



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني في ميدان

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان

متطلبات اعداد تقرير محافظ الحسابات (دراسة تطبيقية)

إشراف الاستاذ:

أ-د. العبسي علي

إعداد الطالب:

زروق حسن

زياد رقيق

العبد الذهبي

نورالدين حشف

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً	أستاذ محاضر صنف "أ"	د. محمد الامين مصباحي
مشرفاً ومقرراً	أستاذ محاضر صنف "أ"	أ-د العبسي علي
مناقشاً	أستاذ محاضر صنف "أ"	د. بلال نصيرة

الموسم الجامعي: 2023-2024 م



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني في ميدان

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان

متطلبات اعداد تقرير محافظ الحسابات

دراسة تطبيقية

إشراف الاستاذ:

أ-د. العبسي علي

إعداد الطالب:

زروق حسن

زياد رقيق

العبد الذهبي

نورالدين حشف

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً	أستاذ محاضر صنف "أ"	
مشرفاً ومقرراً	أستاذ محاضر صنف "أ"	أ-د العبسي علي
مناقشاً	أستاذ محاضر صنف "أ"	

الموسم الجامعي: 2023-2024 م

II

شكر وعرفان

الحمد لله الذي اثار لنا طريق العلم ووفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع نشكر كل من ساعدنا في انجاز هذا البحث من قريب او بعيد ولو بكلمة طيبة او ابتسامة صادقة.

نتوجه بجزيل الشكر للاستاذ المشرف الدكتور علي العبسي وأيضاً البروفسور صالح حميداتو على كل ما قدمه لنا من توجيهات ومعلومات قيمة ساهمت في اثراء موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة كما نتقدم بجزيل الشكر الى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة.

ومسك الختام نسدي عبارات العرفان الي كل من مد لنا يد المساعدة لإنجاز هذا العمل.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أمي وأبي العزيزين

والى أفراد أسرتي، إلى كل أقاربي

إلى كل الأصدقاء والأحباب من دون استثناء

إلى أساتذتي الكرام وكل رفقاء الدراسة

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعاً

يستفيد منه جميع الطلبة المتربصين

المقبلين على التخرج.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة اهم المتطلبات لأعداد تقرير محافظ الحسابات ولتبيان أهميته الكبيرة في إنشاء الدراسات الميدانية المطبقة من طرف مكتب المحاسبة والتدقيق مكتب ذو خبرة طويلة في هذا الميدان ولتمكن من تحقيق الهدف المرجو من الدراسة قمنا بتقديم جانبين الجانب النظري حول الموضوع بالإضافة إلى الجانب التطبيقي ولقد إستعنا بالدراسة الميدانية المطبقة من طرف مكتب المحاسبة والتدقيق مكتب ذو خبرة طويلة في هذا الميدان ولقد اعتمدنا على أداة الملاحظة والمقابلة ومن خلال دراستنا توصلنا الى أن محافضي الحسابات يستعينون بمعايير التدقيق الوطنية والدولية بشكل مباشر وقراري.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، معايير التدقيق الدولية، مهنة الراجعة في الجزائر، تقرير محافظ الحسابات.

RESUME :

CETTE ETUDE VISE A IDENTIFIER LES EXIGENCES LES PLUS IMPORTANTES POUR LA PREPARATION DU RAPPORT DE L'AUDITEUR.

POUR DEMONTRER SA GRANDE IMPORTANCE DANS LA MISE EN PLACE D'ETUDES DE TERRAIN 'NOUS AVONS UTILISE L'ETUDE REALISEE PAR LE BUREAU DE COMPTABILITE ET D'AUDIT 'UN BUREAU AVEC UNE LONGUE EXPERIENCE DANS CE DOMAINE. POUR POUVOIR ATTEINDRE L'OBJECTIF SOUHAITE DE L'ETUDE 'NOUS AVONS PRESENTE DEUX ASPECTS 'LE THEORIQUE COTE DU SUJET 'EN PLUS DE L'ASPECT APPLIQUE. NOUS AVONS UTILISE L'ETUDE DE TERRAIN APPLIQUEE PAR LE BUREAU DE COMPTABILITE ET D'AUDIT 'UN BUREAU AVEC UNE LONGUE EXPERIENCE DANS CE DOMAINE. NOUS NOUS SOMMES APPUYES SUR L'OUTIL D'OBSERVATION ET D'ENTRETIEN 'ET A TRAVERS NOTRE ETUDE 'NOUS AVONS A CONCLU QUE LES AUDITEURS UTILISENT LES NORMES D'AUDIT NATIONALES ET INTERNATIONALES DE MANIERE DIRECTE ET DECLARATIVE.

MOTS CLES: AUDITEUR 'NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT 'NORMES ALGERIENNES D'AUDIT ETATS FINANCIERS.

6	شكر وعرفان
7	الإهداء
I	الملخص:
II	فهرس المحتويات
V	فهرس الأشكال
6	مُقَدِّمة
أ	المقدمة:

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية

4	المبحث الأول: الأسس النظرية لمعايير التدقيق الدولية
4	المطلب الأول: نشأة المعايير التدقيق الدولية
5	المطلب الثاني: كيفية صدور معايير التدقيق الدولية والهيئات المصدر لها
5	الفرع الأول: كيفية إصدار معايير التدقيق الدولية
6	الفرع الثاني: الهيئات المصدرة لمعايير التدقيق الدولية
8	المطلب الثالث: التوحيد والتوافق مع المعايير التدقيق الدولية
8	الفرع الأول: توحيد ممارسات التدقيق
9	الفرع الثاني: توافق ممارسات المراجعة على المستوى الدولي
9	المبحث الثاني: الإطار النظري لمعايير الدقيق الجزائرية
9	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر
12	المطلب الثاني: التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر
12	الفرع الأول: مفهوم التدقيق
13	الفرع الثاني: أنواع التدقيق
15	المطلب الثالث: إصدارات المعايير التدقيق الجزائرية

15	الفرع الأول: الإصدار الأول
19	الفرع الثاني: الإصدار الثاني
24	الفرع الثالث: الإصدار الثالث
26	الفرع الرابع: الإصدار الرابع
30	المبحث الثالث: أساسيات حول محافظ الحسابات وفق التشريع الجزائري
30	الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات
31	الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات وفق قانون 01/10 (ساري المفعول)
32	المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات وحقوق وواجبات محافظ الحسابات
32	الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات
33	الفرع الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات
35	المطلب الثالث: إعداد التقارير
35	الفرع الأول: مفهوم تقرير محافظ الحسابات
35	الفرع الثاني: أنواع التقارير
36	الفرع الثالث: نماذج عن تقارير محافظ الحسابات
41	المبحث الثالث: الدراسات السابقة:
41	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
46	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية:
48	المطلب الثالث: التعقيب على الدراسات السابقة
49	خلاصة الفصل الأول:

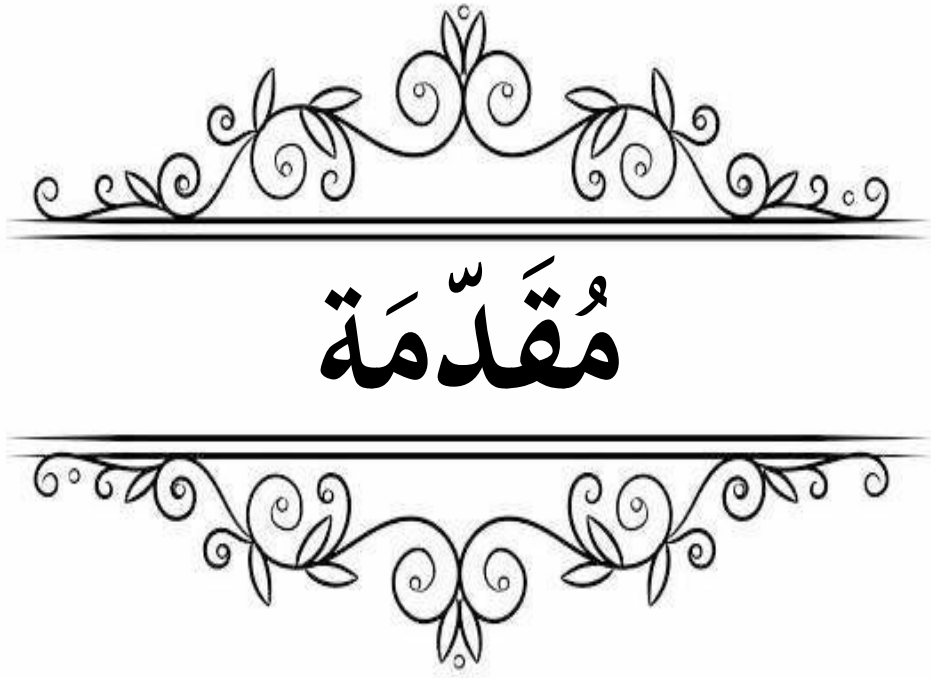
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لتقرير محافظ الحسابات

51	المبحث الأول: التعريف بمكتب محافظ الحسابات
53	المبحث الثاني: دراسات التقارير
53	المطلب الأول: تقرير مراجعة الحسابات للسنة المالية المنتهية في 2021/12/31

71	المبحث الثاني: تقرير مراجعة الحسابات للسنة المالية 2021
87	خاتمة:
90	قائمة المصادر والمراجع:

فهرس الأشكال

- الشكل رقم (1-1): نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ. 37
- الشكل رقم (2-1): التقرير التي يتضمن الرأي المتحفظ. 37
- الشكل رقم (3-1): نموذج تقرير محافظ الحسابات السليبي (الرأي المعاكس). 39
- الشكل رقم (4-1): نموذج يوضح امتناع عن إبداء الرأي. 40
- الشكل رقم (1-3): هيكله مكتب محافظ الحسابات في 2005. 51
- الشكل رقم (2-3): هيكله مكتب محافظ الحسابات في 2010. 52



مُقَدِّمَة

المقدمة:

ان التحول بالاقتصاد الوطني ودمجه في الاقتصاد العالمي حتم على الجزائر ادراج عدة تغييرات في شتى المجالات حتى يتسنى القول بأن الاقتصاد الجزائري يتوافق مع المواصفات الدولية التي تجعله يدخل المنافسة الاقتصادية من بابها الواسع، وهذا ما يتجلى في انتهاز الجزائر لسياسة الانفتاح نحو السوق العالمية والسعي لدخول منظمة التجارة العالمية، فمن بين المجالات التي شملتها الاصلاحات مجال المحاسبة والتدقيق بإدخال تعديلات بما يواكب ويتقارن مع المعايير الدولية، إذ أن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلا في لجنة التدقيق الدولية يعكف على اصدار تغييرات من حين لآخر لمعايير التدقيق من حيث إصدارها،

وتفسيرها وتطويرها بالإضافة إلى أن هناك تطور مستمر في مهنة التدقيق والبيئة التي تطبق فيها، فهناك آراء متباينة حول اختلاف المعايير عن بعضها البعض، ويمكن القول أن الفوارق في معايير التدقيق المهنية من دولة لأخرى يعتبر اختلافا في درجات أو مستوى الأداء المهني ولذلك فإن السعي نحو تحقيق التناغم أو التجانس بين المعايير الدولية وبين المعايير الوطنية لا يواجه صعوبات كثيرة على عكس الحال إذا قورن الأمر بمعايير المحاسبة الدولية، حيث يرجع التباين الى تعدد السياسات والأساليب المحاسبية، فالمظاهر الفنية لمعايير التدقيق المهنية مثل التعريفات والأهداف والإطار العام والإجراءات تعتبر أكثر تجانسا نسبيا على المستوى الدولي، ومع ذلك فإننا نؤكد وجود جزء من المتغيرات والتباينات التي مازالت تستلزم تكريس الجهود من أجل تكامل وتجانس عملية التدقيق دوليا، وفي الجزائر أحدثت بعض التغييرات في بيئة التدقيق من خلال اصدار جملة من النصوص التنظيمية القانونية التي من شأنها أن تتماشى مع اصدارات لجنة التدقيق الدولية.

من خلال ما سبق يمكن طرح الاشكالية التالية

1. الاشكالية:

ومن مجمل ما سبق فإن الإشكالية الرئيسية التي تحاول هذه المذكرة الإجابة عليها، ويمكن صياغتها على

النحو التالي:

– ماهي متطلبات إعداد تقرير محافظ الحسابات؟

2. الأسئلة الفرعية:

– ماهي المعايير المحاسبية الدولية؟

– ماهي المعايير التدقيق الجزائرية؟

– أهمية معايير التدقيق المحاسبية بالنسبة لإعداد تقرير محافظ الحسابات؟

3. فرضيات الدراسة:

- تكمن أهمية كبيرة لمعايير التدقيق الدولية لمهنة محافظ الحسابات.
- هناك أهمية كبيرة في مهنة المراجعة لأعداد تقرير محافظ الحسابات.
- توجد علاقة بين معايير التدقيق الدولية ومتطلبات إعداد تقرير محافظ الحسابات.
- اتباع محافظ الحسابات منهجية عمل واضحة تمكنه من ابداء رأيه الفني.

4. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في هذه الدراسة الى معرفة أهم متطلبات اعداد تقرير محافظ الحسابات من أجل معرفة كيفية اعداد تقرير محافظ حسابات واهم متطلباته ومحتوياته

5. أهداف الدراسة:

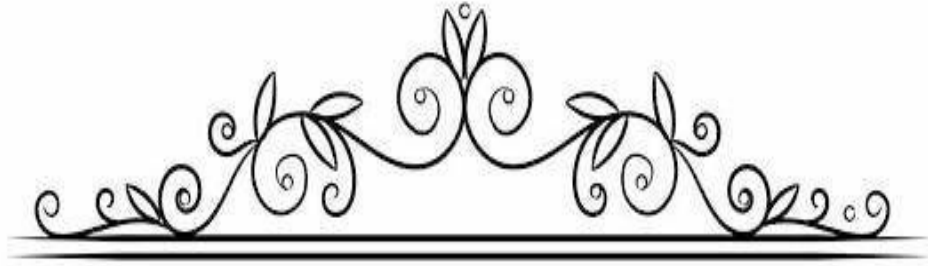
- التعرف على علاقة المعايير بمهنة محافظ الحسابات.
- التعرف على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر.
- التعرف على مهنة محافظ الحسابات وتقريره ومحتوياته.
- تعرف على متطلبات اعداد تقرير محافظ الحسابات.

6. صعوبات الدراسة:

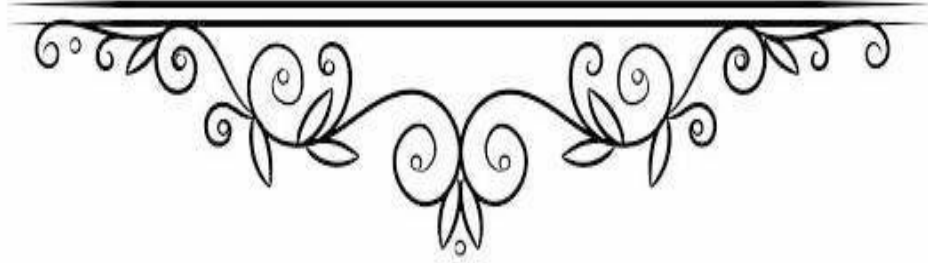
صعوبة ايجاد تقارير لمحافظ الحسابات لأنه سر مهني.

7. أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة في التعرف أكثر على مهنة محافظ الحسابات ميدانيا.
- علاقة الموضوع بالتخصص الدراسة.
- الميول الشخصي نحو المواضيع المحاسبية، والرغبة في تنمية قدراتنا في هذا المجال.



الفصل الأول: الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية



المبحث الاول: الأسس النظرية لمعايير التدقيق الدولية

تعد المعايير مجموعة من المتطلبات الإلزامية المستندة إلى المبادئ، وهي أيضا عبارة على مجموعة من الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أداء مهمته، والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها، والتدقيق مهنة حرة تحكمها لقوانين وقواعد ومعايير، ومن خلال المبحث التالي سوف نحاول تلخيص جزء من هي المعايير وأهم الهيئات الدولية التي تقوم بتنظيمها ومميزاتها وبالإضافة إلى الانتقادات الموجبة إلينا.

المطلب الاول: نشأة المعايير التدقيق الدولية

لقد كان لميل الاقتصاد الدولي نحو العولمة وتعاظم التبادل التجاري وهيمنة المنظمة الدولية للتجارة حتى أصبح الموقعون عليها يزيدون على أربعة أخماس دول المعمورة قبل نهاية الألفية الثانية بالإضافة إلى تعزيز نفوذ الأمم المتحدة واهتمامها بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية وازدياد نشاط الشركات المتعددة الجنسية واكتساح ثورة المعلومات وما أدت إليه من انتشار الحواسيب والبريد الإلكتروني والأنترنت وشبكات التواصل الاجتماعي وما يحتاج إليه كل ذلك من تدقيق للمعلومات الاقتصادية التي تمثل مادة التجارة الدولية وموضوع الصفقات والقرارات المتخذة... إلخ، كل ذلك زاد من الحاجة إلى معايير موحدة للمراجعة والتدقيق أكثر إلحاحا والواقع أن محاولات وضع معايير على المستوى الدولي. مع بدايات القرن العشرين حيث عقد المؤتمر المحاسبي الاول في عام 1904 في الولايات المتحدة الأمريكية وتوالى عقد المؤتمرات الدولية منذ ذلك الوقت وقد تكلفت لجنة معايير المحاسبة الدولية بوضع معايير المحاسبة الدولية كما تكلفت لجنة ممارسة المراجعة والتدقيق الدولي في وضع وتطوير معايير المراجعة الدولية.¹

أن أسس وضع معايير التدقيق الدولية بدأت عام 1969 من خلال نشر مجموعة من التقارير والابحاث في التدقيق الدولي بواسطة مجموعة أبحاث المحاسبين الدولية ((Accountants International Study Group، حيث تمت موازنة المعايير في كندا وبريطانيا والولايات المتحدة، وبعد عدة سنوات تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (I A S C) في عام 1973 وهذا بدوره ولد العديد من المطالبات بضرورة تأسيس لجنة مشاهجة تختص بالتدقيق.

إن المنظمات المهنية الدولية عملت على تدويل معايير الأداء لممارسة مهنة التدقيق بمعنى وضع معايير دولية قابلة للتدقيق في معظم أنحاء العالم.²

1. مفهوم معايير التدقيق الدولية:

¹ Dennis A. Taking account of history. Journal of Accountancy. 2004 May 1;197(5):84

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2006، ص31.

تحتوي معايير التدقيق الدولية على المبادئ والإجراءات الجوهرية والإرشادات والايضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية.¹

ويمكن تعريفها على أنها قرائن أو قواعد توضح العرف، المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، وبالتالي فإن المعايير الدولية للتدقيق.

هي عبارة عن أنماط التي يجب أن يقتدي بها المدقق أثناء ادائه لمهنته والتي تستنتج منقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها لممارسة المهنة عبر العالم.

كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيان المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات.

هي إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرّة مع معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة.

المطلب الثاني: كيفية صدور معايير التدقيق الدولية والهيئات المصدر لها

الفرع الأول: كيفية إصدار معايير التدقيق الدولية

تتجلى أهمية التدقيق في كونه وسيلة تهدف إلى خدمة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، بحيث تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها وأهدافها المتمثلة في الاستمرارية والبقاء في السوق التي تنشط فيه، ومن أجل تقليل التفاوت في ممارسة المهنة من قبل المدققين وتوحيد مهنة التدقيق المحاسبي على غرار توحيد مهنة المحاسبة ومسايرة النظام المالي المحاسبي الجديد ظهرت الحاجة إلى وضع معايير أو قواعد يسترشد بها المدققين تسمى بمعايير التدقيق الدولية (ISA) وهو ما سيتم التطرق إليه في هذا المطلب من خلال كيفية صدور هذه المعايير.

1. انه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى دولة، فانه من المهم لصدور معايير تدقيق مراعاة مثل هذه الاختلافات، ومحاولة الوصول إلى معايير دولية أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا، وهذا ما تفعله لجنة الممارسة التدقيق الدولي.

¹ بوعرار أحمد شمس الدين، سيد محمد "مدى توافق التدقيق في الجزائري مع المعايير الدولية لتدقيق في ظل القانون 01.10 ملتمقي حول مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية لتدقيق ومهنة التدقيق، جامعة خميس مليانة، ص7.

2. نتيجة إخفاق وإفلاس العديد من الشركات العالمية مثل شركة Enron and WorldCom طرح كثير من المشرعين المحللين، أصحاب المصاريف والمستثمرين، عدة تساؤلات حول دور المدقق ومدى فاعلية عملية التدقيق في الحفاظ على الثقة العامة في أسواق رأس المال.

3. القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات، والاستثناء أن يقتصر تطبيقها على أمور معينة وإن حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة في صدر المعيار.¹

4. وأيضاً لمسايرة النظام المالي الجديد وتوحيد التدقيق على مستوى الدولي الشيء الذي أدى إلى إعلان المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) في أكتوبر 2007 أنه سيصدر معايير التدقيق الدولية وقد تم ذلك في 15 ديسمبر 2008 على أن تكون سارية المفعول بعد سنة من ذلك في 19 ديسمبر 2009 حيث يتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدارها لأي معيار دولي للمراجعة.

- تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعددة حولها؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار.
- اللجنة الفرعية هي التي تضع مسودة المعيار المقترحة.
- اللجنة الفرعية هي التي تقوم بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح.
- إذا اعترفت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح، يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي.
- للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة.
- تتسلم لجنة ممارسة المراجعة الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف ثم باختيار صياغة المعيار، ويتم إصدار المعيار في صورته النهائية.²

الفرع الثاني: الهيئات المصدرة لمعايير التدقيق الدولية

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين:

- مهمته: الاتحاد الدولي للمحاسبين هو المنظمة العالمية لمينة المحاسبة، ومهمته في خدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة عمى نطاق عالمي، والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية، وذلك بتحقيق ورفع مستوى

¹ محمد امين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2001، ص 51

² الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة، الاتحاد الدولي للمحاسبين، شركات مطابع الخط، 1998، ص 05.

الالتزام بمعايير مهنة عالية الجودة وزيادة التوافق الدولي لهذه المعايير والتعبير عن المواضيع ذات المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك.

حيث يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين منظمة دولية لهيئات المحاسبة ال يسعى لتحقيق الربح وغير حكومي وغير سياسي. ومن خلال التعاون مع الهيئات الأعضاء والمنظمات الاقليمية لهيئات المحاسبة والمنظمات العالمية الاخرى يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين ببذل وتنسيق وتوجيه الجيود لتحقيق إصدارات دولية فنية وأخلاقية وتعليمية لمهنة المحاسبة.¹

▪ **عضويته:** يتألف الاتحاد الدولي للمحاسبين من 157 عضواً ومنشأة زمنية في 123 دولة من جميع أنحاء دول العالم، تمثل أكثر من 2، 5 مليون محاسب في الممارسة العامة والصناعة والتجارة والقطاع العام والتعليم، ولا توجد هيئة محاسبية أخرى في العالم، وان وجد فقط منظمات مهنية أخرى قليلة لديها الدعم الدولي ذو القاعدة العريضة الذي يتميز به الاتحاد الدولي للمحاسبين ولا يستمد الاتحاد الدولي للمحاسبين قوته من تمثيله الدولي فقط، إنما أيضاً من أيضاً من قوة الهيئات الأعضاء المختلفة والتي كرسست نفسها من أجل تعزيز الجودة والخبرة والنزاهة في مهنة المحاسبة. وكذلك من دعم هيئات المحاسبة الاقليمية.²

2- لجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC:

أعدت معايير المراجعة الدولية بواسطة لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC)، المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وذلك بهدف تحقيق الاتساق في ممارسة المراجعة والخدمات المرتبطة بها في مختلف أنحاء العالم. تعتبر إحدى المجان المكونة للاتحاد الدولي للمحاسبين حيث تم منحها صلاحيات إصدار مسودات معايير المراجعة وخدمات التأكيد بالنيابة عن مجلس الاتحاد وتسعى هذه اللجنة إلى تحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير وتعزيزها.

يتم تعيين أعضائها من قبل منظمات أعضاء في الاتحاد يمثلون دول يختارها وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك بهدف الحصول على أكبر قدر

¹ سايح فايزة، أهمية تبني المعايير الدولية للمراجعة في ظل الإصلاح المحاسبي، اطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2014/2015، ص 61.

² حسام الدين حسين، الاتحاد الدولي لمحاسبين إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، الجزء الأول، مصر، 2008، ص 5.

يمكن من وجهات النظر المختلفة ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصورة واحدة فقط، تتكون هذه اللجنة في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC من 13 دولة ابتداء من 1994.

تبدأ إجراءات العمل في لجنة ممارسة المراجعة الدولية باختيار مواضيع من اجل الدراسة التفصيلية، بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية لتحضير مسودات معايير وبيانات المراجعة ودراسة البيانات الأساسية التي تكون على شكل توصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية وهيئات أخرى ومن ثم يتم إعداد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة وبعدها تقوم اللجنة بتوزيع المسودات لأبناء المنظمات الأعضاء آرائها ومن ثم تعدل اللجنة. مسودة معيار المراجعة الذي يعرض على أعضائها ليتم التصويت فإذا وافق ثلثة أرباع الأعضاء الذين يملكون حق التصويت وان لا يقل عدد الأصوات على تسعة ليتم إصدار المعيار وتحديد تاريخ سريانه وتكون لغة المعيار الإنجليزية وإعطاء الوقت الكافي لترجمته إلى اللغات الأخرى، حيث يجب ذكر المنظمة التي قامت بالترجمة، وقد أصدرت اللجنة حتى 1999 اربعة وثلاثون معيارا دوليا للمرجعة¹.

المطلب الثالث: التوحيد والتوافق مع المعايير التدقيق الدولية

الفرع الاول: توحيد ممارسات التدقيق

يقصد بالتوحيد العمل على تضييق نطاق الاختلاف فيما يخص الأسس والمعايير الدولية للمراجعة التي يمكن الاهتداء بها عند تطبيق الأسس والمبادئ التي تم توحيدها، ويقضي التوحيد حصر أهداف المراجعة وتعديل البدائل التي يمكن عن طريقها تحقيق الأهداف واختيار أكثرها تناسبا مع تحقيق الأهداف، ثم اختيار من الأسس والمبادئ والمعايير البديلة بما يتفق مع تحقيق هذه الأهداف².

¹ بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، رسالة ماجستير، تخصص عموم التدقيق، كمية العموم الاقتصادية والتجارية وعموم التدقيق، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2014/2015، ص 53.

² تجاني بالراقي، التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي النظرية المحاسبية، المجلة الاقتصادية وعلوم التدقيق، جامعة سطيف، العدد 8، 2008، ص 70.

فتوحيد الأسس العامة والقواعد الأساسية والإجراءات الرئيسية التي يسترشد بها المراجع في تحقيق أهداف المراجعة بحيث يصبح لتقارير المراجع دلالة موحدة، وهذا الأمر يعتبر ضروريا حتى تتحقق أكبر فائدة من التقارير الصادرة من المراجعة للمستفيدين منها¹.

الفرع الثاني: توافق ممارسات المراجعة على المستوى الدولي

1. مفهوم توافق ممارسات المراجعة على المستوى الدولي:

أمام الاختلافات في المبادئ، القواعد ومعايير المراجعة التي كانت تؤدي إلى تقارير مراجعة مختلفة وأحيانا متعارضة، زادت أهمية معايير المراجعة وزادت معها الحاجة إلى التحري عن أسباب اختلافها وحل مشكلة التنسيق الداخلي عن طريق توحيد الإجراءات، القواعد والأسس في البلد الواحد، ووجوب التوافق الدولي المشترك إيجاد قواعد وأسس مشتركة لمعالجة ومقارنة المعلومات المالية على المستوى الدولي. وعليه فقد بدأ التوافق بين الدول المختلفة والمنظمات المهنية في محاولة لجلب عدد من الأنظمة المختلفة مع بعضها البعض.

كما يعتبر مصطلح التوافق " مقابل للتوحيد، حيث يمثل التوفيق بين وجهات النظر المختلفة، وهو يعتبر أكثر عملية وملائمة قياسا بالتوحيد، لاسيما إذا اعتبرنا ان التوافق يعني تبني إجراءات بلد واحد من قبل كل البلدان، وعليه فان التوافق يمثل مسألة تحسين الاتصال المعلوماتي بشكل يمكن تفسيره وفهمه على المستوى

المبحث الثاني: الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية

تعتبر الجزائر من أواخر الدول التي تبنت معايير التدقيق ولذلك سنحاول إعطاء نبذة تاريخية لتطور التدقيق في الجزائر بالإضافة إلى التعرف على الهيئات المشرفة على التدقيق وكذا اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر

إن مهنة التدقيق هي المهنة الحديثة في الجزائر، وقد عرف التدقيق في الجزائر تطورات كبيرة من خلال عدة قوانين لتنظيمها وذلك من أجل مسايرة التطورات الاقتصادية على مستوى البلاد، فيمكن تلخيص هذه التطورات في أربعة مراحل.

اولا: الفترة ما بين 1969-1980

¹ عطية عبد الحى مرعي، أساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، الجزء الأول، بتصرف، ص23.

بدأ تنظيم التدقيق في الجزائر سنة 1969 بموجب الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 1970 حيث أشار إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها.

ثم جاء مرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي يحدد واجبات ومهمة محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية والمختلطة إلا أنهم يعينون من بين:

- المراقبين العاميين للمالية.

- المراقبين الماليين.

- الموظفين المؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية.

حيث أوكلت لهم المهام التالية:

- مراقبة مصداقية وصحة الجرد وحسابات النتائج الموجودة في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية للمؤسسة¹.
- الإشارة إلى الأخطاء المرتكبة في التسيير وتقديمها للوزارة الوصية أو لوزارة المالية، فقد تميزت هذه المرحلة بوجود خلل في ممارسة مهنة تدقيق الحسابات سواء من حيث القائمين بها أو من حيث المهام الموكلة لهم.
- ومن أبرز الثغرات الجوهرية التي تميزت بها هو غياب قانون خاص بمهنة تدقيق الحسابات وفقا للمعايير المهنية الدولية.

- **ثانيا: الفترة ما بين 1980-1988**

- بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول انكشفت عي وب وأساليب الاقتصاد الوطني وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة، ومن ثم يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتبت على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.²

¹ الأزرع عزة، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، العدد 5، جامعة الوادي، الجزائر، 2012 ص 20.

² زيادي سامي، أهمية إصلاح مهنة التدقيق وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، دراسة مقدمة لنيل شهادة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، دراسات مالية، محاسبة معمقة، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2013، 2012، ص 05.

- حيث الغي هذا القانون الأمر 69-107 كما ألغي المرسوم 70-173 وقد نص على ان مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية.
- إلا أن إلغاء هذه القوانين لم يكن كافيا لتعديل محتوى النصوص القانونية المنظمة للمهنة يتعلق بالعناصر التالية
- شروط تعيين مدققي الحسابات.
- مهام وواجبات هؤلاء المهنيين.
- مسؤولياتهم، وبصفة عامة كل ما يتعلق بالقوانين المنظمة لتدقيق الحسابات.
- وبقي الحال إلى غاية صدور المادة 196 من قانون المالية سنة 1985 حيث نص على انه يتم محافظين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة أو هيئة
- عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي، لكن لم تصدر نصوص متعلقة بكيفية تطبيقها وذلك بسبب العوامل التالية:
- الظروف الاقتصادية لتلك الفترة التي استدعت احتياجات أخرى مثل إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات، مما حجب مشكل محافظة الحسابات وعدم الاهتمام بها.
- نقص الإمكانيات البشرية من حيث عدد المهنيين المختصين في الرقابة القانونية الذي كان اقل من 20 بينما قدر عدد المؤسسات في ذلك الوقت بحوالي 1600 مؤسسة.
- غياب التنظيم المهني للمهنة ساعد بشكل كبير في عدم جلب اهتمام السلطات العمومية بالمهنة والدور الذي قد تلعبه في التحكم.

- ثالثا: الفترة ما بين 1988-1991

- بموجب القانون رقم 88/01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والقانون 88-04 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية تم الفصل التام بين التدقيق الخارجي لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافضي الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة.¹

¹ شمس الدين بوعرار، مداخلة مدى توافق التدقيق في الجزائر للتدقيق في ظل قانون 01-10 كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر 2011، ص 04.

- ثم جاء القانون 90-32، المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية حيث أصبحت العمليات التي تتناولها المؤسسات العمومية الاقتصادية ليست من اختصاص مجلس المحاسبة بل تنحصر مهمته في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري.

- رابعا: الفترة ما بين 1991-2010

- القانون رقم 91-08: حيث بموجبه شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات وأنشأت من المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين¹.

- بموجب القانون رقم 88-01 نتج عنه صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991، حيث أنشأت بموجب هذا الأخير المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وأوكلت له مهنة تدقيق الهيئات والمؤسسات التي ليست من اختصاص مجلس المحاسبة.

- وقد صدر القانون رقم 95-20 الذي يعدل ويلغي بعض أحكام القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 96-136 لسنة 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبات المعتمد باعتبارها مهن مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم آدابها وسلوك أعضائها.

- ثم صدر مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وشروط الالتحاق بمهنة التدقيق، وقد عدل هذا المقرر في سنة 2002 و تم في سنة وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تم إضافتها تمنح الحق بالالتحاق بالمهنة.

- أما في سنة 2010 تم صدور قانون جديد لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كذلك يلغي أحكام القانون 91-08 المنظم للمهنة وهو القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/10/2010.

المطلب الثاني: التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر

الفرع الأول: مفهوم التدقيق

لقد تعددت مفاهيم التدقيق من باحث إلى آخر ومن مؤلف إلى آخر للوصول لمفهوم الشامل.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية 1990، العدد 05، المادتين 03 _ 04 _ 5. مرسوم تنفيذي رقم 20-92، مؤرخ في 13/01/1992، الحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية لخبراء محاسبين.

المفهوم الأول: "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية المنشأة اعتماداً على قوة نظام الرقابة الداخلية."

المفهوم الثاني: "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج لمستخدمي المعلومات للمهتمين بذلك التحقق."¹

المفهوم الثالث: "فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني."

المفهوم الشامل: وهو أن عملية التدقيق تشمل الفحص والتحقق والتقرير، ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها أي فحص وقياس العمليات المالية، أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع وخارج.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق

هناك أنواع كثيرة من التدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر إليها أثناء عملية التدقيق، حيث يصنف التدقيق بوجهات النظر مختلفة كالتالي:

أولاً: التدقيق من خلال النطاق²

ينقسم التدقيق من حيث النطاق إلى قسمين هما:

1. التدقيق الكامل: وهو التدقيق الذي يحول للمدقق في إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق، أية قيود على نطاق أو مجال عمل المدقق ومن أمثلة ذلك حالة تعيين مدقق خارجي لإحدى الشركات المساهمة فإنه لا يتم تحديد نطاق أو مجال التدقيق وفق قانون 195 لسنة 1981 الذي يلتزم به المدقق، ولكن يخضع ذلك لمعايير ومستويات التدقيق المتعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر إلى إبداء الرأي الفني عن مدى سلامة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره.

¹ هادي التميمي، مرجع سابق، ص 20.

² سمير الصبان، محمد القومي، المراجعة بين التنظيم والتطبيق، ط 1، دار الجامعة، لبنان، 1990 ص 4.

2. التدقيق الجزئي: وهو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق كأن يقتصر عمل المدقق على تدقيق بعض العمليات دون غيرها أو تدقيق الميزانية دون غيرها أو تدقيق المخزون دون غيره ويتم تحديد ذلك وفق للعقد الذي بين المدقق والجهة التي قامت بتقنيه.¹

ثانياً: التدقيق من حيث التوقيت

ينقسم التدقيق من حيث الوقت إلى قسمين هما

1. التدقيق النهائي: يعد التدقيق النهائي مناسب للمنشأة الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد أفعال الدفاتر وترصد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها، كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة وذلك لعدم مراقبة المدقق ومساعديه للمنشأة، بالإضافة إلى أنه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق.²

2. التدقيق المستمر: وهو تدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة، حيث يقوم بزيارات معتمدة للمنشأة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية السنة بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية، ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشأة الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي.³

ثالثاً: من حيث القائمين بعملية التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث القائمين بعملية التدقيق إلى قسمين هما:

1. التدقيق الخارجي: وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة، حيث يكون مستقلاً عن إدارة المنشأة، وينقسم إلى:

- **التدقيق العملي:** هي مراجعة يتم إجراؤها خلال السنة المالية للحد من الأعمال المطلوب إنجازها أثناء القيام بالتدقيق النهائي في نهاية السنة.

- **التدقيق المالي:** وهي مراجعة وتدقيق الضوابط الداخلية للشركة، مثل السياسات والإجراءات كافية الإنتاج مستوى أمثل من الكفاءة والفعالية وينقسم إلى:

- **التدقيق القانوني:** وهو التزام المدقق بعقد وقوانين مرتبطة به.

¹ غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، ط 2، دار الميسرة، عمان، 2009 ص 3.

² حمد جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سابق، ص 44-45.

³ خالد عبد هلال، علم التدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل، بدون بلد، سنة، ص 3.

– **التدقيق التعاقدى:** تلجأ المؤسسة إلى الشخص ذو خبرة سواء مدقق أو محافظ حسابات.

2. التدقيق الداخلي: لقد كان ظهور التدقيق الداخلي لاحقاً للتدقيق الخارجي، ويعتبر حديث إذا ما قورن بالتدقيق الخارجي، ولقد نشأ التدقيق الداخلي بناء على احتياجات الإدارة للأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، وينقسم التدقيق الداخلي:

– **التدقيق المطابق:** هي مراجعة الهدف الأساسي للمؤسسة ومدى تطبيقه على الواقع

– **التدقيق الفعال:** التعرف على المهارات المتقدمة في تدقيق ومراجعة الحسابات المالية في ضوء إرشادات ومعايير المراجعة.

– **تدقيق التسيير:** وهو التسيير الحسن للأهداف المؤسسة والرقابة الداخلية.

رابعاً: التدقيق من حيث الإلزام:

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام إلى قسمين هما:¹

1. التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الملزم بنص القوانين في الدولة المعنية ومثال على ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للشركات يتولى تدقيق حساباتها وقوانينها المالية

2. التدقيق الاختياري: وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، ففي المنشأة الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق في تدقيق حسابات المشروع واعتماد قوائم الختامية نتيجة للفائدة التي تحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية ونتائج الأعمال والمركز المالي.

المطلب الثالث: إصدارات المعايير التدقيق الجزائرية.

الفرع الأول: الإصدار الأول

بمقتضى المقرر رقم 002 – المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية والمتضمن أول إصدار للمعايير الجزائرية للتدقيق (210-505-560-580) التي ستقوم بتقترحها وتوضيحها باختصار وإنجاز في ما يلي:

أولاً: معيار التدقيق الجزائري رقم 210- "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"

¹ محمد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ط 1، مكتب جامعي، لبنان، 2007، ص 41_45

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي¹

1. مجال تطبيق وهدف المعيار:

يعالج هذا المعيار الجزائري التدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعدد الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق، بهدف لدول ومتابعة مهمة التدقيق وهذا فقط في الحالات التي تكون فيها الشروط التي سيجري على أساسها التي قد تم الاتفاق عليها، كما انه يجب على المدقق طلب التأكيد على الأحكام والشروط المعروضة على الكيان في رسالة المهمة وان بلون في ملف عمله كل اختلاف محتمل. يحصل هذا المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الحرفية وكذلك المهام الملحقه، ويقصد بالسائق في هذا المعيار محافظا الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

2. المحتوى الأساسي الرسالة المهمة: يجب أن تتضمن على الترتيب:

هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية، مسؤولية المدقق، مسؤولية الإدارة، مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة، رسالة التأكيد، الاعتبار.

3. تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية:

يجب على المدقق ألا يقبل تدقيق أحكام مهمة التدقيق دون سبب معقول مع تحديد الاثار القانونية والتنظيمية المحتملة ووضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة حالة الموافقة على التعديل، وإذا تعذر عليه الموافقة ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولى وجب عليه الاستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح القانون أو التنظيم المطبق بذلك مع تحديد وجود أي نوع من الالتزام وإبلاغ آثار ذلك للأطراف المعنيين.

ثانيا: معيار التدقيق الجزائري-505- "التأكيدات الخارجية.

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي²

1. مجال تطبيق وهدف المعيار: يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف

الحصول على أدلة مثبتة عبر تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات.

2. مفهوم التأكيد الخارجي: هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى

المدقق من طرف الغير سواء كان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر.

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04/02/2016، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق (580-560-505-210)، المجلس الوطني للمحاسبة، ص 05.

² المرجع نفسه، ص 2-5.

3. واجبات المدق طبق للمعيار: يجب على المدقق ما يلي:

- أ- الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي
- ب- الأخذ بمجموعة من العوامل عند تصور طلب التأكيد ممثلة في الإثباتات المؤشرة، أخطار الانحرافات المعتبرة، شكل وتقديم الطلب، الخبرات السابقة، وسيلة التواصل، ترخيص الإدارة على الرد، قدرة الغير على تأكيد أو تقديم المعلومات المطلوبة.
- ت- إذا رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد عليه أن يتحرى أسباب الرفض وتقييم أثره وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة مثبتة؛
- ث- الحصول على أدلة مثبتة مكتملة لإزالة أي شكوك حول مصداقية الرد، إضافة إلى إمكانية طلب الرد خطيا مباشرة إذا تلقى المدقق ردا شفهي وإلا البحث عن عناصر مقنعة لتدعيم الرد الشفهي
- ج- إذا حدد المدق أن الرد على طلب التأكيد ليس بذي مصداقية، فليد عليه أن يقيم تأثيرات ذلك على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش
- ح- في حالة عدم تلقي الرد، على المدقق ان تصبح حبر التنفيذ اجراءات التلفيق الدولة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية.
- خ- يجب على المدقق النحت عن وجود فوارق بهدف تحديد إذا ما كانت تسير أو لا إلى وجود انحرافات وتقييم ما إذا كان الانحراف يشير الى وجود حالة غش.
- د- تحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة منعه ذات دلالة ومصدقية او الزامية الحصول على أدلة متاحة مكتملة.

