات التي اعتبرناها ضرورية حتى نتمكن من إصدار التصريحات الكتابية، ونؤكد لكم، وبنية صادقة وعلى قدر علمنا المعلومات والتأكيدات التي قدمت لكم في إطار مهمتكم :

- تم إعداد الكشوفات المالية على مسؤولياتنا قصد تقديم الوضعية المالية، والنتيجة بشكل منتظم ونزيه وطبقا للمعايير الجزائرية للمحاسبة.

- قمنا بتصور حيز التنفيذ عمليات مراقبة تهدف إلى تفادي وكشف الأخطاء والغش.

- لم تنتهي إلى علمنا أي تناقض في نظام المراقبة الداخلي او ضعفا من شأنه أن يؤثر وبشكل معتبر على الكشوف المالية.

- لا توجد أية اختلالات يكون لها اثر معتبر على الكشوفات المالية في مجملها.

- إلى يومنا هذا لم ينهي إلى علمنا أي من الأحداث، غير تلك التي تم أخذها بعين الاعتبار منذ تاريخ إقفال الحسابات.

- لم ينته إلى علمنا إلى تاريخ اليوم أي حدث أو أي صفقة يمكن أن تؤثر على الكشوفات المالية.

- لقد قمنا بإعلامكم بجميع حالات الغش المرتكبة أو تلك التي موضع شك والتي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار نتائجها عند إعداد الكشوفات المالية.

- قمنا بتطبيق القانون بقدر المستطاع وفي حدود علمنا به وبمستجداته.

- كل العمليات والنتائج المالية لأي عقد أو اتفاقية من المفترض أن تقيد في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة هي مدونة فعلا، وينعكس ذلك وبشكل صحيح في الكشوفات المالية.

- خلال السنة قامت المؤسسة:

1. إبرام اتفاقيات نظامية مع الإداريين:

- .....

- .....

2. لم تبرم أية اتفاقية.

- خلال السنة لم تمنح المؤسسة أي قرض، أي كفالة، دعم أو سحب على المكشوف على حساب جاري لأي من إداريها.

- لا يوجد أي نزاع مع الإدارة أو هيئات الضمان الاجتماعي.

- لم ينته إلى علمنا أي حدث جديد من شأنه تهديد استمرارية الاستقلال.

- ...الخ. **إمضاء مسير أو رئيس المصلحة**

الفرع السادس :أهداف مدقق الحسابات وفق المعيار (580)

- هدفه هو الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة لتأكيد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية ، وشمولية المعلومات المقدمة له.
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيد الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية.
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة.

خاتمة الفصل:

في هذا الفصل قمنا بمعالجة واقع المهنيين في المبحث الأول وتم ربط مختلف الأفكار المهمة والملمة لكلاهما، والتصريح بمختلف الالتزامات والتوصيات والأخلاقيات التي يتوجب على كل من المحاسب والمدقق إتباعها أثناء ممارسة نشاطهما.

وكذا شرح بعض أساسيات الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية من خلال تناول الأربع معايير كل في مطلب .

خاتمة:

تتوقف جودة المعلومات المحاسبية على مدى الاكتمال والجودة في معايير التدقيق والمراجعة المستخدمة لإعداد تلك المعلومات ومراجعتها، فمعايير التدقيق والمحاسبة تقدم القواعد والإرشادات التي تساعد في إعداد قوائم وتقارير مالية تحتوي على معلومات نوعية وملائمة يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار، كما أن معايير التدقيق تساعد في تطوير مهنة المراجعة ودعمها، وتزيد الثقة في تقارير محافظ الحسابات، ومن ثم زيادة مصداقية المعلومات الوارد بالقوائم المالية التي تمت مراجعتها.

ويعد موضوع مهنة المحاسبة والتدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية من المواضيع التي نحظى باهتمام واسع من قبل المحاسبين والمدققين أكاديميين كانوا أو مهنيين من جهة وكافة الأطراف ذات الصلة من جهة أخرى.

وفي هذا الإطار يحظى هذا الموضوع باهتمام من طرف الجزائر لما يعيشه اقتصادها من تحول موسوم بانخفاض على الاقتصاد العالمي الذي يتطلب مواكبة كافة تشريعاتها وتنظيماتها مع المواقع وما يفرضه الاقتصاد العالمي.

