وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية ومحاسبة

أهمية وثائق التدقيق في مهمة محافظة الحسابات وفق المعيار الجزائري لتدقيق 230NAA

دراسة حالة تقرير محافظ حسابات

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبين:
- تلاخير علي
- يوسف عشيرة عبد الرزاق

إشراف الأستاذ :
- سفحالو رشيد

لجنة التقييم :

استاذ محاضر ب	مويسي مروة	رئيسا
استاذ محاضر أ	بن عيشوبة رفيقة	ممتحنا
استاذ محاضر أ	سفاحلو رشيد	مشرفا ومقررا

السنة الجامعة: 2022/2021

الشكر و التقدير

الحمد لله الذي خلق الكون ونظمه، وخلق الإنسان وعلمه وكرمه
وسن الدين ووضع البيت ورحمه، ونادى موسى وكلمه
وأرسل محمدا صلى الله عليه وسلم بالحق وعلمه ما أعلى مكانة وأعظمه وما أكثر جوده وأكرمه.

نتقدم بأسمى عبارات التقدير إلى كل من حمل القلم وبه علم وفهم وأنار درب الجهل بعلمه وتكرم.

إلى الأستاذ الفاضل" سفاحلو رشيد" حفظه الله ورعاه وسد خطاه
الذي لم يبخل علينا بنصائحه حتى خارج إطار الإشراف وتوجيهاته القيمة التي أسداها لنا طوال فترة إنجاز هذا العمل.

الإهـــــداء ....

إن الحمد لله

نحمده ونستعينه ونستغفره ونستهديه

وأشهد أن لا إله إل الله وحده لا شريك له وأشهد أن محمدا عبده ورسله

اللهم اجعلني خيرا مما يظنون ولا تؤاخذني بما يقولون واغفر لي ما لا يعلمون.

إلى من قال فيها الرسول صلى الله عليه وسلم الجنة تحت أقدامك.

إلى التي سهرت الليالي من أجل راحتي وأضاءت لي درب الشموع

إلى أول اسم لفضت به شفاهي أمي حفظها الله.

إلى الذي هو سندي الأزلي في الوجود، إلى من قادني إلى الفوز بلا حدود

إلى من علمني المثابرة في الحياة أبي رحمه الله وأسكنه في رياض الجنة.

إلى كل إخوتي المحترمين : محمد، فتيحة، نصيرة، مصطفى، مروان.

إلى رفيقة الحياة خ. فضيلة.

إلى أبنائي الأعزاء سمية عابد وهناء.

إلى كل من كتبهم قلبي ولم يكتبهم قلمي إلى كافة الأهل والأقارب والأحباب

وكل من ساعد في هذا العمل من قريب أو بعيد.

تلاخير علي

الإهداء

الحمد لله وكفى و الصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية

تذكرتنا هذه ثمرة الجهد و النجاح بفضله تعالى مهداة إلى روحي والدي الظاهرة

وتغمده إليه برحمته وأدخله فسيح جناته

إلى صاحبة الحضن الدافئ و الحنان الكافي والقلب الوافي أمي رعاك الله وحفظك

إلى زوجتي وأبنائي الأعزاء (ألاء ، محمد أكرم و تقوى)

إلى من سارو معي وفق درب واحد أخوتي إلى أخي و صديقي تلاخير علي

إلى كل طلبة السنة الثانية ماستر تخصص محاسبة وتدقيق

عبد الرزاق

المقدمـــــة

العامة

مقدمة عامة :

المتتبع لتاريخ تطور مهنة تدقيق الحسابات في العديد من الدول العالم يجد انها تمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة، ونتيجة اختلاف النظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ودرجات التطور والازدهار في بلدان العالم، أفرز مجموعة من الفروقات المتمايزة بين مختلف تلك الدول والتي أثرت على مهنة التدقيق وعلى إمكانية توحيد عملية المراجعة باعتبارها صعب نسبيا في بعض الأحيان، لذا سعت العديد من المنظمات والهيئات المهنية في مقدمتها الاتحاد الدولي للمحاسبين بوضع جملة من المعايير والإرشادات سواء فيما يتعلق بالقائمين بالمراجعة أو بوضع إجراءات التي تعمل على توحيد الممارسات الدولية مما يحتم على المراجع الخارجي الاعتماد عليها عند أداءه لمهامه وإعداده لتقريره والوقوف على مدى صدق القوائم المالية محل المراجعة من أجل الوصول إلى رأي فني محايد وهذاما يعزز من جودة عملية المراجعة الخارجية ويبق ثقة أصحاب المصالح والمستثمرين بتقرير المراجع الخارجي وبمهنة المراجعة.

وباعتبار أن الجزائر ليست بمنأى عن هذه التغيرات الدولية، وبالرغم من تأخرها في اصدار هذه المعايير بالنظر الى البلدان العربية الاخرى لمواكبة الاداء العالمي في ممارسة التدقيق ،الا ان الامر الذي بات يشكل تساؤلا واستفهام كبيرين هو مدى تطبيق محافظي الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لغاية الساعة.

ونحن بدورنا سنقوم بدراسة تتمحور حول أهمية وثائق التدقيق في مهنة محافظ الحسابات وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 230 وذلك من خلال دراسة حالة لتقرير محافظ الحسابات.

- **الإشكالية:**

وبناء على ما سبق ذكره يمكننا صياغة الإشكالية التالية:

فيما تكمن أهمية وثائق التدقيق لمهمة محافظة الحسابات؟

الأسئلة الفرعية:

- ما هي مهنة محافظ الحسابات؟
- ما هي وثائق التدقيق وفيما تكمن أهميتها؟
- ما مدى التزام محافظ الحسابات للاحتكام بمعيار التدقيق الجزائري رقم 230؟

- **الفرضيات:**

تدفع بنا هذه الأسئلة إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها:

- محافظ الحسابات هو شخصية قانونية تحكم على سلامة سير المؤسسة حيث يقوم بالمصادقة على الكشوف المالية بعد الاطلاع على السندات المحاسبية.
- وتكمن أهمية وثائق التدقيق في وجوب اعدادها .
- يجب على محافظ الحسابات الحرص على إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب والتقييد بالأحكام العامة.

- **حدود الدراسة:**

- اقتصرت دراستنا في جانبها النظري على مهنة محافظ الحسابات وطريقة عمله واهمية وثائق التدقيق (المعيار 230التوثيق)اما الجانب التطبيقي حدد ب:
- حدود موضوعية:حيث اهتمت الدراسة بابراز اهمية وثائق التدقيق وكيفية اعدادها من طرف المراجع الخارجي وكذا مدى تطبيق هذا الاخير لمعايير التدقيق الجزائرية.

الحدود الزمنية:

- ارتبطت دراستنا بدراسة حالة لتقرير المراجع الخارجي وهذا من حلال الفترة الممتدة من 15/03/2022الى 10/05/2022.

- **منهج الدراسة:**

- تستدعي طبيعة هذا البحث استخدام مناهج متنوعة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات المالية المحاسبية.
- حيث تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي الذي أخذ جانبا كبيرا من البحوث وذلك عند دراسة لمهنة المراجع الخارجي والمعايير التدقيق الجزائرية إضافة إلى ذلك استخدمنا حالة عند إجراء مطابقة بين تقرير المراجع الخارجي والمعيار الجزائري للتدقيق 230.

- **أهمية البحث:**

- تتمثل أهمية هذه الدراسة في دور الفعال الذي يؤديه المراجع الخارجي في تقديم وإبداء رأيه الفني المحايد حول مصداقية وعدالة وجودة المعلومات الواردة في القوائم المالية في التقرير الذي يقوم بإعداده وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية .

- **أسباب اختيار الموضوع:**

يرجع اختيار هذا الموضوع إلى:

- يندرج الموضوع ضمن مجال التخصص.
- أهمية البحث في الوقت الراهن، حيث تتزامن مع حداثة إصدار معايير التدقيق الجزائرية.
- خلو الدراسات السابقة لمواضيع مشابهة مع هذا الموضوع.
- الميول الشخصي للطالبين لمواضيع التدقيق ورغبة منهما الإطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع.

- **أهداف الدراسة:**

- الوقوف على معايير التدقيق الجزائرية وأسباب إصدارها.
- إلقاء الضوء على الهيئات القائمة على إعداد وإصدار المعايير التدقيق الجزائرية.
- عرض الإطار النظري لمهنة المراجع الخارجي.
- فحص مدى إدراك المراجعين الخارجيين لمتطلبات المعايير التدقيق الجزائرية.

- **هيكل الدراسة:**

بغرض معالجة هذا الموضوع والإحاطة بجميع جوانب الدراسة التي نراها مهمة للإجابة على التساؤلات المطروحة قمنا بتقسيم دراستنا إلى فصلين كالتالي:

الفصل الأول تحت عنوان: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات، قمنا على مبحثين، حيث تناول المبحث الأول تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، والمبحث الثاني الإطار النظري لمعايير التدقيق جزائرية.

الفصل الثاني تحت عنوا دراسة حالة تقرير المراجع الخارجي، وتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين قمنا في المبحث الأول تقديم مكتب المراجع الخارجي أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى عرض ملف تقرير لمكتب المراجع الخارجي ومدى مطابقته للمعيار الجزائري للتدقيق 230.

الفصل الأول

الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات

تمهيد:

نشأت المراجعة الخارجية نتيجة للتغيير الحادث في المؤسسات واتساع حجمها وظهور مؤسسات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المؤسسة وإدارتها، وابتعاد الملاك عن أي تدخل فيها من ناحية تشغيلها ومراقبتها، لدرجة أنهم أصبحوا لا يعرفون بشكل مباشر وكافي على الواقع الحقيق لها ورأس مالهم المساهم به فيها، ولذلك أصبح من الضروري وجود طرف ثالث محايد ووسيط بينهم، وبين المؤسسة وهذا الطرف يعرف بالمراجع الخارجي، والذي يقوم بعملية التدقيق المحاسبي عن طريق فحصه لعينة مختارة من ارصدة الحسابات الموجودة وعلى هذا الاساس يبدي رايه على القوائم المالية.

ولهذا ارتأينا ان نبين مدى اعتماد محافظي الحسابات على تطبيق معايير التدقيق الدولية بصفة عامة ومعايير التدقيق الجزائرية بصفة خاصة مع ابراز اهمية وثائق التدقيق في مهمة محافظة الحسابات.

وسنحاول من خلال هذا الفصل تقديم الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات من خلال ثلاثة مباحث أساسيين.

المبحث الاول:تنظيم مهنة محافظة الحسابات

المبحث الثاني:الاطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية

المبحث الثالث:مناقشة وتحليل الدراسات السابقة

المبحث الأول: تنظيم مهنة محافظ الحسابات

إن صعوبة المراجعة الخارجية تتطلب في أدائها توفر شخص مؤهل وذو خبرة، يكتسب صفات غير متواجدة في أشخاص يمارسون مهن أخرى نظرا لطبيعة مهمة المراجعة، حيث يعرف هذا الشخص بالمراجع الخارجي.

وسنتطرق في هذا المبحث إلى: تعريف المرجع الخارجي وصفاته الشخصية، حقوقه وجباته وفي الأخير سنعرض كل من مهامه ومسؤولياته وفقا للتشريع الجزائري.

المطلب الأول: الإطار العام للمحافظ الحسابات

في هذا المطلب سنتناول أهم تعاريف المرجع الخارجي وأهم صفاته الشخصية وهي كما يلي:

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات وصفاته

أولا: تعريف محافظ الحسابات

- يعرف المراجع الخارجي على أنه" شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبة العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها"[1].

نستنتج من هذا التعريف أن المراجع الخارجي يجب أن يكون مستقلا حتى يستطيع أن يقوم بأداء مهمته بشكل أمثل والمتمثلة في إبداء رأي فني محايد حول عدالة صحة القوائم المالية والمصادقة عليها.

- ويعرف أيضا وفقا للمادة 22 من القانون 10-01 الذي ينظم مهنة المحاسبة في الجزائر" يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولياته مهنة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[1].

[1] عبد العال، متداخلة بعنوان :دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني لحوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يوم 06-07-2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص04

من خلال هذا التعريف يمكن أن نعرف مراجع الحسابات بأنه كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤولياته، وذلك من خلال فحص ومراقبة حسابات المؤسسات لإبداء رأي فني محايد حول صحتها ومطابقتها للقوانين المعمول بها.

ثانيا: الصفات الشخصية لمحافظ الحسابات

لقد اهتمت المنظمات المهنية بالجوانب الشخصية للمراجع لا سيما بعد الأزمات الأخلاقية التي مست المهنة بسبب سيطرة الجشع والمصالح الخاصة على المهنيين، ومن ضمن هذه الأزمات أزمة أنرون التي أدت إلى سقوط أكبر مكتب للخبرة المحاسبية ويعود سبب ذلك إلى رغبة أنرون لتحسين وضعيتها المالية واسترجاع مكانتها في الاقتصاد الدولي بالتأمير مع مكتب الخبرة المحاسبية آرثر أندرسن من خلال تزييف الوقائع فيما يخص وضعها المالي وأد ذلك إلى تضر كثير من المساهمين وأصحاب المصالح بعد إعلان إفلاسها، أدت هذه الفضيحة وغيرها إلى ظهور أزمة ثقة مما جعل الهيئات الدولية والمحلية بوضع معايير وضوابط تحكم المهنة وتحديد صفات الشخص القائم بها.

ومن خلال ما سبق سنقوم بعرض هذه الصفات بشيء من التفصيل كالتالي:

- **الأمانة:**

على المدقق أن يكون أمينا ونزيها في عمله وأن يعطي هذا العمل حقه الوافي وأن يقوم بالعمل من وحي ضميره ويبذل أقصى طاقته العملية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل، وأن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 42، القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بالمهن الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص7

وأمانة دون تحريف أو تمويه، وألا يضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها والحقائق التي يعتقد بصحتها وألا يجامل أحدا فيما يبديه من أراء وأن يكون دائما لعملائه ناصحا أمينا[1].