ثالثا: معيار التدقيق الجزائري رقم -560-أحداث تقع بعد اقفال الحسابات"

يمكن ايجاز محتوى المعيار فيما يلي¹:

1. مجال تطبيق وهدف المعيار: يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتحاد الأحداث اللاحقة الاهمال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية، بهدف الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على ان الأحداث التي وقعت بين تاريخ الاقفال وتاريخ تقريره قد تمت معالجتها وفق النهج المحاسبي المطبق

¹ المرجع نفسه، ص 2-5

2. مفهوم الأحداث اللاحقة: هي تلك الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق

والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره

3. الإجراءات المطلوبة من المدقق طبقا للمعيار: نحن على المدقق ما يلي:¹

1.3 الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق:

أ- وضع الاجراءات الكفيلة بجمع العناصر المشتتة الكافية والملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الاحداث، اللاحقة قد تم تحديدها.

ب- إجراء عمليات التطبيق التي تعطي الفترة الممتدة بن تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير الصادق أو الى أقرب تاريخ ممكن منه.

ج- المطالعة حسب الحالة من الأطراف المعنية بمنحه رسالة تؤكد ان كل الاحداث اللاحقة للتاريخ الكشوف المالية التي استوجبت أحداث تعديل أو تقديم معلومة وفقا للمعايير المحاسبة المعمول بها، قد تمت معالجتها.

2.3. حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية:

أ- في هذه الحالة لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره وإذا صادف أن أعلمت الإدارة المدقق، بعد إصدار تقريره وقبل المصادقة على الكشوف المالية، يحدث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير إن هو علم به عند إصداره، فعليه مناقشة هذه المسألة مع الأطراف المعنية وتحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية

ب- إذ عدلت الإدارة الكشوف المالية، على المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم.

ت- ج إذا لم تعدل الإدارة الكشوف المالية في ظروف يعتبر المدقق أنه من الضروري القيام بها، على المدقق تغيير رأيه ثم إرسال تقريره إذا لم يتم إيداع تقرير التدقيق للكيان وإلا إشعار الهيئة المدولة بعدم إظهار الكشوف المالية للغير قبل إتمام التعديلات الضرورية، لكن إذا تم ذلك قفي هذه الحالة تكون الاستشارة القانونية ضرورية.

3.3. حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية: هنا لا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق على

الكشوف المالية بعد إشهارها.

¹ المرجع نفسه، ص 2-5.

رابعاً: معيار التدقيق الجزائري رقم-580-التصريحات الكتابية"

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي¹:

1. مجال تطبيق وهدف المعيار: يعالج المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية في إطار مراجعة الكشف المالية من طرف الإدارة، بهدف التأكد من أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه، تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالتأكدات الخاصة والرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية حال قدمتها أو لم تقدمها الإدارة.

2. واجبات المدقق تجاه التصريحات الكتابية:

أ. المسيرين الذين تطلب لديهم التصريحات الكتابية:

على المدقق المطالبة بالتصريحات الكتابية، من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والمتعلقة بإعداد الكشف المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعنية.

ب. التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة: على المدقق مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها التقييم النزاهة لكشف المالية طبقاً للمعيار المحاسبي المعمول به، تصريحات تؤكد تقديم كل المعلومات ذات الدلالة وأن كل المعاملات مقيدة وموضحة على الكشف المالية، تفصيل مسؤوليات الإدارة على التصريحات الكتابية.

ت. التصريحات الكتابية المشكوك في مصداقيتها: عند شك المدقق حول التصريحات عليه تحديد مدى تأثير شكوكه حول مصداقيتها وكذلك على العناصر المقنعة على العموم.

- وضع إجراءات التدقيق اللازمة في محاولة حل التناقضات بين التصريحات والعناصر المقنعة.

- تحديد الأثر المحتمل على الرأي الوارد في تقريره إذا خلص إلى أن التصريحات ليست موثوقة.

ث- التصريحات الكتابية غير المتحصل عليها: عندما لا تقدم الإدارة تصريحات كتابية من تلك المطلوبة، على المدقق مناقشتها حول هذه المسألة، إعادة تقييم نزاهتها وتقييم أثر ذلك على مصداقية التصريحات أو العناصر المقنعة واتخاذ التدابير المناسبة.

الفرع الثاني: الإصدار الثاني

¹ المرجع نفسه، ص 2-5.

بمقتضى المقرر رقم -150- المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية والهادف إلى وضع حيز التنفيذ أربع معايير جزائرية للتدقيق (300-500-510-700) التي سنقوم بشرحها وتوضيحها باختصار وإيجاز فيما يلي:

▪ أولاً: معيار التدقيق الجزائري رقم -300- "تخطيط تدقيق الكشف المالية.

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي¹:

1. مجال تطبيق المعيار وهدف المدقق: يدرس المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشف المالية، ويخص هذا المعيار الدقيقات المتكررة، وتعالج على حدة المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية في هذا الإطار، يلزم المدقق بإعداد استراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقاً لحجم الكيان وحجم الأعمال التي يتعين إنجازها.

2. واجبات المدقق طبقاً لهذا المعيار: يجب على المدقق ما يلي:

أ- بخصوص الأعمال الأولية لتخطيط المهمة: القيام بالإجراءات المتعلقة بالحفاظ على علاقة الزبون ومتابعة مهمة التدقيق الخاص؛ تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية؛ والتحقق من معرفة بنود المهمة.

ب- بخصوص تخطيط مهمة التدقيق: إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة مع المهمة (التعريف بخصوصيات المهمة والتحقق من أهدافها من حيث التقرير الواجب إصداره والأخذ بعين الاعتبار العوامل التي يعتبرها مهمة ونتائج الأعمال الأولية لتخطيط المهمة)، محدد نطاق، رزنامة ومنهج التدقيق، معطيات المبادئ التوجيهية لإعداد برنامج العمل.

ت- بخصوص التوثيق: أن يدرج في وثائق التدقيق: الاستراتيجية العامة للتدقيق، برنامج العمل، كل التغييرات المهمة المضافة لما سبق وكذا أسبابها.

▪ ثانياً: معيار التدقيق الجزائري رقم -500- العناصر المقنعة.

¹ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11/10/2016، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700)، المجلس الوطني للمحاسبة، ص 3-6

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي¹:

1. مجال تطبيق المعيار وهدف المدقق: يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة، كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه، ويطبق على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

يهدف المدق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه، مفهوم العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج التأسيس رأيه.

2. مفهوم العناصر المقنعة: هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه.

3. الواجبات المطلوبة من المدقق: يجب على المدقق ما يلي: أن يكون يقظا وعلى أتم الوعي بالنظر للمؤشرات التي يمكنها التشكيك في أصلية العناصر المجمعة.

- لا يلزم المدقق بمعاينة كل المعلومات المتوفرة لدى الكيان من أجل تأسيس رأيه.

- اختيار العناصر لغرض الاختبار.

جمع عناصر مقنعة حول دقة وشمولية المعلومات الصادرة عن الكيان، تقدير ما إذا كانت دقيقة ومفصلة بما يكفي واحتياجات التدقيق.

إذا ما كانت المعلومات المستخدمة كعناصر مقنعة ناتجة عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة وجب على المدقق تقييم كفاءة قدرات وموضوعية هذا الخبير، الاطلاع على أعماله وتقدير ملاءمتها

▪ **ثالثا: معيار التدقيق الجزائري رقم 510- "مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية":**

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي²

1- مجال تطبيق المعيار وهدف المدقق: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الارصدة الافتتاحية

في إطار مهمة التدقيق الأولية، تتضمن هذه الأرصدة أيضا المبالغ الواردة في الكشف المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات يهدف المدقق إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي

¹ المرجع نفسه، ص: 3-8.

² المرجع نفسه، ص 3-6

تسمح بضمان: نقل أرصدة اقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح، تطبيق الطرق المحاسبية الملائمة بشكل دائم، ملائمة التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق وصحة عرضه.

2- واجبات المدقق طبقاً للمعيار: تتمثل الواجبات التي على المدقق القيام بها في:¹

أ- بخصوص الأرصدة الافتتاحية: فحص الكشف المالية الأحدث وكذلك تقرير المدقق السابق حول الكشف المالية.

جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تظهر أن الأرصدة تحوي اختلالات لها تأثير معتبر على الكشف المالية للفترة الجارية، بعد الجمع عليه وضع إجراءات تدقيق تكميلية تكون ملائمة في هذه الظروف لتحديد هذا الأثر

تقديم رأي بتحفظ وتبين استحالة تقديم رأي حول الكشف المالية حالة عدم القدرة على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة أو التوصل إلى نتيجة أن الأرصدة تحمل اختلالاً معتبراً على الكشف المالية للفترة الجارية.

ب- بخصوص استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية: جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة لتحديد ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشف المالية للفترة الجارية تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض حالة التوصل إلى أن الطرق للفترة الجارية لم تطبق بشكل مستمر أو أثر التغيرات المحدثة على الطرق لم يتم تسجيله محاسبياً بشكل ملائم ومناسب في الكشف المالية.

ت- بخصوص معلومة ذات دلالة واردة في تقرير المدقق السابق:

- تقييم أثر المسألة التي نجم عنها التعديل إذا تم التدقيق السابق من طرف مدق آخر وكان الرأي موضوع تعديل.

- تعديل رأيه في التدقيق على الكشف المالية إذا ما طرأ تعديل في الرأي في تقرير المدقق

- السابق المتعلق بالكشف المالية للفترة السابقة لا يزال معبر وذا دلالة بالنسبة للكشف المالية للفترة الجارية".

▪ رابعا: معيار التدقيق الجزائري رقم -700- "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشف المالية:

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي¹

¹ المرجع نفسه، ص 3-6

1. مجال التطبيق وهدف المدق في المعيار: يعالج المعيار التزام المدق بتشكيل رأي حول الكشف المالي وكذا شكل ومضمون تقرير المدقق. يهدف المدق إلى تشكيل رأي حول الكشف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجتمعة، والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

2. واجبات المدقق طبقا للمعيار: يجب على المدق ما يلي:

تكوين رأي بشأن ما إذا تم إعداد الكشف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق وأنها لا تحتوي على اختلالات معتبر مع استنتاج إذا كان قد حصل أو لا على الضمانات المعقولة.

إذا استخلص المدقق أنه قد تم إعداد الكشف المالية في جميع جوانبها المهمة وفقا للمرجع المحاسبي المطبق فإنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل .

3. محتوى التقرير، على الكشف المالية: يحتوي التقرير في مضمونه باختصار على:

- عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير مدقق مستقل.
- المرسل إليه
- مفقرة تمهيدية
- تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية
- الكشف المالية التي تمت مراجعتها
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت م ارجعته وكذلك معلومات توضيحية أخرى.
- تاريخ الأفعال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشف المالية التي تمت مراجعتها
- شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين.
- شرح لمسؤولية المدقق.
- شرح التدقيق.
- تاريخ تقرير المدقق.
- عنوان التدقيق.

¹ مجلة العلوم الانسانية، تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري رقم 700 ونظيره الدولي، المجلد 21 العدد: 02(2021)، ص 470-490.

الفرع الثالث: الاصدار الثالث

بمقتضى المقرر رقم 2 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية والهادف إلى وضع حيز التنفيذ أربع معايير جزائرية للتدقيق (620-610-570-520) التي سنقوم بشرحها وتوضيحها باختصار وإيجاز فيما يلي:

■ أولا: معيار التدقيق الجزائري رقم 520- "الإجراءات التحليلية"

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي¹:

1. مجال التطبيق وهدف المدقق في المعيار: يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية والزامية أدائها مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

يهدف المدقق إلى جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية.

2. مفهوم الإجراءات التحليلية: هي تقنية مراقبة تمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.

3. واجبات المدقق طبقا للمعيار: يجب على المدقق ما يلي:

- تقدير ملاءمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة والتأكد من فعاليته في كشف اختلال ما.
- الأخذ بالحسبان مستوى دقة وموثوقية وتوفر النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية وكذا تجزئتها.
- تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة. تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية اعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان.

■ ثانيا: معيار التدقيق الجزائري رقم 570- "استمرارية الاستغلال"

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي²:

1. مجال التطبيق وهدف المدقق في المعيار: يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية

المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

يهدف المدقق إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة في إعداد

الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال، وكذا استخلاص النتائج حول وجود عدم يقين معتبر أو لا يرتبط

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15/03/2017، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق (620-610-570-520)، المجلس الوطني للمحاسبة، ص 3-4.

² المرجع نفسه، ص 3-7

بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، مع تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

2. واجبات المدقق طبقا للمعيار: يجب على المدقق ما يلي:

- تحديد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك مهتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.
- التنبه طوال مرحلة التدقيق للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.
- تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.
- الاستفسار من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف يمكن ان تقع بعد الفترة الي قام بتقييمها والتي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.
- ثالثا: معيار التدقيق الجزائري رقم -610- استخدام أعمال المدققين الداخليين¹.

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي¹:

1. مجال التطبيق وهدف المدقق في المعيار: يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت 315 أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

يهدف المدقق إلى تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين اذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي)، وتحديد مدى ملاءمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

2. مهام وظيفة التدقيق الداخلي: تشمل عدة كالاتي: متابعة المراقبة الداخلية، فحص المعلومة المالية العملياتية، إعادة النظر في الأنشطة العملياتية، فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية، إدارة المخاطر والحوكمة.

3. واجبات المدقق طبقا للمعيار: يجب على المدقق ما يلي:

- تحديد احتمال ملاءمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق؛
- تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة، رزنامة أو امتداد إجراءات المدقق الخارجي.
- تقييم ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق حول الأعمال الخاصة بالمدققين الداخليين للتمكن من استعمالها.

¹ المرجع نفسه، ص 3-6.

- إدراج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملاءمة هذه الأعمال وكذلك إجراءات التدقيق الخاصة بالمنجزة حولها عند استغلال المدق الأعمال المنجزة من طرف المدققين الداخليين.
- رابعا: معيار التدقيق الجزائري رقم -620- "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق:

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي¹:

1. مجال التطبيق وهدف المدقق في المعيار: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير.

يهدف المدق إلى تحديد الحالات التي يقدر فيها ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه، كذلك تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه وما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

2. واجبات المدقق طبقا للمعيار: يجب على المدقق ما يلي:

- تحديد إذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي عينه
- تحديد طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق.
- تقييم ما إذا كان الخبير الذي سيعينه يمتلك الكفاءة، المهارات، والموضوعية الضرورية بالنظر إلى احتياجات التدقيق.
- اكتساب معرفة كافية في ميدان خبرة الخبير الذي يعينه.
- أن يتفق كتابيا إن لزم الأمر، مع الخبير الذي يعينه على: طبيعة، امتداد وأهداف أعماله إضافة إلى أدوار ومسؤوليات كل من المدقق وهذا الخبير؛
- تقييم ملاءمة أعمال الخبير الذي عينه لاحتياجات التدقيق؛
- عدم الإشارة لأعمال الخبير الذي عينه في تقرير التدقيق أين يعبر عن رأي غير معدل.

الفرع الرابع: الإصدار الرابع

- بمقتضى المقرر رقم 77- المؤرخ في 24 سبتمبر 2017 الصادر عن وزارة المالية والهادف إلى وضع حيز التنفيذ أربع معايير جزائرية للتدقيق (501-230-540-530-) التي سنقوم بشرحها وتوضيحها باختصار وإيجاز فيما يلي

¹ المرجع نفسه، ص 3-8.

• أولا: معيار التدقيق الجزائري رقم - 230 وثائق التدقيق

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي¹

1. مجال التطبيق وهدف المدق في المعيار: يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.

يهدف المدقق إلى تحضير الوثائق التي تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره، تؤكد أنه تم التخطيط للتدقيق وأدائه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة، تحافظ على أثر النقاط المهمة، تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية.

2. واجبات. المدق طبقا للمعيار: يجب على المدقق ما يلي:

- إعداد وثائق التدقيق بشكل تدريجي مع أدائه للمهمة.
- إعداد وثائق كافية.
- أن يدون كتابيا في الوثائق كل من: الخصائص المميزة لعناصر خاصة تم اختبارها، من قام بأعمال التدقيق وتاريخ إنجائها ومن قام بمراجعة أعمال التدقيق المنجزة وكذلك تاريخ امتداد هذه المراجعة؛
- أن يدون في الملف الكيفية التي عالج بها التناقضات إن وجدت؛
- تجميع الوثائق في ملف التدقيق واستكمال العملية الإدارية لتشكيل ملف التدقيق النهائي في وقت معقول بعد تاريخ تقريره؛
- أن يعتمد الإجراءات المناسبة لضمان سرية وحماية ملفات العمل وكذلك حفظها لفترة كافية.
- ثانيا: معيار التدقيق الجزائري رقم -501- "العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة،

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي: ²

1. مجال التطبيق وهدف المدق في المعيار: يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24/09/2018، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق (540-530-501-230)، المجلس الوطني للمحاسبة، ص 3-7.

² المرجع نفسه، ص 3-5

يهدف المدقق إلى الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص: وجود المخزونات وحالتها، اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان وتقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.¹

2. واجبات المدقق طبقا للمعيار: يجب على المدقق ما يلي:

أ- فيما يخص المخزونات: الحصول على عناصر مقنعة حول وجودها وحالتها، وضع إجراءات تدقيق بهدف الحصول على بيانات عناصر مقنعة لتحديد ما إذا كانت التغيرات في المخزونات بين تاريخ التعداد وتاريخ الأفعال قد تم تسجيلها بشكل صحيح، حالة تقدر المدقق لظروف غير متوقعة حضور عملية الحرب المادي وحد عليه معاينة بعض عينات التعداد في تاريخ آخر وإن ينفذ اجراءات تدقيق بديلة القائد من الى حركة المحروقات حدثت بين التاريخين.

ب- فيما يخص القضايا والمنازعات: تحديد ووضع خیر التقيد أجراء أن التدقيق التي تمكنه من تحديد القضايا والمنازعات التي تلزم الكيان وقد قوله خطر اختلالات معتبرة والعمل على التواصل مباشرة مع المستشار القانوني الخارجي الكيان ان وجد ذلك حالة استخلاص وجود اختلالات معتبرة بعد تقيمه، التعبير عن رأي معدل في تقريره حال: رفض الادارة السماح للمدقق من التواصل مع المستشار القانوني الخارجي للكيان أو الاجتماع به أو تعذر على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة أثناء تنفيذ الإجراءات التدقيق البديلة.

ت- المعلومات القطاعية: الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة فيما يخص عرض وتبليغ معلومات ذات دلالة عن القطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطلق.

▪ **ثالثا: معيار الدقيق الجزائري رقم -530-السير في التدقيق:** يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي:

1. مجال التطبيق وهدف المدقق في المعيار: يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السر الأخصائي وعيد الإحصائي لتحديد واختار عينة ما ووضع فحوص لإجراءات ان الاعتبار ومراجعات تفصيلية وتقيم تتابع السر حال استخدام المدقق السر في التدقيق الانجاز إجراءات التدقيق.

يهدف المدقق الذي يستعين بالسير في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

¹ المرجع نفسه، ص. 3-5.

2. واجبات المدقق طبقا للمعيار: بحد على المدقق ما يلي:

عند اختيار العينة يجب ان يأخذ بالحسبان اهداف إجراء التوفيق وخصائص المجتمع الاحصائي الذي سيستخرج منه العينة وهذا بعد التأكد من أن المجتمع الاحصائي المعني كامل".

تحديد العينة بالحجم المناسب أن يُخضع كل عنصر تم اختياره إلى إجراءات تدقيق تتماشى والهدف المنشود، تنفيذ الإجراء على عنصر بديل حال عدم صلاحية عنصر تم اختياره، وعند تعذر انجاز إجراءات التدقيق أو إجراءات بديلة ومكيفة عليه التعامل مع هذا العنصر على أنه انحراف مقارنة مع المراجعة المدونة في حالة اختبارات الإجراءات أو على أنه اختلال في حالة المراجعات في التفصيل.

أن يتحرى حول طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات المحددة وتقييم أثرها المحتمل على الهدف المنشود من إجراء التدقيق.

▪ رابعا: معيار التدقيق الجزائري رقم -540-تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي¹:

1. مجال التطبيق وهدف المدقق في المعيار: يعالج المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الوارد المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

يهدف المدقق إلى جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.

2. طبيعة التقديرات المحاسبية: لا يمكن قياس بعض البنود في الكشوف المالية بدقة، بل يمكن تقديرها. يطلق على مثل هذه البنود لفظ التقديرات المحاسبية.