ولقد حاولنا في هذه الدراسة معرفة واقع مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر وفق لمعايير التدقيق الجزائرية، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قد تم تقسيمها إلى ثلاثة فصول حيث كان الفصل الأول معنون بماهية مهنة المحاسبة والتدقيق، والفصل الثاني عنون بإصدارات معايير التدقيق الجزائرية والهيئات المشرفة عليها، كما عنون الفصل الثالث بواقع مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر .

النتائج :

فبعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة توصلنا الى النتائج التالية :

1 يعتبر القانون 01/10 الفاصل بين المهام المحاسبية و انشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالاضافة الى وضع ضوابط و حدود ممارسة المهنة .

2 على محافظ الحسابات ان يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق و حصول لمحافظ الحسابات على الأدلة الكافية لإبداء رايه حول القوائم المالية و اعداد التقرير كمرحلة نهائية تبين نتائج التدقيق .

3 تهدف المعايير المراجعة الجزائرية إلى توحيد المهنة بين مختلف الممارسين في ظل السياسة الاقتصادية الوطنية المنتهجة .

4 هناك توافق بين اداء مهنة المراجعة في الجزائر و ما تنص عليه معايير المراجعة الدولية خاصة نصوص القانون 01/10.

5 التقرير النهائي الذي يتضمن الراي المحايد حول وضعية المؤسسة هو عبارة عن مراجعة خارجية قانونية من طرف محافظ الحسابات لإثبات صحة الحسابات و المعلومات التي تحتويها القوائم المالية .

الاقتراحات و التوصيات :

1 ترقية الهيئة المهنية التي تخص تنظيم المهنة التدقيق (الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات).

2 العمل على اصدار قوانين تلزم محافظي الحسابات بتطبيق القوانين و المراسيم الصدرة بخصوص مسايرة المستجدات المتعلقة بمعايير المراجعة الدولية .

3 الاستفادة من الاجتهادات المهنية الصادرة على المجلس الدولي للمحاسبين في مجال المراجعة و التي تصدر في شكل معايير.

4 الاستفادة من بعض الدول في وضع معايير المراجعة اختصارا للوقت و تجنب الاخطاء الممكن حدوثها من خلال تكييف هذه المعايير مع البيئة الجزائرية .

5 لابد على مكتب محافظ الحسابات توفير فرص لتنمية و تطوير معارف المحافظين من خلال برامج التعليم المهني المستمرة المنظم من طرف الغرفة الوطنية .

6 البقاء في متابعة مستمرة لأخر المستجدات التي تطرا على بيئة المراجعة الدولية في تعزيز المهنة التضامنية لمراجعي الحسابات لتجنب نزاع المصالح و لتبادل الخبرات و المعارف .

افاق الدراسة

ـ ان الدراسة كانت محددة زمنيا حيث انها تناولت الاصدارات الاولى و الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة حيث يبقي المجال مفتوحا امام اخر الاصدرات لمعايير التدقيق الجزائرية .

ـ مدى تطبيق محافظي الحسابات لهذه المعايير .

فهرس المحتويات	الصفحة
كلمة شكر	
إهداء	
الفهرس	**I**
قائمة المختصرات	
الملخص	
مقدمة	أ
الجانب النظري	
الفصل الأول: ماهية مهنة المحاسبة و التدقيق	07
تمهيد	07
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة المحاسبة	08
المطلب الأول: نشأة المحاسبة وتطورها	08
المرحلة الأولى: المرحلة التمهيدية (ما قبل عام 1794)	08
المرحلة الثانية: نشأة علم المحاسبة 1494 - 1775 م	10
المرحلة الثالثة: تطور علم المحاسبة ما بعد عام 1775 م	10
المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة واهم الفروض والمبادئ التي تحكمها	12
الفرع الأول: تعريف المحاسبة و أهميتها	12
الفرع الثاني: الفروض المحاسبية	14
الفرع الثالث: أهم المبادئ المحاسبية	15
المطلب الثالث: الأهداف الأساسية للمحاسبة	17
1. الإدارة	17
2. المستخدمون الخارجيون	18
3. مهنة المحاسبة والمراجعة كونها الجهة المسؤولة عن فحص وتدقيق ومراجعة الحسابات وتطوير مبادئ المحاسبة والتدقيق	18
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمهنة التدقيق	**20**