- **المحافظة على أسرار المهنة:**

حيث أن مدقق الحسابات موضع ثقة عملائه، ويطلع بحكم عمله على أسرارهم يقضي التقاليد المهنية في جميع المهن، وليس في مهنة المحاسبة والتدقيق فقط بأن يحافظ الرجل المهني على هذه الأسرار وألا يقوم بإفشائها أو استخدامها ضد عملائه وأن يكون دائما كتوما وموضع ثقة[2].

وقد نصت المادة 06 من القانون 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر بأن يؤدي كل خبير محاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية وقبل القيام بأي عمل اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارة التالية: أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وإن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"[3].

التأهيل العلمي والعملي:

يمثل هذا المفهوم أول معايير التكوين الشخصي لمراجع الحسابات وأهمها لأنه يتناول كيفية إيجاد شخص مرخص له بممارسة المهنة، كما يتناول كيفية صقل هذا التأهيل بالتدريب حيث أن قوة أية مهنة احترام المجتمع لها تستمد من قوة الأفراد الذين يزاولونها وتمسكهم بقواعد السلوك المهني.

وقوة الأفراد تعتمد على توفر الكفاءة العلمية إلى جانب الكفاءة العلمية لذلك لا بد من إلمام مراجع الحسابات بجميع فروع المحاسبة ولا تحتاج علاقة المراجعة إلى مناقشة، بل أن كل مراجع هو بالأصل محاسب ممتاز

---

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العلمية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، ص 171

[2] نفس المرجع السابق، ص 172

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد42، المرجع السابق، ص 5

ولولا كونه ملما إلماما عميقا بأصول المحاسبة وقواعدها ومشكلاتها العلمية العملية لما تكمن من تقويم عمل المحاسب، بل أن جزءا كبيرا من التطور الذي أصاب المحاسبة ناتج عن جهود مراجعي الحسابات.

- **الاستقلال:**

يمثل استقلال مراجع الحسابات حجر الزاوية في ممارسة المهنة ويتطلب الاستقلال قيام المراجع بعمله دون التعرض إلى أية ضغوط، وقد كان الاستقلال مرتبط بالمهنة منذ نشأتها بل أنه هو الذي أوجد المناخ الملائم لنشوئها.ويمكن القول أنه بدون استقلال تصبح عملية المراجعة بدون مبرر على الإطلاق وتفقد دورها الاجتماعي بل يغدو ضررها أكثر من نفعها.

الفرع الثاني: حقوق وواجبات المراجع الخارجي

يمكن لمحافظ الحسابات أداء مهمته بكل فعالية إذا كان على دراية بالحقوق التي خولها له القانون والواجبات التي فرضها عليه القانون وهي موضحة كالتالي:

أولا: حقوق المراجع الخارجي

لكي يتمكن المراجع الخارجي من القيام بمهامه، وإنجاز عملية المراجعة الموكلة إليه بكفاءة وفعالية، فإنه يجب أن يكون متمتعا بالعديد من الحقوق التي نسردها فيما يلي[1]:

- حق طلب مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معني أو معلومة او تفسير نتيجة معينة، وحق الإطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.
- حق طلب أي تقرير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة، ليتمكن من القيام بعمله.
- حق المراجع في فحص ومراجعة الحسابات المختلفة والدفاتر والسجلات وفقا للقوانين واللوائح ذات الصلة، وكذلك وفقا للقواعد والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 42، المرجع السابق، ص05

- له الحق في جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك.
- حق المراجعة وفحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها، وكذلك التحقق من التزامها، وحق الاتصال بالدائنين المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة تلك الالتزامات.
- حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في حالة الضرورة القصوى.
- حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير المراجعة وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسار حول ما تضمنه التقرير.

كذلك من حق المراجع الخارجي:

- مناقشة اقتراح عزله وذلك منعا للعزل التعسفي له.
- حبس المستندات والأوراق، لغرض الحصول على كامل أتعابه من موكله (عميل المراجعة).

أيضا من ضمن حقوق المراجع:

- حق الاجتماع مع إدارة المراجعة الداخلية للجهة التي يراجعها للمناقشة والتنسيق حول عملية المراجعة، بما من شأنه توفير الجهد والوقت وعدم الازدواجية في العمل، كل ذلك بغرض انجاز عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية.

ثانيا: واجبات المراجع الخارجي

تتمثل واجبات المدقق في ما يلي:

- **عدم التدخل في التسيير:**

لقد تطرق المشرع الجزائري في عدة نصوص إلى مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية، حيث جاء في القانون (88-01) المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية في مادته (58) والتي تنص على أن": لا احد يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية" كما جاء في القانون (91-08)المؤرخ في 27-04-91 المتعلق بالمهن الثلاث في مادته (28) التي تشترط:" مهام محافظ الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير"

- **استمرارية المهنة:**

مهمة محافظي الحسابات هي دائمة كما تبينه المادة 715 مكرر4: المرسوم التنفيذي رقم 08-93 المؤرخ في 25 أبريل (تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مراجع أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية لشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها.

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجالس الإدارة أو مجالس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

هذه المادة تكرس مبدأ عدم المحدودية في الوقت وما يجب عليه إلى توزيع الوقت بطريقة مثلى على الأشغال الواجب إنجازها. كما يجب برمجة تدخلاته حسب ما يلي[1]:

- الأشغال الواجب إنجازها.
- الأشغال الملزم بها منذ تعيينه.
- الأشغال الواجب إنجازها بعد غلق الحسابات.
- الأشغال الواجب إنجازها مؤقتا عند تنفيذه لمهمة خاصة.

- **الإشراف الشخصي:**

مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص آخر بل يجب عليه أن يقوم بمهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى[2]:

- تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة.
- تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة.

---

[1] تمار خديجة، مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغربية، مجلة الدراسات العليا والمالية والمحاسبة والإدارية، العدد الثامن، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 15-11 2017، ص 442.

[2] تمار خديجة، مرجع سبق ذكره، ص 443.

- **بذل العناية المهنية:**

نص المشرع الجزائري على هذا الالتزام في المادة 59 من القانون 10-01 بقوله:" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج:" ويقصد بهذا النص أن التزام محافظ الحسابات هنا ليس التزاما بتحقيق نتيجة، فلا تنعقد مسؤوليته بمجرد تحقق الضرر وإنما هو التزام ببذل العناية.

- **واجبات المراجع في علاقته مع موكله**

للمراجع عدة التزامات في علاقته مع عملائه وموكليه يفرضها قانون أخلاقيات المهنة ونلخصها فيما يلي[1]:

- يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه بدون المساس بكرامة المهنة وشرفها.
- ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.
- يقوم عند ممارسته مهامه مسك المحاسبة، واعتماد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات.
- يتحمل واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملائمة واقتراحاتها حسب طبيعة المهمة في ظل احترام الشرعية.
- في حالة تعيين أكثر من محافظ حسابات يتحمل كل واحد مسؤوليته شخصيا عند القيام بمهمته.

- **الموضوع والاستقلالية:**

تتطلب الموضوعية والاستقلالية أن يكون المراجع محايدا ويتمتع باستقلال فكري بخدماته المهنية، أن يكون له مصالح متعارضة وتجنب العلاقات التي تفقد الموضوعية والاستقلالية عند تقديم خدماته المهنية[2].

[1] شرفي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 179

[2] تمار خديجة، مرجع سب ذكره، ص 444

- تكون علاقته بزبائنه أو موكليه مستندة إلى الأمانة والاستقلال وجب عليه القيام بمهامه بشرف وضمير مهني.
- يسهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام زبائنه للتشريعات المعمول بها في هذا المجال مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده أو استقلاله وتحمله المسؤولية.

- **كتم السر المهني:**

وجاء في المادتين 71-72 القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث" يتعين على المراجع كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات" لا يتقيد المراجع بالسر المهني في الحالات التالية[1]:

- بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.
- عندما يدعمون للإدلاء بشهاداتهم أمام لجنة الانضباط والتحكيم.
- بناء على إدارة موكليهم.

- **واجبات المراجع في علاقته مع الهيئة المنظمة للمهنة:**

التزام المراجع تجاه الهيئة المنظمة للمهنة تتمثل في نقطتين أساسيتين هما[2]:

- يجب على المراجع إعلام مجلس الهيئة المنظمة للمهنة في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية، ولا سيما بما يأتي:
- المتابعات الإدارية أو القضائية.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 24 مرجع سبق ذكره، ص 12

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 24، مرجع سبق ذكره، ص 6

- نزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكليه
- التعليق الإداري لنشاطاته.
- توقف نشاطاته نهائيا.
- تغيير محل ممارسة المهنة.
- يجب على المراجع أن يبلغ الهيئة المنظمة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع استلام في اجل 51 أيام ابتداء من تاريخ قبول كل توكيل.

- **واجبات المراجع في علاقته بزملائه**

يفرض قانون أخلاقيات مهنة المراجعة عدة واجبات يلتزم بها في علاقاته مع زملائه، ونخصها فيما يلي:

- يجب على المراجع الذي يطلب منه زبون أو موكل أن يحل محل زميل له ألا يقبل المهمة بشروط.
- يجب أن يعتبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن.
- وفي حالة خلاف بين أعضاء الهيئة المنظمة، فيجب عليهم محاولة حله بالتراضي أو عرضه على غرفة الانضباط والتحكيم.

الفرع الثالث: مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي

أولا: مهام المراجع الخارجي

تعين الجمعية العامة او الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية مما يمنح له الحق بالتصرف باسمه الخاص ويتعين عليه أو على المسير الشركة أو تجمع محافظي للحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه عن طريق رسالة موصى عليها في أتجل أقصاه 15 يوما ولكي يستطيع مباشرة مهمته.

وفصل القانون 10-01 بين مهام ووظائف محافظي الحسابات لا سيما في المواد 23-24-25 وتتمثل في النقاط التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة السابقة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التي تكون فيها لقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعينة مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين أو الجمعية العامة أو الهيئة المداولة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق عليها محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

إعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات الإثباتات الحاصلة.

ثانيا: مسؤوليات المراجع الخارجي

تنقسم المسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي إلى ثلاثة أشمال هي:

المسؤولية المدنية ، الجزائية، تأديبه.

1. المسؤوليات المدنية:

أن المراجع مسؤول اتجاه الشركة واتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، غير أنه لا بد من إثبات أن الضرر المادي والمعنوي بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير[1].

- **المسؤولية الجزائية:**

ما يميز المسؤولية الجزائرية عن المسؤولية المدنية أن المراجع الخارجي لا يكون مسؤولا عن الأخطاء المنسوبة إليه إلا إذا توفر الركن الشرعي وتعتبر المسؤولية الجزائية بأنها المسؤولية التي يتحملها المراجع الخارجي بحكم القانون إذا توفر القصد الجنائي أي عمله بالجريمة ومشاركته فيها كأن يعتمد مثلا إعداد تقرير كاذب بنتائج المراقبة أو يعتمد إغفال وقائع في تقريره الموجه للجمعية العامة بهدف الإضرار بمصالح أعضائها[2].

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 37

[2] بن جميلة محمد، مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة الشركات المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون المالية، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2010، ص 135.

- **المسؤولية التأديبية**

وهي مسؤولية تمارسها المنظمة المهنية التي تنتمي إليها مراجعو الحسابات الخارجيين، حيث تنشأ المسؤولية التأديبية للمراجع الحسابات، إذ قام بارتكاب مخالفة لأحد واجباته المهنية، أو قام بارتكاب مخالفة لأحد واجباته المهنية، أو قام بعمل يتضمن إخلال بكرامة وشرف المهنة أو مخالفة لتقاليد المهنة.

وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيباتها التصاعدي حسب خطورتها في:

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر.
- الشطب من الجداول.

المطلب الثاني: أوراق العمل وأدلة الإثبات في مهمة محافظ الحسابات.

تتمثل أوراق العمل في الوثائق والملفات التي يتركها محافظ الحسابات كدليل بأنه قام بعمله على أحسن وجه، أما أدلة الإثبات هي كل ما اعتمد عليه محافظ الحسابات لتكوين رأي حول القوائم المالية، وفيما يلي شرح مفصل لكل منها.

الفرع الأول: أوراق عمل محافظ الحسابات

تعتبر أوراق العمل دليل ماديا فعليا عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق وحجة تبرز فصول أطوارها لذا بات من الضروري على أي مدقق الاهتمام بهذه الأوراق لاعتبارها ركيزة أساسية لكتابة التقرير.

أولا: تعريف أوراق العمل

تم تعريف أوراق العمل على انها:" تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من همل والطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها وبواسطتها يكون لدي المدقق الأس التي

يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لدى الفحص الذي قام به والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص"[1]

ثانيا: أهداف أوراق العمل

تتمثل أهداف أوراق العمل في ما يلي[2]:

- دليل للعمل المنتهي توضح أرواق العمل فصول وأطوار عملية المراجعة وكذا الأسس والإجراءات المتبناة للوصول إلى النتائج ومدى الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها.
- تقييم الرقابة الداخلية حيث تدخل كل من قوائم الأسئلة المتعلقة بعملية التقييم وجمع أوراق العمل الأخرى في إثبات حقيقة قيام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- تنفيذ إجراءات التدقيق حيث تمدنا بسجل مستمر عن العمل الذي تم تأديته حتى ذلك التاريخ أي تاريخ الانتهاء.
- إعادة النظر في الاختبار حيث يتعين على الجهات المسؤولة ضرورة تدقيق أوراق العمل لتحديد ما إذا كانت قد أعدت بطريقة سلمية وصحيحة.
- تساعد أوراق في إعداد التقرير حيث تعتبر الركيزة الأساسية.
- دليل التدقيق في السنوات القادمة حيث أن مدقق الحسابات يلجأ إلى دراسة أوراق العمل للسنوات السابقة قبل البدأ في التدقيق للسنة الحالية كما أن أوراق العمل للسنة الحالية تساعد في السنوات القادمة.

ثالثا: أغراض أوراق العمل

انطلاقا مما سبق يمكن أن تحدد الأغراض المستوحاة من أوراق العمل للتدقيق في النقاط الآتية[3]:

---

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري، ص 125-126

[2] محمد امين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، ماجستير، ص 32.