- واجبات المدقق طبقا للمعيار: يجب على المدقق ما يلي:

¹ المرجع نفسه، ص.3-9

- أن يكون ملما بأحكام المرجع المحاسبي المطبق، الكيفية التي تحدد بها الإدارة المعاملات والأحداث أو الظروف التي يمكن أن تؤدي إلى الحاجة التقديرات المحاسبية وكيفية قيام الإدارة والتقديرات المحاسبية.
- مراجعة المبلغ المحقق التقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشف المالية لفترة السابقة.
- تحديد درجة عدم اليقين المرتبط بتقييم التقديرات المحاسبية خلال تقدير وتقديم مخاطر الاختلالات المعتمدة.
- تحديد ما إذا كانت الإدارة قد طبقت وبشكل صحيح أحكام المرجع المحاسبي المعمول به والمتعلقة المحاسبية.
- تحديد ما إذا كانت الطرق المتبعة لقيام والتقديرات المحاسبية مناسبة كما أنه قد تم تطبيقها باستمرار في الفترة السابقة.
- تقييم الجوانب اللازمة بالسنة التقديرات المحاسبية التي نجم عنها مخاطر هامة إضافة الى مراقبات مادية أخرى.
- تجميع العناصر المقدمة الكافية والمناسبة بالنسبة التقديرات المحاسبية التي تعمد عنها مخاطر كبيرة.

المبحث الثالث: أساسيات حول محافظ الحسابات وفق التشريع الجزائري

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة مهنته وفق قانون 10-01

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

حسب قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010:

تنص المادة 22 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 "يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.¹

ويعرف محافظ الحسابات على أنه: "كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة، على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد"

ويعد محافظ حسابات في التشريع الجزائري: "كل يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"، ونشير الى أن

¹ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42، 11 جويلية 2010، ص 7

مهنة الحسابات في الجزائر كان ينظمها القانون 08/91 الصادرة سنة 1991 والذي لم يعدل الى غاية الغائه بصدر قانون جديد في جويلية 2010 لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.¹

الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات وفق قانون 01/10 (ساري المفعول)

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يحوز شهادة للممارسة المهنة على النحو الآتي:
- أ- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها
- ج- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 أعلاه من قانون 10-01 بعد الاعتماد قبل التسجيل في المصنف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمان المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية:

"اقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن القيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"²

▪ **صفات محافظ الحسابات:** لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب توفر الصفات الأساسية مميزة وهي كما يلي:

- **الأمانة:** ويقصد بذلك ان يؤدي عمله بأمانة وعفة وعزة وأن لا يتستر على غش أو تدليس أو تضليل.

¹ شرفي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12 لسنة 2012، ص93

² الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42 المادة 8/6، 11 يوليو 2010، ص5.

- **الاستقلالية:** ويقصد بها أن يقوم بعمله ويبدى رأيه مستقلا متجردا من أي ضغوط أو الانحياز الى طرف على حساب طرف آخر وأن يعتمد في عمله بقدر الإمكان على الصدق في إصدار رأيه.
- **الكرامة:** ويقصد بها أن يكون المدقق عزيزا نزيها يحافظ على كرامته وكرامة المهنة التي ينتمي اليها وأن لا يقوم بعمل أو يضع نفسه في موقف يسيء الى نفسه أو الى المهنة.
- **سر المهنة:** ويقد بها أن يكون المدقق حافظا للأسرار وأميناً عليها حيث أن طبيعة عمله تمكنه من الاطلاع على أسرار المؤسسة التي يقوم بتدقيقها.
- **العناية المهنية:** تنص المادة 49 من القانون رقم 08/91 على ان يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية العامة على العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون نتائج، أي على محافظ الحسابات ان يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامهم بتدقيق حسابات المؤسسة واعداده لتقريره¹
- المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات وحقوق وواجبات محافظ الحسابات**
- الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات**

حسب المادة 23 و 24 من القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جويلية 2010 فإن المكلف

بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدى رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو الميسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو الميسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم الميسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

¹ د. سي محمد لخضر، دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، المركز الجامعي بركة الجزائر، 2019/12/31، ص76.

كما يترتب عن مهمة محافظ الحسابات حسب المادة 25 من القانون 08 تقارير 06 منهم الزامية و02

يتم إعدادها في حالة وجودها:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.¹
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

الفرع الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات

محافظ الحسابات ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي: المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية، المسؤولية الجنائية، وسنوجزهم في هذا الفرع كما يلي:

- أولاً: المسؤولية التأديبية:** حسب المادة 63 من القانون 10-01 فإنه يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:
- الإنذار والتوبيخ.
 - التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.
 - الشطب من الجدول.

¹ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 25، ص 07.

ويقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم¹.

ثانياً: المسؤولية المدنية: تعرف المسؤولية بأنها الإلتزام بتعويض الضرر، وهي نوعان: مسؤولية عقدية تقوم على الإخلال بالالتزام عقدي ومسؤولية تقصيرية تقوم على الإخلال بالالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير.

وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية:

- خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.
 - ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.
 - رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.
- ثالثاً: المسؤولية الجنائية:** قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً عند مخالفة بعض نصوص قانون العقوبات، في الحالات التالية وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية.
- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.

- عدم احترام سر المهنة.

الفرع الثالث: واجبات محافظ الحسابات

حقوق وواجبات محافظ الحسابات من أجل قيام محافظ الحسابات بمهامه على أكمل وجه وبكل إستقلالية، حدد له القانون واجباته وحقوقه داخل المؤسسة محل التدقيق. حقوق محافظ الحسابات: حدد المشرع الجزائري أخلاقيات المهنة حقوق محافظ الحسابات المتمثلة في:

1 الحق في التعاون؛

2 الحق في الحصول على أتعاب.

كما لا يحق لمحافظ الحسابات أن يتحصل على أتعابه في شكل عيني أو مساهمات، كما لا يكمن أن يبرر كفاية مقابل الأتعاب بالمقارن مع المهمة المقبولة بأي صفة كانت.

واجبات محافظ الحسابات: تضمن المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 افريل 1996 أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الواجبات للمهنة للمهنة الثلاثة وهي:

¹ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص11.

1 واجبات المراجع في علاقته مع عملائه.

2 واجبات المراجع في علاقته بزملائه؛

3 واجبات المراجع في علاقته بالنقابة.¹

المطلب الثالث: إعداد التقارير

يعتبر تقرير محافظ الحسابات ملخصا كاملا ووافيا لمحتوى المعلومات التي تؤكد نشاط المؤسسة وصحة هذه المعلومات التي تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وفي هذا المطلب سنتناول كل من مفهوم التقرير وأنواعه.

الفرع الأول: مفهوم تقرير محافظ الحسابات

التقرير يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى كافة ما يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها وهو ختام لعملية المراجعة، حيث يبين فيها المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية من حيث تصويرها للمركز المالي للمؤسسة وبيان عملياتها بصورة سليمة وعادلة²

كما يعرف أيضا بأنه "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص منهي يكون آهال لبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدها المؤسسة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعماله في السنة المالية محل التدقيق

الفرع الثاني: أنواع التقارير

توجد هناك عدة تقسيمات للتقارير منها من حيث الالتزام في إعدادها، ومنها من حيث إبداء الرأي

أولا: من حيث الالتزام في إعدادها

حسب ما جاءت به المادة 25 من القانون 10_01 فإنه يترتب على محتفظ الحسابات 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 المدجة، عند الاقتضاء.

¹ عوماري عائشة، اقسام عمر، واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بين الحقوق والواجبات من خلال تطبيقات القانون 01/10، دراسة حالة مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، ص254.

² بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة تخرج شهادة الماجستير، جامعة سطيف، 2011، ص38

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس أجور تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية .
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.¹

ثانيا: من حيث إبداء الرأي

1_ الرأي المطلق: ويصدر هذا الرأي عندما لا يجد المحافظ أي ملاحظات أو اقتراحات أثناء قيامه بعملية التدقيق تؤثر على صحة القوائم المالية، أي أن القوائم المالية ممثلة لواقع المشروع وأن المحافظ كون هذا الرأي بعد قيامه بعملية التدقيق وفقا للمعايير المتفق عليها. وأن تلك المبادئ طبقتها السنة السابقة، وأنها تحتوي كافة المعلومات الإضافية اللازمة.

2- الرأي المتحفظ: ويصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات، وهنا لا بد ذكر موضوع التحفظ وأسبابه وأثره على القوائم المالية إن أمكن. أما إذا كان التحفظ من الأهمية بما كان حيث يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلا بد من الامتناع عن إبداء الرأي أو إعطاء رأي معاكس إذا ما تكونت القناعة لدى المحافظ بأن ذلك التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المشروع، ويذكر التحفظ عادة فقرة وسيطة بين فقرتي النطاق والرأي.

3- الرأي المضاد أو المعاكس: ويصدر هذا الرأي عندما لا يحصل محافظ على ادلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأي فني محايد في القوائم المالية، سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتقع على المحافظ مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي وذكرها.

4- الامتناع عن إبداء الرأي: وباستطاعته أيضا أن يعطي رأي حيادي ويصدر هذا التقرير عندما يكون المحافظ غير قادر على إرضاء أو إقناع نفسه بأن القوائم المالية عادلة وتعرض الوضع المالي بشكل عادل وصحيح.

الفرع الثالث: نماذج عن تقارير محافظ الحسابات

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، المادة 25، ص 07.

• نموذج تقرير غير متحفظ:

يجب أن يوقع التقرير باسم شركة التدقيق أو بالإسم الشخصي للمحافظ أو كلاهما معا وحسب ما هو مناسب.

الشكل التالي يوضح العناصر الأساسية للتقرير غير متحفظ¹.

1. نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ:

الشكل رقم (1-1): نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ.

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من إلى (1) تقرير حول المراقبة والشهادة: أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط . ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية اللتين لا تعارضا للشهادة. ج) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية والحسابات المعطاة من السندات . الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة. ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة. ج) نظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة، بإمكانني أن الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفيّة نتيجة عمليات النشاط الماضي، إضافة إلى الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط (2) . (2) المعلومات : طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتية : يوم..... الإمضاء ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 84.

2. نموذج تقرير متحفظ:

الشكل رقم (2-1): التقرير التي يتضمن الرأي المتحفظ.

¹ وزارة المالية، مجموعة النصوص الشرعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية، الجزائر 1989، ص 84-

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المغطى للفترة من إلى
 (1) -تقرير المراقبة والشهادة:
 أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط .
 ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة"
 ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة .
 "ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة ."
 يجب علي أن أبدي تحفظات حول النقاط الآتية:
 تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظرا للاجتهادات التي أدبتها طبقا لتوصيات المهنة، أقدر انه بإمكانني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات لهذا التقرير، منتظمة وصادقة ومصدقية، وتعطي صورة وفيّة لنتيجة عمليات النشاط السابق أيضا الحالة المالية وممتلكات مؤسستهم في نهاية النشاط.
 (2) معلومات:
 طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:
 تم في
 يوم.....
 الإمضاء.....
 ملاحظة: يجب تأثير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة التقرير.

المصدر: وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص85.

3. نموذج التقرير السلبي:

الشكل رقم (3-1): نموذج تقرير محافظ الحسابات السلبي (الرأي المعاكس).

إلى (الجهة ذات العلاقة)	
الفقرة التمهيدية:	
لقد قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة للشركة الحرة كما هي في 2004/12/31 وقائمة الدخل والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وأن هذه البيانات هي من مسؤولية إدارة الشركة، وأن مسؤوليتنا تتمثل في إبداء الرأي في هذه القوائم المالية التي قمنا بتدقيقها .	
فقرة النطاق:	
وفقا ملا تم مناقشته في الملاحظة رقم 5 المرفقة للبيانات المالية، فإن الشركة لم تقم باحتساب استهلاك في البيانات المالية، والذي في رأينا أن هذه السياسة لا تتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبين حيث ان مخصص الاستهلاك للسنة المنتهية في 2004/12/31 يجب أن يكون 8000 دينار محسوبا على أساس طريقة القسط الثابت للاستهلاك باستخدام معدل 8% للمباني و15% للمعدات سنويا، وفي رأينا فإنه يجب تخفيض الأصول الثابتة بقيمة الاستهلاك المتراكم والذي يبلغ 6200 دينار وأن الخسارة السنوية والخسارة المتراكمة يجب أن يزيد بمبلغ 10000 دينار و46000 دينار على التوالي.	
في رأينا وبسبب تأثير الأمر المشار إليه الفقرة السابقة على البيانات المالية، فإن البيانات المالية ال تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للشركة كما هو في 2004/12/31 ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية للسنة المالية المنتهية بذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.	
التاريخ: 2005/01/31	المحافظ:
العنوان:	التوقيع:

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2006 ص130.

4. نموذج امتناع عن إبداء الرأي:

الشكل رقم (1-4): نموذج يوضح امتناع عن إبداء الرأي.

تقرير محافظ الحسابات الى (الجهة ذات العلاقة) الفترة التمهيدية: لقد تم تعييننا لتدقيق الميزانية المرفقة للشركة الوحيدة كما في 2004/12/31 وبيان الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المالية المنتهية بذلك التاريخ، أن هذه البيانات المالية هي مسؤولية إدارة الشركة) تحذف الجملة التي تبين مسؤولية المحافظ فقرة النطاق: إما تحذف أو تعدل وفقاً للظروف. فقرة إيضاحية: لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي لكافة البضاعة ولم نتمكن من تأييد حسابات تحت التحصيل بسبب القيود التي فرضت من قبل إدارة الشركة على نطاق عملنا. فقرة حجب الرأي: نظراً لأهمية الأمر السابق فأنا ألتزم بتدقيق إبداء الرأي في البيانات المالية. التاريخ 2004/12/31 المحافظ..... العنوان..... التوقيع.....
--

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2006، ص113.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة:

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

1. دراسة حسن القمصاني سنة 2001 بعنوان " أساليب المراجعة التحليلية دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بمدينة جدة":

عرضت هذه الدراسة الإطار النظري للمراجعة التحليلية ومدى إستخدامها ومدى تحقيق أهدافها في الواقع العملي، وتحقيقاً لأهداف الدراسة تناول هذا البحث المراجعة التحليلية من حيث المفهوم والإجراءات وكذلك الأساليب وهذا من خلال الجانب النظري للدراسة، أما في الجانب التطبيقي للدراسة فقد تم اختبار مدى استخدام المراجعة التحليلية ومدى تحقيق أهدافها عملياً، وتوصلت الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات يستخدمون المراجعة التحليلية لإنجاز عملية المراجعة في التخطيط وإعداد التقرير، وأن إستخدامها يحقق العديد من الأهداف التي تتمثل في تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية وتعزيز نتائج المراجعة، وتخفيض وقت وتكلفة إنجاز عملية المراجعة الكلي، وخلصت الدراسة إلى أن استخدام المراجعة التحليلية يؤدي سن إلى تحسين أداء عملية المراجعة.

2. دراسة يوسف محمود جربوع سنة 2004 بعنوان "مدى مسؤولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية":

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل التي أدت إلى رفع قضايا على محافظي الحسابات خلال العقدين الآخرين من القرن العشرين، وتعرض مهنة المحاسبة والمراجعة إلى الهجوم عليها من قبل المجتمع المالي، كما هدفت إلى إظهار دور الجمعيات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة لتوجيه المهنة الخدمة المجتمع وكسب ثقة الجمهور عن طريق رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة. حيث أكدت هذه الدراسة بأنه يقع على عاتق الجمعيات المهنية المسؤولية عن رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة إذا ما أريد لهذه المهنة النجاح والاستمرارية في خدمة العملاء والطرف الثالث، وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة، وكسب ثقة الجمهور وزيادة احترام المجتمع لهذه المهنة، وتم تقديم العديد من النتائج والتوصيات الهامة، منها ضرورة قيام الجمعيات المهنية بدعم إستقلال المحافظين، والكفاءة المهنية عن طريق تحسين نوعية التعليم، والتدريب، وتشجيع تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها.

3. دراسة مسعود صديقي سنة 2004 بعنوان "نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية":

تناول صاحب البحث دراسة إمكانية وضع إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، يسمح بضبط الممارسة الميدانية لمحافظي الحسابات ويضمن تلبية إحتياجات مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمهنة، وقد عرضت الدراسة الإطار العلمي للمراجعة وكذلك مخاطر المراجعة وفجوة التوقعات، بالإضافة إلى عرض تجارب بعض الدول كالاتحاد الأوروبي والولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا في مجال المراجعة المالية، وبعدها عرض إطار تصوري للمراجعة المالية في الجزائر أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هو إفتقاد واقع مهنة المراجعة في الجزائر إلى المعايير المؤطرة لعملية التنفيذ من التخطيط إلى غاية إستخلاص الآراء الفنية حول القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة للمؤسسة، وأن تصور أبعاد المراجعة المالية في الجزائر يقتضي توظيف المعالم النظرية وأهم التجارب الدولية، فضلا عن تشخيص الواقع الجزائري ومقارنة نتائج تحليل إستبيان الدراسة مع ما تلميه الأطر المرجعية للمراجعة دوليا

4. دراسة عبد الوهاب سامي حسن سنة 2009 بعنوان "كفاءة إستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية":

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إستخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مراجعي الحسابات السوريين ومعوقات الإستخدام، وأهمية الإستخدام ومن ثم التوصل إلى معرفة كفاءة إستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- يستخدم مراجعوا الحسابات في الجمهورية العربية السورية إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة عامة عند مراجعة البيانات المالية، ولا يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة مع أنهم يدركون أهمية هذا الإستخدام؛
- من أهم معوقات إستخدام إجراءات المراجعة التحليلية هو نقص خبرة محافظ الحسابات وعدم توافر البيانات المالية عن المؤسسات المماثلة؛

- يزداد إستخدام المراجعة التحليلية كلما إرتفع المؤهل العلمي لمحافظ الحسابات.

5. دراسة يوسف محمود جربوع سنة 2011 بعنوان "مدى مسؤولية المراجع من استخدام أسلوب العينة

الإحصائية في عملية المراجعة ومجالات التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية":

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي يجب على محافظ الحسابات أن يأخذها في الاعتبار عند تصميم وإختيار عينات المراجعة، وتقييم نتائج تنفيذ إجراءات المراجعة عليها، ثم توثيق إجراءات المراجعة ومن نتائج هذه الدراسة وتوصلت إلى أن على محافظ الحسابات التأكد من أن الإجراءات التي وضعتها إدارة المؤسسة في نظام الرقابة الداخلية مطبقة على كافة العمليات المالية عند استخدام أسلوب العينة الإحصائية، وقد خلصت الدراسة التي تقديم التوصيات التالية:

- يجب على محافظ الحسابات أن يأخذ في الاعتبار عند تحديد حجم العينة الإحصائية عما إذا كانت مخاطر العينة قد خفضت إلى أدنى حد ممكن يقبله محافظ الحسابات ضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بالنظر في نتائج العينة وفي طبيعة وأسباب الأخطاء التي تم تحديدها والأثر المباشر للأخطاء المكتشفة على البيانات المالية، ومدى فعالية نظم الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي وأثرها على طريقة المراجعة عندما تكون الأخطاء ناتجة مثلاً عن إنتهاك إدارة المؤسسة للرقابة الداخلية.

6. دراسة أسامة هادي حمودي وصهباء عبد القادر أحمد سنة 2013 بعنوان "تقويم نظام الرقابة الداخلية

على المشتريات باستخدام معاينة الصفات":

جاءت هذه الدراسة لتوضيح تطبيق أسلوب معاينة الصفات في إختيار وتقييم نظام الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية لعمليات الشراء، وقد تم إختيار معهد الإدارة بالرصافة كحالة تطبيقية لفحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية والإجراءات والسياسات المعتمدة في تنفيذ عمليات الشراء وقياس كفاءة النظام باستخدام المعاينة الإحصائية (معاينة الصفات). حيث يمكن إستخدام المعاينة الإحصائية الصفات في تقييم نظام الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية للعمليات المالية لتوفير قياساً كمياً لمخاطر المعاينة ومن ثم رقابة وضبط مخاطر عدم التأكد من تمثيل العينة للمجتمع الناتج من فحص العينة وليس جميع مفردات المجتمع، على نحو يمكن الاعتماد عليه في تقييم نتائج الاختبار والتعميم على المجتمع، والمساهمة في تحديد حجم العينة المناسب الهدف الاختبار باستخدام الجداول الإحصائية المعدة لهذا الغرض وتفادي الحكم الشخصي عند إختيار مفردات المجتمع.

7. دراسة احمد عبد المولى احمد الصباح سنة 1948 بعنوان استخدام أساليب التحليل الإحصائي في ترشيد

الحكم الشخصي المراجع":

حاول الباحث اجراء دراسة لمدى امكانية استخدام اساليب التحليل الإحصائي في ترقد الحكم الشخصي في معالي اختبارات الرقابة والاجراءات التحليلية الانتحارية واستخدام في ذلك اختبارات العروض الإحصائية، طرق تحليل السلاسل الرمية وتحليل الانحدار الخطر المتعدد توصيل الباحث الى ان استخدام أساليب التحليل الاحصائي بودي الى ترشد اجراءات الحصول على الأدلة والقرائن المتعلقة باختبارات الرقابة، كما بودي ايضا الى ترشيد الحكم الشخصي لمحافظ الحسابات على فحص وتقييم هذه الأدلة والقرائن وهذا ما سيساعده على اتخاذ قراره فيما يحصل اعتماده على سظام الرقابة الداخلية من عدمه كما توصل الى ان منهج تحليل الانحدار العطر المعدن بوكر معيارا موضوعنا تعمد عليه محافظ الحسابات في الحكم على معوية الانحرافات التي يكتنفها عدد المقارنة بن الأرصدة الفعلية والأرصدة المتوقعة ويمكن المحافظ الاعتماد عليها في سعيهم ادلة الانسان التي تحصل عليها من استخدام الأساليب الفنية للمراجعة التحليلية الانتقادية.

