الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أولحاج
-البويرة-

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

مذكرة بعنوان:

أهمية كفاية وملاءمة أدلة الإثبات في إعداد تقرير المراجع الخارجي NAA 500

(دراسة حالة – مكتب محافظ الحسابات–العمري عبد النور)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة

تخصص:محاسبة ومراجعة

إعداد الطالبتين:

فيروز بن عبد الله

رشيدة هارون

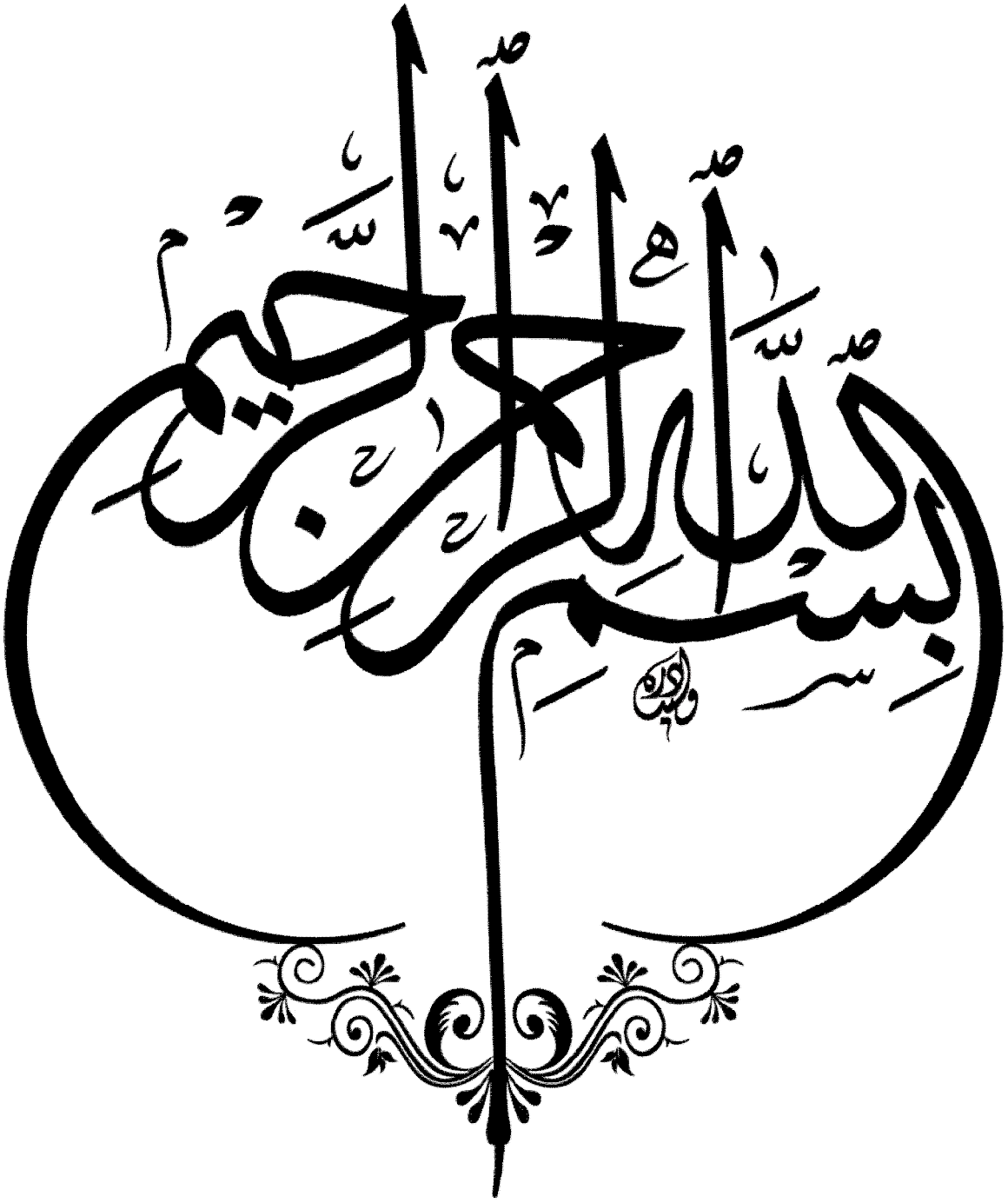
تحت إشراف:

د/ تسعديت بوسبعين

لجنة المناقشة:

اسم ولقب الأستاذ	الجامعة	الصفة
د/علام سعود	جامعة البويرة	رئيسا
د/تسعدين بوسبعين	جامعة البويرة	مشرفا
أ/ إبراهيم صبيعات	جامعة البويرة	مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و تقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا

لإنجاز هذا العمل

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساهم في تعليمنا وكل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل،

ونخص بالذكر الأستاذة المشرفة الدكتورة " **تسعديت بوسبعين**" التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها

ونصائحها القيمة التي كانت عونا لنا في إتمام هذه المذكرة .

ولا يفوتنا شكر السيد محافظ الحسابات **عبد النور العمري** الذي وجهنا بدوره ميدانيا وقدم لنا

النصائح والمعلومات اللازمة للإتمام هذه الدراسة.

كما لا ننسى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في سبيل إنجاز هذه الدراسة ولو بقليل.

الإهداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .....إلى من علمني العطاء دون انتظار.....

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار.....أرجو من الله أن يمد في عمره ليرى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار .....

والدي العزيز

إلى من ركع العطاء أمام قدميها وأعطتنا .... من دمها وروحها وعمرها دفعا لغد أجمل إلى الغالية التي لا نرى الأمل إلا من عينيها..... *أمي الحبيبة*

إلى من كان السند لي ومرشد خطواتي الأولى على درب العلم ..... * أخي حمزة*

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة أخواتي الويزة، حورية، كريمة، فاطمة، جميلة، شهيرة، ظريفة، جميلة.

إلى أحفاد العائلة رضوان، محمد، عبد الرحمن، عادل، سامي، موسى، فرح، مروى، مراد، أروى، رؤية، سيرين، لين.

إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات .... إلى من سأفتقدهم... إلى من جعلهم الله أخواتي بالله ...ومن أحببتهم بالله..... أخص بالذكر جميع صديقاتي عقيلة، سلوى، فاطمة الزهراء، فيروز وكل من عرفته سواء كانوا في حياتي دراسية أو الشخصية.

رشيدة هارون.

شكر و تقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا

لإنجاز هذا العمل

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساهم في تعليمنا وكل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل،

ونخص بالذكر الأستاذة المشرفة الدكتورة " **تسعديت بوسبعين**" التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها

ونصائحها القيمة التي كانت عونا لنا في إتمام هذه المذكرة .

ولا يفوتنا شكر السيد محافظ الحسابات **عبد النور العمري** الذي وجهنا بدوره ميدانيا وقدم لنا

النصائح والمعلومات اللازمة للإتمام هذه الدراسة.

كما لا ننسى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في سبيل إنجاز هذه الدراسة ولو بقليل.

الإهداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .....إلى من علمني العطاء دون انتظار.....

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار.....أرجو من الله أن يمد في عمره ليرى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار .....

والدي العزيز

إلى من ركع العطاء أمام قدميها وأعطتنا .... من دمها وروحها وعمرها دفعا لغد أجمل إلى الغالية التي لا نرى الأمل إلا من عينيها..... *أمي الحبيبة*

إلى من كان السند لي ومرشد خطواتي الأولى على درب العلم ..... * أخي حمزة*

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس بريئة أخواتي الويزة، حورية، كريمة، فاطمة، جميلة، شهيرة، ظريفة، جميلة.

إلى أحفاد العائلة رضوان، محمد، عبد الرحمن، عادل، سامي، موسى، فرح، مروى، مراد، أروى، رؤية، سيرين، لين.

إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات .... إلى من سأفتقدهم... إلى من جعلهم الله أخواتي بالله ...ومن أحببتهم بالله..... أخص بالذكر جميع صديقاتي عقيلة، سلوى، فاطمة الزهراء، فيروز وكل من عرفته سواء كانوا في حياتي دراسية أو الشخصية.

رشيدة هارون.

الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا العمل ولم نمن لنصل إليه لو لا فضل الله علينا أما بعد

أهدي هذا العمل الى.....*أمي و أبي*.....حفضهما الله لي وأطال في عمرهما

اللذان سهرا وتعبا على تعليمي ولا أحصي لهم فضلا أدامهما الله تاجا فوق رأسي

إلى أخواتي*.. حورية ..غانية.. نصيرة..*

إلى إخوتي*..... حسين .. فريد .. صديق.. حمزة.. أحسن..... *

سندي في الدنيا ولا أحصي لهم فضل

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد

إلى كل الأصدقاء والأحباء دون استثناء

وأخص بالذكر زميلتي التي شاركتني هذا العمل *.....رشيدة.....*

ولا أنسى أيضا صديقاتي *..... هدى.. دليلة.. تنهينان ..طاوس ..حسينة.....*

إلى أساتذتي الكرام وكل رفقاء الدراسة

فيروز بن عبد الله

قوائم

الفهرس

الجداول

الاشكال والملاحق

المختصرات

المحتويات	رقم الصفحة
الاهداء	
الشكر و العرفان	
قائمة المحتويات	I
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	V
قائمة الملاحق	VI
قائمة المختصرات	VII
الملخص	
المقدمة	أ-هـ
الفصل الأول : مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية والشخص القائم بها	2-36
تمهيد	2
المبحث الأول: مدخل للمراجعة الخارجية	3
المطلب الأول:عموميات حول المراجعة	3
المطلب الثاني:ماهية المراجعة الخارجية	8
المطلب الثالث:خصائص و فروض المراجعة الخارجية	11
المبحث الثاني:الإطار القانوني للمراجع الخارجي	15
المطلب الأول:ماهية محافظ الحسابات	15
المطلب الثاني:صلاحيات محافظ الحسابات	18
المطلب الثالث: : مسؤوليات محافظ الحسابات و المخالفات و العقوبات المترتبة عنها	23
المبحث الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية	27
المطلب الأول:قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق	27

المطلب الثاني:تقيم نظام الرقابة الداخلية	30
المطلب الثالث:أدلة الاثبات (أوراق المراجعة)	32
المطلب الرابع:تقرير مدقق الحسابات	33
خلاصة الفصل	36
الفصل الثاني: أدلة الاثبات في المراجعة الخارجية	82-38
تمهيد	38
المبحث الأول: مضمون أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية	39
المطلب الأول:ماهية أدلة الإثبات	39
المطلب الثاني:إجراءات جمع أدلة الإثبات و الغرض من الحصول عليها	44
المطلب الثالث:طرق تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات	47
المبحث الثاني:المقارنة بين المعايير الجزائرية و المعايير الدولية للتدقيق المعلقة بأدلة الإثبات	52
المطلبالأول: المعايير الدولية للتدقيق	52
المطلب الثاني:المعايير الجزائرية للتدقيق	59
المطلب الثالث:المقارنة بين المعايير الجزائرية و المعيار الدولية للتدقيق المتعلقة بأدلة الإثبات	67
المبحث الثالث: أنواع التقارير ودور أدلة الإثبات في تأسيس رأي المراجعالخارجي	73
المطلب الأول: أنواع تقارير المراجعة الخارجية	73
المطلب الثاني :دور أدلة الإثبات في تأسيس رأي المراجع الخارجي	76
خلاصة الفصل	82
الفصل الثالث: دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات	116-89
تمهيد	89
المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات	90
المطلب الأول:التعريف بمكتب محافظ الحسابات وهيكله التنظيمي	90

المطلب الثاني:الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات و الإجراءات المبدئية في إطار قبول المهمة أو رفضها	91
المطلب الثالث:تقارير المراجع الخارجي للشركة(X)	93
المبحث الثاني: دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية و ملائمة أدلة الإثبات فيالشركة ذات مسؤولية محدودة(X)	96
المطلب الأول:تقييم محافظ الحسابات للدفاتر المحاسبية و الإجراءات المتبعة عند إعداد تقريره	96
المطلب الثاني:كفاية أدلة الإثبات ودورها في تأسيس رأي المدقق محل الدراسة	99
المطلب الثالث: ملاءمة أدلة الإثبات ودورها في تأسيس رأي المدقق محل الدراسة	110
خلاصة الفصل	116
الخاتمة	117
قائمة المراجع	123

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	المقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية	9
1-1	يوضح مسؤوليات محافظ الحسابات و العقوبات المترتبة عنها	26
1-2	معايير التدقيق الجزائرية	60
2-2	مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي رقم"230 "	67
3-2	مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي رقم"500"	68
4-2	مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي رقم"501"	70
5-2	مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي رقم"505"	71
6-2	مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي رقم"580"	72
1-3	يبين الأجور الخمسة الأولى للشركة ذات المسؤولية المحدودة	95
2-3	يبين نتائج ثلاث سنوات الأخيرة للشركة	95
3-3	يوضح الجزء المادي للاستثمارات	100
4-3	جدول المقاربة البنكية و محضر جرد الصندوق	101
5-3	يمثل تطور حسابات استثمارات الشركة ذات المسؤولية المحدودة للسنوات 2016-2017	104
6-3	يبين تطور حسابات مخزونات الشركة ذات المسؤولية المحدودة()للسنوات 2016-2017	105
7-3	يبين تطور حسابات المتعاملين للشركة ذات المسؤولية المحدودة() في السنوات 2016-2017	106
8-3	يبين تطور الحسابات المالية للشركة ذات المسؤولية المحدودة (X) لسنوات 2016-2017	108
9-3	يبين تطور حسابات رأس المال للشركة ذات المسؤولية المحدودة (X) لسنوات 2017/12/31	109
10-3	يبين تطور جدول حسابات النتائج للشركة ذات المسؤولية المحدودة (X) لسنوات 2016-2017	110
11-3	يمثل مقارنة الجرد المادي مع الجرد المحاسبي للاستثمارات للشركة ذات المسؤولية المحدودة لشركة(X)في سنة 2017	111
12-3	يمثل مقارنة الجرد المادي مع الجرد المحاسبي للمخزونات للشركة ذات المسؤولية المحدودة لشركة(X)في سنة 2017	112
13-3	يمثل مقارنة المبالغ المدرجة في جدول المقاربة البنكية و المبالغ المدرجة في الميزانية لسنة 2017	112
14-3	يمثل عينة من فواتير شهر مارس	113
15-3	يمثل عينة من فواتير شهر ديسمبر	114

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	معايير التدقيق المتعارف عليها	14
1-2	أثر العمل بالمعايير (599-500) أدلة التدقيق على ممارسة مهنة التثبيت المحاسبي	58
1-3	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	90

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق
01	المعيار الجزائري للتدقيق
02	جرد الاستثمارات
03	جرد المخزونات
04	حسابات الصندوق
05	حسابات البنكية
06	حسابات الميزانية
07	جدول حسابات النتائج
08	جدول المقاربة البنكية ومحضر جرد الصندوق
09	اليومية المساعدة لتسجيلات شهر مارس
10	اليومية المساعدة لتسجيلات شهر ديسمبر

قائمة المختصرات

تفسير الاختصار باللغة الأجنبية	تفسير الاختصار باللغة العربية	الاختصار
La Nomenclature Algérienne des Activités	المعايير الجزائرية للتدقيق	**NAA**
International Studies Association	المعايير الدولية للتدقيق	**ISA**
International Federation of Automatic Control	الاتحاد الدولي للمحاسبين	**IFAC**
International Auditing and Assurance Standards Board	لجنة ممارسة التدقيق الدولية	**IAPC**
International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية	**IASB**
International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية للقوائم المالية	**IFRS**
International Accounting Standards Committee	لجنة المحاسبة الدولية	**IASC**
American Institute of Certified Public Accoutants	مجمع المحاسبين القانونيين الامريكيين	**AICPA**

ملخص:

يهدف هذا البحث الى معرفة أهمية كفاية وملاءمة أدلة الاثبات في إعداد تقرير المراجع الخارجي على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق العناصر المقنعة وبما أن المراجع الخارجي شخص مستقل عن الشركة محل المراجعة المالية فينبغي عليه البحث عن معلومات جوهرية ليستند عليها عند ابداء رأيه المهني المحايد، حيث تتمثل تلك المعلومات الجوهرية في أدلة الإثبات التي يقوم بجمعها سواء من داخل الشركة محل المراجعة أو من خارجها، والتي يشترط فيها الكفاية والملاءمة حتى تكون أساسا يعتمد عليه عند إبداء الرأي ومن ضروري أن تكون تلك أدلة جيدة يمكن اعتمد عليها بدرجة بدرجة مقبولة .

ومن أهم النتائج المتواصل إليها من هذه الدراسة في جانبها النظري أن المراجع الخارجي يستعمل عدة طرق لتحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات، أما في الجانب التطبيقي استنتجنا أن للمراجع الخارجي قصور في تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات.

الكلمات المفتاحية: الكفاية، الملاءمة، أدلة الإثبات، التقرير، المراجع الخارجي.

Résumé :

Le but de Cette recherche a pour objectif de connaitre l importance de la pertinence et de l' adéquation des éléments de preuve lors de la préparation du rapport de l'auditeur externe à la lumière de la norme NAA 500 .

L' auditeur externe étant indépendant de la société auditée ,il doit rechercher des informations complémentaires sur lesquelles fonder son avis technique neutre. dans la preuve ,il recueille soit de l'intérieur de celle –ci ;ce qui exige que l'opportunité soit suffisante pour que l'opinion soit fondée et il est nécessaire d'être un élément de preuve valable.

L'une des principales conclusions de cette étude est que l'auditeur externe a recours à plusieurs méthodes pour déterminer le caractère adéquat et approprié des éléments probants ,ce qui nous a permis de conclure que l'auditeur externe avait des faiblesses dans la détermination de leur pertinence .

Mots clés : pertinence, preuves, rapport, auditeur externe .

مقدمة

شهدت المؤسسات الاقتصادية تطورا كبيرا في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع النطاق و المبادلات التجارية ونشاطاتها، مما جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح مباشرة وغير مباشرة بها، وهذا ما يترتب عنه ظهور الملكية الغائبة أي انفصال أصحاب رؤوس الأموال (المالكين) عن تسيير وإدارة الشركات.

وهذا ما أدى ظهور الحاجة إلى رأي شخص مستقل ومحايد يتمتع بالخبرة والتدريب والمهارة اللازمين لمراقبة وتقييم التصرفات الإدارية المالية والمحاسبية ومنه ظهرت الحاجة إلى المراجع الخارجي، لأن خبرته المهنية تجعل منه خبير مختص في أعمال الفحص والمراجعة والمصادقة على الحسابات الاجتماعية للشركات، حيث يعزز المراجع الخارجي من شفافية وصدق وعدالة القوائم المالية مما يساهم في التأكد من مدى موثوقيتها من أجل تلبية احتياجات مستخدميها.

المراجعة بشكل عام تعتبر عملية منهجية ومنظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات المتعلقة بالنتائج الاقتصادية والتي تصاغ عادة في مجموعة من القوائم المالية بناءا على ذلك ونتيجة لمسؤولية محافظ الحسابات الملقاة على عاتقه، فإن مهمته تتطلب منه التخطيط لعملية التدقيق بصورة تمكنه من استخدام كافة إجراءات التدقيق التي يجب الاستعانة بها للحصول على قدر كافي من الأدلة والقرائن التي تمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد وحيث تؤثر أدلة الإثبات على حكم وتقدير المراجع الخارجي فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من المعلومات المالية للوقائع الاقتصادية، لذا فإن تلك الأدلة تمثل معلومات تمكن المراجع من الوصول إلى النتائج التي على أساسها يستطيع أن يتحصل على تأكيد معقول، وعليه يجب أن يحصل المراجع الخارجي على أدلة كافية وملائمة من خلال عملية الفحص والتحقيق والاستفسارات والمصادقات والملاحظات وذلك لتوفير الأساس الملائم لإبداء رأي فني محايد يتضمنه تقريره النهائي.

تتكون أدلة الإثبات من عدة أساليب فنية وإجراءات تحليلية بالإضافة إلى الملاحظة المباشرة والخبرة الشخصية للمراجع، وتتعلق بتقصي الحقائق وإيجاد وسيلة اتصال بينه وبين سجلات ودفاتر وقوائم المنشأة، وهي التي تساعده في الحصول على أكبر إثبات ممكن أو دليل موضوعي يقتنع به لغرض تكوين رأيه النهائي حول القوائم المالية، ولا تعتبر أدلة الإثبات ذات دلالة إلا بعد تقييمها بواسطة المراجع الخارجي وهي بذلك تختلف عن الحقائق كونها تنطوي على شيء من الحكم الشخصي.

1- إشكالية الدراسة:

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

-ما مدى أهمية كفاية وملاءمة أدلة الإثبات في إعداد التقرير المراجع الخارجي؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

-ما المقصود بالمراجعة الخارجية ؟

-كيف يتم تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات ؟

-ما هو تأثير حجم ونوعية أدلة الإثبات في تأسيس رأي المراجع الخارجي محل الدراسة؟

2-فرضيات الدراسة:

1-المراجعة الخارجية هي عملية منظمة ومستقلة وحيادية تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة.

2-يقوم المراجع الخارجي بتحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات اعتمادا على محددات معينة وعلى حكمه الشخصي.

3- تكون أدلة الإثبات كافية وملائمة عندما يقوم المراجع الخارجي بإصدار رأيه الفني والمحايد حول مصداقية وشرعية القوائم المالية للشركة محل دراسة.

3-أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع لعدة أسباب نذكرها كالاتي :

- موضوع الدراسة يدخل ضمن التخصص وهو محاسبة ومراجعة.

-الرغبة في الاطلاع ودراسة المواضيع المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة.

-يعتبر موضوع البحث حديث نسبيا بالعودة إلى حداثة إصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA .

3- أهمية الدراسة :

تنبع أهمية الدراسة من الحاجة لحصول المراجع الخارجي أدلة إثبات كافية وملاءمة لعملية التدقيق و التي تمكنه من إعداد تقريره الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية، إذ يعد الإثبات كرابط أساسي بين إجراءات التدقيق و التعبير عن الرأي.

4 -أهداف الدراسة:

- التعرف على أهم الجوانب النظرية التي تحيط بعملية المراجعة الخارجية فقط .

- التعرف على مفهوم أدلة الإثبات في المراجعة، وكذلك أنواعها.

- معرفة الإجراءات التي من خلالها يتمكن المراجع الخارجي من جمع أدلة الإثبات.

-إدراك العلاقة بين المراجع الخارجي وتحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات ودورها في تأسيس رأيه .

5 -حدود الدراسة:

-الحدود الزمانية: تم إنجاز هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة من 10 مارس إلى غاية 27 ماي 2019.

-الحدود المكانية: تم إجراء الجانب التطبيقي للدراسة في مكتب محافظ الحسابات الواقع في ساحة رحيم قالية عمارة أيت عقيل الطابق الثاني بالبويرة .

6 –منهجية الدراسة:

بغية الإلمام بجوانب الدراسة سنحاول الاعتماد على المنهج الوصفي، التحليلي الذي يمكن من وصف وتحليل دراسة الجوانب النظرية للموضوع، ومنهج دراسة حالة، الذي يمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده من خلال الزيارات الميدانية لمكتب محافظ الحسابات، إضافتا إلى الملاحظة ودراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات والمعطيات الفعلية المتعلقة بأدلة الإثبات.

7 –الدراسات السابقة:

شريفي عمر: التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2012، غير منشورة.

تتمثل إشكالية هذه الدراسة في تحديد مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص و المتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة مقارنته بتونس والمغرب، وقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على أسلوب مقارنة عناصر التنظيم المهني للمراجعة لهذه البلدان والمتمثلة في الإطار العام للممارسة المهنية، للهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة، معايير التدقيق، دستور آداب وسلوك المهنة، وذلك بهدف تقديم مقترحات لمعالجة القصور الذي يشوب عناصر تنظيم المهنة بالجزائر من خلال الاستناد من خبرة تونس والمغرب في التغلب على تلك القصور.

محمد أمين ما زون: التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولة ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2011، غير منشورة.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول مدى إمكانية معايير التدقيق الدولية من تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء ضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية ومدى إمكانية إنتاجها في الجزائر، وبغرض الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة تم التعرض إلى كل من الإطار النظري للتدقيق، البيئة الدولية للتدقيق ومعايير التدقيق الدولية ، أما الجزء التطبيقي فاستعملت الدراسة الاستبيان كأداة لمحاولة الوصول إلى مدى إمكانية انتهاج معايير التدقيق الدولية في الجزائر.

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

وقد تمثلت إشكالية هذه الدراسة في:

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

-وهدفت هذه الدراسة إلى:

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

-ومن بين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة نجد:

_ يقوم المدقق الخارجي في فلسطين باستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق بصورة جيدة إلا أن هناك بعض القصور في تطبيق بعض الأساليب والتي يتعين على العاملين في حقل التدقيق في زيادة اهتمامهم في الحصول على أدلة الإثبات التي تساعدهم في اتخاذ الرأي الفني المحايد على القوائم المالية؛

_ هناك نسبة كبيرة من مدققي الحسابات يقومون باستخدام المصادقات الموجبة أثناء حصولهم على أدلة الإثبات حول أرصدة القوائم المالية، بينما تقل هذه النسبة فيما يتعلق بالمصادقات السالبة أو العمياء؛

- تعتبر الإدارة هي المسئولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية وأن هذه التقديرات تعد في ظروف عدم التأكد بالنسبة لنتائج الأحداث التي حدثت؛

_ يقوم المدقق الخارجي بالحصول على تقييم أدلة الإثبات الكافية و الملائمة والتي تعطي المدقق القناعة و التأكد من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة؛

8 – هيكل الدراسة:

تماشيا ومنهجية البحث العالمي، فإنه من الضروري الانطلاق في الموضوع بتقديم مقدمة تبرز من خلالها أهم الجوانب المتعلقة بالموضوع محل الدراسة لننتقل في ما بعد إلى محاولة تفصيلها من خلال إدراج ثلاثة فصول.

إذ خصص الفصل الأول منه للتدقيق بصفة عامة والتدقيق الخارجي بصفة خاصة، والإطار القانوني لمحافظ الحسابات، ومنهجية تنفيذ المراجعة الخارجية.

أما الفصل الثاني فقد انصب الاهتمام فيه على معرفة مضمون أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية، ماهية أدلة الإثبات، مفهومها إجراءات جمعها و دراسة مقارنة بين المعايير الجزائرية و المعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بأدلة الإثبات، و أنواع

التقارير ومدى كفاية وملاءمة أدلة الإثبات ودورها في تحديد رأي المراجع الخارجي و من ثم يأتي الفصل الثالث الذي خصص لعرض نتائج الدراسة الميدانية التي تمت بمكتب محافظ الحسابات.

وفي الأخير تطرقنا إلى خاتمة عن موضوع دراستنا تجمع بين الدراسة النظرية من جهة و الدراسة التطبيقية من جهة أخرى وتوصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة بإضافة إلى مجموعة من الاقتراحات والتوصيات.

الفصل الأول

مفاهيم عامة حول المراجعة والشخص القائم بها

تمهيد :

يتطلب اتخاذ أي قرار سليم توفر المعلومات دقيقة وصحيحة، وفي عالم المال والأعمال نجد أن مستخدمي القوائم المالية يقومون بتجميع حقائق ومعلومات تتعلق بالشركات وذلك قبل اتخاذ أي قرار خاص بإقراضها أو الاستثمار فيها وأغلب الحقائق والمعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية تكون متضمنة في القوائم المالية المنشورة، والتي تبين المركز المالي لنتائج الأعمال لتلك الشركات، ومن المعروف أن إعداد القوائم المالية هي مهمة إدارة الشركة .

ولابد أن يكون مصادقا عليها من قبل محافظ حسابات مستقل ومحايد حيث يقرر مدى مصداقيتها وعدالتها و يقوم بإعداد تقريره النهائي في نهاية عملية المراجعة.

وعلى ضوء هذا التقرير يكون في استطاعت مستخدمي القوائم المالية أن يتخذوا القرارات الاقتصادية السليمة والرشيدة، حيث أن رأي المراجع الخارجي يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المتضمنة فيها، سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية نذكرها فيما يلي :

المبحث الأول: مدخل للمراجعة الخارجية؛

المبحث الثاني: الإطار القانوني للمراجع الخارجي؛

المبحث الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية.

المبحث الأول: مدخل للمراجعة الخارجية

أدى وجود تعارض بين أصحاب الشركة ودائنيهم وباقي الجهات الأخرى التي تستخدم القوائم المالية، وبين مديري الشركة القائمين بإعداد القوائم المالية إلى ضرورة وجود مراجعة خارجية تفصل بينهم .

المطلب الأول :عموميات حول المراجعة

قبل التطرق إلى المراجعة الخارجية بصورة مفصلة يجب التعرف على بعض العموميات حول المراجعة بصفة عامة كتعريفها و أنواعها و أهدافها.

1. تعاريف حول المراجعة

سنحاول في هذا المطلب تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة وهي :

– عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.[1]

– المراجعة هي فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي، شريطة أن لا يكون هو الذي حضرها أو استعملها بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل.[2]

–التعريف الحديث للمراجعة هو أن التدقيق يمثل الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل مؤهل محايد لتجميع وتقديم الأدلة الثبوتية حول معلومات مقيمة (معلومات عن طريق كميات أو مبالغ) تعود إلى منشأة معينة وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات والأسس والقواعد التي يجب إتباعها من قبل المنشأة وذلك للحصول على قرار نهائي حول هذه المعلومات المقيمة. [3]

انطلاقا من تعاريف السابقة تعتبر المراجعة عملية منظمة لتجميع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات والقرائن التي تساعد المدقق في إبداء رأيه الفني والمحايد عند إعداده لتقريره.

---

[1] محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، **المراجعة بين التنظير و التطبيق**، الدار الجامعية، بيروت،1990، ص 18.

[2] لقيطي لخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008 -2009، ص 14.

[3] مصطفى يوسف كافي ،**تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة**، ط1، مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع، عمان،2014، ص 17.

2 .أنواع المراجعة

تختلف المراجعة باختلاف الغاية و المنظور الذي ينظر إليها من خلاله ومستويات الأداء التي تحكمها واحدة ,ويمكن تصنيفها إلى ما يلي:

1.2 **من حيث نطاق عملية التدقيق:** تنقسم إلى المراجعة كاملة و مراجعة جزئية :

- **المراجعة الكاملة** : نقصد بالمراجعة الكاملة هي المراجعة التي تخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي سيؤديه، و فيها يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال، ويعتبر مراجع الحسابات مسؤولا عن أي أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة و العناية المطلوبة منه القيام بها. [1]
- **المراجعة الجزئية** :المقصود بها هو العمل الذي يقتصر فيه عمل المراجع على بعض العمليات المعينة، أو هو بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع للعمليات المالية، ولا يكون المراجع مسؤولا في هذا النوع من المراجعة عن أي أضرار تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى الدفاتر أو الحسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المراجع قد منعته من فحصها، كما يجب على المراجع في حالات المراجعة الجزئية عمل اتفاق كتابي يحدد فيه المطلوب منه القيام به كما يجب عليه أن لا يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما آداه من عمل و ذلك حتى لا تقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه في هذا الاتفاق.[2]

2.2 **من حيث درجة الالتزام:** تنقسم إلى مراجعة إلزامية و اختيارية:

- **المراجعة الإلزامية** :هي المراجعة التي تلتزم المنشأة بها وقفا للقانون و التشريعات السائدة في الدولة (قانون الشركات)، حيث أنه يلتزم المشروع بتعيين مدقق حسابات خارجي لتدقيق حسابات المنشأة، ويتم تعيينه عن طريق الجمعية العامة بعقد من المنشأة و المدقق و يتحدد بموجبه أتعابه التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله، وفي الأردن يتم تعيين مدقق الحسابات الخارجي وفقا لقانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 الذي يفرض على شركات المساهمة العامة تدقيق حساباتها.

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية و العملية**، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص27.

[2] يوسف محمد جربوع ،**مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص 15 .

- **المراجعة الاختيارية:** هي المراجعة التي لا تلتزم المنشأة بها، أي تقوم المنشأة بتعيين المراجع اختياريا دون أن يكون هناك إلزام من قبل قانون أو تشريع معين يلزم المنشأة بتعيين المراجع، لذلك المراجعة الاختيارية تناسب المنشآت الفردية و شركات الأشخاص (التوصية البسيطة و المحاصة)، ومن الممكن أن يكون التدقيق الاختياري كاملا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المنشأة كان يتم تعيين مدقق لمعرفة نصيب كل شريك في الشركة آو في حالة رغبة شريك الانفصال أو حالة وجود ميراث في الشركة لأحد الشركاء أو لغاية الاقتراض من البنوك كذلك لتقييم القوائم المالية لفرض الضرائب.[1]

3.2 من حيث توقيت عملية المراجعة و إجراء الاختبارات: تنقسم إلى مراجعة نهائية ومراجعة مستمرة

- **المراجعة النهائية** : تتميز المراجعة النهائية بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية، وإعداد الحسابات والقوائم الختامية ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المنشآت الصغيرة و متوسطة الحجم وللمراجعة النهائية مزايا تحققها نذكر منها ما يلي:

- تخفي احتمالات التلاعب و تعديل البيانات و الأرقام التي يتم تدقيقها (تسوية و إقفال الحسابات).
- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشاة لأن المدقق ومساعديه لم يترددوا كثيرا على المنشأة.

أما أوجه النقد فأهمها:

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق و حدوث ارتباك في مكتب المدقق.
- عدم اكتشاف الغش و الأخطاء و التلاعب مع تأخير النتائج.

- **المراجعة المستمرة:** تعني أن عملية الفحص والإجراءات الاختيارية تتم على مدار السنة المالية للمنشأة، وبطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية، هذا النوع من التدقيق بعد مناسب لشركات الأموال وغيرها من المنشآت التي تقوم بعمل ضخم و للتدقيق المستمر عيوب ومزايا نذكر منها ما يلي:

- **المزايا التي تحققها:**

- طول الفترة الزمنية التي تتم فيها عملية المراجعة .
- انتهاء المدقق من عملية المراجعة بعد فترة قصيرة من تاريخ انتهاء السنة المالية.

[1] مصطفى يوسف كافي، **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية و اقتصاد المعرفة**، مرجع سبق ذكره، ص 42.

- اكتشاف الأخطاء و التلاعب أولا بأول أي عدم وجود فجوة زمنية كبيرة بين تاريخ حدوث الأخطاء واكتشافها.
- تنظيم العمل في مكتب التدقيق دون ضغط أو إرهاق موسمي (توزيع العمل على العاملين بالمكتب).

- **أما العيوب فهي :**

- قد يسهو المدقق عن إتمام عملية بدا فيها و لم ينتهي منها بعد.
- قد يتحول التدقيق إلى عمل روتيني بحيث سيؤدي بطريقة آلية.
- صلة التعارف بين المدقق وموظفي المنشأة تسبب حرجا عند كتابة التقرير.[1]

2. 4 من حيث الشخص القائم بالمراجعة: تنقسم إلى مراجعة داخلية وخارجية

- **المراجعة الداخلية** :عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونين الأمريكيين المراجعة الخارجية بأنها خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين والسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة .[2]
- **المراجعة الخارجية** : قد جاء هذا النوع من المراجع تبعا للجهة التي تقوم بعملية المراجعة والتي هي جهة خارجية محايدة مستقلة تماما عن المؤسسة، بهدف فحص سجلات البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ثم الخلاص بعد ذلك إلى إبداء رأي فني محايد حول صدق وصحة وسلامة المعلومات المحاسبة الناتجة عن النظام المحاسبي لتلك المؤسسة وذلك لإضفاء عليها صبغة المصداقية بدرجة ما حتى يمكنها لعب دورها في مساعدة آلية السوق لتعمل بفاعلية لمصلحة منتجاتها ومتعامليها على حد سواء.[3]

2. 5 من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

يمكن تقسيم التدقيق من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات إلى نوعين :

[1] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، ط1، دار الجنان للنشر و التوزيع، عمان، 2015، ص ص 19- 21 .

[2] شحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة من الرقابة و المراجعة الداخلية وفقا لأحداث المعايير الدولية الأمريكية (مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات)**، دار التعليم الجامعي ،الإسكندرية، 2014، ص17.

[3] لقيطي لخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان**، مرجع سبق ذكره، ص 27.

- **المراجعة التفصيلية** : يعني هذا النوع أن يقوم المدقق بفحص جميع القيود المحاسبية والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات للتأكد من مدى صحة تسجيل وقياس وترحيل وعرض البيانات المالية وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وإنها خالية من كافة الأخطاء والتلاعب حتى يمكن إبداء رأيه فيها وإصدار تقريره، ويناسب هذا النوع المنشآت الصغيرة الحجم، أما بالنسبة للمنشآت الكبيرة فإنه سيؤدي إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع عامل ي الوقت والتكلفة .
- **المراجعة الاختيارية** : في هذا النوع يقوم المدقق بفحص عينة من البيانات المالية للمنشأة دون إجراء مراجعة شاملة لها، حيث يتم اختيار عينه ممثلة تمثيلا صحيحا لمفردات المجتمع (البيانات المالية) ويقوم المدقق بإخضاع هذه العينة لعملية التدقيق ويعتبر هذا النوع من التدقيق في الوقت الحالي الأكثر انتشارا. [2]

2 .6 من حيث هدف المراجعة

- **مراجعة مالية** : هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمنشآت بهدف الخروج برأي فني محايد ويشمل الفحص والتقرير والتحقق.
- **مراجعة إدارية** : القصد منه تدقيق النواحي الإدارية والتأكد أن الإدارة تسير بالمنشأة لتحقيق أقصى منفعة وعائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة .
- **مراجعة أهداف** : يقصد بها التحقق أن أهداف المؤسسة الموضوعية سلفا قد تحققت فعلا والهدف من هذا التدقيق تحسين الأداء .
- **مراجعة اجتماعية** : بعد أن أصبح من أهداف التدقيق تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل به هذه المنشآت ظهر هذا النوع من التدقيق للتأكد من قيام المشروع بهذا الواجب.
- **مراجعة قانونية** :نعني بها التأكد من تطبيق النصوص القانونية و الأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة، وكذلك من تقيد الشركة أو المنشأة بعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي. [1]

3. أهداف المراجعة

وتتمثل فيما يلي:

[1] إيهاب نظمي وهاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2012،ص 26.

