

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة-الجزائر-

مذكرة نهاية الدراسة

مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية و المالية

تخصص محاسبة و مالية

الموضوع:

التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات

الملحقة بمعرفة محافظة الحسابات

دراسة حالة مؤسسة زهرة الفل

تحت إشراف:مقراني عبد الكريم

أستاذ التعليم العالي

من إعداد الطالبة:

بومعقودة أسماء

مدة ومكان التبرص: من 13أفريل إلى14 ماي "برويبة"- الجزائر-

المؤسسة المستقبلة: مكتب التدقيق.

السنة الجامعية2014/2015

# كلمة شكر و تقدير

نشكر الله عز وجل الذي كان عوننا لنا في إنجاز هذا العمل المتواضع و

نحمده

كما نتقدم بالشكر للأستاذ القدير مقراني عبد الكريم الذي تكرم علينا

بإشرافه على هذا العمل البسيط و أفادنا بنصائحه الذهبية.

و نتقدم بالشكر أيضا للسيد بشسايس عمر الذي أثار لنا الدرب

بإرشاداته و نصائحه القيمة و مجهوداته المعتبرة.

ونشكر أيضا كل من كان له دخل سواء من بعيد أو من قريب في إنجاز

هذا البحث.

# إهداء

إلى أمي الحبيبة التي كانت و لازالت الشمعة التي تحترق لتضيء لي درب النجاح.

إلى أبي الذي كان الناصح و المعلم.

و أدعو من الله أن يثيبهما الجنة وأن يوفقني لرد البعض من جميلهما.

إلى أخواتي: عقيلة، إيمان وهاجر.

إلى إخوتي: طارق و محي الدين.

إلى أساتذتي الكرام الذين كانوا السبب بعد الله عز و جل في تكويني و تهيئتي للميدان العملي.

إلى أصدقائي و رفقاء دربي الدراسي الذين تقاسمت معهم الدرب، الأوقات الحلوة و المرة.

إلى كل من لم يذكرهم قلبي و تذكرهم قلبي. أسماء

## الفهرس العام

عنوان البحث: التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقة.

		الفهرس العام
		فائمة الجداول
		فائمة الأشكال
		فائمة الاختصارات
أ		المقدمة العامة
الفصل الأول: التدقيق المحاسبي و المالي مصطلحات عامة		
1		مقدمة
2	ماهية التدقيق	المبحث الأول:
2	التطور التاريخي للتدقيق	المطلب الأول:
2	الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية	الفرع الأول:
3	الفترة ما بين 1500 و 1850	الفرع الثاني:
3	الفترة ما بين 1850 و 1905	الفرع الثالث:
3	الفترة ما بين 1905 إلى يومنا.	الفرع الرابع:
4	التدقيق المحاسبي و المالي	المطلب الثاني:
4	مفهوم التدقيق	الفرع الأول:
6	التدقيق المحاسبي و المالي	الفرع الثاني:
9	أهداف و أهمية التدقيق	المطلب الثالث:
10	أهداف التدقيق	الفرع الأول:
12	أهمية التدقيق	الفرع الثاني:
13	أنواع التدقيق	المطلب الرابع:
13	التقسيم القديم	الفرع الأول:
19	التقسيم الحديث	الفرع الثاني:
21	المدقق و قواعد السلوك المهني	المبحث الثاني:
21	تعريف المدقق	المطلب الأول:

21	أنواع المدققين	المطلب الثاني:
21	المدقق المستقل	الفرع الأول:
22	المدقق الداخلي	الفرع الثاني:
22	مدقق الحكومة	الفرع الثالث:
22	قواعد السلوك المهني	المطلب الثالث:
22	الاستقلالية	الفرع الأول:
24	الكرامة و الموضوعية	الفرع الثاني:
24	المستويات التكنولوجية	الفرع الثالث:
24	سرية المعلومات	الفرع الرابع:
24	عدم قبول الأتعاب الشرطية	الفرع الخامس:
25	عدم قبول العمولات إلا في حالة معينة	الفرع السادس:
25	الإعلانات و الرقابة على الجودة	الفرع السابع:
26	حقوق وواجبات المدقق	المطلب الرابع:
28	صفات المدقق	المطلب الخامس:
28	الخصائص البشرية الملازمة للوظيفة	الفرع الأول:
29	الخصائص المكتسبة	الفرع الثاني:
30	الخصائص النوعية للمؤسسة	الفرع الثالث:
31	فروض، معايير التدقيق و إنجاز مهمة التدقيق	المبحث الثالث:
31	المعايير الدولية للتدقيق	المطلب الأول:
	مفهوم المعايير الدولية للتدقيق	الفرع الأول:
	أهداف المعايير الدولية للتدقيق	الفرع الثاني:
32	فروض التدقيق	المطلب الثاني:
33	تحقيق مهمة التدقيق	المطلب الثالث:
33	فريق التدقيق	الفرع الأول:
34	وثائق التدقيق	الفرع الثاني:
37		خاتمة
الفصل الثاني: صيرورة التدقيق المحاسبي و المالي		
39		مقدمة

41	محافظ الحسابات بين المهام و التحديات	المبحث الأول:
41	تعريف محافظة الحسابات	المطلب الأول:
41	تعريف 1	الفرع الأول:
41	تعريف 2	الفرع الثاني:
41	عموميات عن محافظ الحسابات	المطلب الثاني:
41	تعريف محافظ الحسابات	الفرع الأول:
42	توقيت تعيين محافظ الحسابات	الفرع الثاني:
42	الصفات الشخصية لمحافظ الحسابات	الفرع الثالث:
44	بعض لوازم مهنة محافظة الحسابات	المطلب الثالث:
44	الكفاءة المطلوبة في القانون الجزائري لمحافظ الحسابات	الفرع الأول:
44	مهمة محافظ الحسابات	الفرع الثاني:
45	موانع التوظيف في مهمة محافظ الحسابات	الفرع الثالث:
46	مسؤولية محافظ الحسابات	الفرع الرابع:
46	مدة أداء المهمة و إمكانية تجديدها	الفرع الخامس:
46	حقوق وواجبات المدقق القانوني "محافظ الحسابات"	المطلب الرابع:
47	حقوقه	الفرع الأول:
48	واجباته	الفرع الثاني:
49	أتعاب محافظ الحسابات	المطلب الخامس:
50	تقارير محافظ الحسابات	المطلب السادس:
51	مخاطر الأعمال من وجهة نظر محافظي الحسابات	المطلب السابع:
52	عناصر معرفة و فهم المؤسسة	المبحث الثاني:
54	مرحلة ما قبل قبول المهمة	المطلب الأول:
54	الأشغال الأولية	الفرع الأول:
54	الاتصالات الأولى مع المؤسسة المراجعة	الفرع الثاني:
54	قبول المهمة	المطلب الثاني:
54	طور التشخيص و أخذ معارف المؤسسة	الفرع الأول:
58	طور التأكيد-تقييم آلية الرقابة الداخلية-	الفرع الثاني:
62	المرجع المحاسبي	الفرع الثالث:

# IV

62	وسائل الحصول على أدلة و قرائن الإثبات	الفرع الرابع:
64	نظام المصادقات	الفرع الخامس:
65	التنظيم والتخطيط لمهمة التدقيق	المطلب الثالث:
65	تعريف و تقييم مخاطر الخطأ الدال	الفرع الأول:
70	التخطيط لمهمة التدقيق	الفرع الثاني:
71	التدقيق الجوهري للحسابات	المطلب الرابع:
72	الرقابة	الفرع الأول:
72	التأكيد المباشر	الفرع الثاني:
72	الاختبارات التحليلية	الفرع الثالث:
73	السير الإحصائي	الفرع الرابع:
74	الاختبارات الموسعة	الفرع الخامس:
74	إنهاء مهمة التدقيق	المطلب الخامس:
74	الرقابة على الأعمال اللاحقة لغلق السنة	الفرع الأول:
75	الاتصال بإدارة المؤسسة	الفرع الثاني:
75	الأعمال الشاملة و التقرير حول الحسابات	الفرع الثالث:
80	التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقة	المبحث الثالث:
81	عموميات عن الدورة شراء- موردين	المطلب الأول:
81	دور المشتريات	الفرع الأول:
84	تعريف وظيفة الشراء	الفرع الثاني:
84	دور وظيفة الشراء	الفرع الثالث:
84	إجراءات اختيار الموردين	المطلب الثاني:
84	خطوات اختيار الموردين	الفرع الأول:
86	كيف يتم التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقة.	المطلب الثالث:
87	المجموعة الأولى أخذ المعارف حول الموردين	الفرع الأول:
98	المجموعة الثانية	الفرع الثاني:
10		خاتمة
الفصل الثالث: التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقة لشركة زهرة الفل		

# V

111		الخاتمة العامة
		المراجع المعتمدة
		الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
82	المصالح المتدخلة في آلية الشراء	1
103	موازنة الموردين	2

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
52	المراحل الأساسية للتدقيق	1
53	المرحلة التمهيدية- ما قبل الموافقة على المهمة من قبل الطرفين -	2
60	تقييم نظام الرقابة الداخلية	3
66	نموذج مخاطر التدقيق	4
68	النموذج العصري لمخاطر التدقيق	5
69	علاقات القرابة بين المورد و مدير المؤسسة	6
94	حركات الأرصدة	7
97	ورقة إظهار و تحليل المشكل	8

## قائمة الاختصارات

الاختصار	التفصيل
AAA	American Accounting Association
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards of Auditing
RA	Risque D'audite
RI	Risque Inhérent
RC	Risque de Contrôle

# VI

RND	Risque de Non Détection
N.S	Note de Synthèse
ENCG	Ecole National du Commerce et de Gestion
CAC	Commissaire Aux Comptes
ONE	Ordre National des Experts
CNC	Centre National de la Comptabilité algérienne
PCG	Plan Comptable Général
IFAC	International Fédération Of Accountants
ISO	International Standards Organisme
JV	Juste Valeur
IIA	Institute Of Internals Auditors
IAASB	International Auditing And Assurance Standards Board
PCN	Plan Comptable National
SCF	Système comptable et Financier
CNC	Centre National de Comptabilité
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
FRAP	Feuilles de Révélation et Analyse des Problèmes
AR	Assurance Raisonnable
RRR	Rabais, Remise, Ristourne
MVm PC	Périod Crédit
MVm PD	Périod débit
SC	Solde Créditeur
SD	Solde Débiteur

# المقدمة العامة

## المقدمة العامة

بعد حتمية الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق أصبحت المؤسسات الجزائرية تعيش تجربة صعبة في تحولاتها نحو هذا الأخير، الأمر الذي أوجب عليها إعادة النظر في ممارسات تسيير ممتلكاتها، علاقاتها مع شركائها و بشكل عام سلوكها في محيط أكثر انفتاحا.

مما أعطى للمعلومة الفعالة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للمؤسسة أهمية بالغة ذلك لكونها تمثل وسيلة إثبات اتجاه الغير و وسيلة للتسيير مما أوجب ضرورة كون هذه المعلومات و خاصة

المحاسبية منها تتسم بالمصداقية و الصحة و تعبر فعلا عن الوضعية المالية للمؤسسة ومنه يمكن القول بأن هذه الأخيرة قاعدة هامة في اتخاذ القرارات المختلفة إذ أنها تقع في قلب الصورة الصادقة للمؤسسة لذا فمن الطبيعي أن تكون موقع تحقيق دوري و منظم من أجل أخراج مجموعة من الضمانات لحسن سير نشاطات الاستغلال و مطابقة معايير الجودة المحددة مسبقا.

من أجل كل هذا إضافة إلى كون محافظ الحسابات الأداة التي تستعملها الدولة في الرقابة الخارجية إذ أنه يقوم بتقييم الخطر المرافق للرقابة الداخلية و يصادق على صحة حسابات الشركة و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به و بالنظر إلى كون التدقيق المحاسبي و المالي يمثل نظاما متكامل في وقتنا الراهن يبحث عن تأكيد نوعية التطبيق المحاسبي و المالي بدون إهمال كل العناصر التي تؤثر من قريب أو بعيد في صيرورة العمل للمؤسسة ارتأينا دراسة الموضوع التالي: التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقة .

و قد قمنا بوضع اشكالية البحث على الشكل التالي:

إلى أي مدى يؤثر التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقة على نجاعة عمل المؤسسة؟

و هل يساهم في تقليل المخاطر التي تهدد وجودها؟

إضافة إلى الأسئلة الفرعية التالية :

كيف تتم عملية التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقة لمؤسسة معينة من قبل محافظ الحسابات؟

ما هي المعوقات التي تعترض محافظ الحسابات أثناء قيامه بعملية التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقة؟

ما هي أهمية محافظة الحسابات بالنسبة للمؤسسة؟

و للإجابة على مجمل هذه الأسئلة وضعنا مجموعة من الفرضيات :

التدقيق المحاسبي و المالي يساعد المؤسسة في التعرف على نقاط قوتها و نقاط ضعفها من جانب مما يجعلها تسعى لإيجاد حلول لمشاكلها ان وجدت و تعمل على التحسين 1- تعاملها مع الموردين المستمر لهياكلها.

2- إن التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقة يتم عن طريق أخذ محافظ الحسابات لتحليل مفصل لعملية شراء الموردين.

3-من المعوقات التي تعترض محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهامه التخوف من القوانين و العقوبات الصارمة في حالة الوقوع في الخطأ.

4- تكمن أهمية محافظة الحسابات بالنسبة للمؤسسة في تقديم النصائح و الإرشادات و الإشارة إلى عناصر الخلل.

### أسباب اختيار هذا الموضوع :

#### الأسباب الموضوعية:

- بالنسبة للتدقيق المحاسبي و المالي اخترنا هذا المجال لأنه يمثل أهمية بالغة في الوقت الراهن و تحد بالنسبة للشركات المعاصرة.

-أما بالنسبة لاختيارنا لحساب الموردين و الحسابات الملحقه لأنه يطرح العديد من المشاكل للمسيرين أكثر من الحسابات الأخرى و يمثل جزء لا يمكن تهميشه من مجموعة حسابات الخصوم لميزانية الشركة.

- محاولة اكتشاف العجز و الضعف و الأخطاء التي يمكن أن تكون موجودة في عمليات شراء الموردين.

-حسن اختيار الأستاذ المشرف.

#### الأسباب الذاتية :

-الرغبة في التخصص ضمن هذا المجال "محافظة الحسابات"

-الاستفادة من التطبيقات التقنية من خلال استخدام المعارف النظرية وذلك من خلال عينات مختلفة من المؤسسات في محافظة الحسابات.

- توفير مرجع إضافي يمكن أن يستفيد منه الطلبة الذين يرغبون في تناول هذا الموضوع.

-سوف نتطرق إلى هذا الموضوع باستخدام المنهج التحليلي الوصفي إضافة إلى منهج الاستنباط و منهج المقارنة.

### أهمية البحث:

تتبع أهمية بحثنا هذا من الأهمية التي تكتسيها مهنة محافظة الحسابات في الاقتصاد من خلال الدور الرقابي الذي تمارسه على أعمال الشركات و الهيئات المختلفة التي يجبرها القانون على تعيين محافظ حسابات و الدور الذي يلعبه رأيه الفني المحايد في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تصدرها بالنسبة للعديد من مستخدمي هذه الأخيرة.