8. دراسة يوسف محمود جربوع سنة 2004 سوان "مدى مسؤولية الحميات المهنية في رقابة الجودة على اعمال مكاتب المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية:

هدفت هذه الدراسة الى دراسة العوامل التي أدت الى رفع قضايا على محافظي الحسابات خلال التعدين الاخرين من القرى الشرير، وسعر من مهنة المحاسبة والمراجعة الى الهجوم عليها من قبل المجتمع المالي، كما هدفت الى اظهار دور الجمعيات المعدة وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة لتوجيه المعدة لخدمة المجتمع وكسب بعد الجمهور عن طريق رقابة العودة على أعمال مكان المراجعة.

حلت اكدت هذه الدراسة بانه يقع على علق الحمدان المهنية المسؤولية عن رقابة العودة على اعمال مكاتب المراجعة اذا ما اريد لهذه المهنة النجاح والاستمرارية في خدمة العملاء والطرف الثالث، وكل من له علاقة بالقوائم المالية المشورة، وكسب تعد الجمهور وريادة احترام المجتمع أعده المهنة، وتم تقديم العديد من النتائج والتوصيات الهامة، منها صيرورة قيام الجمعيات المهتدة بدعم استقلال المحافظين، والكفاءة المهدية عن طريق تحسين نوعية التعليم، والمدرّب، وتشجيع تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عدد اعداد القوائم المالية ومراجعتها

9. دراسة عبد الوهاب سامي حسن سنة 2009 بعنوان "كفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية":

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مراجعي الحسابات السوريين ومعوقات الاستخدام، وأهمية الاستخدام ومن ثم التوصل إلى معرفة كفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- يستخدم مراجعوا الحسابات في الجمهورية العربية السورية إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة عامة عند مراجعة البيانات المالية، ولا يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة مع أنهم يدركون أهمية هذا الاستخدام؛
- من أهم معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية هو نقص خبرة محافظ الحسابات وعدم توافر البيانات المالية عن المؤسسات المماثلة؛ يزداد استخدام المراجعة التحليلية كلما إرتفع المؤهل العلمي لمحافظ الحسابات.

10. دراسة طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، جوان 2013:

هدفت الدراسة إلى:

- هدفت هذه الدراسة غلى تنظيم مهنة محافظ الحسابات لدى المشرع الجزائري.
- الحرص على إن يكون أدائها جيدا.
- تناولت كل من تعيين ومهام مسؤوليات محافظ الحسابات.
- وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها:
- محافظ الحسابات هو عين السلطات العمومية المتمثلة أساسا في شخص السيد وكيل الجمهورية على تصرفات المسيرين.
- يساهم محافظ الحسابات في ضمان حقوق الغير والأقلية داخل الشركات الدراسة.

11. دراسة محمود جمام، أميرة دباش، أثر تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ القرارات الاستثمارية دراسة حالة البنوك التجارية بجيجل، الجزائر، مجلة الاستراتيجية والتنمية، Numéro 10 Pages 198-228، 2016-31-01.

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر تقرير محافظ الحسابات على عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية في البنوك التجارية بجيجل. ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها صممت استمارة لجمع المعلومات، حيث وزعت هذا الاستمارة على مستثمرين ومساهمين ومدراء ماليين، وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. وقد توصلت الدراسة إلى أنه هناك أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية بين تقرير محافظ الحسابات واتخاذ القرارات الاستثمارية.

12. دراسة بن عيسى عبد الرحمان، استخدامات المراجعة التحليلية في تقرير محافظ الحسابات عن قدرة شركات المساهمة في الجزائر على استمرارية النشاط-دراسة حالة شركة بيوفارم، 2018-12-31:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز كيفية استخدام الإجراءات التحليلية من طرف محافظ الحسابات في الجزائر للتقرير عن مدى قدرة شركات المساهمة على الاستمرارية في النشاط، باعتباره مسؤولاً عن ذلك أمام المساهمين والأطراف ذوي العلاقة، وهذا حسب النصوص القانونية المنظمة للمهنة، وكذا المعايير الدولية والجزائرية. ولتحقيق ذلك، فقد ركزنا على دور نماذج التنبؤ بالفشل المالي باعتبارها من بين أهم الأدوات المستخدمة في المراجعة التحليلية، من أجل تحديد إمكانية مواجهة الشركات والمؤسسات الاقتصادية لخطر الإفلاس والفشل المالي، وبالتالي عدم القدرة على الاستمرارية في النشاط. كما اعتمدنا على دراسة حالة لشركة مدرجة في بورصة الجزائر لتوضيح ذلك. ولقد توصلنا في الأخير إلى وجود ارتباط وثيق بين الإجراءات التحليلية وبين تقرير محافظ الحسابات عن مدى قدرة شركات المساهمة في الجزائر على الاستمرارية في النشاط، وهذا من خلال اعتماده على نماذج التنبؤ بالفشل المالي.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية:

1-Ben JaminP.Foster, the Auditor's Report on internal a frand Detection Responsibility :Acompausion of Franch and U.S user's Perceptions, university of Louisville Guy McClain,14/11/2013

تدور إشكالية الدراسة حول مدى مساهمة مراجع الحسابات في الكشف عن مسؤولية احتيال المستخدمين. حيث تهدف الدراسة إلى المقارنة بين التصورات الخاصة بالتدقيق عبر المستخدمين في إمكانية الوثوق بتقرير الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا ومسؤوليات م ارجع الحسابات للكشف عن الغش ومراجع الحسابات على وجه

التحديد واعتمدت الدراسة على أسلوب المقارنة بالإضافة إلى المنهج التحليلي الوصفي وأعتمد على تصميم استبيان لمعالجة الموضوع، فشملت العملية على طالب الماجستير في الولايات المتحدة الأمريكية و 72 من طالب ماجستير في شمال فرنسا وتتلخص أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت في كون الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا تقيم تقارير مراجعي الحسابات حول الغش ومسؤوليات بالإضافة إلى أن مراجع الحسابات يقدم تقرير سنو حول نظام الرقابة الداخلي.

Maslina Ahmad , Auditor Independence: Malaysian Accountants ' Perceptions, International Journal of Business and Management , vol 04, N 12 , Department of Accounting, Faculty of Economics and Management Sciences International Islamic University Kuala Lumpur, Malaysi, 2009.

أحمد ما سلينا، استقلالية المدقق: تصورات المحاسبين الماليزيين، تصورات المحاسبين ،
المجلة الدولية للأعمال والإدارة، مج 14 ، العدد 12 ، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير الجامعة الإسلامية
الدولية كوالالمبور ، ماليزيا، 2009 .

هدفت الدراسة إلى:

- ✚ بيان التزام المدققين بقواعد السلوك المهني والنزاهة الموضوعية والاستقلالية.
- ✚ توفر أدلة حديثة على العوامل التي تؤثر على المراجع المستقل من وجهة نظر المحاسبين الماليزيين
- ✚ توفر أسس للمهنة لوضع سياسات تتعلق باستقلال المدقق
- ✚ توصل إلى أنه عدم وجود لجنة تدقيق يؤدي إلى ظهور مخاطر أكبر لفقدان الاستقلال.
- وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:
- ✚ ضرورة بناء نظام للسلوك المهني المتعلق بالاستقلال والحياد للمدققين.
- ✚ ضرورة الاعتماد على طرق أكثر ملائمة لتقييم كفاية استقلال المدقق بنظام مرن لتقديم أفضل الخدمات الإدارية والاستشارية الأخرى لهم

المطلب الثالث: التعقيب على الدراسات السابقة

أوجه التشابه:

ركزت معظم الدراسات التي تناولت الدور محافظ الحسابات بأن له الدور المحور و الفعال والمهم في تعزيز للإفصاح في التقارير المالية أكثر شفافية ومصداقية من خلال إبداء رأيه بما يفيد مستخدمي القوائم المالية.

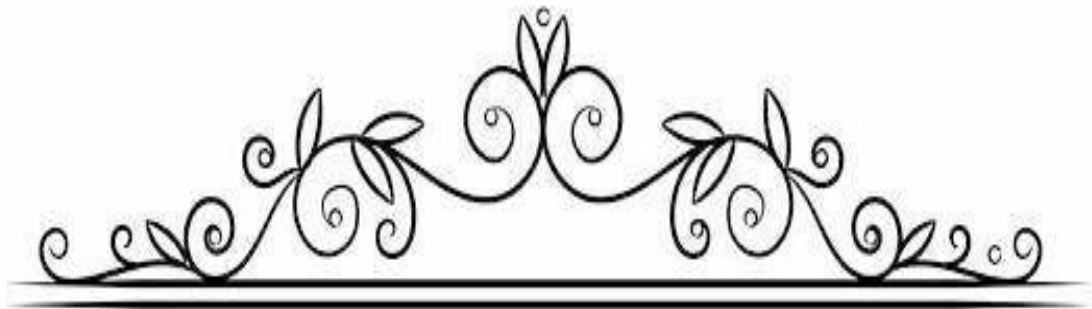
أوجه الاختلاف:

لم تتطرق هذه الدراسات بالشكل الكافي لتقرير محافظ الحسابات وأهم المتطلبات بل اهتمت بدوره ومهته واكتفت بالإشارة إليها فقط.

خلاصة الفصل الاول:

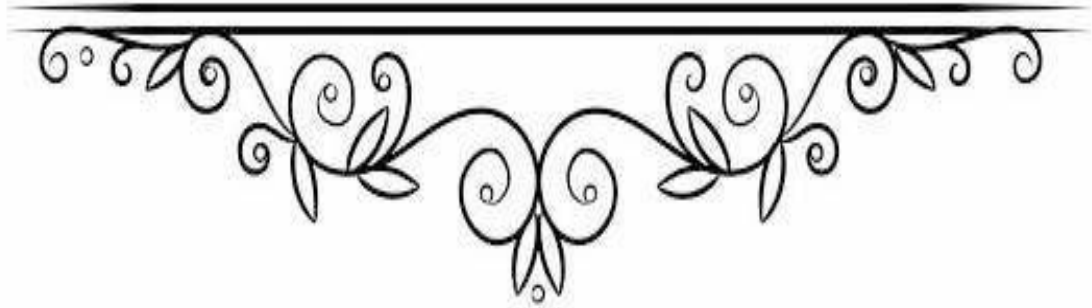
إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية والتحقق من عدم وجود تلاعب وغش أو اختلاس في المؤسسة وذلك من اجل إبداء رأي فني محايد يكون في شكل تقرير مكتوب ونظرًا لأهميته البالغة يجب أن يكون من طرف شخص مستقل ومحايد ويتبع المنهجية العلمية للتدقيق كما يجب أن تكون لديه الخبرة والكفاءة حيث يعتمد في إعداد تقريره على معايير تعمل على إرشاده وتوجيهه ومعايير توضح مضمون هذا التقرير كما يجب الالتزام بالتشريعات والقوانين اللازمة، والدور الفعال الذي يلعبه في تعزيز موثوقية القوائم المالية في تقييمها من حيث إبداء رأيه حول هذه المعلومات المحاسبية ومسؤولياته تجاهها، ليتم في الأخير توجيه تقريره المتضمن رأيه حول مدى مصداقية وصحة القوائم المالية إلى الأطراف ذو المصلحة ليتم الاطلاع عليه والاستفادة منه والحصول على كافة المعلومات المطلوبة.

كما تعتبر مهنة مراجعة الحسابات من المهن العريقة في الدول المتقدمة، فنتيجة لما تؤديه من خدمات إلى تلك الجهات العديدة فإنها تخدم الاقتصاد الوطني، وتساهم في شكل كبير في تنمية المجتمعات نظرا لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح الإسراف أو التلاعب والغش.



الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لتقرير محافظ

الحسابات

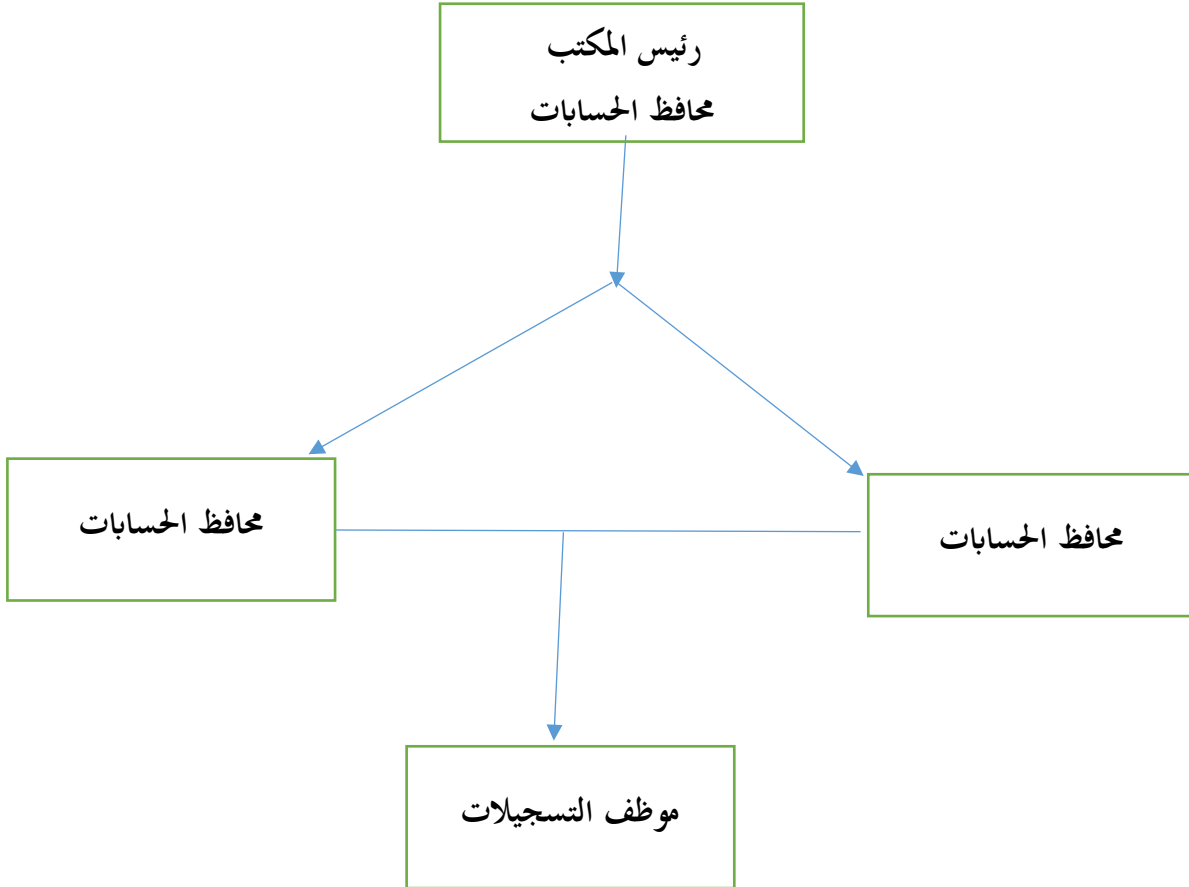


المبحث الأول: التعريف بمكتب محافظ الحسابات

▪ مكتب سامي محمد دينوري:

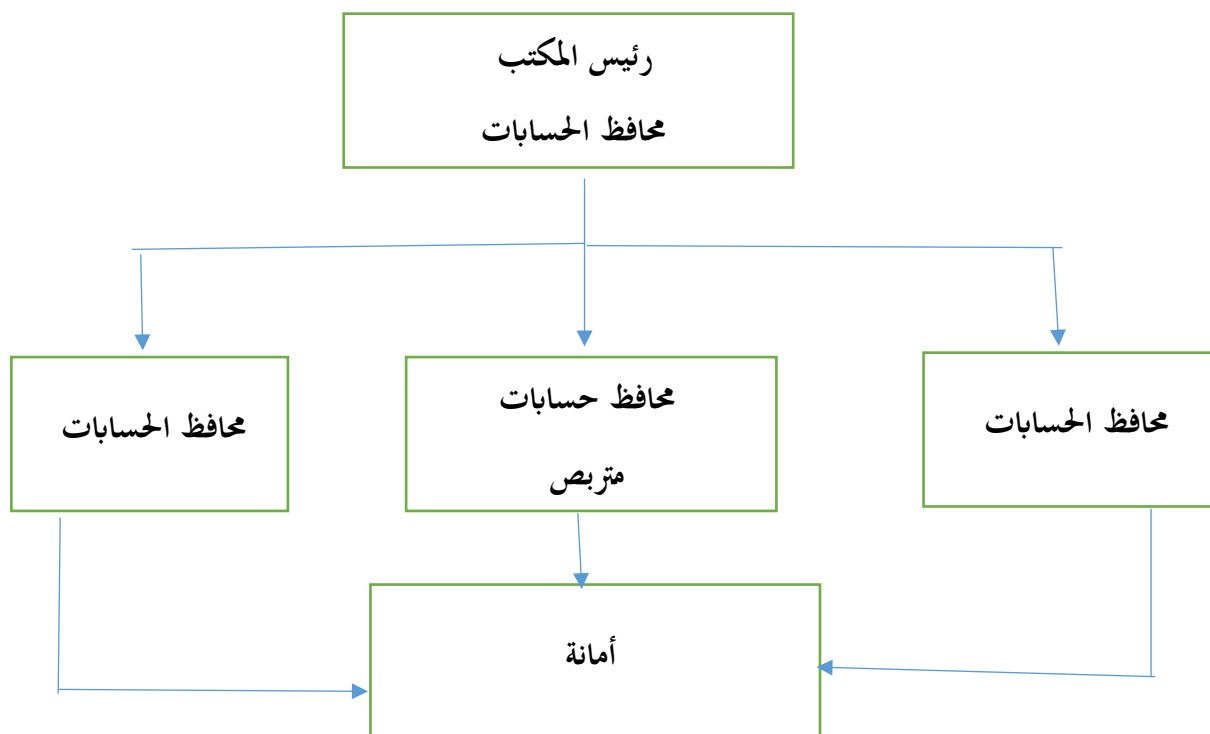
تأسس المكتب في سبتمبر 2005 من خلال رئيس المكتب بمعية الأستاذين زيدان يوسف، وعماري بشير ومقره بالنزلة، في سنة 2010 حدثت تحسينات للمكتب حيث تم تحويله إلى شارع السعيد عبد الحي، كما تمت هيكلة المكتب ليصبح كما يلي:

الشكل رقم (3-1): هيكلية مكتب محافظ الحسابات في 2005.



وفي سنة 2020 تم تحويل المكتب إلى حي 400 مسكن، كما تم تعديل الهيكل التنظيمي ليصبح:

الشكل رقم (3-2): هيكل مكتب محافظ الحسابات في 2010.



الاستقبال والتوجيه، الاعلام والتوثيق، اللجنة الفرعية للوسائل، اللجنة الفرعية للخدمات العامة (النقل-

الإطعام-الإيواء) يراعي في اقتراح أعضائها ما يلي:

تحصل المكتب على صمعة لا بأس بها نظرا لوجود طاقة شبابية مسيرة كما أنه يمارس المهام التالية

- محاسب معتمد.
- محافظ حسابات.
- التصريجات الجبائية.
- التصريجات شبه جبائية (ضمان اجتماعي).
- دراسات الجدوى الاقتصادية.
- يوجد بالمكتب ملفات:
- مقاولين.
- عيادة متخصصة.
- شركات صناعية.
- مستوردين.

- صيدليات.

- مهن حر.

المبحث الثاني: دراسات التقارير

المطلب الاول: تقرير مراجعة الحسابات للسنة المالية المنتهية في 2021/12/31

▪ تقرير مراجعة الحسابات للسنة المالية 2021:

السادة الشركاء

تنفيذاً للمهمة التي أوكلتموها إلينا، يشرفنا أن نقدم لكم تقريرنا عن مراجعة الحسابات حول:

- فحص الحسابات السنوية.

- التحقق من المعلومات المحددة المطلوبة بموجب القانون.

يتعلق بالفترة من 2021/01/01 إلى 2021/12/31. تم توفير الجرد، الميزانية العمومية، جدول

النتائج، الدفتر العام، الدفاتر المساعدة وجميع المستندات المحاسبية اللازمة لإتمام مهمتنا.

أ) قمنا بفحص الحسابات السنوية لشركتكم وفقاً لمعايير المهنة.

ب) تحققنا من صحة المعلومات المتعلقة بالوضع المالي والحسابات المقدمة في المستندات الموجهة للشركاء

بمناسبة الجمعية العامة.

تم توثيق نتائج عملنا في التقرير العام لشهادة الحسابات الاجتماعية والذي ينقسم إلى أربع (4) أجزاء،

وهي:

1) تحليل حسابات الميزانية العامة

2) تحليل حسابات الإدارة.

3) الاستنتاج النهائي.

