# مدى التزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية والدولية في إعداد التقارير المالية للمؤسسات الإقتصادية - دراسة ميدانية لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري تلمسان(OPGI)

**The extent of the account portfolios commitment to applying the Algerian and international auditing standards in preparing financial reports for the economic institutions - a field study for the Tlemcen Court of Promotion and Real Estate Management (OPGI)**


**خلاصي عمر***
جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان – الجزائر
omar.khelassi@univ-tlemcen.dz

**بن لولو سليم بدر الدين**
جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان – الجزائر
salimbadreddine.benloulou@univ-tlemcen.dz



تاريخ الإستلام: 2020/04/27 تاريخ القبول: 2020/11/23 تاريخ النشر: 2020/12/31



**ملخص:**

تهدف الدراسة إلى إظهار مدى تأتير وإعتماد محافظ الحسابات على معايير التدقيق الجزائرية عند قيامه بمهمة التدقيق وفحص القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، وذلك من خلال قيامنا بدراسة تطبيقية في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري، فتوصلنا إلى أن محافظ الحسابات أتناء قيامه بمهمته يعتمد على جل معايير التدقيق الجزائرية الصادرة إلى يومنا هذا، ولكن يعتمد عليها كعمل اكتسب بالخبرة المهنية وليس كإرشادات صادرة من هيئات المعايير المحاسبية الدولية واقتباسات تمت منها إصدار معايير التدقيق الجزائرية لغرض التقيد والالتزام عند ممارسة مهنة محافظي الحسابات.

ولذالك نوصي بأن يتم فتح معاهد تكوينية لمحافظي الحسابات للإنتقال هذا الأخير من العمل الكلاسيكي لعمل علمي وتقني يواكب كل التطوارات والإصدارات الجديدة في ميدان التدقيق.



**الكلمات المفتاحية:** تدقيق؛ معايير التدقيق الجزائرية؛ قوائم مالية؛ مهمة محافظ الحسابات.

**تصنيف JEL:** M41، M42.



**Abstract:**

The study aims to show the extent to which the governor of the accounts depends on the Algerian auditing standards when he undertakes the task of auditing and examining the financial statements of Algerian institutions, through an applied study in the Real Estate Promotion and Management Bureau, so we concluded that the governor of the accounts while completing his mission depends on most of the Algerian auditing standards Issued to this day, but relies on it as a work that has gained professional experience and not as guidelines issued by international accounting standards bodies and quotations from which Algerian auditing standards were issued for the purpose of adherence and commitment when practicing the profession of accountant

Therefore, we recommend that training institutions be opened for accountants to move this last from the classic work of scientific and technical work to keep pace with all developments and new publications in the field



**Keywords**: Auditing, Algerian auditing standards, financial statements, account portfolios mission.

**Jel Classification Codes:** M41, M42.



* المؤلف المراسل.

**1. مقدمة:**

للمحاسبة هدف أساسي هو تقديم معلومة كاملة، قانونية، موضوعية، شفافة وأكثر صدق فتعتبر مصدر مهما بالنسبة للمعلومات المالية والإقتصادية للمؤسسة.

كما نعلم أن هناك علاقة وطيدة بين المحاسبة وعملية التدقيق،لأن نشأة التدقيق وتطوره، ارتبط بنشأة المحاسبة وتطورها، فإن عملية التدقيق ليست وليدة الأمس القريب، فقد عرفها الإنسان البدائي في محاولة إشباع حاجاته وحاجات غيره، وكانت عملية التدقيق تتم عن طريق الاستماع، وشهدت عدة تطورات خاصة بعد الثورة الصناعية، فإزدادت الحاجة إلى الإهتمام بأنظمة المحاسبة والتدقيق حيث تتم عملية تدقيق الحسابات بعد أن تتم عملية التسجيلات المحاسبية.

وطبقا للتغيرات التي عرفتها المؤسسات الاقتصادية والصناعية والتجارية، وخاصة في الوقت المعاصر من حيث حجم أنشطتها وتعدد وظائفها وأهدافها وتم الفصل بين الملكية والتسيير، سعت المؤسسات لترشيد قراراتها للاستغلال الأمثل لمواردها وتحقيق الأرباح إلى إيجاد آليات ووسائل تساعد على دلك، ومن بين هده الوسائل " التدقيق" (المراجعة)، وبدأ الاعتماد على عملية التدقيق كوسيلة فعالة للمراقبة بواسطة مدقق داخلي وهو الشخص الموضوعي الذي يقدم الخدمات لمراقبة مختلف وظائف المؤسسة والسهر على نجاح نظام الرقابة الداخلية لخلق قيمة مضافة للمؤسسة، أما المدقق الخارجي هو شخص حيادي يقوم بفحص القوائم المالية التي نص عليها المعيار IAS1 المتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول رؤوس الأموال الخاصة والملاحق للمصادقة على هاته القوائم المذكورة كوحدة واحدة.

✓ **إشكالية الدراسة:** ومن خلال هذه الدراسة نطرح التساؤل التالي:

ما هو أثر تطبيق وإلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية في فحص القوائم المالية وإعداد التقارير المالية لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية تلمسان؟

✓ **فرضيات الدراسة:** تم صياغة فرضيتين على النحو التالي:

- يعتمد محافظ الحسابات على إصدارات معايير تدقيق جزائرية أثناء القيام بمهمة التدقيق في المؤسسات الإقتصادية؛
- دراية وإلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية لها أثر كبير على صحة تقارير القوائم المالية.

✓ **أهمية البحث:** تكمن أهمية البحث بأن الموضوع يركز على أحد المواضيع الحيوية في بيئة التدقيق والمحاسبة ألا وهو موضوع فحص القوائم المالية من طرف محافظ الحسابات في ظل وجود إصدارات معايير التدقيق الجزائرية، التي لها أثر مباشر على مهمة ومسار محافظ الحسابات على تقديم قوائم مالية سليمة ذات جودة عالية وذات مصداقية للمؤسسة بالدرجة الأولى ولكل مستخدميها.

✓ **أهداف البحث:** تهدف الدراسة عموما إلى:

- التعرف على مفاهيم التدقيق وإصدارات معايير التدقيق الجزائرية لحد الآن؛
- التعرف إلى القوائم المالية وأهم عناصرها وخصائصها؛
- إظهار أثر معايير التدقيق الجزائرية على منهجية محافظ الحسابات أثناء فحصه للقوائم المالية للمؤسسات الجزائرية.

✓ **الدراسات السابقة:** وتم الاعتماد على عشر دراسات سابقة مشابهة لموضوع بحثنا من بينها:

- دراسة يرقي كريم، تحت إشراف ميدي عبد الوهاب، تحث عنوان " تطور المراجعة الخارجية في ضوء الاتجاهات الدولية الحديثة للمهنة –دراسة حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة بليدة، سنة 2017، التي تمت صياغة

سؤالها الجوهري كتالي:"ما مدى حاجة وإمكانية الجزائر لتبني أسس المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية للمراجعة"، ومن أهم نتائجها هو البحث على إزدياد الإهتمام بعملية التدقيق الخارجي في الآونة الأخيرة نظرا لكثرة الأزمات المالية والإنهيارات الكبيرة للوظائف المالية التي تزعزع ثقة مستخدمي القوائم المالية.