و باختصار يمكن القول أن محافظ الحسابات هو الضمان لصحة المؤسسة و الأمان المالي لاقتصادنا.

### أهداف البحث:

تشمل ما يلي:

- أخذ نظرة جديّة عما يحدث في أرض الواقع (الحياة العملية).
- إبراز دور التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقة في المؤسسة و إظهار مدى أهميته في تنظيم المؤسسة و تطويرها و جعلها تحقق أهدافها.
- التركيز على جزء خاص من التدقيق القانوني و الذي عادة ما يتم تناوله بشكل عام و التنويه بمدى أهمية دراسته.

و لإتمام مختلف تطلعات هذه الدراسة يتم تقسيمها إلى ثلاثة فصول حيث يتناول الفصل الأول موضوع التدقيق عموماً وهو تحت عنوان التدقيق المحاسبي و المالي مصطلحات عامة، أما الفصل الثاني المعنون بصيرورة التدقيق المحاسبي و المالي فهو يختص بدراسة خطوات التدقيق المحاسبي و المالي من تعيين محافظ الحسابات إلى التقرير النهائي و كل الإجراءات اللازمة .

أما الفصل الثالث فيقوم بمعالجة التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقة

لمؤسسة معينة.

# الفصل الأول:

التدقيق المحاسبي و المالي

مصطلحات عامة

## مقدمة:

نتيجة للتطور الكبير الذي شهدته المؤسسات عبر الزمن، إذ أن ظهور شركات الأموال ذات رؤوس الأموال الضخمة أدى إلى صعوبة مراقبة المساهمين لإدارة هذه الأخيرة ذلك جراء كثرتهم، إضافة إلى التطور الكبير في مجال العلاقات الاقتصادية و توسيع نطاق المبادلات التجارية كل هذا أدى إلى زيادة الحاجة إلى عمليات التدقيق التي ساهمت بشكل كبير في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات الحفاظ على أموال المستثمرين و المقرضين و الجهات الأخرى ذات العلاقة.

ونظرا للأهمية البالغة للتدقيق بنوعيه الداخلي و الخارجي الأكثر شهرة ، حيث أن الأول يساعد على التحسين داخل المؤسسة و إعطاء ضمان للإدارة بكون الآليات المطبقة تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها و تطبيق استراتيجياتها المرسومة إذ يمثل أحسن أداة لاكتشاف المؤسسة.

أما النوع الثاني الذي يضمن صدق و استقامة الصورة المالية المقدمة للأطراف المعنية حول المؤسسة.

كل هذا إضافة إلى كونه المجال الأكثر بروزا في هذا العصر لأنه نوعا ما يمثل أداة حماية استثمارية المؤسسة.

من أجل كل هذا ولكسب معرفة أكثر حول هذا الأخير فإننا قد قمنا بتقديمه في هذا الفصل بنوع من التفصيل.

## المبحث الأول:عموميات عن التدقيق

إن التدقيق ميدان واسع رافق وجوده نشوء الحضارة الإنسانية و تطور بتطورها مع تعقد النشاطات و تنوعها، و قد زادت الحاجة إليه مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية المستعملة ، المادية والمالية بحيث بدى من الصعب يوماً بعد يوم التسيير، إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء و الانحرافات، بل والتلاعبات أحياناً .

## المطلب الأول:التطور التاريخي للتدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ، و قد ظهرت هذه الحاجة إليه أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين و اليونان كانت تستخدمهم (المدققين) للتأكد من صحة الحسابات العامة وقد كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات، للوقوف على مدى صحتها.

وهكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع<sup>1</sup>

## الفرع الأول:الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية و كذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، و منع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية<sup>1</sup>

<sup>1</sup>خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية و العملية)، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص ص17،

### الفرع الثاني: الفترة من 1500 حتى 1850م

لم يتغير التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة، إذ اقتصر على اكتشاف الغش و التلاعب و التزوير في الدفاتر المحاسبية.

غير أن هذه الفترة قد شهدت ما يسمى بانفصال الملكية و هو ما زاد من الحاجة إلى المدققين، و رغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

### الفرع الثالث: الفترة من 1850 حتى 1905 م

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، و بالتالي الانفصال التام بين الملاك و الإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة، و قد عزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 ، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالاتي:

- ✓ اكتشاف الغش و الأخطاء،
- ✓ اكتشاف و منع الأخطاء الفنية،
- ✓ اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية،

### الفرع الرابع: الفترة من 1905 م إلى يومنا هذا

إن أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى و كذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي.

أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد اكتشاف الغش و الخطأ، فإكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة، بل أصبح غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا

كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: التدقيق و التدقيق المحاسبي و المالي

لقد تفنن العلماء في وضع تعاريف مختلفة للتدقيق وفقا لوجهات نظرهم، مما جعلنا نحاول تقديم البعض منها في هذا المطلب.

و لأن موضوع الدراسة يتعلق بالتدقيق المحاسبي و المالي رأينا أنه من الضروري تقديمه هو أيضا.

### الفرع الأول: مفهوم التدقيق

أولاً: تعريف 1: التدقيق و بصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل و محايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها و حجمها أو شكلها القانوني ، و قد عرف اتحاد المحاسبون الأمريكيون (AAA) التدقيق بأنه (إجراءات منظمة لأجل الحصول و تقييم و بصورة موضوعية، الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية و الأحداث ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين و إيصال النتائج إلى المستفيدين).<sup>2</sup>

يحتوي هذا التعريف على عبارات تتطلب شرحا مختصرا لها:

1 إجراءات منظمة تعني الخطوات أو الإجراءات التي يقوم بها المدقق.

<sup>1</sup>هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثالثة، 2006، ص19.

<sup>2</sup> نفس المرجع أعلاه، صفحة 21.

2. الحصول و تقييم الأدلة تعني فحص الإقرارات Assertions و تقييم النتائج و بدون تحيز ضد أو مع

الجهة التي يقوم بتدقيقها، و التي حضرت هذه الإقرارات.

3. الإقرارات و الأحداث الإقتصادية، و هذه تمثل ما تقدمه إدارات الشركات أو الأشخاص و هذه الإقرارات هي موضوع التدقيق.

4. درجة العلاقة، و تشير إلى مدى القدرة على معرفة الإقرارات Assertions و علاقتها مع مقياس معين، و على سبيل المثال كون البيانات المالية تمثل بإعتدال المركز المالي.

5. مقياس معين هذا المقياس ربما مصدره الدولة أو الجمعيات المهنية ذات الاختصاص أو الموازنات المالية.

و في هذه الحالة فإن المقياس هو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (مبادئ المحاسبة الدولية).

6. إيصال النتائج، و يكون هذا بواسطة تقرير مكتوب، يبين درجة الملائمة بين الإقرارات، و هذا التقرير

يبين العلاقة إما جيدة أو غير جيدة، أي لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

7. المستفيدون، و هم أشخاص أو مؤسسات يتخذون قراراتهم بناء على تقرير المدقق، و من بينهم نذكر

المساهمون و الإدارة و الدائنون و الدوائر الحكومية ذات العلاقة البنك المركزي و كذلك الرأي العام.

**ثانيا:** تعريف 2: مصطلح التدقيق هو في استعمال متزايد، و يعرف حسب مجال استخدامه (تدقيق داخلي،

تدقيق خارجي) هدفه هو التعبير عن وجهة نظر محفزة حول واحد أو مجموعة من العناصر المحاسبية

باستخدام مرجع محدد و يمكن تعريفه باختصار بأنه يتمثل في إصدار وجهة نظر (رأي) محفز حول

التوافق بين الموجود و المرجع.

**ثالثاً: تعريف 3:** التدقيق هو مهمة يتم خلالها وضع وجهة نظر مبررة بمستوى من الملائمة بين الحالة و الإطار المرجعي المقدم، إن التدقيق النوعي يمكن من ضمان التوافق بين ممارسات و تطبيقات المؤسسة و المرجع مثل المعيار ISO 9000 و أيضا التدقيق المحاسبي له كإطار المخطط المحاسبي العام و القواعد الجبائية الموافق عليها بالإشتراك.<sup>1</sup>

نتيجة لذلك فإن المرجع المحاسبي يأخذ مكانة متفوقة في تكوين الرأي للمدقق المالي، بالفعل إن تشكيل الحسابات و تقييم تطابقها مع الواقع لا يمكن خارج إطار تعريف مرجع محاسبي يسير إعدادها.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: التدقيق المحاسبي و المالي

**أولاً: تعريفه:** التدقيق المحاسبي و المالي هو التدقيق الداخلي المحدد و الذي يشمل فقط الوظيفة المالية و المحاسبية، يمكن القول بأنه المراجعة المحاسبية، يمكن أن يقوم به عناصر داخلية أو خارجية بالنسبة للمؤسسة.<sup>3</sup>

من أجل تحقيق أهدافها تسعى المؤسسة للربط بين الأنشطة و مختلف الوظائف (إنتاج، تسويق، وظائف مالية،.....الخ) هذا الربط ينتج في حالة ما تم وضع نظام للرقابة و الرقابة الأوتوماتيكية، و في هذا المستوى نضع وظيفة التدقيق المحاسبي و المالي.

و منه يمكن اعتبار التدقيق المحاسبي و المالي كمهمة إبداء وجهة نظر (رأي) محفزة حول التوافق بين الموجود و المرجع المتبع<sup>1</sup> و نتيجة لذلك فإن الهدف الأساسي للتدقيق المحاسبي و المالي هو تقديم الصورة الوافية للمعلومات المالية و المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة.

<sup>1</sup> Bernard GRAND, Bernard VERDALLE, Audit comptable et financier, Ed. Economica, Paris, 2006, page 9.

<sup>2</sup> Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Mémento pratique Francis LEFEBVRE, Audit et commissariat aux comptes 2011-2012, Ed. Francis LEFEBVRE, Paris, 2010, page 466.

<sup>3</sup> Mokhtar Belaiboud, Pratique de l'audit Conforme Aux Normes IAS/IFRS et au SCF, Ed. La maison des livres, Alger, <sup>2</sup>ém Ed, 1986, page10.

إن هدف تقديم الصورة الوفية يستوجب وجود مرجع معروف من قبل المانح للمعلومة و مستقبلها في آن واحد و هو مرجع محاسبي معرف مسبقا.

و من أجل شرح أكثر لهذا الهدف فمن الضروري تعريف هذين المصطلحين، المرجع المحاسبي ووجهة النظر المحفزة.

إن المرجع المحاسبي المطبق هو المرجع المحاسبي المتبع من قبل الإدارة، و من قبل الأشخاص المشكلون لحكومة المؤسسة و ذلك من أجل إعداد القوائم المالية و الذي يكون عموما مقبولا في إطار طبيعة المؤسسة و أهداف القوائم المالية، أو في التطبيق المطلوب من قبل القوانين و التشريعات.<sup>2</sup>

### ثالثا: المرجع المحاسبي الجزائري: Le référentiel comptable algérien:

بعد الانتقال إلى اقتصاد السوق وجدت الجزائر نفسها مرغمة على مراجعة نظامها المحاسبي، و الذي كان المخطط المحاسبي الوطني (PCN75) الذي تم الإعلان عنه في 9 ماي 1975 في الجريدة الرسمية. و نتيجة لعدم تلبية متطلبات العولمة، توجهت الجزائر في 25 نوفمبر 2007 إلى استخدام مرجع محاسبي موافق للمتطلبات العالمية و الذي يسمى النظام المحاسبي المالي "SCF" المستمد من المعايير الدولية IFRS، وهو إجباري منذ 1 جانفي 2010 من أجل المؤسسات الاقتصادية التي لا تخضع لقواعد المحاسبة العمومية.

هذا المرجع هو مجموعة كاملة من المعايير المحاسبية الموضوعة من طرف المجلس الوطني الجزائري للمحاسبة (CNC) بالتعاون بين مهنيين جزائريين و المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة هذا الجهاز يجمع في الآثار مجموعة من العناصر<sup>1</sup>:

<sup>1</sup>Bernard GRAND, Bernard VERDALLE, OP-cit, Paris, 2006, page 9.

<sup>2</sup> أهداف عامة للمدقق المستقل و تسيير المدقق وفق المعايير ISA من 200 إلى 810 ، جوان 2012، صفحة 4 .

✓ مجموعة من المعايير المحاسبية أكثر توسعا من قبل، و أكثر قوة مستمدة من المعايير الدولية للمعلومة المالية IFRS.

✓ مخطط للحسابات عصري، و الذي له مقارنة نحو مخطط الحسابات الفرنسي الحالي

(PCG)، مع المحافظة على بعض الخصائص الجزائرية.

✓ وضع مجموعة من المبادئ أو الإلتزامات القطاعية، خصوصا فيما يخص توحيد الحسابات

(La Consolidation) و الملحقات المحاسبية.

➤ في إن النظام المحاسبي المالي SCF لم يتوقف على إتباع المعايير الدولية للمعلومة المالية IFRS

في الجزائر و لكنه جلب أيضا تعديلات معمقة فيما يخص التطبيقات المحاسبية و تنظيم المؤسسات و

تطبيق الصفقات، و قد أدخل بالفعل احتياجات و تعديلات جديدة و التي تتمثل في:<sup>2</sup>

- إدخال القيمة الحالية V ل مع الإمكانات المتكررة لإعادة التقييم.

- تنظيم أكثر للشفافية المالية للشركة و مجموعة الشركات، مع التركيز على مصطلح الصورة

الوفية (Image Fidèle).

- إثبات أهمية الرقابة الداخلية و الخارجية للحسابات.

رابعا: التعبير عن وجهة نظر محفزة Point de vue motivé:

- المدقق المالي يعبر عن رأيه في مقال مكتوب، إن الرأي المعبر عنه لا بد أن يكون محفز، أي مقنع و

قد تم التوصل إليه بعد إتباع صيرورة عمل و إجراءات مهيكلة من طرف مهني مؤهل.

<sup>1</sup> Said Sahir, Audit comptable et financier d'une banque algérienne, De "KPMG Algérie, « Guide Investir en Algérie », Ed ELLIPSE, Alger, 2014, page 140."

<sup>2</sup>Même référence cité avant.

إن التدقيق مبني على حقائق، بعد أن يقوم المدقق برصد الأفعال في المؤسسة يقوم بمقارنتها بالمرجع الموافق و المنظم لها.

إن التعبير عن وجهة النظر ينتج عنه دائما الرجوع إلى مراجع ذات نوعية، ويكون تعبيره عن رأيه حول انتظام و حسن النية و الصورة الصادقة للقوائم المالية و الوثائق المحاسبية في تقرير كتابي.

يمكن أن يتم التدقيق المحاسبي و المالي في إطار تعاقدى أو في إطار قانوني و الذي يتمثل في محافظة الحسابات و هما يمثلان نوعي التدقيق المحاسبي و المالي.

1. التدقيق القانوني و الذي يعرف بمحافضة الحسابات Le commissariat aux comptes، هذا النوع من التدقيق يفرضه القانون و يتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات بغرض الشهادة على صحة، انتظامية الحسابات السنوية و إعطائها للصورة الصادقة لوضعية الشركة المالية و نتائج نشاطها.