2.2 **الهدف الرئيسي** :إن الهدف الرئيسي من مراجعة الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.[1]

3. 2 الأهداف الثانوية: تتمثل في ما يلي:[2]

- **الوجود والتحقق**: يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الى التأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية والقوائم المالية الختامية الموجودة فعلا.
- **الملكية والمديونية**: ويكون الهدف من المراجعة الخارجية في هذه الحالة هو التحقق من الملكية والمديونية وإن الاصول الظاهرة بالميزانية هي ملك الشركة وأنه لا توجد عليها أية حقوق للغير.
- **الشمولية و الاكتمال**: يكون الهدف من المراجعة الخارجة هنا التحقق من الاكتمال أي كل ما وقع وحدث أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية .
- **التقييم والتخصيص**: تزعم الادارة أن الاصول والالتزامات وحقوق الملكية والمصروفات والايرادات ظاهرة في القوائم المالية بالقيم الملائمة، وهي تلك القيم تتخذ طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- **العرض والافصاح**: وبالتالي يكون الهدف من المراجعة الخارجية هو فحص القوائم المالية في المنشأة من أجل اعطاء المراجع الخارجي رأيه الموضوعي في التقارير للأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة، بالإضافة للتحقق من سلامة وتبويب وتصنيف الحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة والمهمة عن الأصول .

المطلب الثاني : ماهية المراجعة الخارجية

بعد التعرف على المراجعة بصفة عامة يمكننا التطرق إلى المراجعة الخارجية وذلك من خلال تعريفها وأنواعها وخصائصها .

1. تعريف المراجعة الخارجية

كلمة مراجعة بمعناها اللفظي AUDIT مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة (Audit) والتي تعني يستمع حيث أنه في العصور القديمة كان صاحب العمل (المالك) عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من

[1] يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الواق للنشر والتوزيع، عمان،2007، ص 07.

[2] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة**، الإسكندرية، الدار الجامعية،2001، ص ص42 -43.

الحسابات وكان هذا الشخص يجلس مع محاسب رب العمل ليستمع إلى ما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل.[1]

المراجعة بالمعنى المهني هي " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة عن الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية."[2]

2. أنواع المراجعة الخارجية.

تنقسم المراجعة الخارجية حسب محمد بوتين إلى 3 أنواع هي المراجعة القانونية والمراجعة الاختيارية والخبرة القضائية، والمراجعة القانونية والإختيارية تطرقنا إليها سابقا في أنواع المراجعة بصفة عامة أما الخبرة القضائية فهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة ومنه سوف نبين أهم الفروق الموجودة بين هذه الأنواع في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): المقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية.

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	مراجعة قضائية
طبيعة الحجم	مؤسساتية ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف الجمعية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية .	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية ومحاسبية ، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحددها القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الادارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقدم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير	مجلس الإدارية والجمعية العامة (عادية وغير عادية)	المديرية العامة ،مجلس الإدارة	الى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا ، في الجمعية الوطنية	التسجيل في خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار الوكيل الجمهورية بأعمال غير مشروعة	نعم	لا	غير معني

[1] حيدر صباح حسن و ذو الفقار محمد فليح، سامي جبار عنبر، **دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الأداء المحاسبي _ ديوان الرقابة المالية الشؤون الفنية و الدراسات _**، مجلة دنانير، العدد4، 2014، ص16.

[2] حوالي محمد بن أعمارة منصور، **موقف مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر من المعايير الدولية للمراجعة**، مجلة معارف علمية محكمة، العدد 21، جامعة البويرة، كلية العلوم الاقتصادية، 2016، ص161.

الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية ،جنائية ،تأديبية	مدنية ،جنائية ،تأديبية	مدنية ،جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون الرسمي _ سلم أتعاب محافظ الحسابات–	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات تقييم المراقبة والداخلية مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية .	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية ومراقبة الحسابات .	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر :محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،ط2، ديوان المطبوعات الجامعي، الجزائر، 2005ً،ص28،بتصرف.

3. مخاطر المراجعة

يقصد بمخاطر المراجعة احتمال أن يصدر المراجع رأيا غير ملائم عن القوائم المالية بعد مراجعتها كأن يعطي رأيا غير متحفظا(رأي نظيف) عن قوائم مالية معرفة تعريفا جوهريا نظرا لفشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية أو أن يصدر رأيا متحفظا على القوائم غير المعرفة تعريف جوهريا .[1]

3. 1 أنواع مخاطر المراجعة

هناك ثلاثة أنواع تتمثل فيما يلي:[2]

1.1.3 المخاطر الضمنية أو الطبيعية (INHERENT RISKS): تمثل المخاطر الضمنية مدى قابلية أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات لحدوث خطأ مادي بصورة إنفرادية أو جماعية مع افتراض عدم وجود أنظمة ضبط داخلية، وترتبط هذه المخاطر بطبيعة العمل و بيئته وطبيعة أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات، فالحسابات التي تعتمد في تقديرها بدرجة كبيرة على حكمة الإدارة و اجتهادها أو أنها معقدة في احتسابها، كالتقديرات الحسابية المعقدة، أو تلك التي تمثل أصولا مرغوبة أو متحركة كالمجوهرات، أو تلك التي تكون على وجه الخصوص عرضة للتغير في ضوء طلب المستهلكين أو التقنية التي تؤثر على قيمتها، كل هذه الحسابات تكون مخاطرها الضمنية أكثر من غيرها.

[1] محمد الفيومي ومحمد الدميري، **دراسات متقدمة في المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية،2008، ص 304.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات– الناحية العملية–**،ط2، دار وائل للنشر و التوزيع،2004، ص ص 23- 24.

2.1.3 **مخاطر الضبط أو الرقابة الداخلية (Internal Control Risk)**: تمثل مخاطر الضبط خطورة حدوث خطأ مادي في أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات بصورة إنفرادية أو جماعية دون أن تتوفر إمكانية منعه أو كشفه في الوقت المناسب من خلال إجراءات الضبط الداخلية علما أنه ستبقى هناك دوما بعض مخاطر الضبط بسبب القصور الذاتي في أي نظام للضبط الداخلي .

3.1.3 **مخاطر الاكتشاف (Discovery Risks)**: تمثل مخاطر الكشف أو الاكتشاف عدم القدرة على اكتشاف الأخطاء المادية الموجودة في الأرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات بصورة إنفرادية أو جماعية وذلك من خلال إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق و ترتبط مخاطر الكشف مباشرة بإجراءات المدقق، ولا يمكن إلغاء هذه المخاطر حتى لو قام المدقق بفحص 100 % من أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات فقد يختار المدقق إجراءات غير سليمة للتدقيق أو يشوب إجراءاته بعض القصور في التطبيق أو في تفسير النتائج .

مما يسبق ذكره يمكننا أن نصوغ معادلة مخاطر مراجعة الخارجية كما يلي :

مخاطر المراجعة = المخاطر الكامنة ×مخاطر الرقابة× مخاطر الاكتشاف

المطلب الثالث :خصائص وفروض المراجعة الخارجية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى خصائص و فروض المراجعة الخارجية و أهم معاييرها.

1. خصائص المراجعة

للمراجعة عدة خصائص تتمثل في ما يلي:[1]

- المراجعة عملية منتظمة تعتمد على الفكر والمنطق لذلك فهو يعتبر نشاطا يجب التخطيط له مسبقا كما يجب أن تكون عملية التنفيذ بأسلوب منهجي وليس عشوائي.
- ضرورة الحصول على أدلة وقرائن تقييمها بطريقة موضوعية ويعتبر ذلك جوهر عملية المراجعة وهو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه عن القوائم المالية للمؤسسة .
- تشتمل المراجعة إبداء الرأي أو إصدار الحكم ومن الضروري وضع مجموعة من المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، التي تستخدم كمعيار للحكم على مدى سلامة البيانات محل الدراسة .

[1] عبد الفتاح محمد الصحن و محمود ناجي و رجب السيد راشد ،**أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص ص7-8.

- إيصال نتائج المراجعة إلى الأطراف المعنية وبذلك فإن المراجعة تمثل وسيلة من وسائل الاتصال حيث يعتمد المراجع في عرض نتيجة الفحص والدراسة وإيصالها إلى الجهات المعنية على التقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد.

2. فروض المراجعة

تعتبر الفروض نقطة البداية لأي تفكير منظم في أغلب الحالات حيث تقوم المراجعة على جملة من الفروض التي يمكن للمؤسسة من خلالها مواجهة المشاكل التي قد تعترضها وكان لابد من إيجاد هذه الفروض لحلها والتي تتلاءم مع طبيعة المراجعة ونوعية المشاكل و يمكن حصر هذه الفروض فيما يلي :

1.2قابلية البيانات المالية للفحص : تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة كتقييم البيانات المحاسبية من جهة و مصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى تتمثل هذه المعايير في العناصر التالية:

- ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين.
- قابلية الفحص وهذا يعني أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها لابد أن يصل كلا الشخصين إلى النتائج نفسها .
- عدم التحيز في التسجيل ويقصد به أن يكون المراجع عادلا وموضوعيا عند تسجيله للحقائق.
- القابلية للقياس الكمي وهذا ما يجب أن يكون تتصف به المعلومات المحاسبية وتعني أنه يتم تحويلها إلى قيم كمية من خلال عمليات حسابية، وتعتبر النقود أكبر المقاييس الكمية شيوعا في ذلك و ليس المقياس الوحيد بين المراجعين.

2.2 عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة : حيث يقوم هذا الفرض على تبادل في المنافع بين المراجع والإدارة من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده بالمعلومات أن يبدي رأيه على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة .

2. 3خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية وتواطئية : يشير هذا الفرض إلى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

2. 4 وجود نظام سليم للرقابة الداخلية : إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية للمؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم تقل حذفها نهائيا، كما يجعل المراجعة اقتصادية وعملية تبنى المراجعة الاختيارية بدلا عن التفصيلية .

2. 5 التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية: يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية، وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي .

2. 6 العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل : يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل والعكس صحيح لذا بات على المراجع في الحالة العكسية بدل من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة المفروض في الفترات القادمة[1] .

2 .7مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع (المدقق) فقط: يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات وذلك وفق ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله، نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة و أن يسعى إلى تحقيق الأهداف المستوحاة من العملية .[2]

3. معايير المراجعة

تقوم المراجعة على مجموعة من المعايير المقبولة والمتعارف عليها عموما نذكرها في ما يلي :

1.3المعايير العامة : وهي تلك التي تطبق على المراجع، بحيث ترشد المهنة عند اختيار وتدريب المراجعين والمهنيين للوفاء بثقة الجمهور وترتبط بالتدريب الفني والكفاية والاستقلال عن العميل وممارسة العناية المهنية للمراجعة .

- **التدريب الفني و الكفاية:** ويعني به ضرورة أن يتوفر في المراجع القدر اللازم من التأهيل العلمي والعملي.
- **الاستقلال والحيادية:** ونقصد بها أن يكون المراجع محايدا وموضوعيا ومستقلا عند أداء مهامه و إبداء رأيه.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة تطبيقية–**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002 ،ص ص5-12.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة تطبيقية–**، مرجع سبق ذكره ، ص ص5-12.

- **العناية المهنية الواجبة** : ونقصد بها أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية المعقولة عند أداء مهامه وأثناء كتابة تقريره .

2.3معايير العمل الميداني : وهي المعايير التي تطبق عند أداء مهمة المراجعة وتحدد إطارها، و تتراوح من الإرشاد إلى التخطيط إلى للمراجعة لإطار العمل و تقييم مخاطرها، إلى الإرشاد عن إجراءات خاصة يتعين أدائها في كل مهمة مراجعة عموما توفر معايير العمل الميداني معايير واسعة في ضوئها يتم الحكم على كافة إجراءات المراجعة.

- و يجب وضع مخطط وافي لعملية المراجعة كما يجب الإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم المراجع، و القيام بدارسة وافية وإجراء تقيم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به ليكون أساسا لاعتماد عليه أثناء القيام بعملية المراجعة و الحصول على أدلة الإثبات الكافية من خلال المعاينة والملاحظة والتحريات والإثباتات التي من شأنها أن تكون أساسا معقولا لإبداء الرأي على البيانات المالية التي تتم مراجعتها.

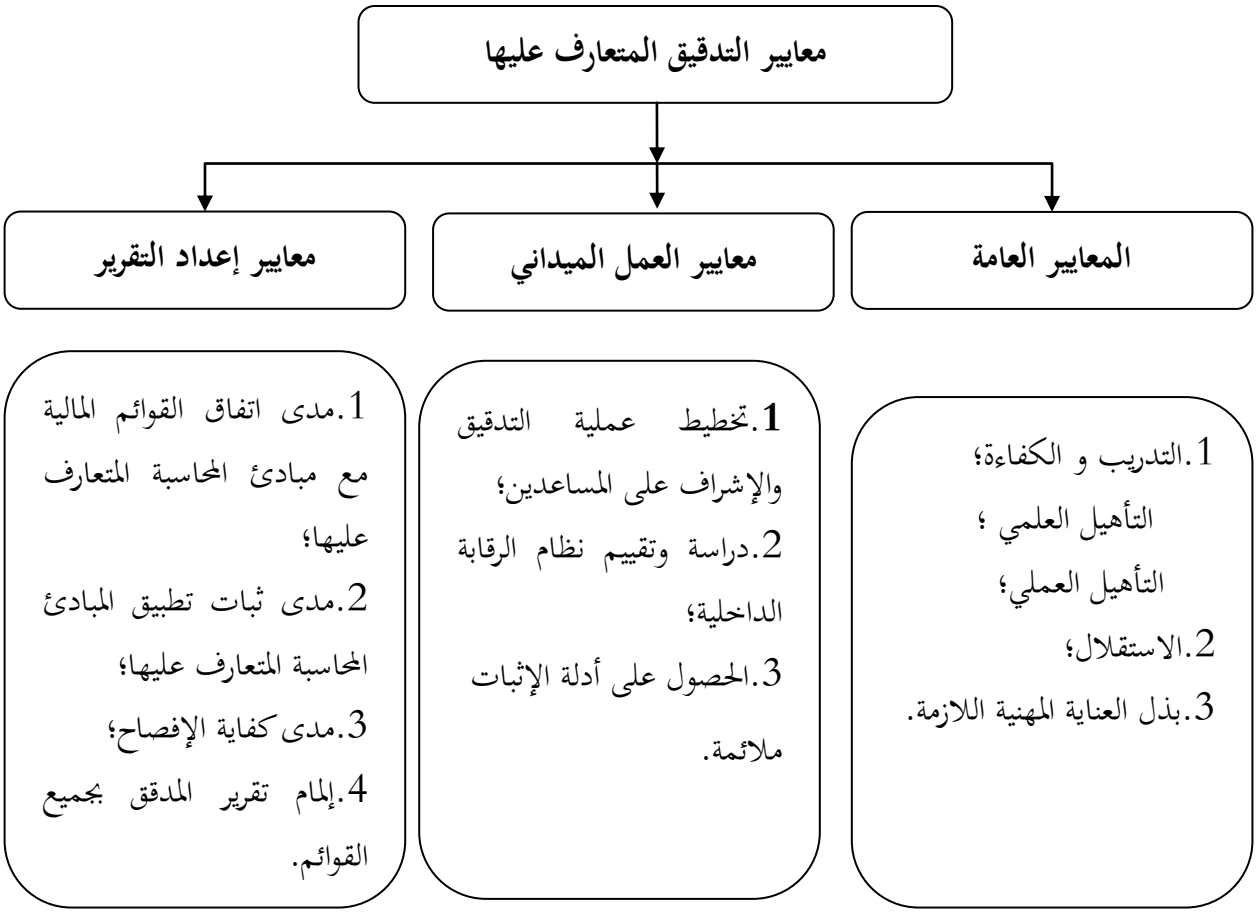
3.3 معايير إعداد التقرير : وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بكيفية إعداد التقرير النهائي وتشتمل ما يلي

- تسهل الاتصال على المستخدمين عن طريق تحديد مسؤوليات المراجعين بوضوح بخصوص التقرير.
- تحديد وتوصيل كافة المواقف الجوهرية التي لا تطبق المبادئ المحاسبية بشكل ثابت ومنسق .
- يتطلب أن يعبر المراجع عن الرأي في القوائم المالية محل الفحص أو الإشارة إلى كافة الأسباب الأساسية عن عدم إمكانية التعبير عن الرأي . [1]

ويمكن تلخيص معايير التدقيق المتعارف عليها و التي تطرقنا لها في الشكل الموالي:

الشكل رقم(1– 1):معايير التدقيق المتعارف عليها.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2007، ص 13-17 .



المصدر: بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة–دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا–**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس،كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية قسم العلوم التجارية، سطيف، 2010-2011، ص14 .

المبحث الثاني : الإطار القانوني للمراجع الخارجي

ينظر إلى وظيفة محافظ الحسابات في الحياة الاقتصادية بأنها الوظيفة التي تلعب دورا كبيرا في الحفاظ على الثقة المتبادلة و الضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة بالمؤسسة.

المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات

سنتناول في هذا المطلب كل من مفهوم محافظ الحسابات و شروط ممارسة المهنة و أهم الصفات الشخصية التي يمتاز بها.

1. مفهوم محافظ الحسابات : تعددت مفاهيم محافظ الحسابات نذكر منها :

- حسب ما جاء به القانون10-01 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهن محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد و الخبير المحاسب وتحديدا في المادة 22 " يعد محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسم الخاص تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها ".[1]
- حسب ما ورد في القانون التجاري في نص المادة 715 مكرر 04 من المرسوم التنفيذي المؤرخ 04/25 يعرف مراجع الحسابات كما يلي " هو الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة في الوثائق للشركة وحساباتها، و يصادق على انتظام الجرد والموازنة و صحتها"[2].
- وعرف أيضا على أنه "عبارة عن رقابة تمارس من طرف المهنيين مؤهلين قانونيا للمصادقة على دقة وصدق البيانات المالية والمستندات السنوية للمؤسسة، الجرد، الميزانية، جدول حسابات النتائج الذي يسمح بتحديد النتائج المتسلسلة (هامش الربح، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال)".[3]

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد رقم42، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهن محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد و الخبير المحاسبي، ص7.

[2] **القانون التجاري**، الجزائر، 2007، ص 188.

[3] Mokhtar belaiboude , **guide pratique d'audit financier et comptable**, la maison des livres ,Alger,1982 ,p04.

من التعاريف السابقة نستخلص أن محافظ الحسابات هو شخص يجب أن يكون مستقل وحيادي يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها.

2. شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية وهذا حسب ما تنص عليه المادة 8 من القانون 10-01: [1]

- أن يكون جزائري الجنسية،
- و يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:
  - أن يكون حائزا على الشهادة الجامعية لمحافظ الحسابات أو معترف بمعادلتها ،
  - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة ،
  - أن يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
  - أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 6 التي تنص على أن يؤدي الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، ويؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخاص في تأدية وظيفتي وأكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد" .

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 42لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، ص5.

2. صفات محافظ الحسابات.

يتميز محافظ الحسابات بعدة صفات شخصية بالإضافة إلى الشروط السابقة التي ذكرت ومن هذه الصفات:[1]

- أن يكون بالإضافة إلى ما يتحلى به من عمق معلوماته في المحاسبة متتبعا لاتجاهاتها الحديثة، ومتفهما للتدقيق وأصوله.
- أن يكون كتوما وأمينا ويحتفظ بأسرار المشروعات التي يقوم بتدقيق حساباتها.
- أن يكون مشبعا بالروح العملية، ملما بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله مثل قانون الشركات والضرائب
- أن يكون سيد نفسه لا سلطان عليه للغير ضميره، وأن يضع مصلحة عمله فوق مصلحته من حيث الأولوية.
- أن يكون صبورا جلدا لأن أكبر جانب من عمله ذو طبيعة روتينية كثيرا ما تدعو للملل، وعليه أن يمنح عمله من روحه ووجدانه ما يكسب ذلك العمل الحيوية التي تقلل الملل و السأم.
- ألا يخرج من دائرة اختصاصه، وإذا طلب منه نصحيه فنية تتصل بعمله، عليه إعطاءها دون الالحاح على تنفيذها إلا إذا كانت تعدل من نقص في النظام المحاسبي لا يمكن به استخراج نتائج الأعمال، فعليه عندها أن يطالب جهاز المحاسبة بتنفيذها.
- أن يكون ذا ضمير حي و متمكنا في لغته، قادرا على التعبير بها تحدثا و كتابة بكل وضوح واقتدار أن يكون أمينا لا يشهد إلا بعد التأكد و اليقين، و أن يكون يقظا حاضر البديهة، وواقعيا لا يتأثر بالآخرين بالإضافة إلى الصفات الشخصية السابقة يجب أن يتميز المراجع بمعيارين مهمين وهما الكفاءة والاستقلالية.

- **الكفاءة والاستقلالية** : يقصد بها أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، و تعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها مراجع خارجي و الحصول على تقرير يتضمن رأيا فنيا محايدا له أهمية، ومغزاه يتعين أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة أن يتمتع بالاستقلالية، ويتبع قواعد السلوك المهني.[2]

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق المحاسبات – الناحية النظرية والعملية–**، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004 ، ص110-111.

[2] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، ط2، ميسرة للنشر، عمان، 2009، ص 38.

- **كفاءة المراجع الخارجي** : يقصد بهذا المعيار أن تتم عملية المراجعة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع وينقسم هذا المعيار إلى ما يلي[1]:

- التأهيل العلمي أو الدراسي .
- التأهيل العملي أو الخبرة المهنية.
- الربط بين التأهيل العلمي والتأهيل العملي ومتطلبات الأداء المهني.

- **استقلالية المراجع الخارجي** : تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المراجع، والتمتع بكل حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة، كما عليه باعتباره الضامن لشرعيته وصدق الحسابات وأن يكون مستقلا فعلا أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أفراد الهيئة محل المراجعة وأن لا يشاركهم في أعمالهم ولا يربطه مع الشركة عقد عمل.[2]

المطلب الثاني: صلاحيات محافظ الحسابات

سنبين في هذا المطلب أهم صلاحيات محافظ الحسابات

1. تعيين محافظ الحسابات :[3]

تنص المادة 26 من القانون 10 -01 على" تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى الأساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية".

كما تنص المادة 28 من نفس القانون " عندما تعين شركة أو هيئة شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها".

و يجب على محافظ الحسابات أو مسير شركة محافظي الحسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعينه محافظ حسابات في أجل أقصاه 15 يوما عن طريق رسالة موصى عليها.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلي التدقيق والتأكيد الحديث(الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق)**، ط1، الصفاء للنشر، عمان، 2009، ص55.

[2] محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، مرجع سبق ذكره ،ص38.

[3] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 42لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، ص ص 8-9.

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ويمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين و يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات وهذا حسب نص المادة 27 من القانون 10-01.

وكما أنه يمنع على محافظ الحسابات ممارسة المهنة في حالة وقوع في الموانع والنوافي .

1.1 موانع تعيين محافظ الحسابات

يمنع تعيين محافظ الحسابات و هذا حسب المادة 715 المكرر 06 من القانون التجاري في الحالات التالية :

- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم،
- الأقارب و الأنساب لغاية الدرجة الرابعة،
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة او أعضاء في مجلس المراقبة، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم، القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء المدراء أو مجلس المراقبة.[1]

كما ينص قانون 10-01 على موانع تعيين محافظ الحسابات في المواد 65-67 ،70 وفقا لما يلى:

- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين،
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها ،
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها،
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من (03) سنوات من انتهاء عهدته.

.1.2 حالات التنافي مع مهنة محافظ الحسابات.

هذا حسب المادة 64 من القانون 10-01 نذكر ما يلي[2] :

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية،
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني،

[1] **القانون التجاري**، الجزائر، 2007، ص 189..

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، ص 14.

- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة،
- كل عهدة برلمانية،
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة،
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي المنتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمى إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته .
- يتم تعين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.
- لا تتنافي مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التنظيم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

وتؤثر هذه الموانع والنوافي على استقلالية و حيادية محافظ الحسابات بحيث يمنع على محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة ، ويمنع أيضا بالسعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية.

كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من الأشكال لدى الجمهور .[1]

2.مهام محافظ الحسابات وتحديد أتعابه

تتمثل مهام محافظ الحسابات وأتعابه فيما يلي:

2.2مهام محافظ الحسابات

محافظ الحسابات و أثناء قيامه بمراقبة الحسابات، فإنه يقوم بمجموعة من المهام التي نص عليها القانون 10-01 في المادة 23 وهي:[2]

- يشهد بأن الحسابات السنوية مطابقة تماما لنتائج عمليات لسنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، ص ص15-16.

[2] المرجع نفسه.

- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه للمسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة و مجلس المديرين او المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة او غير مباشرة.
- يعلم المسيرين أو الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار المؤسسة أو الهيئة .
- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة او حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة انتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار حسب المادة 24.

ويترتب عن مهنة محافظ الحسابات حسب المادة 25 من القانون 10-01 [1]:

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

[1] بالعيد الطيب، **مهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، 2016- 2017، ص ص 25- 26.

- تقرير خاص في حالة ملاحظة تمديد محتمل على استمرار الاستغلال .
- تحديد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

.2.2 تحديد أتعاب محافظ الحسابات

نصت المادة 37 من القانون 10-01 على ما يلي:

"تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

و لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهنته، لا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة للشركة أو الهيئة المعنية".

تعرف أتعاب محافظ الحسابات على أنها المبالغ التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات المؤسسة، ويتم تحديدها بموجب العقد الذي يتم بينهما ووفقا للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدين "[1].

3. حقوق وواجبات محافظ الحسابات

تتمثل حقوق وواجبات محافظ الحسابات فيما يلي: [2]

2.3 حقوق محافظ الحسابات

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على أكمل وجه وضع له القانون مجموعة من الحقوق نص عليها القانون 10-01 وهي كالتالي :

- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية الموازنات والمراسلات والمحاضر و بصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، و يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات والقيام بكل تفتيش يراه ضروري.
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون .

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص84.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، ص ص9 -10.

- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهنته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- مع مراعاة معايير التدقيق و الواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهنة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية، يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلها تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهنته.
- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته 03 أشهر و يقدم تقريره عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

2.3 واجبات محافظ الحسابات

تتمثل فيما يلي: [1]

- يجب أن يمتاز بالأمانة الإخلاص والاستقلال والضمير المهني مع زبائنه أو موكله.
- التحقق من أن الموجودات قد سجلت وجردت وقيمت بشكل صحيح، وأن يراقب عمل المؤسسة ويقدم توصياته واقتراحاته البناءة.
- يجب عليه الحضور للاجتماع السنوي للجمعية العمومية والرد على أية استفسارات المساهمين حول ما ورد في تقريره وفي القوائم المالية وملحقاتها.
- يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات الأستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي خطأ والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.
- الالتزام بقواعد سلوك المهنة وآدابها في مل ما يتعلق بعمل محافظ الحسابات.
- إخبار وكيل الجمهورية.

[1] محمد السيد سرايا، **أصول قواعد المراجعة و التدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص ص 67 -68 .

المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات والمخالفات والعقوبات المترتبة عنها

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مسؤوليات محافظ الحسابات والعقوبات المترتبة عن المخالفات المهنية.

1. مسؤوليات محافظ الحسابات

1.1 المسؤولية التأديبية

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية عن كل مخالفة او تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية وحسب القانون10-01 في المادة 63 " يتحمل محافظ الحسابات والخبير المحاسب والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية عن مخالفتهم أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها:

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها (06) أشهر.
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبق الإجراءات القانونية المعمول بها وتحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم."[1]

فيما يخص نطاق الخطأ الانضباطي فهو واسع نوعا ما لأنه يشمل[2] :

- كل مخالفة للقوانين والتنظيمات والقواعد المهنية، وكل تقصير .
- كل عمل مخالف للأمانة والشرف، حتى لا يرتبط مباشرة بممارسة مهنة المراجعة.

2.1 المسؤولية المدنية

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، العدد 42 لسنة 2010، ص 14.

[2] شريفي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس والمملكة المغربية**، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر،2011-2012، ص 57.

إن مسؤولية محافظ الحسابات تحكمها بصفة عامة المادة 59 من القانون 10-01 تنص على "أن يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج "والمادة 61 من نفس القانون تنص أنه" يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو اتجاه الغير، عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الادارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، و في حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة "[1].

يعني أنه يجب عليه أن يضع الوسائل والنشاطات المتعلقة بتنفيذ مهامه التي عهدت اليه، بدون أن يتحمل النتائج مثل ما هو مطبق في القانون العام، فإن مسؤولية محافظ الحسابات لا يمكن الاستناد اليها إلا إذا أثبت المدعي وجود علاقة سببية بين خطأ محافظ الحسابات والضرر الملحوظ ولكن من الصعب إثبات هذه العلاقة السببية.

ومن جهة إن محافظ الحسابات يراقب و لكن يجب ألا يتدخل في التسيير، ومن جهة أخرى فإن خطأ محافظ الحسابات لا يكون السبب الوحيد للضرر .

عندما تثبت العلاقة السببية، فإن محافظ الحسابات المخطئ سيحكم عليه بجبر الضرر سواء بصفته شريكا أو فاعلا.[2]

3.1 المسؤولية الجنائية

إن محافظ الحسابات وأثناء قيامه بعمله قد يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونا وذلك في حالة اتساع نطاق الضرر من الشخص المعنوي إلى المجتمع، وهنا يكون محافظ الحسابات مسؤولا مسؤولية جنائية عما ارتكبه من جرائم أمام القانون وكما جاء في نص المادة 62 على" أنه يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام القانوني ".[3]

من أهم المخالفات المذكورة في القانون التجاري نذكر ما يلي[4]:

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، ص ص13-14.

[2] عبار محمد و خلاف قرماش، **المسؤولية المدنية والجنائية لمحافظ الحسابات**، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 2، جامعة طاهري، بشار، 2015، ص ص171-172.

[3] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، ص14 .

[4] بوسماحة محمد و برباوي كمال، **المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات**،مجلة البشائر الاقتصادية، العدد04، جامعة طاهري محمد، بشار، 2017،ص ص 219-220.

- المحظورات.
- المعلومات الكاذبة.
- عدم الكشف لوكيل الدولة عن الوقائع الاجرامية.
- إفشاء سر المهنة.
- المخالفات المتعلقة بالشركات التابعة والمساهمات.
- المخالفات بتواطؤ مراجع الحسابات مع المسيرين.

العقوبات المترتبة عن مخالفة محافظ الحسابات للقوانين من أهمها المذكورة في المادة 73 من القانون 10-01 " يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة 500000 دج إلى 2000000 دج .

في حالة العودة، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من سته (06) أشهر إلى سنة واحدة بضعف الغرامة." [1]

من خلال ما سبق نستنتج مسؤوليات محافظ الحسابات والمخالفات المهنية والعقوبات المترتبة عنها في الجدول التالي:

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص17.

الجدول رقم (2): مسؤوليات محافظ الحسابات والمخالفات المهنية والعقوبات المترتبة عنها

المخالفات المهنية	العقوبات	المسؤولية
الممارسة الغير قانونية أو الغير أخلاقية للمهنة . رفع دعوى قضائية ضد محافظ الحسابات من طرف ممارسي المهنة . وجود دعاوي قضائية من طرف الأطراف ذوي المصالح (الزبائن، مساهمين)	المسؤول عن تطبيق العقوبات لجنة على مستوى المجلس الوطني "لجنة الانضباط والتحكيم" العقوبات هي :الإنذار الكتابي أو شفوي، التوبيخ، توقيف لمدة أقصاها 6 أشهر، الشطب من الجدول.	المسؤولية التأديبية
يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التامة عن بذل العناية المهنية الملائمة و يلتزم بتوفير الوسائل ودون النتائج في حال عدم بذلها يترتب عليه المسؤولية المدنية لأن محافظ الحسابات مسؤول مدنيا اتجاه أطراف ذوي المصالح ويتحمل كل المسؤولية عن أخطاء التي يرتكبها إلا إذا أبلغ وكيل الجمهورية. عندما ينتج عن المسؤولية المدنية الخطأ والضرر والعلاقة السببية.	يفصل فيها القضاء المدني.	المسؤولية المدنية
إفشاء السر المهني وعدم إبلاغ وكيل الجمهورية بانحرافات المعبرة والتجاوزات الخطيرة الموجودة في المؤسسة. الوقوع في حالات التنافي والموانع والتصريح بالمعلومات كاذبة عن وضعية المؤسسة.	غرامة تتراوح بين 500000 إلى 2000000دج وفي حالة العودة ويعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من 6 أشهر إلى سنة واحدة و تضاعف الغرامة	المسؤولية الجزائية

المصدر :من إعداد الطالبتين

يوضح الجدول مسؤوليات محافظ الحسابات والمخالفات المهنية التي يقوم بها والعقوبات التي تترتب عن هذه المخالفات .

المبحث الثالث : منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية

طريقة تنفيذ المراجعة الخارجية تتم عن طريق مجموعة من خطوات وإجراءات بحيث سوف نتطرق في هذا المبحث إلى خطوات أساسية:

- قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق .
- تقيم نظام الرقابة الداخلية.
- أدلة الإثبات (أوراق المراجعة).
- إعداد التقرير .

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط لعملية التدقيق يجب أن تتوفر لديه رغبة في قبول المهمة بحيث يتحقق هذا الشرط بمجموعة من العوامل أو شروط مثلا كتوفر الوقت المناسب لعملية التدقيق .

1. الخطوات التمهيدية

يوجد هناك عدة خطوات التمهيدية يجب على المدقق أن يتطرق إليها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق والمتمثلة فيما يلي :

- **التحقق من صحة تعينه** : والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة (عدم وجود موانع).
- **الاتصال بالمدقق السابق** : بحيث تعتبر قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات و الأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه والتأكد من نطاق عملية التدقيق[1] .
- **اتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق** : إذ يتعرف المدقق من خلال الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوار معهم ومع من يشتغل معهم كما يقوم بزيارة ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة،

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص69.

نشاطاتها ووحداتها يتعرف من خلاله على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها، وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه، فقد يتعذر عليه تكرارها [1].

– **فحص تقيم النظام المحاسبي** : يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة العناصر: [2]

- المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي.
- كيفية القيد والترحيل.
- استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
- طرق الإهتلاك المنتهجة وطريقة تقيم المخزونات.
- العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت .
- الاطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة.
- دقة السجلات وكفايتها.

– **فحص التنظيم الاداري** : حيث يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء و الموظفين.

– **النظام الضريبي** : رغم أن الناحية الضريبية ليست إلزاما مباشرا للمدقق، إلا أنه يتعين عليه الاطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق، وكذا معاينة التقارير الضريبة للسنوات السابقة، وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة، وإذا لم تسددها تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الالتزام الضريبي.

2. مخطط التدقيق

عند إكماله لكافة الخطوات التمهيدية، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له لمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق، بحيث تترجم هذه الخطة وفق برنامج المرسوم، ومن بين ما يتضمنه ما يلي:[3]

– الأهداف الواجب تحقيقها وطريقة الوصول إلى هذه الأهداف تكوين عن طريق الخطوات وإجراءات متبعة.

– تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء، ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء نقد.

---

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقيها في الجزائر**، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3،2010- 2011، ص 29.

[2] محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**، ص69.

[3] خالد راغب الخطيب، خليل محمد الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي**، ط1، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009،ص143.

- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

البرنامج هو عبارة عن خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ المستويات مهنية متعارف عليها، والبرنامج يخدم عدة أغراض، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لتنفيذها، فالبرنامج أداة رقابية وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية.[1]

كما أن المدقق لا يستطيع تطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها لكل مؤسسة لديها خصوصياتها على سواء مستوى الهدف أو حتى على مستوى حجم المعطيات والمعلومات المحاسبية المتواجدة بها، ويمكن تصنيف نوعيين من برامج التدقيق هما:

1.2 برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما: هي برامج تحتوي كافة الإجراءات والخطوات تدخل في كافة عمليات التدقيق، ويتقيد بها المدقق ومساعدوه أثناء أدائهم لمهامهم ولهذه البرامج عدة مزايا أهمها[2]:

- أنها تعتبر تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها.
- أنها ضرورية في المشاريع الكبيرة المشبعة لأحكام خطة العمل.
- أنها تمكن وتساعد على تقسيم العمل بين المدقق و مساعديه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه.
- أنها تطمئن المدقق إلى عدم السهو عند اتخاذ بعض الاجراءات أو الخطوات الضرورية، كما تحول دون التكرار لبعض الخطوات .
- باستعمالها يستطيع أن يتمم العمل دون عناء أو ضياع وقت، في حالة غياب المساعد الآخر المنوط به مثل هذا العمل .
- يعتبر البرنامج سجلا كاملا بما قام المدقق بأدائه وبذلك يستخدم كدليل في حال المنازعات، كما يستخدم كأداة المراقبة على المساعدين.

ولكن بالرغم من هذه المزايا يعاب على هذا النوع من البرامج أنه قد يحول خطوات التدقيق إلى عمليات روتينية تنقص من استقلاليه تفكير المدقق وتقديره الشخصي كما أنه يقتل روح الإبداع والابتكار لديه .

2.2 برامج التدقيق متدرجة

[1] نفس المرجع أعلاه.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية)**، ط 3، مرجع سبق ذكره، ص212.

تتمثل في تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والتدقيق وترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الاختبارات إلى ما بعد الشروع في عملية التدقيق، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق، يمكن هذا النوع موظفين من استغلال خبراتهم والتماشي مع الظروف المحيطة بهم، وأهم ميزة في هذا النوع من البرامج هو كونه يسمح للقائمين بأعمال التدقيق من التفاعل مع الظروف التي قد تطرأ خلال القيام بعملية التدقيق، دون شروط أو قيود مسبقة قد تحد من فعالية الحلول.

الإشراف على مهمة التدقيق

الإشراف في التدقيق نقصد به هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، يمكن تلخيص الإشراف فيما يلي[1]:

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق .
- حرصه على أن تستند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة وإزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق .
- ترتيب المهام حسب الأولويات وفحص العمل المنتهي وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات .
- حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم.
- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدين بغرض الاستفادة من مؤهلاتهم.

المطلب الثاني: تقيم نظام الرقابة الداخلية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى كل من تعريف نظام الرقابة الداخلية وطريقة تقيم هذا النظام .

1. تعريف نظام الرقابة الداخلية:

قد عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA الرقابة الداخلية بأنها خطة تنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص32.

و ضمان صحة و دقة المعلومات المحاسبية و زيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين وبالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة .[1]

من التعريف السابق نستنتج أن الرقابة الداخلية تشمل مجموعة من الأنظمة التي تضعها المؤسسة لضمان الحفاظ على أصولها، وضمان دقة المعلومات المحاسبية والتأكد من الحالة المالية .