- ودراسة محمد أمين لونيسة، تحث إشراف يحيى سعيدي، تحث عنوان:"تطور مهنة التدقيق في الجزائر وآثاره على تحسين جودة المعلومة المالية –دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية، لنيل شهادة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف مسيلة الجزائر، سنة 2017، وتمت معالجة الإشكالية كتالي:" ما مدى مواكبة تطور مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات العالمية وأثرها على تحسين جودة المعلومات المالية"، ومن بين النتائج التي توصلت إليها الدراسة معرفة مدى تأثير معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة المعلومات المالية، وكذلك دور لجان التدقيق في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

ومن خلال الدراسات السابقة التي تطرقنا إليها نجد أن موضوع محل الدراسة يتشابه مع الدراسات في التطرف إلى مفاهيم التدقيق بصفة عامة وعملية التدقيق الخارجي بصفة خاصة والقوائم المالية الخمسة المنصوص عليها، والتطرق إلى منهجية عمل محافظ الحسابات ومحاولة إبراز دور هدا الأخير في تعزيز وفحص القوائم المالية.وبالنظر إلى أوجه التشابه إلا أن هناك أوجه الإختلاف بين موضوعنا والدراسات السابقة بأننا لركزنا على كل إصدارت معايير التدقيق الجزائرية في إطار النظري وإظهار أثرها على مهمة محافظ الحسابات في إطار التطبيقي عكس الدراسات الأخرى التي لم تتطرق إليها رغم أنها حديثة النشأة.

## 2. إطار النظري للتدقيق ومهمة محافظ الحسابات لفحص القوائم المالية

### 2.1. ما هية التدقيق:

سنتطرق إلى أهم مفاهيم وأنواع التدقيق ومعايير التدقيق الجزائرية

✓ **مفهوم التدقيق:** للتدقيق عدة تعاريف نذكر منها:

- **التعريف الأول:** يقصد بالتدقيق بشكل عام" فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع قيد التدقيق،فحصا انتقاديا منضما من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل وإبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية للمشروع في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى تعبيرها عن حقيقة نتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة". (رزوق، 2015، صفحة 24)
- **التعريف الثاني:**"تدقيق الحسابات هو عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير، عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما، ويجب أن تتم عملية تدقيق الحسابات بواسطة شخص مستقل ومحايد". (سلامة، 2011، صفحة 23).

✓ **أنواع التدقيق:** تختلف أنواع التدقيق باختلاف الزاوية أي أسس تبويب عملية التدقيق: ونتطرق فقط من حيث القائم بعملية التدقيق: يمكن تقييم القائم بعملية التدقيق إلى نوعين:

- **التدقيق الخارجي:** وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ويكون مستقلا وحيادي لإبداء رأيه الفني؛
- **التدقيق الداخلي:** هو أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم وتقييم أهداف الإدارة والرقابة عن طريق تدقيق كافة العمليات المحاسبية والمالية والتشغيلية للمؤسسة.

**2.2. إصدارات معايير التدقيق الجزائرية:** بعد تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد قامت كذلك بإصلاح منظومة التدقيق لمواكبة المعايير الدولية من خلال إصدار معايير التدقيق الجزائرية المتمثلة في ستة عشرة معيار لحد الآن.

✓ **الإصدارات الأولى (في 4 فيفري 2016):** طبقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 أولى إصدارات معايير التدقيق الجزائرية وتتمثل في أربعة معايير وهي:

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم"210" اتفاق حول أحكام مهام التدقيق:** يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق أو محافظ الحسابات الاتفاق مع الإدارة وفق الشروط المسبقة حول أحكام مهمة التدقيق.
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم"505" التأكيدات الخارجية:** يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية، أي من مصادر موثقة كالبنك، مصلحة الضرائب ...الخ.
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم"560" أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة:** الهدف من هذا المعيار هو حصول المدقق على الأدلة الكافية التي تدل على أن العمليات المحاسبية التي وقعت بين تاريخ الإقفال للكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية قد تمت معالجتها وفق المنهج المحاسبي المطبق. (وزارة المالية ا.، 2016، الصفحات 02-05).
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم"580" التصريحات الكتابية:** يعالج هذا المعيار إلزامية حصول المدقق على الوثائق الكتابية اللازمة من طرف الإدارة، ليؤكد أن هذه الأخيرة قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه في إطار مراجعة القوائم المالية. (وزارة المالية ا.، 2016، الصفحات 02-05)

✓ **الإصدارات الثانية 11 أكتوبر 2016:** طبقا للمقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 ثاني إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق وتتمثل في الأربعة معايير التالية:

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم"300" تخطيط تدقيق الكشوف المالية:**يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، ويهدف إلى إعداد إستراتيجية تتكيف مع المهمة وبرامج العمل لدى المدقق.
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم"500" العناصر المقنعة:** العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، كالقيود المحاسبية (دفتر اليومية، دفتر الأستاذ) ووثائق الإثبات كالفواتير، الصكوك والعقود.
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم"510" مهام التدقيق الأولية والأرصدة الافتتاحية:** يعالج هذا المعيار الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية ويجب على المدقق أن يجد عند إفتتاح الأرصدة أنه تم نقل أرصدة إقفال السنة السابقة بشكل صحيح.
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم"700" تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية:** يتطرق هذا المعيار حول التزام المدقق بتشكيل رأيه حول الكشوف المالية، ويهدف إلى تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي. (فياش و بوعبانة، الصفحات 191-193)

✓ **الإصدارات الثالثة:** وفق المقرر رقم 23 المؤرخ في مارس 2017 الثالث إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق وتتمثل في أربعة معايير هي كالأتي:

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم"520" الإجراءات التحليلية:** حيث تطرق هذا المعيار إلى استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها أداة للمراقبة التي تسمح بالتعرف على مؤسسة ومحيطها، وتضمن هذه الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات السابقة أو تقديرية للمؤسسة.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم"570" استمرارية الاستغلال:** يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق القوائم المالية (الكشوف) المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد القوائم المالية واستمرارية نشاط المؤسسة باستثناء المؤسسة التي تنوي التصفية أو وقف النشاط.
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم"610" استخدام أعمال المدققين الداخليين:** يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي حيث أن يمكن لهذا الأخير أن يساعد المدقق الخارجي في أداء مهمته وكذلك على المدقق الخارجي أن لا يتأثر بتقرير المدقق الداخلي لأنه مهما بلغت درجة استقلاليته فإنه يبقى دائما من فروع المؤسسة.
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم"620" استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق:** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة، تحتاج وتتطلب خبرة في الميدان. (وزارة المالية م.، 2017، الصفحات 01-07).