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق	20
1. **الفترة من العصر القديم حتى سنة** 1500 م	20
2. الفترة 1500 حتى 1850م	21
3. الفترة من 1850 حتى 1950 م	21
4. الفترة من 1955 إلى وقتنا الحاضر	22
المطلب الثاني : مفهوم التدقيق و أهميته	23
أولا: مفهوم التدقيق	23
ثانيا: أهمية التدقيق	24
المطلب الثالث: أنواع و أهداف التدقيق	24
الفرع الأول: أنواع التدقيق	24
الفرع الثاني: أهداف التدقيق	26
خلاصة الفصل	27
الفصل الثاني: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية و الهيئات المشرفة عليها	**29**
تمهيد	29
المبحث الأول: مدخل لمراجعة وتدقيق الحسابات في الجزائر	**30**
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر	**30**
الفرع الأول: الفترة قبل الاستقلال	30
الفرع الثاني: الفترة عقب الاستقلال	30
الفرع الثالث: الفترة مابين 1969 – 1980	31
الفرع الرابع: الفترة 1980 – 1988	32
الفرع الخامس: الفترة 1988 – 1991	33
الفرع السادس: مرحلة 1991 – 2010	34
الفرع السابع: جانفي 2011	35
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة عن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر	**35**
الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة	35
الفرع الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	38

الفرع الثالث: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة	41
الفرع الرابع: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين	41
الفرع الخامس: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين	42
المطلب الثالث : اللجان المشرفة على إصدار المعايير	**43**
الفرع الأول: لجنة مراقبة الجودة	43
الفرع الثاني: لجنة الممارسات المحاسبية	44
الفرع الثالث: اللجنة المتخصصة	45
المطلب الرابع: كيفية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق	46
المبحث الثاني : الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية	**47**
المطلب الأول:المعيار الوطني للتدقيق رقم (300) تخطيط تدقيق الكشوفات المالية	**47**
الفرع الأول: تخطيط عملية (مهمة التدقيق)	47
الفرع الثاني: خطوات تخطيط عملية (مهمة التدقيق)	47
الفرع الثالث: تخطيط مهمة التدقيق الخاصة بالكيانات الصغيرة	49
الفرع الرابع: واجبات المدقق لإعداد تخطيط (مهمة) التدقيق	49
الفرع الخامس: أهداف المعيار الوطني للتدقيق رقم (300)	50
المطلب الثاني : المعيار الوطني للتدقيق رقم (500) العنصر المقنعة	**51**
الفرع الأول: مجال تطبيق المعيار الوطني رقم (500)	51
الفرع الثاني: مفهوم العناصر المقنعة	51
الفرع الثالث: خصائص العناصر المقنعة	52
الفرع الرابع: التأكيدات المتعلقة في جمع العناصر المقنعة	55
الفرع الخامس: إعداد معلومات أخرى كعناصر مقنعة	56
المطلب الثالث: المعيار الوطني للتدقيق (510) (مهام التدقيق – الأرصدة الافتتاحية)	**57**
الفرع الأول: إعداد معلومات أخرى كعناصر مقنعة	57
الفرع الثاني: إجراءات التدقيق وفق المعيار (510)	57