[3] محمد امين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، ماجستير، ص 32.

- دليل للعمل المنتهي: توضح أوراق العمل فصول أطوار عملية التدقيق وكذا الأسس المتبناة للوصول إلى النتائج ومدى الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها.
- تنفيذ إجراءات التدقيق: تمدنا بسجل يوضح العمل الذي تم تأديته إلى غاية الانتهاء.
- إعادة النظر في الاختبار: تسمح أوراق بإعادة النظر في كيفية إعدادها من جهة ومن جهة أخرى في كيفية إجراء الاختبارات الضرورية لعملية التدقيق.
- إعداد التقرير: تعتبر هذه الأوراق ركيزة يستطيع المدقق التقرير استنادا عليها.
- دليل للتدقيق في السنوات القادمة: يقوم المدقق عادة عند البدء في التدقيق لسنة جديدة بدراسة أوراق العمل للسنة الماضية بغية أخذ فكرة عن المؤسسة وعن عملية التدقيق والإجابة عن الاستفسارات التي من الممكن أن يقدمها إلى إدارة المؤسسة.

رابعا: أنواع أوراق العمل

باعتبارها وسيلة لتجميع أدلة الإثبات والقرائن التي يحتاج إليها المدقق لإبداء رأيه حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، تنقسم أوراق العمل في النقطتين الآتيتين[1]:

الملف الدائم:

يحتوي الملف الدائم على العناصر الموالية:

- عموميات: تشمل هذه النقطة على كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم والنظام الداخلي للمؤسسة، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية مع ذكر أماء ومراكز الأشخاص المسؤولين داخلها والوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها.

[1] محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص 33

- وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية: تشمل هذا البند على كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية مع تقديم وصف مدقق لمقوماتها ومدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى الدوائر والوظائف.

- الحسابات السنوية والتقارير: يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من موجودات ومطالب وحسابات النواتج والأعباء وبرامج التدقيق بالنسبة لسنوات الثلاثة الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة والاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة.

التحاليل الدائمة للحسابات:

يكون من المفيد أن يحتفظ المدقق في ملفه الدائم على بعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات بغية مقارنتها بالسنوات السابقة وأخذ معطيات السنة الحالية للمقارنة، وعادة ما تستخدم تحاليل الحسابات المتعلقة بالأسهم، والقروض، الديون طويلة الأجل، الزبائن، المؤونات الموردين، المخزونات وإلى غير ذلك من الحسابات التي يرى المدق أهميتها انطلاقا من طبيعة نشاط المؤسسة.

- كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي: يحتفظ به المدقق بالوثائق الواردة من إدارة الضرائبي والدالة عن نظام التصريح الواجب إتباعه وعن المعدلات الواجب الخضوع لها، وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية وشبه الجبائية والاشتراكات في ضمان الاجتماعي.

- كل ما يتعلق بالجانب القانوني: تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة، مثل محاضر الاجتماع لمجلس الإدارة وكذا العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات الوثائق المتعلقة ببراءة الاختراع وما يتعلق بالتقارير القانونية.

- **ملف الدورة الحالية أو الملف السنوي:**

يختلف ملف الدورة الحالية كونه يخص الأدلة والقرائن المبررة للعمليات التي تم تسجيلها، وطرق المتنبئة خلال الدورة موضوع التدقيق، لذلك يمكن القول بأن الملف يحتوي على:

- برنامج التفصيلي لعملية التدقيق.

- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها

- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق.
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتقرير المدعم لذلك والوثائق المستعملة في التقييم.
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفصوحة.
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء والموردين.
- المشاكل التي صادفت المدق أثناء مهمته.

في الأخير يمكن الإشارة إلى أن هذه الأوراق المدعمة لرأي المدقق ينبغي أن يعتني بها هذا الأخير من خلال حمايتها من كل المخاطر سواء الطبيعية أو المفتعلة بغية تحريف المعلومات الواردة فيها، وذلك عن طريق حفظها في أماكن خاصة واتخاذ إجراءات تدعم حماية وتنظيم مكتب المدقق.

الفرع الثاني: أدلة إثبات الواجب جمعها أثناء مهمة محافظة الحسابات

أولا: مفهوم أدلة الإثبات

الإثبات في التدقيق هو حصول مدقق الحسابات الخارجي المستقل على أدلة وقرائن تمكنه من استخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها[1].

فرغم تعدد التعريف التي تناولت الإثبات إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم إصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات والتنبؤات من ينفذ القرار وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر.

فالأدلة هي التي تمد الوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة ولي مجرد الاعتقاد ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع[1].

[1] يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 174.

ثانيا: أنواع أدلة الإثبات:

يمكن تقسيم أنواع أدلة الثبات كالآتي[2]:

- الوجود الفعلي أو المادي: هو من أهم أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المدقق في التأكد من صحة الرصيد الدفتري لحسابات الأصول (جرد المخزون الصندوق).
- المستندات: تمثل قرائن وأدلة يستند إليها المدقق عند فحصه للدفاتر والسجلات الموجودة في المؤسسة ومثل هذه المستندات فواتير الشراء، فواتير البيع الشيكات، كمبيالات.
- الإقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة، هناك بعض الأمور لا يستطيع المدقق الحكم عليها لهذا السبب يلجأ إلى الإدارة من اجل استشارته فيما يتعلق بالمؤسسة من أمور غامضة يؤكدها المسؤولين عن الغدارة بواسطة إقرارات مكتوبة للوصول لمعلومات سهلة واضحة.
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: الذي يساعد على ضبط العاملين على التقييد بالنظام والتعليمات والخطط المرسومة من قبل الإداريين في المؤسسة.
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية، أي صحتها من حيث الجمع والطرح والضرب والقسمة.

ثالثا: إجراءات على أدلة الإثبات

يحصل المدقق على أدلة الإثبات بواسطة واحد أو أكثر من الإجراءات الآتية[3]:

- الفحص: يتضمن الفحص اختيار والمستندات أو الموجودات الملموسة.

---

[1] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 37

[2] محمد التهامى طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 132-135

[3] جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الإطار الدولي، أدلة ونتائج التدقيق، ص26.

- الملاحظ: تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراءات التي يقوم بها الآخرون.
- الاستفسار والمصادقة: الاستفسار هو البحث عن المعلومات من أشخاص ذوي الإطلاع ومعرفة من داخل او خارج المؤسسة، أما المصادقة فهي الإجابة على استفسار لتأكيد معلومات في القوائم المالية.
- الاحتساب: هو التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الأصلية والسجلات المحاسبية.
- الإجراءات التحليلية: تتألف الإجراءات التحليلية من النسب والمؤشرات الهامة والتغيرات والعلاقات التي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها.

المبحث الثاني: الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية

في إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا والتي أدت إلى تغييرات مست كثير من المجالات ولم يقتصر تأثير هذا الإصلاح على تبني النظام المحاسبي المالي وإنما تعداه إلى تأثير على المنظمات المهنية التي رافقت هذه الإصلاحات بحيث أفرزت هذه الأخيرة تغيرات في هيكل المنظمات المهنية المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر، صلاحيتها ومهامها واللجان التابعة لها.

المطلب الأول: الهيئات القائمة على إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية

الفرع الأول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

لقد جاء القانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر بثلاث هيئات مهنية تشمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات والغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وصاية وزارة المالية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة.

ومما سبق ذكره سوف نتطرق في هذا المطلب إلى كل الهيئات وتشكيلها بالإضافة إلى وزارة المالية الوصية عليها.

1. المجلس الوطني للمحاسبة.

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي الجديد للمهنة رقم 69-381 بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، حيث أنه يمكنه الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين يهمهم أشغاله[1].

وقد خولت له عدة صلاحيات ولكنها تدور حول مهنة المحاسبة والتقييس المحاسبي حيث كان المجلس بعيدا عن كل ما يتعلق بمهنة المراجعة، ولكن بصدور القانون الجديد الذي ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فقد أعطى لهذا المجلس صلاحيات ومهام واسعة. ويعتبر المجلس الوطني للمحاسبة في إطار التنظيم الجديد للمهنة تابعا لسلطة وزير المالية ممثل الوزير المكلف بالطاقة.

2. نشأة المنظمات المهنية (المصف الوطني، الغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية)

ينشأ المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بموجب أحكام المادة 05 من القانون 10-01 ويتمتع كل منهما بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين،المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

ويقوم بتسيير كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون،بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية[2].

[1] شرقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 155-156

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد57، مرجع سبق ذكره، ص09

الفرع الثاني: اللجان التابعة للهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر.

في إطار التنظيم الجديد لمهنة مراجعة في الجزائر فقد أعطى القانون 10-01 للمجلس الوطني للمحاسبة صلاحيات كانت محتكرة من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمعتمدين المحاسبين، وذلك بإنشاء عدة لجان متساوية الأعضاء لممارسة المهام التي أوكلت للمجلس حسب تخصص كل لجنة.

وتنقسم هذه اللجان على النحو التالي[1]:

- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط والتحكيم.
- لجنة مراقبة النوعية.

الفرع الثالث: أسباب إصدار المعايير التدقيق الجزائرية وأهميتها

سنتناول في هذا المطلب الأسباب التي جعلت الدولة الجزائرية تقوم بإصدار معايير التدقيق وأهميتها في تحسين من جودة المراجعة.

أولا: أسباب إصدار المعايير التدقيق الجزائرية

قامت الدولة الجزائرية بإصدار معايير خاصة بها لعدة أسباب من بينها:

- توجه الجزائر نحو الاقتصاد الحر، وتوقيع اتفاقية الشراكة متوسطية لرغبتها في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والاندماج مع الاقتصاد العالمي في ضوء العولمة وفتح مجال أمام الاستثمار الأجنبي من خلال التوحيد المحاسبي.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 57، مرجع سبق ذكره، ص

- قيام الجزائر بجملة من الإصلاحات أهمها إصلاح النظام المحاسبي من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي المشتق من المعايير المحاسبية الدولية[1].

- ضعف دور الهياكل المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر ودخول الأجانب لممارسة المهنة واطلاعهم على تفاصيل الاقتصاد الوطني بالإضافة إلى حاجة المهنة لمعايير تضبطها وتسيرها[2].

- إصلاح مهنة التدقيق بعد التدهور الذي شهدته في عملية المراجعة لنقص كفاءة المحاسبين خاصة بعد تبني النظام المحاسبي وضعف نظم الرقابة الداخلية لبعض المؤسسات.

- صدور القانون 01-10 المتعلق بالمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وقررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة هيكلة وتنظم مهنة المحاسبة بإنشاء 3 منظمات مهنية المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- رغبة الجزائر في إصدار معايير تتوافق مع بيئة أعمالها ومستمدة من المعايير التدقيق الدولية سعيا منها للتوافق الدولي ولتحسين مهنة التدقيق أيضا باعتبار أن المعايير دليلا يسترشد به المدقق لتحسين من جودة تقارير التدقيق.

---

[1] بختة مفتاح، حمزة مفتاح، مداخلة بعنوان، إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية، ملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، يوم 00-07أفريل 2018،ص 779.

[2] زينب بوقابة، مداخلة بعنوان، متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، ملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 00-07 أفريل 2018، ص 005.

ثانيا: أهمية المعايير التدقيق الجزائرية

نظرا لأن المراجعة الجزائرية مقتبسة من معايير المراجعة الدولية، وبالإسقاط على الواقع الجزائري واعتمادا على ما حققته معايير التدقيق الدولية، يمكن ان يكون للمعايير الجزائرية نفس الأهمية التي اكتسبتها المعايير الدولية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي[1]:

- تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل.
- تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها.
- تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية.
- تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها خاصة أن هذه الرغبات في تزايد مستمر.
- تجنب الإشكالات والغموض المحتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المدقق لتحقيق أهداف عملية التدقيق
- تحسين من جودة تقارير التدقيق المبنية على الموضوعية والمصداقية بعيدا الشكلية.

[1] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 015

المطلب الثاني: مطلبات معيار التدقيق الجزائري 230 (وثائق التدقيق)

مجال التطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 230.

يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.

لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، تطبيق هذا المعيار.

من جهة أخرى، يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

1-2 طبيعة وفائدة توثيق التدقيق:

1- يعني مصطلح التوثيق، الوثائق (ملفات العمل) التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، وتتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق.

قد تكون على شكل ورق أو شريط او تقرير إلكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح للمحافظة على كفاءة المعطيات قابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف.

2- تسمح وثائق التدقيق بـ:

- تدعيم استنتاج المدقق بالنظر إلى أهدافه العامة المحددة في المعيار 200[1].
- تأكيد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية التنظيمية المطبقة.

3- تفيد وثائق التدقيق لغايات كثيرة أخرى، منها:

- مساعدة فريق المهمة في تخطيط التدقيق وأدائه.

[1] م.ج.ت 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء عملية التدقيق

- مساعدة أعضاء الفريق المهمة المكلفين بالإشراف على توجيه ومراقبة أعمال التدقيق في أداء مسؤولياتهم المتعلقة بمراجعة الأعمال وفقا للمعيار م ج ت 220[1].
- تمكين فريق المهمة من تقديم تقرير عن أعمالهم.
- حفظ ملف للنقاط المهمة لمهام التدقيق المستقبلية.
- السماح بتنفيذ مراجعات المراقبة النوعية للمهمة والتفتيشات وفق المعيار م.ج.م.ن1[2] أو لمتطلبات تكون على الأقل في صرامته.
- السماح بالقيام بتفتيشات خارجية، وفقا لمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية أو نصوص أخرى مطبقة.

2/ الأهداف:

4- أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التالية:

- تشكيل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره.
- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة.
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسان في مهام التدقيق المستقبلية.

[1] م.ج.ت 220: مراقبة النوعية لتدقيق الكشوف المالية.

[2] م.ج.م.ن1: المعيار الجزائري لمراقبة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهام التدقيق أو فحص الكشوف المالية وكذلك مهام أخرى في التأمينات و الخدمات المرتبطة

- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار (م.ج.م.ن1) أو النصوص القانونية والتنظيمية.