2. خطوات تقيم نظام الرقابة الداخلية

تتمثل خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية في ما يلي:

3.2 جمع الاجراءات واختبارات الفهم

- **جمع الاجراءات** : يتعرف المدقق على نظام الرقابة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه بملخصات لها (مكتوبة أو غير مكتوبة)، إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل و حسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات الخاصة التي تقوم بها المؤسسة وكل نظام جزئي وحسب نفس النظرية يمكن يجزأ إلى أنظمة جزئية أخرى.[2]
- **اختبارات الفهم**: يحاول المحافظ أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم و التطابق لها بعد تتبعه لإجراءات القيام العملية فعلا .

2.2 التقييم أولي للرقابة الداخلية واختبارات الاستمرارية

- **التقييم أولي للرقابة الداخلية:** بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يمكن للمدقق إعطاء تقيم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة و الضعف .[3]
- **اختبارات الاستمرارية:** من خلال هذا النوع من الاختبارات يتأكد المراجع من أن نقاط القوة متوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة فعلا أي مطبقة في الواقع بصفة مستمرة و دائمة .[4]

3.2 تقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

---

[1] شحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية الأمريكية (مدخل الحوكمة، وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات)**، مرجع سبق ذكره، ص17.

[2] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص43.

[3] نفس المرجع أعلاه، ص 43.

[4] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 73.

بناء على ضوء تقيمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية وذلك نتائج اختبارات الاستمرارية التي نفذها، يقوم المراجع بإجراء التقييم النهائي لهذا النظام، وتحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء التطبيق وعدم تطبيق نقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل اليها عند التقييم الأولي عند النظام، ومن ثم يقوم بإعداد تقرير بذلك إبلاغ إدارة المؤسسة به، وبعد قيام المراجع بإبلاغ والادارة بنقاط الضعف والتوصيات بشأنها، فهو عادة يتأكد من الاجراءات التي تم اتخاذها، بالإضافة التوصيات والمقترحات المرفوضة .[1]

المطلب الثالث : أدلة الاثبات (أوراق المراجعة)

تنقسم أوراق المراجعة بصفة عامة إلى قسمين رئيسيين : الملف الدائم والملف الجاري .

1. **الملف الدائم** :

يخدم الملف الدائم عدة أغراض فهذا الملف يتضمن بيانات تاريخية معينة عن الشركة التي يستفيد منها المراجع المستمر في مراجعة شركة العميل من سنة إلى أخرى .

والتي تعطي المراجع الجديد فكرة مبدئية عن شركة العميل، كما أنه عندما يحل مراجع محل مراجع في أداء المهمة فإن هذا الملف الدائم يساعد المراجع اللاحق في تخطيط المهمة، وأخيرا فإن وضع هذه الأوراق في مكان واحد يسهل الرجوع إليه مما يحفظ من ضرورة نسخ معلومات مكررة لكنها ضرورية سنة بعد أخر، وينشأ المراجع هذا الملف الدائم للعميل عند أول مهمة مراجعة له، وفي كل سنة يتم إضافة أو حذف أو تعديل بعض عناصرها، وبصفة عامة فإن محتويات هذا الملف تتمثل ما يلي :

- عقد تأسيس الشركة إذا ما كان متاحا .
- اللوائح والداخلية .
- الخرائط التنظيمية والبيانات الأخرى المتعلقة بنظم الرقابة الداخلية كنماذج الاستقصاء ووصف النظم الأخرى التي تهم المراجع ...إلخ .
- الترتيبات أو الشروط المالية الدائمة للشركة كشروط القروض والسندات وترتيبات إصدار الأسهم .

[1] عبد السلام عبد الله سعد أبو سرعة، **تكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية** ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 03، 2009-2010، ص 81.

- العقود مع مسؤولي الشركة الكبار كرئيس مجلس الإدارة فضلا عن الاتفاق والعقود الأخرى العامة كعقود الإجار طويلة الأجل وحقوق إصدار وبيع الأسهم وخطط المكافآت .
- نتائج الفحص التحليلي وهذه البيانات تتضمن التغيرات السنوية في أهم النسب والمؤشرات المالية والتشغيلية كنسب الربح الإجمالي ونسبة التداول، ومعدل العائد على حقوق المساهمين .
- ملخصات محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، والتي تخدم كدليل إثبات دائم على أن عمليات العميل الهامة قد تم الموافقة عليها من قبل مجلس الإدارة .
- تقدير الوقت اللازم لمراجعة إجماليات القوائم المالية .[1]

2. **الملف الجاري** :

ويشتمل بيانات جارية مرتبطة بعملية المراجعة التي يقوم بها المراجع هذا العام ويتضمن ما يلي [2]:

- نسخة من خطاب التعيين (عقد أو قرار الهيئة العامة) .
- بيان بأسماء المراجعين السابقين وخطاب المجاملة .
- نسخة من مراسلاته مع العميل الذي يراجع حساباته .
- نسخة من تقريره عن نتيجة دراسة وتقييم الرقابة الداخلية .
- نسخة من برنامج المراجعة الذي أعده لعملية المراجعة .
- ملخص من محاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة خلال العام .
- ميزان المراجعة النهائي وموازين المراجعة الشهرية (الدورية).
- الكشوف التحليلية لبنود المصروفات والإيرادات ومفردات الميزانية العمومية .
- ملخص لقيود التسويات التي أجريت في نهاية الفترة .
- محاضر الجرد المختلفة نقدية، بضاعة، استثمارات .
- نسخة عن لتقارير الدورية للمراجع ومساعديه المرتبطة بفحص الحسابات والدفاتر .

[1] وليام توماس، أمير سون هناي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، ص ص278-279 .

[2] يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص73.

- نسخة من تقرير المراجع النهائي .

المطلب الرابع : تقرير مدقق الحسابات

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف تقرير مدقق الحسابات ومحتوياته وشكله .

1. تعريف التقرير المراجع

للمراجع الخارجي عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

- التقرير هو الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن إبدا رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية .[1]

ويعرف أيضا على أنه خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة، وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات، والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع .[2]

2. محتوى التقرير

يحتوي تقرير المراجع على عناصر أساسية وهي :

- **العنوان** : يجب استخدام عنوان مناسب مثل (تقرير المراجع)، وهذا يساعد القارئ على تحديد تقرير المراجع وتميزه بسهولة عن التقارير التي يصدرها الآخرون كالإدارة مثلا .
- **الجهة التي يوجه إليها تقرير المراجع** : يتم توجيه التقرير عادة إلى المساهمين أو أصحاب المشروع بصفة عامة كما يمكن أن يوجه التقرير المطول إلى مجلس إدارة المنشأة.
- **نطاق ومجال المراجعة** :و يشمل ذلك بصفة أساسية ما يلي:
- البيانات المالية التي تم مراجعتها، والقوائم المالية والفترة المالية التي تشملها، بالإضافة الي مدي الفحص الذي قام بالمراجع والاختبارات التي قام بها التي قام بها إلى المدى الذي رآه ضروريا ومناسبا.
- **رأي المراجع** :يجب أن يبرز التقرير بوضوح رأي المراجع في عرض البيانات المالية، وفي مركزها المالي ونتائج أعمالها .

[1] مصطفى حسنين خيضر، **المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات**، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة السعودية، 1996، ص 587.

[2] الهادي التميمي، **مدخل إل التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، ط 2، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 161.

- **تاريخ التقرير وتوقيع المراجع وعنوانه** : وذلك حتى يكون واضحا لمن يطلع على هذا التقرير الحدود الزمنية لمسؤولية المراجع والأحداث التي قد تقع بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ توقيع التقرير .[1]

3.أنواع تقارير المراجعة

هناك نوعين أساسيين نذكرهما فيما يلي:[2]

1.3 التقرير المختصر

وهو الشكل المتعارف عليه لتقرير المراجع أو الشكل العادي، والذي يرفق بالقوائم المالية المنشورة وعلى الرغم من أن هذا التقرير يتصف بالاختصار والوضوح فالاختصار ينبغي أن لا يكون به أي إخلال في التوصيل رأي المراجع وحكمه على القوائم المالية لمستخدمي المعلومات المحاسبية .

وهذا التقرير هو الذي ينشر مع القوائم المالية مما يؤكد إمكانية الاعتماد عليه سواء من داخل المشروع أم من قبل أي طرف خارجي .

2.3 التقرير المطول

في بعض الحالات قد يرى المراجع أن يقدم توضيحا تفصيليا لإدارة المنشأة عن بعض جوانب المراجعة التي يقوم بها بالطبع لا يعد هذا التقرير بديلا عن التقرير المختصر اذ انه يشمل عادة كل ما ورد في التقرير المختصر ويمكن أن يقدم بجانبه الإدارة المشروع أو المديرية ومما ينبغي ملاحظته أن التقرير قد يعد في بعض الأحيان بناء على طلب أصحاب المشروع أو إدارته، كما أن التقرير يعد للاستخدام الداخلي بالمنشآت بصفة أساسية.

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**، زمزم ناشرون وموزعون، ط1، عمان، 2011، ص ص 163_164.

[2] حامد طلبة أبو هيبة، مرجع سبق ذكره،ص163.

خلاصة الفصل:

إن جوهر المراجعة الخارجية يكمن في مراجعة القوائم المالية من قبل المراجع الخارجي وذلك بغرض تمكينه من ابداء رأيه حول البيانات المالية المعدة من قبل المؤسسة وفقا للسياسات المحاسبية، ولهذا نتائج عملية المراجعة الخارجية المقدمة من طرف المراجع الخارجي لها أهمية بالغة في إضفاء المصداقية على القوائم المالية وصحة التقديرات واختيار السياسات المحاسبية الملائمة وكفاية الإفصاح .

ومن خلال التطرق الى هذا الفصل وجد أن المراجعة الخارجة تتم وفق منهجية منظمة، حيث تتم من قبل جهة خارجية متخصصة، والتي يقوم بها شخص مستقل ومحايد ذو كفاءة علمية ومنهجية ويتحمل، مسؤولية مدنية، جزائية، انضباطية وله صلاحيات وواجبات .

كما أن عملية المراجعة الخارجية تتم وفق خطوات متمثلة في الحصول على معرفة عامة عن المؤسسة، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، القيام بالاختبارات اللازمة، حيث يستعين المرجع بأدوات إحصائية وقرائن الإثبات وأوراق العمل عند قيامه بعملية المراجعة الخارجية .

الفصل الثاني

أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية

تمهيد:

تمثل أدلة الإثبات وقرائن التدقيق المعلومات التي تمكن محافظ الحسابات من الوصول إلى النتائج على أساسها ويكون رأيه حول صحة القوائم المالية، ويربط معيار أدلة وقرائن التدقيق بين الأهداف التي يسعى محافظ الحسابات لتحقيقها بالأدلة و القرائن التي يجمعها، ويبين العوامل التي تؤثر في اختيار وتقييم أدلة وقرائن التدقيق، وتبرر أهمية هذا المعيار في إضفاء الثقة في تقرير محافظ الحسابات الذي يصدره، فإذا لم يعتقد مستخدم القوائم المالية أن محافظ الحسابات قد حصل على أدلة وقرائن ملائمة وكافية فلن تتوفر لديه الثقة في رأي محافظ الحسابات، وبالتالي يفقد التدقيق مضمونه.

ولقد تطرقنا في هذا الفصل إلى ما يلى:

المبحث الأول : مضمون أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية؛

المبحث الثاني: المقارنة بين المعايير الجزائرية والمعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بأدلة الإثبات؛

المبحث الثالث: أنواع التقارير ودور أدلة الإثبات في تأسيس رأي المراجع الخارجي.

المبحث الأول : أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية

يحتاج المراجع الخارجي من أجل القيام بمهمته و المتمثلة في إبداء الرأي على عدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة إلى أدلة يستند عليها، ومنه سنتعرف أكثر على أدلة الإثبات في المراجعة التي تشمل مختلف العناصر منها ماهية أدلة الإثبات وإجراءات جمعها والغرض من الحصول عليها بالإضافة إلى طرق تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات.

المطلب الأول : ماهية أدلة الإثبات

يعد إبداء رأي عن عدالة القوائم المالية جوهر عملية المراجعة لذلك يقوم المراجع الخارجي بجمع أدلة الإثبات اللازمة كأساس يعتمد عليه لإبداء رأيه المهني .

1 . مفهوم أدلة الإثبات و خصائصها

قبل أن نتطرق إلى مفهوم أدلة الإثبات يجب أولا أن نتعرف على مفهوم الأدلة وما هي وظيفة الإثبات في المراجعة ثم نستنتج أدلة الإثبات من خلالهما.

1.1. **مفهوم الأدلة** : للأدلة عدة تعاريف نذكر منها:

- الأدلة هي عبارة عن " المعلومات و الحقائق التي يستند إليها الفرد لتكوين رأي حول موضوع أو نقطة معينة".[1]
- و تعرف أيضا على" أنها استنباط المدقق نتيجة من أمر ثابت أو حقيقة أو جملة حقائق تمكنه من استخلاص رأي في مسألة معينة وإقناعه بالإفصاح عن هذا الرأي ".[2]

مما سبق نوضح أن الأدلة هي مفتاح الوصول إلى الحقيقة حول موضوع معين يعتمد عليها للحصول على رأي فني و محايد حول عدالة القوائم المالية.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص177 .

[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 305.

2.1 وظيفة الإثبات في المراجعة

إن وظيفة الإثبات تقوم على أساس وجود نوع ما من الاتصال بين القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق وفكر وروح المراجع ذاته التي عادة ما يعتمد على مجموعة قرائن التي يتم تقيمها بمعرفته، وفي ضوء استقلاليته وخبرته الشخصية .

ومن المهم في عملية الإثبات التي تنطوي عليها عملية التدقيق توفر الارتباط بين الأدلة المختلفة والغرض المطلوب إثباته، وتجنب الوصول إلى استنتاجات خاطئة واستمرار البحث عن أدلة إضافية تدعم النتائج التي يصل إليها المدقق .[1]

3.1 **مفهوم أدلة الإثبات** : لأدلة الإثبات عدة تعاريف نذكر منها ما يلي :

- هي عبارة عن المعلومات التي يستخدمها المراجع الخارجي لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي يتم مراجعتها تتفق مع المعايير الموضوعة .[2]
- كما عرف مجلس معايير التدقيق في المملكة المتحدة و ايرلندا (ISA -uk-trelnd) ديسمبر 2004 الدليل أنه كل المعلومات المستخدمة بواسطة المدقق حتى يصل إلى استنتاجات يبني عليه رأيه، وهذه المعلومات التي تشمل السجلات المرتبطة بالقوائم المالية والمعلومات أخرى .[3]

ومنه نستنتج أن أدلة الإثبات في المراجعة هي المعلومات يستعملها المراجع الخارجي لتحديد إذا كانت المعلومات التي يتم مراجعتها تتفق مع المعايير الموضوعة من أجل الحصول رأي الفني والمحايد حول عدالة القوائم المالية.

4.1 خصائص أدلة الإثبات في المراجعة

مهما تعددت أدلة الإثبات في عملية المراجعة والتي يعتبرها المراجع كدليل ملموس على الأحداث الاقتصادية والمالية التي قام بها المؤسسة خلال نشاطها.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 304.

[2] ألفين أينز وجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي**، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 238.

[3] أحمد فريد سالم أبو لحية، **مدى كفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقيم أدلة إثبات في بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة**، رسالة ماجستير، غزة، 2015، ص47.

- يبقى اقتناع ورضا المراجع بأدلة الإثبات عندما تكون كافية ومتاحة لتدعيم وتأكيد رأيه، وذات جودة وصلاحية يجب أ ن تكون ملائمة وفعالة، وموثوق فيها وتعتمد فعالية أدلة الإثبات على الموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي ومدى قابليتها للقياس الكمي.
- المعيار الثاني من معايير المراجعة المتعارف عليها أن يقوم المراجع بجمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والمصادقات والاستفسارات، ويتضح من خلال معايير المراجعة أن أدلة الإثبات يجب أن توصف بالكفاية والجدارة.[1]

2. أنواع أدلة الإثبات

تأخذ أدلة الإثبات في المراجعة أنوعا مختلفة، وبصفة عامة يمكن تقسيمها إلى أنواع التالية:

1.2 الفحص الفعلي: يقصد بجرد أو الفحص الفعلي المعايير المادية لأصول الملموسة عنن طريق الجرد والمعاينة يتم تأكد من وجود الأصل بصورة ملموسة، ويتم ذلك بإجراء العد أو القياس أو الوزن للأصل محل الاختبار وخلافا للاعتقاد السائد بين كثير من الممارسين بأن الجرد الفعلي لا ينطبق إلا على الأصول المتداولة ذات الوجود الملموس مثل: النقدية بالخزينة، المخزون، أوراق القبض، الاستثمارات.[2]

2.2 **المستندات**: هي من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله وهي على ثلاثة أنواع :

ـ مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها كفواتير الشراء مثلا .

ـ مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها كفواتير البيع وإيصالات القبض

ـ مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة حيث تزداد إمكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة.[3]

3.2 المصادقات

تتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بالمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون صورة إجابات تصريحيه أو كتابي وتعد المصادقات من أقوى الأدلة، تختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف المعلومات المطلوبة وعموما يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع :

---

[1] الأخضر عياشي، إلياس شاهد، **أدلة الإثبات في عملية المراجعة الإلكترونية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 08، الجامعة الوادي، 2017، ص 620.

هاني فرحان الزايغ، **دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، مذكرة لنيل شهادة [2]الماجيستير، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة و التمويل،2006، ص ص65، 66.

[3]محمد أمين ما زون، مر جع سبق ذكره، ص 38.

– **المصادقات الإيجابية** : هذا النوع من المصادقات يتلقى العملاء أو الموردين خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد عنوان المدقق بالمصادقة على صحة تلك الأرصدة وفي حالة عدم صحة تلك الأرصدة تطلب منهم ذكر أسباب في ردهم .

– **المصادقات السلبية** : فيها يحظر العملاء أو الموردين بأرصدة حساباتهم ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان المدقق في حالة اعتراضهم فقط على صحة أرصدتهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة على صحة تلك الأرصدة .

–**المصادقة البيضاء:** في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردين أن يرسلوا الرد إلى عنوان مدقق الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة .

2. 4الفحص التحليلي

يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقيم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية مثل ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة.[1]

5.2 وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها لها من الأخطاء والغش والتلاعب .[2]

6.2 صحة الأرصدة من الناحية الحسابية

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبة ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية ، لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز وبالتالي فإن وقوف المدقق على استعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليل على انتظام السجلات و الدفاتر الأقل من هذه الناحية و هو ما يسمح له باستخدامها كدليل إثبات .

[1] عبد الفتاح الصحن، أحمد عبيد و أخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، ط2، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 181.

[2] – خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ط1، ص 181.

7.2 الاستفسارات من العميل

يعني الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات، ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليس من مصدر مستقل، وبالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل.[1]

3.وسائل الحصول على أدلة الإثبات

هناك عدة وسائل تمكننا من الحصول على أدلة الإثبات نذكرها فيما يلي :

1.3 الجرد الفعلي: إن فكرة الجرد الفعلي بسيطة في حد ذاتها، بحيث تقوم على معاينة الشيء محل الفحص ورؤيته من طرف المراجع، فعملية الجرد الفعلي تستلزم القيام بعملية العد أو القياس او الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص .

2.3 المراجعة المستندية: تعتبر المستندات المتبادلة بين المؤسسة و المتعاملين معها أدلة كتابية، كما تمثل هذه المستندات أساس للقيود المحاسبية، فيعتمد المراجعون بصورة كبيرة على المستندات لمراجعة صحة القيود المثبتة في الدفاتر .

3.3 طريقة المصادقات: تهدف هذه الطريقة إلى الحصول على بيان مكتوب من المتعاملين الخارجيين عن المؤسسة، فهذه الطريقة تستعمل للتحقق من المبالغ المستحقة على مديني المؤسسة، ومن المبالغ المستحقة على المؤسسة للغير .

4.3 طريقة الاستفسارات : تقوم هذه الطريقة على أساس التوجيه أسئلة ومحاولة الحصول على الإجابات عن هذه الأسئلة ومكن لهذه الإجابات أن تكون رسمية مكتوبة من خلال مناقشات بين المراجع وعامل المؤسسة .

فالإجابة على عدة أسئلة مرتبطة ببعضها البعض تؤدي إلى الحصول على أدلة طالما كانت الإجابات على هذه الأسئلة معقولة ومتناسقة.

5.3 المراجعة الحسابية: تشمل المراجعة الحسابية مراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ إلى أن يقتنع المراجع من صحة الترحيلات، كما أن مراجعة المجاميع تمثل جزءا مهماً من عملية المراجعة، بينما الاختبارات التي يقوم بها المراجع في هذا المجال تتوقف على قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .[2]

---

[1] عبد الفتاح الصحن، أحمد عبيد و آخرون، **أسس المراجعة الخارجية** ، مرجع سبق ذكره، ص316.

[2] عزوز ميلود ،**دور المراجعة في تقيم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة المؤسسة لصناعة الكوابل الكهربائية** –، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة20 أوت 1955، كلية العلوم التسيير قسم علوم التسيير ،سكيكدة، 2006-2007،ص42.

6.3 نظام المقارنات والربط بين المعلومات: وهنا تجري المقارنة بين المشروع وبعض المشاريع المشابه عبر السنوات المالية المختلفة، أو بين المشروع وبعض المشاريع الأخرى في نفس المدة لكشف أية أوضاع غير عادية.

7.3 فحص و تقيم أنظمة الرقابة الداخلية :وهو أمر ضروري من أجل تحديد نطاق عملية تدقيق أولا وتقرير مدى الاعتماد على ذلك النظام في تحديد حجم العينات و الاختبارات الثانية .

8.3 نظام الشهادات " إقرارات من داخل المؤسسة": وتستخدم هذه الوسيلة في الحصول على الكشوف الخاصة بالأصول الثابتة مثلا والإضافات إليها وإهلاكها .....إلخ .[1]

المطلب الثاني: إجراءات جمع أدلة الإثبات والغرض من الحصول عليها

يتناول هذا المطلب إجراءات جمع أدلة الإثبات والغرض من الحصول عليها

1.إجراءات جمع أدلة الإثبات

يحصل المراجع على أدلة الإثبات بواسطة الإجراءات التالية :

1.1 الفحص الفعلي : نقصد به قيام المراجع بفحص الأصول الملموسة والمخزون والأصول الثابتة والنقدية ، ويعد الفحص وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الفعلي لأصل وينظر إليه على أنه أحد أكثر أدلة المراجعة الموثوق بها والمفيدة، كما أن استخدامه يحتاج لبعض المعارف من قبل المراجع في بعض الحالات للتوصل إلى رأي في العوامل النوعية للأصول، بالإضافة إلى انه لا يمكن الاعتماد عليه لتحديد التقويم الملائم لعناصر القوائم المالية.[2]

2.1 التوثيق: نقصد به فحص المستندات والسجلات التي تؤيد المعلومات الواردة في القوائم المالية و تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منتظمة، ونظرا لتطبيق ولمبدأ المستندي الذي يقوم على ضرورة توفير مستند لكل عملية مالية، كما انه متاح بسهولة وبتكلفة منخفضة، إلا أنه يوفر درجات مختلفة من الموثوقة تعتمد على طبيعة التوثيق ومصدره وعلى فعالية الضوابط الداخلية لإجرائه، وهناك ثلاث أصناف رئيسية لتوثيق أدلة الإثبات وهي :

- أدلة إثبات موثقة صادرة عن طرف ثالث ومحفوظة لديه مثل طلب كشف من البنك،
- أدلة إثبات موثقة صادرة عن طرف ثالث ومحفوظة لدى المنشأة مثل فواتير الشراء ، أوراق الدفع الملغاة، عقد التأمين.

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات– الناحية النظرية والعملية** –، ط 3، مرجع سبق ذكره، ص 138.

[2] حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة –الاطار النظري والإجراءات العلمية**–، الجزء الأول، ط 02، دار الثقافة للنشر و التوزيع، 2012، ص ص327-328.

ـ أدلة إثبات موثقة صادرة عن المنشأة ومحفوظة لديها **مثل** : فواتير البيع، التقارير الزمنية عن العاملين، تقارير استلام المخزون.....الخ.[1]

3.1 الملاحظة : هي عبارة عن التطلع إلى احد العمليات أو الإجراءات التي يتم أدائها عن طريق الآخرين، على سبيل المثال فإن الملاحظة عن طريق المراجع لجرد المخزون عن طريق موظفي المنشأة أو ملاحظة إجراءات الرقابة لأحد العمليات والإجراءات إلا أنها مقصورة على أحد النقاط الزمنية التي تحدث عندها الملاحظة، والحقيقة الخاصة بأن الفعل موضوع الملاحظة قد تؤثر على كيفية أداء العملية أو الإجراء .

ودليل الإثبات الكافي نادرا ما يتم الحصول عليه عن طريق الملاحظة وحدها، وأساليب الملاحظة يجب أن تستعمل باستخدام أنواع أخرى من إجراءات جمع أدلة الإثبات.[2]

4.1 إعادة الحساب: تتضمن التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الأصلية والسجلات المحاسبية، أو إجراء حسابات مستقلة.[3]

5.1 الاستفسار من العميل: يتضمن الاستفسار لحصول على معلومات من العميل وقد يتم بشكل كتابي أو شفوي، وتوفر الاستفسارات، معلومات للمراجع لم يكن يملكها من قبل أو توفر أدلة إثبات معززة له، إلا انه لا يمكن النظر إلى الاستفسار كدليل حاسم لأنه يتم الحصول عليه من طرف غير محايد وهذا يعني أنه من الضروري للمراجع أن يدعم هذا الدليل بأدلة أخرى تدعمه من خلال تنفيذ إجراءات أخرى .[4]

6.1 الإجراءات التحليلية : ونقصد بها فحص المعلومات الموجودة في القوائم المالية، عن طريق إجراء مقارنة مع أرقام السنة السابقة ودراسة الاختلافات والاستفسار على أسبابها وتشمل النسب والمؤشرات المهمة، من ضمنها نتائج البحث في التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة الأخرى ذات العلاقة، تلك التي تنحرف عن المبالغ المخططة . وتستخدم الإجراءات التحليلية في بعض الحالات في عزل حسابات أو عمليات مالية يجب أن يتم فحصها على نحو عميق لتقرير ما إذا كانت هناك خطوات أخرى ينبغي القيام بها.[5]

---

[1] نفس المرجع أعلاه، ص 329.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة** ، مرجع سبق ذكره، ص ص 383-384.

[3] ثناء على القباني، **مراجعة نظم تشغيل البيانات الكترونيا**، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008،ص 370.

[4] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العلمية)**، مرجع سبق ذكره، ص 330.

[5] الهادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق (من الناحية النظرية والعلمية)**، مرجع سبق ذكره، ص ص 106-107.

7.1 إقرارات الإدارة: ينص معيار التدقيق الدولي 580 على المدقق أن يحصل على إقرارات خطية من الإدارة حول أمور هامة للبيانات المالية في حالة يتعذر فيها وجود أدلة إثبات أخرى كافية، إن إمكانية حصول سوء فهم وبين المدقق والإدارة سيقل عندها تؤكد الإدارة إقراراتها الشفوية كتابة.[1]

2. حجية أدلة الإثبات (القوة)

ليست قرائن المراجعة ذات قوة واحدة أو قوة مماثلة في الإثبات مما يتطلب المراجع الاستعانة بخبرته وعلمه ورأيه وحكمه الشخصي ليختار أشدها قوة لتدعيم رأيه.[2]

وإذ يعتمد تقدير مدى حجية وأهمية الأدلة ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها على التقدير والاجتهاد الشخصي للمدقق الخارجي بناءًا على خبرته وكفاءته في المهنة، ويعتمد المدقق الخارجي على بعض العوامل المساعدة في تقدير حجية أدلة الإثبات ومنه الأساليب المختلفة جاءت من **أجل الحصول على أدلة إثبات كافية ومنها:**

- أدلة الإثبات المتحصل عليها مصادر خارجية تكون أكثر مصداقية وموثوقية من المصادر الداخلية.
- إذا كانت الأدلة من المصادر الداخلية في ظل نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية جيدين فإنها تكون أكثر موثوقية ويمكن الاعتماد عليها .
- أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق الخارجي مباشرة بنفسه أو بواسطة مساعديه تكون أقوى حجية واعتماد من الأدلة التي يتحصل عليها من الإدارة.
- الأدلة التي تأخذ بشكل مستندات ووثائق و تأكيدات مكتوبة، تكون أكثر حجة وقوة في الإثبات من الأدلة و الإقرارات الشفوية.
- كلما كان المدقق الخارجي مستقلا ومحايدًا عند جمع الأدلة فإنها تؤدي إلى دعم حجية هذه الأدلة وصحتها وعدم وجود أي مسبق.

ويرى الباحث أن هناك عوامل أخرى تحدد حجية أدلة الإثبات ودلالتها وهي التعاون الوثيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وهذه الأدلة التي يحصل عليها المدقق الخارجي من تقارير التدقيق الداخلي هي أكثر حجية لكونها الأقرب للواقع والمحدد بشكل دقيق من الجهة الخاضعة للتدقيق.[3]

---

[1] عبود ميلود، تيقاوي العربي، **أ دلة الاثبات في التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية للتدقيق**، مجلة النور للدراسات، العدد 5، جامعة أحمد دراية ، أدرار، ديسمبر 2016، ص 21.

[2] حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص311.

[3] صدام كاطع هشام، **دور المدقق الخارجي في تقيم كفاءة وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقا لمعاير التدقيق الدولية**، جامعة النهرين-كلية اقتصاديات الأعمال، مجلة دنانير، العدد4، 2018، ص ص 502-503.

3. الغرض من الحصول على أدلة الإثبات

الغرض الرئيسي لعملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي هو إبداء رأي فني محايد في سلامة و عدالة القوائم المالية الناتجة من النظام المحاسبي،[1] غير أنه لن يكون المراجع في مركز يمكنه من تكوين رأيه المهني المحايد في هذه القوائم إلا بعد أن يقوم بعمل كاف يمكنه من الحصول على الأدلة والبراهين الكافية والمقنعة، التي تساعده على إبداء الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية وذلك عن طريق الفحص والمعاينة والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات ومن هنا يتضح لنا أن عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي تتعلق بالحصول على أدلة الإثبات،[2]ثم بعد ذلك فحص هذه الأدلة ويرجع للمراجع الحكم على مدى صلاحية أي دليل من أدلة الإثبات ويختلف تأثير أدلة على الرأي الذي يبديه المراجع فيما يخص بالقوائم المالية محل المراجعة، وتتوقف حجية وقوة أدلة الإثبات على توقيت الحصول عليها، وارتباطها بالعملية محل المراجعة، ومصدر الحصول عليها، وكذلك وجود أدلة إثبات أخري مساعدة للاستنتاجات التي تؤدي إليها.

المطلب الثالث :طرق تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات

تطرقنا في هذا المطلب إلى :

1-استخدام المراجع الخارجي لأسلوب العينة الإحصائية ؛

2-تحديد المراجع الخارجي لكفاية أدلة الإثبات ؛

3-تحديد المراجع الخارجي لملائمة أدلة الإثبات .

1.استخدام المراجع الخارجي لأسلوب العينة الإحصائية

في هذا العنصر سوف تتطرق إلى مفهوم العينات الإحصائية وأساليب المعاينة المتبعة .

1.1مفهوم العينات الإحصائية في المراجعة

يبني المراجع الخارجي ثقته في عملية المراجعة على عدة عوامل من أبرزها فكرة لأهمية النسبية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ولقد اقتنع المراجعون منذ عدة سنوات أنه ليس من الضروري مراجعة كل عناصر جزء معين من العمليات لكي تكون الحسابات سليمة، حيث اعتمدت هذه القناعة على أنه إذا تم اختيار عينة بحجم كاف وممثلة للمجتمع

[1] عبد الفاتح الصحن،" **أصول المراجعة الداخلية والخارجية** "،مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989، ص125.

[2]عبد الفتاح الصحن، "**أصول المراجعة الداخلية و الخارجية**"، مرجع سبق ذكره، ص229.

الذي أخذت منه فإن هذه العينة ستظهر نفس خواص وسمات، المجتمع ككل، مع التركيز على إجبارية كفاية حجمها واختيارها بطريقة عشوائية، ويقصد بهذه الأخيرة أيكون لجميع العناصر المكونة للمجتمع نفس الفرصة في الاختيار.[1]

لجنة تطبيقات المراجعة الدولية تعرف أيضا عينات المراجعة بأنها تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من 10%من مفردات أرصدة الحسابات الموجودة أو مجموعة العمليات ليتمكن المراجع الخارجي من الحصول على أدلة الإثبات اللازمة، ليتمكن من تقييم بعض خصائص المفردات التي تم اختيارها حتى تساعده في تكوين نتيجة بشأن المجتمع الذي سجلت منه هذه العينة.[2]

2.1طرق اختيار العينات

يحتاج المراجع الخارجي أثناء القيام بأعماله إلى اختيار عينات تخدم أغراضها قد تختلف عن الأغراض التي تستخدمها عينات أخرى يوجد ثلاثة طرق للمعاينة في حالة استخدام العينات العشوائية لتحقيق هدف الفحص وهي :

- **المعاينة للتقييم؛**
- **المعاينة للقبول ؛**
- **المعاينة للاكتشاف .**

1.2.1 المعاينة للتقييم: تستخدم هذه الطريقة بشكل واسع لتقيمه خصائص أو متغيرات مجتمع ما حيث يتم الحصول على عينة عشوائية بحجم معين ويجري حصر إما عدد البنود التي تحتوي على خطأ ما وتحديد نسبتيها من المجموع أو يتم تحديد متوسط أو مجموع متغير ما كأن يتم تحديد مجموع بالدنانير، وتمكن هذه الطريقة المدقق من تحديد نسبة البنود التي لها صفات ما من المجتمع ككل كان تقدر بأن هناك حوالي 4 % إلى 6 % من الفواتير تحتوي على أخطاء أو أن مجموع بنود ومن الملاحظ أنه في الحالتين أعطينا مدى يقع الجواب الحقيقي ضمنه ولم نعط رقما واحدا فقط .

2.2.1 **المعاينة للقبول** : تستخدم هذه الطريقة لأغراض ضبط الأخطاء حيث يتم بموجبها اختيار عينة ذات حجم معين ثم يتم فحصها فإذا أظهرت العينة عدد العناصر التي يحتوي على خطأ من نوع مالا يتجاوز عددا حدده المراجع الخارجي وقبل به مسبقا، فإن المجتمع يعتبر مرضيا ومقبولا، وإما إذا أظهرت العينة ان هناك عددا من العناصر

[1] خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر، ط1، عمان ، 2012، ص 238.

[2] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الحديث للحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 217.

يحتوي على أخطاء أكبر من العدد الذي أعتبره المراجع مقبولا، وليس سهلا تحديد المعدل المقبول والذي يجب إعادة النظر فيه على النتائج التي أظهرها فحص العينات .

3.2.1 المعاينة للاكتشاف : توجد بعض الحالات التي إذا وقعت فيها مخالفة أو خطأ واحد فقط فإنها تستدعي القيام بتحقيق ومتابعة لمعرفة الأسباب ونتائج هذا الخطأ ولتوضيح ذلك نفترض مثلا أنه لدينا 2000 مستند يجب ومراجعته واخترنا منها عينة مكونة من 800 مستند لنخضعها للفحص وكان في المجتمع مستند واحد فقط مزور، فإن احتمال اكتشاف التزوير يساوى 40% ومن الممكن اختيار عينة ذات حجم محدد وتكون على درجة معقولة من الثقة بأنها تحتوي على عنصر واحد على الأقل يحمل الصفة التي نبحث عنها وفي حالة ما إذا كان هناك عدة مستندات مزورة فقد أعد الإحصائيين قوائم خاصة يرجع إليها المراجع الخارجي تبين حجم العينة التي يجب فحصها المراجع إذا رغب في تقدير معدل حدوث خطأ معين في العمليات أو السجلات المالية والمستندات التي تعززها[1].

2. كفاية أدلة الإثبات

إن كفاية أدلة الإثبات تعني وجود معلومات حقيقية و كافية ومقنعة توصل الشخص العاقل إلى نفس استنتاجات محافظ الحسابات،[2] وتعد الكفاية مقياسا لكمية أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها كما يشير إليها المعيار التدقيق الدولي رقم 500،[3] ولذلك على محافظ الحسابات أن يقوم بجمع أكبر قدر ممكن من أدلة وقرائن الإثبات لتبرير رأيه الذي يضمنه في التقرير وهو مضطر إلى الإكثار أو الإقلال من كمية الأدلة والقرائن تقوده في

ذلك عوامل منها :

1.2 مدى شمول القرينة أو كفايتها لتحقيق الأهداف التي يسعى إليها المدقق من عملية الفحص التي يقوم بها: قد يكون دليل واحد كافيا لتحقيق كافة أهداف عملية فحص معينة، وهنا يكتفي به محافظ الحسابات، أما إذا

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية العملية)**، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 1999، ص ص 257-258 .

[2] هاري رايدر، **الدليل الشامل في مراجعة العمليات**، ترجمة ناصر القحطاني وبايكر الأمير بايكر، معهد الإدراة العامة المملكة العربية السعودية، 2000، ص 292 .

[3] محمود السيد الناغي، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة (تحليل وإطار التطبيق)**، دار المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص 292.

لم يكن كافيا فعليه أن يسعى للحصول على قرينة أخرى لتعزيز ناحية أخرى من نواحي الفحص، لذلك وجب على محافظ الحسابات تجميع قرائن أخرى للتأكد من الملكية ونوعها، والتقويم صحته.[1]

2.2 مدى ملائمة القرينة أو الدليل لطبيعة العنصر محل الفحص والتدقيق : تختلف الأدلة والقرائن باختلاف العناصر التي يقوم محافظ الحسابات بفحصها لذا وجب على محافظ الحسابات جمع تلك الأدلة التي تتناسب مع طبيعة العنصر موضوع التدقيق .[2]

3.2 درجة المخاطرة :يحتاج المراجع الخارجي إلى درجة كبيرة من التأكد بأن عناصر القوائم المالية تظهر بصورة عادلة وسليمة إذا كانت درجة المخاطرة أو احتمال وجود أخطاء بهذه العناصر كبير مما يؤدي على عدالة القوائم المالية ،[3]وتعني المخاطرة قبول المراجع لعنصر معين على أنه صحيح وهو في الحقيقة عكس ذلك، لهذا يقوم المراجع الخارجي بتجميع أبر قدر ممكن من الأداة التي تؤكد سلامة هذه العناصر كالنقدية على سبيل المثال فهي أكثر عرضة للاختلاس .