4) شهادة الحسابات الاجتماعية.

تم إرفاق التقرير بالبيانات المالية التي تتضمن الميزانية العمومية كما في 2021/12/31 بالإضافة إلى

جدول النتائج (TR) والجداول المرفقة المعدة في شكل مستندات ملخصة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF).

أيضاً، تم إرفاق التقارير الخاصة التالية:

1) الملحق رقم 1: تقرير خاص عن المكافآت والمزايا النقدية والعينية الممنوحة للمدير، المدير المشارك

والخمسة المدراء الرئيسيين خلال السنة المالية 2021.

2) الملحق رقم 2: تقرير خاص عن الاستثمارات في الأسهم والشركات التابعة للشركة.

(3) الملحق رقم 3: تقرير خاص عن نتائج الشركة.

(4) الملحق رقم 4: تقرير خاص يتعلق بالاتفاقيات والالتزامات التي تمت خلال السنة المالية 2021.

▪ تقرير الشهادة:

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة العادية

السادة.....

في إطار مهامنا كمحافظ حسابات، قمنا بفحص البيانات المالية ل (اسم الشركة) عن الفترة من 2021/01/01 إلى 2021/12/31، والتي تشمل الميزانية، وحسابات النتائج، والجداول المرفقة المعدة بصيغة الوثائق التلخيصية وفقاً للنظام المحاسبي المالي. تم إجراء فحصنا وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً، وقد تضمن ذلك اختبارات على الحسابات وتطبيق إجراءات رقابية أخرى نراها ضرورية وفقاً لقواعد العناية العادية.

- مراجعة الحسابات السنوية للشركة كما هي مرفقة في هذا التقرير.

- التحقق من المعلومات المحددة المطلوبة بموجب القانون.

أجرينا تدقيقنا وفقاً لمعايير المهنة، وتقتضي هذه المعايير تنفيذ إجراءات تُمكن من الحصول على تأكيد معقول بأن الحسابات السنوية لا تحتوي على أخطاء جوهرية. يتضمن التدقيق فحص العناصر بناءً على الاختبارات، وتقييم المشكلات والمتغيرات الرئيسية المعتمدة لإعداد الحسابات، وتقدير عرضها العام. نعتقد أن عملياتنا توفر أساساً معقولاً للرأي المعبر عنه أدناه.

كما أجرينا، وفقاً لمعايير المهنة، التحقق الخاص المطلوب بموجب القانون.

نقدم التحفظات على النقاط التالية:

- ضرورة تبني نظام ترميز للاستثمارات لضمان متابعتها وتحليل الفروقات المحتملة.

- وفقاً للمادة 715 مكرر 10 من قانون التجارة وأثناء تحقيقاتنا، وجدنا مخالفات ناتجة بشكل أساسي عن نقص الأنظمة والإجراءات الإدارية الخاصة بالشركة، وأوجه القصور في الرقابة الداخلية الدائمة (مثل غياب تقرير الإدارة).

يبدو لنا من الضروري الأخذ بتوصيات هذا التقرير، وإجراء التصحيحات اللازمة.

مع هذه التحفظات، نصادق على أن الحسابات السنوية تتوافق مع القواعد والمبادئ المحاسبية الجزائية، وهي صحيحة وصادقة وتعكس صورة حقيقية لنتائج العمليات للسنة المالية الماضية وكذلك الوضع المالي وحقوق الملكية للشركة في نهاية هذه السنة المالية.

أجرينا، وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها في الجزائر، التحقق الخاص المطلوب بموجب القانون، لا سيما المواد 628، 670، 678، 680، 715، 732، و 837 من المرسوم رقم 93-08 المؤرخ 25 أبريل 1993 المعدل والمكمل للأمر رقم 75-59 المؤرخ 26 سبتمبر 1975 الذي يحمل قانون التجارة. باستثناء تأثير الوقائع المعروضة في تقريرنا، ليس لدينا ملاحظات أخرى نقدمها بشأن صدق وتوافق المعلومات الواردة في الوثائق المحاسبية المرسلة إلى الشركاء مع الوضع المالي والحسابات السنوية للشركة.

القوائم المالية في 2021/12/31

- الميزانية (الأصول):

2021			الأصول
الصافية	المخصصات وخسائر القيم	المبالغ الاجمالية	
			الأصول غير المتداولة
			فارق الاندماج (الشهرة) - إيجابي أو سلبي
132000		13200	الأصول غير الملموسة
			الأصول الملموسة
			الأراضي
90453048	67243357	157696405	المباني
196161115	1130500607	1326661723	أصول مادية أخرى
5850000		5850000	الأصول في الامتياز
27592297		27592297	الأصول تحت التنفيذ
			الأصول المالية
			الأوراق المالية الموضوعة في المعادلة
			مشاركات أخرى وديون مرتبطة بها
			أوراق مالية أخرى ثابتة
286221800		286221800	قروض وأصول مالية غير متداولة أخرى
			الضرائب المؤجلة - الأصول
606410262	1197743965113	1804154227	إجمالي الأصول غير المتداولة
			الأصول المتداولة
87306799	9414859	96721659	المخزون والأعمال تحت التنفيذ
			الديون والاستخدامات المماثلة
204666550		204666550	العملاء
2167766		2167766	المدينون الآخرون

577256		557256	الضرائب وما في حكمها
			الديون والاستخدامات المماثلة الأخرى
			السيولة وما في حكمها
			الاستثمارات وأصول مالية متداولة أخرى
208685787		208685787	الخزينة
503384160	9414859	512799020	إجمالي الأصول المتداولة
1109794423	1207158824	2316953274	الإجمالي العام للأصول

- ميزانية (الخصوم):

2021	الخصوم
	رأس المال والخصوم
	رأس المال الخاص
450000000	رأس المال المصدر
	رأس المال غير المدفوع
157926659	العلاوات والاحتياطيات - الاحتياطيات الموحدة (1)
	فارق إعادة التقييم
	فارق التكافؤ (1)
57415120	صافي الربح - صافي الربح الخاص بالمجموعة (1)
7711269	رأس المال الخاص الآخر - الأرباح المدورة
	حصة الشركة الأم (1)
	حصة الأقلية (1)
673053050	الإجمالي الأول
	الخصوم غير المتداولة
183395811	القروض والديون المالية
	الضرائب (المؤجلة والمخصصة)
	ديون غير متداولة أخرى
	المخصصات والإيرادات المؤجلة
183395811	الإجمالي الأول
	الخصوم المتداولة
168758910	الموردون والحسابات المرتبطة
10293049	الضرائب
74293601	ديون أخرى

	الخزينة - الخصوم
253345561	الإجمالي الثاني
1109794423	الإجمالي العام للخصوم (I+II+III)

- حساب النتائج:

1299385371.19	1419923843.40	حساب النتيجة
-3005409.11	-153244.21	المبيعات والمنتجات الملحقه
		تغير المخزون من المنتجات النهائية وتحت التنفيذ
66840535.50	743201.79	الإنتاج المثبت
1363220497.58	1420513800.98	المنح التشغيلية
-1117824286.85	-1118667222.63	I- الإنتاج خلال السنة المالية
-16624773.82	-7778667222.63	المشتريات المستهلكة
-1134449060.67	-1126542781.62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
228771436.91	293971019.39	II- الاستهلاك خلال السنة المالية
-25016192.30	-25435136.90	III- القيمة المضافة التشغيلية (I-II)
-17145809.23	-21381617.83	تكاليف الموظفين
186609435.38	247154264.63	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
	551544.83	IV- الفائض الإجمالي للتشغيل
-9365.42	-31111832.11	منتجات تشغيلية أخرى
-134823934.38	--145669108.82	تكاليف تشغيلية أخرى
		مخصصات الاستهلاك، المخصصات والخسائر في القيمة
51776135.58	70924868.53	استرداد الخسائر في القيمة والمخصصات
124.79	1795.84	V- النتيجة التشغيلية
-2972913.19	-2689060.03	المنتجات المالية
-2972788.40	-2689060.03	التكاليف المالية
48803347.18	68237604.34	VI- النتيجة المالية
-7470210.86	-10822484.04	VII- النتيجة العادية قبل الضرائب (V+VI)
		الضرائب المستحقة على النتائج العادية
1363220622.37	1421067141.65	الضرائب المؤجلة (التغيرات) على النتائج العادية
-1322157486.05	-1363652021.35	إجمالي المنتجات من الأنشطة العادية
41063163.32	.57415120.30	إجمالي التكاليف من الأنشطة العادية
		VIII- صافي نتيجة الأنشطة العادية

عناصر استثنائية (تكاليف) (تحديدتها)		
IX- النتيجة الاستثنائية		
X- صافي النتيجة للسنة المالية	57415120.30	41063136.32

*التقرير العام:

تمهيد

للقيام بفحص الحسابات للسنة المالية، وُضعت تحت تصرفنا الوثائق والسجلات التالية:

1. الميزانية ومرفقاتها.
2. ميزان المراجعة العام للحسابات.
3. ميزان المراجعة للمنتجات.
4. حالة جرد الاستثمارات.
5. حالة جرد المخزونات من المواد الأولية والمنتجات النهائية.
6. دفتر الأستاذ.
7. تحليل الحسابات.
8. الميزانية الضريبية.

لقد لاحظنا أن محاسبة الشركة محوسبة باستخدام برنامج Rapides PC COMPTA. وتُدار المحاسبة وفقاً للمعايير المحاسبية التنظيمية للنظام المحاسبي المالي الجديد. لقد لاحظنا أن التوازنات العامة بين السجلات والبيانات المحاسبية المختلفة قد تم احترامها.

فحص الحسابات:

فحص حسابات الخصوم

*I- حقوق الملكية:

بلغ مجموع حقوق الملكية 621، 797، 400.00 د.ج، وتم تحليلها كما يلي: الفئة (1) حسابات رأس المال:

*101 حقوق الملكية:

يمثل الحساب 101 رأس المال المصدر استقراراً في القيمة بمبلغ قدره 450، 000، 000.00 د.ج.

*120 نتائج صافية للسنة المالية 2021:

يمثل رصيد هذا الحساب نتيجة الأرباح للسنة المالية ن، والتي تبلغ 57، 415، 120.00 د.ج.

الخصوم المتداولة:

يبلغ إجمالي الخصوم المتداولة 253، 345، 561.00 د.ج، وتم تحليلها كما يلي:

الفئة (4) حسابات الطرف الثالث (S.C):

40 الموردون والحسابات المرتبطة:

الحسابات التي تشكل "الموردون والحسابات المرتبطة" تُظهر رصيداً دائماً بمبلغ 168، 758، 910.66

د.ج، وهو مفصل كما يلي:

ر.ح	البيان	N-1	N	التطور %
401	الموردون للمواد والخدمات	159339384.73	147124551.23	-7.67
403	الموردون أوراق الدفع	430214.90	313547.69	-27.12
401	الموردون للأصول الثابتة	22553401.57	21320811.74	-5.47
الإجمالي		182 323 001.20	910.66، 758، 168	-7.44

الضرائب: تظهر الحسابات التي تشكل "الضرائب" رصيداً مدينياً بمبلغ قدره 10،293،049.00 دينار

جزائري، ويتم تحليله على النحو التالي".

ر.ح	البيان	N-1	N	التطور
444	الضريبة على الدخل	5800548.42	8882822.46	53.14
445	ضرائب على الإيرادات	285474.9	285474.9	0.00
447	لضرائب والرسوم الأخرى والمدفوعات المشابهة	2383183.35	1124752.35	-52.80
الإجمالي		8469206.67	10 293 049.71	21.53

الديون الأخرى: يحتوي هذا الحساب على رصيد دائن بمبلغ 74، 293، 601.06 د.ج، وهو مفصل

كما يلي:

ر.ح	البيان	N-1	N	التطور %
431	الضمان الاجتماعي	565386.01	430520.3	-23.58
4421	ضريبة الدخل على الرواتب	22177.31	22177.31	0.00
445	الشركاء الحسابات الجارية	68595352.73	73840903.45	7.65
الإجمالي		69182916.05	601.06، 293، 74	7.39

"فحص الحسابات للأصول"

I- الأصول غير المتداولة:

"يبلغ مجموعها: 1، 804، 154، 227.00 دينار جزائري، وتحليلها كما يلي:"

"الفئة (2): حسابات الأصول الثابتة"

ر.ح	البيان	N-1	N	التطور %
20	الأصول غير الملموسة	132000.00	132000.00	0.00
213	المباني	103437349.00	157696405.00	52.46
218	أصول ملموسة أخرى	326890602.00	1326661723.00	305.84
221	أصول في الامتياز	5850000	5850000	0.00
23	أصول قيد الإنجاز	27003532.00	27592297.78	2.18
274	القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى	286221800.00	286221800.00	0.00
المجموع		749353285.00	1، 804، 154، 227.00	140.70

- الاستهلاكات:

ر.ح	البيان	N-1	N	التطور %
281	الاستهلاكات	1 052 074 856.00	1197743965.00	13.85

*II- الأصول المتداولة:

يبلغ إجمالي الأصول المتداولة 512,799,020.00 د.ج، وتم تحليلها كما يلي:

"الفئة (2): حسابات الأصول الثابتة"

البيان	المبالغ
البضائع	132556.00
الذرة	124000.00
فول الصويا	1175671.30
كعك بذرة القطن	1697983.33
الفوسفات	95918.35
ملح الطعام	59105949.42
التمور	322800.00
نخالة كبيرة للأعلاف	262050.00
كيس 50 كجم	129936.00
كيس 25 كجم	42048.00
كيس 10 كجم	68035.00
كيس 50 كجم	523689.30
صندوق تمر 9 كجم	2817157.04
صندوق كسكس	69500.00
تذكرة معجون	10262182.81
لفات فيلم التعبئة	1008.00
كيس كسكس 5 كجم	34976.07
صندوق مكرونة الكوع رقم 4	182471.96
صندوق مكرونة الكوع رقم 6	161509.62
صندوق تليتي	28853.85
صندوق بلومي	845856.00
لفات فيلم معجون	81450.60
تغليف خيمة 1 كجم	82746.20

3613658.00	تغليف خيمة متوسط
1866512.60	كيس دقيق 1 كجم
31076.00	تغليف خيمة 5 كجم
3482052.52	ملصق دجاج الشاور
2150544.15	علبة تمر 1 كجم
298536.00	علبة تمر 2 كجم
139849.75	كيس كسكس 5 كجم
332302.08	صندوق مكرونة الكوع 8
115612.80	تذكرة 50 كجم
192552.96	تذكرة 10 كجم
1181787.00	تذكرة 25 كجم
149536.78	تغليف دقيق خيمة 5 كجم
245985.21	منتج نهائي دقيق
412433.27	منتج نهائي نخالة حمراء كبيرة
83461.68	سميد ممتاز 25 كجم
208571.57	نخالة صفراء كبيرة
16298.52	نفايات القمح
3502539.52	نفايات التمر
26 ،96 721 659	الإجمالي

2- الذمم المدينة والأصول المماثلة*

ر.ح	البيان	N-1	N	%
441	العملاء	97746455.29	204666550.87	109.39
	المدينون الآخرون	2176766.00	2167766.00	0.00
445+447	الضرائب	31663130.00	557256.00	-98.24
الإجمالي		131577351.29	207 391 572.87	57.62

3- الخزينة:

ر.ح	البيان	N-1	N	%
512	القيم النقدية للحصول	0.00	102501553.00	
512001	CPA (البنك الوطني الجزائري)	3303.02	11204.02	238.69
512002	BADR (بنك الفلاحة والتنمية الريفية)	1875460.24	9534036.05	408.36
5120022	حساب العملة الأجنبية في BADR	13980682.31	33603518.97	140.36
512003	BEA (بنك الجزائر الخارجي)	681803.45	681803.45	0.00
512004	بنك البركة	34540830.93	17683823.55	-48.80
519	تسهيلات بنكية جارية	1627994.77	1627994.77	00.0
53	الصندوق	59982721.43	43041853.80	-28.24
541	إدارة الاعتماد	2600000.00	0.00	-100.00
	الإجمالي	115292801.00	208 685 787.00	81.00

حساب الصندوق 53: في الواقع، يُظهر رصيد الصندوق رصيداً مدينياً بقيمة 43، 041، 853.80

د.ج في 2021/12/31، ويتوافق ذلك مع الرصيد الفعلي للصندوق الذي تم التحقق منه في هذا التاريخ

بموجب محضر إيقاف الصندوق.

تحليل حسابات الإدارة:

3-1- تحليل حسابات المصروفات

المشتريات المستهلك

ر.ح	البيان	N-1	N	%التطور
601000	استهلاك القمح الصلب	385549824.00	403167840.00	4.57
601001	استهلاك القمح اللين	560465600.00	595866579.00	6.32
601002	استهلاك الذرة	11451974.58	0.00	-100.00
601003	استهلاك فول الصويا	9817807.60	0.00	-100.00
601004	استهلاك كعك بذرة القطن	3096532.63	0.00	-100.00

601005	استهلاك الفوسفات	642887.85	0.00	-100.00
601007	استهلاك النفايات	214518.00	0.00	-100.00
601008	استهلاك التمور	53003129.14	19112444.44	-63.94
601009	استهلاك نخالة القمح لتغذية	2978410.95	0.00	-100.00
الإجمالي		1027220684.00	1 018 146 863.44	-0.88

ر.ح	البيان	المبالغ
602260	استهلاك كيس 50 كجم	19193897.40
602261	استهلاك كيس 10 كجم	2562264.80
602262	استهلاك كيس 25 كجم	11545731.20
602263	استهلاك صندوق كسكس	1259912.93
602265	استهلاك لفات الفيلم	1106178.32
602268	استهلاك علب تمر 5 كجم	1798340.35
602273	استهلاك قطع الغيار	12731359.16
602275	استهلاك علب تمر 1 كجم	149380.00
602276	استهلاك علب تمر 2 كجم	195000.00
602277	استهلاك لفائف الشرائط	1584109.85
الإجمالي		52 126 174.00

- الاستهلاكات الأخرى:

ر.ح	البيان	N-1	N	التطور
605800	مشتريات أخرى من المواد، المعدات والأعمال	52000.00	0.00	-100.00
607100	استهلاك الكهرباء والغاز	9452924.85	9508239.39	0.59
607200	استهلاك الكهرباء والغاز	25883295.04	31392272.17	21.29
607800	مستلزمات أخرى	6684300.57	7493691.74	12.11
المجموع		42072520.46	48 394 203.30	15.03

- الخدمات الخارجية: يتكون تفصيل هذا الحساب من:

ر.ح	البيان	N-1	N	التطور
615	الصيانة والإصلاحات	92500.00	182000.00	96.76
616	التأمينات	4167942.00	3308848.00	-20.61
622	الرسوم	1576594.00	414000.00	-73.74
625	التنقلات: مصاريف السفر	368932.00	0.00	-100.00
المجموع		6205968.00	3 904 848.00	-37.08

- الخدمات الخارجية الأخرى:

ر.ح	البيان	N-1	N	التطور
620	تنظيف القمح	508689.72	755399.14	48.50
624	الشحن والنقل على المبيعات	8637430.00	2441514.27	-71.73
626	الهاتف المحمول	138793.10	57374.77	-58.66
627	الخدمات المصرفية والمماثلة	786264.88	633422.41	-19.44
628	التبرعات والمساهمات الأخرى والمصروفات المتنوعة	348000.00	830000.00	-76.15
الإجمالي		10418803.00	3 970 710.00	-61.89

- تكاليف الموظفين: تحليل بند تكاليف الموظفين رقم 63 الذي يسجل رصيداً قدره 25، 435،

136.00 دينار جزائري.

- الضرائب والرسوم والتحويلات المشابهة:

بند الضرائب والرسوم رقم 64 يسجل رصيداً قدره 21، 381، 617.00 دينار جزائري، مفصّل كما

يلي:

ر.ح	البيان			
642	TAP (التحقق والتصديق)	738907.00	916206.00	24.00
645	حقوق وضرائب أخرى	16127791.63	20234611.83	25.46
645200	رسوم الطوابع	11110.60	300.00	-97.30
645400	الفينيات	268000.00	230500.00	-14.00
الإجمالي		17145809.00	617.00، 381، 21	24.70

المصروفات التشغيلية الأخرى:

يضم هذا الحساب المصروفات التشغيلية الأخرى التي تم تكبدها في إطار أنشطة الشركة العادية، والتي تبلغ حالياً 31، 111، 832.00 دينار جزائري، وتتكون في الغالب من الدعم الممنوح والغرامات التي تم تحملها.

***المصروفات المالية:**

قد سجلنا رصيماً قدره 2، 689، 060.61 دينار جزائري، وهو يتألف في الغالب من الفوائد المصرفية الناتجة عن الائتمان المصرفي الممنوح، وتفصيله كما يلي:

****661:** مصروفات الفوائد: 2، 645، 462.31 دينار جزائري

****666:** خسارة الصرف: 36، 743.30 دينار جزائري

***الاحتياطيات واستهلاكات الإهلاك:**

نلاحظ أن بند "68 - الاحتياطيات للاستهلاك" قد سجل استهلاكاً خلال السنة المالية 2021 بمبلغ 145، 669، 108.00 دينار جزائري. يبرز من تفتيشنا أن توجيه الاستهلاكات تم تخصيصه بمراعاة المعايير التالية:

نسبة الاستهلاك حسب طبيعة الاستثمار.