3 / الواجبات المطلوبة:

3-1-إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب

5- يجب على المدقق أن يعد وثائق التدقيق بشكل تدريجي مع أداءه للمهمة.

3-2 وثائق إجراءات التدقيق المنجزة والعناصر المقنعة المتحصل عليها.

3-2-1 شكل محتوى وامتداد التوثيق

6- يجب على المدقق إعداد وثائق كافية تمكن مدقق ذا خبرة والذي لم يشارك بعد في المهمة، من فهم:

أ- طبيعة و رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الموضوعية حيز التنفيذ قصد المطابقة مع المعايير الجزائرية للتدقيق ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة.

ب-نتائج إجراءات التدقيق المنفذة والعناصر المقنعة المتحصل عليها.

ت-المسائل المهمة المطروحة أثناء التدقيق والنتائج المستخلصة جول هذه المسائل والأحكام المهنية المهمة التي توجب أخذها للوصول إلى تلك النتائج.

7- يعتمد كل من شكل ومحتوى وامتداد وثائق التدقيق على عوامل كـ :

- حجم وتعقيد الكيان.
- طبيعة إجراءات التدقيق الواجب وضعها حيز التنفيذ.
- مخاطر الإختلالات المعتبرة المحددة.
- أهمية العناصر المقنعة المتحصل عليها.
- طبيعة وعمق الانحرافات المحددة.

- ضرورة التسجيل في الملف خلاصة أو أسس حول الأعمال المنجزة أو العناصر المقنعة المتحصل عليها، والتي لا تتجلى بوضوح من خلال وثائق التدقيق.
- الطرق المتبعة والأدوات المستعملة للتدقيق.

8- توفر وثائق التدقيق العناصر التي تثبت ان التدقيق قدتم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ومع ذلك، ليس بالضروري على المدقق أو بإمكانه أن يوثق كل واحدة من النقاط المعالجة أو الأحكام المهنية الممارسة في التدقيق ما.

إن تقدير أهمية نقطة معينة تتطلب التحليل الموضوعي للوقائع والظروف تشمل النقاط المهمة، على سبيل الذكر لا للحصر.

- النقاط التي تولد مخاطر كبيرة على النحو المبين في المعيار 315[1].
- نتائج إجراءات التدقيق التي تشير إلى أن الكشوف المالية قد تشوبها اختلالات معتبرة أو حاجة المدقق لإعادة النظر في تقييمه السابق لمخاطر الإختلالات المعتبرة وردوده على تلك المخاطر.
- الظروف التي تخلق صعوبات كبيرة أمام تنفيذ المدقق إجراءات التدقيق التي يعتبرها ضرورية.
- الوقائع المحددة والتي قد تؤدي إلى تعديل في رأي التدقيق أو إضافة فقرة ملاحظة في تقرير التدقيق.
- هناك عامل دال لتحديد شكل ومحتوى وامتداد وثائق التدقيق للنقاط المهمة، يتواجد في الحكم المهني الممارس خلال إنجاز الأعمال التدقيق وتقييم النتائج.

9- قد يعتبر المدقق من المفيد أن يعد ويحفظ باعتباره جزءا من وثائق التدقيق، ملخص (يسمى أحيانا" مذكرة موجزة") يشرح فيه النقاط الرئيسية التي يحددها أثناء التدقيق وكيف تمت معالجتها، أو الإحالة، من خلال مرجع متقاطع، إلى عناصر أخرى من وثائق التدقيق تحتوي على تلك المعلومات.

[1] م.ج.ت 315: التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها، عن طريق معرفة الكيان ومحيطه

من شأن هذا الملخص تعزيز كفاءة ونجاعة مراجعات وتفتيشات وثائق التدقيق بالأخص في حالة تدقيقات مهمة ومعقدة، بالإضافة إلى أن إعداد هذا الملخص قد يساعد المدقق في اعتباره للنقاط المهمة.

10- يمكن إعداد وثائق التدقيق وحفظها على ورق او على دعامة الكترونية أو دعامة أخرى، ويمكن أن تشمل على سبيل المثال:

- ✓ برامج التدقيق.
- ✓ تحليلات.
- ✓ مذكرات حول مشاكل خاصة.
- ✓ ملخصات حول مسائل هامة.
- ✓ رسائل للتأكيد والتوكيد.
- ✓ استبيانات المراقبة.
- ✓ المراسلات (بما فيها البريد الإلكتروني) المتعلقة بالمسائل الهامة.

ويمكن للمدقق أن يضم في الوثائق التدقيق ملخص أو نسخ عن وثائق الكيان (على سبيل المثال، بعض العقود أو الاتفاقيات الهامة).

مع ذلك، لا يمكن لوثائق التدقيق أن تحل محل الوثائق المحاسبية للكيان.

كما لا تكفي شروحات المدقق الشفهية لوحدها لتأكيد صحة الأعمال التي أنجزها أو النتائج التي استخلصها، لكن يمكن استخدامها لتحديد أو توضيح المعلومات الواردة في الوثائق.

11- على المدقق أن يدون كتابيا في الوثائق المتعلقة بطبيعة و رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الموضعية حيز التنفيذ، لكل من:

أ. الخصائص المميزة لعناصر خاصة تم اختبارها.مثلا:

- ❖ في حالة إجراء يتطلب اختيار أو فحص كل العناصر التي تفوق قيمة معينة في فئة معينة، يمكن للمدقق توثيق امتداد الإجراء وتحديد الفئة (مثلا كل القيود المحاسبية في اليومية التي تفوق مبلغ معين).
- ❖ في حالة إجراء يتطلب طلبات للمعلومات لدى أعضاء محددين من مستخدمي الكيان، يمكن للمدقق توثيق تواريخ اللقاءات وكذلك إسم ومركز كل من هؤلاء الأشخاص.
- ❖ في حالة إجراء معاينة مادية، يمكن للمدقق توثيق العملية او العناصر التي تمت معاينتها، الأشخاص المعنيون مسؤوليات كل منهم وكذلك مكان وزمان تنفيذ هذا الإجراء.

ب. من قام بأعمال التدقيق وتاريخ إنهائها

ت. من قام بمراجعة أعمال التدقيق المنجزة وكذلك تاريخ وامتداد هذه المراجعة.

12- على المدقق أن يبقي في ملفه لقاءاته مع الإدارة والقائمين على الحكم ومع أشخاص آخرين، حول هذه المسائل، كما عليه الإشارة خاصة إلى طبيعة الأسئلة، توقيت اللقاءات ومع من اجتمع.

13- عندما يحدد المدقق معلومات تتعارض مع الاستنتاجات النهائية حول مسألة مهمة، عليه أن يدون في الملف الكيفية التي تعالج بها هذه التناقضات.

هذا لا يعني أن المدقق مطالب بالاحتفاظ بوثائق غير صحيحة، مستبدلة أو لم تعد مجدية.

3-2-2 عدم احترام الواجبات المطلوبة

14- في ظروف استثنائية عندما يضع المدقق حيز التنفيذ إجراءات جديدة أو إضافية للتدقيق أو يستخلص نتائج جديدة بعد تاريخ تقريره، عليه أن يدون في الملف.

أ- الظروف الاستثنائية التي واجهته.

ب-إجراءات التدقيق الجديدة أو الإضافية الموضوعية، العناصر المقنعة المتحصل على والنتائج التي استخلصت منها، وكذلك تأثيرها على تقريره.

ت-تحديد الأشخاص الذين عدلوا وراجعوا الوثائق وكذلك التواريخ الموافقة.

15- تتضمن الظروف الاستثنائية، تحديدا الحقائق التي علم بها المدق بعد تاريخ تقريره لكنها كانت موجودة في ذلك التاريخ والتي لو انها عرفت في ذلك الوقت، كان يمكن أن تؤدي إلى تعديل في الكشوف المالية أو تعديل رأيه في تقرير التدقيق.

3-3 تشكيل ملف التدقيق النهائي

16- على المدقق تجميع الوثائق في ملف التدقيق واستكمال العملية الإدارية لتشكيل ملف التدقيق النهائي في وقت معقول بعد تاريخ تقريره.

يطلب من المكاتب وفقا للمعيار (م.ج.م.ن1) وضع سياسات وإجراءات لاستكمال تشكيل ملفات التدقيق في وقت معقول.

17- بمجرد تشكيله لملف التدقيق النهائي، على المدقق أن يحذف أو يسحب أي عنصر من الوثائق، مهما كانت طبيعته، قبل نهاية أجال الحفظ المحددة.

18- في ظروف أخرى غير تلك الواردة في الفقرة 14 عندما يعتبر المدقق من الضروري تقديم معلومات التكميلية لوثائق التدقيق بعد تشكيل ملف التدقيق النهائي، عليه بغض النظر عن طبيعة المعلومات التكميلية، أن يدون في الملف وبدقة.

- الأسباب التي قدمت من أجلها.
- متى ومن قدمها ومن قام بمراجعتها.

3-4 حماية وحفظ وملكية ملفات العمل

19- على المدقق أن يعتمد الإجراءات المناسبة لضمان سرية وحماية ملفات العمل وكذلك حفظها لفترة كافية.

لتلبية احتياجات سياسية المكتب والامتثال للمتطلبات القانونية والمهنية فيما يتعلق بحفظ الوثيقة.

20- في حالة تدقيقا متكررة يمكن تصنيف بعض الملفات على أنها ملفات دائمة يتم تحيينا بالمعلومات الجديدة الهامة والتي تشكل مصلحة دائمة خلافا لملفات العمل الحالية التي تحتوي على معلومات تتعلق أساسا بتدقيق سنة مالية واحدة.

21- ملفات العمل ملك للمدقق، على الرغم من أن بعض أجزاء أو مقتطفات من ملفات العمل يمكن، بناء على تقدير المدقق، أن توضح تحت تصرف الكيان إلا أنها لا تحل محل الوثائق المحاسبية لهذا الأخير.

المبحث الثالث: عرض ومناقشة الدراسات السابقة

سوف نقوم بعرض ومناقشة بعض الدراسات المشابهة لموضوعنا هذا في حدود علم الباحثين.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

- دراسة بن مسعود بلقيس بعنوان: دراسة مقارنة بين معيار التدقيق الجزائري 505 والدولي ومدى استجابة هذا المعيار لبيئة المراجعة في الجزائر مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة بجامعة ورقلة، الجزائر 2016-2017.

حيث حاول هذا الباحث من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معيار التدقيق الجزائري.

560 الأحداث اللاحقة ومدى تأثير البيئة الجزائرية للتدقيق ومدى ملائمة هذا المعيار للواقع المهني بالجزائر.

- جراسة حكيمة مناعي بعنوان: تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في محاسبة قسم علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة باتنة،2008-2009.

حاولت الباحثة من خلال هذه الدراسة معرفة مدى تأثير تطبيق المعايير الدولية على شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي والسبل الكفيلة بجعله يتلاءم مع التغيرات الجديدة في الجزائر.

- دراسة فراس مروان بعنوان: دور مهنة تدقيق الحسابات في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي دراسة ميدانية في المصارف الخاصة العاملة في سورية، رسالة مقدمة لاستكمال الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور مهنة تدقيق الحسابات على اعتبارها مهنة مستقلة في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي في المصارف الخاصة العاملة في الجمهورية العربية السورية.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: التشريعات القانونية والمهنية لمهنة تدقيق الحسابات، والتزام المدقق.

المطلب الثاني: مناقشة ومقارنة الدراسات السابقة

تتلاقى معظم الدراسات السابقة مع دراستنا الحالية خاصة من الناحية النظرية للبحث، مما ساعدنا كثيرا على الاستفادة منها سواء فيما يتعلق بالمنهجية ووضع الخطة وترتيب عناصرها أو الاستنساخ بها للوصول إلى المصادر الأصلية للمادة العلمية.

خلاصة الفصل

حاولنا في هذا الفصل أن نوضح بشكل موجز الإطار النظري للمراجع الخارجي بحيث تطرقنا إلى تعريف المراجعة الخارجية على أنها عملية فحص للقوائم المالية عن طريق شخص خارجي مستقل عن المؤسسة بهدف تقديم رأي فني محايد حول صدق وصحة سلامة القوائم المالية من خلال اتباع مجموعة من المعايير المهنية المتعارف عليها.

الا ان هذه المعايير تنقصها بعض النصوص المفسرة لمعايير التدقيق الشيء الذي يجعل تطبيقها من طرف محافظي الحسابات غير مباشر وغير اقراري في ظل غياب هيئات رقابية ميدانية تكفل التطبيق الرسمي والمباشر لهته المعايير.

الفصل الثاني

دراسة حالة تقرير المراجع الخارجي

تمهيد:

تجسيد للمفاهيم النظرية في الفصلين السابقين ولاستكمال هذا البحث قمنا بإسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية من خلال قيامنا بإجراء دراسة ميدانية في مكتب المراجع الخارجي للوقوف على مدى تطابق تقرير المراجع الخارجي مع مضمون فقرات المعيار الجزائري للتدقيق 230 (NAA) لمعرفة مدى تطبيق هذا المراجع الخارجي لهذا المعيار.

ولذلك قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين أساسين:

المبحث الأول: تقديم مكتب المراجع الخارجي والمؤسسة محل التدقيق.

المبحث الثاني: عرض ملف تقرير المراجع الخارجي مدى مطابقته للمعيار الجزائري 230.

المبحث الأول: تقديم مكتب المراجع الخارجي

سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم مكتب المراجع الخارجي محل الدراسة ذلك من خلال التعريف بالمكتب الخارجي والخدمات التي يقوم بتقديمها.

المطلب الثاني: عرض المكتب المراجع الخارجي

أنشأ هذا المكتب بعد الاعتماد الذي حصل عليه، من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المعتمدين رقم الاعتماد 0792، ويتولى الإشراف على مكتب السيد حمرات أحمد والذي يتواجد مقره في حي الأمير عبد القادر – البليدة– حيث أدى المراجع الخارجي يمينه في المحكمة المختصة إقليميا كما سجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية.