2. التدقيق التعاقدى Audite contractuel: لا تتحصر مهمة المدقق في محافظة الحسابات، يكون هنا تدخل المدقق الخارجي مستحب و مطلوب من قبل لمؤسسة خارج الإطار القانوني و الإجباري، و ذلك من أجل القيام بالمهام الخاصة وفقا لعقد يبرم بين المؤسسة و المدقق و يقوم في هذه الحالة بمهمته حسب الهدف و النطاق و المدة المحددة في العقد.

### المطلب الثالث: أهداف و أهمية التدقيق

تختلف الخدمة التي يقدمها المدقق باختلاف الهدف منها، و نتيجة لهذه الأخيرة و بعض الأسباب الأخرى فقد تطورت أهداف التدقيق و تطورت معها أهميته، و هذا ما جعلنا نجمع هذين العنصرين في نفس المطلب و نحاول دراستهما.

## الفرع الأول: أهداف التدقيق

إن التطور الذي شهده التدقيق المحاسبي كان سببه التطور في الأهداف، و هذا راجع إلى التطور الذي مس الشركات نفسها و كذلك أعمالها حيث أنه في القديم كان هدف المؤسسة الصغيرة -التي كان نشاطها بسيطاً- من إجراء عملية التدقيق هو اكتشاف الغش و السرقة التي تتم من طرف الموظفين و كان المدقق يقوم بعمله لمصلحة الملاك و ليس لمصلحة الأطراف الأخرى حتى تتعرف على كيفية أداء إدارة

المؤسسة.<sup>1</sup>

ونقوم فيما يلي بعرض أهداف التدقيق التي يمكن تقسيمها الى مجموعتين التقليدية والحديثة أو المتطورة.<sup>2</sup>

### أولاً: الأهداف التقليدية

#### 1. أهداف رئيسية:

- ✓ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، و مدى الاعتماد عليها.
- ✓ إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

#### 2. أهداف فرعية:

- ✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش.
- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش بوضع ضوابط و إجراءات تحول دون ذلك.
- ✓ اعتماد الإدارة عليه في تقرير و رسم السياسات الإدارية و اتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً.
- ✓ طمأنة مستخدمي القوائم المالية و تمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

<sup>1</sup> أحمد خليل، المراجعة و الرقابة المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 1968، ص5.

<sup>2</sup> خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، الأردن، 1998، ص10.

✓ معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

✓ تقديم التقارير المختلفة.

### ثانيا: الأهداف الحديثة أو المتطورة

(1) **عرض القوائم (الإفصاح):** يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما

تتص عليه المعايير و المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً و الطرق والسياسات المتبناة من قبلها.<sup>1</sup>

(2) **الشمولية:** يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون أي إستثناءات، و

ليتأكد المدقق من ذلك عليه الإطلاع على كل الدفاتر والسجلات، بغرض توفير معلومة محاسبية

شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة.

(3) **الوجود والتحقق:** أي أن يتأكد المدقق من أن جميع عناصر الميزانية [الأصول والخصوم] موجودة

فعلاً.

(4) **الملكية والمديونية:** هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة

لكل الأصول الواردة في الميزانية، وأن الديون مستحقة فعلاً لأطراف أخرى، وقد تكون هذه الأخيرة

عن طريق المصادقات مثلاً.

(5) **التقييم:** ومعناه أنه يجب على المدقق التأكد من كون كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقاً للمبادئ

المحاسبية المتعارف عليها، مع ثبات طرق التقييم من دورة لأخرى.

(6) **إبداء الرأي الفني:** و يمثل الهدف الأساسي لمدقق الحسابات ، و يكون هذا الرأي مدعم بأدلة وقرائن

إثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال.

<sup>1</sup> مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 26.

## الفرع الثاني: أهمية التدقيق

لقد أدرك الإنسان منذ القدم الأهمية البالغة للتدقيق إذ أنه في زمن الفراعنة أوليت له عناية بالغة، و الدليل على ذلك وجود قبر المدقق مجاورا لقبر فرعون.

أما في الوقت الراهن فتعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية ، و تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة و تعتمدھا في اتخاذ القرارات و رسم سياستها كما نجد بأن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ، ومراقبة الأداء .

و هناك أيضا طائفة المستثمرين التي تعتمد على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات و الاستثمارات حتى تحقق لهم أكبر عائد ممكن ، أما البنوك التجارية فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض و تسهيلات ائتمانية منها ، كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقريرهم للدخل القومي و في التخطيط الاقتصادي.

أما الهيئات الحكومية و أجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط و الرقابة و فرض الضرائب و تحديد الأسعار و تقرير الإعانات لبعض الصناعات.

و مجمل القول أن المحاسبة قد أصبحت علما يخدم فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية.

و لكن لن تتم الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة محايدة لتقوم بفحص تلك البيانات فحسا إنتقاديا منظما و دقيقا و إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها.

## المطلب الرابع: أنواع التدقيق:

إن مفهوم التدقيق و تقسيمه يتطور بتطور الشركات و المحيط الذي يتم فيه ونتيجة لذلك فقد ظهر التقسيم الحديث للتدقيق و الذي يختلف عن التقسيم المعروف سابق (التقسيم القديم) لذا فسوف نتعرض في هذا المطلب لأنواع التدقيق وفقا للتقسيمين القديم و الحديث.

الفرع الأول: التقسيم القديم: يمكن تصنيف عملية تدقيق الحسابات إلى عدة أصناف و كل صنف يتضمن أنواع مختلفة لعملية تدقيق الحسابات و هذه الأصناف هي كالتالي:

### أولاً: من حيث نطاق عملية التدقيق نجد نوعين هما التدقيق الكامل و التدقيق الجزئي،

1. التدقيق الكامل: هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال و نطاق عمله، و في نهاية الأمر يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة و صحة التقارير المالية بغض النظر عن نطاق الفحص و المفردات التي شملتها الاختبارات حيث أن مسؤوليته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص.

و لذلك يناسب هذا التدقيق المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

2. التدقيق الجزئي: و هو الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات و التي تكون محددة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو التأكد من جرد المخزون و يتضمن هذا النوع من التدقيق وضع قيود على النطاق و يراعي أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوبة للتدقيق في هذه الحالة تتحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق معين و

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، 1998، صص 22، 23.

لذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي يبين حدود التدقيق و الهدف منه حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت و النتائج التي توصل إليها كي لا ينسب إليه التقصير .

علما بأن هدف التدقيق الجزئي هو الحصول على تقرير متضمنا للخطوات التي إتبعت والنتائج التي تم التوصل إليها بعد الفحص .

**ثانياً: من حيث الجهة التي تقوم بهذه الخدمة** نجد ثلاثة أنواع وهي التدقيق الحكومي، التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي،

1. التدقيق الحكومي: هي رقابة مطبقة من قبل المهنيين الذين لهم القدرة على المصادقة على الانتظام و حسن النية و الصورة الصادقة للقوائم المالية و الوثائق السنوية للمؤسسة:الجرد، جدول حساب النتيجة، الميزانية.

2. التدقيق الداخلي:هو نشاط مستقل و تأكيد موضوعي و إستشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة و تحسين عملياتها، و هو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال إيجاد منهج منظم و صارم لتقييم و تحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطرة و الرقابة. (التعريف الحديث وفق معهد المدققين الداخليين)

✓ إن التدقيق الداخلي قد يتضمن مراجعة تفصيلية شاملة نظرا لما يتاح للمدقق الداخلي من وقت و إمكانيات تمكنه من تحقيق ذلك.

يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها بتقديم الخدمات التالية:

- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- قابلية المعلومات للاعتماد عليها: يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، وكاملة، ومفيدة، و أن تكون قدمت في الوقت المناسب حتى تتمكن الإدارة من الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

- حماية الأصول: يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة و الحرائق، و التصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة.
- التأكد من الإلتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعية: يشمل تحقق المدقق من التزام الموظفين بإتباع السياسات و الخطط و الإجراءات و الأنظمة و التعليمات، و في حالة عدم إلتزامهم فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك.
- الوصول إلى الأهداف و الغايات: يتم وضع الأهداف و الغايات و إجراءات الرقابة من قبل الإدارة و يقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف المؤسسة، كما يتحقق من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.
- منع و إكتشاف الغش و الاحتيال.

## 2. التدقيق الخارجي:

- و هو الفحص الإبتقادي المحايد لدفاتر و سجلات المؤسسة يتم عن طريق شخص مهني من خارج المؤسسة و هو مستقل عنها و يتم تعيينه بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب مقابل العمل المطلوب منه و ذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق و عدالة التقارير المالية.
- وبصفة عامة يمكن القول بأن التدقيق الخارجي يتضمن الجوانب التالية:<sup>1</sup>
- ✓ ضرورة تفهم طبيعة وقواعد المحاسبة و مبادئها و أهدافها الرئيسية.
  - ✓ التعرف على أساليب و أدوات التحقق الرئيسية التي يمكن استخدامها لتنفيذ عملية المراجعة و تدقيق عناصر النشاط المختلفة في المنشأة.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، المراجعة و التدقيق الشامل، مرجع سبق ذكره، 2007، ص ص، 39، 40.

✓ الإمكانيات المادية والبشرية التي يمتلكها المراجع الخارجي و مدى ما يتمتع به من قدرات شخصية و فكر سليم في مجال أداء عمله.

✓ مستوى المسؤوليات التي يقبلها المراجع الخارجي ( مهنيًا و فنيًا و قانونيًا) و التي يقبلها للتعبير عن آرائه المهنية.

✓ تحديد مستوى العلاقة بين المدقق الخارجي و إدارة التدقيق الداخلي في المنشأة لتحديد مستوى التعاون بينهما في مجال إنجاز عملية التدقيق الخارجي.

**ثالثًا: من حيث زمن إجراء التدقيق** لدينا نوعين و هما: التدقيق المستمر و التدقيق النهائي،

التدقيق المستمر: يقوم فيه مدقق الحسابات بالتردد على المؤسسة من وقت لآخر خلال السنة المالية أو على فترات دورية (أسبوعيا مثلا) للقيام بفحص العمليات المحاسبية و هذا النوع من التدقيق يتبعه المراجع بصفة خاصة في العديد من الحالات و هي:

✓ لما تكون المنشأة تتميز بـكبر حجمها و حجم عملياتها و تعددها.  
 ✓ في حالة توفر عدد كبير من مساعدي المدقق الأمر الذي يمكنهم من التردد على المنشأة بصفة مستمرة.

✓ عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.

و لهذا النوع من التدقيق مجموعة من المزايا و بعض العيوب نذكرها فيما يلي:

مزاياه:

✓ متابعة عمليات المنشأة أولا بأول و سرعة اكتشاف الأخطاء.  
 ✓ معالجة الأخطاء أولا بأول بمجرد اكتشافها دون الإنتظار حتى نهاية السنة.  
 ✓ المساعدة في حل أي مشاكل بمجرد ظهورها دون الإنتظار فترة طويلة بعد نهاية السنة المالية.

- ✓ المساعدة في زيادة نطاق الفحص و التدقيق.
- ✓ إنهاء عملية المراجعة في الوقت المناسب دون الانتظار فترة طويلة بعد نهاية السنة المالية.
- ✓ المساعدة في إنجاز الأعمال في الوقت المناسب و بشكل منتظم على مدار السنة المالية نظرا لشعور العاملين بوجود المدقق وتردده عليهم بصفة مستمرة.
- ✓ المساعدة في إنتشار عمل التدقيق و الفحص و المتابعة داخل مكاتب التدقيق على مدار السنة المالية مما يتيح فرصة التدريب و التعليم بالنسبة للعاملين في هذه المكاتب من المدققين حديثي العهد بالمراجعة أو حديثي التخرج.

عيوبه:

- ✓ قد يحدث نوع من التلاعب بعد أن ينتهي المراجع من مراجعته حيث من الطبيعي في ظل هذه الحالة أن لا يقوم المراجع بمراجعة ما قام بمراجعته مرة أخرى.
- ✓ قد يؤدي تردد المدقق بصفة دائمة و مستمرة لفحص ما تم و مراجعة الأعمال إلى إرتباك العمل بين العاملين في المنشأة خاصة إذا قام بزيارتها في أوقات غير مناسبة.
- ✓ كثرة تردد المدقق على المنشأة بصفة مستمرة قد تنشئ نوع من علاقات الصداقة بين المدقق و مساعديه و بين العاملين في المنشأة مما قد يؤثر في بعض الأحيان على صفة الحياد التي يجب أن يتمتع بها.
- التدقيق النهائي: يتم بعد انتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات و القوائم المالية الختامية، يلجأ إليه المدقق الخارجي للتأكد من أن ما تحقق من نتائج يعبر تعبيرا صادقا عن ما أنجز من أعمال، و يقوم بعد ذلك بإعداد تقرير المراجعة المطلوب منه.

إن هذا النوع من التدقيق مناسب للمؤسسات الصغيرة و متوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر و غلق الحسابات و في هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها.

مزاياه:

- ✓ يفضله الكثير من المدققين الذين يتعاملون مع العديد من المنشآت و الشركات نظرا لعدم توفر الوقت الكافي لديهم على مدار السنة لممارسة أسلوب التدقيق المستمر.
- ✓ هو عملي وواقعي وبتيح الفرصة لتنسيق الوقت بين المدقق و مساعديه.
- ✓ يقضي إلى حد كبير على حالات التلاعب أو التغيير التي قد تتم أو ترتكب في حالة التدقيق المستمرة لأن المراجعة تتم بعد إنتهاء جميع العمليات و إعداد القوائم و الحسابات الختامية النهائية.
- ✓ يفضله المدقق في حالة قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة و إطمئنانه على أنه نظام قوي و جيد خاصة مع وجود إدارة فعالة للمراجعة الداخلية.

عيوبه:

- يعتبر تدقيق غير شامل في الغالب لأن المدقق عادة يختار عينات من كل نوع من العمليات و يترك باقي العمليات دون مراجعة.
- لا يصلح للمنشآت كبيرة الحجم فقد تستغرق المراجعة وقتا طويلا يزيد عن الحدود المتعارف عليها.
- يغلب عليه الأسلوب العلاجي و ليس الوقائي لأنه يعمل على كشف الأخطاء أو الإحترافات بعد وقوعها فعلا و بعد انتهاء السنة المالية.

**رابعا: من حيث الإلزام القانوني:** هناك نوعين التدقيق الإلزامي و الغير الإلزامي

التدقيق الإلزامي: يحتم القانون القيام به، بحيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق

حساباتهاو إعتقاد القوائم المالية الختامية لها، و يترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة

العقوبات المقررة.<sup>1</sup>

التدقيق الغير إلزامي: و هو الذي يتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة، و يكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، و تكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لإتفاق مسبق مع الطالب لعملية التدقيق ومثال ذلك:

✓ مراجعة و فحص عمليات الخزينة في فترة معينة.

✓ مراجعة أوراق و مستندات بعض المناقصات التي تمت خلال فترة ما.

**خامسا: من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات):** نجد نوعين التدقيق الشامل والتدقيق الاختباري،

تدقيق شامل (تفصيلي): هو التدقيق الذي كان سائدا في بداية عهد المهنة، و الذي يقوم فيه المدقق

بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام و أنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء و الغش أو التلاعب.