4.2 الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص : العلاقة بين كمية أدلة وقرائن الإثبات والأهمية النسبية للعنصر محل الفحص علاقة طردية، فكلها كانت الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص كبيرة كلما احتاج محافظ الحسابات أدلة إثبات أقل والأهمية النسبية للعنصر تتحدد من خلال قيمة ذلك العنصر مقارنة مع الناصر الأخرى مع أن تحديد الأهمية النسبية للعنصر ترجع إلى محافظ الحسابات فربما يعتبر أحد العناصر ذات أهمية جوهرية إذا كان الخطأ أو التحريف فيه يؤثر على القوائم المالية وعلى قرار أطراف المستفيدة من هذه القوائم .[4]

---

[1] أمينة معمر، **دور محافظ الحسابات في تقيم أدلة الإثبات –دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات** –، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلو التسيير، قسم العلوم التجارية، بسكرة، 2013_ 2014

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص 221_ 222.

[3] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة** (مع تطبيقات علمية على معايير المراجعة المصرية **والدولية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص ص 62- 63.

[4] خيرة بن عباس، **دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات– دراسة حالة عينه من محافظي الحسابات–**، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، 2012/ 2013، ص 45.

5.2 تكلفة الحصول على الدليل :ينبغي على المراجع الخارجي أن يوازن بين قوة الإقناع في الدليل وبين تكلفة الحصول عليه بمعنى أن يأخذ في حسانه معياري التكلفة والمنفعة عند جمع أداة الإثبات، فعندما تكون هنا مجموعتان من إجراءات المراجعة وكلاهما صالح لتحقيق أهداف مراجعة محددة فعلى المراجع اختيار المجموعة الأقل تكلفة .[1]

6.2 درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية : إن وجود نظام رقابة داخلية سليم يعتبر دليلا على انتظام دفاتر وسجلات العميل، مما ينعكس على كمية الأدلة ومقدار الاختيارات وحجم العينات .[2]

3.تحديد المراجع الخارجي لملاءمة أدلة الإثبات .

هناك عدة محددات يعتمد عليها المراجع الخارجي للحكم على ملاءمة الدليل ودرجة الإقناع التي يقدمها والتي تساعده في إبداء رأيه في القوائم المالية للعميل ونذكر منها :

3.1 طبيعة الأدلة ومصدر الحصول عليها : الأدلة التي يحصل عليها المراجع الخارجي من خارج شركة العميل محل ثقة أكبر من الدليل الداخلي، ويكون هذا لأخير محل ثقة في العادة عندما تكون الرقابة الداخلية كافية، ولأدلة التي يحصل عليها المراجع الخارجي بنفسه محل ثقة أكبر من تلك المحصل عليها عن طريق الغير، كما تعتبر الأدلة المكتوبة ذات موثوقية أكبر من تلك الشفهية .

2.3 تطابق وتعارض الأدلة : يحصل المراجع الخارجي على تأكيد أكبر عندما تتطابق الأدلة المحصل عليها من مصادر مختلفة، وعليه فإن تعرض دليلان من مصدرين مختلفين ينبغي القيام بإجراء إضافي لحسم هذا التعارض .[3]

3.3 التوقيت المناسب للحصول على الأدلة : إن عامل الوقت مهم جدا كي يؤدي الدليل غايته فقد يكون الدليل قويا إلا أنه يفقد ملائمته إذا حصل عليه المراجع غي لوقت الذي لا يتناسب مع تاريخ الفحص .

4.3 ارتباط الدليل بالعناصر محل الفحص :كلما كان الارتباط قويا ووثيقا كلما كانت الملائمة ودرجة الاعتماد على الدليل كبيرة .

---

[1] طارق عبد العال حمادة، **موسوعة معايير المراجع (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)**، ج2، الدار الجامعية، 2007، ص ص 482- 484.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 222.

[3] محمود السيد الناغي، **دراسات في المعايير الدولية المراجعة (تحليل وإطار للتطبيق)**، دار المكتبة العصري للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص 293.

5.3 صلاحية الوسيلة المتبعة في الحصول على الدليل : لكل دليل من أدلة الإثبات وسيلة فنية مناسبة لجمعه والحصول عليه، ولكل وسيلة إحكامها وقواعدها التي إذا لم تراعي فقد الدليل موثوقيته وقوته .

6.3 **سلوك المراجع أثناء جمع الأدلة** : من الضروري في عملية المراجعة استقلال المراجع وبعده التام عن جميع المؤثرات في جميع المراحل، لذا عليه أن يكون نزيها مستقلا محايدا في جمعه الأدلة وإلا فقدت موثوقيتها .

7.3 **مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي تستسقى منها الأدلة** : كلما توفرت ثقة

المراجع في المصادر الخارجية التي حصل منعا عل الأدلة وزاد إلمامها بالمعلومات المطلوبة منها زادت موثوقية الأدلة التي تدلى بها، وكذلك استقلال المصادر الخارجية وعدم تحيزها لرغبات الإدارة يزيد من قوة الأدلة .[1]

المبحث الثاني: المقارنة بين المعايير الجزائرية و المعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بأدلة الإثبات

المعيار هو نموذج لأداء عملية محددة تم تحديده من قبل السلطات المهنية أو نَشأ كنتيجة للعرف المهني في نفس مجال المهنة، أي أنه نموذج متوقع لها ينبغي أن تكون عليه الممارسة الفعلية.

ومنه سنتطرق في هذا المبحث لكل من المعايير الدولية والجزائرية للتدقيق المتعلقة بأدلة الإثبات ومعرفة أهم الفروق من خلال عملية المقارنة بينهما.

المطلب الأول: المعايير الدولية للتدقيق

لقد تطرقنا في هذا المطلب كل من مفهوم معايير التدقيق الدولية والهيئات المسؤولية عن إصدارها وكيفية إصدارها وأخيرا تعرفنا على المعاير المتعلقة بأدلة الإثبات .

1. تعريف معايير التدقيق الدولية

يمكننا عرض بعض التعاريف التي تسلط الضوء على معايير التدقيق في النقاط التالية:

- تعتبر المعاير الدولية للتدقيق بمثابة مقياس الأداء المهني فالمعايير تمثل النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي، وتحدد المسؤولية التي يتحملها نتيجة قيامه بالفحص، فمن الضروري أن يتم الفحص وفق المعايير المتعارف عليها وبذلك لا يتحمل المسؤولية في حالة ظهور أي غش أو تلاعب بعد ذلك.[2]

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ط1، ص ص 223، 222.

[2] خالد راغب الخطيب، **التدقيق على الإشهار الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية**، عمان، دار البداية، 2009،ص12.

ومن خلال ما سبق يمكن أن نلخص معايير المراجعة الدولية في التعريف التالي: بأنها النمط أو النموذج الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات.

2. الهيئات المسؤولية عن إصدار معايير التدقيق الدولية ISA

تتمثل المنظمات التي استهدفت وضع معايير التدقيق الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيقها في :[1]

1.2 الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)

الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC هو المنظمة التي ترعى مهنة على نطاق العالم، حيث يبلغ عدد أعضاءه المنتمين له 159 عضو زميلا في 124 دولة حول العالم وتم تأسيسه في عام1977 وتتلخص مهنته في خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلق أنحاء العالم، وينتمي إلى هذه المنظمة حوالي 2.5 مليون محاسب يعملون على مزاولة المهنة في القطاع العام و في مجالات الصناعة والتجارة والمجلات الحكومية والأكاديمية حيث وضع برنامجا مؤلفا من عدة نقاط منها:

- وضع الإرشادات لممارسة المراجعة الدولية،
- وضع دليل للسلوك المهني،
- تنظيم و تعزيز تبادل المعلومات والمنشورات المهنية،

حيث يتم تنظيم برنامج عمل بصورة رئيسية بواسطة مجموعات عمل تسمى لجان الفنية: لجنة التعليم ولجنة المحاسبة المالية والإدارية.

2.2 لجنة ممارسة التدقيق الدولية(IAPC)

لقد أعطيت لهذه اللجنة صلاحيات لإصدار منشورات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس IFAC، وعلى أن تسعى لتحقيق القبول العام لتلك المعايير والبيانات و تعزيزها، ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة التدقيق الدولية من قبل منظمات أعضاء لجنة يمثلون دولاً يختارها مجلس الاتحاد وتتضمن لجنة ممارسة التدقيق الدولي من سنة1994 أعضاء من 13 دولة.

3.2مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

[1] بن إعمارة منصور وحولي محمد، **النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة**، الملتقى العلمي الدولي، جامعة باجي مختار، عنابة، 2011ص7.

في سنة 2001 خضعت لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى إصلاح ،نتج عنه تغيير التسمية من ل من لجنة المحاسبية الدولية إلى إصلاح، نتج عنه تغيير التسمية من لجنة المحاسبة الدوليIASC)(الى مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) فأصبح هذا المجلس هو الهيئة المكلفة بإعداد واعتماد المعايير الدولية للقوائم المالية(IFRS) بترقيم تسلسلي دولي (IFRS 1,IFRS2 ,IFRS3)، اما المعايير السابقة والتي لم يتم تعديلها او تغييرها تبقى بنفس التسمية ، ومن اهم ملامح المعايير الجديدة او التعديلات في المعايير السابقة :[1]

- إلغاء الكثير من المعالجات البديلة المسموح بها.
- الانسجام بين تعريفات ومتطلبات ومعالجات المعايير المختلفة .
- وجود ملاحق مرافقة لبعض المعايير ولكنها ليست جزء منها تحتوي على:
- المصطلحات المستخدمة في المعيار؛
- دليل توضيحي للمعيار؛
- أمثلة توضيحية .

3.أسس إصدار معايير التدقيق الدولية

حيث يتم إصدار المعايير على النحو التالي:[2]

- تقوم اللجنة بتفويض مسؤوليتها للجنة الفرعية لدراسة معيار التدقيق و تجهيز و كتابته .
- تتولى اللجنة الفرعية بعد ذلك دراسة خلفية الموضوع، الاطلاع على البيانات والتوصيات، والدراسات، والمعايير الصادرة عن المنظمات المحلية، أو الإقليمية للدول الأعضاء، أو أية منظمات أخرى، ومن ثم تقوم بإعداد مسودة حول المعايير تقدمها لأعضاء اللجنة للتصويت عليها.
- إذا تمت الموافقة على المسودة من قبل ثلاثة أرباع من يحق لهم التصويت في لجنة التدقيق الدولية، يتم توزيع المسودة على أعضاء الاتحاد كافة، و المنظمات المختلفة من إبداء وجهات النظر و التعليق عليها.
- تتولى اللجنة بعد ذلك دراسة الاقتراحات و التوصيات ووجهات النظر، التي ترد إليها من المنظمات المختلفة، ويتم في ضوء ذلك إعادة صياغة المسودة ومن ثم التصويت على المسودة المعدلة.

---

[1] بهلوي نور الهدى، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة سطيف، 2016-2017، ص28.

[2] بن حواس كريمة و بنية عمر، **دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية** ،مجلة جامعة القدس المقترحة للأبحاث والدراسات، العدد 40، جامعة باجي مختار 2016،ص 95.

- إذا حظيت المسودة المعدلة بموافقة ثلاثة أرباع من لهم حق التصويت في اللجنة، يتم ذكره اعتمادها وإصدارها كمعيار تدقيق الدولي اعتبارا من تاريخ يتم ذكره ضمن الدليل الدولي .
- بالإضافة إلى أنه من الضروري أن يتم التوافق بين الجمعيات العلمية العالمية لمهنة تدقيق الحسابات، على تجميع المعايير المتعارف عليها في مهنة موحدة، تتمثل في توصيات المنظمات المهنية المختلفة، للقيام ببذل مجهودات مشتركة لدراسة هذه المعايير وتمحيصها لتوحيدها ، وتنظيمها في إطار واحد شامل،يتم الاتفاق عليه بين أعضاء المهنة، بحيث تمثل مقياسا موحدا للأداء يلتزمون به.

4.معايير التدقيق الدولية لأدلة الإثبات

تطرقنا إلى معيار دولي ISA 230 ومعايير المجموعة الثالثة التي تمثل أدلة الإثبات(500-599) التي تتمثل في ما يلي:

4 . 1المعيار ISA 230 إعداد أوراق عمل التدقيق (التوثيق).

تتمثل أوراق التدقيق في الأوراق المعدة من قبل المدقق أو التي تم الحصول عليها و الاحتفاظ بها لعلاقاتها بعملية التدقيق، وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الأقلام أو الوسائل الإلكترونية أو أي وسائل أخرى و تكمن أهمية أوراق العمل في كونها :[1]

- تساعد في التخطيط وفي تنفيذ عملية التدقيق .
- تساعد في الإشراف ومراجعة أعمالا لتدقيق .
- تمثل أدلة التدقيق الناتجة عن أعمال التدقيق المنجزة والتي تدعم رأي المدقق.

2.4 المعيار الدولي ISA 500 أدلة المرجعة.

أدلة الإثبات تعني المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني ولقد لخصنا مضمون المعيار فيما يلي:

- يجب على المراجع الحصول على الأدلة الكافية والملائمة خلال عملية الفحص الاستفسارات والمصادقات والملاحظات وذلك لتوفير الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد على عدالة عرض القوائم لنتائج عمل

[1] حسين دحدوح، حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ص155.

المؤسسة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية، ومن الضروري أن تكون أدلة المراجعة كافية من حيث الكمية والتنوع، كما يجب أن تكون تلك الأدلة جلدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة.

- ويهدف هذا المعيار إلى وضع لأسس وإرشادات حول أدلة المراجعة فيما يخص عملية مراجعة القوائم المالية وكمية ونوعية أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها وإجراءات التي يستخدمها المراجعون للحصول على أدلة المراجعة.[1]
- ويتطلب المعيار من المراجع تصميم و أداء وإجراءات المراجعة مناسبة في ظل الظروف بهدف الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة .

ويمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن بوجه عام إلى فئتين داخلية وخارجية ومن الأمثلة على النوع الأول كل ما هو موجود داخل المؤسسة مثل : دفاتر الحسابات أما الأدلة والقرائن مثل : المصادقات من العملاء والموردين.[2]

3.4 المعيار الدولي ISA501 أدلة المراجعة اعتبارات محددة لبنود مختارة.

يتمحور هذا المعيار حول وضع الاعتبارات الخاصة التي يجب على المدقق مراعاتها للحصول على أدلة تدقيق كافية فمثلا وضع الاعتبارات التي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار عند اختيار المخزون إذا كان هاما بالنسبة للقوائم المالية .[3]

4.4 المعيار الدولي ISA 505 المصادقات الخارجية

عملية المصادقة الخارجة هي عملية الحصول على لأدلة تدقيق وتقيمها خلال الرد المباشر من طرق آخر استجابة لطلب المعلومات حول بند معين يؤثر على التأكيدات التي قامت بها الإدارة في البيانات المالية وعلى المدقق التأكيد إذا ما كان استخدام المصادقات الخارجية ضروريا للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لدعم تأكيدات معينة للبيانات المالية أم لا من الحالات التي يمكن فيها استخدام المصادقات الخارجية:

- الأرصدة و البنوك و الأرصدة المدينّةَ والقروض.....إلخ

ومن المهم للمدقق للحصول على موثوقية واعتماد المصادقات الخارجية، بتطبيق إجراء مناسب عند تصميم

---

[1] يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره ، ص173.

[2] أحمد عريقات و محمد نديم دباغية ،**أثر التزام شركات تدقيق الحسابات الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها الاستراتيجية التسويقية**، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد1، غزة، ،2011،ص42.

[3] IFAC , IAASB, ISA 501**, AUDIT EVIDENCE SPECIFIC CONSIDERATIONS FOR SEIECTED ITEMS,INTERNATIONALFEDERATION OF ACCOUNTANTS**, NOW YORK, USA, 2010, P398-339,PUBLICATION FOR WEB SITE: Http//www.ifac.org/system/files/downloads/a023-2010-iaasb-handbook-isa-501.pdf.

طلب المصادقة الخارجية على: الوجود، الحقوق، الالتزامات، الحدوث الاكتمال، التقييم، القياس، العرض والإفصاح.[1]

5.4 المعيار الدولي ISA 580 إقرارات الإدارة

على المدقق أن يحصل على الدليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية، وأنها قامت بالمصادقة عليها، يستطيع المدقق الحصول على إقرار الإدارة بهذه المسؤولية بالموافقة عليها من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المشابهة أو بالحصول على إقرار خطي من الإدارة باستلام نسخة من القوائم المالية .

وخلال عملية التدقيق تقوم الإدارة بعمل عدة إفرازات إلى المدقق إما من تلقاء نفسها أو بناء على استفسارات معينة، في حالة كون هذه الإقرارات تتعلق بأمور هامة للقوائم المالية فإن المدقق سوق يحتاج إلى:

- طلب أدلة إثبات معززة من مصادر داخل أو خارج المؤسسة.
- تقيم فيما إذا كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة معقولة وتتوافق مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها.
- دراسة فيما إذا كان يتوقع من الأشخاص الذين قدموا الإقرارات أن يكونوا ملمين بالأمور التفصيلية.

لا يمكن أن تكون إقرارات الإدارة بديلا على أدلة الإثبات الأخرى التي يتوقع المدقق بأن من الممكن توفرها بشكل معقول.

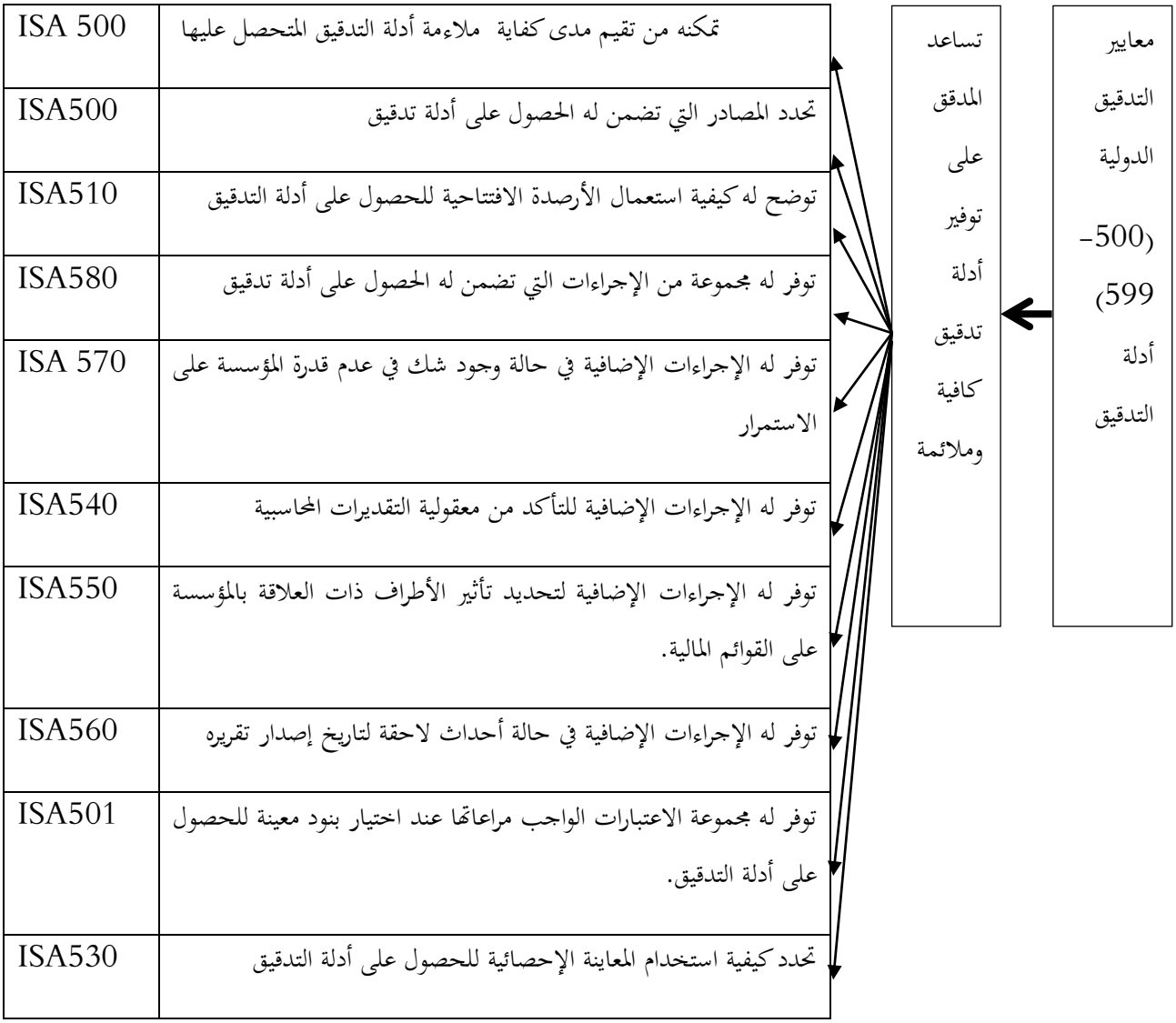
ويتعين على المدقق في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة الإثبات الأخرى أ يستقصي أسباب ذاك، وعند الضرورة يجب عليه إعادة النظر بمصداقية الإقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة، أما في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المدقق أنه ضروري فإن ذال سيشكل تحديدا لنطاق التدقيق، وعلى المدقق أن يبدي رأيًا متحفظا أو يمنع عن إبداء الرأي.[2]

بعد التأكد أن المراجع خلال أداء عمله يسعى جاهدا للحصول على أدلة تدقيق كافية و ملاءمة والتي سبق أن تناولنا لأهم ما توفره المجموعة الثالثة من معايير التدقيق الدولية ISA من إرشادات في سبيل الحصول على تلك الأدلة، ويوضح الشكل أثر العمل بمعايير(500-599) أدلة التدقيق على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي.

[1] إيهاب نظمي وهاني العزب، **تدقيق الحسابات الاطار النظري** ، مرجع سبق ذكره، ص208.

[2] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص ص 112-113.

الشكل رقم (2– 1): أثر العمل بالمعايير (500-599) أدلة التدقيق على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي.



ISA 500	تمكنه من تقييم مدى كفاية ملاءمة أدلة التدقيق المتحصل عليها
ISA500	تحدد المصادر التي تضمن له الحصول على أدلة تدقيق
ISA510	توضح له كيفية استعمال الأرصدة الافتتاحية للحصول على أدلة التدقيق
ISA580	توفر له مجموعة من الإجراءات التي تضمن له الحصول على أدلة تدقيق
ISA 570	توفر له الإجراءات الإضافية في حالة وجود شك في عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار
ISA540	توفر له الإجراءات الإضافية للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية
ISA550	توفر له الإجراءات الإضافية لتحديد تأثير الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة على القوائم المالية.
ISA560	توفر له الإجراءات الإضافية في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقريره
ISA501	توفر له مجموعة الاعتبارات الواجب مراعاتها عند اختيار بنود معينة للحصول على أدلة التدقيق.
ISA530	تحدد كيفية استخدام المعاينة الإحصائية للحصول على أدلة التدقيق

المصدر: بهلوي نور الهدى ،**أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر**، مرجع سبق ذكره،ص89.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الجزائرية

سنتطرق في هذا المطلب إلى المعايير الجزائرية للتدقيق والهيئات المسؤولة عن إصدارها وأهم إصداراتها.

1. تعريف المعايير الجزائرية للتدقيق

تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق من أحدث مستجدات مهنة التدقيق في الجزائر نظرا لصدورها في السنوات القليلة الماضية، وتجدر الإشارة قبل عرض هذه المعايير إلى أنها تستهدف جميع أنواع التدقيق القانونية كانت أم تعاقدية.

حيث أدت الحاجة الملحة التي تبني و إصدار معايير تدقيق جزائرية والمقتبسة في مجملها من معايير التدقيق الدولية حيث قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار هذه المعايير وفق 04 دفعات .[1]

1.1. إصدارات معايير التدقيق الجزائرية

أصدرت الجزائر عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة حتى أواخر سنة2018 ستة عشر معيار تدقيق جزائري خاصة بمهمة التدقيق بصفة عامة ومنبثق من معايير التدقيق الدولية وقد أصدرت وفق القرارات التالية:

- القرار الوزاري لوزارة المالية الممضى في 4 فيفري 2016 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- القرار الوزاري لوزارة المالية الممضى في 11أكتوبر2016 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- المقرر الوزاري لوزارة المالية رقم 23 الممضى في أكتوبر2017/03/15 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق .
- المقرر الوزاري لوزارة المالية رقم 77 الممضى في أكتوبر2018/09/24 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق .

[1] مقرر رقم 02، **المؤرخ في 2016/02/04 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية**، غرفة المحاسبة، وزارة المالية.

الجدول رقم (2– 1: معايير التدقيق الجزائرية

البيان	NAA
معيار الاتفاق حول لأحكام مهمة التدقيق	NAA210
معيار تخطيط المكشوف المالية	NAA300
معيار العناصر المقنعة	NAA500
معيار التأكيدات الخارجية	NAA505
معيار مهام التدقيق الأولية	NAA510
معيار الإجراءات التحليلية	NAA520
معيار الأحداث اللاحقة	NAA560
معيار استمرارية الاستغلال	NAA570
معيار التصريحات الكتابية	NAA580
معيار استخدام عمل المدققين والآخرين	NAA610
معيار استخدام عمل خبير معين من طرق المدققين	NAA620
معيار تأسيس الرأي وتقرير التقرير على الكشوف المالية	NAA700
معيار وثائق التدقيق	NAA230
معيار العناصر المقنعة– اعتبارات خاصة–	NAA501
معيار السبر في التدقيق	NAA530
معيار تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التغيرات المحاسبية للقيم الحقيقية والمعلومات الواردة المتعقلة بها	NAA540

المصدر: المجلس الوطني للمحاسبة، معايير التدقيق الجزائرية 2016-2017-2018

يوضح الجدول أهم إصدارات معايير التدقيق الجزائرية.

2 .الهيئات المسؤولة عن إصدار المعايير الجزائرية

لقد صدر بالجريدة الرسمية في 27 جانفي 2011 ثلاثة مراسيم تحدد مهام الهيئات المسؤولة عن التدقيق في الجزائر، سوف نتطرق في كل عنصر على هيئة من تلك الهيئات:

1.2 وزارة المالية ومهامها

هي إحدى وزارات الحكومة الجزائرية، تشغل مبنى أحمد فرنسيس ببن عكنون بالجزائر العاصمة، تأسست أول وزارة مالية تابعة لأول حكومة جزائرية مستقلة في 27سبتمبر 1962 عن طريق المرسوم التنفيذي 62-11الصادر في العدد الأول للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية، تتولى وزارة المالية المهام التالية:[1]

- وضع الخطط لتنفيذ السياسة المالية للدولة ومتابعة تحقيق وتحصيل الإيرادات العامة وتنظيم الحسابات المتعلقة بها طبقا للتشريعات المالية المعمول بها .
- إدارة النفقات النقدية لتأمين السيولة وتوجيه الاستثمار الحكومي بما يتفق و السياسات المالية والنقدية .
- دراسة الأوضاع المالية والنقدية والاقتصادية وتحليلها وتقييم السياسات والاجراءات الضريبية .
- إدارة شؤون التقاعد المدني والعسكري والتعويضان وفقا لأحكام القوانين والأنظمة المعمول بها وإدارة أموال صندوقي الضمان الاجتماعي والادخار للموظفين والمستخدمين .
- إبداء الرأي والمشورة في مشاريع القوانين والانظمة والاتفاقيات وأي مواضيع اخرى ترتب التزامات مالية على الخزينة .
- التعاون والتنسيق مع الوزارات والدوائر الحكومية لتدريب وتأهيل الكوادر ماليا ومحاسبية.

2.2 المجلس الوطني للمحاسبة و مهامه

نشأ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد المهام والقواعد التي تسيره وتتمثل صلاحيات المجلس على الخصوص فيما يلي: [2]

- جمع كل الوثائق المتعلقة بالمحاسبة و التدقيق.
- يعمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
- يقترح كل الإجراءات التي تهدف إلى تنسيق المحاسبات والتدقيقات.

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ،العدد08المؤرخة في 2001/10/01، الصادرة بمقتضى المادة 11 من نظام وتنظيم وادارة وزارة المالية رقم 52، 1997.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد07، المؤرخة في 2011/02/02، ص ص 4- 5.

- يبدي رأيه و يقدم توصيات بشأن جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة والتدقيق.
- ساهم في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة والتدقيق.
- يتابع تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي
- ينظم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطاره.

3.1 المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومهامه

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27 تحدد مهام المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي:[1]

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للنصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسيرها .
- إقفال الحسابات المالية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة والسنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية .
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعقلة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير والمكلف بالمالية .
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

4.1 المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ومهامه

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 2011/11/27 تحدد مهام المجلس الوطني لمحافظي الحسابات.

وتتمثل مهام المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تتشابه مع صلاحيات المجلس الوطني للخبراء المحاسبيين أما المهام الأخرى والتي تختلف عنها تشمل ما يلي :[2]

- إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للنصف الوطني لمحافظي الحسابات وتسيرها.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد7،مرجع سبق ذكره ،ص ص 8 _9.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد7، مرجع سبق ذكره ،ص ص10-11.

- إعداد النظام الداخلي الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

2. إصدارات معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الاثبات

وضعت معايير التدقيق الجزائرية مؤخرا من طرف لجنة خاصة والتي تشمل مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة، فهذه المعايير بمثابة نموذج يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق ولدراسة ذلك أكثر تفصيلا، سندرس في هذه النقطة أهم إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بأدلة الإثبات.

1.2الإصدارات الأولية

تتمثل الإصدارات الأولية للمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات في المعيارين 505و 580.

1.1.2 المعيار505 NAAالتأكيدات الخارجية

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول دراسة جميع جوانبه من خلال ما يلي:[1]

- عبارة عن بيانات مقدمة من الإدارة والتي تتكون في شكل لمفردات القوائم المالية ونقسمها إلى : الوجود أو الحدوث، الحقوق و الالتزامات، المثول، التقويم أو التوزيع، العرض و الإفصاح.
- دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير سواء كان في شكل ورقي أو إلكتروني أو شكل أخر.
- عملية الحصول على أدلة مراجعة و تقيمها من خلال إقرار للمعلومات أو بحالة قائمة من الغير رداً على طلب للمعلومات بخصوص بند محدد يؤثر على التأكيدات في القوائم المالية أو الإفصاحات ذات صلة.
- لتحديد إلى أي مدى يمكن استخدام التأكيدات الخارجية، ينبغي على مراقب الحسابات أن يدرس خصائص البيئة التي يعمل بها، المنشأة محل المراجعة وأسلوب مرسلي الردود المحتملين في التعامل مع طلبات التأكيدات المباشرة .

يهدف إلى وضع معايير توفير إرشادات كوسيلة للحصول على أدلة المراجعة، وعادة ما يكون رأي المدقق فيما إذا كانت:

- الحسابات معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبشكل منتظم مع مراعاة مبدأ الثبات .

[1] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، وزارة مالية، مقرر رقم 002 يتضمن معايير التدقيق الجزائرية ،الجزائر، 04 فيفري2016.

- المعلومات المنشورة والمرفقات لها تتوافق مع معلومات المدقق عن الشركة.
- العرض والإفصاح في القوائم المالية حسب متطلبات القانون.
- النتائج والمعلومات التي توصل إليها المدقق مكنه من إبداء الرأي.

2.1.2 المعيار580 NAAالتصريحات الكتابية

عبارة عن المعلومات والإفرازات أو العناصر الضرورية للمدقق في إطار الكشوف المالية، وقد تعتبر هذه العناصر مقنعة كافية وملائمة، كما تعتبر غير مقنعة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها ولها خصائص تتميز بها .

- **التاريخ:** يجب أن يكون أقرب ما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية وليس بعده .
- **المدة:** يجب أن تشير التصريحات الكتابية إلى كل الفترات التي يعطيها تقرير المدقق.
- **الشكل:** يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجه إلى المدقق.

وتتمثل أهداف المدقق وفق هذا المعيار كما يلي:

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالتأكيدات الخاصة، الرد بشكل ملائم في حالة تقديم أو عدم تقديم التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.[1]

2.2الإصدارات الثانية

تتمثل الإصدارات الثانية للمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات في معيار رقم 500.

1.2.2 المعيار NAA500 العناصر المقنعة

هي كل المعلومات التي يجمعها بغية الوصول إلى نتائج معقولة تكون الأساس الذي يبنى عليه رأيه المهني وتصنف هذه المعلومات إلى صنفين:

- المعلومات المتضمنة والمؤيدة لإعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (دفتر الأستاذ، دفتر اليومية) الوثائق الاثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك...إلخ)
- معلومات أخرى مجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، أو المعلومات الناتجة عن تدقيقات سابقة أو أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة ولها خصائص تتميز بها وهي الكفاية، الملاءمة، الدلالة، المصداقية.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية مقرر رقم 002 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، مرجع سبق ذكره.

ويترتب على المدقق وفق هذا المعيار واجبات هي:

- أن يكون يقظا وعلى أتم الوعي بالنظر إلى المؤشرات المشكوك في مصدرها.
- أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية إذا انتابه شك ما.
- استحضار حكمة المهني الخاص أثناء تقيمه للعناصر المقنعة المجتمعة
- جمع عناصر مقنعة حول دقة وشمولية المعلومات الصادرة عن المؤسسة .
- إذا كانت المعلومات ناتجة عن خبير معين من طرف الإدارة يجب على المدقق كفاءة وقدرات الخبير والاطلاع على أعمال الخبير وتقدير ملاءمة أعمال الخبير.
- الأخذ بعين الاعتبار العلاقة المتعلقة بفواتير المعلومات المنبثقة من العناصر المقنعة .
- الفحص المادي للأصول العينية .
- فحص تسجيلات أو الوثائق الداخلية والخارجية .
- استعمال التأكيدات المتعلقة بتدقيق العمليات و أرصدة الحسابات المتعلقة بغرض الكشوف المالية.
- إعادة تنفيذ الإجراءات أو التدقيقات داخل المؤسسة إما بدويا أو عن طريق تقنيات المدعمة بالحاسوب.(**أنظر إلى الملحق رقم 01**).[1]

3.3 الإصدارات الرابعة

تتمثل الإصدارات الثالثة للمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات في المعيارين 230و501 نعرضها في ما يلي:

1.3.3 معيار NAA 230وثائق التدقيق:

هي عبارة عن وثائق التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق وتتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة، العناصر الدالة المجمعة و النتائج التي توصل إليها المدقق.

وفي حالة التدقيق المتكرر يمكن تصنيف بعض الملفات على أنها ملفات دائمة يتم تحينها بالمعلومات الجديدة الهامة والتي تشكل مصلحة دائمة خلافا لملفات العمل الحالية التي تحتوي على معلومات تتعلق أساسا بتدقيق سنة مالية واحدة.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مقرر رقم 150 يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، 11 أكتوبر 2016.

ويمكن إعداد وثائق التدقيق وحفظها على الورق أو على دعامة الكترونية أو على دعامة أخرى ويترتب على المدقق وفق هذا المعيار ما يلى:

- تحضير الوثائق.
- تشكيل ملفا كافيا و ملائما العناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره .
- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداءه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتطبيقية المطبقة.
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية.
- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة أو النصوص القانونية والتنظيمية.

2.3.3 المعيار NAA501 العناصر المقنعة اختبارات خاصة

يقصد به الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ويترتب على المدقق وفقا لهذا المعيار واجبات تتمثل في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص:[1]

- وجود المخزونات وحالتها.
- اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلتزم الكيان.
- تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطلق.

[1] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، وزارة المالية، مقرر رقم 77 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، 24 سبتمبر 2018،

المطلب الثالث: المقارنة بين المعايير الجزائرية والمعيار الدولية للتدقيق المتعلقة بأدلة الإثبات

نقوم في هذا المطلب بمقارنة كل من معيار التدقيق الدولي مع معيار التدقيق الجزائري في كل عنصر.

1.مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي رقم" 230" .

الجدول رقم (2-2) :مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي رقم" 230".

	المعيار الجزائري للتدقيق "230" وثائق التدقيق	**المعيار الدولي للتدقيق "230" التوثيق**
مجال تطبيق المعيار	يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية .	يعالج هذا المعيار كيفية وضع معايير وتوفير إرشادات تخص التوثيق المتعلق بتدقيق البيانات.
شكل ومضمون أوراق العمل	-يجب على المدقق إعداد وثائق كافية تمكن مدقق أخر من فهم طبيعة ورزنامة وامتداد الإجراءات التدقيق الموضوعية حيز التنفيذ قصد مطابقة المعايير الجزائرية للتدقيق ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة. -نتائج إجراءات التدقيق المنفذ والعناصر المقنعة المتحصل عليها. -المسائل المهمة المطروحة أثناء التدقيق والنتائج المتوصل إليها والأحكام المهنية المهمة التي توجب أخذها للوصول لتلك النتائج. -توفر وثائق التدقيق لعناصر التي تثبت أن التدقيق تم و وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق. -تحفظ وثائق التدقيق على الورق أو على دعامة الكترونية أخرى. -بمجرد تشكيل الملف النهائي لا يحذف أو يسحب المدقق أي عنصر من الوثائق مهما كانت طبيعته قبل نهاية أجال الحفظ المحددة.	-على المدقق تسجيل المعلومات المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق من أوراق العمل بالإضافة إلى توقيت ونطاق الإجراءات التدقيق التي تم تنفيذها وكذا تسجيل النتائج و الاستنتاجات المستخرجة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها. -يعتبر مدى حجم الأوراق العمل أمرا من أمور الاجتهاد المهني لأنه ليس من الضروري توثيق كل الأمور التي يدرسها المدقق . -في حالة التدقيق المتكررة يمكن تصنيف ملفات أوراق العمل كملفات تدقيق دائمة حيث يتم تحديثها بالمعلومات الجديدة ذات الأهمية المستمرة. -يجب تبني إجراءات ملائمة للمحافظة على السرية والحفظ الأمين لأوراق العمل -تعتبر أوراق العمل من ممتلكات المدقق.

المصدر:من إعداد الطالبتين اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي رقم 230 .

من خلال جدول المقارنة توصلنا الى أن كلا المعيارين أوضحا:

- وثائق التدقيق(أوراق عمل التدقيق) .

2. مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي رقم 500.