الفرع الأول: الخدمات المقدمة من طرف مكتب المراجع الخارجي

يقدم مكتب المراجع الخارجي خدمات عديدة سنقوم بعرض مختف هذه الخدمات كالتالي:

- المحاسبة العامة.
- تقديم المشورة الجبائية (إعداد التصريحات الضريبية)
- مسك الحسابات الخاصة بالأجور.
- إنجاز الدراسات التقنية الاقتصادية.
- تدقيق الحسابات.
- إعداد التقارير الخاصة.
- المصادقة على الحسابات المؤسسات.
- تقديم استشارة في المحاسبة.

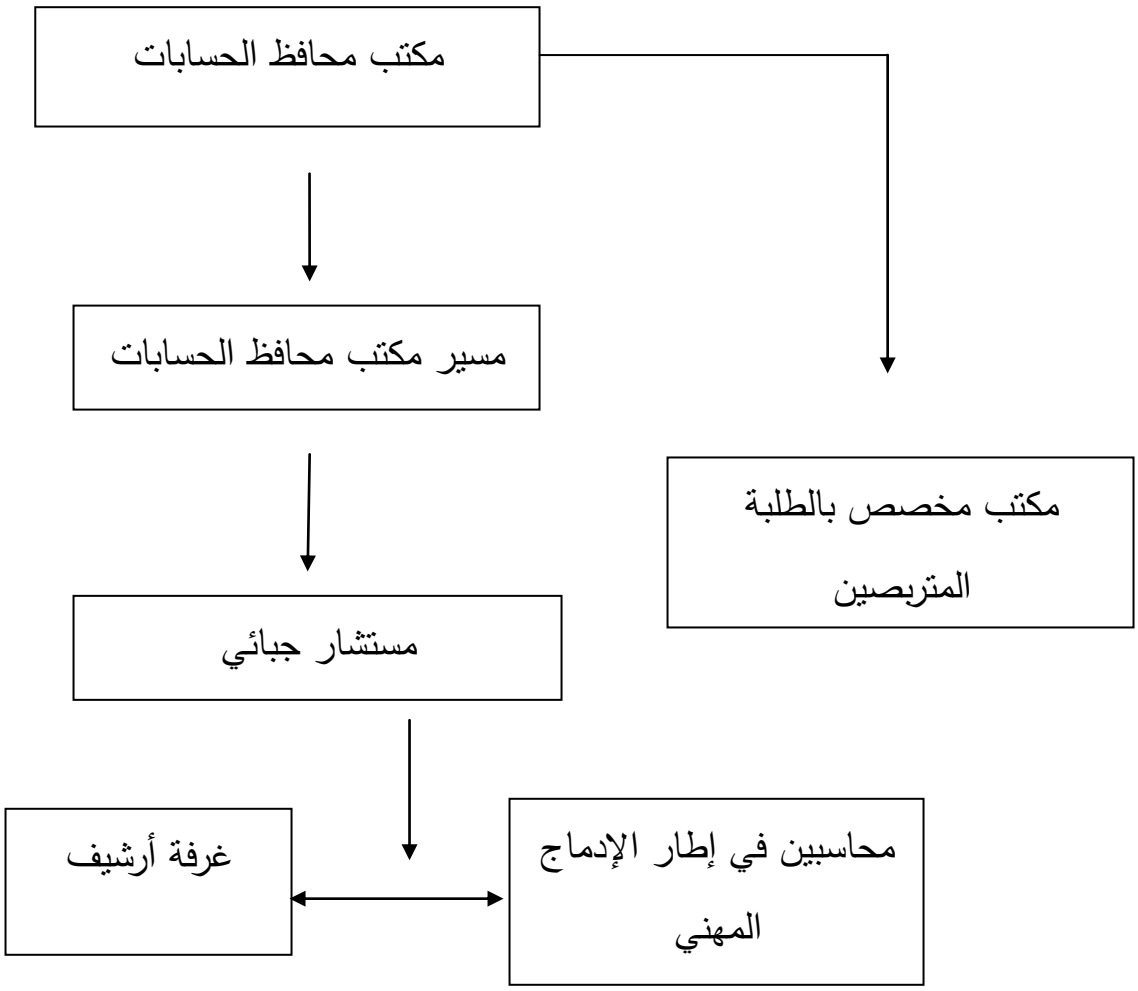
- القيام بتكوين المتربصين.
- القيام بالدراسات المالية.
- تقديم استشارة في الضمانات الاجتماعية.
- إعداد مخطط ونظام تسديد رواتب العمال للزبائن.

كما يستخدم في أداء مهامه مجموعة من البرامج وهي كالتالي:

- PC PAIE
- PC COMPTA
- LOGICIEL D'ABATTEMENT CNAS.
- WORD.EXEL.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمكتب المراجع الخارجي.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.



المطلب الثاني: عرض المؤسسة محل التدقيق

خلال هذا المطلب سنقدم لمحة بسيطة للمؤسسة محل الدراسة والتدقيق يليها تعريفها وطبيعة نشاطها واختصاصها وأخيرا هيكلها التنظيمي.

الفرع الأول: تعريف المؤسسة

هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة تأسست SARL LDF للكراء المختلف بموجب عقد تأسيسي بتاريخ 2005/04/20.

تقع SARL LDF في الجنوب الجزائري– 13 المنطقة الصناعية– حاسي مسعود ورقلة وتعمل بنظام الأفواج

الفرع الثاني: طبيعة النشاط الممارس

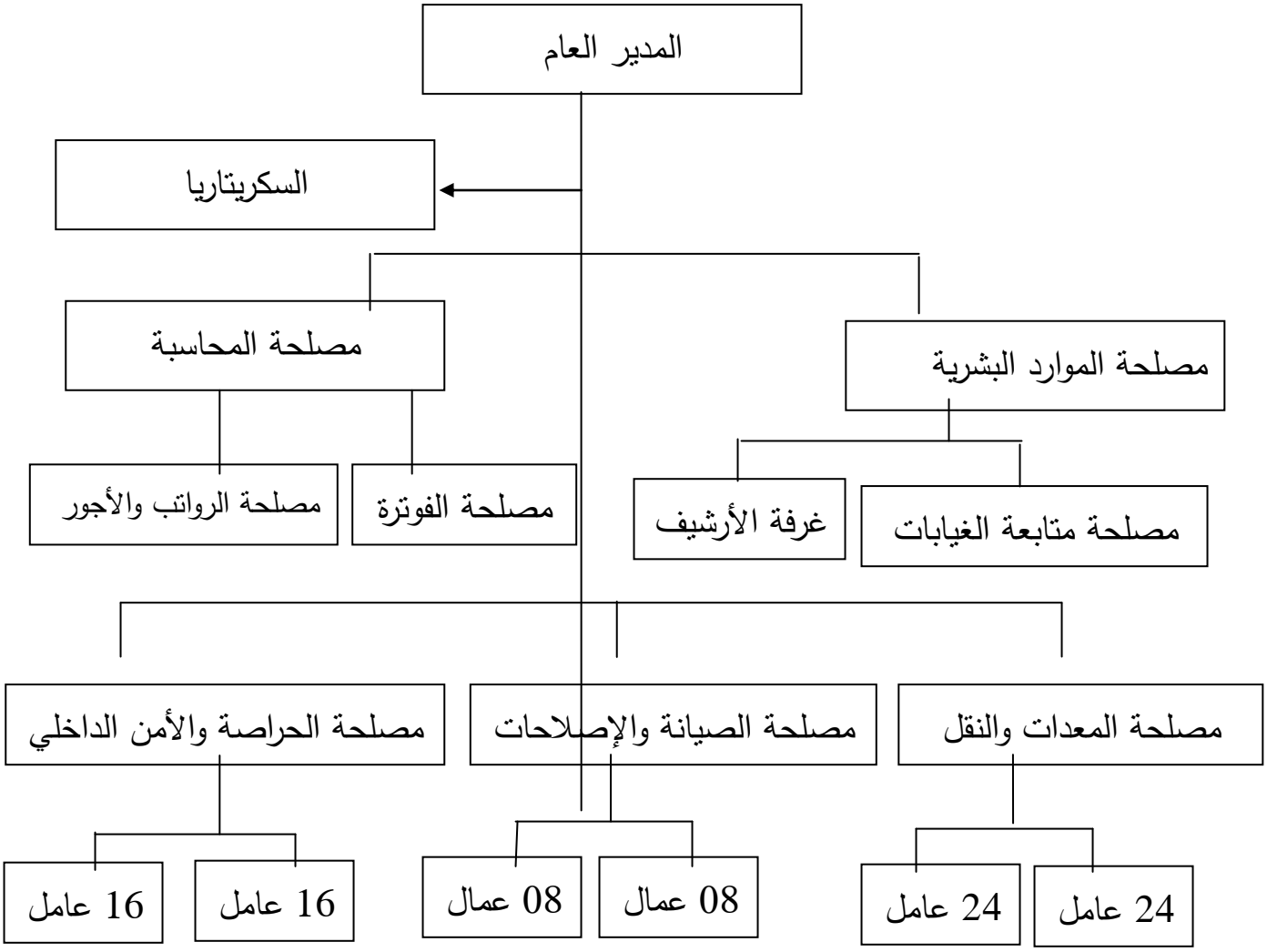
تركز المؤسسة على الأنشطة التالية:

- كراء السيارات مع أو بدون سائق.
- كراء الشاحنات مع أو بدون سائق.
- كراء الآلات الثقيلة للأشغال العمومية.
- كراء معدات وأدوات للبناء والأشغال العمومية.

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة SARL LDF للكراء المختلف.

سنوضح خلال هذه النقطة الهيكل التنظيمي الذي يعطي نظرة على نظام الراقبة الداخلية.

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي لمؤسسة SARL LDF



[1]

[1] المصدر: وثائق داخلية للمكتب

المبحث الثاني: عرض ملف التقرير لمكتب المراجع الخارجي ومدى مطابقته للمعيار الجزائري للتدقيق NAA230

شهد تقرير المراجع الخارجي تطورات متعددة في الشكل والمضمون انسجاما مع تطورات مهنة التدقيق ومحاولات من العديد من المنظمات المهنية المحلية والدولية لإيجاد نموذج مقبول بشكل واسع ويمكن المراجع الخارجي من توصيل نتائج عملية التدقيق بشكل واضح وسهل للمستخدمين.

سنقوم خلال هذا المبحث يعرض محتوى التقرير ومطابقته للمعيار الجزائري للتدقيق 230.

المطلب الأول: عرض ملف تقرير المراجع الخارجي

يحتاج مستعملي القوائم المالية إلى أن يرفق المراجع الخارجي تقريره بمعلومات إضافية وملائمة لاهتمامهم حول المعلومات المالية المفصح عنها لهذا سنحاول الإشارة على أهم المعلومات التي يتوجب على المراجع الخارجي تقديمها في تقريره حول تدقيق القوائم المالية وفق التشريعات والأحكام المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، حيث يذكر المراجع الخارجي في تقريره للتعبير عن الرأي حول القوائم المالية معلومات عدة:

وكما نذكر أن ملف التقرير يتضمن 05 أقسام وهي كالآتي:

- مقدمة.
- تقرير المصادقة على الحسابات.
- عرض الحسابات السنوية والتعليق عليها.
- التقارير الخاصة.
- عرض القوائم المالية.

– المقدمة:

يقوم المراجع الخارجي من خلال هذه المقدمة بتبرير موضوع التقرير، وتقديم كلمة شكر وعرض محتوى التقرير، وتكون وفقا لهذا الشكل:

الشكل رقم (03) : تقرير حول الحسابات المقفلة

حمرات احمد 2022/06/20

محافظ الحسابات

حي الأمير عبد القادر– البليدة–

إلى السادة أعضاء مجلس الإدارة المؤسسة

الموضوع: تقرير حول الحسابات المقفلة في 2019/12/31

إلى السادة

طبقا لمهمة مراجعة الحسابات التي كلفت بها يشرفني أن أقدم لكم تقرير حول المراجعة حسابات القوائم المالية من 01 جانفي إلى 2019/12/31.

يحتوي هذا التقرير على الأقسام التالية:

- تقرير حول المصادقة على الحسابات.
- تقديم الحسابات السنوية والتعليق عليها.
- التقارير الخاصة.
- القوائم المالية المقفلة في 2019/12/31.

وأعلمكم أني لم أتلقى تقرير عن عمليات التنفيذ المنصوص عليها في المادة 584 من القانون التجاري.

وتبقى دائما تحت تصرفكم لتزويدكم بأي معلومات إضافية ترونها ضرورية لفهم هذا التقرير بشكل صحيح.

محافظ الحسابات

برنامج التدقيق لسنة 2019

I. عموميات

II. تقرير المصادقة

III. الأصول

IV. الأصول الغير جارية

VII. حساب رأس المال

2 – الأصول الجارية

2–1 الذمم المدينة

2–2 المدينين الآخرين

2–3 الضرائب

2–4 الموجودات

V. الخصوم

VI. رأس المال

VII. 2.الخصوم الجارية

4–1 الموردون

4–2 الضرائب

4–3 ديون أخرى

VIII. الحساب المال

5-1 منتوجات

5-2 تكاليف

IX. خاتمة

المطلب الثاني: التعليق على التقرير

وسنتطرق إلى كل عنصر على حدى

1- لقد قمنا بفحص وتدقيق الوثائق المحاسبية والسجلات التي هي بحوزتنا وهي:

- القوائم المالية ولواحقها.
- حالة الجرد الخاصة بالاستثمارات.
- حالة الجرد والخاصة بالمخزونات.
- سجل اليومية.
- الوضعية الجبائية.

ولاحظنا أن محاسبة المؤسسة مرقما ومبرمجا وتستعمل إدارة المؤسسة برنامج MEG SOFT وأن المؤسسة تحترم قواعد الحساب المالي (SCF) أذن هي منظمة.

2- تقرير المصادقة:

لقد قمنا بتدقيق حسابات مؤسسة SARL LDF المقفلة بتاريخ 2019/12/31 ولاحظنا ما يلي:

1. الميزانية الختامية المقفلة بتاريخ 2019/12/31 حققت رقم أعمال بقدر بـ 101308232 دج ونتيجة خسارة بـ 2.064444دج.