الفرع الثالث: النتائج المتوصل إليها بعد إجراءات التدقيق	59
الفرع الرابع: إجراءات التدقيق وفق المعيار (510) الخاصة بالقطاع العمومي	60
الفرع الخامس: نتائج متوصل إليها بعد إجراءات التدقيق (القطاع العمومي)	61
الفرع السادس: أهداف المعيار	61
المطلب الرابع: المعيار الوطني للتدقيق رقم (700) " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق "	**62**
الفرع الأول: مجال تطبيق المعيار	62
الفرع الثاني: واجبات مدقق الحسابات وفق المعيار رقم (700)	62
الفرع الثالث: شكل ومضمون تقرير المدقق	62
خلاصة الفصل	**66**
الجانب التطبيقي	
الفصل الثالث : تطور مهنة التدقيق في الجزائر	**67**
تمهيد	**67**
المبحث الأول : واقع مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر	**67**
المطلب الأول : نشأة مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر	**67**
المحطة الأولى: التدقيق في الجزائر في الفترة مابين 1969- 1980	**67**
المحطة الثانية: التدقيق في الجزائر في المرحلة ما بين 1980- 1988	**68**
المحطة الثالثة: التدقيق في الجزائر في المرحلة مابين 1991- 2010	**68**
المطلب الثاني: مراحل تطور مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر	**70**
الفترة ما بين 1968 – 1991	**70**
الفترة ما بين 1991 – 2010	**71**
الفترة ما بين 2010 – 2015	**71**
المطلب الثالث :الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق	**73**
1. المصداقية: credibility	**73**
2. المهنة :professionnalism	**73**
3Quality of service.جودة الخدمات:	**73**

4. الثقة: confidence	**74**
المبحث الثاني: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية	**75**
المطلب الأول: المعيار الوطني رقم (210) اتفق حول أحكام مهام التدقيق	**75**
الفرع الأول: مجال تطبيق المعيار	75
الفرع الثاني: الشروط الأساسية و المسبقة لعملية التدقيق التعاقدية حسب معيار 210	75
الفرع الثالث: محتوى والأحكام الأساسية لرسالة المهمة حسب معيار 210	76
الفرع الرابع: التدقيقات المتكررة لأحكام رسالة المهمة عبر المعيار 210	77
الفرع الخامس: التعديلات الخاصة بمهمة التدقيق التعاقدية	78
الفرع السادس: أحكام رسالة المهمة في حالة عملية التدقيق المشتركة	78
الفرع السابع: مسؤوليات مدقق الحسابات ضمن المعيار 210	79
الفرع الثامن: مسؤولية المسيرين و المسؤولين الاجتماعيين في المؤسسة	79
المطلب الثاني: المعيار الوطني للتدقيق رقم 505 التأكيدات الخارجية	**80**
الفرع الأول: كيفية الحصول على التأكيدات الخارجية ومجال تطبيقها	80
الفرع الثاني: إجراءات التأكيدات الخارجية	80
الفرع الثالث: العوامل الواجب مراعاتها عند إعداد طلب التأكيد	81
الفرع الرابع: معوقات الحصول على تأكيدات خارجية	81
الفرع الخامس: نتائج إجراءات التأكيدات الخارجية	82
الفرع السادس: التأكيدات الضمنية " السلبية "	83
الفرع السابع: الفوارق في الرد بين طلب التأكيد والرد على التأكيد	84
الفرع الثامن: تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها	84
الفرع التاسع: أهداف المعيار	85
المطلب الثالث : المعيار الوطني للتدقيق رقم(560) الإحداث اللاحقة	**85**
الفرع الأول: الأهداف اللاحقة	85
الفرع الثاني: التواريخ التي لها علاقة بالأحداث اللاحقة	86
الفرع الثالث: الإجراءات المطلوبة لمواجهة الأحداث اللاحقة	86
الفرع الرابع: إجراءات عملية التدقيق بعد الأحداث اللاحقة	87

الفرع الخامس: الإجراءات الوجبة لمعالجة الأحداث اللاحقة بين تاريخ تقرير مدقق الحسابات واعتماد الكشوفات المالية	88
الفرع السادس: أهداف المدقق من المعيار الوطني للتدقيق (560)	89
المطلب الرابع :المعيار الوطني للتدقيق رقم (580) التصريحات الكتابية	**89**
الفرع الأول: التصريحات الكتابية كعنصر مقنع ومجال تطبيقها	89
الفرع الثاني: أنواع التصريحات الكتابية	90
الفرع الثالث: تاريخ ومدة التصريحات الكتابية	91
الفرع الرابع: التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية	91
الفرع الخامس: شكل التصريحات الكتابية	92
الفرع السادس: أهداف مدقق الحسابات وفق المعيار (580)	95
خلاصة الفصل	96
الخاتمة	97
قائمة المراجع	98