التدقيق الإختباري: ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى و يركز هذا النوع من التدقيق

على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر و السجلات و الحسابات و المستندات

الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، و يعتمد حجم العينة على مدى قوة و سلامة نظام الرقابة

الداخلية، ففي حالة وجود أخطاء كثيرة في السجلات و الدفاتر و جب على المدقق توسيع حجم العينة.

**الفرع الثاني: التقسيم الحديث:**

إن التقسيم الحديث للتدقيق يشمل الأنواع التالية:

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التطوير و التطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 46.

"التدقيق المالي، التدقيق العملي (تدقيق النشاط)"<sup>1</sup>، و التي نعرضها فيما يلي:

1. التدقيق المالي: هو جمع و تقييم الأدلة حول البيانات المحاسبية والتي تتمثل في الميزانية العامة

حسابات الأرباح و الخسائر و التدفقات النقدية و غيرها من الكشوف المالية مأخوذة ككل لأجل التمكن من إبداء الرأي حول عدالة المركز المالي و كون حساب الأرباح و الخسائر و التدفقات النقدية تمثل النشاط للسنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ وأن الايضاحات المرفقة مع البيانات المالية كافية.

يهتم هذا النوع من التدقيق بالأحداث التي لها تأثير على الحفاظ على الذمة المالية للمؤسسة، إجراءات المعالجة المحاسبية، أفعال لم تتم من قبل المحاسبين في حدود كونها عنصر يساعد على تحديد صدق، استقامة ومصداقية المعلومات المالية و المحاسبية التي يجب عليه وضع الحكم عليها.

و هو يوافق إما مهمة قانونية مثل مهمة محافظ الحسابات التي تهدف إلى المصادقة على صدق و استقامة و الصورة الوافية للقوائم المالية، أو مهمة تعاقدية بين الطرفين المتعاقدين المؤسسة و المهني المحاسبي مثل: الخبير المحاسبي الذي يقوم بالمراجعة المحاسبية.

2. التدقيق العملي: هو فعل يقوم به شخص خارجي عن المؤسسة أو موظف بها، يتدخل في إطار تعاقدية موضوعي أوسع من موضوع التدقيق المالي يهتم بالطريقة التي بها تقوم المؤسسة أو أحد وحداتها بتعريف و احترام أهدافها و سياساتها و كيف تقوم باستغلال الوسائل المتاحة لتحقيق أهدافها.

في بعض الأحيان يسمون هذا النوع من التدقيق تدقيق الانجازات أو تدقيق الإدارة و يشمل هذا النوع من التدقيق ربما جميع الأنشطة و على سبيل المثال كل الفرع أو خط الإنتاج أو جزء (قسم) من النشاط، و قد يشمل أحد الأقسام التالية: قسم المبيعات، المشتريات، المخازن، قسم التسويق أو قسم الأعلام الآلي.

<sup>1</sup> Jean- Charles bécour, Henri Bouquin, Audit opérationnel- Efficacité, efficience, ou sécurité, Edition economica, 2<sup>em</sup> édition, 2006, p13.

و قد عرف معهد المحاسبين الداخليين (IIA) تدقيق النشاط على أنه:

"إجراءات منظمة لتقييم فاعلية و كفاءة نشاط المؤسسة، و تقديم تقرير مناسب إلى الإدارة المختصة حول النتائج و إعطاء التوصيات الضرورية للإصلاحات."

### المبحث الثاني: المدقق و قواعد السلوك المهني:

إن نجاح عملية التدقيق و تحقيقها للأهداف المسطرة من قبل المؤسسة و المدقق معا يعتمد بشكل كبير على الشخص الممارس للمهنة و الذي يتمثل في المدقق و مدى أدائه لعمله بكفاءة و فاعلية و فقا لما تقضي به قواعد ممارسة المهنة و مبادئ التدقيق و لذا نظرا للأهمية البالغة لهذا الأخير فسوف نتعرف عليه في هذا المبحث.

### المطلب الأول: تعريف المدقق

المدقق هو نوع معين من المحاسبين تشمل مهمته عمليات الفحص/ المراجعة/ التدقيق، له مهمة مراجعة صدق و نزاهة و استقامة القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة و ضمان نوعية المعلومات المقدمة للمساهمين في السوق.

### المطلب الثاني: أنواع المدققين

الأشخاص (أو المؤسسات) الذين يقومون بتدقيق الأنشطة الاقتصادية بالإمكان تقسيمهم إلى الأنواع التالية:

الفرع الأول: المدقق المستقل [الخارجي]: و هو ذلك الشخص المؤهل و المستقل و المجاز لانجاز تدقيق البيانات المالية و تقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته و على سبيل المثال مدقق حسابات شركات المساهمة العامة والذي يقدم تقريره إلى مجلس الإدارة و المساهمين و الجهات المعنية.

عموما عندما نتحدث عن المدق المستقل فإننا نقصد به هنا محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي.

**الفرع الثاني: المدقق الداخلي** و هو إطار موظف في المؤسسة مهمته هي الرقابة التنفيذية على الآليات الموضوعة من قبل الإدارة و يكون عمله مكمل لعمل المدققين الخارجيين<sup>1</sup>.

و الذي يشمل فحص أنشطة المؤسسة و تقديم تقرير حولها إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة التدقيق لأجل مساعدة هذه الإدارة للوصول إلى أغراضها و يشمل عمل المدقق الداخلي تدقيق النشاط و تدقيق الرقابة والاستثمارات الضرورية للمستويات الإدارية المختلفة.

**الفرع الثالث: المدقق الحكومي** : و هو موظف في الحكومة المركزية، أو من قبل إدارة الضرائب أو الهيئات الرقابية العليا (مجلس المحاسبة) للقيام بواجبات التدقيق المطلوبة من قبل قوانين و لوائح حكومية ، و على سبيل المثال نجد مجلس المحاسبة و هو المسؤول عن تدقيق حسابات الدولة و جميع دوائرها، و يقدم تقريره النهائي إلى السلطة التشريعية [مجلس الأمة] و لأجل إعطاء هذا الديوان الاستقلالية التامة يخضع إلى مجلس الأمة و ليس لمجلس الوزراء.

### **المطلب الثالث: قواعد السلوك المهني**

يحتاج المدقق أثناء ممارسته للمهنة للخضوع إلى جملة من القوانين و الضوابط الأخلاقية المهنية حتى يتمكن من أداء مهمته بصدق و مصداقية، فمهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعدها و أصول ممارستها و التي بقيت إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي المهنة و هي تتمثل في:

**الفرع الأول: الاستقلالية** يتوجب على المدقق الممارس للمهنة أن يكون مستقلا ظاهريا و فعليا أثناء تأديته لمهامه و احترام هذه القاعدة ضرورة ملحة ذلك لأن الاستقلالية تمثل العمود الفقري لممارسة مهنة التدقيق و بدونها فإن التدقيق بلا معنى (لأفائدة منه).

<sup>1</sup> Robert obert, Marie –pierre Mairesse, DSCG4-comptabilité et audite manuel et applications, Dunod, Paris, 2<sup>ém</sup> édition, 2009, P401.

كما يلزم المدقق بإنجاز عمله بكرامة و موضوعية و استقلالية<sup>1</sup> ذهنية تامة، إن تأثر الاستقلالية بأمر عديدة يجعل المدقق ملزماً بتجنب العديد من الأمور التي تشمل:<sup>2</sup>

- عدم وجود علاقة مالية مباشرة أو مالية مادية غير مباشرة بين المدقق والشركة و ذلك أثناء عملية التدقيق أو في فترة تحضير التدقيق.

- أن لا يكون وصياً أو إدارياً في شركة، مديراً أو عضواً في مجلس إدارة شركة أو مؤسساً لشركة مساهمة عامة، أو أن يكون قد أعطى قرضاً أو حصل على قرض من المؤسسة تحت التدقيق، إلا في حالة البنوك و المؤسسات المالية بشرط الحصول أو إعطاء القرض بنفس الأسس التي تعطى أو تقدم للغير.

- أن لا تتعدى أتعابه [أجوره] من الشركة أو مجموعة شركات نسبة مادية من إيراداته و هذه النسبة تمثل عادة 15% من إيراداته الإجمالية، و لهذا على المدقق عدم قبول عميل تمثل الأتعاب 15% من الإيرادات إلا في حالة مؤسسة تدقيق جديدة بشرط الأخذ بعين الاعتبار عدم التأثير على الاستقلالية.

- إن أي شريك أو موظف في مؤسسة التدقيق و له علاقة مباشرة بالتدقيق، عليه عدم قبول بضائع أو ضيافة إلا إذا كانت هذه البضائع أو الضيافة غير مادية.

- تجنب الوقوع في مشاكل مع العميل و التي قد تصل للمحاكم ذلك لأن رفع أحد الطرفين لدعوى قضائية يؤثر على استقلالية المدقق.

- إذا كان المدقق سوف يلتحق بالشركة فمن البديهي أن ينسحب من فريق التدقيق و يخبرهم بذلك مسبقاً.

- على الشركة تغيير المسؤول عن تدقيقها بعد كل 3 سنوات حتى لا تتأثر استقلاليته جراء بقاءه مدة طويلة في الشركة و يمكن إعادة تعيينه مرة واحدة.

<sup>1</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل، عمان، الطبعة الثانية، 2004، ص 63، منقول عن، A.Millichanp Auditing by 5 The Edition 1990.

<sup>2</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل، عمان، الطبعة الثانية، 2004، ص 64-65.

علما أن هناك حالات كثيرة ربما تؤثر على استقلالية المدقق -يمكن الرجوع إلى القوانين الجزائرية التي تنظم مهنة محافظ الحسابات- و لا يمكن وصف أو تعداد جميع الحالات التي ربما تؤثر على الاستقلالية.

**الفرع الثاني: الكرامة و الموضوعية:** عند إنجاز مهمة التدقيق على مدقق الحسابات أن يكون موضوعيا و أن لا يوجد لديه تضارب في المصالح و أن لا يكون متحيزا لأي جهة و لا يقوم بتغيير الحقائق أو يخضع لضغوط الآخرين.

**الفرع الثالث: المستويات التكنولوجية:** تتطلب من المدقق أن يكون بمستوى علمي يؤهله لإنجاز خدماته بصورة جيدة و أن لا يقبل الأعمال التي لا يتمكن من إنجازها بصورة مرضية، وأن يبدي العناية المهنية المطلوبة عند القيام بالعمل الميداني و عند إعداد التقرير و أن يخطط للأعمال و يشرف على الموظفين و أن يحصل على أدلة كافية و مقنعة و ذات علاقة و أن يطبق المعايير [القواعد] الموضوعية من قبل الجمعية المهنية التي ينتمي إليها أو المعايير الدولية.

**الفرع الرابع: الأتعاب الشرطية:** هي الأتعاب التي يحصل عليها المدقق بعد إنجاز عمل معين، أو بمعنى آخر لا يحصل عليها إلا بعد الوصول إلى نتيجة معينة، و للحفاظ على موضوعيته حذا لو أنه لا يأخذها مع العلم أن جمعية مدققوا الحسابات الأمريكية AICPA أضافت تحضير كشف ضريبة الدخل و تدقيق أو الإطلاع على البيانات المالية المستقبلية المتوقعة و ذلك لمزيد من الموضوعية.

**الفرع الخامس: العمولات** يمنع المحاسب القانوني الممارس للمهنة تركية خدمة أو سلعة للعميل تحت التدقيق و حتى بالنسبة لعميل تحت تدقيق الآخرين و ذلك أثناء القيام بالأعمال التالية:

✓ التدقيق أو الإطلاع على البيانات المالية.

✓ ترتيب [تحضير] البيانات المالية و يتوقع المدقق من أن أطراف أخرى ستعتمد على هذه البيانات المالية و أن تقريره لم يدل على عدم استقلالية المحاسب.

✓ تدقيق البيانات المالية المتوقعة.

و في حالة أن المدقق الممارس غير ممنوع عليه أخذ العمولات فعليه الإفصاح عن هذا إلى الجهة التي أعطته المشورة و عليه أن لا يسمح بالتأثير على حكمه المهني نتيجة هذه العمولة<sup>1</sup>

أما بالنسبة لخدمات ضريبة الدخل و الاستشارات الإدارية فليس ممنوعا على المدقق أخذ العمولات عليها لأن هذه الأعمال لا تتطلب الاستقلالية كما هو في التدقيق أو الإطلاع.

**الفرع السادس: المسؤوليات الأخرى:** هنالك بعض الأعمال يحظر على المدقق الممارس القيام بها لأنها

تضر بسمعة المهنة و تعتبر مخلة بأخلاقياتها و من هذه الأعمال الاحتفاظ [حجز] سجلات العميل بسبب عدم دفع الأتعاب أو رفض تزويد العميل بنسخة من معلومات أو نسخ جهزت للمدقق من قبل العميل و من هذه المعلومات قيود التعديلات، الكشوف المختلفة، موازين المراجعة، أما قيود التعديلات التي ينجزها المدقق فيجب إعطاء نسخة منها للعميل تحت التدقيق.

**الفرع السابع: الدعاية:** إلى وقت قريب كان الإعلان ممنوعا من قبل الجمعيات المهنية و كان يتم

الحصول على الأعمال من خلال السمعة الجيدة أو من خلال البنوك و المحامون أو من خلال العلاقات الشخصية و هذا المنع قد انتهى منذ سنة 1984 في المملكة المتحدة حيث تم تخفيف هذا المنع و ذلك بالسماح لمؤسسات التدقيق بالإعلان عن خدماتهم على شرط عدم الإخلال بكرامة المهنة أو استعمال مواد دعائية معينة أو الحط من سمعة زميل له أو خلق انطباع للعميل من أن النتائج ستكون لصالحه أو أن المدقق بإمكانه التأثير على جهة معينة و على سبيل المثال الدوائر الحكومية و ما شابه ذلك أو عمل

<sup>1</sup>The Institute Of Chartered Accountants in England and Wales members Handbook2002.

أي شيء يؤدي إلى إحتمال سوء الفهم أو الغش أو خلق انطباع من أن الأتعاب المهنية ستكون ثابتة بينما يعلم المدقق من أن هذه الأتعاب سترفع ماديا مستقبلا و لم يخبر العميل بذلك.

### الفرع الثامن: الرقابة على النوعية [الجودة] :

الرقابة على النوعية هي إجراءات و سياسات موضوعة من قبل مؤسسة التدقيق نفسها للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا و هو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة و لهذا فإن الجمعيات المهنية العالمية في أمريكا و بريطانيا تتطلب من مؤسسات التدقيق إيجاد هذه السياسات و الإجراءات التي توفر تأكيد معقول (وليس مؤكد) من أن معايير التدقيق المتعارف عليها قد طبقت<sup>1</sup>.

إن الرقابة على الجودة تشمل العناصر التالية: الاستقلالية ، توزيع الأعمال على الموظفين، الاستشارات بين الموظفين، الإشراف و سياسة التوظيف ،تحسين مستوى الموظفين و الترقيّة والترفيّع و الاستمرار مع العملاء و قبول التفتيش.

علما أن بعض الجمعيات المهنية خفضت هذه العناصر و اعتبارا من الأول من جانفي 1997 إلى خمسة ركائز، وهي<sup>2</sup>:

1. الإستقلالية و الكرامة و الموضوعية، و التي تنص على التأكد من أن جميع الموظفين المسؤولين عن عملية معينة مستقلون فعليا و ظاهريا عند إجراء الخدمات المهنية و عدم التحيز لأي جهة و الإحتفاظ بالموضوعية.