✓ **الإصدارات الرابعة:** طبقا للمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 رابع إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق وتتمثل في أربعة معايير كالتالي:

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم"230" وثائق التدقيق:** يعالج هذا المعيار رقم "230" المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق (ملفات العمل) تدقيق القوائم المالية، التي يعدها المدقق أثناء قيامه بعملية التدقيق وتتمثل في الإجراءات المنجزة، العناصر المقنعة، النتائج التي توصل إليها.
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم"501" العناصر المقنعة واعتبارات خاصة:** يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق في حصوله على عناصر مقنعة، كافية ومناسبة فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات، قضايا النزاعات والمعلومات التي تلزم المؤسسة في إطار تدقيق القوائم المالية.
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم"530" السبر في التدقيق:** يطبق المعيار الجزائري "530" عندما يقرر المدقق استخدام السبر أي أخذ عينة للفحص وتدقيقها بهدف الحصول على استنتاجات معقولة حول المجتمع الإحصائي الذي إختار منه العينة.
- **المعيار الجزائري للتدقيق "رقم540" تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها:** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها الحقيقية والمعلومات الواردة في إطار تدقيق القوائم المالية، وتتضمن هذه الواجبات المطلوبة في الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة. (وزارة المالية م.، المصادق عليه من وزير المالية عبد الرحمان الراوية، 2018، صفحة 03).

**3.2. عرض القوائم المالية:**

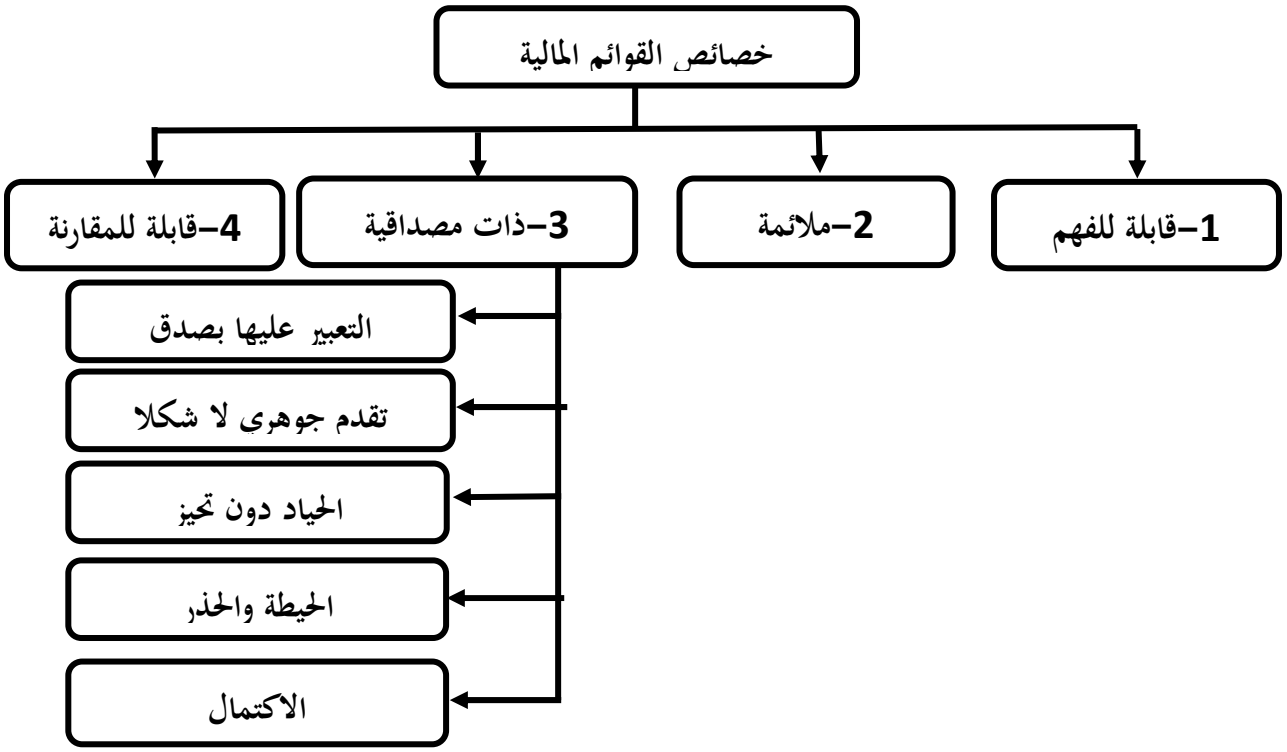
سنوضح من خلال هذا الشطر، القوائم المالية وأهم خصائصها بالنسبة لمستخدميها.

✓ **مفهوم القوائم المالية:** للقوائم المالية عدة تعاريف نذكر منها:

- **تعريف الأول:** " تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية " (حماد، 2005، صفحة 35).
- **تعريف الثاني:** القوائم المالية ذات الاستخدام العام: هي القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها وعرضها سنويا لمقابلة وتلبية الاحتياجات العامة للمعلومات من قبل المستخدمين لإتخاذ قراراتهم من خلال الاستناد على هذه المعلومات. (الجعرات، 2008، صفحة 95)

✓ **خصائص القوائم المالية:** الخصائص هي صفات تتميز بها القوائم المالية وتجعل المعلومات الواردة في هذه القوائم مفيدة للمستخدمين، وتتمثل في أربعة خصائص نوعية أساسية نوضحها في الشكل التالي:

**الشكل رقم01: خصائص القوائم المالية**




**المصدر:** من إعداد الباحثين بالاعتماد على أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية.صفحة 72.

✓ **عناصر القوائم المالية:**

تتمثل عناصر القوائم المالية في الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات، المصروفات (التكاليف) وصافي الدخل.

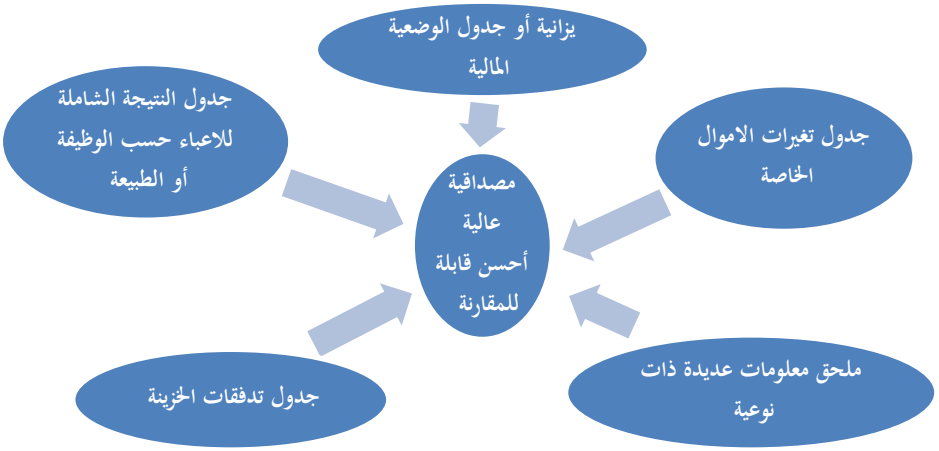
- **الأصول:** تتمثل في الموارد المملوكة للمؤسسة ويمكن قياسها محاسبيا، وتتكون من أصول ملموسة كالأراضي، المباني والبضائع، المعدات وغيرها، وهناك بعض الأصول غير الملموسة كبراءة الاختراع، شهرة المحل...الخ، وتنقسم الأصول إلى قسمين:
- **الالتزامات:** وهي تعهدات أو ديون على المؤسسة تجاه الغير أي حقوق الدائنين اتجاه أصول المؤسسة، وتنقسم إلى:
- **حقوق الملكية:** تتضمن المبلغ المستثمر من الملاك في المؤسسة إضافة إلى الأرباح المحتجزة من تاريخ نشأة المؤسسة إلى تاريخ إعداد الميزانية العمومية.
- **الإرادات:** وهي قيمة البضائع المباعة والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة سواء تمث نقدا أو بالآجال. (على الحساب) أن الإرادات تحسب وتقدر بسعر البيع الإجمالي للسلع أو الخدمات التي قدمت به للزبائن (العملاء) دون النظر إلى الفترة التي يتم فيها التحصيل نقدا.
- **المصروفات(التكاليف):** هي عبارة عن التكلفة الفعلية للسلع المباعة والخدمات التي استخدمت للحصول على الإيرادات أو النواتج للمؤسسة، أي كل ماتضحي به المؤسسة لتحقيق الإيرادات.