فترة الاستخدام (نسبة مئوية) للمشتريات التي تمت في عام 2021.

***الضرائب على الأرباح والمماثلة:**

يحتوي هذا الحساب عادة على مبلغ ضريبة الدخل على الأرباح المعنية بالفترة المحددة، ويبلغ مبلغ هذه الفترة 10، 822، 484.00 دينار جزائري. لا تستدعي مراجعتنا وفحصنا لقاعدة هذه الضريبة أية ملاحظات.

***تحليل حسابات الإيرادات:**

- الإيرادات التي تم تحقيقها هي:

- مبيعات المنتجات النهائية بقيمة 1، 419، 923، 843.00 دينار جزائري وتمثل منتجات مختلفة ومفصلة كما يلي:

ر.ح	البيان	المبالغ
701001	بيع التمر	17648537.20

701100	بيع دقيق الخبز ب 25 الكيلوغرام	806692507.48
7011001	بيع دقيق الخبز ب 10 كيلوغرامات	22195300.00
7011003	بيع نفايات القمح الصلب	602800.00
7011004	بيع نفايات القمح اللين	1392000.00
701101	بيع نفايات القمح اللين	122700.00
701200	بيع دقيق العادي ب 25 كيلوغرام	9958020.00
701300	بيع الكسكس ب 1 كيلوغرام	24875231.22
701310	بيع الكسكس ب 10 كيلوغرامات	4360125.90
701311	بيع المعكرونة ب 5 الكيلوغرام	1642167.35
701312	بيع المعكرونة ب 500 غرام	9421.20
701400	بيع السميد العالي الجودة ب 25 كيلوغرام	203629500.00
701401	بيع السميد العالي الجودة الدقيق ب 25 كيلوغرام	5849500.00
701500	بيع السميد العالي الجودة ب 10 كيلوغرامات	8818000.00
701600	بيع السميد شبه النهائي ب 25 كيلوغرام	1127000.00
701700	بيع السميد العادي	91271050.00
701800	بيع العلف الأحمر بالجملة	128489992.70
701900	بيع العلف الأصفر بالجملة	50353645.36
المجموع		1 389 180 498.00

***خدمات الخدمات:**

قد سجلنا رصيداً قدره 30، 743، 344.00 دينار جزائري، مفصل كما يلي:

- 706000: خدمات الخدمات - 28، 800، 000.00 دينار جزائري

- 706001: تغليف التمر - 1، 943، 344.99 دينار جزائري

***المنح التشغيلية:**

نلاحظ أن البند "748 - منح تشغيلية أخرى" قد سجل تخصيصاً خلال السنة المالية 2021 بمبلغ

743، 201.00 دينار جزائري.

***الإيرادات الأخرى التشغيلية:**

تحليل بند 758 تكاليف الموظفين الذي يسجل رصيداً بمبلغ 551، 544.83 دينار جزائري.

الإيرادات المالية:

يعرض هذا الحساب رصيدًا دائنًا بمبلغ 1، 795.84 دينار جزائري.

تقرير خاص:

بموجب المادة 628 من المرسوم رقم 08/93 الذي يعدل ويكمل المرسوم رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بقانون التجارة، لم تتم إبرام أي اتفاقية بين الشركة وأحد مديريها أو مسؤوليها.

تقرير خاص عن استمرارية العمل:

وفقًا لأحكام المادة 6 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وأحكام المرسوم التنفيذي رقم 08-158 المؤرخ في 26 مايو 2008 المتعلق بتطبيق أحكام القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، يتم إعداد الحسابات من قبل الإدارة وفقًا لاتفاقية المحاسبة على أساس استمرارية العمل.

تُعرض العلامات الواردة من الطبيعة التشغيلية التي تؤكد تطبيق أساس استمرارية العمل أدناه:

المرفق 01:

مكتب التدقيق المحاسبي

السيد:

الوادي في 2022/09/22

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة العادية لشركة

شارع

تقرير خاص رقم 01 حول أعلى الأجور للسنة المالية 2021

لقد تلقينا، وفقًا للمواد 680 الفقرة 3 و 819 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 1993/04/25، والمعدل والمكمل للمرسوم رقم 59/75 المؤرخ في 75/09/26 المتعلق بقانون التجارة، مبالغ الأجور المدفوعة لأفضل خمسة (5) أشخاص مدفوعًا في الشركة خلال السنة المالية المنتهية في 2021/12/31.

جدول الأجور لأفضل خمسة (5) أشخاص مدفوعًا

خلال السنة المالية 2021

الرقم	الاسم واللقب	الوظيفة	اجمالي الاجور
01		المدير	293 320.00
02		نائب المدير	291 547.72
03		المسير	271 790.00
04		موظف إداري	271 646.15
05		عامل مهني	266 963.07

المرفق 02:

مكتب المراجعة القانونية

الوادي في 2022/09/22

تقرير خاص حول الاستثمارات والشركات التابعة للشركة

يتم إعداد هذا التقرير الخاص حول الاستثمارات والشركات التابعة للشركة وفقاً لأحكام المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 06-354 الصادر في 2018/10/9 والذي يحدد طرق تعيين المراقبين القانونيين لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL).

1. بشأن الاستثمارات:

بعد تحليل الحسابات المالية للشركة، تبين أن الشركة ليس لديها أي تسجيل للاستثمارات القليلة في أي شركة أخرى مباشرة أو غير مباشرة (مشاركة بسيطة، متبادلة أو متسلسلة).

2. بشأن الشركات التابعة: بعد تحليل الحسابات المالية للشركة، تبين أن الشركة ليس لديها أي تسجيل للاستثمارات الكبيرة في أي شركة أخرى مباشرة أو غير مباشرة (مشاركة بسيطة، متبادلة أو متسلسلة) تسمى شركة تابعة. المراقب القانوني للحسابات

المرفق 03

مكتب المراجعة القانونية

الوادي في 2022/09/22

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة العادية لشبكة.....

تقرير خاص رقم 03 حول نتائج الشركة.....

تقرير خاص حول نتائج الشركة المشار إليها في المادة 678 الفقرة 6 من المرسوم رقم 93-08 المؤرخ 25

أبريل 1993 المعدل والمكمل للمرسوم رقم 75-59 المؤرخ 26 سبتمبر 1975 المتعلق بقانون التجارة.

سادتي الأعضاء

بناءً على المادة 678 الفقرة 6 أعلاه، يسعدنا إخطاركم بنتائج الشركة خلال السنوات المالية الأخيرة:

السنوات	طبيعة النتيجة	المبلغ
2017	ربح	47 808 468.00
2018	ربح	74 317 572.00
2019	ربح	13 228 018.00
2020	ربح	41 063 136.00
2021	ربح	57 415 120.00

المرفق 04

مكتب المراجعة القانونية

الوادي في 2022/09/22

تقرير خاص حول الاتفاقيات والتزامات تمت خلال السنة المالية 2021

ينص المادة 628 من قانون التجارة المعدل والمكمل بالمرسوم التشريعي رقم 93/08 المؤرخ 25 أبريل

1993 على أن أي اتفاقية بين الشركة وأحد مديريها، سواء مباشرة أو غير مباشرة، سواء بواسطة شخص آخر،

يجب أن تكون موضوعة، وتحت طائلة البطلان، لموافقة الجمعية العامة العادية بعد تقرير من المراقبين القانونيين.

وتنطبق هذه القاعدة على الاتفاقيات المبرمة بين الشركة وشركة أخرى حيث يكون أحد مديريها شريكاً أو مديراً

تنفيذياً أو مديراً للشركة المعنية.

وفقاً لهذه الأحكام، نُطلعكم على عدم وجود أي اتفاقيات تنطبق على المادة المذكورة أعلاه تمت خلال

السنة المالية 2021. ولم يُبلغنا المدير عن أية اتفاقيات تندرج ضمن هذا الإطار.

المراقب القانوني للحسابات.

المبحث الثاني: تقرير مراجعة الحسابات للسنة المالية 2021

السادة الشركاء:

تنفيذاً للمهمة التي أوكلتموها إلينا، يشرفنا أن نقدم لكم تقريرنا عن مراجعة الحسابات حول:

- فحص الحسابات السنوية.

- التحقق من المعلومات المحددة المطلوبة بموجب القانون.

يتعلق بالفترة من 2021/01/01 إلى 2021/12/31. تم توفير الجرد، الميزانية العمومية، جدول

حسابات النتائج، الدفتر العام، الدفاتر المساعدة وجميع المستندات المحاسبية اللازمة لإتمام مهمتنا.

(أ) قمنا بفحص الحسابات السنوية لشركتكم وفقاً لمعايير المهنة.

(ب) تحققنا من صحة المعلومات المتعلقة بالوضع المالي والحسابات المقدمة في المستندات الموجهة للشركاء

بمناسبة الجمعية العامة.

تم توثيق نتائج عملنا في التقرير العام لشهادة الحسابات الاجتماعية والذي ينقسم إلى أربع (4) أجزاء،

وهي:

(1) تحليل حسابات الميزانية العمومية.

(2) تحليل حسابات الإدارة.

(3) الاستنتاج النهائي.

(4) شهادة الحسابات الاجتماعية.

تم إرفاق التقرير بالبيانات المالية التي تتضمن الميزانية العمومية كما في 2021/12/31 بالإضافة إلى

جدول حسابات النتائج (TCR) والجداول المرفقة المعدة في شكل مستندات ملخصة حسب النظام المحاسبي المالي

(SCF).

أيضاً، تم إرفاق التقارير الخاصة التالية:

(1) الملحق رقم 1: تقرير خاص عن المكافآت والمزايا النقدية والعينية الممنوحة للمدير، المدير المشارك

والخمسة المدراء الرئيسيين خلال السنة المالية 2021.

(2) الملحق رقم 2: تقرير خاص عن الاستثمارات في الأسهم والشركات التابعة للشركة.

(3) الملحق رقم 3: تقرير خاص عن نتائج الشركة.

(4) الملحق رقم 4: تقرير خاص يتعلق بالاتفاقيات والالتزامات التي تمت خلال السنة المالية 2021.

تقرير التصديق

السادة:

في إطار عملنا كمراجعين للحسابات، قمنا بفحص البيانات المالية للشركة، والتي تشمل الميزانية العامة، حسابات النتائج، والجداول المرفقة التي تم إعدادها في شكل الوثائق الملخصة وفقاً للنظام المحاسبي المالي. تم إجراء فحصنا وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عمومًا، وشمل الفحص عينات من المحاسبة بالإضافة إلى تطبيق إجراءات رقابية أخرى نراها ضرورية، مراعاة لقواعد العناية العادية.

- مراقبة الحسابات السنوية للشركة كما هي مرفقة بهذا التقرير.

- التحقق من المعلومات والإجراءات الخاصة المحددة بموجب القانون.

قمنا بتنفيذ التدقيق وفقاً لمعايير المهنة، وتتطلب هذه المعايير القيام بالإجراءات التي تتيح الحصول على تأكيد معقول بأن الحسابات السنوية خالية من الأخطاء الجسيمة. يشمل التدقيق فحصاً، عن طريق العينات، للعناصر التي تحتاج إلى التقدير، والمشاكل المتبعة، والتقديرات الهامة المتخذة لإغلاق الحسابات وتقييم عرضها الشامل. نعتقد أن رقابتنا توفر أساساً معقولاً للرأي الذي سيتم التعبير عنه أدناه.

كما قمنا، وفقاً لمعايير المهنة، بالتحقق من الإجراءات الخاصة المحددة بموجب القانون.

نحن نبدي التحفظات على النقاط التالية:

- ضرورة تكيف نظام ترميز الاستثمارات لضمان متابعتها وتحليل الفجوات المحتملة.

بناءً على المادة 715 مكرر 10 من قانون التجارة، وخلال تحقيقاتنا، اكتشفنا مخالفات تعود بشكل رئيسي إلى نقص الأنظمة والإجراءات الإدارية الخاصة بالشركة والرقابة الداخلية الدائمة (مثال: غياب تقرير الإدارة).

نرى أنه من الضروري اتخاذ التوصيات المذكورة في هذا التقرير، وإجراء التصحيحات اللازمة.

مع هذه التحفظات، نُصادق على أن الحسابات السنوية تتماشى مع القواعد والمبادئ المحاسبية الجزائرية، وهي منتظمة وصادقة وتعطي صورة حقيقية عن نتيجة العمليات للسنة المنصرمة وكذلك عن الوضع المالي وملكية الشركة في نهاية هذه السنة.

قمنا، وفقاً للمعايير المهنية المطبقة في الجزائر، بالتحقق من الإجراءات الخاصة المحددة بموجب القانون، لا سيما المواد 628، 670، 678، 680، 715، 732، و837 من المرسوم رقم 93-08 الصادر في 25 أبريل 1993 المعدل والمكمل للأمر رقم 75-59 الصادر في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بقانون التجارة. باستثناء تأثير الوقائع المذكورة في تقريرنا، ليس لدينا أي ملاحظات أخرى بخصوص صدق وتوافق المعلومات المقدمة في الوثائق المحاسبية المرسلة للشركاء مع الحسابات السنوية للشركة.

تفضلوا بقبول فائق الاحترام.

القوائم المالية في 2021/12/31

الميزانية (الأصول)

2021			الأصول
الصافية	المخصصات وخسائر القيم	الاجمالية	
			الأصول غير المتداولة
			فارق الاندماج (الشهرة) - إيجابي أو سلبي
			الأصول غير الملموسة
			الأصول الملموسة
	796.193	796.193	الأراضي
32887783	55478053	88365836	المباني
			أصول مادية أخرى
			الأصول في الامتياز
			الأصول تحت التنفيذ
			الأصول المالية
			الأوراق المالية الموضوعة في المعادلة
			مشاركات أخرى وديون مرتبطة بها
			أوراق مالية أخرى ثابتة
			قروض وأصول مالية غير متداولة أخرى
			الضرائب المؤجلة - الأصول
32887783	56247246	89162029	إجمالي الأصول غير المتداولة
			الأصول المتداولة
713952	1152665	1866617	المخزون والأعمال تحت التنفيذ
			الديون والاستخدامات المماثلة
97343092		97343092	العملاء
206843		206843	المدينون الآخرون
812614		812614	الضرائب وما في حكمها
			الديون والاستخدامات المماثلة الأخرى
			السيولة وما في حكمها
			الاستثمارات وأصول مالية متداولة أخرى
96658581		96658581	الخزينة
195735048	1152665	196887749	إجمالي الأصول المتداولة
228622868	57426911	286049779	الإجمالي العام للأصول

2021	
63000.000	رأس المال والخصوم
	رأس المال الخاص
	رأس المال المصدر
12.772.101	رأس المال غير المدفوع
753.609	العلاوات والاحتياطيات - الاحتياطيات الموحدة (1)
	فارق إعادة التقييم
	فارق التكافؤ (1)
76.720.783	صافي الربح - صافي الربح الخاص بالمجموعة (1)
	رأس المال الخاص الآخر - الأرباح المدورة
14500.000	حصة الشركة الأم (1)
	حصة الأقلية (1)
	الإجمالي الأول
	الخصوم غير المتداولة
14500.000	القروض والديون المالية
	الضرائب (المؤجلة والمخصصة)
	ديون غير متداولة أخرى
	المخصصات والإيرادات المؤجلة
14500.000	الإجمالي الأول
	الخصوم المتداولة
31.092.484	الموردون والحسابات المرتبطة
3.234.439	الضرائب
103.075.160	ديون أخرى
	الخزينة - الخصوم
137.402.084	الإجمالي الثاني
228.622.868	الإجمالي العام للخصوم (I+II+III)

		حساب النتيجة
		المبيعات والمنتجات الملحقة
		تغير المخزون من المنتجات النهائية وتحت التنفيذ
192.171.819.25		الإنتاج المثبت
-1.626.792.00		المنح التشغيلية
		I - الإنتاج خلال السنة المالية

453.797.33		المشتريات المستهلكة
190.998.824.58		الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
-145.152.135.00		II- الاستهلاك خلال السنة المالية
45.329.616.48		III- القيمة المضافة التشغيلية (I-II)
-14.734.582.44		تكاليف الموظفين
-2.022.322.03		الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
28.572.712.01		IV- الفائض الإجمالي للتشغيل
		منتجات تشغيلية أخرى
-5.981.85		تكاليف تشغيلية أخرى
-12.796.651.19		مخصصات الاستهلاك، المخصصات والخسائر في القيمة
		استرداد الخسائر في القيمة والمخصصات
15770.078.97		V- النتيجة التشغيلية
		المنتجات المالية
-649.17		التكاليف المالية
-649.17		VI- النتيجة المالية
15.769.429.80		VII- النتيجة العادية قبل الضرائب (V+VI)
-2997.328.28		الضرائب المستحقة على النتائج العادية
		الضرائب المؤجلة (التغيرات) على النتائج العادية
190998.824.58		إجمالي المنتجات من الأنشطة العادية
-178.226.723.06		إجمالي التكاليف من الأنشطة العادية
12.772.101.52		VIII- صافي نتيجة الأنشطة العادية
		عناصر استثنائية (إيرادات) (تحديدتها)
		عناصر استثنائية (تكاليف) (تحديدتها)
		IX- النتيجة الاستثنائية
12.772.101.52		X- صافي النتيجة للسنة المالية

التقرير العام:

المقدمة

لمراجعة حسابات السنة المالية، تم تزويدنا بالوثائق والسجلات التالية:

1. الميزانية العامة ومرفقاتها
2. ميزان المراجعة العام للحسابات

3. ميزان المنتجات

4. بيان جرد الاستثمارات

5. بيان جرد المخزون من المواد الأولية والمنتجات النهائية

6. دفتر الأستاذ

7. تحليل الحسابات

8. الميزانية الضريبية

لقد لاحظنا أن محاسبة الشركة محوسبة باستخدام برنامج Rapides PC COMPTA

تتم المحاسبة وفقًا للمعايير المحاسبية التنظيمية للنظام المحاسبي المالي الجديد

لقد لاحظنا أن التوازنات العامة بين السجلات المختلفة والبيانات المحاسبية قد تم احترامها.

مراجعة الحسابات:

مراجعة حسابات الخصوم:

رأس المال الخاص:

يبلغ إجمالي رأس المال الخاص 76،720،783.00 دينار جزائري،

ويتم تحليله كما يلي:

الفئة (1) حسابات رأس المال

ر.ح	البيان	N-1	N	التطور
101	رأس المال المصدر	63000000.00	63000000.00	0.00
106	العلاوات والاحتياطيات	886914.44	195072.95	-78.00
11	العلاوات والاحتياطيات	753609.12	753609.12	0.00
120	نتيجة السنة المالية	964706.33	12772101.00	1223.94
الإجمالي		65605229.89	76720783.00	16.94

التحليل:

الفئة (1) حسابات رأس المال:

101 رأس المال المصدر: تمثل استقرارًا متغيرًا بقيمة قدرها 63،000،000.00 دينار جزائري.

120 نتائج صافية للسنة المالية 2021: يمثل رصيد هذا الحساب الربح الصافي للسنة N، والذي يبلغ

12،772،101.00 دينار جزائري.

الخصوم المتداولة:

الخصوم المتداولة يبلغ إجماليها 137,402,084.00 دينار جزائري.