2. جداول المقارنة البنكية مضبوطة مع المحاسبة المؤسسة[1].

3. بالنسبة للسجلات المحاسبية.

- سجل اليومية مضبوط ومحدثة.
- سجل الأجرة مضبوط ومحدث.
- سجل حوادث العمل مضبوط ومحدث.
- سجل الموارد البشرية مضبوط مملوء مؤشر ومحدث.
- سجل العطل السنوية مضبوط مملوء ومختوم ومحدث.
- سجل النظافة والأمن محدث.

3- الأصول الغير جارية

مجموع حسابات الغير جارية بتاريخ 2019/12/31 هو 834 637 169 دج

[1] تقرير محافظ الحسابات

الجدول رقم 01 الأصول الغير جارية

الرقم	البيان	التغطية المالية	الغلق	التطور
21500	معدات وأدوات	10 553	10 553	0
21800	التثبيتات العينية الأخرى	851 214	851 214	0
21810	معدات النقل	67 637 330	67 637 330	0
21811	معدات نقل LEASING	100 696 737	100 969 737	0
21821	معدات مكتب	135 000	135 000	0
21851	معدات مكتب	34 000	34 000	0
		169 637 834	169 637 834	0
2814	اهتلاكات مجمدة	169 637 834	169 637 834	0
		169 637 834	169 637 834	0

2- الأصول الجارية

مجموع حسابات الأصول الجارية بتاريخ 2018/12/31 هي 725 350 104 دج و 229 308 101 دج بتاريخ 2019/12/31 أي انخفاض بـ 496 042 3دج وهي كالتالي:

جدول رقم 02 الأصول الجارية

الرقم	البيان	التغطية المالية	الغلق	التطور
41 100	الزبائن	93 513 289	90 762 789	−2750 500
441510	الرسوم على رقم الأعمال	93 513 289	90 762 789	−2750 500
41 971	الموردون المدينون	20 000	20 000	0
45 500	الشركاء− الحسابات الجارية	5370 803	5448 696	780 76
47 700	الحسابات الانتقالية	334 500	334 500	0
		5725 393	5803 469	78 076
44 510	الضرائب	4 524 122	4273 354	−250 768
		4524 122	4273 354	−250 768
51 200	بنك الحساب الجاري	491 388	372 084	−119 304
53 000	صندوق	96 533	96 533	0
	مجموع الأصول الجارية	104 350 725	101 308 229	−3042 496

نلاحظ ان رصيد الحسابات لسنة 2018 هو 393 5725 دج و 469 5803 دج في 2019/12/31 أي بانخفاض قدره 500 2750 دج

ورصيد حساب الضرائب لسنة 2018 هو 122 4524 و 354 4237 دج في 2019/12/31 أي بانخفاض قدره 304 119دج.

ABC بنك 147 326

CPA بنك 54 812

BNA بنك 169 944

الصندوق 96 533

المجموع 615 468

ولاحظنا أن البيانات المقارنة كانت تصاغ بانتظام

4- الخصوم:

1. رأس المال

مجموع حساب رأس المال هو 7.085140 دج في سنة 2018 و 696 5020 دج بتاريخ 2019/12/31 أي بانخفاض قدره، 444 2064 دج، وهي موضحة كما يلي:

الجدول رقم 03 حساب رأس المال

الرقم	البيان	التغطية المالية	الغلق	التطور
10 100	رأس المال الشركة	200 000	200 000	0
10 620	الاحتياطات القانونية	200 000	5085 140	4885 140
11 200	الترحيل من جديد	4163 232		4163 232
12 000	نتيجة السنة المالية	721 908	2064 444	2786 352

	مجموع رأس المال	7085 140	5020696	2064 444

- حساب رأس المال الشركة دون تغيير 000 200 بتاريخ 2019/12/31.
- حساب الاحتياطات هو 000 200 بتاريخ 2018/12/31، و 140 5085 بتاريخ 2019/12/31 أي بزيادة قدرها 140 4885دج.
- حساب الترحيل من جديد ثم تسويته بتاريخ 2019/12/31.
- حساب نتيجة السنة المالية هو 908 721 بتاريخ 2018/12/31 و 444 2064 بتاريخ 2019/12/31. أي بانخفاض قدره 352 2786دج

2. الخصوم الجارية:

مجموع حساب الخصوم الجارية لسنة 2018 هو 582 265 97دج و 532 287 96دج بتاريخ 2019/12/31 أي بانخفاض قدره 50 9780 دج وهو مفصل كالتالي:

جدول رقم 04 حساب الخصوم الجارية

الرقم	البيان	التغطية المالية	الغلق	التطور
41 110	موردو المخزونات والخدمات	1043 483	1047 129	4636
40 120	موردو المخزونات والخدمات	17 364 212	17134 212	−230 000
40 400	موردو التثبيتات	195 359	95 360	− 99 999
44 410		18 603 054	18276 701	−326 353
	الضرائب على النتائج	254 747	10 000	−244 747

44 500	الرسوم على رقم الأعمال	13 933 910	13 494 755	-439 155
44 700	الضرائب الأخرى والرسوم	25 887	46 906	21 019
		14 214 544	13 551 661	-662 883
42 100	المستخدمون الأجور المستحقة	454 079	106 279	-347 800
43 100	الضمان الاجتماعي	162 255	21 241	-141 014
45 500	الشركاء- الحسابات الجارية.	62 477 747	62 977 747	500 000
46 700	الحسابات الأخرى الدائنة LEASING	1353 903	1353 903	0
		64 447 984	64 459 170	11 186
	مجموع الخصوم الجارية	97 265 582	96 287 532	978 50

- حساب الموردون والحسابات الأخرى بلغت 707 276 18 دج بتاريخ 2019/12/31 بانخفاض قدره 353 326 مقارنة بسنة 2018 وهي مبنية كما يلي:

مرودو المعدات 129 1047

موردو الخدمات 212 134 17

موردو التثبيتات 360 95

- رصيد حساب الضرائب هو 544 214 14 لسنة 2018 و 661 551 13 بتاريخ 2019/12/31 أي بانخفاض قدره 883 662 دج وهي مبينة كما يلي:

10 000 IBS

13 494 755 TVA- CA

46 906 TAP

13 551 661

- حساب الديون الأخرى لسنة 2018 984 447 64 وبتاريخ 2019/12/31 بلغت 170 459 64 أي بزيادة قدرها 186 11دج.

5- حساب التسيير

جدول رقم 05 حساب التسيير

الرقم	البيان	التغطية المالية	الغلق	التطور
70	المبيعات من البضائع و المنتوجات المصنعة و الخدمات المقدمة و المنتوجات اللاحقة	2008 000	/	-8002 000
75	المنتوجات العملياتية الأخرى	17 204	12 573	-4631
		8019 204	12 573	-8006 631
60	المشتريات المستهلكة	989 877	874 932	-114 905
61	الخدمات الخارجية	155 742	116 402	-39 340
62	الخدمات الخارجية الأخرى	324 306	22 132	-302 174
63	أعباء المستخدمين	5266 625	873 126	-4393 499

64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	136 170	150 294	14 124
65	الأعباء العملياتية الأخرى	18 869	30 130	-104 793
66	الأعباء المالية	/	/	0
68	مخصصات الإهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة	/	/	0
69	الضرائب على النتائج	289 747	10 000	-279 747
	مجموع التكاليف	7297 296	2077 016	-5220 280

- الشركة SARL لم تحقق رقم أعمال لسنة 2019.
- التكاليف انخفضت بنسبة 25.133%
- نتيجة السنة المالية خسارة ب 444 2064 دج

6- الاستنتاج العام والتقرير الخاص

على ضوء الوثائق المحاسبية التي بحوزتنا

أ. الاتفاقيات المنظمة:

بمقتضى أحكام المادة 268 من المرسوم رقم 08/93 المعدل والمتمم للأمر 58/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 من القانون التجاري لم يتم إبلاغنا بأي اتفاقيات مبرمة بين الشركة وأحد مديريها أو مسيريها.

ب. مزايا خاصة:

وفقا لأحكام المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 202/11 الصادر بتاريخ 2011/05/26 وضع معايير محافظ الحسابات ولا سيما تلك المتعلقة بفحص المزايا الخاصة الممنوحة للموظفين والتي لا تقابل الأجر العادي.

الكيان يمنح مزايا خاصة للموظفين فيما يتعلق بالسكن والإطعام والنقل للموظفين الخاضعين لنظام غير عائلي (دعم كامل).

ج. إجراءات الرقابة الداخلية:

ليس لدى الشركة إجراءات مكتوبة تجعل من الممكن تحديد مهام دور كل وكيل داخلها وهيكل العلاقات بين الإدارات.

البنود المسجلة في تدفق المعاملات والأحداث المحاسبية والمالية للفترة وأرصدة نهاية العام وعرض البيانات المالية صادقة ولم يتم الكشف عن أي تناقض

د. تطور نتائج السنوات المالية الماضية:

السنة المالية 2014 ربح 1866 042

السنة المالية 2015 ربح 1976 489

السنة المالية 2016ربح 1033 955

السنة المالية 2017 ربح 1152 787

السنة المالية 2018 ربح 721 908

هـ. بيانات أصحاب أعلى خمس تعويضات:

وفقا لأحكام المادة 819 من المرسوم التجاري والمادة 680 للأمر رقم 59/75 المؤرخ في 1975/09/26 من القانون التجاري المعدل والمتمم للمرسوم رقم 08/93 المؤرخ في 1993/04/25 توصي بتقديم بيان يوضح أصحاب أعلى خمس تعويضات.

وفقا لأحكام المادة السابقة الذكر بلغ إجمالي مكافأة الخدمة خلال السنة المالية 2019 مبلغ إجمالي قدره 126 873 دج.

ملاحظة مختلفة:

- عدم قيام المنشأة بأي زيادة لرأس المال أو تخفيضه خلال السنة المالية 2019.
- على أساس عمليات التحقيق التي تم إجراءها وكشوف الجرد لتحاليل الحسابات مع مراعاة الملاحظات والملاحظات المعبر عنها.
- نعتقد أنا قادرون على مصادقة على حسابات الشركة كما هو موضح في البيانات المالية للسنة المالية 2019، ويمكن للكيان مواصلة نشاطاته بشكل طبيعي.

حرر في الجزائر في 2020/06/20

محافظ الحسابات

المطلب الثالث: مطابقة بين تقرير المراجع الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 230.

بالاستعانة بنموذج التقرير وفقا للمعيار وتقرير محافظ الحسابات الذي تم عرضه في المطلب الأول قمنا بإعداد جدول مطابقة بين المعيار 230 وتقرير المراجع كالتالي:

جدول 06: مطابقة بين معيار الجزائري 230 وتقرير المراجع الخارجي

1. الملف الدائم [1]

عناصر المعيار	متطلبات المعيار 230	وثائق التدقيق المراجع الخارجي
عموميات	عقود التأسيس	موجودة
	عدد الأسهم	/
	النظام الداخلي للمؤسسة	/
وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية	التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية	لا يوجد
الحسابات السنوية والتقارير	الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من موجودات وحسابات النواتج والأعباء وبرامج التدقيق للسنوات الثلاثة الماضية	موجودة
كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي	الوثائق الوارد من إدارة الضرائب	موجودة
	الوثائق الصادرة إلى إدارة الضرائب (مختلف التصريحات والمراسلات)	موجودة
كل ما يتعلق بالجانب القانوني	محاضر الاجتماع لمجلس الإدارة	موجودة

[1] المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق 230 وتقرير محافظ الحسابات

	عقود التأمين	موجودة

2. الملف السنوي:

عناصر المعيار	متطلبات المعيار 230	وثائق التدقيق المراجع الخارجي
برنامج التفصيلي لعملية التدقيق	برامج تفصيلية لعملية التدقيق	وجود مملوء ومختوم
الحسابات السنوية للمؤسسة	الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها	موجود، مملوء ومختوم
التقارير العامة والخاصة	التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق	وجود مملوء ومختوم
الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية	التقرير المدعم والوثائق المستعملة في تقسيم نظام الرقابة الداخلية	موجود، مملوء ومختوم
الملاحظات	الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفصوحة	موجودة ومختومة
مختلف المراسلات الصادرة والواردة	مراسلات مع البنوك	موجودة
	مراسلات مع العملاء	موجودة
	مراسلات مع الموردون	وجودة

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التطبيقية لشركة sarl ldf وبناء على التقرير المالي والذي أعد من طرف الطالبين بالتنسيق مع محافظ الحسابات بعد تطبيق مختلف الإجراءات الأولية بداية من قبول المهمة والإطلاع على صحة التعيين، تلاها المعرفة العامة للشركة ومحيطها وكذا الاتصال بمحافظ الحسابات السابق بغرض أخذ معلومات أكثر.

بعدها تم الاطلاع على القوائم المالية السابقة وكذا فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وضبط نقاط القوة والضعف، جاء الدور على مراقبة الحسابات وجمع العناصر المقنعة من خلال إرسال رسالة تتضمن طلب لتحضير ملفات محاسبية مختفة لفحصها قبل إعداد التقرير النهائي.

تبين أن لمحافظ الحسابات دور جوهري وأساسي في التحقق من مصداقية الكشوف المالية وإعطائها سمة الجودة بما تحمله من معلومات تعكس الواقع الفعلي للشركة، فأي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة تلقائية، لذلك يكون اكتشاف الخلل من خلال مراقبة الحسابات والمحافظة على استمراريتها في ظل التقييد بمعايير التدقيق المتفق عليها.

الخاتمة

الخاتمة :

تناول موضوعنا أهمية وثائق التدقيق لمهنة محافظ الحسابات وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية NAA230 (وثائق التدقيق)، حيث تناولنا الإحاطة بمهمة محافظ الحسابات والتركيز على وثائق العمل وكيفية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

وحاولنا في هذه الدراسة التوفيق بين الإطارين النظري والتطبيقي من اجل الإجابة على الإشكالية ومختلف التساؤلات، حيث تطرقنا في الشق النظري من الدراسة إلى التعرف على الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات بصفة شاملة وبدأ بتعريفه وصفاته وحقوقه وواجباته القانونية بالإضافة إلى مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي ثم تطرقنا إلى أوراق وأدلة الإثبات الواجب جمعها ومهمة محافظ الحسابات وأخيرا معايير التدقيق الجزائرية NAA واللجان المشرفة عليها كما قمنا بعرض معيار التدقيق الجزائري رقم230 وثائق التدقيق" ومتطلباته.