الجدول رقم (2-3):مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي رقم 500

	المعيار الجزائري للتدقيق "500" العناصر المقنعة	المعيار الدولي للتدقيق "500" أدلة الإثبات
مجال تطبيق المعيار	يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية ويعالج واجبات المدقق فيمل يتعلق يتصور و ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة.	الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير توفير إرشادات لكمية و نوعية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية تدقيق البيانات المالية إجراءات الحصول على هذه الأدلة.
الكشوف المالية الصادرة عن الإدارة	**تصنف كما يلي:** **الوجود:** الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة الموجودة. **الحقوق والواجبات** : الكيان يمتلك أو يراقب الأصول وتتعلق الديون بواجبات الكيان. **فصل الفترات:** العمليات والأحداث قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة. **الشمولية:** كل العمليات والأحداث المسجلة التي كان بجب تسجيلها قد تم تسجيلها محاسبا. **التقييم:** تتضمن الكشوف المالية كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة بقيمتها الصحيحة. **الدقة:** المبالغ والمعطيات الأخرى المتعلقة بالعمليات والأحداث قد تم تسجيلها بشكل صحيح. **التصنيف والفهم:** المعلومة المالية معروضة ومفصلة بشكل ذو دلالة والمعلومات في الكشوف المالية معروضة بوضوح.	**تصنف كما يلي:** **الوجود:** أن الموجودات و المطلوبات موجودة في تاريخ معين **الحقوق والالتزامات:** الموجودات والمطلوبات تخص المنشأة في تاريخ معين. **الحدوث،:** إن المعاملة أو الحدث الذي تم يخص المنشأة خلال الفترة. **الاكتمال:** ليست هناك أي موجودات أو مطلوبات أو معاملات أو أحداث لم تسجل، ليست هناك أي بنود لم يفصح عنها خلال الفترة. **التقييم:**الموجودات والمطلوبات قد تم سجيت بقيمتها المناسبة. القياس: إن المعاملة أو الحدث قد سجل بمبلغ مناسب، وأن الإيرادات والمصروفات قد حملت على الفترة المناسبة. **العرض والإفصاح:** إن البند قد تم الإفصاح عنه وصنف وشرح بموجب الإطار الملائم للتقارير المالية.

إجراءات جمع العناصر المقنعة(أدلة الإثبات)	–تقدم عملية فحص التسجيلات أو الوثائق عناصر مقنعة حيث تتباين المصداقية حسب طبيعة مصدرها، وإذا تعلق الأمر بتسجيلات أو وثائق داخلية بفعالية نظام المراقبة حول أعدادها. – تتمثل الملاحظة في معاينة عملية أو الطريقة التي ينفذ بها إجراء ما من طرف أشخاص آخرين مثلا: ملاحظة عملية الجرد المادي للمحزونات التي يقوم بها مستخدمي الكيان أو ملاحظة عمليات المراقبة.	–يتضمن الفحص اختيار السجلات والمستندات أو الموجودات الملموسة بحيث توفر أدلة إثبات ذات درجات مختلفة من الموثوقية تعتمد على طبيعتها ومصدرها وعلى فعالية الضوابط الداخلية لإجراءاتها . – تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراء الذي يقوم به آخرون مثلا ملاحظة المدقق لعمليات الجرد الذي يقوم به موظفو المنشأة أو ملاحظة أداء إجراءات الضبط الداخلي.
	– طلبات التأكيدات والتي تعتبر نوعا خاصا من طلبات المعلومات، وهي عملية الحصول على تصريح مباشر من قبل الغير تأكيدا لمعلومة ما.	–المصادقة قد تتضمن الاجابة على الاستفسار لتعزيز المعلومات مثلا من المعتاد أن يطلب المدقق مصادقة مباشرة الحسابات تحت التحصيل بواسطة الاتصال بالمدينين

المصدر :من إعداد الطالبتين اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي رقم "500".

من خلال جدول المقارنة توصلنا إلى أن كلا المعيارين أوضحا:

- شرح مفهوم شامل لأدلة الإثبات (العناصر المقنعة).
- الإجراءات التي يقوم بها المدقق وذلك للحصول على أدلة الإثبات وتصنيفات البيانات المالية.

3 .مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي رقم501.

الجدول رقم (2 –4) :مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي رقم501.

	معيار الجزائري للتدقيق رقم501	**معيار الدولي للتدقيق رقم501**
مجال تطبيق المعيار	الغرض من هذا المعيار معالجة مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير "330"و "500" .	الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات إضافية، لتلك الإرشادات التي تضمنها المعيار الدولي للتدقيق 500 المضمون أدلة الإثبات).
مضمون المعيار	**المخزونات:** **–**إذا كانت المخزونات دالة بالنظر إلى الكشوف المالية، ويجب على المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة حول وجودها وحالتها – عندما يتم الجرد المادي للمخزونات في تاريخ غير تاريخ الاقفال يجب على المدقق بالإضافة إلى الإجراءات السابقة يجب عليه وضع إجراءات تدقيق بهدف الحصول على بيانات عناصر مقنعة لتحديد ما إذا كانت التغيرات في المخزونات بين تاريخ التعداد وتاريخ الإقفال قد تم تسجيلها بشكل بصحيح. –إذا لم يستطع المدقق حضور عملية الجرد المادي للمخزونات لظروف غير متوقعة وجب عليه معاينة عينات التعداد في تاريخ أخر، وأن ينفذ إجراءات تدقيق بديلة للتأكيدات أن حركة المخزونات تمت بين التاريخين.	**حضور الجرد الفعلي للمخزون:** –في حالة كون المخزون جوهر للبيانات المالية على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية ومقنعة تتعلق بوجود المخزون وحالته وذلك بالحضور فعليا لعملية الجرد الفعلي للمخزون ما لم يكن ذلك غير عملي. – في حالة عدم تمكن المدقق من الحضور الجرد الفعلي في التاريخ المحدد، بسبب ظروف منظورة فعليه إجراء أو ملاحظة عملية الجرد الفعلية لبعض المخزون في تاريخ أخر. **–**عندما تكون الذمم المدينة جوهرية للبيانات المالية، وعندما بكون هناك توقفا معقولا بأن المدينين يستجيبون، يقوم المدقق عادة بالتخطيط للحصول على مصادقات مباشرة لحسابات الذمم أو لقيود فردية في رصيد هذه الحسابات. **–**التقييم و الإفصاح عن الاستثمارات طويلة الأجل.

المصدر :من إعداد الطالبتين اعتماد على معيار التدقيق الجزائري والدولي رقم "501".

من خلال جدول المقارنة توصلنا أن كلا المعياريين أوضحا:

- يجب على المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية وملاءمة تتعلق بوجود المخزون.

3.مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع معيار التدقيق الدولي رقم"505".

الجدول رقم(2-5): يمثل مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع معيار التدقيق الدولي رقم"505".

	المعيار الجزائري للتدقيق رقم505 " التأكيدات الخارجية	**المعيار الدولي للتدقيق رقم505 " المصادقات الخارجية**
مجال تطبيق المعيار	يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة الإثبات.	يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة الرقابة وفقا لمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق رقم500 .
إجراءات التأكيد	يمكن استعمال التأكيدات للحصول على أدلة حول : -معلومات موضوع التأكيد أو الطلب ، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، أجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة من طرف أخر . -رصد نفقات لم بتم الترخيص فيها بعد من قبل الإدارة . -المعلومات التي يتم الحصول علبها من مصدر مستقل عن الإدارة أو غبر صادرة عن المصدر الصحيح تزيد من التأكيد الذي يحصل عليه المدقق من الأدلة التي تتضمنها إقرارات الإدارة .	يمكن استعمال التأكيدات للحصول على أدلة حول : -وجود أو عدم وجود شروط و ظروف مشرعة أو غيرها مثل ضمانات حسن الأداء أو تمويل في الاتفاقيات أو الترتيبات المبرمة من أطراف ثلاثة أخرى . -رصد نفقات لم يتم الترخيص بها بعد من قبل السلطة التشريعية. -وجود صفات جانبية مع موردين لإرجاع السلع مقابل ائتمان بهدف استخدام تمويل يمكن أن يزول في فترة لاحقة بدون إرجاع تلك السلع . -المعلومات المؤيدة التي يمكن الحصول عليها من مصدر مستقل عن الهيئة للرقابة قد تزيد من التأكيد الذي يحصل عليه المدقق من الدبة التي تتضمنا السجلات الحسابية الداخلة أو إقرارات الإدارة.

المصدر :من إعداد الطالبتين اعتماد على معيار التدقيق الجزائري والدولي رقم "505".

من خلال جدول المقارنة توصلنا أن كلا المعيارين أوضحا:

- كل إجراءات التأكيد التي يلتزم بها محافظ الحسابات للحصول على أدلة مثبتة.
- تقيم الأدلة المثبتة أي أدلة الرقابة.

3 .مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع معيار التدقيق الدولي رقم"580".

الجدول رقم(2– 6) :مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع معيار التدقيق الدولي رقم"580".

	معيار التدقيق الجزائري رقم"580" التصريحات الكتابية	**معيار التدقيق الدولي رقم"580"اقرارات الادارة**
مجال تطبيق المعيار	يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار الكشوف المالية .	الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات حول استخدام إقرارات الإدارة، والإجراءات التي بجب تطبيقها عند تقسيم أو توثيق إقرارات الإدارة والإجراء المتخذ في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات المناسبة .
	التصريحات الكتابية لعنصر مقنع: -على المدقق أن يحصل على التصريحات الكتابية من الإدارة المتعلقة بالكشوف المالية في حالة يتعذر فيها وجود عناصر مقنعة أخرى كافية . -خلال عملية التدقيق تقوم الإدارة بعمل عدة تصريحات كتابية إلى المدقق . -إذا كانت التصريحات الكتابية متناقضة للعناصر المقنعة الأخرى، على المدقق وضع إجراءات التدقيق اللازمة محاولة منه في حل التناقضات.	**إقرارات الإدارة كدليل إثبات:** على المدقق أن يحصل على إقرارات خطية من الإدارة حول أمور مهمة للبيانات المالية في حالة يتعذر فيها وجود أدلة إثبات أخرى كافية. -خلال عملية التدقيق تقوم الإدارة بعمل عدة إقرارات إلى المدقق إما من تلقاء نفسها أو بناء على استفسارات معينة - في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة الإثبات الأخرى فعلى المدقق أن يستقصى أسباب ذلك وعند الضرورة ويجب عليه إعادة النظر بمصداقية الإقرارات الأخرى.
العناصر الرئيسية للتصريحات الكتابية	-عند طلب التصريحات الكتابية يطلب المدقق أن تعنون الرسالة إليه وأن تتضمن معلومات خاصة وتؤرخ وتوقع بشكل مناسب.	-عند طلب إقرار الإدارة يطلب المدقق أن يعنون الكتاب إليه، وأن يتضمن معلومات خاصة، ويؤرخ ويوقع بشكل مناسب.

من خلال جدول المقارنة توصلنا أن كلا المعيارين أوضحا:

-الإجراءات الواجب على المدقق اتخاذها عند الحصول على إقرارات الإدارة (التصريحات الكتابية).

- أنواع الإقرارات الإدارة (التصريحات الكتابية) .

المبحث الثالث: أنواع التقارير ودور أدلة الإثبات في تأسيس رأي المراجع الخارجي

ينبغي على المراجع الحسابات أن يحدد الشكل الذي سيقدم فيه نتيجة عمله للمهتمين بأعمال المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وعادة يتم تقييم هذه النتيجة في شكل تقرير يرفق بالقوائم التالية ويعتبر جزءا لا يتجزأ منها، وعليه سيتم في هذا المبحث التطرق إلى العناصر التالية :

-أنواع تقارير المراجعة الخارجية ؛

-مدى كفاية أدلة الإثبات ودورها في تحديد رأي المراجع .

المطلب الأول :أنواع تقارير المراجعة الخارجية

هناك عدة أنواع للتقارير المراجعة الخارجية ويمكن شرحها وفقا ما يلي :

1. من حيث درجة الإلزام

تنقسم التقارير المراجعة الخارجية إلى نوعين:

1.1 تقارير المراجعة الخاصة

يقصد بالتقارير الخاصة تلك التقارير المرتبطة بمهام محددة نص عليها القانون والتي يكون المراجع ملزما قانونيا بتقديمها في مناسبات خاصة وتكون وفق الظروف معينة، ومنها يوجد تقرير المراجعة عن الرقابة الداخلية وأيضا تقرر المراجعة لغرض النظام الضريبي .[1]

ويعد هذا التقرير من طرف المراجع عندما تطلب منه إدارة المؤسسة وذلك بموجب تكليف معين مثل : تقرير خاص عن نظام الرقابة الداخلية الحالي واقتراح نظام جديد للرقابة الداخلية يكون أكثر قوة وفعالية .

فتقارير المراجعة الخاصة لا تتعلق بنشاط المؤسسة وأنها تتعلق بأمور محددة نص عليها القانون، وتقدم مستقلة عن باقي التقارير الأخرى كون أنت المسائل التي تعد بشأنها لا تتعلق بباقي التقارير الأخرى ومن الحالات التي تقدم تقارير خاصة من طرف المراجع يمكن ذكر :

-الاتفاقيات التي تبرم بين المؤسسة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها .

-إصدار سندات والتي تكون مصاحبة بتقرير من المراجع.

-إصدار سندات والتي تكون مصاحبة بتقرير من بالمراجع .

-يعد المراجع تقرير خاص يثبت فيه المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة .

[1] سعاد شدري معمر، **التقارير المالية للمراجع و آثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة دكتوراه ،جامعة بومرداس 2014-2015، ص ص 42.

-يعد تقريرا خاصا يبين فيه زيادة أو نقصان رأس مال المؤسسة أو في حالة اندماج المؤسسة مع مؤسسات أخرى.

2.1 تقارير عامة.

هي التقارير التي تعد وفقا للتشريعات والقوانين العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات، والتي تفرض على تلك المؤسسات بتقديم مراجعتها على شكل تقرير موقع من طرف مراجع خارجي مستقل ويكون يهدف إبداء رأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية، والمراجع هنا يتحمل كامل مسؤوليته في البيانات والقوائم التي قام بمراجعتها .

وبصفة عامة فالتقارير المالية للمراجعة تتضمن قيام المراجع بفحص والتحقق من البيانات المالية والمحاسبية حيث يكون مسؤولا عن مدى صدق تلك البيانات والمعلومات من عدمها وليس على إجراءات الإدارة التي تعمل على إعدادها وعرضها.[1]

2. من حيث إبداء الرأي:

-التقرير النظيف؛

-التقرير المتحفظ؛

-التقرير العكسي؛

-الامتناع عن إبداء الرأي.

1.2التقرير النظيف : يعتبر التقرير النظيف معبرا عن رأيه المراجع الإيجابي حول المعلومات المالية، وهو لا يحتوي على أية ملاحظات أو تحفظات، وهو أكثر تقارير المراجعة قبولا من جهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية لعملية المراجعة لأنه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، فهذا التقرير يعبر عن التزام المراجع المتعارف عليها وتأكده من سلامة القوائم المالية المتعارف عليها .

ويصدر المراجع هنا النوع من التقارير في حالة توفر الشروط التالية :

- في حالة حصول المراجع على أدلة وقرائن إثبات كافية، حيث تؤكد هذه الأدلة والقرائن على عدم الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- تأكد المراجع من ثبات المبادئ المحاسبية من فترة مالية إلى أخرى .
- تأكد المراجع من عدم وجود أية ظروف طارئة يمكن أن تؤثر بشكل وهري على أرقام المالية أو تؤثر على فرض الاستمرارية حتى تاريخ إصدار لتقريره.

[1] سعاد شدري معمر، **التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات فيظل الأزمات المالية العالمية**، مرجع سبق ذكره، ص 43 .

- تأكد المراجع من أن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي وتشمل على جميع البيانات والمعلومات الإيضاحية التي تجعل القوائم المالية غير مظللة .[1]

2.2 التقرير المتحفظ (المقيد): تقرير المراجعة المتحفظ أو المقيد، هو التقرير الذي يتم من خلاله التعبير عن رأيه متحفظ نتيجة تحديد نطاق المراجعة (الشرط الأول)أو الفشل في إتباع المبادئ المحاسبية (الشرط الثاني).

ويمكن أن يتم في التقرير المتحفظ إما بتقيد فقرتي النطاق والرأي، أو تقييد فقرة الرأي فقط، ويمكن إصدار تقريرا متحفظا بفقرتي النطاق والرأي عندما لا يستطيع المراجع أن يجمع كافة الأدلة بما يتم استخدام هذا النوع بين التقرير المتحفظ عندما يقوم العميل بتقييد نطاق عمل المراجع أو عند وجود ظروف تمنع المراجع من إجراء مراجعة كاملة (الشرط الأول) ويجب أن يتم فيها إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبة المعمول بها (الشرط الثاني) وفي كلتا الحالتين يجب أن يضيق إلى التقرير فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأي يشرح فيها أسباب التحفظ .[2]

3.2التقرير العكسي (سلبي): عندما يقوم المراجع بإصدار رأيا عكسيا، فإن التقرير يجب على أن ينص على إن القوائم المالية لم تعرض بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ويشير التقرير إلى إصدار أكثر من فقرة تسبق فقرة الرأي تتضمن الأسباب المرتبطة بأن القوائم لم تعرض بعادلة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمنشأة ، ويتم إصدار الرأي العكسي فقط عندما يكون المراجع غير قادر عن إتمام إجراءات المراجعة الضروري في الظروف المحيطة، ونادر ما يتم إصدار مثل ذلك الرأي العكسي في الحياة العملية حيث إن مستخدمي القوائم المالية على سبيل المثال – المقرضين – بوجه عام لا يقبلون أية قوائم مالي مصحوبة بتقرير مراجعة يتضمن رأيا عكسيا .

4.2 الامتناع عن إبداء الرأي: عندما يتم الامتناع عن إبداء الرأي يذكر المراجع أنه رأيه على القوائم المالية كما أنه لن يتحمل أي مسؤولية عن إعداد تقرير عليها و في كلمات أخرى فإن المراجع لن يكون لديه أساس كافي لإبداء رأيه كما أنه لن يعلم ما إذا كانت القوائم تعرض بعدالة أم لا .

بوجه عام يتم الامتناع عن إبداء الرأي عندما يكون المراجع غير حياديا أو مستقلا ونتيجة لذلك فإنه لن يضيف أي مصداقية على القوائم المالية عن طريق أداء عملية المراجعة .

إذا لم يكن قادرا على الحصول على دليل إثبات كافي على ضوئه يمكن أن يتأسس رأيه، وينشأ ذلك الحالة عندما يكون هناك قيود تضعها الإدارة على عملية المراجعة أو يسبب ظروف عملية المراجعة ذاتها وقد لا يقوم المراجع

[1] سعاد شدري معمر، مرجع سبق ذكره، ص ص 44-45.

[2] حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008- 2009، ص ص 86، 87.

بالامتناع عن إبداء رأيه عندما يعتقد بأن هناك خروج عن مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية .[1]

المطلب الثاني: دور أدلة الإثبات في تأسيس رأي المراجع الخارجي

تطرقنا في هذا المطلب إلى أنواع الرأي الموجود في معايير التدقيق الدولية رقم 700- 705- 710 والمعيار الجزائري للتدقيق NAA700.

1.المعيار التدقيق الدولي رقم ISA700

يتضمن أنواع الرأي التالية:

1.1رأي إيجابي بدون تحفظ

يجب إبداء رأي غير متحفظ في حالة استنتاج المدقق بأن البيانات تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقا لإطار التقارير المالية المعين، كذلك يشير الرأي غير متحفظ ضمنيا بأن أية تغيرات في المبادئ المحاسبية **أو** في طريقة تطبيقها، وتأثيرات ذلك، قد تم تحديدها والإفصاح عنها بشكل مناسب في البيانات المالية.

- في أي حالة لا يوجد فيها دليل على البلد الذي تم استخدام مبادئه المحاسبية فإن من الواجب ذكر اسم ذلك البلد.

- **من أجل الحصول على رأي إيجابي بدون تحفظ يجب أن تتضمن فقرة النطاق ما يلي:**

- يجب أن يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق وذلك بالنص على ان عملية التدقيق قد تم إنجازها وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، أو وفقا للمعايير أو الممارسات الوطنية وحسبما هو ملائم.
- يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها و تنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية.

- **يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها قد تضمنت ما يلي:**

  - فحصا على أساس الاختبار، لأدلة تؤيد مبالغ إفصاحات البيانات المالية .
  - تقيم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.
  - تقيم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية.
  - تقيم طريقة عرض البيانات المالية ككل.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص 512،513.

- يجب أن يتضمن التقرير بيانا من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداءه.

-الأمور التي لا تؤثر على رأي المدقق حسب التقارير المعدلة نذكرها فيما يلي:

-يجب على المدقق تعديل تقريره بإضافة فقرة لإلقاء الضوء على أمر جوهري يتعلق بمسألة الاستمرارية.

-يجب على المدقق دراسة تعديل تقريره بإضافة فقرة توكيدية، وذلك عند وجود حالة مهمة من عدم التأكد (في مسألة أخرى لا تتعلق بالاستمرارية)، وإن حلها يعتمد على أحداث مستقبلية وقد تؤثر على البيانات المالية.

1. 2رأي إيجابي بتحفظ

-يجب أن يتم إبداؤه عندما يستنتج المدقق عدم إمكانية إبداء رأي غير متحفظ، وإن تأثير أي اختلاف مع الإدارة، أو تحديد للنطاق ليس جوهريا وشاملا لدرجة إبداء رأي معاكسا أو عدم إبداء رأي.

-ويجب أن يتم إبداء الرأي المتحفظ كاستثناء تأثيرات الأمر الذي يتعلق بالتحفظات.

-الأمور التي تؤثر على رأي المدقق حسب التقارير المعدلة نذكرها فيما يلى:

-يجب في حالة وجود تقيد نطاق عمل المدقق يتطلب رأي متحفظ، يجب أن يصف تقرير المدقق التقييد، ويشير إلى التسويات الممكن إجرائها في البيانات المالية والتي قد تكون ضرورية فيما لو أن التقييد لم يكن موجودا.

-قد يختلف المدقق مع الإدارة حول أمور عدة، كقبول السياسات المحاسبية المختارة، أو طرق تطبيقها أو ملائمة الإفصاح في البيانات المالية، وفي حالة كون هذه الاختلافات جوهرية للبيانات المالية، يجب على المدقق إبداء رأي متحفظ

-اختلاف حول السياسات المحاسبية (إفصاح غير مناسب).[1]

1. 3 رأي سلبي(معاكس)

-يجب أن يتم إبداءه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية والشمولية للبيانات المالية لدرجة يستنتج فيها المدقق بأن مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في البيانات المالية.

-يجب على المدقق في كافة الحالات التي يبدي فيها رأيا، عدا الرأي غير المعدل، أن يتضمن تقريره وصفا واضحا لكافة الأسباب الجوهرية لذلك الرأي، كما أن عليه ،ما لم يتعذر ذلك عمليا، بيان الأثر الكمي على البيانات المالية.

[1]https://WWW.dorar.aliraq.net/ le 04/04/2010 à14:00.

-هناك اختلاف مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المختارة، أو طرق تطبيقها أو ملاءمة الإفصاح في البيانات المالية .

-اختلاف حول السياسات المحاسبية – إفصاح غير مناسب.

1. 3عدم إبداء رأي

-يجب أن يتم إصداره في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق التدقيق جوهريا و شاملا و بدرجة لا يتمكن المدقق فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة وبالتالي لا يستطيع أن يبدي رأيا حول البيانات المالية تجدر الإشارة أن هذا النوع من التقارير لا يوجد في مهمات التدقيق القانوني في الجزائر (محافظة الحسابات).

-قيود النطاق (هناك قيود النطاق عمل المدقق).[1]

2.معيار التدقيق الدولي رقم 700المعدل

يتضمن انواع الرأي التالية:[2]

2. 1رأي إيجابي بتحفظ

-عند إبداء رأي غير متحفظ يجب أن تبين فقرة الرأي في تقرير المدقق بأن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا أو تعرض بعدالة، من جميع النواحي الجوهرية، حسب إطار إعداد التقارير المالية المنطبق(ما لم يطلب المدقق حسب القانون أو الأنظمة استخدام الصياغة التي تم التوصية بها

-يجب إبداء رأي غير متحفظ عندما يتوصل المدقق إلى البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا أو أنها معروضة بعدالة، في كافة النواحي الجوهرية، حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق(نقل من تقرير المدقق).

-عندما لا تستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أنها إطار إعداد التقارير المالية فإن الإشارة إطار إعداد التقارير المالية في صياغة الرأي يجب أن تحدد بلد منشأ إطار إعداد التقارير المالية.

[1]https://WWW.dorar.aliraq.net/ le 04/04/201 à14:00.

[2] المنتصر بالله سهيل نقولا ترزي، **أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم(700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضيق فجوة التوقعات _ دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية و الأكاديميين–**، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة، 2013، ص 39.

3. حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA 705

يتضمن أنواع الرأي التالية:[1]

3 .1رأي إيجابي متحفظ

يعتبر المدقق عن رأي متحفظ عندما:

-يخلص المدقق بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أن الأخطاء سواء أخذت على حدا أو ككل واحد جوهرية، لكنها ليست واسعة النطاق، بالنسبة للبيانات المالية .

-يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة كافية و مناسبة لتكوين الرأي، ولكنه يخلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية إن وجدت يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق .

3 .2رأي سلبي

على المدقق أن يعبر عن الرأي السلبي عندما يخلص – بعد أن يحصل على أدلة التدقيق كافية ومناسبة –إلى أن الأخطاء سواء أخذت على حدا أو ككل جوهرية وواسعة لنطاق أيضا في البيانات المالية–.

الاعتبارات الأخرى:

عندما يرى المدقق أنه من الضروري التعبير عن الرأي السلبي حول البيانات المالية ككل فيجب ألا يتضمن تقريره رأي متحفظ أيضا فيما يتعلق بنفس إطار إعداد التقارير المالية حول بيان مالي ما أو مكون واحد محدد أو أكثر أو حساب واحد محدد أو أكثر أو بند واحد محدد، أكثر في بيان مالي .

-تضمين ذلك الرأي غير متحفظ في نفس التقرير في هذه الظروف يناقض رأي المدقق السلبي أو حجية للرأي في البيانات المالية.

4. المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA 710

يتضمن أنواع الرأي التالية:[2]

1.4رأي إيجابي بدون تحفظ

-عند قيام المدقق بتقديم تقرير حول البيانات المالية للفترة السابقة حسب علاقتها بعملية التدقيق للسنة الحالية وكون رأيه حول البيانات المالية للفترة السابقة حسب علاقتها بعملية تدقيق السنة الحالية وكون رأيه حول

[1] مسيف خالد، **دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق –دراسة مقارنة–** ،مذكرة لنيل شهادة دكتورة ،جامعة بسكرة،2016_2017، ص ص 174، 175.

[2]https://WWW.dorar.aliraq.net/ le 04/04/2010 à 14:00.

البيانات المالية للفترة السابقة يختلف عن الرأي الذي تم إبداءه سابقا، على المدقق أن يفصح عن الأسباب الجوهرية لاختلاف الرأي في الفقرة التوكيدية .

-في حالة كون المقارنة معروضة على شكل أرقام متناظرة على المدقق أن يصدر التقرير بالشكل الذي لا يحدد على وجه التخصيص هذه المقارنات، وذلك بالنظر لكون رأي المدقق ينصب على البيانات المالية للفترة الحالية ككل، ومن ضمنها الأرقام المتناظرة .

-في حالة كون البيانات للفترة السابقة غير مدققة، يمكن للمدقق إدراج في الفقرة الأخرى ما يلي:

- في حالة كانت القوائم المالية للفترة السابقة مدققة من قبل مدقق سابق، وفي حالة اختلاف بين الرأيين عليه الإبلاغ عن السبب .
- في حالة كانت القوائم المالية للفترة السابقة غير مدققة، ينبغي على المدقق الإفصاح في تقريره بأن الأرقام المقارنة غير مدققة .
- يجب أن يحصل على أدلة الإثبات كافية وملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة.
- عند تكون البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة على المدقق الحالي أن يبن في تقريره بأن الأرقام المتناظرة غير مدققة.

4 .2 رأي سلبي: في الحالات التي يحدد فيها المدقق الجديد بأن الأرقام المتناظرة خاطئة بشكل جوهري، فإن عليه الطلب من الإدارة تعديل الأرقام المتناظرة، وفي حالة رفض الإدارة القيام بذلك عليه تعديل تقريره بالشكل المناسب.

4 .3عدم إبداء رأي

-في حالة كون تقرير التدقيق عن الفترة الماضية و الصادر سابقا يتضمن رأيا عكسيا لو أن الأمر الذي أدى إلى تعديل لا يزال بدون حل و نتج عنه تعديل التقرير المدقق فيما يتعلق بأرقام الفترة الحالية، فيجب عليه تعديل تقريره بالنسبة للأرقام المتناظرة (في حالة هذه الظروف يجب على المدقق مراعاة المعيار الدولي للتدقيق 560 الأحداث اللاحقة).

-إذا كانت البيانات المالية للفترة السابقة قد تم تعديلها و إعادة إصدارها و أن الأرقام المتناظرة لم يتم إعادة بيانها في شكل مناسب أو لم يتم الإفصاح عنها بشكل ملائم فيجب على المدقق إصدار تقرير معدل حول البيانات المالية للفترة الحال.

5. المعيار التدقيق الجزائري رقمNNA700

يتضمن هذا المعيار أنواع الرأي التالية :[1]

5 .1رأي غير معدل(إيجابي)

التعبير في تقريره برأي غبر معدل إذا استخلص أنه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق :

-جمع أدلة أثبات كافية و ملائمة لإبداء رأيه حول الكشوف المالية .

-شرح مسؤولية المدقق المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية غلى أساس تدقيقه و أن هذا الأخير قد تم وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، كما بجب أن يشير إلى أن هذه المعايير تستوجب غلى المدقق احترام القواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول أن الكشوف المالية لا تتضمن اختلالات معبرة.

5 .2رأي المعدل (إيجابي بتحفظ، رأي سلبي، عدم ابداء رأي).

-يستنتج أن على أساس العناصر المقنعة المجمعة تتضمن الكشوفات المالية في مجملها اختلالات معبرة.

-ليست بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معبرة.

[1] **الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية** ، مقرر رقم150يتضمن معايير التدقيق الجزائرية ، مرجع سبق ذكره.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه يتضح لنا جليا مدى أهمية أدلة الإثبات في إعداد تقرير المراجع الخارجي فهي بمثابة القاعدة الأساسية التي يعتمد عليها المراجع عند إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية.

ومنه نستنتج أن أدلة الإثبات هي عبارة عن معلومات التي تمكن محافظ الحسابات من الوصول إلى النتائج التي على أساسها يكون رأيه في القوائم المالية التي تتعلق بعمليات الشركة محل المراجعة(التدقيق) .

ومن أجل الحصول على رأي فني محايد يجب على المراجع الخارجي أن تكون لديه أدلة الإثبات كافية وملائمة والأدلة الكافية هي أدلة تكفي لتأييد رأي المراجع، بخصوص القوائم المالية، والكفاية مسألة تقديرية وتتأس عادة على الأهمية النسبية وكفاية نظام رقابة داخلية القائم، ويطلب المراجع عموما مقادير أكبر من الأدلة من أجل أرصدة الحسابات وفئات المعاملات الرئيسية ،فإضافات أصول المصانع الخاصة بكيان تصنيعي مثلا :ويتم إخضاعها بشكل أدق من المصروفات المتنوعة، وكلما كانت سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية قوية، كلما كانت البيانات المحاسبية المنتجة بواسطة النظام يعتمد عليها أكثر، وفي ظل هذه الظروف قد يفحص المراجع عدد أصغر من المعاملات أو يقوم بإجراء اختباري لنسبة أصغر من المخزون مما لو كانت الرقابة الداخلية ضعيفة وأما بخصوص ملاءمة الأدلة تعني صلاحية الدليل وجدارته في مساعدة المراجع في استنتاج رأي منطقي عن العنصر المراد إثباته، أي يقوم على أساس النوعي، أي أن ملاءمة الأدلة تعني أيضا بأنه يجب أن تكون الأدلة مرتبطة بأهداف المراجعة.

الفصل الثالث

دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات

تمهيد:

بعد تطرقنا لمختلف جوانب بحثنا في الجانب النظري والمتمثل في مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية والشخص القائم بها هذا في الفصل الاول بينما في الفصل الثاني قمنا بدراسة أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية، وسعيا منا لاستكمال هذا البحث قمنا بإسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وذلك من خلال الدراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات ومن خلالها قسمنا الفصل الى مبحثين:

المبحث الأول : تقديم مكتب محافظ الحسابات؛

المبحث الثاني :دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية و ملائمة أدلة الإثبات في الشركة ذات مسؤولية محدودة(X).

المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات.

سنقوم في هذا المبحث بالتعريف بمكتب محافظ الحسابات السيد العمري عبد النور وهيكله التنظيمي ومختلف الخدمات والإجراءات المبدئية التي يقوم بها .

المطلب الأول : التعريف مكتب محافظ الحسابات وهيكله التنظيمي.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مكتب محافظ الحسابات و هيكله التنظيمي .

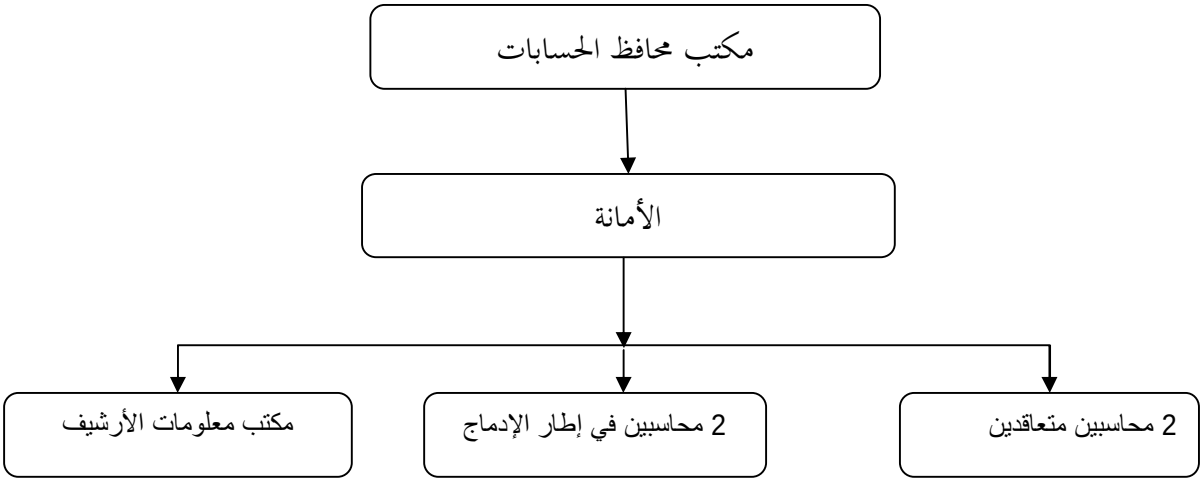
1.تقديم مكتب محافظ الحسابات.

انطلاقا من المعطيات المقدمة من طرف محافظ الحسابات يمكن تعريف المكتب على أنه مكتب محافظ الحسابات ومحاسب معتمد وخبير قضائي للسيد العمري عبد النور أنشأ في 23 أوت 2011 الكائن مقره في ساحة رحيم قالية عمارة أيت عقيل الطابق الثاني بالبويرة يتمتع صاحبه باعتماد كمحافظ الحسابات ومحاسب معتمد وفقا لاعتماد 1849 /mf/ cnc/ 2016 الصادر عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر .

قام السيد العمري عبد النور بأداء اليمين بالمحكمة المختصة إقليما (محكمة البويرة)، كما سجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية حيث يمثل الرقم الجبائي ورقم 197410010219838 رقم المادة 10011100166 وقام بإيداع الملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في الجزائر، وقام بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدر ب 12000.00 دج لدى الغرفة، ومن هنا أصبح مسجل في جدول الغرفة الوطنية.

وفيما يلي نبين الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات :

الشكل رقم (3-1):يبين الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.



المصدر: مكتب محافظ الحسابات.

المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات والإجراءات المبدئية في إطار قبول المهمة أو رفضها.

بعد المقابلة الشخصية مع السيد العمري عبد النور تبين أنه يقدم مجموعة من الخدمات والإجراءات المبدئية من أجل قبول المهمة او رفضها وفي ما يلي يمكن عرض أهم التفاصيل الخاصة بها.

1.الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات.

إن مكتب محافظ الحسابات ينشط في الميدان المالي والمحاسبي حيث قام بتقديم ما يلي:

- مكتب المحاسبة للأشخاص الطبيعيين كالطبيب و المحامي.....إلخ والأشخاص المعنويين كالمؤسسات.
- قام بالتصريحات الجبائية الشهرية، اعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.
- قدم استشمارات جبائية كما يضمن عمليات الطعن لدى مختلف الجان (دائرة ولاية وطنية).
- صادق على حسابات المؤسسات و الجمعيات.
- قام بعمليات الرقابة القانونية المستقلة وذلك بإدلاء شهادته.
- قام بعمليات التصفية للمؤسسات التي أفلست أو أنهت نشاطها التجاري .

2 .الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات في إطار قبول المهمة أو رفضها

قام السيد العمري عبد النور بالتدقيق داخل المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة (X) وذلك بتوكيل، ولقبول هذا التوكيل أو رفضه هناك اجتهادات يبذلها، وهذا ما سوف نتطرق له في هذا المطلب.

1.2 قبول المهمة

يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات السيد العمري عبد النور حذرة و ترتكز على منهجية منذ قبول المهمة حتى اعداد تقرير المصادقة، الحسابات السنوية .

عند الاستشعار بالمهمة من قبل السيد العمري عبد النور وقبل البدء في المهمة وضع بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي:

- تجنب الوقوع تحت طائلة التنافي و الممنوعات الشرعية والقانونية.
- التأكد من امكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبة .

- حيث يجب على محافظ الحسابات قبل بدء قبوله للمهمة التي يستشعر بها، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية :

- التأكد من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي و الممنوعات الشرعية و القانونية.
- المطالبة بالقائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة والمؤسسات المنسوبة وإذا اقتض الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية .
- وفي حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا.
- وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبوله تجديد توكيله.

- التأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وبتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة.
- التأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية لاسيما إزاء مسيري المؤسسة.

2.2 الدخول إلى المهمة

بعد تلبية الاجتهادات الأولية و قبول المهمة :

- قام السيد العمري عبد النور بالتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو مجلس التأسيس حيث حضر في المجلس التأسيسي الذي عينه، وقام بالإمضاء على القوانين العامة، وفي حالة ما إذا تم تعيينه من طرف المجلس العام العادي يمضي المحضر مع ملاحظة قبول " المهمة" و إذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا.
- في كل أشكال التعين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي وفي حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية .
- يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله المهمة.
- قبل البداية في تنفيذ المهمة يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات هذه الرسالة تتضمن ما يلي:

- مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل والمستعملة فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها الآجال القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب .
- عند تنفيذ مهمته يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بمهمته بطريقة صحيحة وشرعية .
- وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء احترام الإجراءات المشار عليها أعلاه وكأنه يتصرف بمفرده.