الفئة (4) حسابات الغير (الموردين والحسابات المرتبطة):

40 الموردين والحسابات المرتبطة: الحسابات التي تشكل "الموردين والحسابات المرتبطة" تظهر رصيداً مدينياً بقيمة

31,092,484.52 دينار جزائري، وهو مفصل على النحو التالي:

ر.ح	البيان	N-1	N	التطور
401	موردي المخزون والخدمات	8745249.19	9045272.71	3.43
403	موردي الأوراق المستحقة	754157.93	502396.77	-33.38
404	موردو الموجودات الثابتة	20147804.60	20147804.60	0.00
408	موردي الفواتير الغير مستحقة	1397010.5	1397010.5	0.00
الإجمالي		31044222.22	31,092,484.52	0.16

الضرائب:

الحسابات التي تشكل "الضرائب" تظهر رصيداً مدينياً بقيمة 3,234,439.26 دينار جزائري، ويتم

تحليله كالتالي:

الرقم التسلسلي الحساب التسمية للسنة الحالية للسنة السابقة التطور بالنسبة المئوية:

ر.ح	البيان	N-1	N	التطور
444	حالة الضريبة على الأرباح	226289.15	2997328.43	1224.55
445	حالة ضرائب على الإيرادات	3588.00	4217.98	17.55
447	ضرائب أخرى ورسوم مماثلة	259980.00	232892.85	-10.41
الإجمالي		489857.15	3,234,439.26	560.28

الديون الأخرى: هذا الحساب يظهر رصيداً مدينياً بقيمة 103, 075, 160.72 دج؛ ويتم تفصيله

كما يلي:

ر.ح	البيان	N-1	N	التطور
431	الضمان الاجتماعي	386648.08	308753.25	-20.15
442	ضريبة الدخل على الرواتب	36729.51	248482.00	576.52
455	الشركاء - الحسابات الجارية	87609859.65	102517925.47	17.02

الإجمالي	88033237.24	160.72 ، 075 ، 103	17.09
----------	-------------	--------------------	-------

مراجعة الحسابات للأصول:

I- الأصول غير المتداولة الصافية: يبلغ إجماليها 89، 162، 029.96 دج

التحليل كالتالي:

الفئة (2): حسابات الاستثمارات

رقم الحساب	البيان	N-1	N	التطور
212	تجهيزات وترتيبات	796193.42	796193.42	0.00
215	معدات وأدوات	87623847.76	87170836.54	51.28
218	معدات النقل	1195000.00	1195000.00	0.00
232	الأصول الملموسة القائمة	29546988.78	0.00	-100
الإجمالي		89162029.96	029.96 ، 162 ، 89	0.00

حسابات الاستهلاك

ر.ح	البيان	N-1	N	التطور
2812	استهلاك الاجهزة	696669023	796193.42	14.29
2815	استهلاك المعدات والأدوات	42422426.02	54940303.02	29.50
2818	استهلاك معدات النقل	358500.00	537750.00	50.00
المجموع		43477595.25	56 274 246.44	29.43

الأصول المتداولة:

تبلغ إجماليها 196، 887، 749.00 دج، ويتم تحليلها كالتالي:

1. المخزونات

البيان	N-1	N	التطور
كيس 50 كجم	203590.40	533100.00	161.85
كيس 25 كجم	152400.00	470550.00	208.76
كيس 10 كجم	15739.50	59239.50	-276.37
منتج نهائي - دقيق	1935720.00	456228.00	-76.43

منتج نهائي - سن	393600.00	281340.00	-28.52
نفايات القمح اللين	101200.00	66160.00	-34.65
الإجمالي	2802249.90	1 866 617.50	-33.39

2. الديون والاستخدامات المماثلة

البيان	N-1	N	التطور
العملاء	149448557.53	97343092.00	-34.86
الديون الأخرى	0.00	206843.00	100.00
الضرائب	541677.5	812614.51	50.02
الإجمالي	149990235.03	98 362 549.51	-34.42

3. الخزينة:

رقم الحساب	البيان	N-1	N	التطور
511	المبالغ المستحقة للتحصيل	0.00	9000000000	1000.00
512002	بنك البركة	1168975.95	2764555.86	136.49
512004	بنك البركة	174812.8	1781813.5	919.27
53	النقدية	1004503.43	2112212.00	110.27
الإجمالي		2348292.18	96 658 581.36	4016.12

حساب النقدية 53: في الواقع، يظهر أن رصيد النقدية يعرض رصيداً مدينًا بقيمة 2، 112، 212.00

دج في 2021/12/31 وهذا يتماشى مع الرصيد الفعلي للنقدية الذي تم تحديده في هذا التاريخ بواسطة تحضير جلسة للنقدية.

تحليل حسابات الإيرادات والمصروفات:

1. تحليل حسابات المصروفات

المشتريات المستهلكة

رقم الحساب	البيان	N-1	N	التطور
601	الاستهلاك من القمح اللين	124.673270.00	133305900.00	6.92
الإجمالي		124.673.270.00	133 305 900.00	6.92

2. توفيرات أخرى

ر.ح	البيان	N-1	N	التطور
602260	لاستهلاك من كيس 50 كجم	3181027,60	4681900,40	47.18
602261	الاستهلاك من كيس 25 كجم	0.00	36000.00	100.00
602262	الاستهلاك من تذكرة 50	72000.00	0.00	-100.00
602263	الاستهلاك من كيس 10 كجم	0.00	106500.00	100.00
الإجمالي		3253027.60	4 824 400.40	48.30

3. المصروفات الأخرى:

البيان	البيان	N-1	N	التطور
607100	الاستهلاك من الكهرباء والغاز	5916582.09	7021834.60	18.68
الإجمالي		5916582.09	60 7 021 834	18.68

4. الخدمات الخارجية: تفاصيل هذا الحساب تتألف من:

البيان	البيان	N-1	N	التطور
615	صيانة وإصلاحات	0.00	00 136000	100.00
616	تأمينات	0.00	114112.50	100.00
622	الرسوم الاستشارية	121000.00	43000.00	-64.46
الإجمالي		121000.00	293 112.50	142.24

5. خدمات خارجية أخرى

ر.ح	البيان	N-1	N	التطور
620	تنظيف القمح	0.00	129334.80	100.00
627	الخدمات المصرفية والمشاهدة	114901.13	94625.80	-17.65
الاجمالي		114901.13	223 960.60	94.92

6. تكاليف الموظفين

تحليل حساب 63 تكاليف الموظفين الذي يسجل رصيداً بقيمة 14، 734، 582.00 دج.

7. الضرائب والرسوم والمدفوعات المشاهدة

حساب 64 الضرائب والرسوم يسجل رصيداً بقيمة 2، 022، 322.03 دج، مفصل كما يلي:

ر.ح	البيان	N-1	N	التطور
642	الضرائب المباشرة	229320.00	138071.00	-39.79
645	الضرائب المباشرة	1159007.21	1884211.03	62.57
645200	رسوم الطوابع	0.00	40.00	100.00
الإجمالي		1388327.21	2 022 322.03	45.66

8. النفقات التشغيلية الأخرى

يضم هذا الحساب النفقات التشغيلية الأخرى التي تمت في إطار الأنشطة العادية للشركة، والتي تبلغ رصيد 5، 981.00 دج، وتتكون في الغالب من المنح الممنوحة والغرامات والعقوبات التي تم دفعها.

9. النفقات المالية

لقد سجلنا رصيداً بقيمة 649.17 دج يمثل بالأساس الفوائد المصرفية على القروض الممنوحة من البنك، ويفصل كما يلي:

661: نفقات الفوائد 649.17 دج

10. الاحتياطات والإهلاكات

نلاحظ أن بند "68 - احتياطات الإهلاكات" سجل احتياطات خلال السنة المالية 2021 بقيمة 12، 796، 651.19 دج. تظهر عمليات التحكم والتحقق الخاصة بنا أن ترصيف الاحتياطات تم بمراعاة المعايير التالية:

- معدل الاهلاك وفقاً لطبيعة الاستثمار.

- فترة الاستخدام (النسبة المئوية) للاقتناءات التي تمت في عام 2021.

11- الضرائب على الأرباح والمساهمة: يحتوي هذا الحساب عادة على مبلغ الضريبة على الأرباح

المتعلقة بالسنة المالية المعنية، ومبلغ هذه السنة هو 2، 997، 328.28 دج. فحصنا وتدقيقنا لقاعدة هذه الضريبة لا يستدعي أي ملاحظات

تحليل حسابات الإيرادات

1. إجمالي الإيرادات:

- مبيعات المنتجات النهائية بقيمة 192، 171، 819.25 دج يمثل مجموع منتجات مختلفة ويفصل

كالتالي:

2. المنح التشغيلية :

نلاحظ أن البند "748 المنح التشغيلية الأخرى" سجل احتياطي خلال السنة المالية 2021 بقيمة 453، 797.33 دج.

ر.ح	البيان	N-1	N	التطور
748	المنح التشغيلية الأخرى	402577.03	453797.33	12.72
الإجمالي		402577.03	453797.33	12.72

تقرير خاص: بموجب المادة 628 من المرسوم رقم 08/93 المعدل والمكمل للمرسوم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بقانون التجارة، لم تبرم أي اتفاقية بين الشركة وأحد مديريها أو مسؤوليها.

تقرير خاص حول استمرارية التشغيل: وفقاً لأحكام المادة 6 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وأحكام المرسوم التنفيذي رقم 908-158 المؤرخ في 26 مايو 2008 الخاص بتطبيق أحكام القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، يتم إعداد الحسابات من قبل الإدارة وفقاً لاتفاقية المحاسبة المستندة إلى استمرارية التشغيل. يتم عرض المؤشرات ذات الطبيعة التشغيلية التي تؤكد تطبيق استمرارية التشغيل أدناه.

المرفق 01

الوزارة الخاصة بالتدقيق المحاسبي MAITRI

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة العادية لشركة الوادي في 2022/10/25

التقرير الخاص رقم 01 حول أعلى المرتبات في السنة المالية 2021

لقد تلقينا، وفقاً لأحكام المادتين 680 فقرة 3 و 819 من المرسوم التشريعي رقم 08/993 المؤرخ في 1993/04/25 والمعدل والمكمل للمرسوم رقم 59/75 المؤرخ في 75/09/26 المتعلق بقانون التجارة، مبالغ المرتبات المدفوعة لأفضل خمسة (5) أشخاص مرتبات في الشركة خلال السنة المالية المنتهية في 2021/12/31.

جدول المرتبات لأفضل خمسة (5) أشخاص مدفوعة في السنة المالية 2021

الاسم واللقب	الوظيفة	اجمالي الاجور
01	مسير	580 000.00

02		ش. ب. لوجير	285 239.40
03		محاسب	238 000.00
04		حارس	236 500.00
05		مستودعي	235 500.00

المرفق 02

الوزارة الخاصة بالتدقيق المحاسبي MAITRE:

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة العادية لشركة الوادي في 2022/10/25

التقرير الخاص حول المشاركات والشركات التابعة للشركة

يتم إعداد هذا التقرير الخاص حول المشاركات والشركات التابعة للشركة وفقاً لأحكام المادة 05 من المرسوم

التنفيذي رقم 354-06 المؤرخ في 2018/10/09 الذي يحدد كفاءات تعيين مفتش الحسابات لدى الشركات

ذات المسؤولية المحدودة (SARL).

1. بشأن المشاركات

بعد تحليل الحسابات المالية للشركة، تبين أن الشركة ليس لديها أي تسجيل للمشاركة القليلة في أي شركة

أخرى مباشرة أو غير مباشرة (مشاركة بسيطة، أو متقاطعة أو متسلسلة).

2. بشأن الشركات التابعة

بعد تحليل الحسابات المالية للشركة، تبين أن الشركة ليس لديها أي تسجيل للمشاركة الكبيرة في أي شركة أخرى مباشرة أو غير مباشرة (مشاركة بسيطة، أو متقاطعة أو متسلسلة) والتي تسمى بالشركة التابعة.

المفتش الحسابي

المرفق 03

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة العادية لشركة

التقرير الخاص رقم 03 حول نتائج الشركة

تقرير خاص حول نتائج الشركة الخاضعة لأحكام المادة 678 الفقرة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 93-08 المعدل والمكمل للمرسوم التنفيذي رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، والتعديلات اللاحقة.

السادة الأعضاء، بناءً على المادة 678 الفقرة 6 المذكورة أعلاه، يسعدنا أن نُبلغكم بنتيجة الشركة خلال التمارين الأخيرة.

السنة	الطبيعة	النتيجة
2017	الربح	10905034.00
2018	الربح	6095985.00
2019	الربح	3828118.00
2020	الربح	964706.00
2021	الربح	12772101.00

مراجع الحسابات الخارجي

المرفق 04

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة العادية لشركة

مكتب المراجعة القانونية

الوادي، 25 أكتوبر 2022

تقرير خاص بالصفقات والالتزامات التي تمت خلال السنة المالية 2021

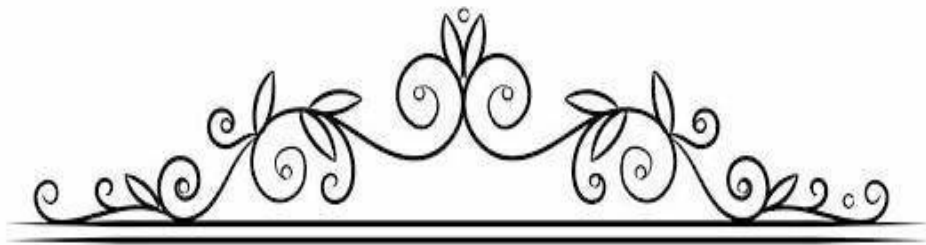
ينص المادة 628 من قانون التجارة، الذي تم تعديله واكتماله بمرسوم تشريعي رقم 93/08 بتاريخ 25 أبريل 1993، على أن أي صفقة بين الشركة وأحد مديريها، سواء مباشرة أو غير مباشرة، أو عبر شخص موفق، يجب أن تكون معتمدة مسبقاً، وتحت طائلة البطلان، بموافقة الجمعية العامة العادية بعد تقرير من المراجع القانوني للحسابات.

وتنطبق هذه الأحكام أيضاً على الصفقات المبرمة بين الشركة وشركة أخرى حيث يكون أحد مديريها شريكاً أو مديراً تنفيذياً أو مديراً للشركة المعنية.

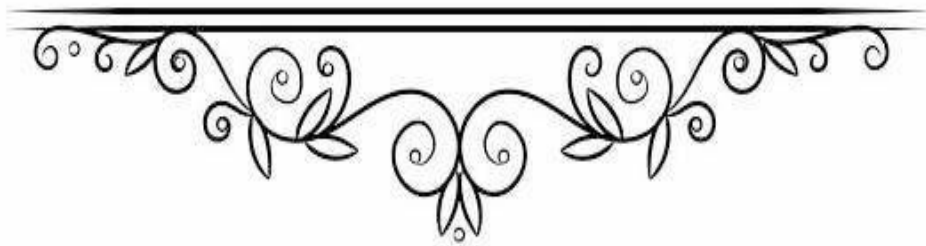
وبناءً على هذه الأحكام، نود أن نبليغكم بأننا لم نكن على علم بأي صفقة مشار إليها في المادة المذكورة أعلاه خلال السنة المالية 2021.

لم يُبلغنا المدير عن أي صفقة تدرج ضمن هذا الإطار.

المراجع القانوني للحسابات



خاتمة



إن لمحافظة الحسابات أهمية كبيرة في إعطاء صورة صادقة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وذلك من خلال انتظام وصدق الحسابات السنوية، وهو ما دفع بالمشروع الجزائري إلى تعيين محافظ الحسابات كممثل قانوني وفني ومحاسبي مستقل على المؤسسات للعمل على إثبات شرعية وصحة الحسابات وفق معايير الأداء المهني لمحافظة الحسابات في الجزائر، وعلى هذا الأساس جاءت دارستنا حول دور محافظ الحسابات في تحسين تطبيق النظام المحاسبي المالي وإبراز الدور الذي يلعبه في المصادقة على الحسابات والذي حاولنا فيه الإجابة على الإشكالية الدراسة والتي كانت " فيما يتمثل دور محافظ الحسابات في تحسين تطبيق النظام المحاسبي المالي " وعليه فقد لخصت دراسة هذا الموضوع إلى عدة نتائج وتوصيات وكذا اقتراحات منها؛

أولاً: النتائج:

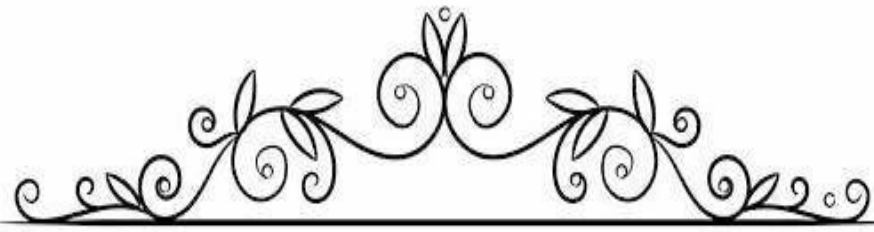
- 1 . تكمن أهمية محافظ الحسابات في اكتشاف نقاط القوة والضعف المؤسسة وذلك من خلال تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة الاقتصادية.
2. إن المهمة الرئيسية لمحافظة الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة لأخرى، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية.
- 3 يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية أثناء أدائه لمهامه في مراجعة الحسابات، وتظهر هذه الإستقلالية من خلال تصرفه بنزاهة وبدون تحيز عند أداء الخدمات المهنية، وهذا ما يدعم عملية إضفاء الثقة والمصادقية في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.
- 4 تعتبر أن المهمة الرئيسية لمحافظة الحسابات في فحص وتقييم الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة، بعرض إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني في القوائم المالية بوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم وبذلك يعتبر تقرير محافظ الحسابات بمثابة وسيلة تهدف إلى تأكيد وإطلاع لمستخدمي القوائم المالية المراجعة في المؤسسات.
- 5- يساهم محافظ الحسابات في إعطاء صورة تنبؤية للمعلومات المحاسبية وبالتالي يمكن تجنب مختلف المشاكل المستقبلية.
- 6 تنفيذ مهمة التدقيق: من خلال إختيار المدقق التقنيات والوسائل الملائمة لكل مهمة تدقيق وفحص
- 7 يعتبر تدقيق الحسابات عملية تجميع وتقوم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير والتوافق بين المعلومات والمعايير المحددة.

ثانياً: الاقتراحات:

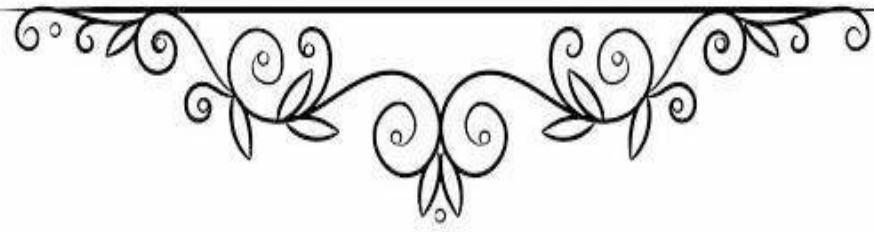
1. زيادة مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة، في اكتشاف الغش والأخطاء.
2. ضرورة الاعتماد على محافظي الحسابات نظراً للأهمية البالغة لمحافظي الحسابات.
3. الاهتمام بتقارير محافظ الحسابات، وعدم إهمالها والأخذ بها وبالتوصيات، والحلول.
4. تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق محافظي الحسابات مع التجديد في تطبيق العقوبات الرادعة على كل من يخالفها، سواء من قبل محافظي الحسابات أو من قبل المؤسسات.
5. الاهتمام بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات.

ثالثاً: افاق الدراسة:

1. فعالية محافظ الحسابات، في زيادة موثوقية الكشف المالية.
2. فعالية تقرير محافظ الحسابات، في توصيل رأيه لمختلف مستخدميه.
3. إلى أي مدى يمكن للمراجع الحسابات الحد من الغش والخطأ.



قائمة المصادر والمراجع



قائمة المصادر والمراجع:

أ. المصادر:

1. الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42 المادة 8/6، 11 يوليو 2010.
2. الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 25.
3. الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42، 11 جويلية 2010.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية 1990، العدد 05، المادتين 03 _ 04. 5 _ مرسوم تنفيذي رقم 20-92، مؤرخ في 13/01/1992، الحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية لخبراء محاسبين.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، المادة 25.
6. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04/02/2016، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق (580-560-505-210)، المجلس الوطني للمحاسبة.
7. المقرر رقم 150 المؤرخ في 11/10/2016، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق (700-510-500-300)، المجلس الوطني للمحاسبة.
8. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15/03/2017، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق (620-610-570-520)، المجلس الوطني للمحاسبة.
9. المقرر رقم 77 المؤرخ في 24/09/2018، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق (540-530-501-230)، المجلس الوطني للمحاسبة.
10. وزارة المالية، مجموعة النصوص الشرعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية، الجزائر 1989.

ب. المراجع:

■ الكتب:

1. حسام الدين حسين، الاتحاد الدولي لمحاسبين إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، الجزء الأول، مصر، 2008.
2. خالد عبد هلالا، علم التدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل، بدون بلد، سنة.
3. سمير الصبان، محمد القومي، المراجعة بين التنظيم والتطبيق، ط 1، دار الجامعة، لبنان، 1990.
4. سي محمد لخضر، دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، المركز الجامعي بربكة الجزائر، 2019/12/31.

5. عطية عبد الحي مرعي، أساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، الجزء الأول، بتصرف.

6. غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، ط 2، دار الميسرة، عمان، 2009.

7. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة، الاتحاد الدولي للمحاسبين، شركات مطابع الخط، 1998.

8. محمد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ط 1، مكتب جامعي، لبنان، 2007.

9. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2006.

▪ المذكرات:

1. بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، رسالة ماجستير، تخصص عموم التسيير، كمية العموم الاقتصادية والتجارية وعموم التسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2014/2015.

2. بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة تخرج شهادة الماجستير، جامعة سطيف، 2011.

3. زيادي سامي، أهمية إصلاح مهنة التدقيق وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، دراسة مقدمة لنيل شهادة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، دراسات مالية، محاسبة معمقة، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012، 2013.

4. سايج فايزة، أهمية تبني المعايير الدولية للمراجعة في ظل الإصلاح المحاسبي، اطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2014/2015.

5. محمد امين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2001.

▪ المجالات:

1. شريف عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12 لسنة 2012.

2. تجاني بالراقي، التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي النظرية المحاسبية، المجلة الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 8، 2008.

3. الأزهر عزة، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، العدد 5، جامعة الوادي، الجزائر، 2012 ص 20.

4. مجلة العلوم الانسانية، تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري رقم 700 ونظيره الدولي، المجلد 21 العدد: 02(2021).

▪ الملتقيات والمداخلات:

1. بوعرار أحمد شمس الدين، سيد محمد "مدى توافق التدقيق في الجزائري مع المعايير الدولية لتدقيق في ظل القانون 01.10" ملتقى حول مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية لتدقيق ومهنة التدقيق، جامعة خميس مليانة.

2. شمس الدين بوعرار، مداخله مدى توافق التدقيق في الجزائر للتدقيق في ظل قانون 01-10 كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر 2011.

▪ المراجع الأجنبية:

1. Dennis A. Taking account of history. Journal of Accountancy. 2004 May 1;197(5):84.