2. إدارة الأفراد، وهي السياسات و الإجراءات التي على مؤسسة التدقيق تصميمها و تطبيقها لتوفير تأكيد

<sup>1</sup> Auditing By Arens and Loobbecke, 2003

<sup>2</sup> نفس المرجع أعلاه.

معقول من أن جميع الموظفين الجدد مؤهلون لإنجاز الأعمال بكفاءة، إضافة إلى كون الأعمال يتم إعطاؤها لموظفين لديهم الكفاءة المهنية و التدريب المطلوب و كون جميع الموظفين بكافة المستويات يتم انخراطهم في دورات التعليم المهني المستمر.

و التأكد من أن ترفيع الموظف [الموظفون] من مستوى إلى مستوى آخر يتم حسب التعليم و الكفاءة و ليس حسب التسلسل الزمني في التعيين و أن تقييم الموظفين يتم على أساس ما تم إنجازه من الأعمال.

3. قبول و الاستمرار مع العملاء، على مؤسسة التدقيق إيجاد سياسات و إجراءات حول قبول عملاء جدد أو الاستمرار مع العملاء القدماء لأجل تقليل احتمالات تقديم خدمات لمؤسسات تفنقر إدارتها للنزاهة و الكرامة، كما يلزم على مؤسسة التدقيق عدم قبول عملاء أو الإستمرار مع عملاء لا تتمكن من تقديم الخدمات اللازمة لهم.

4. إنجاز الأعمال [الخدمات] ، على مؤسسة التدقيق وضع سياسات و إجراءات للتأكد من أن الأعمال التي تم إنجازها قد تمت و حسب المعايير المهنية الموضوعية من قبل الجمعيات المهنية و أيضا حسب مستوى النوعية [الجودة] الموضوعية من قبل مؤسسة التدقيق نفسها.

5. التفتيش ، على مؤسسة التدقيق نفسها وضع سياسات و إجراءات للتأكد من أن السياسات و الإجراءات الموضوعية و المذكورة أعلاه قد تم تطبيقها و حسب ما وضع لها و ذلك من خلال الشريك أو القسم المسؤول عن التفتيش.

## المطلب الخامس: صفات المدقق

أثناء أداء المدقق لمهمة التدقيق فإنه يجد نفسه وحيدا في مواجهة الصعوبات التي تشمل كل من التنظيم المعقد لتسيير المؤسسة التي سيقوم بتدقيقها، تحقيق أمل المدراء و المسيرين و الذي يتمثل في إتقان العمل بأقل التكاليف هذا من ناحية و احترام القواعد و الأخلاق من ناحية أخرى.

و نظرا لكونه يمثل الضمان الوحيد لأمان المؤسسة و تطبيق القواعد فسوف نتعرض فيما يلي إلى صفاته أو مؤهلاه و التي تشمل 3 أصناف و هي كالآتي:

### الفرع الأول: الخصائص البشرية الملازمة للوظيفة

- ✓ إستقلال الفكر، "و هي تتمثل في الحالة العقلية التي تتيح تقديم رأي بدون أن تتأثر بالمؤثرات التي تضعف الحكم المهني، و تتيح للفرد أن يتصرف بنزاهة و أن يمارس الموضوعية و التشكيك المهني"<sup>1</sup>.
- ✓ الفكر التسييري، الذي يمكنه من فهم أهداف الإدارة، إستراتيجياتها و نتائجها إضافة إلى علاقاتها الضمنية، كما يساعده على تسيير المشاكل في المدى المتوسط و القصير.
- ✓ القدرة على التحصيل، و تشمل فهم المشاكل الدولية في النشاطات المختلفة مثل التدقيق، الإنتاج، تسيير الموارد البشرية.
- ✓ القدرة على التلخيص، و تشمل المساعدة في التعريف الواضح للأفكار العادية التي توضح الرأي حول عملية معقدة.
- ✓ تعريف الأفكار البسيطة التي تلخص بطريقة واضحة و مفهومة لشخص قد لا يفهم في المجال (المساهمين مثلا) الأفكار المعقدة بالطبيعة أو نتيجة للمحيط.
- ✓ الإبداع، الذي يقود المدقق إلى فهم و إدراك و تنظيم طريقة سهلة للعمل من أجل ضبط المجموعة، و إقتراح و وضع حلول متجانسة للمشاكل المعقدة.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، القاموس الدولي-المحاسبية و التدقيق انجليزي عربي، دار الصفاء، الطبعة الأولى، 2011، صص، 193- 194 ،

✓ القدرة على التواصل الواضح مع الرؤساء إذ أن الرسائل ضرورية لأجل تحقيق أهداف الرقابة، و التي تشمل عموماً:

▪ أحسن حماية للمؤسسة، بأقل التكاليف.

▪ أكبر فعالية للصفقات، مع أحسن فاعلية.

✓ البحث عن أعظم الوسائل لقيادة الإستراتيجيات، أداء السياسات و لتعديل الوسائل حسب الاحتياجات.

✓ معرفة مساوئ المحاسبة المالية و المحاسبة التحليلية، لهيكله رقابة التسيير و الذي يعطي صورة صادقة للمؤسسة، و لنظام المعلومات الداخلي الكفاء.

✓ أخلاق شخصية مرفوقة بإدراك و تبني أخلاق المؤسسة.

✓ القدرة على التكيف مع التغيرات من كل الأنواع، المحيط، الثقافة، الجو، طبيعة صيرورة العمل،

الطبائع السيكولوجية و الاجتماعية للعنصر البشري التي تشمل المحيط المباشر، مثل فريق التدقيق

لأنه على طول ساعات العمل تحدث تنقلات، و من أجل كل مهمة تركيبة الفريق يمكن أن تتغير.

✓ قدرات التواصل مهمة جداً و التي تتضمن التواصل الكتابي و الشفهي، عمومي أو مع العمال فقط.

حيث أن التواصل مع كل أصناف العمال يشمل التأطير، الإدارة، و مع كل المهن المطبقة في المجموعة المدققة.

✓ التمتع بحس المبادرة، و البصيرة، و هي القدرة على معرفة بسرعة قلب المشكلة بدون التحليل و

اللجوء إلى اختبار المجموعة كلها.

### الفرع الثاني: الخصائص المكتسبة

إن تكوين المدققين يشمل المدققين فيما بينهم و تكوينهم حول المدققين (المؤسسة ) أيضاً، و ذلك فيما

يخص التحاور و تقديم التقارير .

إذ أن معرفة المدقق تتحول إلى تكوين المدققين (المؤسسات)، و تشمل هذه العناصر المكتسبة ما يلي:

✓ تقنيات التسيير و الإدارة: قدرات التنبؤ، التنظيم، و تحفيز العمال،

✓ تعريف المخاطر و الفرص،

✓ إستغلال نقاط القوة، و تقليل نقاط الضعف لدى الأفراد [العمال] و في المؤسسة.

### الفرع الثالث: الخصائص النوعية للمؤسسة

إن المدقق الداخلي يبقى متعاون مع المؤسسة و يقع على عاتقه عبء معرفة خصائص الأفراد التي

يؤطرها من أجل معرفة أكثر، و إدراك ثقافة المؤسسة.

### المبحث الثالث: فروض و معايير التدقيق وإنجاز مهمة التدقيق

إن طبيعة مهنة التدقيق توجب على المدقق احترام مجموعة من المعايير إضافة إلى وجود الفروض التي تساعده في تنظيم، شرح ووصف و تحديد طبيعة القرارات التي يتخذها في تنفيذ برنامج التدقيق فهو ملزم باحترام هذه الأخيرة في كل خطوة من خطوات تنفيذه لبرنامج و بالتالي فهي تعتبر بمثابة المرشد له في أدائه لعمله.

#### المطلب الأول: المعايير الدولية للتدقيق

إن أداء العمل المهني بشكل ناجح و متطور يوجب وجود معايير موحدة تشجع الاستثمارات الأجنبية، هذا ما جعل الجمعيات المهنية في مجال المحاسبة تسعى جاهدة إلى توحيد الممارسات الدولية فيما يخص مهنة تدقيق الحسابات، إضافة لكون أداء مهنة التدقيق بمعرفة شخص مؤهل، مدرب، مستقل، محايد و مسؤول مهنيًا، يستوجب وجود ضمان لذلك و هذا الضمان يتمثل في معايير التدقيق و نظرا لأهمية هذه الأخيرة فقد قررنا خلال هذا المطلب التطرق إليها.

#### الفرع الأول: مفهوم المعايير الدولية للتدقيق:

يمكن تعريفها بأنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه و التي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، و هي مشتقة من مرجع التدقيق الدولي المحضر من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، و هي جمعية فيها أعضاء هم عبارة عن منظمات مهنية للمحاسبة، إن لجنة هذه الأخيرة و المتمثلة في مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية IAASB هي التي تحضر معايير التدقيق الدولية ISA، التي تمثل هذا المرجع العالمي.

و بالتالي فإن المعايير الدولية للتدقيق تمثل أنماط لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم.

## الفرع الثاني: أهداف المعايير الدولية للتدقيق:

- ✓ تقليل التفاوت بين الممارسين المهنيين للتدقيق عبر العالم، مما يسهل المقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة و يزيد من مجال اتخاذ القرارات الإستثمارية.
- ✓ معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد و مراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات.
- ✓ جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة و التحليل المالي.
- ✓ وجود المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبار الدولية أكثر من اعتمادهم ظروف البيئة المحلية.

## المطلب الثاني: فروض التدقيق

يمكن تعريف الفروض بصفة عامة على أنها معتقدات و متطلبات أساسية سابقة تعتمد عليها الأفكار و المقترحات و التوصيات و القواعد الأخرى، و تعتمد نظرية المراجعة بصفة عامة على الفروض الأساسية التالية:

- ✓ ليس هناك تعارض متوقع أو محتمل في المصالح بين المراجعين و معدي البيانات و المعلومات المالية.
- ✓ يتصرف المراجع في أداء عمله كمراجع فقط.
- ✓ التزام المراجع بسلوك و قواعد المهنة المتعارف عليها، والتي يتم استحداثها.
- ✓ النتائج الاقتصادية التي تزعم المنشأة تحقيقها يمكن فحصها و مراجعتها و التحقق من مدى صدقها، بمعنى يمكن تدقيقها.
- ✓ توافر نظم رقابة داخلية جيدة يعني امكانية أكبر في الاعتماد على البيانات و المعلومات المالية المتاحة.

✓ ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل ما لم يكن هناك العكس.

✓ إن العرض الصادق و العادل للقوائم المالية يعني ضمناً استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً أو أية معايير أخرى مقررّة و متعارف عليها.

### المطلب الثالث: تحقيق مهمة التدقيق

هناك بعض المشاكل التي يعاني منها مكاتب التدقيق و حتى المكاتب المهنية الصغيرة و المتوسطة الحجم إذ أنه في الغالب لا يوجد لديهم آلية واضحة لمتابعة أداء العمل، مع الأخذ بعين الاعتبار أن إمكانية تقييم أداء فريق التدقيق تعد حراً الزاوية في الرقابة على كفاءة عمليات التدقيق و الوصول إلى أقصى رضى للعميل و مقابلة التوقعات المهنية التي يتوقعها العميل من المدقق و هو الأمر الذي سينعكس إيجاباً في المستقبل في شكل توصيات غير مباشرة من العملاء الحاليين للعملاء المحتملين في المستقبل، و نظراً للأهمية البالغة لتنظيم مهمة التدقيق رأينا أن القيام بالتعرف عليها في هذا المطلب ضروري.

### الفرع الأول: فريق التدقيق

إن إنجاز مهمة التدقيق يتطلب وجود فريق للتدقيق والذي ينتقل أعضائه- بعضهم أو أغلبيتهم -من مكتب التدقيق إلى أماكن التدقيق،

و يتكون من:<sup>1</sup>

المشارك (L associé): يقدم للزبون تقارير عن التدقيقات السابقة المنجزة و النتائج المتحصل عليها، يقوم بالمهام وفق الفترات الزمنية المحددة و الأسعار المتفق عليها.

<sup>1</sup> Bernard GRAND, Bernard Verdalle, OP-Cit, Paris, 1999, P38.

المسير Gestionnaire:يسير تنفيذ المهام و يضمن احترام المعايير المهنية كما يقوم بتحديد عناصر الخطر تقييم أهميتها و تعريف كنتيجة مخطط المقاربة.

رئيس المهمة:( Le chef de mission ) يقوم بتسيير فريق التدقيق،الذي يكون تحت مسؤوليته،كما يدير و يقود تنفيذ عملية التدقيق،يضمن الرقابة الدائمة للعمل المنجز من قبل المساعدين و يحترم معايير نوعية المكتب،و من مهامه أيضا كتابة مشروع تقرير التدقيق و تقييم المساعدين.

المساعد(L'assistant):يقوم بتنفيذ المهام المسندة إليه عن طريق رئيس المهمة يجمع،يحلل و يقيم المعلومات المجموعة من أجل استخراج وجهة نظر محفزة(مؤكدة عن طريق الإثباتات و البراهين) و موضوعية حول الأنشطة المدققة.

المدققين المترشحين Les stagiaires : يقومون بأخذ المعارف و التبرص و فهم و إدراك مهمة التدقيق.

### **الفرع الثاني:وثائق التدقيق**

إن معايير التدقيق الدولية تنص على أن يعلم المدقق في الملفات الأسئلة المهمة و ذلك يتم بجمع أدلة الإثبات الموثوقة (Les éléments Probants) من أجل تأسيس وجهة نظر و التي تبرهن بأن التدقيق قد تم حسب معايير التدقيق الدولية المعتمدة ووفقا للقوانين الموضوعية.

يجب على المدقق تحضير ملفات كافية و كاملة بالتفصيل من أجل فهم كلي للتدقيق،كما يلزم بتعليم فيها كل المعلومات المتعلقة بالتخطيط لمهمة التدقيق، بطبيعة التدقيق، و برزنامة و آليات التدقيق المطبقة،و أيضا نتائج هذه الآليات التي توصل إليها بداية من مجموعة عناصر الإثبات الموثوقة.

**أولاً:أهداف وثائق التدقيق: تصبو وثائق التدقيق إلى تحقيق ما يلي:**

✓ التنظيم، التخطيط و تحقيق المهمة.

✓ تركيز أوراق العمل المحضرة من طرف المدققين خلال فترة التدقيق و أيضا العناصر المجموعة.

✓ الإلتباع المستمر لتقدم الأعمال.

✓ الإشراف و إعادة النظر إلى الأعمال المحققة.

✓ تكوين و تشجيع الإستخلاصات التي يتحصل عليها المدقق.

يقوم المدقق بتشكيل وثائق التدقيق في مستند ورقي، إضافة إلى السند الإلكتروني و كل السندات التي تمكنه من الإحتفاظ بكل البيانات المقروءة خلال المدة القانونية للاحتفاظ بالمسندات (10 سنوات).

إن هيكله الملف مبنية على التفريق بين الملفات الدائمة و الملفات السنوية:<sup>1</sup>

**ثانياً: الملف الدائم:** يجمع مجموعة المعلومات المستخدمة من طرف المدقق خلال فترة أدائه للمهمة.

✓ هو بطريقة ما ذاكرة فريق التدقيق و يسهل أخذ المعارف على المؤسسة المدققة من أجل العملاء

الجدد "Les Nouveaux intervenants".