3.2 رفض المهمة

وفي حالة ما إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بالمهمة أن يحاط علما بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه بإعلام المؤسسة بعدم كتابة للكفاءة القانونية لقبول هذه المهمة " رفض مبرر" بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يوما من تاريخ عمله بهذا الأمر، إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول المهمة عليه بإتباع الإجراء المنصوص في القانون التجاري، وإذا سبق وإن قامت المؤسسة بإجراء الإشهارات القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول المهمة.

المطلب الثالث: تقارير المراجع الخارجي للشركة(X)

يعتبر تقرير مراجع الحسابات الحصيلة التي تتضمن كافة المعلومات والملاحظات التي توصل اليها المراجع عند القيام بمهمته .

1.تقرير المصادقات على الحسابات

قام السيد العمري عبد النور بتدقيق حسابات الشركة ذات المسؤولية المحدودة (X) من أجل اعداد تقريره وتقديمه للشركة بغية الاطلاع عليه، وتحديد اجتماع المصادقة على حسابات الشركة من طرف مجلس الإدارة ونص تقرير المصادقات على ما يلي:

إلى السيد و السادة أعضاء مجلس إدارة الشركة X

في إطار إنجاز مهمة حسابات الشركة X التي كلفتموني بها، لي عظيم الشرف أن أعرض لكم تقرير محافظة الحسابات التي تتضمن الحسابات السنوية للدورة الممتدة 01/01 إلى 2017/12/31.

الحسابات السنوية للشركة ذات المسؤولية المحدودة كما هو مبين في الملحق التقرير معبر عنها بالأرقام التالية:

في 2017/12/31:

إجمالية الميزانية :842715243,00 دج

رقم الأعمال: 263437449,00 دج

النتيجة الصافية للدورة: 30281065,00 دج

- مراقبة حسابات التدقيقات الخاصة بها، تم اعدادها وفق القوانين و القواعد المعمول بها و التي تنص عليها المهنة.
- كما وجب التذكير أن إعداد الحسابات من مسؤولية إدارة الشركة، وأن مهنة محافظة الحسابات هي اعطاء رأي فني محايد حول شرعيتها ومصداقيتها.
- القوائم المالية للشركة مرفقة بالتقرير.

2.التقارير الخاصة

هناك ثلاث تقارير خاصة ألزم القانون التجاري إدراجها في تقرير مراجعة الحسابات وهي كالتالي:

1.2تقرير حول الاتفاقيات التنظيمية (العقود المقننة) .

تضمن ما يلي:

إلى السيد والسادة أعضاء مجلس الادارة الشركة ذات المسؤولية المحدودة X لولاية البويرة:

الاستناد الى نص المادة رقم 628 من المرسوم التنفيذي رقم 08.93 المؤرخ في 1993/04/25 المعدل والمتمم للقانون التجاري فإننا نعلمكم بأنه لم نطلع على أية عقود مسموح بها والمنصوص عليها في المادة المشار عليها أعلاه وذلك لسنة 2017.

2.2 تقرير حول أحسن خمس أجور لسنة 2017

تضمن ما يلي:

إلى السيد والسادة أعضاء مجلس الادارة لشركة ذات المسؤولية المحدودة X لولاية البويرة:

نحن الممضي مراجع الحسابات X لولاية البويرة، وتطبيقا للمادة 620 من القانون التجاري، أشهد أن المبلغ الخام الاجمالي الأعلى المخول إلى أخذ الأجور لسنة 2017 (وعددهم5)، وهذا المبلغ الاجمالي قدر ب5764432,68 دج (خمسة ملايين وسبعمائة وأربعة وستون الف وأربع مئة واثنان وثلاثون دينار جزائري وثمنيه وستون سنتيم).

الجدول رقم(3-1) :يبين الأجور الخمسة الأولى للشركة ذات المسئولية المحدودة Xلسنة2017.

الرقم	المنصب	المبلغ
1	مدير التطوير	1740358,50
2	مسؤول انتاج الخرسانة (الاسمنت)	1501696,72
3	مسؤول انتاج الخرسانة (الاسمنت)	891912,15
4	مسؤول تجاري	868679,66
5	مشغل الة الخرسانة	761786,65

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2017.

- هذا المبلغ يحتوي على الأجور السنوية الاجمالية حيث جميع الاقطاعات تم طرحها للوصول إلى النتيجة الصافية.

3.2 تقرير حول نتائج الثلاث سنوات الأخيرة

تضمن ما يلي:

إلى السيد والسادة أعضاء مجلس الادارة لشركة ذات المسؤولية المحدودة X لولاية البويرة:

تقرير خاص حول نتائج الشركة محدد من طرف المادة 678 الفقرة السادسة من قانون رقم 9/75 والمؤرخ في 1975/06/26 والتعلق بالقانون التجاري المعدل والمتهم من خلال المرسوم التنفيذي رقم 08/93 المؤرخ في 1993/04/25 صادق على النتائج المحاسبية المحققة من طرف شركة ذات المسؤولية المحدودة، خلال الثلاث سنوات المقفلة بتاريخ 2017/12/31 كما يلي:

الجدول رقم (3-2):يبين نتائج ثلاث سنوات الأخيرة للشركة.

نتيجة الصافية لسنة 2015	ربح	62628543,29
نتيجة الصافية لسنة 2016	خسارة	21851536,14
نتيجة الصافية لسنة 2017	ربح	30281065,00

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة ذات المسؤولية المحدودة (X)

المبحث الثاني: دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية وملائمة أدلة الاثبات في الشركة ذات المسؤولية المحدودة

يجب أن يحصل المراجع الحسابات الخارجي المستقل على أدلة الكافية وملائمة خلال عملية الفحص والاستفسارات والمصادقات والملاحظات، وذلك لتوفير الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد على عدالة عرض القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع ومركزه المالي في نهاية الفترة المالية، ومن الضروري أن تكون أدلة الإثبات كافية وملائمة،كما يجب أن تكون جيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة.

المطلب الأول: تقييم محافظ الحسابات للدفاتر المحاسبية والإجراءات المتبعة عند إعداد تقريره

في هذا المطلب سنتطرق إلى كيفية تقيم محافظ الحسابات السيد العمري عبد النور للدفاتر المحاسبية التي تتمثل في دفتر اليومية ودفتر الجرد ودفتر الأجور بإضافة إلى الإجراءات المتبعة عند إعداد تقريره.

1. تقييم محافظ الحسابات للدفاتر المحاسبية

تتمثل هذه الدفاتر المحاسبية فيما يلي :

1.1دفتر اليومية

تبين المادة 09 من القانون التجاري الجزائري في الأمر رقم 75-95 الصادر في 26 سبتمبر 1975 والمعدل إلى غاية 06 فيفري 2005 ما يلي:" كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاولة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ الحالة لكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا ".

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

الغرض من هذا الدفتر هو إثبات العمليات وإثبات العمليات والصفقات والنشاطات المالية التي تمت بإتباع قيود يومية طبقا لنظام المحاسبي باستخدام القيد المزدوج وفقا لتسلسل الزمني لحدوثها ويتضمن هذا الدفتر كافة

الأحداث والصفقات التي تقوم بها الشركة خلال الفترة المالية بحيث يكون شامل لكافة الفعاليات ويتضمن الدفتر عدة صفحات مرقمة بصورة متسلسلة .

إن جميع مبالغ الصفحات لجانب المدين وجانب الدائن يجب أن تتطابق في نهاية كل صفحة بسبب إتباع القيد المزدوج في قيد العمليات التجارية .

كما أن كل قيد يجب أن يخصص له رقم متسلسل لدلالة على القيد بإضافة على تاريخ حدوثه، أما رقم صفحة الأستاذ فإنه يستخدم لغرض ترحيل القيد إلى دفتر الأستاذ .

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

2.1 دفتر الأجور

إن كيفية مسك دفتر الأجور محددة حسب المواد :03،14،19من المرسوم التنفيذي رقم 98 -96 المؤرخ في 17شوال 1416هـ الموافق 06 مارس 1996، يحدد قائمة الدفاتر والسجلات الخاصة التي يلزم بها المستخدمون ومحتواها . المادة 03: "يتضمن دفتر الأجور العناصر التالية :

- اسم العامل ولقبه ؛
- فترة العمل ؛
- منصب العمل المشغول ؛
- الأجر القاعدي ؛
- العلاوات والتعويضات والزيادات مقابل ساعات العمل الإضافية والاقتطاعات المستحقة قانونا، لاسيما الاقتطاعات المتعلقة بالضمان الاجتماعي والضرائب ."

- **المادة 14:**" يرقم ويسجل دفتر الأجور كاتب ضبط المحكمة المختصة إقليميا ".
- **المادة 19:** " يجب على المؤسسات التي تستعمل أجهزة الإعلام آلي في تسيرها أن تكمل دفتر الأجور بغض النظر عن أحكام المادة 03 من هذا المرسوم بسندات الإعلام آلي بحيث لا يتضمن هذا الدفتر في هذه الحالة إلا المبلغ الإجمالي بنسبة لهذه المؤسسات ولكل عنصر من عناصر الأجر بما فيها الاقتطاعات القانونية ."

3.1 دفتر الجرد :

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

- **المادة 10 :**"يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأم يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج، وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد ."
- **المادة 11:**" يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش وترقم الصفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد ."
- **المادة 12:**" يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين 09،10 لمدة عشر سنوات كما يجب أن تحتفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسالات الموجه طيلة نفس المدة ."
- **المادة 13:**" يجوز للقاضي قبول الدفاتر التجارية المنظمة كإثبات بين التاجر بالنسبة للأعمال التجارية ."

ويقيد في دفتر تفصيل البضاعة الموجودة لدى التاجر في آخر سنته المالية أو بيان إجمالي عنها إذا كانت تفصيلاتها واردة بدفاتر أو القوائم المستقلة وفي هذه الحالة تعتبر تلك الدفاتر أو القوائم جزءا متمم لدفتر الجرد الأصلي.

2. الإجراءات المتبعة عند إعداد تقرير المراجع الخارجي

قام محافظ الحسابات السيد العمري عبد النور بتدقيق حسابات الشركة ذات المسؤولية المحدودة X لدورة 2017 وفق معايير ممارسة المهنة، بما في ذلك أحكام القانون التجاري والقانون رقم 10-01 الصادر في 2010/06/29 المتعلق بمهام محافظ الحسابات خبير محاسبي محاسب معتمد وكذا المرسوم الصادر في 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى تقارير المدققين القانونين .

هذه المعايير تفرض علينا وضع كل الإجراءات الكفيلة بالحصول على تأكيد معقول بأن الحسابات السنوية لا تحتوي على أي أخطاء جوهرية و تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- تسجيل رقم الأعمال بالمقارنة مع فواتير البيع المحددة في 2017/12/31 .
- اختبار التصريحات الجبائية لفواتير البيع، ووضعية المقبوضات لدورة 2017.
- مقاربة مخزونات التثبيتات والمواد الأولية بالنسبة للجرد.

- مراقبة الوثائق المبررة لتسجيل الأعباء التشغيلية.
- التأكد من صحة الحقوق والديون الاستغلال المتضمنة في القوائم المالية في 2017/12/31.
- التأكد من صحة الديون المسجلة الظاهرة في القوائم المالية .
- مراقبة مبررات المدفوعات المبينة والنقدية من خلال كشوفات البنك عن رصيد النقدية في 2017/12/31.
- مطابقة رؤوس الأموال الخاصة للشركة من خلال المرحل وترحيل النتيجة المحاسبية.

المطلب الثاني: كفاية أدلة الإثبات ودورها في تأسيس رأي المدقق محل الدراسة

حسب ما ينص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم(NAA500) تقدر الكفاية بالنظر الى" كم" العناصر التي تم جمعها، ويعتمد كم العناصر التي يتعين جمعها على مخاطر الاختلالات المعتبرة وكذلك نوعية العناصر المجمعة.

ومن أجل الحصول على أدلة اثبات كافية قام محافظ الحسابات السيد العمري عبد النور بدراسة العوامل التالية:

- مدى شمول القرينة أو كفايتها لتحقيق الأهداف التي يسعى إليها المدقق من عملية الفحص التي يقوم بها.
- مدى ملاءمة القرينة أو الدليل لطبيعة العنصر محل الفحص والتدقيق.
- درجة المخاطرة.
- الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص.
- تكلفة الحصول على الدليل.
- درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

بالاعتماد على ما نصت عليه بنود المعيار الجزائري للتدقيق رقم(NAA500) ومن أجل جمع أدلة الإثبات كافية قام محافظ الحسابات السيد العمري عبد النور بإتباع الخطوات التالية:

1 .استخدام الجرد الفعلي(الملاحظة المادية)

تتمثل الملاحظة المادية، مثلما هو موضح في المعيار الجزائري للتدقيق 501 في معاينة عملية أو الطريقة التي ينفذ بها إجراء ما من طرف أشخاص أخرين، ومن خلال اجراء التربص لدى مكتب محافظ الحسابات تحصلنا على الوثائق التالية:

1.1 جرد الاستثمارات

بعد الحصول على الوثائق من طرف مكتب محافظ الحسابات المتعلقة بجرد الاستثمارات قمنا باستخلاص الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3):يوضح الجرد المادي للاستثمارات.

رقم الحساب	اسم الحساب	الجرد الفعلي (المادي)
20	التثبيتات المعنوية	404000,00
211	أراضي	50000000,00
213	مباني	975000,00
218	تثبيتات عينة أخرى	4280662400,19
26	قروض والأصول المالية الأخرى الجارية	-
	المجموع العام	479441400,19

المصدر: من إعداد الطالبتين من خلال الوثائق المقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات. **(أنظر إلى المحلق رقم (2)**

2.1المخزونات

من خلال الوثائق المتحصل عليها من طرف محافظ الحسابات المتعلقة بجرد المخزونات تم التوصل إلى أن الجرد الفعلي يساوي 37384000,00 .**(أنظر إلى الملحق رقم3).**

2.حسابات الخزينة

من خلال الوثائق المتحصل عليها من طرف مكتب محافظ الحسابات المتعلقة حسابات الصندوق و البنك قمنا باستخلاص ما يلي :

- إن مبلغ حساب الصندوق يساوي مبلغ3893455,57دج، **(أنظر إلى الملحق رقم 4).**
- إن مبلغ حساب البنك يساوي مبلغ 22845638,86دج ،**(أنظر إلى الملحق 5).**

3.المراجعة المستندية

حسب ما ينص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم (500)فإن عملية التفتيش تتمثل في فحص التسجيلات أو الوثائق الداخلية كانت أو خارجية، ورقية كانت أو الكترونية أو تحت أي شكل آخر، ومن خلال الوثائق المتحصل عليها من طرف مكتب محافظ الحسابات تحصلنا على المستندات التالية:

1.3المسندات المعدة داخل المؤسسة

أهم المستندات الموجودة في التقرير التي تعتبر دليل إثبات كافي هي القوائم المالية التي تشمل الميزانية وجدول حسابات .**أنظر ملحق رقم(6،7).**

2.3المستندات المعدة خارج المؤسسة

من خلال الوثائق المتحصل عليها من طرف مكتب محافظ الحسابات السيد العمري عبد النور تحصلنا جدول المقاربة البنكية ومحضر جرد الصندوق و فواتير الشراء موضح في الجدول التالي :

1.2.3جدول المقاربة البنكية

الجدول رقم (3-4):جدول المقاربة البنكية و محضر جرد الصندوق2017/12/31

الحساب	البيان (صياغة)	إعادة فتح (المبيعات)	من 2017/01/01 إلى 2017/12/31			الرصيد في 2017 /12/31	
		رصيد مدين	رصيد دائن	رصيد مدين	رصيد دائن	رصيد مدين	رصيد دائن
51****	البنوك والمؤسسات المالية ويماثلها	27660520,62	0,00	256588064,57	261402946,33	22845638.86	-
53***	الصندوق	080856,0912	0,00	149709917,90	157897318,42	3893455,57	00
70******	التحولات الداخلية	0,00	0,00	6951443,34	195551750,62	-	18860030728
	المجموع العام	39741376,71	0,00	413249425,81	614852015,37	26739094,43	18860030728

المصدر : الوثائق الداخلية لمكتب محافظ الحسابات.**(انظرإلى الملحق رقم(8)**

- 2.2.3 **التسجيلات المحاسبية لعينة من فواتير الشراء:** من خلال الوثائق المتحصل عليها من طرف مكتب محافظ الحسابات تحصلنا على العينة من التسجيلات المحاسبية لفواتير الشراء لشهر مارس وديسمبر لتدعيم أدلة الإثبات التي لدينا:

- **التسجيلات المحاسبية لشهر مارس**

		2017/03/01		
381000		المواد الأولية واللوازم المخزنة	111957,63	
445000		الدولة والرسوم على رقم الأعمال	21271,95	
	401001	موردو المخزونات والخدمات		133329,58
		شراء المواد الأولية على حساب		
		2017/03/02		
381000		المواد الأولية المخزنة	325663,80	
445000		الدولة والرسوم على رقم الأعمال	61876,12	
	401001	موردو المخزونات والخدمات		387539,92
		شراء المواد الأولية على حساب		
		2017/03/04		
381000		المواد الأولية واللوازم المخزنة	245298,90	
445000		الدولة والرسوم على رقم الأعمال.	46606,79	
	401001	موردو المخزونات والخدمات		291905,69
		شراء المواد الأولية على حساب		

- **التسجيلات المحاسبية لشهر ديسمبر**

		2017/12/02		
381000 445000	 401001	المواد الأولية واللوازم المخزنة الدولة والرسوم على رقم الأعمال موردو المخزونات والخدمات شراء المواد الأولية على حساب	113765,22 21615,39	 135380,61
		2017/12/03		
381000 445000	 401101	المواد الأولية واللوازم المخزنة الدولة والرسوم على رقم الأعمال موردو المخزونات والخدمات شراء المواد الأولية على حساب	277451,89 24405,86	 33073,63
		2017/12/04		
381000 445000	 401001	المواد الأولية واللوازم المخزنة الدولة والرسوم على رقم الأعمال موردو المخزونات والخدمات شراء المواد الأولية على حساب	113539,27 21572,46	 135111,73

4.طريقة الاستفسارات

حسب المعيار الجزائري للتدقيق رقم (Naa500)فإن الاستفسارات هي عبارة عن طلب المعلومات للحصول على المعلومات المالية والمعلومات غير المالية على حد سواء، لدى اشخاص على علم جيد بداخل الكيان وخارجه.

وبعد المقابلة الشخصية مع محافظ الحسابات السيد العمري عبد النور تبين أنه قام بطرح أسئلة شفهية على عمال المؤسسة من أجل الحصول على أدلة طالما كانت الإجابات على هذه الأسئلة معقولة ومتناسقة.

5. الفحص التحليلي

من خلال ما ينص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم (Naa500)الإجراءات التحليلية تتمثل في تقديرات المعلومة المالية انطلاقا من :

- ارتباطها مع معلومات أخرى ناجمة أو غير ناجمة عن الحسابات، أو مع معطيات سابقة، لاحقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة.

- تحليل التغيرات المعتبرة او اتجاهات غير متوقعة.

سوف نتطرق إلى الإجراءات التحليلية التي قام بها محافظ الحسابات السيد العمري عبد النور في تقريره من خلال دراسة التطور والمقارنة لسنتين 2017 و2016 موضحة في مايلي:

1.5.الاستثمارات

من خلال الاطلاع على تقرير محافظ الحسابات تحصلنا على الجدول التالي الذي يبين تطور حسابات الاستثمارات للشركة ذات المسؤولية المحدودة.

الجدول رقم(3-5): يمثل تطور حسابات استثمارات الشركة ذات المسؤولية المحدودة(X) للسنوات 2016-2017

التعين	مبيعات 2016/12/31	MVM2017		التطور	النسبة %
	مدين(+) دائن(-)	/مدين(+) دائن(-)	مدين(+) دائن(-)		
التثبيتات المعنوية	404000	-	404000	-	00
		-			
الأراضي	50000000,00		50000000,00		0,00
المباني	141208100,00	-	137708100,00	-3500000,00	-2.48
		- 3500000,00			
التثبيتات العينية	287627619,48	_	287829300.15	201680,67	0,00
		-201680,87			
سندات أخرى مثبتة	4578122,04	22365274,25	365274,25	-4212847,79	-92,2
		_26578122,04			
انخفاض قيمة الأصول الثابتة		274166,67	-201597471,16	-40692531,98	25,29
	-16040939,18	-40966866698,65			
المجموع	322912902,34	-	274709203,24	-48203699,10	-14,93

المصدر : تقرير المراجع الخارجي للشركة ذات مسؤولية محدودة(X).

- **ملاحظات الناتجة عن فحص الاستثمارات**

سمحت مراجعة هذا القسم بتدوين ما يلي :

1- لقد حددنا عملية الاستحواذ على آلة عد مزدوجة p30، تم الحصول عليها في 2017/10/17 بمبلغ قدره201680,67 دج خارج الرسم (اقتناء ألة جيب).

2- القيد المحاسبي المتعلق بنقل سلعة محلية بمبلغ 4000000 غير مدعوم من قبل مستند داعم (غير مدعوم من قبل وثيقة داعمة)

3- تعتمد طريقة التقييم الخاصة بحسابات الأراضي والمباني على اتفاقية التكلفة التاريخية ولم يتم إجراء مراجعة لتقيمها .

2.5 **المخزونات** : في 2017/12/31 ورد في ميزانية شركة ذات المسؤولية المحدودة Xما يعادل 37384000دج كمخزونات في مقابل قيمة 42795000دج في 31/ 12/ 2016 .

الجدول رقم (3-6):يبين تطور حسابات مخزونات للشركة X في للسنوات2016-2017

التعين	2016 /12/31 مدين + دائن -	مدين (+) دائن (-)	2017/12 /31 مدين (+) دائن (-)	التطور	%
مخزونات البضائع	-	-	-	-	-
المواد الخاموااللوازم (أولية)	42795000,00	105900877,09 -111311877,09	37384000,00	-5411000,00	-12,64
اللوازم أخرى	-	-	-	-	-
الأعمال الجارية	-	-	-	-	-
إنتاج الخدمات	-	-	-	-	-
مخزونات المنتجات	-	_	-	-	-
المجموع	42795000,00	_	37384000,00	-5411000,00	-12,64

المصدر : تقرير المراجع الخارجي للشركة ذات مسؤولية المحدودة (X)

- **الملاحظات الناتجة عن فحص المخزونات**

1- عدم وجود نظام جرد دائم للأوراق المالية وتطبيق إجراءات موثوقة لأخذ قوائم جرد المخزون المادي لم تتمكن من التحقق من صحة قيم الأسهم والاستهلاكات الظاهرة في الميزانية العمومية المغلقة 12/31/ 2017.

2- بالنسبة للنشاط الصناعي، من الضروري الشروع في إنشاء محاسبة تحليلية ومتابعة الأسهم بطريقة المخزون الدائم.

5.5 حسابات المتعاملين

موضحة في جدول التطور وتتمثل فيما يلي:

الجدول رقم(3-7): يبين تطور حسابات المتعاملين للشركة ذات مسؤولية محدودة (X) للسنوات 2017.2016

التعين	مبيعات 2016/12/31	MVM2017	مبيعات 31/12/2017	التطور	%
	مدين (+)/دائن (-)	مدين (+)/دائن (-)	مدين (+) /دائن (-)		
الموردون والحسابات الأخرى	-98091400,00	226367030,86	-31569816,43	66521583,57	-67,81
		-159845447,29			
الزبائن وحسابات الأخرى	482914900,30	318499161,24	467098875,80	-15816024,50	-3,27
		-334315485,74			
المستخدمون والحسابات الملحقة	-3132818,81	34774224,79	-2945630,78	-187483,03	-5,97
		-34587041,76			
الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة	-2999484,57	16333729,31	-2293730,70	705753,87	-23,53
		-15627975,44			
الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة	-79034488,38	111441273,08	-67762536,81	11271951,57	-14,26
		-100169321,51			
المجمع والشركاء	501495407,39 -	13592000,00	-498354641,89	3590765,5	-0,72
		-10001234,50			
الحسابات الانتقالية والانتظارية	3015736,54	501077,19	2976663,73	-39072,81	-1,30
		-540150,00			
المجموع	199272957,31 -		-13280817,08	66422140,23	-33,33

المصدر : تقرير المراجع الخارجي للشركة ذ. م . م (X)

- **الملاحظات الناتجة عن فحص حسابات المتعاملين**

1- بعض الموردين الذي لديهم أرصدة مدينة على المعاملات القديمة التي تحتاج إلى تصحيح وتصحيح أوضاعهم من أجل تقديم هيكل الميزانية العمومية الحالي .

2- لا يتم احترام التسلسل الزمني لفواتير المبيعات مثلا كالرقم المبيعات N 75/2017 ، الذي تم إصدار فاتورة به في 16/ 2017/11، وتلك التي صدرت بها فاتورة بعد شهر ديسمبر 2017، تحمل أرقام تسلسل أقل وحقيقة70: N بتاريخ 2017/12/18.

3- لا تزال أرصدة العميل الخاصة بطرف ثالث أو عميل تشمل عمليات قديمة للغاية تتطلب تنظيفها وتنقيتها لتجنب تقديم بنية ميزانية عمومية حالية مثقلة بالعمليات من الماضي، ولايزال استردادها غير مؤكد .

4- بلغت الذمم المدنية التي حصلت عليها الشركة 478059,302 في 2017/12/31 أي 56,72من إجمالي الميزانية، نوصى بتنفيذ جميع لرسائل القانونية بعد استراد معظم هذه الذمم المدنية .

5- الحسابات الضريبية والضرائب تتطلب التحليل .

6- لم يتم الإعلان عن ضريبة على النشاط المهني (TAP) .

7- دفع توزيعات الأرباح التي اعتمدتها AGO المنعقدة 2017/06/15 بمبلغ 4000000دج لم يتم تنفيذها.

8- فيما يتعلق برصيد حساب 47حسابا انتقاليا أو في انتظار مبلغ مدين قدره 297663,73 تجدر الإشارة إلى أنه لم يخضع بعد المعاملة محاسبية مناسبة، لم يتم تحديد الأطراف الثالثة المعنية.

9- تتطلب الحسابات (445000،445) التي تمثل الحساب الجاري للشركاء تحليلا، ويجب تقسيمها إلى حسابات فرعية تقابل كل شريك معني، من أجل سماح لنا بمعرفة تقارير الشركاء مع الشركة وتفاصيل أرصدتهم المتبقية في الحسابات المذكورة أعلاه.

6.5حسابات المالية

موضحة في جدول التطور فيما يلي :

الجدول رقم (3-8) :يبين تطور حسابات المالية للشركة ذم م (X) للسنوات 2016-2017

التعين	2017/12/31 MVM2017 2016/12/31			التطور	%
	مدين (+) دائن (-)	مدين (+) دائن (-)	مدين (+) دائن(-)		
البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها	27660520,62	268107262,57	3436483886	6704318,24	24,24
		-261402946,33			
الصندوق	12080856,09	149709017,90	3893455,67	-8187400,52	-67,77
		-157897318,42			
التحويلات الداخلية	2000000	433800000	-	-2000000	100
		-45800000,00			
المجموع	41741376,71	-	4325829443	-3423082,28	8,34

المصدر : تقرير المراجع الخارجي للشركة ذات المسؤولية المحدودة(X)

- **الملاحظات الناتجة عن فحص حسابات المالية**

1- تسوية أرصدة الحسابات البنكية (المصرفية) مع بيانات الحساب البنكي (المصرفي).

2- التوفيق بين الرصيد النقدي وpv والودائع النقدية .

3- التحقق من تبرير النقد والمصاريف البنكية بحيث سمحت مراجعة هذا الجزء بتدوين ما يلي : لا شيء للإبلاغ عنه.

7.5حسابات رأس المال

القيمة الإجمالية للحسابات رأس المال الظاهرة في الميزانية لشركة ذم م (X) لولاية البويرة في 2017/12/31 بلغت 214459603.

الجدول الرقم(3-9) :يمثل تطور حسابات رأس المال للشركةذ. م. م. (X) في 2017/12/31

2016/12/31 2017 /12/31		التطور		%
التعين	مدين (-) دائن(+)	أرصدة في 2017/12/31		
رأس المال والاحتياطات وما شابه ذلك	10000000,00	10000000,00	-	0,00
الاقساط والاحتياطات الموحدة	162327002,05	174178538,19	11851536,14	7,30
نتيجة الدورة	21851536,14	30281065	8429529,00	38,57
المجموع	194178538,19	214459603,1	20281065,00	10,44

المصدر : تقرير مراجع حسابات للشركة ذ. م. م.(X) لولاية البويرة لسنة2017

- **الملاحظات الناتجة عن فحص حسابات رأس المال**

- التوفيق بين رأس المال الشركة ونظام التأسيس .

- مراجعة السجلات المحاسبية .

- **فحص حسابات رأس المال**

صافي أصول الشركة كما يلي في 2017 /12/31 .

- رأس المال الاجتماعي = 10000000,00

- أسهم = 174178538,19

- تقرير مرة أخرى = 00,00

- نتيجة الدورة =30281065,00

- **مجموع الأصول الصافي** =214459603,19

مجموع صافي أصول شركة إيجابي.

8.5حسابات النتيجة

الجدول رقم(3-10) :يبين تطور الجدول عناصر جدول حسابات النتائج للشركة ذ.م.م.(X)لسنة 2016-2017

البيان	2016	2017	التطور	النسبة %
إنتاج السنة المالية	224546191,07	263437449,70	38891258,63	17,32
استهلاك السنة المالية	97493013,29	130809126,17	33316112,88	34,17
القيمة الاضافة (1-2)	127053177,78	132628323,53	5575145,75	4,39
فائض إجمالي الاستغلال	7315091617	7842673819	5275822,02	7,21
النتيجة العملياتية	29551906,99	38839021,22	9287114,23	31,43
النتيجة المالية	2607184,85	1480753,09	1126431,76	43,20
مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية	1851536,14	3081065,13	842528,99	38,58
النتيجة الصافية للسنة المالية	2185136,14	30281065,13	8429528,99	38,58

المصدر :من إعداد الطالبتين بالاعتماد على تقرير مراجع الخارجي للشركة محل الدراسة لسنة2017.

- **التعليقات والتحليلات حول تطور حسابات جدول النتائج**

- نلاحظ من خلال تطور جدول حسابات النتائج أن النتيجة السنة المالية صافية في 2016 موجبة وهذا يعني أن المؤسسة تحقق أرباحا (نتيجة ايجابية) وهذه الأرباح تزيد في سنة 2017 بنسبة 38.5% وهذا ناتج عن ارتفاع رقم الأعمال بنسبة 17.32% و انخفاض قيمة أعباء المستخدمين بنسبة 0.82% ومنه نستخلص أن إيرادات المؤسسة غطت كل التكاليف و بقي هامش أمام المتمثل في الربح المحقق.

المطلب الثالث: ملاءمة أدلة ودورها في تأسيس رأي المدقق محل الدراسة

حسب ما ينص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم(500) فالملاءمة تتوقف على نوعية العناصر المجمعة، أي على مصداقية هذه العناصر ودلالتها، وتتعلق درجة مصداقية العناصر التي تم جمعها على مصدرها وطبيعتها والظروف الخاصة التي جمعت فيها.

ولكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب أن تتوافر فيه الشروط التالية حسب رأي محافظ الحسابات محل الدراسة:

1- يجب أن يتناسب الدليل مع الهدف التدقيق الذي يقوم محافظ الحسابات باختياره حتى يمكن أن يتحقق الإقناع به.

2-أن يكون مصدر الدليل مستقل فالدليل الذي يحصل عليه محافظ الحسابات من الأطراف الخارجية أكثر ملائمة من الدليل الذي يحصل عليه داخل المؤسسة .

3-أن تكون الرقابة الداخلية في المؤسسة فعالة، حيث يكون الدليل الذي يتم الحصول عليه موثوقا به، ويعتمد عليه و لاينظر إليه على أنه ضعيف .

4-أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائما ، سواء في ما يتعلق جمعه أم الفترة الزمنية التي تغطيها أعمال التدقيق، ويكون الدليل أكثر إقناعا الحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليه في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان .

5-أن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة إذا تناسب مع الهدف التدقيق .

وبالاعتماد على ما نصت عليه بنود المعيار الجزائري للتدقيق رقم (500) ومن أجل الحصول على أدلة ملائمة قام محافظ الحسابات السيد العمري عبد النور بتدقيق العناصر التالية:

1.الاستثمارات

وهنا نقوم بمقارنة الجرد المحاسبي مع الجرد الفعلي للاستثمارات من خلال الجدول التالي:

الجدول الرقم (3-11): يمثل مقارنة الجرد المادي مع الجرد المحاسبي لاستثمارات شركة ذ. م. م. (X) في سنة 2017

رقم الحساب	إسم الحساب	الجرد الفعلي (المادي)	الجرد المحاسبي	الفرق
20	تثبيتات معنوية	404000	404000	00
211	أراضي	50000,000	500000000	00
213	مباني	975000	137708100	136732100
218	تثبيتات عينة أخرى	4280662400,19	287829300	140244100,19
26	قروض والأصول مالية أخرى جارية	ـــــ	365274	-365274
المجموع	العام	479441400	476306674	3135726,19

المصدر :الوثائق الداخلية لمكتب محافظ الحسابات

- نلاحظ أن الجرد الفعلي أكثر من الجرد المحاسبي أي أنه كلما ساهمت أدلة الإثبات في إكتشاف أسباب وجود هذا الفارق كلما كانت ملائمة أكثر في هذه الحالة، يجب على محافظ الحسابات العمل على الحصول على أدلة الإثبات سلمية وكافية لإزالة هذا الشك حول هذا الفارق المحقق وإن لم يستطيع فعليه عدم إصدار تقريره بتحفظات، وحسب ما ينص عليه المعيار الجزائري للتدقيق (500)عليه إجراء الفحص المادي للأصول العينة وهنا دليل الإثبات يعتبر ملائم ويتماشى مع المعيار الجزائري للتدقيق رقم (500).

2 .**المخزونات**

وهنا نقوم بمقارنة الجرد المحاسبي مع الجرد الفعلي للمخزونات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-12): يمثل مقارنة للجرد المادي مع الجرد المحاسبي لمخزونات الشركة ذ.م.م.(X) في سنة 2017

اسم الحساب	الجرد الفعلي (المادي)	الجرد المحاسبي	الفرق
المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	3738400000	37384000	00

المصدر : الوثائق الداخلية للمكتب محافظ الحسابات

نلاحظ أنه لا يوجد فرق بين الجرد الفعلي والمحاسبي أي أنهما متطابقان والحسابات كلها صادقة وشرعية (ملائمة) وبما أنه استعمل الجرد الفعلي فهو طبق بنود المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500.

3 .**حسابات الخزينة:**وهنا نقوم بمقارنة المبالغ المدرجة في جدول المقاربة البنكية و المبالغ المدرجة في الميزانية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-13): يمثل مقارنة المبالغ المدرجة في جدول المقاربة البنكية و المبالغ المدرجة في الميزانية لسنة 2017

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ المدرجة في جدول المقاربة البنكية	المبالغ المدرجة في الميزانية	الفرق
	حسابات الخزينة	26739094,43	38258294	-11519199,57

المصدر :الوثائق الداخلية لمكتب محافظ الحسابات

- انطلاقا من المعلومات المقدمة من طرف محافظ الحسابات التي تحصل عليها خلال عملية التدقيق التي قام بها المتمثلة في جدول المقاربة البنكية ومقارنتها مع ما هو موجود في الميزانية تبين أن حساب الخزينة في الميزانية كانت

أكبر من نظيرتها في جدول المقاربة البنكية هذا الفارق لم يشير إليه مدقق الحسابات وتحفظ عليه في تقريره، ومنه نستنتج أنه :

1- يمكن أن يكون هذا الفارق ناتج عن تسديد مبالغ نقدية لمورد وعدم تسجيلها نظرا لطول الفترة الزمنية بين قبض الفواتير وتسديدها .

2- وهذا الدليل يعتبر غير ملائم و لا يخدم الملاءمة في إعداد تقرير محافظ الحسابات وأن المدقق تحفظ على المعلومات حول الحسابات البنكية واكتفى بدراسة تطور الحسابات البنكية فقط خلال سنتي 2016-2017.

3- وهنا المدقق لم يستند في عملية تدقيق على البنود التي ينص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم NAA500 لأنها نتائج غير معقولة وغير سليمة، ولا تسمح بإعطاء رأي فني محايد .

4.المقارنة بين التسجيلات المحاسبية لعينة من فواتير الشراء والتسجيل المحاسبي في اليومية المساعدة

سوف نقوم بمقارنة عينة من التسجيلات المحاسبية لفواتير الشراء والتسجيل المحاسبي المقابل لها في اليومية المساعدة لشهر مارس وشهر ديسمبر لسنة 2017.

الجدول رقم (3-14): يمثل عينة من فواتير شهر مارس

رقم الفاتورة	المبالغ الموجودة في فواتير الشراء	المبالغ الموجودة في اليومية المساعدة	الفرق
الفاتورة رقم(01) في 2017/03/01	133229,58	133229,58	00
الفاتورة رقم (02) في 02/ 2017/03	387539,92	387539,92	00
الفاتورة رقم (03) في2017/03/4	291905,69	291905,69	00

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات

2.الجدول رقم (3-15):يمثل عينة عن فواتير شهر ديسمبر

رقم الفاتورة	المبالغ الموجودة في الفواتير	المبالغ الموجودة في اليومية المساعدة	الفرق
فاتورة رقم (1) في 2017/12/31	136052,81	136052 ,81	00
فاتورة رقم 2 في 2017/12/03	330073,63	330073,63	00
فاتورة رقم (3) في 04 2017/12/	135111,73	135111,73	00

المصدر:من اعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف محافظ الحسابات

- بعد مقارنة فواتير الشراء الموجودة في اليومية المساعدة مع التسجيل المحاسبي في عينة دفاتر اليومية للمؤسسة لشهر مارس و شهر ديسمبر تبين أنه التسجيلات المحاسبية للمؤسسة صحيحة وصادقة وهذا يزيد من ملاءمتها ومصداقيتها.

5.درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية: من خلال دراستنا لتقرير محافظ الحسابات والحصول على الوثائق المحاسبية وجدنا أن نظام الرقابة الداخلية تتخلله بعض الانحرافات من خلال مراجعة الحسابات التالية:

- الحسابات المالية:لما قمنا بعملية المقارنة بين جدول المقاربة البنكية والحسابات المدرجة في الميزانية (حسابات الخزينة) وجدنا أن هناك فرق سالب أي أن هناك مبالغ مدفوعة للموردين ولم يتم تسجيلها محاسبيا لظروف غير مفصح عنها ،ومحافظ الحسابات لم يشر إليها في تقريره واكتفى بدراسة التطور فقط و علق عليها بأنه لا يوجد أي شيء للإبلاغ عنه، منه نستنتج أن نظام الرقابة الداخلية ضعيف ولا يطبق ما نص عليه المعيار الجزائري رقم 500 NAA أي أن نظام الرقابة الداخلية لم يكتشف الأخطاء الجوهرية ولم يتم تصحيحها ويمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية غير ملائم.