- **صافي الدخل**: وهو القيمة المضافة أو الزيادة في الإيرادات المكتسبة خلال فترة ما عن التكاليف أوما تسمى بالمصروفات أي صافي الدخل. (حامدي حجازي، 2011، الصفحات 8-9).

✓ **القوائم المالية الأساسية حسب المعايير الدولية:**

تعتمد الأطراف المهتمة بنشاطات المؤسسة على القوائم المالية باعتبارها وسيلة لإتخاذ القرارات، عن طريق التعرف على المركز المالي للمؤسسة والنتائج المحققة من خلال الإطلاع على قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)، وكذلك جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة والملاحق. (بن فرج، 2014، صفحة 66). وحتى تكون القوائم المالية التي سنتطرق إليها مطابقة للمعايير المعتمدة،يجب على كل مؤسسة احترام معايير IAS/IFRSعند إعداد القوائم المالية المتمثلة في الشكل التالي: (بوتين، صفحة 68).

**الشكل رقم02: القوائم المالية حسب معيارISA1**




**المصدر** : محمد بوتين، المحاسبة المالية معايير المحاسبة الدولية.صفحة 69.

**3. مهمة أو منهجية محافظ الحسابات أثناء فحصه للقوائم المالية في مؤسسات اقتصادية جزائرية:**

**1.3. مفهوم محافظ الحسابات:**

تنص المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادرة بالجريدة الرسمية،عدد42 بتاريخ 11 جوان 2010 كتالي:" يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به " (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 4).

**2.3. أهم مهام محافظ الحسابات أثناء مزاولته للمهمة:** تنص المادة 23 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد الصادرة في الجريدة الرسمية عدد 42 بتاريخ 11 جوان 2010 المهام كالأتي وملخصة من طرف الباحثين :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات الموجودة في تقرير التسيير المقدم من طرف المساهمين أو الشركاء؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراء الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة والمديرين أو المسير؛

- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص يكتشفه، ويعرقل استمرار استغلال المؤسسة.

وتخص هذه المهام فحص وثائق للمؤسسة أو الهيئة والتطلع لمدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها بدون تدخل في التسيير (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 07).

**3.3. منهجية ومهمة محافظ الحسابات لفحص القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية:**

لتحقيق أهداف محافظ الحسابات وتعزيز مصداقية القوائم المالية يفرض عليه (المدقق الخارجي) إتباع ثلاث مراحل ضرورية ومتكاملة، ولكل مرحلة لديها عدة خطوات (محمد، 2005، صفحة 65)، وخاصة بالنسبة للمؤسسة الجديدة فعلى محافظ الحسابات أن يبحث على عناصر أكثر تفصيلا للحصول على أدلة الفهم والإثبات. (هادي، 2004، صفحة 51) وسنتطرق إلى هذه المراحل كالتالي:

✓ **المرحلة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:**

في هذه المرحلة يتحصل محافظ الحسابات على عناصر الفهم أكثر من عناصر الإثبات أي عليه الإطلاع على الحقائق التقنية، التجارية، القانونية، الضريبية، الاجتماعية حول المؤسسة، ولا يمكن للمدقق الخارجي أن يتعدى هذه المرحلة أو الذهاب مباشرة إلى فحص حسابات المؤسسة، مهما كانت تجربته وكفاءته، أي يحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية. مثال: لا يمكن إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة والمؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة عملياتها، قيودها وكل ما يتعلق بها. (محمد، 2005، الصفحات 66-67) .

✓ **المرحلة الثانية: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:**

إن مهمة محافظ الحسابات من أصعب المهام، فبعد المرحلة الأولى وهي التعرف العام على المؤسسة لابد عليه من التعرف على مجموعة من الضمانات من خلال نظام المراقبة الداخلية للمؤسسة، فعليه أن يتأكد من تلك الأخيرة (الرقابة الداخلية) أنها تمسك الدفاتر الأساسية لمختلف أنظمة المؤسسة كدفتر اليومية، دفتر الجرد، الدفتر الكبير، دفتر الأجور وسجل المداولات الجمعية العامة وسجل مداولات مجلس الإدارة، ولتقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة لابد أن يتلقى أجوبة على الأسئلة الرئيسية التالية:

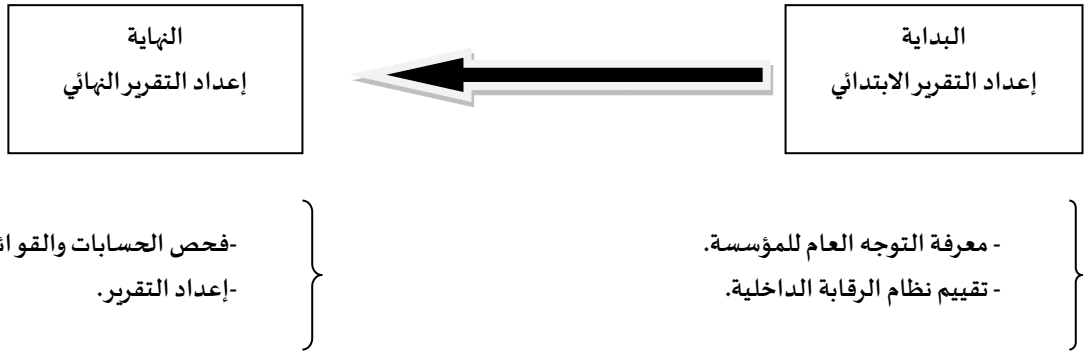
- ما هي الإجراءات المعمول بها لتحقيق رقابة داخلية فعالة؟
- "هل هذه الإجراءات مطبقة فعلا ؟"
- "وهل الإجراءات كافية لخلق رقابة داخلية حسنة مما يؤدي إلى صحة القوائم المالية ؟" (محمد، 2005، صفحة 71).
- ويمر محافظ الحسابات عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بأربعة مراحل من جمع الإجراءات، إختبار التطابق، تقييم الأولي واختبار نقاط القوة في الواقع تم التقييم النهائي لنظام المراقبة وتقديم تقرير نهائي يعبر عن حوصلة لنقاط القوة ونقاط الضعف.