أما في الإطار الميداني قمنا بدراسة حالة مراجعة محافظ الحسابات لمؤسسة اقتصادية من خلال الاطلاع على ملف تقرير المراجع الخارجي.

بالتركيز الكبير على الاطلاع على وثائق التدقيق التي تعتمد عليها محافظ الحسابات من اجل إعداد تقريره النهائي.

1. اختيار الفرضيات:

بعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحية النظرية والميدانية يمكننا الإجابة على الفرضيات كالتالي:

- **الفرضية الأولى:**

محافظ الحسابات هو شخصية قانونية مهمته الحكم على سلامة سير المؤسسة من خلال المصادقة على الكشوف المالية بالاطلاع على السندات المحاسبية للمؤسسات فقد خلصت دراستنا للفصل الأول بداية من المبحث الأول إلى صحة الفرضية حيث أن مهمة محافظ الحسابات هي تدقيق حسابات المؤسسة بكل استقلالية وفحص السجلات المحاسبية قبل إبداء رأيه في عدالة الكشوف المالية في شكل تقرير يسلمه للأطراف المختلفة المستفيدة من هذه الأخيرة وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

- **حسب الفرضية الثانية:**

تتمثل وثائق التدقيق في الملف الدائم والملف السنوي اللذان يشملان كل الأدلة والقرائن المتمثلة في الوثائق القانونية والمحاسبية التي يعتمد عليها المراجع الخارجي من أجل إبداء رأيه الفني المحايد على صحة الكشوف المالية.

وتكمن اهمية وثائق التدقيق في وجوب إعداد في الوقت المناسب من طرف محافظ الحسابات وهذا ما يبين صحة الفرضية في المبحث الأول من الفصل النظري.

- **الفرضية الثالثة** خاطئة بحكم أن محافظ الحسابات يلتزم بمعيار التدقيق الجزائري 230 شكلا أما في الواقع فإنه يحرص على الملف السنوي ويكتفي بما يقدم له من وثائق ومعلومات الخاصة بالملف الدائم وهذا ما تجلى لنا من خلال الدراسة الميدانية وإجراء المطابقة في المبحث الثاني من الفصل التطبيقي.

النتائج: على ضوء ما سبقتم استخلاص النتائج التالية:

- إنشاء هيئات مهنية بعد إعادة تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر من خلال إصدار القانون 10-01 في سنة 2010 المتعلقة بالمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسبين المعتمدين المعتمد لتسيير أمور المهنة.
- إصدار معايير التدقيق الجزائرية في الفترة 2016-2018 وفقا لاربع مقررات بعد إصلاحات التي قامت بها الجزائر بتبنى النظام المحاسبي المالي.
- أصدرت معايير التدقيق لضبط عمل المراجعين وتوجيهاتهم بصورة أكثر مثالية.
- أفرزت دراستنا للتقرير المراجع الخارجي على أنه يتطابق مع المعيار الجزائري للتدقيق 230 من حث الشكل لكن فيما يخص المضمون فانه يتضمن نقائص عديدة لافتقاده العديد من الوثائق التي كان من المفترض أن تكون حاضرة في ملف التقرير.

التوصيات المقترحة:

- على المنظمات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر متابعة تطوير أداء المراجعين واطلاعهم على كل جديدة بخصوص مهنة التدقيق وخاصة فيما يتعلق بمعايير التدقيق الجزائرية.
- ضرورة سن قوانين وأنظمة المراجعين في الجزائر بتطبيق المعايير التدقيق الجزائرية باعتبارها إرشادات تحسن من جودة المراجعة وتقرير المراجع.
- على المنظمات المهنية العمل على تطوير معايير التدقيق لتصبح أكثر وضوح لتساعد المدققين في أداء مهمتهم بشكل صحيح.

- يجب على المراجعين الاعتناء بالشكل والمحتوى ولغة التقرير لإزالة الغموض الذي يحيط به مما يساهم في تحسين وتوصيل نتائج المراجعة إلى مستخدمي التقرير بشكل أفضل.
- الأخذ بعين الاعتبار واقع السياسات المهنية في الجزائر عند إصدارها بقية المعايير الأخرى.
- إقامة ملتقيات دورية بغية إطلاع المدقين على التطورات الحاصلة في مهنة المراجعة.
- ضرورة برمجة دورات تكوينية بعد كل إصدار للمعايير التدقيق الجزائرية بهدف معرفة طريقة ومنهجية العمل وتوضيح الغر من كل معيار.
- يجب تجسيد معايير التدقيق على أرض الواقع كي لا تكون حبر على ورق.

آفاق الدراسة:

يمكن أن نشير إلى أن دراستنا هذه عبارة عن دراسة تمهيدية لمواضيع دراسية مستقبلية في معايير التدقيق الجزائرية ولذا سنقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا كالتالي:

- المقارنة بين المعايير التدقيق الجزائرية والمعايير التدقيق الخارجية.
- انعكاسات تطبيق المعايير التدقيق الجزائرية على تقارير المراجعة الخارجية.
- ما مدى مساهمة المعايير التدقيق الجزائرية في تحسين من جودة المراجعة الخارجية.

قائمة الجداول
و الأشكال

قائمة الأشكال :

الرقم	الأشكال	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	37
02	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	39
03	التقرير حول الحسابات المقفلة	41

قائمة الجداول :

الرقم	الجدول	الصفحة
01	الأصول الغير الجارية	45
02	الأصول الجارية	46
03	حساب رأس المال	47
04	حساب الخصوم الجارية	48
05	حساب التسيير	50
06	مقارنة بين المعيار 230 والمعيار المراجع الخارجي	54

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر و المراجع :

أولا: الكتب :

1-حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العلمية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009

2-محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003

3-محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري

4-محمد امين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر

ثانيا : ملتقيات

1-عبد العال، متداخلة بعنوان :دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني لحوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يوم 06-07-2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة

2-قرومي حميد، دعبوز سعاد، مداخلة بعنوان، تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر، ملتقى العلمي الوطني حول، واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 00-07 ، 2018

3-دليلة بوقرن، محمد صالح بلول، حمزة كبلوتي، مداخلة بعنوان، توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق، ملتقى الوطني حول، واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 00-07 أفريل 2018

4-بختة مفتاح، حمزة مفتاح، مداخلة بعنوان، إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية، ملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، يوم 00-07أفريل 2018

5-زينب بوقابة، مداخلة بعنوان، متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، ملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 00-07 أفريل 2018

ثالثا : الجرائد الرسمية

1-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 42، القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بالمهن الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

2-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 15، المرسوم التنفيذي رقم 15-17-1995، يحدد صلاحيات وزير المالية

3-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 12، المرسوم التنفيذي رقم 00-75 المؤرخ في 72-10-7100 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره

4-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 80، الصادرة في 02 ديسمبر 0662، المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 62-547 المؤرخ في0 ديسمبر 0662 المتعلق بتطبيق المادة 00 من القانون 60-80

5-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 53، المتضمن المرسوم التنفيذي رقم 62-458 المؤرخ في 0 ديسمبر 0662 والمتعلق بتحديد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.

6-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 80، الصادرة في 79 ديسمبر 7110، المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 20 ديسمبر 7110، الذي يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله

7-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 55، الصادرة في 08 جويلية 7112، المتضمن المرسوم التنفيذي رقم 12-701 المؤرخ في 05 جوان 7119 الذي يحدد شروط إعادة

التقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للاهتلاك الواردة في الميزانية المقفلة للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري

رابعا : مذكرات

1-شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورة في العلوم الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2011-2012

2-رزيق محمد أنور، دور محافظة الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، تخصص فحص محاسبي، قسم مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة

3-بن جميلة محمد، مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة الشركات المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون المالية، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2010

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 42

4-لقليطي الأخضر، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، سلف، 7105-2015 .

خامسا : المجلات

1-تمار خديجة، مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغربية، مجلة الدراسات العليا والمالية والمحاسبة والإدارية، العدد الثامن، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 15-11 2017

زهروري جليلة، صالح إلياس، مداخلة بعنوان: واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية والمالية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس

سادسا : مواقع إلكترونية

1-جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الإطار الدولي، أدلة ونتائج التدقيق a10:23. http://www.mf.gov.dz/consultes le 28/05/2018

* م.ج.ت 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء عملية التدقيق

*م.ج.ت 220: مراقبة النوعية لتدقيق الكشوف المالية.

* م.ج.م.ن1: المعيار الجزائري لمراقبة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهام التدقيق أو فحص الكشوف المالية وكذلك مهام أخرى في التأمينات و الخدمات المرتبطة

*م.ج.ت 315: التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها، عن طريق معرفة الكيان ومحيطه

الفهرس

الفهرس

الفهرس:

العنـــــــــــــــــوان	الصفحة
إهداءات	–
الشكر	–
الملخص	أ–ج
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
مقدمة	ب
❖ الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات	
❖ تمهيد الفصل الأول	1
المبحث الأول: تنظيم مهنة محافظ الحسابات	2
▪ المطلب الأول: الإطار العام لمحافظ الحسابات	2
• الفرع الاول: تعريف محافظ الحسابات وصفاته	2
▪ أولا: تعريف محافظ الحسابات	3
▪ ثانيا: الصفات الشخصية لمحافظ الحسابات	3
• الفرع الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات	5
▪ أولا: حقوق المراجع الخارجي	5
▪ ثانيا : واجبات المراجع الخارجي	6
▪ الفرع الثاني: واجبات المراجع الخارجي	10
• الفرع الثالث: مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي	10
▪ أولا: مهام المراجع الخارجي	10
▪ ثانيا: مسؤوليات المراجع الخارجي	12
▪ المطلب الثاني: أوراق العمل وأدلة الإثبات في مهمة محافظ الحسابات	13
• الفرع الأول: أوراق عمل محافظ الحسابات	13
▪ أولا: تعريف أوراق العمل	13
▪ ثانيا: أهداف أوراق العمل	14
▪ ثالثا: أغراض أوراق العمل	14
▪ رابعا: أنواع أوراق العمل	15

الفهرس

الفرع الثاني: أدلة الإثبات الواجب جمعها أثناء مهمة محافظ الحسابات	17
أولا: مفهوم أدلة الإثبات	17
ثانيا: أنواع أدلة الإثبات	18
ثالثا: إجراءات على أدلة الإثبات	18
المبحث الثاني: الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائري	19
▪ المطلب الأول: الهيئات القائمة على إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية	19
• الفرع الأول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	19
• الفرع الثاني: اللجان للهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	21
• الفرع الثالث: أسباب إصدار المعايير التدقيق الجزائرية وأهميتها	21
▪ أولا: أسباب إصدار معايير التدقيق الجزائرية	22
▪ ثانيا: أهمية المعايير التدقيق الجزائرية	23
▪ المطلب الثاني: متطلبات معيار التدقيق الجزائري 230 (وثائق التدقيق)	24
❖ المبحث الثالث: عرض ومناقشة الدراسات السابقة	31
▪ المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة	31
▪ المطلب الثاني: مناقشة ومقارنة الدراسات السابقة	32
خلاصة الفصل الأول	33
❖ الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة تقرير محافظ الحسابات	
❖ تمهيد الفصل الثاني	34
المبحث الأول: تقديم مكتب المراجع الخارجي والمؤسسة محل التدقيق	35
▪ المطلب الأول: عرض مكتب المراجع الخارجي	35
• الفرع الأول: الخدمات المقدمة من طرف مكتب المراجع الخارجي	35
• الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمكتب المراجع الخارجي	37
▪ المطلب الثاني: عرض مؤسسة محل التدقيق	38
• الفرع الأول: تعريف مؤسسة محل التدقيق	38
• الفرع الثاني: نشاطات المؤسسة محل التدقيق	38
• الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل التدقيق	38
❖ المبحث الثاني: عرض ملف تقرير المراجع الخارجي ومدى مطابقة للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 230.	40
▪ المطلب الاول: عرض التقرير العام	40

▪ المطلب الثاني: التعليق على التقرير	43
▪ المطلب الثالث: إجراء مطابقة بين تقرير المراجع الخارجي ومتطلبات معيار التدقيق الجزائر 230	53
خلاصة الفصل	56
الخاتمة	57
المراجع	–
الملاحق	–

الملخص :

تهدف هذه الدراسة الى ابراز اهمية وثائق التدقيق من طرف محافظ الحسابات وفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230<وثائق التدقيق>ولتحقيق اهداف الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي والتحليلي من خلال دراسة حالة لتقرير محافظ الحسابات.

ومن خلال دراستنا للموضوع توصلنا الى ان وثائق التدقيق لها اهمية كبيرة في تدقيق القوائم المالية من طرف المراجع الخارجي وذلك لإبداء رايه الفني بكل صدق وشفافية.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، التدقيق المحاسبي، ادلة الاثبات.

Résumé

Cette étude vise à mettre en évidence l'importance des documents d'audit par le commissaire de compte conformément à la norme algérienne d'audit n° 230 <documents d'audit>.Pour atteindre les objectifs de l'étude, nous avons utilisé l'approche descriptive et analytique à travers une étude de cas de rapport de commissaire de compte.

A travers notre étude du sujet, nous avons conclu que les documents d'audit sont d'une grande importance dans l'audit des états financiers par l'auditeur externe afin d'exprimer son opinion technique en toute honnêteté et transparence.

Mots clés : commissaire de compte, audite comptable, preuves.

RAPPORT DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EXERCICE 2019

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Alger, le 20/06/2020

Messieurs Les Associés

Objet : Rapport de certification des comptes de l'exercice 2019

Messieurs Les associés

En application du mandat de commissariat aux de comptes de votre société que vous m'avez confié, j'ai l'honneur de vous communiquer le présent rapport de l'exercice 2019

Ce rapport comprend :

1 l'attestation de certification
2 Le rapport général comportant l'examen des comptes
3 Le rapport spécial
4 Les annexes

Nous vous en souhaitons bonne réception.