- حسابات المخزونات:في ما يخص المخزونات وجدنا أن نظام الرقابة الداخلية لا يعتمد على نظام جرد دائم للأوراق المالية وتطبيق اجراءات موثوقة لأخد قوائم جرد المخزون المادي.

6 .**طريقة المصادقات الخارجية :** وحسب ما ينص عليه المعيار الجزائري للتدقيق NAA 500 عليه أن يجمع معلومات حول دقة وشمولية المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة وهنا المدقق لم يعتمد عليها نظرا للضيق الوقت وبعد المسافة ومنه نستنتج أدلة الإثبات غير ملائمة لإعداد تقريره.

خلاصة الفصل:

من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية ومن خلال تتبع طريقة عمل محافظ الحسابات في الشركة ذات المسؤولية المحدودة(X) الخاضعة لتدقيقه، خلصنا أن خطوات عمل محافظ الحسابات تمر بعدة مراحل لتحقيق كفاية وملاءمة أدلة الإثبات، أولها قبول المهمة، انتقالا إلى مراحل العمل الميدانية المتمثلة في :

التعريف والتوجيه العام للمهمة، وضع مخطط مقاربة التدقيق، تنفيذ الاختبارات ثم مرحلة نهاية المهمة وإعداد التقرير، هذافي ما يخص مراحل عمل محافظ الحسابات.

أما في ما يتعلق بالنتائج المتوصل إليها بخصوص كفاية وملاءمة أدلة الإثبات فإننا توصلنا الى أن لمحافظ الحسابات دور أساسي في تحديد ميزة الكفاية والملاءمة لأدلة الإثبات كونه يقوم باتباع مجموعة من الوسائل لتقييم الأدلة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى اكتشاف بعض الأخطاء الواردة بحسابات الشركة ذات المسؤولية المحدودة(X).

الخاتمة

خاتمة:

تعد أدلة الإثبات بمثابة المعلومات المستخدمة بواسطة المراجع حتى يصل إلى استنتاجات يبني عليه رأيه، وهذه المعلومات التي تشمل السجلات المرتبطة بالقوائم المالية و المعلومات أخرى و من أهم خصائص أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع عند إبداء رأيه هي الكفاية والملاءمة.

وعلى هذا الأساس تم دراسة موضوع أهمية كفاية وملاءمة أدلة الإثبات في إعداد تقرير المراجع الخارجي (NAA500) وحاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور **حول ما مدى أهمية كفاية وملاءمة أدلة الإثبات في تأسيس رأي المدقق وإعداد التقرير؟**

ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة و الدراسة الميدانية من جهة أخرى و توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات و نتائج عامة إضافة إلى مجموعة من الاقتراحات أو التوصيات.

1-اختبار الفرضيات:

بالنسبة اختبار الفرضيات توصلنا إلى النتائج التالية:

بالنسبة للفرضية الأولى:

التدقيق الخارجي عملية منتظمة يقوم بها شخص مستقل وكفؤ من خلال القيام بفحوصات بهدف إبداء رأيه الفني المحايد حول مصداقية وعدالة القوائم المالية.

حيث تتمثل أهدافه في الحصول على تأكيد معقول من أن القوائم المالية في مجملها لا تحتوي على أخطاء جوهرية و هذا بهدف كتابة رأيه حول القوائم المالية في شكل تقرير و لهذا يسعى للتأكد من توفر القوائم على الخصائص الاتية : الشمولية، الوجود، الملكية، التقييم، التقيد المحاسبي و استقلالية الدورات .

و للمراجعة مخاطر يمكن ذكرها كالآتي : مخاطر كامنة ، ومخاطر الاكتشاف، مخاطر الرقابة.

كما أن المراجعة تقوم على مجموعة من المعايير و المقبولة و المتعارف عليها و هي : المعايير العامة ، معايير العمل الميداني، معايير التقرير .

و من هنا فإن الفرضية المتعلقة بالمراجعة الخارجية هي الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة هي صحيحة و مؤكدة.

بالنسبة للفرضية الثانية:

من أجل حصول المراجع الخارجي على رأي فني محايد يجب عليه أن يجمع قدر كافي وملائم من أدلة الإثبات حيث أن الكفاية تتحقق عن طريق مجموعة من العوامل نذكرها فيما يلى:

- مدى شمول القرينة أو كفايتها لتحقيق الأهداف التي يسعى إليها المراجع من عملية الفحص التي بها بإضافة إلى مدى ملاءمة القرينة أو الدليل لطبيعة العنصر محل الفحص والتدقيق.
- درجة المخاطرة و الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص.
- تكلفة الحصول على الدليل ودرجة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

أما الملاءمة تتحدد عن طريق مجموعة من محددات نذكرها فيما يلي:

- طبيعة الأدلة ومصدر الحصول عليها.
- تطابق وتعارض الأدلة.
- ارتباط الدليل بالعناصر محل الفحص وصلاحية الوسيلة المتبعة في الحصول على الدليل.
- سلوك المراجع أثناء جمع أدلة ومدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي تستسقى منها الأدلة.

وبالتالي يتضح أن المراجع الخارجي يقوم بتحديد الكفاية والملاءمة انطلاقا من محددات معينة وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية بأن المراجع الخارجي يقوم بتحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات اعتمادا على محددات معينة وعلى حكمه الشخصي.

بالنسبة للفرضية الثالثة:

توصلنا من خلال الدراسة التطبيقية أن المراجع الخارجي لديه قصور في تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات وهو ما يؤكد الفارق الذي نتج عن مقارنة المبالغ المدرجة في جدول المقاربة البنكية والمبالغ المدرجة في الميزانية حيث نتج لدينا فرق يساوي 11519199,57 - دج وقد يكون ناتج عن تسديد مبالغ نقدية للموردين وعدم تسجيلها في المحاسبة و منه نستنتج أن المؤسسة غير منضبطة في تسجيل عملياتها في دفتر اليومية وبالإضافة إلى عدم التسجيل المنتظم للفواتير وهذا ناتج عن ضعف نظام الرقابة الداخلية و هذا الدليل لا يخدم الكفاية و الملاءمة والمدقق تحفظ عليه في تقريره .

وفيما يخص نظام المصادقات فالمدقق لم يعتمد عليها نظرا لضيق الوقت وبعد المسافة ومنه نستنتج أن أدلة الإثبات غير كافية وملائمة .

ومنه نستنتج أن المراجع الخارجي لديه قصور في تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات وهذا ما ينفي الفرضية الاتية عندما تكون أدلة الإثبات كافية وملائمة يقوم المراجع الخارجي بإصدار رأيه الفني المحايد حول مصداقية وشرعية القوائم المالية للشركة محل الدراسة.

2-النتائج العامة:

ومن خلال هذا الجمع بين الدراستين التطبيقية والنظرية، توصلنا الى النتائج التالية:

- يقوم موضوع التدقيق بشكل عام على مجموعة من المفاهيم التي تطورت بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية للإنسان ونتيجة لهذا التطور تطورت أهداف وأنواع التدقيق أهميتها ظهرت هيئات مهنية تنظم عمل التدقيق وتوجد لها أسس وقواعد و معايير تحكم ممارستها.

- هناك تحسن في الاطار النظري للتدقيق في الجزائر، يتجسد من خلال القوانين والمراسيم الصادرة في سبيل تنظيم المهنة .

- تعتمد المؤسسات الاقتصادية في تدقيق حساباتها على معايير التدقيق الجزائرية (NAA) بنسبة عالية جدا .

- ان المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية، بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة الى أخرى، ويكون الغرض من القيام بالمهمة هو اعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية، يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، وبذلك يعتبر تقرير محافظ الحسابات بمثابة وسيلة اتصال بينه و بين مستخدمي القوائم المالية للتدقيق.

- ان أدلة الاثبات التي يسعى محافظ الحسابات للحصول عليها لا تتميز بالغرابة أو الغموض فمعظمها من النوع العادي المباشر .

- إن وجود معايير للتدقيق عالية الجودة ومحددة تعزز ثقة مستخدميها، فضلا عن مساعدتهم في ترشيد القرارات المتخذة بناءا عليها، ولا يتحقق هذا إلا بضرورة تطبيقها في مختلف البلدان واعتمادها من قبل المدققين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين .

- تعتبر معايير التدقيق الجزائرية نموذج من الضوابط والاحكام، تجعلها ذات خصوصية تنفرد عن نظيرتها التقليدية، الا أن البيئة تنشط في ظلها حتمت على بعضها أن يتبناها كأساس للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مستخدميها.

- يقوم المراجع محل الدراسة بتحديد كفاية أدلة الاثبات والتي تعتمد على عوامل معينة أهمها :الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص، درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية ،أما الملاءمة فيقوم بتحديدها من خلال عدة شروط أهمها: أن يكون مصدر الدليل الذي يحصل عليه محافظ الحسابات من أطراف الخارجية مستقل، وأكثر ملاءمة من الدليل الذي يحصل عليه من داخل المؤسسة، أن تكون الرقابة الداخلية في المؤسسة فعالة، و كذا الحصول على الدليل في الوقت المناسب.

-إن قوة أدلة تعتبر عنصرا رئيسيا محددا لمدى أعمال التدقيق من حيث تتبع القيود المحاسبية، وتفحص الوثائق والسجلات المحاسبية، وبالتالي فان حجية الأدلة والقرائن تدعم مختلف أعمال التدقيق من فحص، تحقيق وتقرير ابداء الرأي الذي يقوم بإصداره حول تمثيل المعلومات للوضوح الحقيقي للشركة .

- إن الوسائل التي يستخدمها محافظ الحسابات في جمع أدلة الاثبات التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية هي وسائل بسيطة نسبيا وبالرغم من بساطة هذه الوسائل فإنها اذا طبقت بعناية و مهارة لكانت كفيلة بإظهار نقاط الضعف والأخطاء وعدم الدقة في البيانات محل الفحص.

- يقوم محافظ الحسابات بتدقيق عناصر القوائم المالية، وذلك من خلال طرق وأساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصل وفحص كل ما من شأنه يثبت وجود ملكية الأصل، كما يتأكد من صحة تقيمه وكذا تسجيله محاسبيا، وهذا ما يزيد من درجة الثقة و المصداقية في العناصر المكونة للقوائم المالية.

3 -التوصيات والاقتراحات:

- على محافظي الحسابات أن يبذلوا العناية المهنية الواجبة من أجل تحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.

- ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة في ضمان التكوين المحاسبي الجيد لمحافظي الحسابات في الجزائر._ضرورة أن تعمل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على تنظيم الدورات التكوينية والملتقيات بشكل مستمر من أجل المساهمة في تحقيق جودة المهنة، وضرورة توفير كافة الإمكانيات المادية والبشرية للمهنيين لحضور الندوات والندوات المؤتمرات من أجل ضمان جودة المهنة .

- على المراجع الخارجي أن يقوم بتجميع أدلة الاثبات الكافية والملائمة لمحاولة إزالة الشك بقدرة المنشأة على الاستمرار في أعماله في المستقبل المنظور وذلك عندما يثار شك في مدى فرص الاستمرارية للمنشأة محل المراجعة.

- على المراجع الخارجي أن يبذل العناية المهنية الواجبة للحصول على الأدلة الكافية والتي تخلق القناعة والطمأنينة للأطراف الأخرى المستخدمة للقوائم المالية بأن المنشأة لديها القدرة على مزاولة نشاطاتها في الفترات الزمنية القادمة.

- على المراجع أن يصدر تقريرا متحفظا أو أن يمتنع عن ابداء رأيه في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المراجع أنه ضروري لأن ذلك يشكل تحديدا لنطاق المراجعة.

4 - افاق البحث:

يكمن بنهاية هذا البحث أن نلفت النظر لبعض النقاط التي نرى أنها جديرة بالدراسة هي :

- المسؤولية المهنية للمراجعين الخارجين في اكتشاف الغش و الخطأ في القوائم المالية.
- مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة.
- أثر عدم تطبيق المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 على تقرير المراجع الخارجي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب

1- أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الحديث للحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان، 1999.

2- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلي التدقيق و التأكيد الحديث**، الطبعة الأولى، الصفاء للنشر، عمان، 2009.

3-أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان،2015.

4-ألفين أينز وجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي**، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 2002 .

5-أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2006.

6-أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2007.

7-إيهاب نظمي وهاني العزب،**تدقيق الحسابات الإطار النظري**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان،2012.

8-ثناء على القباني، **مراجعة نظم تشغيل البيانات الالكترونية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

9-حامد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**،الطبعة الأولى ،زمزم ناشرون وموزعون ،عمان، 2011.

10-حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة –الاطار النظري والإجراءات العلمية -**،الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2012.

11-خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية العملية)**، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 1999 .

12-خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق المحاسبات – الناحية النظرية و العملية-**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، .2004

13-خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**،الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2012.

14-خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية و العملية**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2000.

15-خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات- الناحية العملية-**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،2004.

16-خالد راغب الخطيب، **التدقيق على الإشهار الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية**، دار البداية، عمان، .2009

17-شحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في الرقابة و المراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية الأمريكية (مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر و تكنولوجيا المعلومات)**،دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014 .

18-عبد الفاتح الصحن، **أصول المراجعة الداخلية و الخارجية**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989.

19-عبد الفتاح الصحن، أحمد عبيد و أخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، الطبعة الثانية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007 .

20-عبد الفتاح محمد الصحن، محمود ناجي، رجب السيد راشد، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

21-غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار الميسرة للنشر و التوزيع، عمان،2006 .

22-محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، **الإطار النظري والممارسة تطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2002 .

23-محمد السيد سرايا، **أصول قواعد المراجعة و التدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية،2002.

24-محمد الفيومي، محمد الدميري، **دراسات متقدمة في المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2008 .

25-محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعي،2005 .

26-محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، **المراجعة بين التنظير و التطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، 1990.

27-محمود السيد الناغي، **دراسات في المعايير الدولية المراجعة (تحليل وإطار للتطبيق)**، دار المكتبة العصري للنشر والتوزيع،الإسكندرية، 2000.

28-مصطفى حسين خيضر، **المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات**، مطابع جامعة الملك سعود المملكة السعودية، 1996.

29-مصطفى يوسف كافي،**تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة**،الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع،عمان، .2014

30-منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة(مع تطبيقات علمية على معايير المراجعة المصرية والدولية)**،الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 .

30-منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001.

31-نور أحمد، **مراجعة الحسابات من الناحية النظرية و العلمية**،الدار الجامعية، بيروت،1984.

32-طارق عبد الحال حمادة،**موسوعة معايير المراجع (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)**،الجزء الثاني، الدار الجامعية،2007.

33-الهادي التميمي،**مدخل إل التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر،الطبعة الثانية، عمان،2004.

34-هاري رايدر، **الدليل الشامل في مراجعة العمليات**، ترجمة ناصر القحطاني و بايكر الأمير بايكر، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 2000.

35-وليام توماس، أمير سون هناي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية،2007.

36- يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الواق للنشر والتوزيع، عمان،2007.

ثانيا: المجلات و الدوريات

1-أحمد عريقات و محمد نديم دباغية، **أثر التزام شركات تدقيق الحسابات الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها الاستراتيجية التسويقية**، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، العدد19، غزة، 2011.

2-الأخضر عياشي، إلياس شاهد، **أدلة الإثبات في عملية المراجعة الإلكترونية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية و الإدارية، العدد8، جامعة الوادي، 2017.

3-بن حواس كريمة و بنية عمر، **دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية**، مجلة جامعة القدس المقترحة للأبحاث و الدراسات، جامعة باجي مختار، العدد40،2016.

4-بوسماحة محمد و برباوي كمال، **المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات**، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد04، جامعة طاهري محمد، بشار ، 2017.

5-حوالي محمد بن أعمارة منصور، **موقف مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر من المعايير الدولية للمراجعة**، مجلة معارف علمية محكمة، العدد 21، جامعة البويرة، كلية العلوم الاقتصادية، 2016.

6-حيدر صباح حسن، ذو الفقار محمد فليح، سامي جبار عنبر، **دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الأداء المحاسبي _ديوان الرقابة المالية الشؤون الفنية و الدراسات _**، مجلة دنانير، العدد4، 2014 .

7-عبار محمد و خلاف قرماش، **المسؤولية المدنية و الجنائية لمحافظ الحسابات**، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة طاهري، العدد 2، 2015.

8-عبود ميلود، تيقاوي العربي، **أدلة الاثبات في التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية للتدقيق**، جامعة أحمد دراية، أدرار، مجلة النور للدراسات الاقتصادية،، العدد 5، المجلد3، ديسمبر 2016.

9-صدام كاطع هشام، **دور المدقق الخارجي في تقيم كفاءة و ملائمة أدلة الإثبات** و **إبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، جامعة النهرين، كلية اقتصاديات الأعمال، مجلة دنانير، العدد4، 2018 .

ثالثا: الأطروحات والرسائل والمذكرات

1-أحمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقيها في الجزائر**، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر،2010-2011.

2- أحمد فريد سالم أبو لحية، **مدى كفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي في جمع و تقيم أدلة إثبات في بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة**، رسالة ماجستير، غزة،2015.

3-أمينة معمر،**دور محافظ الحسابات في تقيم أدلة الإثبات –دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات-** ،مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، بسكرة،2013_ 2014.

4-بهلوي نور الهدى، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة سطيف،2016-2017.

5-بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة- دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا-** ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية قسم العلوم التجارية، سطيف،2010-2011 .

6-حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008- 2009.

7-خيرة بن عباس،**دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات- دراسة حالة عينه من محافظي الحسابات-** ، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2012-2013 .

8-شدري معمر سعاد، **التقارير المالية للمراجع و أثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة دكتوراه، جامعة بومرداس،2014-2015.

9-شريفي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس والمملكة المغربية**، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر،2011-2012.

10-عبد السلام عبد الله سعد أبو سرعة، **تكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 03، 2009-2010.

11-عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقيم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة المؤسسة لصناعة الكوابل الكهربائية -**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة20 أوت 1955، كلية العلوم التسيير قسم علوم التسيير، سكيكدة، 2006-.2007

12-لقيطي لخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان**،مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008 -2009.

13-مسيف خالد، **دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق –دراسة مقارنة-**، مذكرة لنيل شهادة دكتورة، جامعة بسكرة، 2016 _ 2017.

14-المنتصر بالله سهيل نقولا ترزي، **أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم(700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضيق فجوة التوقعات _ دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والأكاديميين -** ، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة، 2013

15-هاني فرحان الزايغ، **دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل،2006.

رابعا: الملتقيات والمؤتمرات والأيام الدراسية

1-بن إعمارة منصور و حولي محمد، **النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة**،الملتقى العلمي الدولي، جامعة باجي مختار، عنابة، 2011.

خامسا: القوانيين والمراسيم

2-**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد07، المؤرخة في 2011/02/02.

3-**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد رقم 42، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهن محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد والخبير المحاسب.

4-**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 4508 المؤرخة في 2001/10/01، الصادرة بمقتضى المادة 11 من نظام وتنظيم وادارة وزارة المالية رقم 52، سنة 1997.

5- **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، وزارة مالية، مقرر رقم 002 يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، الجزائر، 04 فيفري 2016.

6-**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، مقرر رقم 150 يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، 11 أكتوبر 2016.

7-**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، وزارة المالية، مقرر رقم 77 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، 24 سبتمبر 2018.

8-**القانون التجاري**، الجزائر، 2007.

9-مقرر رقم 02، **المؤرخ في 2016/02/04 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية**، غرفة المحاسبة، وزارة المالية.

المراجع باللغة الفرنسية:

أولا: الكتب

1-Mokhtar Belaiboude ,G**uide pratique d'audit financier et comptable**, la maison des livres ,Alger,1982

ثانيا: المواقع الإلكترونية:

1-https://www.dorar.aliraq.net / le 04/04/2010 à 14:00.

2-IFAC , IAASB, ISA 501**, audit evidence specific consideration for seiected items, international federation of accountants**, nows york, usa, 2010,PUBLICATION FOR WEB SITE: Http//www.ifac.org/system/files/downloads/a023-2010-iaasb-handbook-isa-501.pdf.

الملاحق

الملحق رقم (01):

المعيار الجزائري لتدقيق رقم "500"

وزارة المالية

المجلس الوطني للمحاسبة

المعيار الجزائري للتدقيق 500

"العناصر المقنعة"

العناصر المقنعة

الفهرس

I.مقدمة 3
مجال التطبيق 3
II.الهدف 3
2-1-تعاريف 3
2-1-1-مفهوم العناصر المقنعة 3
2-1-2-عناصر مقنعة كافية و ملائمة 4
أ-الكفاية و الملائمة 4
ب-دلالة و مصداقية العناصر المقنعة 4
III.الواجبات المطلوبة 5
3-1-معلومات سيتم استخدامها كمصدر لعناصر مقنعة 5
3-2-تأكيدات ستستعمل في جمع العناصر المقنعة 6
3-3-إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة 7
3-3-1-تفتيش التسجيلات أو الوثائق 7
3-3-2-تفتيش الأصول العينية 7
3-3-3-الملاحظة المادية 7
3-3-4-طلبات المعلومات 8
3-3-5-طلبات التأكيد الخارجية 8
3-3-6-المراقبة الحسابية 8
3-3-7-إعادة التنفيذ 8
3-3-8-الإجراءات التحليلية 8

I. المقدمة

مجال التطبيق

1- يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية و مناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

2- يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمَعة أثناء التدقيق.

تعالج معايير جزائرية أخرى للتدقيق:

- جوانب معينة للتدقيق (م.ج.ت 315 [1] ، م.ج.ت 501 [2])،
- عناصر مقنعة يتم جمعها لعلاقتها بمواضيع معينة (م.ج.ت 570 [3])
- إجراءات خاصة لجمع العناصر المقنعة (م.ج.ت 520 [4])
- تقدير مدى كفاية و ملائمة العناصر المقنعة المجمَعة (م.ج.ت 200 [5] و م.ج.ت 330 [6]).

II. الهدف

3- يهدف المدقق الى تصور و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق و التي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية و المناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة و التي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

2-1- تعاريف

2-1-1- مفهوم العناصر المقنعة

4- العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، و تتضمن:

- المعلومات المتضمنة في المحاسبة و المؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ، الدفتر اليومية)، و الوثائق الإثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيان التحويل...الخ)، و التي تشكل مصدرا مهمَا للعناصر المقنعة؛
- المعلومات الأخرى المجمَعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية و كل المعلومات المتاحة و التي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين.

العناصر المقنعة ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره، و هي تراكمية في طبيعتها، إذ يتم جمعها أساسا عن طريق أداء إجراءات أثناء التدقيق. لكن يمكنها أن تتضمن كذلك معلومات يتم التحصل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة.

---

[1] م.ج.ت 315: التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة و تقييمها، عن طريق معرفة الكيان و محيطه
[2] م.ج.ت 501: العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة
[3] م.ج.ت 570: استمرارية الاستغلال
[4] م.ج.ت 520: الإجراءات التحليلية
[5] م.ج.ت 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل و أداء التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق
[6] م.ج.ت 330: رد المدقق على المخاطر المقيمة

تتضمن العناصر المقنعة المعلومات التي تثبت و تعزز تأكيدات الإدارة و كل تلك التي تناقضها. إضافة إلى ذلك، و في بعض الحالات، يستند المدقق إلى غياب المعلومات (مثلا كأن ترفض الإدارة منح التصريح المطلوب منها)، و بالتالي يستعمله كعنصر مقنع.

2-1-2 عناصر مقنعة كافية و ملائمة

أ- الكفاية و الملائمة

6. تقدر الكفاية بالنظر إلى "كم" العناصر التي تمَ جمعها. و يعتمد كمَ العناصر التي يتعين جمعها على مخاطر الاختلالات المعتبرة و كذلك نوعية العناصر المجمَعة.
7. تتوقف الملائمة على نوعية العناصر المجمَعة، أي على مصداقية هذه العناصر و دلالتها.

تتعلق درجة مصداقية العناصر التي تم جمعها على مصدرها و طبيعتها و الظروف الخاصة التي جمَعت فيها.

8. و بالتالي، يوجد ارتباط وثيق بين الكفاية و الملائمة للعناصر المقنعة. و عليه، فإن كمَ العناصر المقنعة الضرورية، مرتبط بمستوى مخاطرة الإختلالات (فكلَما كانت المخاطرة كبيرة، كلما كان كمُ العناصر المقنعة المطلوب معتبرا) و كذلك بنوعية تلك العناصر المقنعة (أجود ما تكون عليه النوعية، أقل ما يكون الكمُ).

ب- دلالة و مصداقية العناصر المقنعة

9. تقوم الدلالة على الهدف المنشود من إجراء التدقيق و على التأكيد المتعلق به.

قد تتأثر دلالة المعلومة التي ستستعمل كعنصر مقنع باتجاه الاختبار الذي سيقام.

تتأثر نوعية كل العناصر المقنعة بدلالة و مصداقية المعلومات التي قامت عليها.

قد تكون المعلومات الناتجة عن إجراءات التدقيق ذات دلالة لتأكيدات معينة وليست كذلك لتأكيدات أخرى. مثلا، قد يكون إجراء تدقيق ما ذو دلالة للتحقق من القيود المحاسبية المتعلقة بتدفقات عمليات حول المخزونات و التأكد من أنه قد تم استعمال الحسابات المناسبة وبالشكل الجيد. لكنه لا يكون ذا دلالة إذا تعلق الأمر بالتأكد من شمولية تدفقات هذه العمليات و التأكد من أنه قد تمَ فعلا تقييد كل الأحداث التي كان الأجدر قيدها، و في الفترة المناسبة.

10. تتعلق مصداقية المعلومات التي يتعين استعمالها كعناصر مقنعة بمصدرها و طبيعتها و بالظروف الخاصة التي تمَ جمعها فيها، و عليه فإن:

- العناصر التي تم جمعها من مصادر خارجية أكثر مصداقية من تلك المجمَعة من مصادر داخلية؛
- العناصر التي تحصل عليها المدقق مباشرة، كالملاحظة العينية أكثر مصداقية من تلك المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات؛
- العناصر المقنعة أكثر مصداقية إذا وجدت على شكل وثائق سواء أكانت ورقية أو الكترونية أو تحت أي شكل آخر(تعتبر وثيقة محررة أثناء اجتماع ما، أكثر مصداقية من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها)؛
- العناصر المجمَعة المتكونة من الوثائق الأصلية، أكثر مصداقية من تلك المتكونة من النسخ.

III- الواجبات المطلوبة

3-1- معلومات سيتم استخدامها كمصدر لعناصر مقنعة

11. في إطار تقديره لمصداقية العناصر التي جمعها، على المدقق أن يكون يقظا و على أتمّ الوعي بالنظر للمؤشرات التي يمكنها التشكيك في أصليتها. إذا ارتابه شك ما، عليه أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية التي يجب وضعها لرفع هذا التباين.

12. من أجل تأسيس رأيه، لا يُلزم المدقق بمعاينة كل المعلومات المتوفرة لدى الكيان، إذ بإمكانه، على العموم، الاستنتاج على أساس السبر بالاعتماد على عناصر تكون مقنعة أكثر منها استنتاجية، مع استحضار حكمه المهني الخاص و روح النقد لديه أثناء تقييمه لكمّ و نوعية العناصر المقنعة المجمّعة و بالتالي لكفايتها و ملائمتها.

13. اختيار العناصر لغرض الاختبار هو حاسم لضمان مصداقية و دلالة العناصر المقنعة التي سيتم جمعها.

الوسائل المتاحة للمدقق قصد اختيار العناصر، حسب حجم و نوعية العينة، هي:

- اختيار كل العناصر (فحص شامل)؛
- اختيار عناصر محددة (معينة)؛
- السبر (طبقا لل م.ج.ت 530 [7]).

وضع حيز التنفيذ لواحد من هذه الوسائل أو تركيبها قد يكون ملائما حسب ظروف خاصة.

14. تحتاج المعلومات الصادرة عن الكيان و المستعملة من طرف المدقق في إطار تحقيق إجراءات التدقيق، أن تكون كاملة بالقدر الكافي و دقيقة كي تمكنه من اعتبار مصداقية العناصر المقنعة المجمّعة و، إذا اقتضت الظروف، على المدقق:

- جمع عناصر مقنعة حول دقة و شمولية هذه المعلومات؛
- تقدير ما إذا كانت هذه المعلومات دقيقة و مفصلة بالقدر الكافي لتلبية احتياجات التدقيق.

يمكن تحقيق عملية جمع العناصر المقنعة المتعلقة بالتأكد من شمولية و دقة المعلومات الصادرة عن نظام المعلومات الخاص بالكيان، تزامنا مع إجراء التدقيق المطبق على هذه المعلومات، و هذا عندما يشكل الحصول على هكذا عناصر مقنعة، جزءا لا يتجزأ من هذا الإجراء بالذات أو عن طريق الوضع حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق التكميلية.

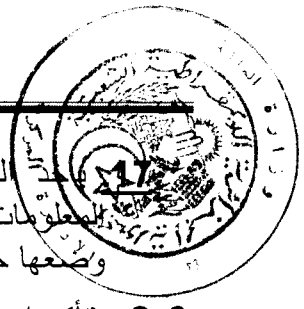
15. إذا نتجت المعلومات التي ستستخدم كعناصر مقنعة عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة، على المدقق، في حدود الإمكان، و باعتبار أهمية أعمال هذا الخبير لاحتياجات التدقيق:

- تقييم كفاءة، قدرات و موضوعية هذا الخبير؛
- الاطلاع على أعمال هذا الخبير؛
- تقدير ملائمة أعمال الخبير التي ستستعمل كعناصر مقنعة للتأكيد المعني.

16. تعتبر الضمانات التي تحصل عليها المدقق عن طريق عناصر مقنعة متجانسة و مجمعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة، على العموم، أعلى درجة من تلك التي تحصل عليها من عناصر مقنعة مأخوذة على حدا.

---

[7] م.ج.ت 530: السبر في التدقيق



المدقق بعين الاعتبار العلاقة (تكلفة-امتيازات) المتعلقة بالعناصر المقنعة و بفائدة المعلومات المنبثقة عنها، دون أن يتناسى بعض إجراءات التدقيق التي لا يجب تفاديها بحجة تكلفة وضعها حيز التنفيذ.

2-3- تأكيدات ستستعمل في جمع العناصر المقنعة

18. الإدارة مسؤولة على عرض الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، و التي تعكس بشكل صحيح و منتظم، طبيعة و عمليات الكيان.

حين تصرح الإدارة أن الكشوف المالية تعطي صورة وفية أو أنه قد تمَ عرضها بشكل صحيح في كل جوانبها الهامة، فإنها بذلك تقدَم تأكيدات ضمنية أو صريحة حول مسك المحاسبة، التقييم، العرض و الابلاغ عن مختلف عناصر الكشوف المالية و المعلومات الممنوحة و المتعلقة بها.

19. على المدقق استعمال التأكيدات المتعلقة بتدفق العمليات، بأرصدة الحسابات و كذلك عرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمنة فيها بشكل مفصل بالقدر الكافي الذي يسمح له بتقييم مخاطرة الاختلالات المعتبرة و كذلك تعريف و تنفيذ إجراءات التدقيق التكميلية.

20. تشكل "التأكيدات" مبادئ و معايير يرتبط بها كل من انتظام، صحة و مطابقة الكشوف المالية.

21. تدخل التأكيدات التي يستعملها المدقق في إطار الفئات التالية:

- تأكيدات متعلقة بتدفق العمليات و الأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق:

أ. **واقع الأحداث:** العمليات و الأحداث المسجلة وقعت و تتعلق بالكيان.

ب. **الشمولية**: كل العمليات و الأحداث المسجلة التي كان يجب تسجيلها، قد تمَ تسجيلها محاسبيا.

ت. **الدقة:** المبالغ و المعطيات الأخرى المتعلقة بالعمليات و الأحداث، قد تمَ تسجيلها بشكل صحيح.

ث. **فصل الفترات:** العمليات و الأحداث قد تمَ تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة.

ج. **القيد المحاسبي:** تمَ تسجيل العمليات و الأحداث في الحسابات المناسبة.

- تأكيدات تتعلق بأرصدة حسابات في نهاية الفترة:

أ. **وجود:** الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة موجودة.

ب. **الحقوق و الواجبات:** الكيان يمتلك أو يراقب الأصول، و تتعلق الديون بواجبات الكيان.

ت. **الشمولية:** قد تمَ فعلا تسجيل كل الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة التي كان يجب تسجيلها.

ث. **التقييم و القيد**: تتضمن الكشوف المالية كل الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة، بقيمها الصحيحة و أي تعديلات ناتجة عن تقييم و تسجيل هذه الأخيرة يتمَ قيدها بالشكل الملائم.

- تأكيدات تتعلق بعرض الكشوف المالية و المعلومات المتضمنة فيها.

ا. **واقع، حقوق وواجبات**: كل من الأحداث، المعاملات و المعلومات الممنوحة قد وقعت و تتعلق و ترتبط بالكيان.

ب. **الشمولية**: كل المعلومات المطلوبة وفق المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالكشوف المالية و التي يعد منحها إلزامي قد قدمت فعلا.

ت. **تصنيف و فهم:** المعلومة المالية معروضة و مفصلة بشكل ذو دلالة و المعلومات المتضمنة في الكشوف المالية معروضة بوضوح.

ث. **الدقة و التقييم**: قدمت المعلومات المالية و المعلومات الأخرى بشكل صحيح و بالمبالغ الصحيحة.

3-3- إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة

22. يجمع المدقق العناصر المقنعة للوصول إلى نتائج معقولة لتأسيس رأيه واضعا حيز التنفيذ:

- إجراءات لتقييم المخاطر قصد الإلمام بالكيان و بمحيطه بما في ذلك نظام مراقبته الداخلية؛
- اختبارات للإجراءات قصد تقييم فعالية المراقبة من الناحية الوقائية أو كشف و تصحيح الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات؛
- المراقبة المادية قصد رصد الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات، و تتضمن هذه المراقبة المادية تثبيتات في التفصيل و إجراءات تحليلية في الجوهر.

3-3-1- تفتيش التسجيلات أو الوثائق

23. تتمثل عملية التفتيش في فحص التسجيلات أو الوثائق داخلية كانت أو خارجية، ورقية كانت أو الكترونية أو تحت أي شكل آخر.

تقدم عملية تفتيش التسجيلات أو الوثائق عناصر مقنعة حيث تتباين المصداقية حسب طبيعة مصدرها و، إذا تعلق الأمر بتسجيلات أو وثائق داخلية، بفعالية نظام المراقبة حول اعدادها.

على سبيل المثال، تفتيش التسجيلات أو الوثائق قصد التحقق من الأهلية.

3-3-2- تفتيش الأصول العينية

24. يتمثل تفتيش الأصول العينية في الفحص المادي لها و الذي يسمح بتقديم العناصر المقنعة الموثوقة و المتعلقة بوجودها، لكن ليس بالضرورة تلك المتعلقة بالحقوق و الواجبات التي بحوزة الكيان أو تلك المتعلقة بتقييمها.

الملاحظة المادية لعد المخزونات ترافق عموما تفتيش المواد المأخوذة على انفراد في الجرد.

3-3-3- الملاحظة المادية

25. تتمثل الملاحظة المادية، مثلما هو موضح في المعيار م.ج.ت 501[8]، في معاينة عملية أو الطريقة التي ينفذ بها إجراء ما من طرف أشخاص آخرين.

ملاحظة عملية الجرد المادي للمخزونات التي يقوم بها مستخدمي الكيان أو ملاحظة عمليات المراقبة، تعد أمثلة عن ذلك.

[8] م.ج.ت 501: العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة.

3-3-4- طلبات المعلومات

26. يتمثل طلب المعلومات في الحصول على المعلومات المالية و المعلومات الغير مالية على حد سواء، لدى أشخاص على علم جيد بداخل كما بخارج الكيان.

يستعمل إجراء التدقيق هذا، في الغالب، بشكل واسع خلال عملية التدقيق، مكمّلا بذلك وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق أخرى.

تشمل طلبات المعلومات الطلبات المكتوبة الرسمية و الطلبات الشفهية الغير رسمية.

يعد تقييم الردود على طلبات المعلومات جزءا لا يتجزأ من عملية طلب المعلومات.

3-3-5- طلبات التأكيد الخارجية

27. طلبات التأكيدات و التي تعتبر نوعا خاصا من طلبات المعلومات، هي عملية الحصول على تصريح مباشر من قبل "الغير" تأكيدا لمعلومة ما.

3-3-6- المراقبة الحسابية

28. تتمثل المراقبة الحسابية في المراقبة بكل الوسائل للدقة الحسابية للوثائق الاثباتية أو التسجيلات المحاسبية.

3-3-7- إعادة التنفيذ

29. إعادة التنفيذ هي تنفيذ المدقق لإجراءات أو مراجعات قد تمّ في الأصل تنفيذها داخل الكيان كجزء لا يتجزأ من المراقبة الداخلية إمّا يدويا أو عن طريق تقنيات التدقيق المدعمة بجهاز حاسوب.

3-3-8- الإجراءات التحليلية

30. تتمثل الإجراءات التحليلية، كما هو موضح في المعيار م.ج.ت 520[9]، في تقديرات للمعلومة المالية انطلاقا من:

- ارتباطها مع معلومات أخرى ناجمة أو غير ناجمة عن الحسابات، أو مع معطيات سابقة، لاحقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة؛
- تحليل التغييرات المعتبرة أو اتجاهات غير متوقعة.

[9] م.ج.ت 520: الاجراءات التحليلية.