✓ **مرحلة الثالثة: فحص الحسابات والقوائم المالية:**

هي مرحلة فحص الحسابات، وقد تتسع وتتقلص الأشغال فيها حسب النتائج التي توصل إليها المدقق في المرحلتين السابقتين، وعلى محافظ الحسابات في هذه المرحلة يقوم بالتدقيق وفحص عناصر الميزانية، عناصر جدول حسابات النتاج

وباقي القوائم باستعمال تقنيات **السبر التي نص عليها المعيار الجزائري للتدقيق رقم" 530"، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 NAA (530.** (محمد، 2005، الصفحات 56-57) أي يستعمل المدقق عينة ويحددها بشكل دقيق مع إتباع النهج الذي يراه مناسبا لذلك، مما يمكنه من بناء رأي محايد حول شفافية وشرعية وكفاءة وصدق الحسابات ويدعم ذلك بأدلة إثبات، من خلال التقرير النهائي لعملية التدقيق والمتضمن لنتائج التدقيق لأن عدم تمثيل هذه العينات لواقع المؤسسة أو مصلحة معينة ستؤدي إلى تقرير نهائي ذو توصيات خاطئة وغير هادفة وبالتالي يزعزع سمعة المدقق ويتحمل مسؤوليته إتجاه هذا العمل المؤدى. (زوهري، 2017، صفحة 39).

**الشكل رقم03: مراحل محافظ الحسابات لتعزيز القوائم المالية في الجزائر.**




**المصدر**: من إعداد الطالب بالإعتماد على مصدر محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق صفحة 56 و57.

**4. دراسة ميدانية حول مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية تلمسان:**

إن ممارسة مهنة التدقيق عمل صعب يعتمد على الجانب النظري والتطبيقي ،فسنحاول تطبيق الجانب النظري على مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية تلمسان.

**1.4.تقديم المؤسسة:** نشأة مؤسسة ديوان الترقية وتسيير العقاري سنة 1974 تحت أمر رقم 69/74 مؤرخ في 02 جويلية 1974.

- ✓ **مهامها الرئيسية:** تتمثل في كراء وبيع السكنات العمومية التجارية.
- ✓ **طبيعتها القانونية:** مصنفة ضمن المؤسسات العمومية الصناعية التجارية.

**2.4. منهجية محافظ الحسابات عند فحصه القوائم المالية ومختلف المصالح لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية تلمسان**

تمت فحص ومراقبة ديوان الترقية والتسيير العقاري من طرف محافظي الحسابات الثلاثة وفقا للمهمة المعمول بها والمتطرق إليها في إطار النظري للدراسة من دورة أولى إلى دورة نهائية لفحص الحسابات والقوائم المالية وإعداد التقرير النهائي.

فقد تم مراقبة مختلف مصالح المؤسسة بداية من مصلحة الموارد البشرية، مصلحة المنازعات، مصلحة التدقيق والمصلحة الاجتماعية ونهاية بالمصلحة الأساسية المتمثلة في المحاسبة والمالية، ولكل مصلحة تم مراقبة كل السجلات الخاصة بها والتطرق إلى مختلف الملاحظات والأخطاء الموجودة بهذه السجلات.

ولكن قبل حضور محافظي الحسابات كان قد قدموا رسالة المهمة تتضمن كل الأحكام والوثائق الواجب تحضيرها من طرف مصالح الديوان وهدا ما تطرق إليه معيار **التدقيق الجزائري رقم 210 الاتفاق حول أحكام مهام التدقيق**، ولديه أثار على محافظ الحسابات والديوان وهي موضحة في الجدول الثالث.

**مثال:** عند مراقبة مصلحة الموارد البشرية قد تم مراقبة كل سجلاتها الثمانية المعروفة كسجل الأجور، الحوادث ...إلخ وغيرها ويرى محافظ الحسابات إن كانت مؤشرة عليها من طرف المحكمة كسجل الأجور، ومؤشرة من طرف المفتشية العامة كسجل

الحوادث مثلا، كانت **ملاحظة محافظ الحسابات:** أن يجب إعادة هيكلة العمال في المؤسسة لأن وجود عدد كبير من العمال وهناك توزيع عشوائي مما يؤثر على تكاليف المؤسسة، ونرى أن محافظ الحسابات قد اعتمد على معيار **505 التأكيدات الخارجية** كاتصاله بمصلحة الضرائب راجع لعدم قبوله وثيقة مقدمة إليه من طرف مصلحة الموارد البشرية تخص منحة الذهاب للتقاعد الخاصة بالعمال، وكذالك هدا المعيار كان لديه أثار على محافظ الحسابات والديوان كما هو موضح في الجدول الثالث، ومصلحة المحاسبة والمالية: فتم مراقبة كل من القوائم المالية وكل السجلات والدفاتر، وتم الإطلاع على مساواة الأصول والخصوم والبحث على الفرو قات أو حسابات مسجلة بالخطأ.والإطلاع على الدفتر الكبير ( أي الدفتر المركزي) ودفتر الإستمارات التي يشمل عمليات أقل من 30000دج والدفتر الذي يشمل العمليات أكتر من 30000دج.

- ✓ **تحليل الحسابات**: كمراقبة ومحاسبة الوثائق لعمليات الشراء مثلا يجب احتوائها على كل الوثائق الحقيقية كوثيقة الطلب، وثيقة الشراء، وثيقة الإخراج، فاتورة، والوثائق المالية كشيك بنكي أو وصل نقدي ...الخ.

وكل ما تطرقنا إليه تم في **المرحلة الأولى** التي وضع فيها محافظ الحسابات التقرير الابتدائي للديوان على الشكل رسالة المهمة تضمن إشعارات محافظ الحسابات.

- **أولا: إبداء الرأي حول المبادئ القانونية والنظامية**: كما هو موضح في الجدول التالي:

**الجدول رقم 01: إبداء الرأي حول المبادئ القانونية والنظامية**

| مجال العملية | الأفعال والنتائج الثابتة للمؤسسة | توجهات والملاحظات |
|---|---|---|
| **دفتر اليومية** | تمت اليومية وفق معايير المحاسبة وبشكل صحيح أي دون ملاحظات | ــــــــــــــــــ |
| **سجل الجرد** | ممضي من طرف المحكمة رقم 44يوم 15-10-2013، عدد أوراقه 94 صفحة | يجب أن يمضي سجل الجرد طرف المدير العام |
| **سجل اليومية** | ــــــــــــــــــ | -يجب أن تسجل عمليات في اليومية |

**المصدر:** مصلحة المحاسبة والمالية لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية تلمسان.

- **ثانيا: إبداء الرأي حول الرقابة الداخلية:** هذه العملية تتضمن المراقبة بأن الديوان يضمن:

- تقديم الأدوات؛
- تحديد المهام والمهمات بين المصالح؛
- التطبيق الصحيح والمباشر لتوجهات المديرية؛
- تقييم مجهودات العمال مهما كانت درجاتهم وموقعهم في الهرم التنظيمي للديوان؛
- ضمان أن الأهداف المسطرة تم تحقيقها.

ومن خلال هده العملية نرى أن محافظ الحسابات اعتمد على معيار **رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين** وراجع هدا لأن مؤسسة الديوان لديها مدقق داخلي وقدم هذا الأخير تقريره لمحافظ الحسابات على الرقابة الداخلية.

وأما **معيار620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق** لم يعتمد محافظ الحسابات على هذا المعيار وهدا راجع لعدم حاجته إلى خبير في الميدان أتناء الفحص لمصالح مؤسسة الديوان، وكما تم توضيح أثار المعيارين على عمل محافظ الحسابات والديوان في الجدول الثالث.

وكذلك لم يعتمد على معيار 501 **العناصر المقنعة والاعتبارات الخاصة** وهذا راجع مثلا لعدم وجود نزاعات مع الديوان سواء من طرف العمال أو مؤسسات الغير، وكما هو موضح في الجدول الثالث.