و هو يتكون من:

✓ الملخص و التقرير.

✓ بيانات قاعدية عن المهمة.

✓ بيانات قاعدية عن المؤسسة.

✓ الإطار القانوني.

✓ الكتب و السجلات القانونية.

✓ الوكلاء و المدراء.

✓ الإطار الجبائي.

✓ الإطار الاجتماعي.

<sup>1</sup> Antoine MERCIER, Philippe MERLE, OP-cit, Paris, 2010, P488.

**ثالثاً: الوثائق السنوية:** يجمع وثائق المهمة، أوراق العمل و العناصر المنتجة و العناصر المجموعة من

أجل تحقيق التدقيق، و يشمل:

✓ وثائق مالية للسنة.

✓ إدارة المهمة.

✓ توجيه و تخطيط المهمة.

✓ اجتماع الأعضاء الاجتماعية.

✓ تقرير التسيير.

✓ أعمال التكملة.

✓ تقارير و ملخصات.

## خلاصة:

إن ما نستنتجه من هذا الفصل هو أن تطور التدقيق كان ملازماً لتطور المؤسسات عبر الزمن إضافة إلى التغيرات الحاصلة في الأوضاع الاقتصادية و قد تمخض عن ذلك تحول الهدف الأساسي له من اكتشاف الغش و التلاعبات في الدفاتر المحاسبية إلى إبداء الرأي الفني المحايد للمدقق المستقل حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي و نتائج الأعمال و الذي يكون في تقرير الذي يمثل ثمرة المجهودات المبذولة من قبله.

في الوقت الراهن نجد العديد من الأنواع للمدققين إذ نجد المدقق الداخلي، المدقق الخارجي و المدقق الحكومي (محافظ الحسابات)، و الذين تضبط عملهم العديد من قواعد السلوك المهني و التي تشمل: الاستقلالية، الكرامة و الموضوعية، المستويات التكنولوجية،... الخ.

و لأن موضوع دراستنا متعلق بالمدقق القانوني (محافظ الحسابات) و المهام المسندة إليه فسوف نتطرق إليه في الفصل الموالي.

# الفصل الثاني:

صيرورة التدقيق المحاسبي و

المالي

إن أول خطوة في عملية التدقيق القانوني لحسابات المؤسسة هي تعيين محافظ أو محافظو الحسابات، و نظرا للتغييرات الطارئة على قوانين التعيين في الجزائر - وفقا للأمر الحصري رقم 32/11 الصادر في 27 جانفي 2011 يتم تعيين محافظ الحسابات عن طريق دفتر الأعباء- إذ أنه بعد غلق السنة المالية الأخيرة للعقد أو لمحافظ الحسابات يجب على المؤسسة و تحديدا الطرف القادر ( مجلس الإدارة أو الجمعية العامة) تحضير هذا الأخير(دفتر الأعباء) حتى يتم تعيين محافظ أو محافظوا الحسابات من طرف الجمعية العامة، إذ أصبحت نقطة الانطلاق هي شراء محافظ الحسابات لدفتر أعباء المؤسسة والتي يريد تدقيق حساباتها نظرا لكونها قد جذبت انتباهه كما أن آخر خطوة بعد موافقة كلا الطرفين هي إعداد التقرير النهائي من طرفه و من ثم مناقشته مع الإدارة.

و نظرا لكونه-دفتر الأعباء- يمثل همزة الوصل بين محافظي الحسابات و المؤسسات في الجزائر في الوقت الراهن فقد قررنا بدء هذا الفصل بتقديمه.

إن دفتر الأعباء موضوعه هو التعريف بطرق و شروط تعيين محافظ أو محافظو الحسابات في مؤسسة معينة، ويجب أن يحتوي هذا الأخير وفقا للمادة 4 من القانون 32 /11 على ما يلي:

✓ تقديم المؤسسة أو المنظمة و كل فروعها في حالة وجودها، وحداتها المتواجدة في الجزائر و الخارج(فروع/مساهمين/ استثمار).

✓ ملخص يشمل الملاحظات الموضوعية عن حسابات السنة السابقة من طرف محافظ أو محافظو الحسابات السابقين و أيضا الاحتياطات، و كذلك في حالة ما إذا كان هناك فروع عندما يكون هناك وجود تجميع للحسابات.

✓ المصطلحات المرجعية و التي تذكر دوما بموضوع المهمة،محافظ الحسابات و التقارير التي يجب إعدادها من طرفه.

✓ الوثائق الإدارية المقدمة.

✓ نموذج رسالة الترشح.

✓ نموذج الإقرار (التبليغ) عن الأتعاب الذي يبرر حالة الاستقلال بالمقارنة مع الوحدة و مطابقة للقواعد

القانونية.

✓ نموذج الإقرار عن الشرف و أنه لم يصاب بأي مانع لممارسة المهنة.

✓ المراجع و القدرات المهنية و التقنية.

## المبحث الأول: محافظ الحسابات بين المهام و التحديات

لقد قمنا بتخصيص هذا المبحث للحديث عن محافظة الحسابات التي تعد أداة التأكد و الرقابة على صدق و استقامة القوائم المالية و حسابات المؤسسة و إعدادها و نظرا للأهمية البالغة للمهام المسندة لمحافظ الحسابات و دوره في المؤسسة رأينا أنه من الضروري القيام بدراسة حول هذا الشخص الممارس للمهنة، مسار تعيينه و بعض الأمور المتعلقة به.

### المطلب الأول: تعريف محافظة الحسابات

نفتتح هذا المبحث بالإطلاع على تعريف محافظة الحسابات.

**الفرع الأول: تعريف 1** " يمكن تعريف محافظة الحسابات على أنها الرقابة المطبقة من قبل المهنيين الذين لهم القدرة على المصادقة على انتظام و النية الصادقة و استقامة القوائم المالية و الوثائق السنوية للمؤسسة و التي تتمثل في: الجرد، جدول حساب النتيجة، الميزانية".

**الفرع الثاني: تعريف 2:** نظرا للأهمية البالغة لمحافظة الحسابات فقد أولت لها مختلف التشريعة مكانة هامة، إذ حددت بعض القوانين تعاريف لهذه الأخيرة، حيث عرف القانون الجزائري - و الذي يعتبر امتدادا للقانون الفرنسي - مفهوم لمحافظة الحسابات، حيث نص القانون 10-01 على أن:

"محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

### المطلب الثاني: عموميات عن محافظ الحسابات

**الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات:** هو شخص مؤهل و مدرب و مستقل و محايد و مسؤول عن إيداء رأي فني حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة على المركز المالي لها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مسعود صديقي، مداني بن بلغيث، المجلة العربية للإدارة، مج 25، ع 2 - ديسمبر (كانون أول) 2005 .

يقوم هذا الشخص -محافظ الحسابات بممارسة المهنة (التدقيق المحاسبي و المالي) لحسابه الخاص و هي مهمة قانونية تحث على المصادقة على مصداقية الحسابات السنوية و صدقها و استقامتها و أنها تقدم الصورة الوفية لنتائج العمليات للسنة الفارطة ،كما تقدم أيضا الحالة المالية و الذمة المالية للمؤسسة في نهاية السنة المعنية.

و يجب أن تتوفر فيه الصفات التالية:

- أن يكون مستقلا عن إدارة المنشأة
- أن يكون على درجة كافية من التأهيل العلمي و الخبرة المهنية.
- أن يحافظ على سلوك و تفكير مستقلين.
- أن يبذل العناية المهنية الواجبة خلال قيامه بأعمال المراجعة و إعداد التقارير .

#### الفرع الثاني:توقيت تعيين محافظ الحسابات:<sup>1</sup>

إن تعيين المراجع الخارجي في وقت ملائم يتيح له القيام بالعمليات الضرورية لإبداء الرأي فيما يخص القوائم المالية و الجداول الختامية، و يفضل تعيينه في وقت مبكر للحصول على النتائج في أقرب وقت ممكن للتمكن من مناقشة جميع الجوانب الواردة في تقاريره-نتائج المراجعة- .

#### الفرع الثالث:الصفات الشخصية لمحافظ الحسابات:<sup>2</sup> تتمثل هذه الأخيرة في:

- الأمانة و النزاهة،
- المحافظة على أسرار المهنة،
- الصبر و اللباقة و القدرة على التصرف،

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية، جامعة الإسكندرية، 2000-2001، ص30.

<sup>2</sup> خالد راغب الخطيب-خليل محمود الرفاعي،مرجع سبق ذكره،1998،ص121.

## ➤ الثقافة و المعرفة،

**أولاً: الأمانة:** إذ يجب على محافظ الحسابات أن يتحلى بالأمانة و النزاهة و الجدية أثناء أدائه لعمله و أن يكون مقيدا بضميره، كما يلزم ببذل أقصى طاقته التعليمية و الفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل.

و عليه وجب أن يكون أميناً و دقيقاً عند عرضه لنتائج العمل التي توصل إليها، دون تحريف أو تزيف لما قام به و ما توصل إليه، و أن لا يتضمن تقريره سوى البيانات التي تأكدا فعلا من سلامتها و صحتها.

**ثانياً: المحافظة على أسرار المهن:** تلزم طبيعة عمل محافظ الحسابات هذا الأخير الإطلاع على بعض الأسرار و المعلومات الخطيرة و ذات الأهمية الكبيرة، لذلك على محافظ الحسابات أن يكتم جميع الأسرار و يكون موضوع ثقة عند عملائه و موكليه، فلا يفشي الأسرار و لا يقوم باستخدامها ضد عملائه، مثل جميع المهن الحرة التي توصي الرجال المهنيين بكتمان أسرار عملائهم.

**ثالثاً: الصبر و اللباقة و القدرة على التصرف:** بالرغم من صعوبة مهنة محافظة الحسابات وجب على

المحافظ التحلي بالصبر و التأني في دراسة و تحقيق عمليات المشروع و البحث في صحتها.

كما يجب أن يكون لبقاً في تعامله مع موظفي المشروع حتى يكسب ثقتهم و يحصل على تعاونهم، و لا يسىء النية في تعامله مع موظفي المشروع فلا يفترض الغش و التلاعب فيهم، بل يجب أن يبدأ عمله بروح طيبة مفترضا صحة العمل حتى يتبين عكس ذلك.

**رابعاً: الثقافة و المعرفة:** يجب على محافظ الحسابات أن يكون ملماً بالكثير من العلوم خصوصاً المحاسبة

و فحص و تدقيق الحسابات و العلوم الاجتماعية و الإنسانية، كمحاسبة التكاليف، التحليل المالي و

أدواته، مبادئ التسويق، و كذا القانون إذ يجب عليه أن يكون عالماً بكل ما تصدره الدولة من قوانين

ضريبية، كما يجب عليه الإلمام بالقانون التجاري و قانون الشركات و أن يكون محيطا بالأصول العلمية للتنظيم و الإدارة و مبادئ الاقتصاد.

### المطلب الثالث: بعض لوائح مهنة محافظة الحسابات

#### الفرع الأول: الكفاءة المطلوبة في القانون الجزائري لمحافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظة الحسابات يجب أن يكون الشخص متحصل على الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بمعادلتها، كحصوله على شهادة ليسانس إضافة إلى القيام بتربص تطبيقي مدته 6 أشهر و تحضيره لتقاريرين للتربص، ثم يقوم بكتابة طلب تعديل للرقابة الوطنية للخبيرين للحصول على الموافقة. إضافة إلى التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

" مستقبلا سوف يشرع في فتح مدرسة للتكوين بعد التخرج و هذا من أجل الحصول على شهادة محافظ الحسابات و هذا خلال مدة 3 سنوات".<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني: مهمة محافظ الحسابات

مطابقة لأحكام القانون 10-01 الصادر بتاريخ 2010/6/2، تحديدا المادة 23، فإن مهمة محافظ الحسابات تشمل ما يلي:

- ✓ أن يشهد على كون الحسابات السنوية صارمة و منجزة باستقامة و تقدم صورة صادقة ووفية على نتائج عمليات السنة المالية السابقة و الحالة المالية إضافة إلى الذمة المالية للمؤسسة.
- ✓ أن يقوم بالتأكد من مصداقية و مطابقة الحسابات السنوية مع المعلومات المعطاة في تقرير التسيير المقدم من طرف القائدين للمساهمين الشركاء أو لحاملي الحصص.

<sup>1</sup> محافظ الحسابات في مكان التربص.

✓ إبداء الرأي (وجهة النظر) حول إجراءات الرقابة الداخلية المتخذة من قبل مجلس الإدارة أو المجلس الاستشاري و ذلك يتم في شكل تقرير خاص.

✓ تقدير كلفة شروط الاتفاقيات بين المؤسسة و المؤسسات الأخرى التي تربطها بها مصالح مشتركة و فوائد مباشرة أو غير مباشرة.

✓ إعلام المدراء و الجمعية العامة أو الهيئات المعنية ذات القدرة، بكل نقص قد تم تعرفه عليه و الذي يعرض استمرارية الاستغلال للمؤسسة للخطر .

إن هذه المهام تنص على التأكد من القيم و الوثائق للمؤسسة إضافة إلى رقابة مطابقة المحاسبة للقواعد المنصوص عليها بدون التدخل في الشؤون الداخلية الخاصة بالتسيير.

### الفرع الثالث: موانع التوظيف في مهمة محافظ الحسابات للشركة

لا يحق لهم مزاوله مهنة محافظ الحسابات في الشركة ذات الصلات التالية:

✓ الأباء و الأقارب للدرجة الرابعة، و أيضا المدراء.

✓ المدير و أزواجه أو زوجها إذا كانت مديرة طبعا.

✓ الأقارب للشخص الذين يتحصلون من قبل المدراء على أجر أو رواتب بسبب نشاط ثابت مختلف عن محافظة الحسابات.

✓ الأشخاص الذين يتحصلون من الشركة على أجور أو رواتب بسبب آدائهم لوظائف مختلفة عن محافظة الحسابات و ذلك خلال 5 سنوات محسوبة من تاريخ توقفهم عن آداء هذه الوظائف.

✓ الأشخاص الذين كانوا إداريين في الشركة و ذلك خلال 5 سنوات تحسب من تاريخ توقفهم عن آداء الوظائف.

## الفرع الرابع:مسؤولية محافظ الحسابات

يكون محافظ الحسابات مسؤولاً عن الأخطاء التي يرتكبها و عدم الاهتمام أثناء أدائه لمهامه و ذلك أمام الشركة و الآخرين.

و هو ليس مسؤول مدنيا عن الأخطاء المرتكبة من قبل المديرين أو أعضاء الإدارة، حسب الحالة إلا في حالة ما إذا كان له علم بتلك الأخطاء و لم يقم بذكرها في تقريره المقدم للجمعية العامة.

## الفرع الخامس:مدة أداء المهمة و إمكانية تجديدها

موافقة للمادة 4 715bis للأمر رقم 59-75 الصادر في 1975/09/26 المعدل و المكمل، المذكور

في القانون التجاري في المادة رقم 27 للقانون رقم 10.01 الصادر في 29.06.2010 المتعلق بمهن

الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المهمة تحدد بمدة 3 سنوات و يتم تجديدها مرة واحدة.