الملحق رقم (02):

جرد الاستثمارات

SARL ETPHB TAMRAF

SARL ETPHB TAMRAF

CITE 270 LOGTS LSB BT N° A8 W DE BOUIRA

INVENTAIRE DES INVESTISSEMENTS AU 31/12/2017

DISIGNATIONS	D/D'ACQUISITION	V/DORIGINE
LOGICIELS INFORMATIQUE	27/01/2014	53 000,00
LOGICIEL SOLUTION DE POINTAGE	06/12/2015	351 000,00
TOTAL		**404 000,00**
TERRAIN	05/11/2012	50 000 000,00
		50 000 000,00
CANTAINER 20 PIED AMENAGE EN BARAQUE	19/07/2011	565 000,00
CANTAINER 20 PIED AMENAGE EN BARAQUE	06/08/2011	410 000,00
TOTAL		**975 000,00**
CAMESCOPE NUMERIQUE SAMSUNG	30/12/2012	628 232,49
TOTAL		**628 232,49**
LOCAL	06/02/2013	3 500 000,00
BASE DU VUE	30/12/2015	136 733 100,00
TOTAL		**140 233 100,00**
ROLLET ADAMER	09/02/2010	258 735,92
PACK LIECA TS 06	11/10/2011	874 000,00
DIVERS MATERIELS ET OUTILLAGES	04/12/2011	1 489 152,00
MARTEAU PERFORMATEUR PIQUEUR	06/09/2011	132 640,98
COUPEUSE+GROUPE GENERATEUR	14/07/2011	214 457,24
GROUPE GENERATEUR DIESEL	11/02/2012	180 584,16
ROULER A DAMER	11/02/2012	157 838,31
GROUP DE SOUDURE MILLER BIG BLUE	16/07/2012	973 750,00
MARTEAU PIQUER 30 KGS	07/07/2012	158 400,00
GROUPE DIESEL GEN -SET 34KM	07/07/2012	589 603,41
ROULOUR A DAMER	07/07/2012	157 838,31
BETONNIERE PORTEE HTM 704-F SUR CAMION	20/06/2012	20 000 000,00
BETONNIERE PORTEE HTM 904-F SUR CAMION	20/06/2012	23 000 000,00
POMPE A BETON WAITZINGER THP 125/37R4 ST	20/06/2012	32 000 000,00
CENTRAL A BETON LIEBHERR	20/06/2012	30 000 000,00
GROUPE ELECTROGENE CATERPILLAR	27/12/2012	6 100 000,00
TOTAL		**116 287 000,33**
PERFORATEURE ,8 KG 1500 W 45 MN	25/02/2013	462 750,00
TRONCONNEUSE HOPE TM 300	23/01/2013	2 777 420,70
SCIE SAUTEUSE PENDULAIRE 150 MM 780W	23/04/2013	44 439,76
SABEUSE KIT AVEC TYEAU 20 M	20/04/2013	162 583,98
BRISE BETON BP 29 E 32	28/02/2013	384 873,68
GROUP GENERATEUR KDE 35SS3	28/02/2013	725 251,84
POSTE A SOUDER MILLER MAXSTAR 150S	13/02/2013	174 720,00
BETONNIERE PORTEE	14/04/2013	7 359 522,36
CHARGEUR E DEMARREUR RAPIDE	21/10/2013	143 128,85
BRISE BETON SGD 270 E	20/04/2013	114 393,12
POMPE LAVAGE 200 BAR ET PISTOLET	12/09/2013	121 000,00
POMPE TERMIQUE MOTEUR HONDA	10/10/2013	223 000,00
GENERATEUR KDE 100 SS3	19/10/2013	1 901 566,78

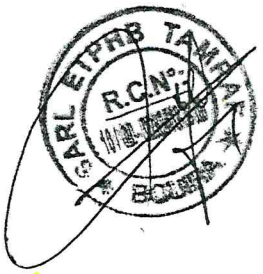
ETPHB TAMRAF R.C.N° SARL BOUIRA

MATERIEL ET OUTILLAGE	08/01/2013	138 000,00
POMPE 201	19/10/2013	65 438,88
PONCEUSE LM 30	19/10/2013	185 138,42
CLE DYNAMOMETRIQUE CLE A CHOC	16/03/2014	68 000,00
CLE CHOC MAKITA	30/08/2014	43 000,00
COUDEUSE 1779 TRIPHASE	20/10/2014	341 000,00
MARTEAU PIQUEUR	27/10/2014	42 000,00
REGLE VIBRANTE HONDA	27/10/2014	95 000,00
MOTOVIBRATEUR PNEUMATIQUE	03/03/2014	43 451,00
UNITE DE PERCAGE	30/12/2014	187 158,70
TAPIS ROULANT/LAVEUSE DE SABLE	18/03/2014	900 000,00
BRISE ROCHE/ECHELLE COULLIS	26/06/2014	406 000,00
CLE CHOC HITACHI	18/10/2014	48 000,00
MARTEAUX HILTI TE 706 AVR	27/11/2014	65 000,00
SCIE SABRE BOSCH	03/01/2015	35 000,00
CLEDYNAMOMETRIQUE FACOM	03/01/2015	32 000,00
GROUP ELECTROGENE 3 KVA	03/01/2015	45 000,00
CLE DYNAMOMETRIQUE PROTO J6141F	07/02/2015	210 800,00
CLE DYNAMOMETRIQUE ARMESTRONG	21/04/2015	72 000,00
MARTEAU HILTI TE 1000 +POST ASOUDE	02/07/2015	155 000,00
BRISE BETON BOSCH	04/07/2015	175 000,00
POSTE A SOUDER 250 amp APG	19/08/2015	70 000,00
PERFORATEUR HILTI TE2-A22 +NIVEAU LASER	05/06/2015	80 000,00
REGLE VIBRANTE POIGNEE DOUBLE 3 M	02/02/2015	204 450,00
POMPE A EAU	06/05/2015	94 000,00
POSTE A SOUDER	29/12/2015	38 000,00
POMPE A BETON	10/09/2014	31 987 210,59
TOTAL		**50 420 298,66**
HILUX DOUBLE CABINE 4X4	21/03/2010	2 108 547,01
HR S/C PLATEAU GLS CLIM	14/12/2011	1 603 418,80
HR D/C PLATEAU GL DA	14/12/2011	1 616 239,32
ACCENT GLS F/L METAL	29/08/2011	1 026 000,00
HD 270 BENNE 15 M3	31/12/2011	7 620 783,77
REMRQUE 04 ROUES	16/07/2012	175 750,00
TRACTEUR ROUTIER MERCEDES	21/08/2012	8 895 000,00
COCOTTE A CIMENT CIMC	25/09/2012	4 500 000,00
4X4 AMAROK 2,0 TDI	10/09/2012	2 516 495,72
HD 270 BENNE 15 M3	18/10/2012	8 277 777,78
CHARGEUSE HL 730-7A	03/11/2012	8 266 162,00
HILUX LEGEND 7 4X4 GRIS	13/06/2012	2 433 333,33
HILUX LEGEND 7 4X4 GRIS	06/12/2012	1 993 162,40
HILUX LEGEND 7 4X2 BLANC	06/12/2012	1 993 162,40
SEMI REMORQUE PLATEAU	15/01/2013	2 900 000,00
CAMIONNETTE PLATEAU D/C	10/03/2013	1 457 521,37
HILLUX LEGEND SC 4*2 R2	30/06/2013	1 650 000,00
ACCENT F/L GLS	05/08/2013	1 091 670,90
CAMION RENANLT TCBHTYPE VF 6 ND 02	10/09/2013	2 596 581,20
ACCENT AST	27/03/2015	1 098 999,79
ACCENT F/L GLS PLUS	07/04/2015	1 070 000,00
CHEVROLET SPARK	14/01/2015	790 000,00
CAMION MALAXEUR MAN 9M3	01/01/2015	6 782 000,00
CAMION MALAXEUR MAN 9M3	01/01/2015	6 782 000,00
TOTAL		**79 244 605,79**

SARL ETPHB TAMRA R.C.N° BOUIRA

MICRO PORTABLE	22/12/2011	1 256 033,00
MICRO +IMPRIMANTE +LAPTOP COMPAQ	23/07/2011	159 500,00
MICRO ORDINATEUR 500 GO ACER	09/08/2011	35 000,00
EQUIPEMENT DE BUREAU +CLIMATISEUR	10/09/2011	131 453,01
PHOTOCOPIEUR MFS KYOCERAFS 1035	26/08/2013	43 000,00
MICRO PORTABLE FUJITSU	26/08/2013	45 000,00
SONYVAOSVE 713J9EB 13 MICRO PORTABLE	04/01/2014	147 900,00
PC PORTABLE DELL INSPIRON	17/05/2015	57 000,00
LENOVO G50 - 70/INTEL	23/03/2015	47 000,00
ACER E 5-571 INTEL	23/03/2015	49 000,00
DELL 3542 INTEL	23/03/2015	55 800,00
IPHONE 6S 16GB SPACE GRAY	30/11/2016	74 553,63
TOTAL		**2 101 239,64**
TEREX	07/12/2011	6 800 000,00
PELLE HYDRAULIQUE R 210 LC -7	31/12/2011	10 294 600,85
CHARIOT ELEVATEUR D 30G	19/02/2012	2 051 282,05
PELLE SUR CHENILLE	21/11/2012	11 212 820,51
CHARGEUR PELLETEUSE TEREX 86	25/12/2012	8 150 000,00
INSTALATION	15/09/2014	201 214,42
CLIMATISEUR SPLIT	26/07/2015	43 589,74
CLIMATISEUR SPLIT SYSTEM	08/02/2015	192 735,04
COMPTEUSE VAL ORISATRICE	17/10/2017	201 680,67
TOTAL		**39 147 923,28**
TOTAL GENERAL		**479 441 400,19**

LE GERANT



الملحق رقم (03):

جرد المخزونات

SARL TAMRAF
CITE 270 LGTS LSP BT A/8 N°05 W DE BOUIRA

INVENTAIRE MATIERES ET FOURNITURES ARRETE AU 31/12/2017

N°	DISIGNATIONS	U	QUANTITE	PRIX U	MONTANT
1	BOIS BLANC	M3	102,15	20 898,58	2 134 789,95
2	BOIS BLAN50X140	M3	50,00	23 414,14	1 170 707,00
3	BOIS BLANC 50X190	M3	25,00	23 414,14	585 353,50
4	ROND à BETON DIAM T6	QT	76,00	8 756,88	665 522,88
5	ROND a BETON DIAM T08	QT	596,43	10 005,00	5 967 285,27
5	ROND à BETON DIAM T10	QT	200,00	8 756,88	1 751 376,00
6	ROND à BETON DIAM T12	QT	200,00	8 756,88	1 751 376,00
7	ROND à BETON DIAM T14	QT	200,00	8 756,88	1 751 376,00
8	ROND à BETON DIAM T16	QT	200,00	8 756,88	1 751 376,00
9	TRELLIS SOUDE 25X2,10 MAILLE 15X15	QT	300,00	7 773,00	2 331 900,00
10	TRELLIS SOUDE 40X2,10 MAILLE 15X15	QT	250,00	7 773,00	1 943 250,00
11	TRELLIS SOUDE 45X2,10 MAILLE 15X20	QT	180,00	7 773,00	1 399 140,00
12	TRELLIS SOUDE 25X2,10 MAILLE 15X20	QT	250,00	7 773,00	1 943 250,00
13	TRELLIS SOUDE 40 ML X2,40 D5	QT	200,00	7 773,00	1 554 600,00
14	GRAVIER 8/15	TONNE	1 300,00	550,00	715 000,00
15	GRAVIER 15/25	TONNE	1 200,00	500,00	600 000,00
16	SABLE 0/4 LAVE	TONNE	800,00	800,00	640 000,00
17	SABLE0/4	TONNE	1 000,00	673,76	673 760,00
16	ADJUVANT SIKAPLAST (fût de 1000 kgs)	FUT	37,00	82 500,00	3 052 500,00
18	TR PRELAQUEE 0,60 BEIGE RAL 1015	M2	540,00	815,00	440 100,00
19	PANNE ZC200X2MM	ML	336,00	570,00	191 520,00
20	PROFILE IPE 120 LG 6M	U	48,00	4 800,00	230 400,00
21	TUBE PVC -U 315 PN 06	ML	300,00	1 878,03	563 409,00
22	TUBE PVC -U 200 PN 06	ML	200,00	710,56	142 112,00
23	TUBE PVC -U 315 PN 10	ML	250,00	2 797,06	699 265,00
24	TUBE PVC -U 200 PN 10	ML	180,00	1 129,73	203 351,40
25	CIMENTS	TONNE	400,00	6 328,20	2 531 280,00
TOTAL					37 384 000,00

ARRETE CE PRESENT INVENTAIRE DES STOCKS A LA SOMME DE:

trente septe million tois cent quatre vints quatre mille dinars,

LE GERANT

الملحق رقم (04):

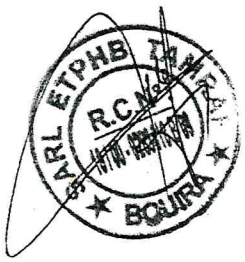
حسابات الصندوق

SARL ETPHB TAMRAF
CITE 270 LOGTS LSP BAT 08 N°05
W BOUIRA

PV DE CAISSE

Ce jour du 31 décembre 2017, il a été procédé à un inventaire des espèces en caisse qui s'élèvent à un montant de : trois million huit cent quatre vingt treize mille quatre cent cinquante cinq dinars et cinq septe cts.
(3 893 455.57 DA).

LE GERANT :



الملحق رقم (05):

الحسابات البنكية

Raison sociale: SARL ETPHB TAMRAF

Compte: 00341 17 BEA

ETAT DE RAPPROCHEMENT BANCAIRE

EXERCICE 2017

BANQUE DANS NOS LIVRES				NOTRE COMPTE A LA BANQUE			
DATE OPP	DESIGNATION DES OPERATIONS	MONTANT DEBIT	MONTANT CREDIT	DATE OPP	DESIGNATION DES OPERATIONS	MONTANT DEBIT	MONTANT CREDIT
	SOLDE AU 31/12/2017	234988,61			SOLDE AU 31/12/2017		234988,61
TOTAL		234988,61		TOTAL			234988,61
SOLDE			234988,61	SOLDE		234988,61	

Raison sociale: SARL ETPHB TAMRAF

Compte: 467B

ETAT DE RAPPROCHEMENT BANCAIRE

EXERCICE 2017

BANQUE DANS NOS LIVRES				NOTRE COMPTE A LA BANQUE			
DATE OPP	DESIGNATION DES OPERATIONS	MONTANT		DATE OPP	DESIGNATION DES OPERATIONS	MONTANT	
		DEBIT	CREDIT			DEBIT	CREDIT
	SOLDE AU 31/12/2017	20983520,98			SOLDE AU 31/12/.......		20983520,98
	TOTAL	20983520,98			TOTAL		20983520,98
	SOLDE		20983520,98		SOLDE	20983520,98	

Raison sociale: Sarl ETPHB TATRAF

Compte: 00639 93 BEA

ETAT DE RAPPROCHEMENT BANCAIRE

EXERCICE: 2017

BANQUE DANS NOS LIVRES				NOTRE COMPTE A LA BANQUE			
DATE OPP	DESIGNATION DES OPERATIONS	MONTANT		DATE OPP	DESIGNATION DES OPERATIONS	MONTANT	
		DEBIT	CREDIT			DEBIT	CREDIT
	SOLDE AU 31/12/2017	1627129,27			SOLDE AU 31/12/2017		1627129,27
TOTAL		1627129,27		TOTAL			1627129,27
SOLDE			1627129,27	SOLDE		1627129,27	

الملحق رقم (06):

حسابات الميزانية

SARL ETPHB TAM RAF

CITE 270 LOGTS LSP BT N° A8 BOUIRA

N° D'IDENTIFICATION:000910309009055

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

(centimes ignorés)

ACTIF	NOTE	2017			2016
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		404 000		404 000	404 000
Immobilisations corporelles					
Terrains		50 000 000		50 000 000	50 000 000
Bâtiments		137 708 100	14 836 076	122 872 023	133 015 311
Autres immobilisations corporelles		287 829 300	186 761 394	101 067 905	134 915 468
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		365 274		365 274	4 578 122
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		476 306 674	201 597 471	274 709 203	322 912 902
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		37 384 000		37 384 000	42 795 000
Créances et emplois assimilés					
Clients		478 059 302		478 059 302	493 875 327
Autres débiteurs		9 613 776		9 613 776	11 720 428
Impôts et assimilés		4 690 666		4 690 666	4 527 089
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		38 258 294		38 258 294	41 741 376
TOTAL ACTIF COURANT		568 006 040		568 006 040	594 659 221
TOTAL GENERAL ACTIF		1 044 312 714	201 597 471	842 715 243	917 572 124

SARL ETPHB IAM RAF

CITE 270 LOGTS LSP BT N° A8 BOUIRA

N° D'IDENTIFICATION:000910309009055

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

(centimes ignoré

	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé		10 000 000	10 000 00
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation		174 178 538	162 327 00
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)			
Autres capitaux propores - Report à nouveau		30 281 065	21 851 536
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**214 459 603**	**194 178 538**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		3 041 077	13 997 783
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		**3 041 077**	**13 997 783**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		34 491 473	103 170 785
Impôts		72 453 203	77 124 945
Autres dettes		518 269 886	529 100 070
Trésorerie passif			
TOTAL Iii		**625 214 562**	**709 395 802**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**842 715 243**	**917 572 124**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d''états financiers consolidés

الملحق رقم (07):

جدول حسابات
النتائج

SARL ETPHB TAMI RAF

CITE 270 LOGTS LSP BT N° A8 BOUIRA

N° D'IDENTIFICATION:000910309009055

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

(centimes ignorés)

	NOTE	2017	2016
Ventes et produits annexes		263 437 449	224 546 191
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**263 437 449**	**224 546 191**
Achats consommés		-114 439 817	-80 034 969
Services extérieurs et autres consommations		-16 369 308	-17 458 043
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-130 809 126**	**-97 493 013**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**132 628 323**	**127 053 177**
Charges de personnel		-49 757 792	-50 199 078
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 443 793	-3 703 182
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**78 426 738**	**73 150 916**
Autres produits opérationnels		1 400 861	10 066 179
Autres charges opérationnelles		-21 880	-1 915 338
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-40 966 698	-51 749 850
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**38 839 021**	**29 551 906**
Produits financiers			
Charges financières		-1 480 753	-2 607 184
VI-RESULTAT FINANCIER		**-1 480 753**	**-2 607 184**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**37 358 268**	**26 944 722**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-7 077 203	-5 093 186
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**264 838 311**	**234 612 370**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-234 557 246**	**-212 760 834**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**30 281 065**	**21 851 536**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**30 281 065**	**21 851 536**

الملحق رقم (08):

جدول المقاربة البنكية
ومحضر جرد الصندوق

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/17 AU 31/12/17		SOLDE AU 31/12/17	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
512000	Banque BEA ETB N°00341-17	11 088 346,31	0,00	72 309 709,77	83 163 067,47	234 988,61	
512001	Banque BEA BETON N°00639-93	16 572 174,31	0,00	136 090 151,96	151 035 197,00	1 627 129,27	
512100	COMPT BANCAIRE AGB	0,00	0,00	48 188 202,84	27 204 681,86	20 983 520,98	
51******	**Banque, établissements financiers et assimilés**	**27 660 520,62**	**0,00**	**256 588 064,57**	**261 402 946,33**	**22 845 638,86**	
530000	Caisse	12 080 856,09	0,00	149 709 917,90	157 897 318,42	3 893 455,57	
53******	**Caisse**	**12 080 856,09**	**0,00**	**149 709 917,90**	**157 897 318,42**	**3 893 455,57**	
704000	Vente de travaux	0,00	0,00	6 123 143,34	40 484 626,91		34 361 483,57
704200	FOURNI / POSE BETON ENTREPRISE	0,00	0,00	828 300,00	151 119 193,71		150 290 893,71
706000	Autres prestations de services	0,00	0,00	0,00	3 947 930,00		3 947 930,00
70******	**Ventes de marchandises et de p**	**0,00**	**0,00**	**6 951 443,34**	**195 551 750,62**		**188 600 307,28**
	TOTAL GENERAL	**39 741 376,71**	**0,00**	**413 249 425,81**	**614 852 015,37**	**26 739 094,43**	**188 600 307,28**

الملحق رقم (09):

اليومية المساعدة لتسجيلات فواتير شهر مارس

JA-JOURNAL ACHATS

MARS 2017

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
							MOUVEMENTS AU 28/02/17	10 766 916,71	10 766 916,71
01/03/17	3	1	03/01	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°6130	111 957,63	
01/03/17	3	2	03/01	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°6130	21 271,95	
01/03/17	3	3	03/01	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°6130		133 229,58
02/03/17	3	5	03/02	381000		CH	FACT LAFARGE N°931425	325 663,80	
02/03/17	3	6	03/02	445000		CH	FACT LAFARGE N°931425	61 876,12	
02/03/17	3	7	03/02	401001	137	CH	FACT LAFARGE N°931425		387 539,92
04/03/17	3	9	03/03	381000		CH	FACT LAFARGE N°932375	245 298,90	
04/03/17	3	10	03/03	445000		CH	FACT LAFARGE N°932375	46 606,79	
04/03/17	3	11	03/03	401001	137	CH	FACT LAFARGE N°932375		291 905,69
05/03/17	3	13	03/04	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°6720	113 765,22	
05/03/17	3	14	03/04	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°6720	21 615,39	
05/03/17	3	15	03/04	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°6720		135 380,61
05/03/17	3	17	03/05	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°6907	113 200,35	
05/03/17	3	18	03/05	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°6907	21 508,07	
05/03/17	3	19	03/05	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°6907		134 708,42
06/03/17	3	21	03/06	381000		CH	FACT LAFARGE N°933352	327 280,80	
06/03/17	3	22	03/06	445000		CH	FACT LAFARGE N°933352	62 183,35	
06/03/17	3	23	03/06	401001	137	CH	FACT LAFARGE N°933352		389 464,15
07/03/17	3	25	03/07	381000		CH	FACT LAFARGE N°933828	169 623,30	
07/03/17	3	26	03/07	445000		CH	FACT LAFARGE N°933828	32 228,43	
07/03/17	3	27	03/07	401001	137	CH	FACT LAFARGE N°933828		201 851,73
07/03/17	3	29	03/08	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°7208	115 572,81	
07/03/17	3	30	03/08	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°7208	21 958,83	
07/03/17	3	31	03/08	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°7208		137 531,64
08/03/17	3	33	03/09	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°7501	131 728,15	
08/03/17	3	34	03/09	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°7501	25 028,35	
08/03/17	3	35	03/09	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°7501		156 756,50
09/03/17	3	37	03/10	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°7810	113 313,32	
09/03/17	3	38	03/10	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°7810	21 529,53	
09/03/17	3	39	03/10	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°7810		134 842,85
10/03/17	3	41	03/11	381000		CH	FACT LAFARGE N°935062	325 340,40	
10/03/17	3	42	03/11	445000		CH	FACT LAFARGE N°935062	61 814,68	
10/03/17	3	43	03/11	401001	137	CH	FACT LAFARGE N°935062		387 155,08
11/03/17	3	45	03/12	381000		CH	FACT LAFARGE N°935845	329 221,20	
11/03/17	3	46	03/12	445000		CH	FACT LAFARGE N°935845	62 552,03	
11/03/17	3	47	03/12	401001	137	CH	FACT LAFARGE N°935845		391 773,23
11/03/17	3	49	03/13	382000		ESP	FACT MANCER ABD EL AZIZ N°00002	40 750,00	
							TOTAL A REPORTER	13 689 806,11	13 649 056,11

JA-JOURNAL ACHATS

MARS 2017

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
							REPORT	13 689 806,11	13 649 056,11
11/03/17	3	50	03/13	645200		ESP	FACT MANCER ABD EL AZIZ N°00002	408,00	
11/03/17	3	51	03/13	401001	237	ESP	FACT MANCER ABD EL AZIZ N°00002		41 158,00
12/03/17	3	53	03/14	381000		CH N°7640792	FACT SITEP TUBOPLAST N°00686	1 302 075,61	
12/03/17	3	54	03/14	445000		CH N°7640792	FACT SITEP TUBOPLAST N°00686	247 394,36	
12/03/17	3	55	03/14	401001	124	CH N°7640792	FACT SITEP TUBOPLAST N°00686		1 549 469,97
12/03/17	3	57	03/15	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S EG N°8208	113 426,30	
12/03/17	3	58	03/15	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S EG N°8208	21 551,00	
12/03/17	3	59	03/15	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S EG N°8208		134 977,30
13/03/17	3	61	03/16	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S EG N°8489	113 426,30	
13/03/17	3	62	03/16	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S EG N°8489	21 551,00	
13/03/17	3	63	03/16	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S EG N°8489		134 977,30
13/03/17	3	73	03/19	381000		CH	FACT LAFARGE N°936822	321 297,90	
13/03/17	3	74	03/19	445000		CH	FACT LAFARGE N°936822	61 046,60	
13/03/17	3	75	03/19	401001	137	CH	FACT LAFARGE N°936822		382 344,50
15/03/17	3	65	03/17	381000		CH N°8699304	FACT SIKA EL DJAZAIR N°170300243	1 650 000,00	
15/03/17	3	66	03/17	445000		CH N°8699304	FACT SIKA EL DJAZAIR N°170300243	313 500,00	
15/03/17	3	67	03/17	401001	020	CH N°8699304	FACT SIKA EL DJAZAIR N°170300243		1 963 500,00
15/03/17	3	69	03/18	382000			FACT ETS SMAILI HASSAN N°011	43 180,00	
15/03/17	3	70	03/18	445000			FACT ETS SMAILI HASSAN N°011	8 204,20	
15/03/17	3	71	03/18	401001	255		FACT ETS SMAILI HASSAN N°011		51 384,20
15/03/17	3	77	03/20	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S EG N°8760	114 104,14	
15/03/17	3	78	03/20	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S EG N°8760	21 679,79	
15/03/17	3	79	03/20	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S EG N°8760		135 783,93
15/03/17	3	81	03/21	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S EG N°8768	113 991,17	
15/03/17	3	82	03/21	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S EG N°8768	21 658,32	
15/03/17	3	83	03/21	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S EG N°8768		135 649,49
16/03/17	3	85	03/22	381000		CH	FACT LAFARGE N°938565	319 842,60	
16/03/17	3	86	03/22	445000		CH	FACT LAFARGE N°938565	60 770,09	
16/03/17	3	87	03/22	401001	137	CH	FACT LAFARGE N°938565		380 612,69
16/03/17	3	89	03/23	381000			FACT BATICOMPOS N°000324	460 966,20	
16/03/17	3	90	03/23	445000			FACT BATICOMPOS N°000324	87 583,58	
16/03/17	3	91	03/23	401001	220		FACT BATICOMPOS N°000324		548 549,78
16/03/17	3	93	03/24	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S EG N°9083	114 217,12	
16/03/17	3	94	03/24	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S EG N°9083	21 701,25	
16/03/17	3	95	03/24	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S EG N°9083		135 918,37
16/03/17	3	97	03/25	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S EG N°9244	112 635,48	
16/03/17	3	98	03/25	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S EG N°9244	21 400,74	
							TOTAL A REPORTER	19 377 417,86	19 243 381,64

JA-JOURNAL ACHATS

MARS 2017

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
							REPORT	19 377 417,86	19 243 381,64
16/03/17	3	99	03/25	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°9244		134 036,22
18/03/17	3	101	03/26	381000		CH	FACT LAFARGE N°939672	324 370,20	
18/03/17	3	102	03/26	445000		CH	FACT LAFARGE N°939672	61 630,34	
18/03/17	3	103	03/26	401001	137	CH	FACT LAFARGE N°939672		386 000,54
19/03/17	3	105	03/27	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°9525	113 426,30	
19/03/17	3	106	03/27	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°9525	21 551,00	
19/03/17	3	107	03/27	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°9525		134 977,30
19/03/17	3	109	03/28	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°9445	116 250,66	
19/03/17	3	110	03/28	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°9445	22 087,62	
19/03/17	3	111	03/28	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°9445		138 338,28
20/03/17	3	113	03/29	381000		CH	FACT LAFARGE N°941003	322 106,40	
20/03/17	3	114	03/29	445000		CH	FACT LAFARGE N°941003	61 200,22	
20/03/17	3	115	03/29	401001	137	CH	FACT LAFARGE N°941003		383 306,62
21/03/17	3	117	03/30	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°9891	113 313,32	
21/03/17	3	118	03/30	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°9891	21 529,53	
21/03/17	3	119	03/30	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°9891		134 842,85
22/03/17	3	121	03/31	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°10306	113 765,22	
22/03/17	3	122	03/31	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°10306	21 615,39	
22/03/17	3	123	03/31	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°10306		135 380,61
23/03/17	3	125	03/32	381000		CH	FACT LAFARGE N°942704	322 914,90	
23/03/17	3	126	03/32	445000		CH	FACT LAFARGE N°942704	61 353,83	
23/03/17	3	127	03/32	401001	137	CH	FACT LAFARGE N°942704		384 268,73
23/03/17	3	129	03/33	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°10441	112 070,60	
23/03/17	3	130	03/33	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°10441	21 293,41	
23/03/17	3	131	03/33	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°10441		133 364,01
23/03/17	3	133	03/34	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°10540	113 652,25	
23/03/17	3	134	03/34	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°10540	21 593,93	
23/03/17	3	135	03/34	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°10540		135 246,18
23/03/17	3	137	03/35	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°10574	113 539,27	
23/03/17	3	138	03/35	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°10574	21 572,46	
23/03/17	3	139	03/35	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°10574		135 111,73
25/03/17	3	141	03/36	381000			FACT GROUP S.C.M.I N°17006448	115 346,86	
25/03/17	3	142	03/36	445000			FACT GROUP S.C.M.I N°17006448	21 915,90	
25/03/17	3	143	03/36	401001	286		FACT GROUP S.C.M.I N°17006448		137 262,76
26/03/17	3	145	03/37	381000		CH	FACT LAFARGE N°944059	325 825,50	
26/03/17	3	146	03/37	445000		CH	FACT LAFARGE N°944059	61 906,85	
26/03/17	3	147	03/37	401001	137	CH	FACT LAFARGE N°944059		387 732,35
							TOTAL A REPORTER	22 003 249,82	22 003 249,82

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

JA-JOURNAL ACHATS

MARS 2017

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
							REPORT	22 003 249,82	22 003 249,82
26/03/17	3	153	03/39	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N° 10903	113 991,17	
26/03/17	3	154	03/39	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N° 10903	21 658,32	
26/03/17	3	155	03/39	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N° 10903		135 649,49
27/03/17	3	157	03/40	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N° 11303	114 104,14	
27/03/17	3	158	03/40	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N° 11303	21 679,79	
27/03/17	3	159	03/40	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N° 11303		135 783,93
28/03/17	3	161	03/41	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N° 11534	113 426,30	
28/03/17	3	162	03/41	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N° 11534	21 551,00	
28/03/17	3	163	03/41	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N° 11534		134 977,30
29/03/17	3	165	03/42	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N° 11834	114 443,07	
29/03/17	3	166	03/42	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N° 11834	21 744,18	
29/03/17	3	167	03/42	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N° 11834		136 187,25
30/03/17	3	149	03/38	381000		CH	FACT LAFARGE N° 946529	331 323,30	
30/03/17	3	150	03/38	445000		CH	FACT LAFARGE N° 946529	62 951,43	
30/03/17	3	151	03/38	401001	137	CH	FACT LAFARGE N° 946529		394 274,73
30/03/17	3	169	03/43	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N° 12119	112 522,50	
30/03/17	3	170	03/43	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N° 12119	21 379,28	
30/03/17	3	171	03/43	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N° 12119		133 901,78
							TOTAL (129) MOUVEMENTS du 01/03/17 au 31/03/17	12 307 107,59	12 307 107,59
							CUMULS AU 31/03/17	23 074 024,30	23 074 024,30
							SOLDE AU 31/03/17	0,00	

الملحق رقم (10):

اليومية المساعدة لتسجيلات فواتير شهر ديسمبر

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

JA-JOURNAL ACHATS

DECEMBRE 2017

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
							MOUVEMENTS AU 30/11/17	113 874 332,25	113 874 332,25
02/12/17	12	5	12/02	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53460	113 765,22	
02/12/17	12	6	12/02	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53460	21 615,39	
02/12/17	12	7	12/02	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53460		135 380,61
02/12/17	12	9	12/03	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53491	114 330,09	
02/12/17	12	10	12/03	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53491	21 722,72	
02/12/17	12	11	12/03	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53491		136 052,81
02/12/17	12	101	12/26	382000			FACT MANCER ABD EL AZIZ N°0017	14 800,00	
02/12/17	12	102	12/26	401001	237		FACT MANCER ABD EL AZIZ N°0017		14 800,00
03/12/17	12	1	12/01	381000			FACT SIKA EL DJAZAIR N°171200001	277 372,80	
03/12/17	12	2	12/01	445000			FACT SIKA EL DJAZAIR N°171200001	52 700,83	
03/12/17	12	3	12/01	401001	020		FACT SIKA EL DJAZAIR N°171200001		330 073,63
03/12/17	12	13	12/04	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53559	128 451,89	
03/12/17	12	14	12/04	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53559	24 405,86	
03/12/17	12	15	12/04	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53559		152 857,75
03/12/17	12	17	12/05	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53561	140 879,08	
03/12/17	12	18	12/05	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53561	26 767,02	
03/12/17	12	19	12/05	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53561		167 646,10
03/12/17	12	21	12/06	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53627	113 313,32	
03/12/17	12	22	12/06	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53627	21 529,53	
03/12/17	12	23	12/06	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53627		134 842,85
04/12/17	12	25	12/07	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53706	113 539,27	
04/12/17	12	26	12/07	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53706	21 572,46	
04/12/17	12	27	12/07	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53706		135 111,73
04/12/17	12	29	12/08	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53743	125 175,64	
04/12/17	12	30	12/08	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53743	23 783,37	
04/12/17	12	31	12/08	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53743		148 959,01
05/12/17	12	33	12/09	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53879	124 836,71	
05/12/17	12	34	12/09	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53879	23 718,98	
05/12/17	12	35	12/09	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53879		148 555,69
05/12/17	12	37	12/10	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53945	122 125,33	
05/12/17	12	38	12/10	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53945	23 203,81	
05/12/17	12	39	12/10	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°53945		145 329,14
06/12/17	12	41	12/11	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°54087	119 413,94	
06/12/17	12	42	12/11	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°54087	22 688,65	
06/12/17	12	43	12/11	401001	152	CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°54087		142 102,59
06/12/17	12	45	12/12	381000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°54154	114 330,09	
06/12/17	12	46	12/12	445000		CH	FACT G.I.C.AS C S E G N°54154	21 722,72	
							TOTAL A REPORTER	115 802 096,97	115 666 044,16

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

JA-JOURNAL ACHATS

DECEMBRE 2017

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
							REPORT	115 802 096,97	115 666 044,16
06/12/17	12	47	12/12	401001	152	CH	FACT G.I.C.A S C S E G N°54154		136 052,81
07/12/17	12	53	12/14	381000		CH N°9100813	FACT SARL S E S STEEL EXPORT N°1596	420 163,50	
07/12/17	12	54	12/14	445000		CH N°9100813	FACT SARL S E S STEEL EXPORT N°1596	79 831,07	
07/12/17	12	55	12/14	401001	B	CH N°9100813	FACT SARL S E S STEEL EXPORT N°1596		499 994,57
10/12/17	12	49	12/13	381000		CH N°7640712	FACT SARL S T S N°1356	569 430,40	
10/12/17	12	50	12/13	445000		CH N°7640712	FACT SARL S T S N°1356	108 191,78	
10/12/17	12	51	12/13	401001	075	CH N°7640712	FACT SARL S T S N°1356		677 622,18
17/12/17	12	65	12/17	382000			FACT ETS SMAILI HASSAN N°047/2017	32 040,00	
17/12/17	12	66	12/17	445000			FACT ETS SMAILI HASSAN N°047/2017	6 087,60	
17/12/17	12	67	12/17	401001	255		FACT ETS SMAILI HASSAN N°047/2017		38 127,60
17/12/17	12	81	12/21	382000			FACT ETS TEBBAL NABIL N°351	22 269,55	
17/12/17	12	82	12/21	445000			FACT ETS TEBBAL NABIL N°351	4 231,21	
17/12/17	12	83	12/21	401001	018		FACT ETS TEBBAL NABIL N°351		26 500,76
21/12/17	12	69	12/18	381000			FACT SPA ETBER N°142/2017	1 422 900,00	
21/12/17	12	70	12/18	445000			FACT SPA ETBER N°142/2017	270 351,00	
21/12/17	12	71	12/18	401001	029		FACT SPA ETBER N°142/2017		1 693 251,00
25/12/17	12	57	12/15	381000			FACT SPA CHRYSO N°1700430	821 350,00	
25/12/17	12	58	12/15	445000			FACT SPA CHRYSO N°1700430	156 056,50	
25/12/17	12	59	12/15	401001	A		FACT SPA CHRYSO N°1700430		977 406,50
27/12/17	12	61	12/16	382000		CH N°9108854	FACT NAFTAL N°0340118	84 000,00	
27/12/17	12	62	12/16	445000		CH N°9108854	FACT NAFTAL N°0340118	15 105,00	
27/12/17	12	63	12/16	401001	157	CH N°9108854	FACT NAFTAL N°0340118		99 105,00
27/12/17	12	73	12/19	381000		CH N°3401785	FACT SARL S T S N°1462	758 008,00	
27/12/17	12	74	12/19	445000		CH N°3401785	FACT SARL S T S N°1462	144 021,52	
27/12/17	12	75	12/19	401001	075	CH N°3401785	FACT SARL S T S N°1462		902 029,52
28/12/17	12	77	12/20	381000		CH	FACT E R M B ETS BELKADI N°00247	404 709,58	
28/12/17	12	78	12/20	445000		CH	FACT E R M B ETS BELKADI N°00247	76 894,82	
28/12/17	12	79	12/20	401001	013	CH	FACT E R M B ETS BELKADI N°00247		481 604,40
31/12/17	12	85	12/22	382000			FACT ETS TEBBAL NABIL N°39851	10 240,78	
31/12/17	12	86	12/22	445000			FACT ETS TEBBAL NABIL N°39851	1 945,75	
31/12/17	12	87	12/22	401001	018		FACT ETS TEBBAL NABIL N°39851		12 186,53
31/12/17	12	89	12/23	381000		ATERME	FACT SARL SABIG N°00124	3 190 124,80	
31/12/17	12	90	12/23	445000		ATERME	FACT SARL SABIG N°00124	606 123,71	
31/12/17	12	91	12/23	401001	A	ATERME	FACT SARL SABIG N°00124		3 796 248,51
31/12/17	12	93	12/24	381000			FACT SARL CARRIERE B K H N°616/2017	2 537 209,00	
31/12/17	12	94	12/24	445000			FACT SARL CARRIERE B K H N°616/2017	482 069,71	
31/12/17	12	95	12/24	401001	277		FACT SARL CARRIERE B K H N°616/2017		3 019 278,71
							TOTAL A REPORTER	128 025 452,25	128 025 452,25

JA-JOURNAL ACHATS

DECEMBRE 2017

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
							REPORT	**128 025 452,25**	**128 025 452,25**
31/12/17	12	97	12/25	382000		CH N°3401786	FACT EURL RO SOLUTION IMP/ EXP N° 00413	483 200,00	
31/12/17	12	98	12/25	445000		CH N°3401786	FACT EURL RO SOLUTION IMP/ EXP N° 00413	91 808,00	
31/12/17	12	99	12/25	401001	B	CH N°3401786	FACT EURL RO SOLUTION IMP/ EXP N° 00413		575 008,00
							TOTAL (77) MOUVEMENTS du 01/12/17 au 31/12/17	14 726 128,00	14 726 128,00
							CUMULS AU 31/12/17	128 600 460,25	128 600 460,25
							SOLDE AU 31/12/17	**0,00**	