- **ثالثا: إبداء الرأي حول احترام التسيير وأخذ الحسابات:**

في ما يخص هذا المجال، الهدف المرجى عنه هو ضمان العمليات المحاسبية لمراقبة الملفات وإدخال العمليات للحسابات المعنية.

- كتابة العمليات (اليومية ) للمبالغ في دفاتر المرفقة؛
- إعداد مركز المجاميع مع نهاية كل شهر في الدفاتر المرفقة إلى الدفتر العام المركزي؛
- طبع كل الحالات المحاسبة الدورية مع نهاية كل شهر مع الاحتفاظ بالأرشيف بصفة طبيعية.

فإن جميع هذه العمليات تبين عملية فحص ميزانية الأصول والخصوم، ونوضحها في الجدول التالي بإختصار :

**الجدول رقم02: عمليات فحص ميز انية الأصول والخصوم**

| مجال العملية | الأفعال و النتائج الثابتة للمؤسسة | الملاحظات والتوجيهات |
|---|---|---|
| | 1- حسابات الأصول ACTIF.<br>2- التثبيتات المعنوية:<br>لا يوجد أي اكتساب للديوان في هذه الفترة.<br>– التثبيتات العينية:<br>– اكتساب التثبيتات لهذه الفترة، قدره بـ 440.000 دج أي:KDA440.<br>– الديون : ديون على زبائن المسجلة تمثل الخام بمبلغ KDA 4.305016.ومقدمة الى زبائن مسجلين المستأجرين آخرون . | – يجب إثبات جميع النفقات المتعلق بهذه العمليات ويجب أن تكون ممضاة<br>– التسيير الجيد للديون مهما كانت طبيعتهم يجبر على تعاون فعال ومتكامل بين: هيكل التحصيل .<br>هيكل التسيير العقاري .<br>هيكل التجاري.<br>هيكل التدقيق.<br>ديون مشكوك فيهم يجب أن تكون لهم متابعة خاصة وجهد فعال لتحصيلها قبل آجالها القانونية . |

**المصدر**: تقرير النهائي لمحافظ الحسابات لمؤسسة الديوان.

وكذلك حسابات الخصوم يتم مراقبتها وكشفها في نفس الجدول وإظهار الملاحظات المأخوذة عليها التي قدرت بـ KDA24559 قسمت لموردو الضمانات بـ KDA236702، مورد والتثبيتات بـKDA5915، مورد الخدمات بـ KDA5951، مورد وآخرون بـ KDA1011 فكانت الملاحظة أن مورد والضمانات يجب متابعتها بالحيطة.

ونقول أن محافظ الحسابات قد إعتمد على معيار رقم **560 الأحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة** وتبين هدا خلال قيامه بعملية التدقيق في المرحلة الأولى التي تمت بعد حوالي شهرين من السنة الجديدة وخاصة يطلع بأن الملاحظات والتوجيهات التي قدمت في السنة الماضية قد قام تصحيحها وإتخاذها بعين الإعتبار من طرف الإدارة.

وكذلك خلال المرحلة الأولى نرى أن محافظ الحسابات قد اعتمد على معيار **580 التصريحات الكتابية** خاصة عند زيارته لكافة المصالح وخاصة مصلحة محاسبة والمالية فتقدم إليه أي وثيقة يطلبها كالقوائم المالية أو سجلات ...الخ، وهذا ما ينص عليه نطاق المعيار، وكذلك اعتمد محافظ الحسابات خلال المرحلة الأولى على معيار رقم **300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية** ونرى دلك خاصة في رسالة المهمة المقدمة للمؤسسة الديوان التي تحتوي على جداول يجب تحضيرها من طرف الإدارة كجدول الامتيازات، جدول أعلى عشر أجور وغيرها.

واعتمد على **معيار رقم 500 العناصر المقنعة** بجمعه وحصوله على كل الوثائق من مختلف المصالح وكل ما كان مطلوب في رسالة المهمة، وكدالك دائما خلال المرحلة الأولى قد اعتمد كذلك على **معيار رقم 510 مهام التدقيق الأولية والأرصدة**

**الافتتاحية** ونرى هدا عند إعداد تقرير الابتدائي ويتأكد خاصة في قيد الترحيل من جديد، كمثال تم غلق هدا القيد بخمسة بناءات فيجب فتحه السنة الموالية بخمسة بناءات أي بنفس أرصدة الافتتاحية للسنة الماضية.

✓ **التقرير النهائي**: يحتوي على الشكل التالي: رسالة المهمةN/05/16:

نظرا لمهمة محافظة الحسابات التي كلفتموني بها أتقدم لكم بالتقرير النهائي للحسابات المالية السنوية لديوان الترقية والتسيير العقاري المختتمة في 12/31/ن ويتكون من:

- **تقرير الخاص:** الذي يتكون هو بذاته من العشر الأجور المرتفعة وتكون موضحة في جدول، ونتائج السنوات الخمسة الماضية، وجدول يوضح امتيازات المتاحة للعمال فكانت ملاحظة محافظ الحسابات بأن هذه الامتيازات غير مقترحة في الاتفاقية الجماعية سارية المفعول كمنح منزل لرئيس المصلحة مما لديه أثار على قيمة التكاليف.
- **التقرير العام**: تم التطرق فيه إلى ملخص حول المبادئ والقوانين المطبقة والرقابة الداخلية داخل المؤسسة، ومن أهم ملاحظات محافظ الحسابات كانت كالتالي:

- كل سجلات المحاسب تجنب التشطيب لأنه سجل قانوني ويجب حسن المحافظة عليه.
- وكان اقتراحنا أن الملاحظة التي قدمت في تقرير الابتدائي من طرف محافظ الحسابات لم تأخذ بعين الاعتبار من المؤسسة.
- فحص حسابات السنوية في 12/31/ن.يقوم محافظ الحسابات بتجزئة الأصول إلى أصول غير جارية لكل الحسابات من الاستثمارات العينية والمادية كالأراضي والبناءات ومعدات أخرى...الخ، والتعرف على القيمة الإجمالية والاهتلاكات والقيمة المحاسبة الصافية لأخذ ملاحظات عنها.

كملاحظة من اقتراح الباحثين يستوجب استحداث الاستثمارات الأخرى لأنها قديمة الاستعمال وتقدم مردودية ضعيفة.

- **ملاحظة لمحافظ حسابات:** حقوق المؤسسة على خدمات اجتماعية تبقى عالقة منذ السنوات الماضية فيجب إيجاد حل من أجل استرجاع هذه الحقوق وذلك بطرح الملف على مجلس الإدارة.
- **ملاحظة الباحثين على زبائن:** عندما تكون مؤونة لدى الزبائن يجب تكوين ميزانية الأقدمية أي حسب سنوات الماضية وكل سنة على حدة ومؤونتها كما تطرقنا إليه في الاطار النظري من قواعد القوائم المالية عدم المقاصة ما بين السنوات.

ونرى أن محافظ الحسابات قد التزم بالمعيار رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية ويظهر هدا عند تعبيره بوضوح على رأيه في التقريرين الكتابيين الابتدائي والنهائي، وكذلك قد اعتمد على معيار 520 الإجراءات التحليلية عند مقارنته لنتائج الخمس سنوات الماضية وتحليلها وتقديم تقرير عليها.