إذا كانت حسابات الشركة أو المنظمة المراقبة لم يتم المصادقة على مصداقيتها لمدة سنتين محاسبية متعاقبة، يجب على محافظ الحسابات إبلاغ نائب الجماعات المحلية المؤهل، وفي هذه الحالة لا يمكن تجديد العقد مع محافظ الحسابات.

## المطلب الرابع:حقوق وواجبات المدقق القانوني(محافظ الحسابات):

تتال مهنة تدقيق الحسابات اهتماما متزايد في كافة الأوساط المالية و القانونية و الاقتصادية المعاصرة، نظرا لما لرأي مدقق الحسابات من أهمية أساسية، عند اتخاذ القرارات من الأطراف المختلفة المستفيدة من القوائم المالية لذا لتنظيم عمله فمن الطبيعي أن تكون له مجموعة من الحقوق و أخرى من الواجبات نذكرها فيما يلي:

### الفرع الأول: حقوقه نذكر منها الحقوق الرئيسية والتي تشمل:

- لمحافظ الحسابات حق الإطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر و بصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة و يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان و التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات و المعلومات و أن يقوم بكل أنواع التفتيش التي يراها لازمة.

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، و يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية و يجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر و يقدم تقريراً عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة.

- له حق مناقشة اقتراح عزله، عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة و الرد و الدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة.

"و يعتبر هذا الحق الذي يحول دون عزل مدقق الحسابات عزلاً تعسفياً، أو استخدام ذلك للتأثير عليه".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عبد الكريم علي الرمحي ، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية ، من نشر المؤلف ، الأردن، الطبعة الأولى، 2002 ، ص8.

<sup>2</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2009، ص1.

-له حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حولها، وعليه ذكر الأسباب التي عرقلت عمله".<sup>1</sup>

### **الفرع الثاني: واجباته و التي تشمل عموماً:<sup>2</sup>**

✓ أداء التدقيق بنزاهة، موضوعية، استقلال، و بكفاءة فنية.

✓ البحث من أجل اكتشاف الأخطاء المادية في البيانات المالية سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة.

✓ منع إصدار بيانات مالية مضلّة.

إضافة إلى الواجبات التالية:<sup>3</sup>

-فحص حسابات المؤسسة و التحقق من القيود و الكشف عن الأخطاء و التحقق من الحسابات الختامية.

-التحقق من الأصول و الخصوم و أنها مطابقة للأسس العامة المحاسبية، بحيث يكون هناك تطبيق للقواعد المحاسبية العامة.

-تقديم الاقتراحات التي يراها صالحة لحسن سير المؤسسة.

- إختيار إختبار العمليات المثبة بالدفاتر على ضوء نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.

- مراعاة سلامة التطبيق لنصوص القوانين و الأنظمة و العقود و غيرها من الوثائق المتعلقة بالمؤسسة.

-الإبلاغ عن المخالفات و التجاوزات.

<sup>1</sup> عبد الكريم علي الرمحي ، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية ، من نشر المؤلف ، الأردن، الطبعة الأولى، 2002 ، ص8.

<sup>2</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملية، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2009، ص1.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، دراسات و بحوث في التدقيق و التأكيد، دار الصفاء للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص87.

<sup>4</sup> عبد الفتاح صحن -رجب السيد راشد-محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 78

-حضور الجمعية العامة و مراقبة صحة انعقادها.

-الفحص و التحقق من كل موجودات المؤسسة.

### المطلب الخامس:أتعاب محافظ الحسابات

في السابق كانت القوانين هي التي تحدد أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر على أساس عدد ساعات

مهمة محافظ الحسابات و التي تعتمد على رقم الأعمال و الأصول الصافية و هذا حسب السلم المعد

مسبقا و الذي ينص على ما يلي:<sup>1</sup>

-عدم ترك تحديد الأتعاب لهيئة أو شخص يخضع عملها أو عمله لعملية الفحص و ذلك لتجنب تأثيره

على المحافظ أو مساومته بشأن الأتعاب و عملية الفحص.

- تناسب الأتعاب و ما يبذله المحافظ من جهد و إن كانت الأتعاب مجزئة.

-عدم ارتباط الأتعاب بالنتائج المتوصل إليها.

-يجب ألا تكون الأتعاب زهيدة إذ قد تدفع المحافظ إلى التهاون في عمله لقد نصت المادة 2 من القانون

08 /91 المؤرخ في 1991 /04/27 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسبين

المعتمدين عما يلي:<sup>2</sup>

"يتقاضى محافظو الحسابات أتعابا عن الأعمال التي ينجزونها خلال السنة المالية في إطار مهامهم

العادية مع احترام العناية المهنية بحسب مبلغها حسب السلم الملحق بهذا القرار"، كما نصت المادة 8 من

نفس القرار على تحديد طريقة تحصيل الأتعاب،و قد نصت على ما يلي :<sup>1</sup>

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب،خليل محمود الرفاعي،مرجع سبق ذكره، 1998، ص 412 ..

<sup>2</sup> وزارة المالية،مرجع سابق،2002،ص23 .

"تدفع أتعاب محافظ الحسابات عن مهامه العادية، بناء على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي:

30% عند بداية الأعمال.

20% عند التقديم المتعلق بالأعمال المؤقتة.

30% عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات.

20% بعد اجتماع الجمعية العامة العادية.

أما في الوقت الراهن فإن القوانين الجزائرية أصبحت لا تنظم هذه الأتعاب إذ أصبح تحديد هذه الأعباء حسب الشروط المذكورة في دفتر الأعباء أخذاً بعين الاعتبار الأكثر خبرة و الأفضل.

"في المستقبل القريب هناك قائمة هي في حالة الدراسة لضبط أتعاب محافظي الحسابات".<sup>2</sup>

#### المطلب السادس: تقارير محافظ الحسابات

موافقة للمادة رقم 25 لقانون 10.01 الصادر بتاريخ 26/6/2010 المتعلق بمهن خبير الحسابات ،

محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، فإنه يجب على محافظ الحسابات تقديم التقارير التالية:

➤ تقارير للمصادقة بدون تحفضات أو بوجود تحفضات أو بإظهار استقامة وصدق و الصورة الوافية

للوثائق السنوية، و يمكن له رفض المصادقة في حالات معينة و التي نذكرها فيما يلي:<sup>3</sup>

✓ لما لا تكون له رؤية واضحة عن القوائم المالية.

✓ لما تكون هناك أخطاء لا يمكن المصادقة عليها.

✓ وجود أخطاء واضحة في الجرد.

<sup>1</sup> نفس المرجع أعلاه، ص33 .

<sup>2</sup> محافظ الحسابات في مكتب التريص.

<sup>3</sup> نفس المرجع أعلاه.

✓ عدم التوافق و الترابط بين الحسابات.

✓ تبذير أموال الدولة، في هذه الحالة يقوم محافظ الحسابات بتقديم شكوى رسمية إلى وكيل الجمهورية.

وهناك أيضا تقارير خاصة هي:

- تقارير للمصادقة على حسابات المجموعة و للحسابات المركبة.
- تقارير خاصة حول العقود المعدلة.
- تقارير خاصة حول تفاصيل أكبر خمس أجور الأكثر ارتفاعا.
- تقارير خاصة حول الأفضلية الخاصة المقدمة للعمال.
- تقارير خاصة حول تطور النتائج لخمس سنوات الأخيرة و للنتيجة للسهم الواحد أو للحصة الواحدة.
- تقارير خاصة حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقارير خاصة في حالة ملاحظة تهديدات لاستمرارية الاستغلال.
- تقارير خاصة للمهام المنجزة في الخارج.

### المطلب السابع: مخاطر الأعمال من وجهة نظر محافظ الحسابات

قد يتعرض محافظ الحسابات إلى وقوع خلافات بينه و بين العملاء أثناء أدائه لمهامه، و قد يأخذ هذا الخلاف منحى آخر حيث قد يصل إلى التقاضي، إذ يلجأ العميل إلى إقامة دعوى قضائية ضده أو ضدهم- في حالة وجود مجموعة من محافظي الحسابات- يتهمهم فيها بالتقصير في أداء واجباتهم المهنية مما يضر بهم ماديا و معنويا كما يؤثر سلبا على مهمة التدقيق و من هذه الأضرار نذكر:

✓ التأثير السلبي على سمعة محافظي الحسابات مما يؤثر على نموهم المهني، تردد العملاء عليهم و تقبل السوق لهم، مما يهدد إستمراريتهم.

✓ تحميلهم أعباء و تكاليف إضافية هم في غنى عنها و التي تشمل تكاليف التقاضي، احتمال خسارة عملاء حاليين و متوقعين، التعويض المالي الذي قد يصدر بحقهم من قبل المحكمة.

✓ خسارة الوقت و الجهد في بحث حالات التقاضي و الاجتماع مع المحامين و المستشارين و الذي كان من الممكن استغلاله في ممارسات مهنية مثمرة.

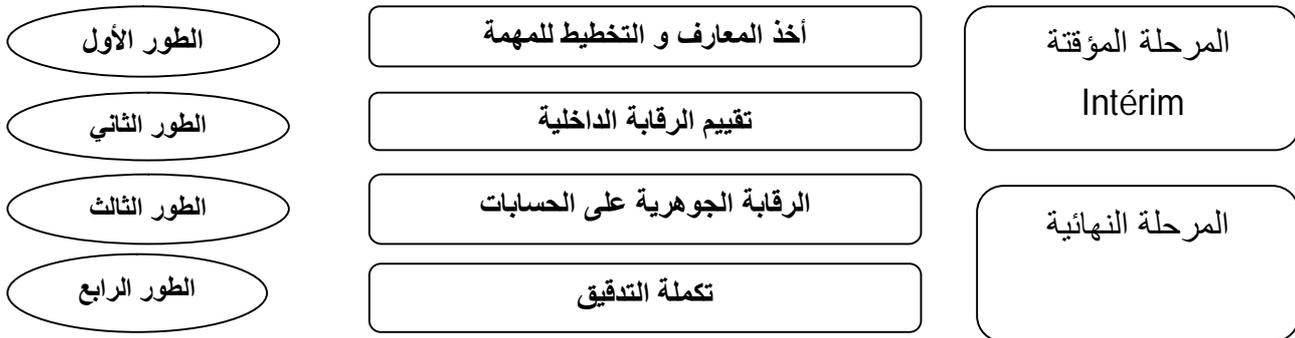
### المبحث الثاني: عناصر معرفة و فهم المؤسسة

بعد قبول المهمة و تأكد المدقق من سلامة تعيينه و توفر الإمكانيات القانونية، المادية و البشرية للقيام بمهمته، يشرع في القيام بعمله المتمثل في التدقيق المحاسبي و المالي الذي يتم عموماً خلال مرحلتين أساسيتين هما المرحلة الأولية و التي تسمى بالمؤقتة (intérim) في لغة المدققين الخاصة، و المرحلة النهائية.

تحصل الأولى قبل غلق الحسابات (تدقيق في النصف الأول من السنة المالية) و تشمل طورين مهمين، إذ تبدأ بأخذ المعارف و التخطيط لمهمة التدقيق (الطور الأول) خلاله يقوم المدقق بجمع كمية مهمة من المعلومات كما يحضر فيه ملفه الدائم و يعرف المخاطر الملازمة للمهمة، وفي الطور الثاني يقوم بفحص و بتقييم الرقابة الداخلية.

أما بالنسبة للمرحلة النهائية فهي تتم بعد نهاية السنة المالية و غلق الحسابات للسنة، أين يتم تحضير الحسابات السنوية و ووضعها في يد المدقق و تشمل هذه الأخيرة التدقيق الجوهري للحسابات (الطور الثالث) و أعمال نهاية المهمة (الطور الثاني).

و يمكن توضيح صيرورة التدقيق في الشكل الموالي شكل رقم (1): المراحل الأساسية للتدقيق

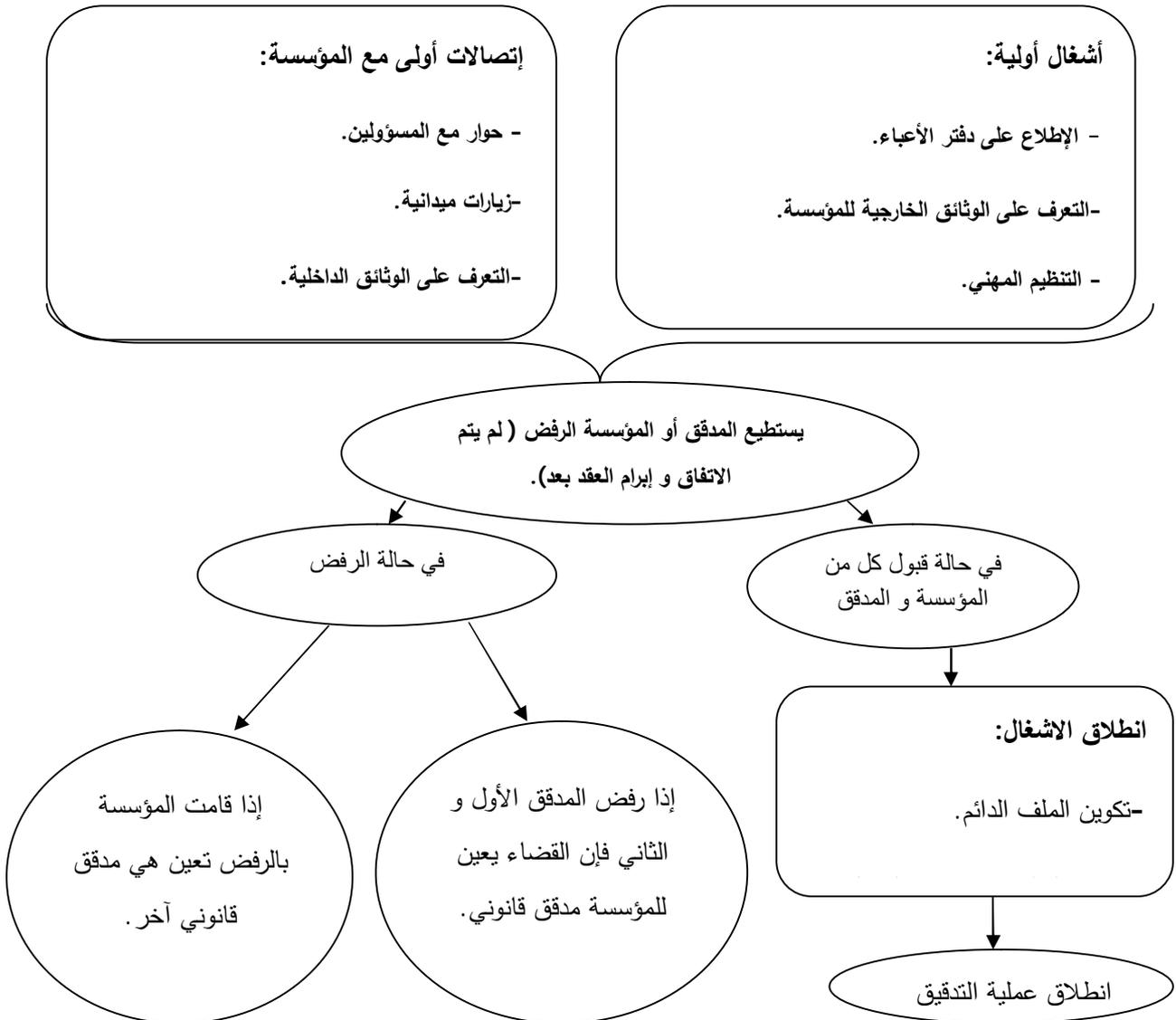


المصدر : ESGIS, Audite Comptable et Financier, Mr Whannou serge

لا يمكن للمراجع الخارجي الحصول على فهم مباشر لحسابات المؤسسة عن طريق فحصها، ذلك لأن فهمها و الحكم عليها يتطلب الكثير من العمل المتمثل في: جمع المؤشرات، الحقائق التقنية، القانونية، التجارية، الإدارية، التنظيمية، الضريبية والاجتماعية حول المؤسسة و محيط المؤسسة.