Veuillez agréer, Messieurs Les Associés, l'expression de mes sincères salutations.

[redacted]
Commissaire Aux Comptes

RAPPORT EXAMEN DES COMPTES

EXERCICE 2019

I – PRELIMINAIRE

II – RAPPORT DE CERTIFICATION

III – ACTIF

III – A – Actif non Courant
1 – Immobilisations Corporelles

III – B – Actif Courant
1 – Créances
2 – Autres Débiteurs
3 – Impôts
4 – Disponibilités

IV – PASSIF

A – Capitaux Propres
B – Passif Courant
1 – Fournisseurs
2 – Impôts
3 – Autres Dettes

V – COMPTES DE GESTION

A – Produits
B – Charges

VI – CONCLUTION

I- PRELIMINAIRE

Pour l'examen des comptes de l'exercice, les documents et registres suivants ont été mis à notre disposition :

- Bilan comptable et ses annexes ;
- Balance générale des comptes ;
- Etat d'inventaire des investissements ;
- Etat d'inventaire des stocks ;
- Grand-livre ;
- Bilan fiscal.

Nous avons remarqué que la comptabilité de l'entreprise est informatisée, utilisant le logiciel MEGSOFT.

La comptabilité est tenue suivant les normes comptables réglementaires de SCF. Nous avons relevé que les équilibres généraux entre les différents registres et états comptables ont été respectés. Dans la forme la comptabilité est donc régulière.

II – RAPPORT DE CERTIFICATION

ATTESTATION DE CERTIFICATION

Nous avons examiné les comptes de la [redacted] de l'exercice arrêté au 31/12/2019. L'examen de ces comptes appelle les principales remarques suivantes :

1°) Le bilan clos au 31/12/2019 fait ressortir un total brut de **101 308 232** DA Résultat déficitaire de **2 064 444** DA

2°) Nous avons relevé que les équilibres généraux entre les différents registres et états comptables ont été respectés. La comptabilité a été tenue dans le respect des régles et principes comptables prévus par le nouveau référentiel comptable (SCF). Dans la forme la comptabilité est donc régulière.

3°) Les états de rapprochement, et les analyses de comptes ont été établis et rapprochés à la comptabilité.

*4°)- **Les livres légaux:***

Le contrôle des livres légaux de l'entreprise nous a permis de constater l'existence des livres suivants :

Le journal général : parfaitement tenu à jour.
Le livre de paie: ce livre est à jour.
Le registre d'inventaire : Ce registre est régulièrement tenu. .
Registre des accidents de travail ce livre est à jour.
Registre des mises en demeure ce livre est à jour
Registre des personnels à jour.
Registre des congés payés ce livre est à jour
Registre des arrêts de travail ce livre est à jour
Registre d'hygiène et sécurité. Ce livre est à jour
Registre des accidents de travail ce livre est à jour

. Compte tenu, des diligences de l'audit, que j'ai accompli, selon les recommandations de la profession, j'estime être en mesure de certifier la régularité et la sincérité des opérations de la [redacted] arrêtés au 31/12/2019 tels qu'ils ressortent dans les états financiers reproduits en annexes jointes au présent rapport. L'entité peut continuer normalement son exploitation.

III- ACTIF :

A- Actif non courant :

Le total des comptes de l'Actif Non Courant est de **169 637 834** DA au 31/12/2019 ;

N°	DESIGNATION	OUVERTURE	CLÔTURE	EVOLUTION
21500	Matériel et Outillage	10 553	10 553	0
21800	Agencement et Aménagement	851 214	851 214	0
21810	Matériel de Transport	67 637 330	67 637 330	0
21811	Matériel de Transport LEASING	100 969 737	100 969 737	0
21821	Matériel de Bureau	135 000	135 000	0
21851	Matériel de Bureau	34 000	34 000	0
Autres Immobilisations Corporelles		**169 637 834**	**169 637 834**	**0**
28140	Amortissements Immobilisations	169 637 836	169 637 836	0
Total Actif Non Courant		**169 637 834**	**169 637 834**	**0**

Le compte des Autres Immobilisations Corporelles : est resté inchangé de **169 634 834** DA au 31/12/2019. Pas d'acquisition ni de cession durant l'exécice0

Le Solde du compte 281 Amortissements : Le solde du compte 281 amortissements est de **169 637 834** DA les investissements sont amortis en totalité.

B- Actif courant :

Le total des comptes de l'Actif Courant est passé de **104 350 725** DA au 31/12/2018 à **101 308 229** DA au 31/12/2019 soit une diminution de **3 042 496** DA qui s'explique comme suit :

N°	DESIGNATION	OUVERTURE	CLÔTURE	EVOLUTION
41100	Clients	93 513 289	90 762 789	-2 750 500
Créances et Emplois Assimilés		**93 513 289**	**90 762 789**	**-2 750 500**
40971	Consignations Versées	20 000	20 000	0
45500	Groupes et Associés	5 370 893	5 448 969	78 076
47000	Dépenses Attentes d'Imputation	334 500	334 500	0
Autres Débiteurs		**5 725 393**	**5 803 469**	**78 076**
44510	TVA Déductible Sur CA	4 524 122	4 273 354	-250 768
Impôts		**4 524 122**	**4 273 354**	**-250 768**
51200	Banque Compte Courant	491 388	372 084	-119 304
53000	Caisse	96 533	96 533	0
Disponibilités et Assimilés		**587 921**	**468 617**	**-119 304**
Total Actif Courant		**104 350 725**	**101 308 229**	**-3 042 496**

Le solde du compte Créances et Emplois Assimilés : est passé de **93 513 289** DA au 31/12/2018 à **90 762 789** DA au 31/12/2019 soit une diminution de **2 750 500** DA.

Le solde du compte Autres Débiteurs : est passé de **5 725 393** DA au 31/12/2018 à **5 803 469** DA au 31/12/2019 soit une augmentation de **78 076**

Le solde du compte Impôts & Assimilés : est passé de **4 524 122** DA au 31/12/2018 à **4 273 354** DA au 31/12/2019 soit une diminution de **250 768** DA.

Le solde du compte Disponibilités Assimilés : est passé de **587 921** DA au 31/12/2018 à **468 617** DA au 31/12/2019 soit une diminution de **119 304** DA, les disponibilités ainsi détaillées ; :

ABC Banque	147 326
CPA Banque	54 812
BNP Banque	169 944
Caisse Régie	96 533
Total	468 615

Nous avons relevé que les états de rapprochement ont été régulièrement établis.

IV- PASSIF :

A - Capitaux Propres :

Le total des comptes des Capitaux Propres est passé de **7 085 140** DA au 31/12/2018 à **5 020 696** DA au 31/12/2019 soit une diminution de **2 064 444** DA qui s'explique comme suit :

N°	DESIGNATION	OUVERTURE	CLÔTURE	EVOLUTION
10100	Capital Emis	2 000 000	2 000 000	0
10620	Primes et Réserves	200 000	5 085 140	4 885 140
11200	Report à Nouveau	4 163 232		-4 163 232
12000	Résultat de l'Exercice	721 908	-2 064 444	-2 786 352
Total Capitaux Propres		**7 085 140**	**5 020 696**	**-2 064 444**

Le compte Capital Emis : est resté inchangé **2 000 000** DA au 31/12/2019.

Le compte Primes & Réserves : Ce compte est passé de **200 000** DA au 31/12/2018 à **5 085 140** DA au 31/12/2019 soit une augmentation de **4 885 140** DA.

Le compte Report à nouveau : Ce compte à été nivelé au 31/12/2019.

Le compte Résultat de l'Exercice : Ce compte est passé de **721 908** DA au 31/12/2018 à **-2 064 444** DA au 31/12/2019. Il a été diminué de **2 786 352** DA.

B - Passif Courant :

Le total des comptes du Passif Courant est passé de **97 265 582** DA au 31/12/2018 à **96 287 532** DA au 31/12/2019 soit une diminution de **978 050** DA qui s'explique comme suit :

N°	DESIGNATION	OUVERTURE	CLÔTURE	EVOLUTION
40110	Fournisseurs de Biens	1 043 483	1 047 129	3 646
40120	Fournisseurs de Services	17 364 212	17 134 212	-230 000
40400	Fournisseurs d'Immobilisations	195 359	95 360	-99 999
Fournisseurs et Comptes Rattachés		**18 603 054**	**18 276 701**	**-326 353**
44410	Acomptes Prévisionnel IBS	254 747	10 000	-244 747
44500	Etat, Taxes sur CA TVA	13 933 910	13 494 755	-439 155
44700	Taxes et Vers. Assimilés TAP	25 887	46 906	21 019
Impôts		**14 214 544**	**13 551 661**	**-662 883**
42100	Personnel, Rémunérations dues	454 079	106 279	-347 800
43100	Cotisations CNAS	162 255	21 241	-141 014
45500	Groupes et Associés	62 477 747	62 977 747	500 000
46700	LEASING Impayés	1 353 903	1 353 903	0
Autres Dettes		**64 447 984**	**64 459 170**	**11 186**
Total Passif Courants		**97 265 582**	**96 287 532**	**-978 050**

Le compte Fournisseurs & Comptes Rattachés : Les dettes envers les fournisseurs s'élèvent à **18 276 707** DA au 31/12/2019 soit une diminution de **326 353** DA.par rapport à 2018. Les dettes fournisseur se répartissent comme suit :

Fournisseurs de Matières	1 047 129
Fournisseurs de Services	17 134 212
Fournisseurs d'Immobilisations	95 360
	18 276 701

Le Solde du compte des Impôts : Est passé de **14 214 544** DA au 31/12/2018 à **13 551 661** DA au 31/12/2019 soit une diminution de **662 883** DA détaillé comme suit :

Acomptes Prévisionnels IBS	10 000
Etat, Taxes sur CA TVA	13 494 755
Taxes et Vers. Assimilés TAP	46 906
	13 551 661

Le Solde du compte Autres Dettes : Est passé de **64 447 984** DA au 31/12/2018 à **64 459 170** DA au 31/12/2019 soit une augmentation de **11 186** DA.

V- COMPTES DE GESTION :

N°	DESIGNATION	OUVERTURE	CLÔTURE	EVOLUTION
70	Autres Prestations de Services	8 002 000		-8 002 000
75	Autres Produits	17 204	12 573	-4 631
	Total des Produits	**8 019 204**	**12 573**	**-8 006 631**
60	Achats Consommés	989 837	874 932	-114 905
61	Services Extérieurs	155 742	116 402	-39 340
62	Autres Services Extérieur	324 306	22 132	-302 174
63	Charges de Personnel	5 266 625	873 126	-4 393 499
64	Impôts, Taxes et Vers. Assi.	136 170	150 294	14 124
65	Autres Charges Opérationnelles	134 869	30 130	-104 739
66	Charges Financières			0
68	Dotations au Amortissements			0
69	Impôts sur le Résultat	289 747	10 000	-279 747
	Total des Charges	**7 297 296**	**2 077 016**	**-5 220 280**

La SARL n'a pas réalisée de chiffre d'affaires au 31/12/2019

Les charges ont diminuées de l'ordre de **251.33%**

Le résultat déficitaire de : **2 064 444** DA

VI - CONCLUSION GENERALE ET RAPPORT SPECIAL

Sur la base des contrôles effectuées et des pièces comptables mises à notre disposition nous relevons :

a) Conventions Réglementées

Aux termes de l'article 628 du décret 93/08 modifiant et complétant l'ordonnance 75/58 du 26 septembre 1975 portant code de commerce, il ne nous a pas été fait part de conventions intervenues entre la société et un de ses dirigeants ou administrateurs.

b) Avantages Particuliers

En application des dispositions de l'article 2 du décret exécutif n° 11/202 du 26/05/2011 définissant les normes des rapports du commissaire au comptes et notamment celles relatives à l'examen des avantages particuliers accordés au personnel et ne correspondant pas à une rémunération normale, la [redacted] : L'entité accorde des avantages particuliers au personnel se rapportant à l'hébergement, restauration, transport au personnel soumis au régime non familial (Prise en charge complète).

c) Procédure de contrôle interne

La société ne dispose pas de procédures écrites qui permettent de définir en son sein, les taches et rôle de chaque agent et structure les relations inter services.
Les éléments enregistrés dans les flux des opérations et événements comptables et financiers de la période, les soldes de fin d'exercice et la présentation des états financiers sont sincères et aucune discordance n'a été décelée.

d) Evolution Des Résultats Des Derniers Exercices.

Conformément à l'article 678 alinéa 6 du décret législatif n° 93/08 du 24/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance 75/59 du 26/09/1975 portant Code de commerce, les résultats réalisés à la fin de chacun des cinq derniers exercices sont donnés à titre indicatif dans le tableau suivant :

Exercice 2014 bénéfice	1 866 042
Exercice 2015 bénéfice	1 976 489
Exercice 2016 bénéfice	1 033 955
Exercice 2017 bénéfice	1 152 787
Exercice 2018 bénéfice	721 908

e) **Etat Des Cinq Rémunérations Les Plus Elevées**

L'article 819 (alinéa d) du code du commerce et 680 de l'ordonnance n° 75-59 du 26/09/1975, portant code de commerce, complétée et modifiée par le décret n° 93-08 du 25/04/1993, recommande la présentation d'un état indiquant les cinq meilleurs salaires.

Conformément aux dispositions de l'article précité, les rémunérations servies au cours de l'exercice 2019 ont totalisé un montant de **873 126** DA en brut. Une seule employée est déclarée durant l'exercice : [redacted]

OBSERVATIONS DIVERSES

L'entité n'a pas procédé ni à l'augmentation ni à la diminution de son capital durant l'exercice 2019.

Sur la base des contrôles effectués, des états d'inventaires, des analyses des comptes et tenant compte des observations et remarques exprimées, nous estimons être en mesure de certifier les comptes de la [redacted] tels qui sont indiqués dans les états financiers de l'exercice 20190. L'entité peut continuer normalement son exploitation.

Fait à Alger, le 20/06/2020

Le Commissaires aux Comptes