واعتمد على معيار 570 استمرارية الاستغلال قي التقرير الابتدائي والنهائي في القائمة المالية الخامسة المتمثلة في الملاحق موضحا أن المؤسسة اعتمدت على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما كاستمرارية الاستغلال وعدم وجود نية التصفية وخاصة معيار 530 السبر في التدقيق إعتمد عليه محافظ الحسابات بنسبة عالية بأخذ عينة من كل مصلحة كالمصلحة الاجتماعية بأخذ وثائق للمنح الممنوحة للعمال لشهر جوان ومارس فقط وهدا راجع لاستعماله هذا المعيار لربح الوقت.

**4. تحليل النتائج**

ويتم إظهار النتائج على كل ما سبق ذكره بتوضيح كل معيار تدقيق جزائري ومدى إعتماد وتأثيره على محافظ الحسابات ومؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري في الجدول التالي:

**الجدول رقم 03: معايير التدقيق و أثرها على محافظ الحسابات والمؤسسة (الديوان)**

| المعيار الجزائري للتدقيق | اعتماد محافظ الحسابات ولمادا | عدم الاعتماد | مرحلة الاعتماد | الأثر على محافظ الحسابات | الأثر على مؤسسة الديوان |
|---|---|---|---|---|---|
| **NAA210: اتفاق نحو أحكام التدقيق** | يعتمد من خلال رسالة المهمة المقدمة للإدارة والاتفاق حول كل الوثائق الواجبة إعدادها. | ---------- | المرحلة الأولى | له أثر إيجابي بحصوله على كل الوثائق والواجبات المتفق عليها بدون صعوبة. | إنجاز كل ما طلب منها من وثائق قبل حضور محافظ الحسابات. |
| **NAA505: التأكيدات الخارجية** | استعمل المعيار من محافظ الحسابات نظرا لعدم قبوله لوثيقة مقدمة من مصلحة الموارد البشرية فأدى به للجوء لمصلحة الضرائب مستقبلا | ---------- | المرحلة الأولى | للتأكد بأن العمليات والوثائق المقدمة من الديوان أنها صحيحة. | أثر إيجابي للديوان لأنه يتأكد من قرارات المسؤولين كانت صحيحة ووفق القوانين المنصوص عليها. |
| **NAA610 استخدام أعمال المدققين الداخليين** | استخدام والاعتماد على تقرير المدقق الداخلي في تقييم الرقابة الداخلية للديوان. | --------- | المرحلة الأولى والثالثة (عند إعداد التقريرين ). | لربح الوقت والتكلفة لكن لم يعتمد محافظ حسابات كثيرا على تقرير مدقق الداخلي. | للتأكد وتقييم بأن نظام الرقابة الداخلية وكل وظائف المؤسسة تعمل بشكل جيد. |
| **NAA 620 استخدام أعمال خبير معين من المدقق** | ---------- | لم يعتمد عليه لأن عدم الحاجة لمحافظ الحسابات إلى خبير في البناءات أو حالة خاصة بالديوان. | ---------- | أثر سلبي على محافظ الحسابات إذ كان هناك عمليات يستلزم وجود خبير ولم يتطرق إليها. | أثر سلبي على الديوان عندما لايلجئ محافظ الحسابات إلى خبير وخاصة عند وجود عمليات بالبناءات معقدة يستلزم بها خبير للتدقيق والتقييم الجيد للعملية. |
| **NAA501 العناصر المقنعة والاعتبارات الخاصة** | ---------- | إعتمد محافظ الحسابات على المعيار نظرا لعدم قبوله لوثائق. | المرحلة الأولى | أثر إيجابي على محافظ الحسابات لأنه قد يتأكد من المعلومة والوثائق الغير واضحة أو مشكوك فيها. | التأكد والتصحيح من وثائق مصالح الديوان كمثال: وجود خطأ في تسجيل قيمة شراء مواد البناءات. |
| **NAA560 الأحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة** | إعتمد محافظ الحسابات على معيار للتأكد بأن الملاحظات الموجهة خلال كل مرحلة قد تم تصحيحها وتبريرها من طرف مسؤولي الديوان في تقرير التحفظات. | | مرحلة الأولى والثانية | أُثر إيجابي من خلال تأكد محافظ الحسابات بأن الديوان لديه مصداقية العمل وتصحيح الأخطاء،وهدا له أثر إيجابي على التقرير. | له أثر إيجابي كدالك على ديوان،لأنه يجبر دائما الإدارة بتصحيح أخطاءها من دورة سابقة إلى دورة حالية أو من مرحلة لمرحلة أخرى. |
| **NAA 580 التصريحات الكتابية.** | إعتمد محافظ الحسابات على المعيار لمرونة طلب حصوله على كل الوثائق المطلوبة من الديوان. | ---------- | خلال كل مرحلة | لديه أثر إيجابي بعدم إيجاد أي صعوبة من محافظ الحسابات عند طلبه لأي وثيقة من طرف كل مصالح الديوان. | أثر إيجابي على ديوان بتوفير كل الوثائق المطلوبة والحرص على سلامتها من كل الانحرافات والأخطاء قبل إطلاع محافظ الحسابات عليها . |
| **NAA 300** | اعتمد هدا المعيار لتسهيل العمل | ---------- | خلال كل | لديه أثر إيجابي لدى محافظ | يؤثر هدا المعيار على |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **تخطيط تدقيق الكشوف المالية** | لمحافظ الحسابات بحصوله على كافة الأدلة والإثبات من الديوان. | | المراحل | الحسابات لضرورة إعداد إستراتيجية العمل قبل مزاولته للمهمة بمؤسسة الديوان. | الديوان بالإيجاب من ناحية تسهيل تقديم كل العمليات لمحافظ الحسابات عند التدقيق والفحص. |
| **معيار رقم NAA500 العناصر المقنعة** | اعتمد عليه محافظ الحسابات نظرا لضرورة الحصول على كل الوثائق لتأسيس رأيه بدقة . | ---------- | كل المراحل | لديه أثر إيجابي بتأسيس رأي صادق ودوا شفافية بالإعتماد على كل الوثائق كقوائم المالية وغيرها . | أثر إيجابي للديوان لإعداد كل الوثائق المطلوبة من محافظ الحسابات كدفتر اليومية،دفتر أستاد،قوائم مالية ...الخ. |
| **معيار رقم NAA 510 مهام التدقيق الأولية والأرصدة الافتتاحية** | اعتمد لتجنب الأخطاء وانحرافات لدى الأرصدة الافتتاحية للديوان. | ------- | مرحلة الأولى | ليتأكد محافظ الحسابات بأن جميع أرصدة السنة الماضية أخذت كما هي بدون تحريف لدمجها في السنة الفعلية. | مساعدةإدارة الديوان والمسؤلين بتجنب أي اختلاس أو انحرافات بترحيل جميع الأرصدة كما هي بدون تغيير. |
| **NAA 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية** | اعتمد من محافظ الحسابات لتوضيح النتائج المتوصل إليها في تقرير كتابي . | ---------- | خلال مرحلتين (إعداد التقريرين ). | لديه أثر كبير حول تأسيس رأي محافظ الحسابات للقوائم المالية للديوان وإستنتاج النتائج وتقييمها. | أثر كبير على مسؤولي ديوان ومجلس الادارة بأخذ رأي محافظ الحسابات وتبرير وتصحيح الملاحظات والتوجيهات الموجودة بالتقرير. |
| **NAA 520 الإجراءات التحليلية** | اعتمد عند المقارنة وتحليل مختلف النتائج. | ---------- | المرحلة الأولى والثانية | يستفيد محافظ الحسابات من إجراءات التحليلية في تحليل نتائج الديوان وأخذ تقرير علها. | يتعرف مسؤولي الديوان على نقاط ضعف ومسار النتائج خلال السنوات من تقرير المدقق. |
| **NAA 570 استمرارية الاستغلال** | تين اعتماد هدا المعيار في الملاحق بأن الديوان في استمرارية. | ---------- | المرحلة الأولى والثانية. | يؤثر بأنه كل مرحلة يتأكد بأن الديوان ليس لديه نية التصفية أو نهاية النشاط. | بأن المؤسسة علها دائما إحترام القوانين المعمول بها. |
| **NAA 530 السبر** | اعتمد من طرف محافظ الحسابات بنسبة كبير نظرا | ---------- | المرحلة الأولى والثانية. | لديه ثأتيران إيجابيان على محافظ الحسابات هما ربح الوقت وكدالك الحماية القانونية للعمليات التي لم تدقق ضمن العينة. | فائدة واحدة بربح وقت مع مدة الفحص من طرف محافظ الحسابات، وله تأثير سلبي على الديوان كممكن وجود أخطاء ولم تدقق من محافظ الحسابات. |

**المصدر**: من إعداد الباحثين بالإعتماد على ما سبق.

**5. الخاتمة:**

إعتمد المدقق الإلزامي القانوني للمؤسسة OPGI (محافظ الحسابات ) أثناء قيامه بمهمته العادية لفحص القوائم المالية على جل المعايير التدقيق الجزائرية الستة عشرة أي حوالي 70 بالمئة كالإصدارات الأولى لمعيار رقم 610، 501،230،620 التي تتمحور حول أحكام الاتفاق بين محافظ الحسابات للديوان والاعتماد على التأكيدات الخارجية كمصلحة الضرائب وتصحيح الأحداث اللاحقة بعد إقفال الميزانية عند التأكد من التوجيهات والملاحظات المقدمة خلال السنة المنقضية من طرف محافظ الحسابات إن أخذت بعين الإعتبار من طرف الديوان.

وكذالك اعتمد محافظ الحسابات على الإصدارات الثانية معيار رقم 700،510،500،300 ونرى دلك في رسالة المهمة لطلبه لجدول العشر الأجور المرتفعة، وجدول خمس السنوات الماضية، وكذالك حصوله على أي وثيقة كان يطلبها من مصالح الديوان والتطرق إلى حساب الترحيل من جديد وإظهاره خلال تحليله للقائمة المالية (الميزانية) في التقرير النهائي وإعطاء رأيه بالمصادقة على القوائم المالية.

أما الإصدارات الثالثة لمعيار رقم 620،610،570،520 فقد اعتمد محافظ الحسابات على ثلاث معايير فقط وهي: 610،570،520، باعتماده على تقرير المدقق الداخلي وإظهار المبادئ المحاسبية وتحليلها .ولكن لم يعتمد على معيار رقم 620 وهذا راجع أن محافظ الحسابات لم يستعن بخبير لدى مؤسسة الديوان لعدم الحاجة إليه.

أما الإصدارات الرابعة الأخيرة لمعيار رقم 540،530،501،230 اعتمد محافظ الحسابات عند الفحص على معيارين رقم 530،230 وهو إظهار الوثائق كالقوائم المالية، والاعتماد على عملية أخذ العينة عند الفحص ولكن لم يعتمد على معيار رقم 540و معيار رقم 501 وهدا راجع لعدم وجود نزاعات مع مؤسسة الديوان أو عدم دراية محافظ الحسابات بهذين المعيارين.

ومن هدا المنطلق التمسنا هدا النقص بالرغم من اعتماد محافظ الحسابات على نسبة كبيرة من معايير التدقيق الجزائرية ولكن يبقى هذا الاعتماد لديه نقص كبير لأن ممارسي محافظ الحسابات يعتمدوا على المعايير بطريقة غير مباشرة أي قيامه بإعمال روتينه تعتمد على الخبرة المهنية أكثر عند فحصه للحسابات وليس لديه الإطلاع الكافي على المستجدات الجديدة كالإصدارات والتطوير للمعايير سواء الدولية أو حتى المحلية الصادرة مؤخرا باعتبارها مجرد إرشادات وليس مفروضة قانونا للعمل بها من محافظي الحسابات.

ومن هدا نوصي بأن يتم إعداد معاهد للتدريب والتعليم لمحافظ الحسابات لكي يكون هدا الأخير لديه القدرات العلمية والميدانية لتمكنه من الإطلاع على كافة المستجدات من إصدارات معايير وقوانين محاسبية جديدة، للعمل بها ميدانيا والإنتقال من العمل الكلاسيكي المكتسب بالخبرة المهنية إلى عمل يعتمد على أسس علمية لتقديم التقارير المالية بصورة واضحة وصحيحة لمستخدمها.

## 6. قائمة المراجع:


1. أبوزيد الشحنة رزوق. (2015). تدقيق الحسابات،مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية (للأطار النظري) (الإصدار الطبعة 1). دار وائل النشر والتوزيع.
2. التميمي هادي. (2004). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية . عمان : دار وائل للنشر .
3. الجزائرية الجريدة الرسمية. (11 جوان, 2010). الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخ يوم 11 جوان العدد 42.
4. المجلس الوطني للمحاسبة وزارة المالية. (04 02, 2016). المقرر002 المؤرخ في 04 فيفري مصادق من طرف وزير المالية عبد الرحمان بن خلفة. 02-05. الجزائر .
5. أمال فياش، و فتيحة بوعبانة. (بلا تاريخ). مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرها الدولية ،دراسة حالة من معايير الجزائرية للتدقيق. تم الاسترداد من مجلة جديدة الإقتصاد.
6. جليلة زوهري. (2017). كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سيدي بلعباس . تم الاسترداد من مجلة الإقتصاد والمالية .
7. خالد جمال الجعرات. (2008). معايير التقارير الدولية 2007. عمان: مكتبة الجامعة إثراء للنشر والتوزيع.
8. رأفت محمود سلامة. (2011). علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة1، دار المسير للنشر والتوزيع (الإصدار الأولى). دار المسير للنشر والتوزيع.
9. زوينة بن فرج. (2014). المخطط المحاسبي البنكي بين المراجعة النظرية وتحديات التطبيق (دكتوراه). سطيف .
10. طارق عبد العال حماد. (2005). التقارير المالية . مصر : الدار الجامعية .
11. مجلس الوطني للمحاسبة وزارة المالية. (24 09, 2018). المصادق عليه من وزير المالية عبد الرحمان الراوية.
12. مجلس الوطني للمحاسبة وزارة المالية. (23 03, 2017). المصادق من طرف وزير المالية، حاجي بابا عمي .
13. محمد بوتين. المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية (دروس وتطبيقات). متيجة للطباعة .
14. محمد بوتين. (2005). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق (الإصدار تانية ). بن عكنون: ديوان المطبوعات الجامعية.
15. وجدي حامدي حجازي. (2011). تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية . إسكندرية : دار التعليم الجامعي .