إن مرحلة معرفة وفهم عناصر المؤسسة ضرورة حتمية من خلالها يقرر المدقق قبوله أو رفضه للمهمة المسندة إليه و التي تتضمن العديد من الخطوات و التي يمكن توضيحها من خلال الشكل رقم (2) التالي:

المرحلة التمهيديّة- ما قبل الموافقة على المهمة من قبل الطرفين -



المصدر: تم إعداد هذا الشكل بالاعتماد على كتاب محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى

التطبيق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 44 .

## المطلب الأول:مرحلة ما قبل قبول المهمة

### الفرع الأول:الأشغال الأولية

يطلع من خلالها المدقق على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له بالتعرف على محيطها و معرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول مجال العمل مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

### الفرع الثاني:الاتصالات الأولى مع المؤسسة المراجعة:

يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشغل معهم منهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة .

كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة؛ نشاطاتها ووحداتها كما يطلع على الوثائق الداخلية، إذ أن الإطلاع على العناصر و الوثائق الخاصة بالمؤسسة يتم في الحين آنيا و بدون إعداد النسخ، و هذا التدخل يتم خلال 8 أيام التي تتبع حصوله على الإذن الكتابي للقيام بذلك من طرف المؤسسة و هذه المدة لا يمكن أن تتجاوز 5 أيام مفتوحة.

و مطابقة لأحكام المادة 71 للقانون رقم10-01 الصادر في 29/06/2010، فإن محافظ الحسابات و مساعديه ملزمون بالسر المهني خلال أخذهم للمعارف للوثائق و حالة المؤسسة.

### المطلب الثاني: قبول المهمة

يحصل المراجع على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع المعلومات التي تدرج في الملف الدائم، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

### الفرع الأول:طور التشخيص و أخذ معارف المؤسسة

في هذا الطور يحصل المدقق على عناصر الفهم و عناصر الإثبات، في مرحلة الحصول على معرفة

عامة للمؤسسة تعطي أهمية أكبر لعناصر الفهم.

تظهر أهمية أخذ المعارف من خلال كونها العملية التي على أساسها يتحصل المدقق على معرفة أكبر للمؤسسة كما يتعرف على الأخطار مما يساعده على توجيه مهمته، إذ يقوم فيها بجمع أكبر عدد ممكن من المعلومات حول المؤسسة.

و نذكر فيما يلي العناصر التي يتم الإطلاع عليها:

## **1- نشاط و محيط المؤسسة**

### **1-1: طبيعة النشاط:**

من الضروري الحصول على فهم لنشاط العميل ذلك لأن فهم طبيعة العمليات المحاسبية، يتطلب ذلك و التي بدورها قد تؤثر على البيانات المالية، و من هذه المعلومات نوع الإنتاج أو الخدمة المقدمة و مواقع الشركة و الموردين الرئيسيين و طريقة التسويق و الأسواق الرئيسية، و هل هناك تعليمات حكومية تؤثر على هذا النوع من النشاط، كالحماية الاقتصادية و معرفة المناخ الاقتصادي العام، إضافة إلى ذلك أخذ فكرة عامة عن المصنع -إذا كانت صناعية- و ذلك من خلال السير في المصنع، لمعرفة خطوات التصنيع أو الإنتاج، و من ثمة الاجتماع مع لجنة التدقيق - إن وجدت - و الاستفسار منهم حول النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية، و كذلك عمل بعض الاستفسارات من الإدارة العليا، حول الأطراف ذات العلاقة و حول الفروع و الشركات الزميلة و حول استعمال الموازنات التقديرية و ما شابه ذلك من معلومات.

### **1-2: طبيعة السوق**

إن معرفة طبيعة السوق الذي تنشط فيه المؤسسة أو تحاول ذلك فيه، هي أساسية لأجل أعمال الرقابة، لذا فإنه يجب على المدقق المالي أن يأخذ معرفة حول طبيعة السوق الذي تمارس فيه نشاطها، حيث

يسأل عن مكانة المؤسسة في السوق، حول تطورها بالمقارنة مع المنافسين و أخيرا حول أهدافها في المستقبل.

### 1-3: خصائص المؤسسة

للمؤسسة العديد من الخصائص و التي نذكرها فيما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ حجم المؤسسة،
- ✓ وسائل الإنتاج،
- ✓ الحالة المالية للمؤسسة،
- ✓ الرجوع إلى الاقتراض من البنك و طبيعة المساهمات،
- ✓ الحالة الاجتماعية للمؤسسة و تعهداتها الاجتماعية،
- ✓ قانون المؤسسة،
- ✓ تعقد نشاط المؤسسة،
- ✓ تقسيم المؤسسة،
- ✓ التوسع الجغرافي للمؤسسة،
- ✓ الخ.....

### 1-4:تنظيم المؤسسة:

تتم ممارسة النشاط الإداري في المؤسسات عن طريق العديد من الطرق المختلفة، و التي ترتبط بشكل

التنظيم المختار من طرف كل مؤسسة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Op-cit, Paris, 2010, page 516.

<sup>2</sup>Ibid,p517.

## أولاً: شكل التنظيم:

من هنا نجد أنه هناك نوعين من التنظيم الإداري و هما:<sup>1</sup>

**1. التنظيم المركزي:** في هذه الحالة، المعلومة المالية تصعد إلى أعلى مستوى لتتم معالجتها.

**2. التنظيم اللامركزي:** على عكس التنظيم المركزي، هذا التنظيم يتميز بتحويل المعلومة المالية على

المستوى المركزي تحت رئاسة المجموعة.

## ثانياً: الهيكل التنظيمي:

هو ذلك البنيان الذي تحدد فيه الإدارات و الأقسام الداخلية للمنظمة، بحيث من خلاله تحدد خطوط السلطة و توزيعها بين الوظائف، و هو يتكون من مجموعة من الأجزاء المترابطة فيما بينها و ذلك لضمان تحقيق الأهداف المرجوة.

و تظهر أهميته في المؤسسة من خلال تعريفه الذي قدمه Henry Mintzberg على أنه "مجموعة من الطرق أو الوسائل التي يتم بموجبها تقسيم العمل إلى نشاطات واضحة و محددة، ومن ثم ضمان التنسيق الضروري بين هذه النشاطات".<sup>2</sup>

إن الهيكل التنظيمي يمثل قابلية الشركة للوصول إلى غاياتها، و من خلال التخطيط و إنجاز المسؤوليات و الرقابة و المتابعة.

و هو يعني وضع مراكز التحويلات و المسؤوليات للأقسام أو خطوط الإنتاج، و يعتمد هذا على حجم و طبيعة الشركة.

<sup>1</sup>Idem.

<sup>2</sup> Henry Mintzberg, Structure et dynamiques de l'organisation, Paris, Edition d'organisation, 18ème édition, 2005, P18.

على المدقق دراسة و فهم هذه التحويلات و المسؤوليات حتى يتمكن من معرفة فاعلية سياسات و إجراءات الرقابة.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: طور التأكيد [تقييم آلية الرقابة الداخلية]

إن طبيعة المهمة المسندة إلى محافظ الحسابات توجب عليه إدراك الضغوطات التي قد يصادفها أثناء العمل الميداني و عند محاورته لأعضاء المؤسسة ذلك لأنه حين يمارس مهمته قد يساء فهمه، لأن طبيعة عمله توجب عليه إحداث تغييرات و تحسينات و هذا ما قد يرفض في بعض الأحيان من قبل الأغلبية داخل المؤسسة و الذين قد يرون في تقييمه كقائص و ملاحظات مهنية على أدائهم العملي و الذي يستهدف إظهار عجزهم و عدم كفاءتهم، لهذا فمن المستحب أن يتميز المقيم (المدقق) بالحيطه و الحذر و اليقظة أثناء أداء مهامه.

ولما يكمل محافظ الحسابات المهام يقوم بعرض شفوي و ذلك في حديث يكون بينه و بين رئيس الإدارة فقط يخبره فيه عن الأخطاء التي قام بتحديددها و مناطق الأخطار و إذا وجد خطأ لم يتعرف عليه محافظ الحسابات يقوم هذا الأخير بإعادة التدقيق و الهدف هنا من إجراء هذا الحديث هو إلغاء نقاط الاستفهام.

### 1- مصطلح الرقابة الداخلية:

نجد أنه هناك العديد من التعاريف و التي نذكر منها:

1. تعريف الرقابة الداخلية من قبل معهد المدققين الداخليين:

" إنها الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات المنشأة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".

<sup>1</sup> هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، 2004، ص 87 .

2. تعريف لجنة إجراءات التدقيق (comité des procédures d'audit) المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA: تعرف الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المشروع، لهدف حماية أصوله و ضبط مراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها و مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاية الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات.

## 2-تقييم الرقابة الداخلية

إن كل معايير التدقيق سواء كانت المعايير المتعارف عليها أو معايير التدقيق الدولية تتطلب فهم و دراسة و تقييم الرقابة الداخلية ذلك لوجود العديد من الأسباب:

✓ بالرغم من مراجعة كل التسجيلات، لا يستطيع المدقق الجزم بأن التسجيلات تعكس كل العمليات، إذ أنه لا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم النظم الجزئية و معرفة أنها خالية من الأخطاء و أن كل تدفق [داخل،خارج] قد تم تسجيله.

✓ لا يمكن للمدقق عمليا تدقيق كل الحسابات و لكن جزء منها فقط، و للحكم على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر و تسجل بنفس الطريقة، أي التأكد من استمرارية الإجراءات و طرق العمل المطبقة.

✓ يقوم المراجع بمراجعة مستندية أي دراسة المستندات المبررة للعملية و عليه لكي يثق في هذه الأخيرة خصوصا، إذا كانت تحضر داخل المؤسسة (مستندات داخلية) أن يعرف كيفية إعدادها و تدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها و المحافظة عليها في الأرشيف.

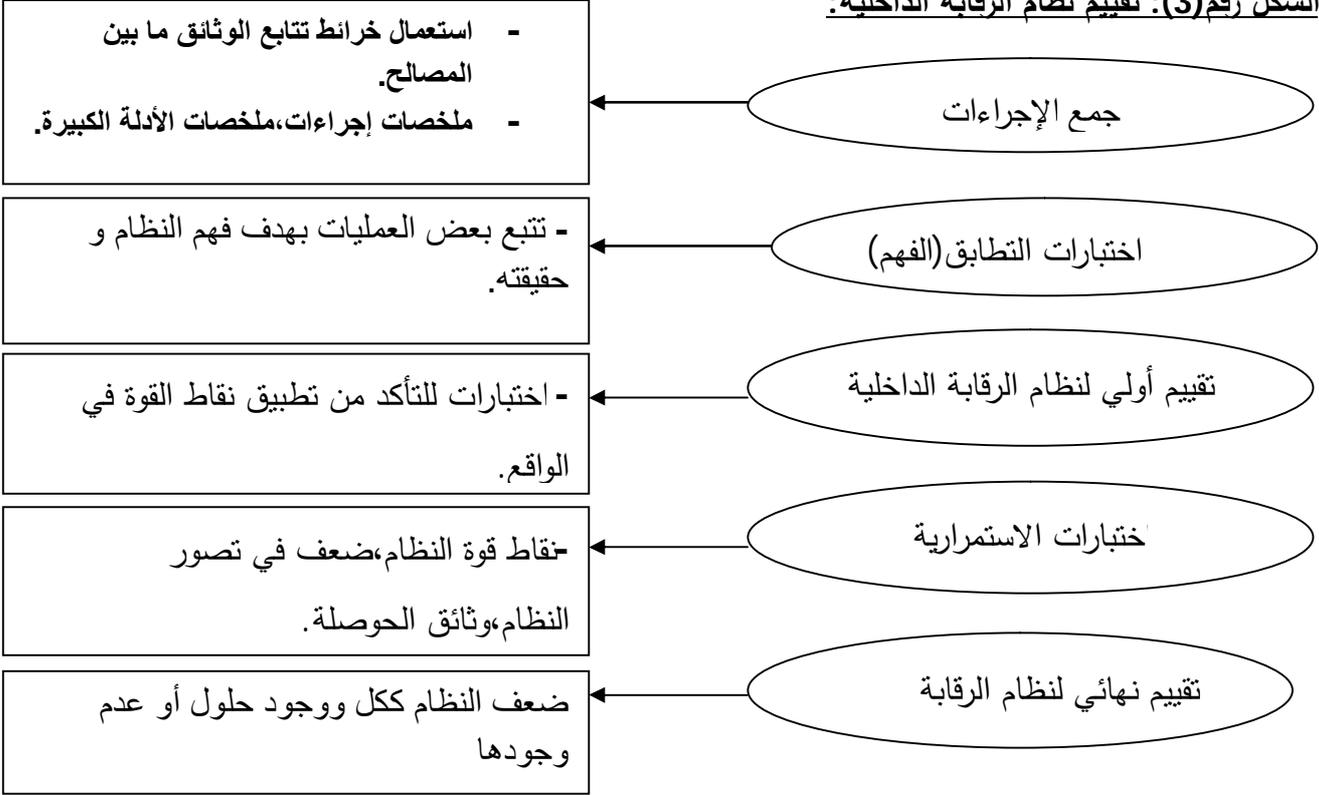
يتوجب فهم و دراسة و تقييم الرقابة الداخلية من قبل المدقق لتكون أساسا لما يلي:

1. إعادة تحديد مخاطر الرقابة.

2. مساعدة المدقق لتقدير حجم العينة التدقيقية و عمل برنامج التدقيق.

و نوضح كيف يتم تقييم الرقابة الداخلية في الشكل الموالي:

**الشكل رقم (3): تقييم نظام الرقابة الداخلية:**



**المصدر:** تم إعداد الشكل اعتمادا على كتاب: محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص46.

يتضمن فحص و تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية لأية مؤسسة 5 خطوات، نطلع عليها فيما يلي:

أولاً: جمع الإجراءات (Saisie Des Procédures): يتعرف المدقق على نظام الرقابة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة و تدوينه للملخصات.

إن نظام الرقابة الداخلية هو نظام شامل يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، و قد يلجأ المدقق إلى استعمال الاستمارات المفتوحة (Questionnaires Ouverts) تتضمن أسئلة تشمل تسجيل طلبية الزبون، تسليم السلعة، إعداد الفاتورة، التسجيل المحاسبي لعملية القبض و التسجيل لها.

ثانياً: اختبارات التطابق (Tests De Conformité): هنا يقوم المدقق بالتأكد من أنه قد فهم كل أجزاء نظام الرقابة الداخلية المتبع و قد أحسن تلخيصه لها.

الهدف هنا هو التأكد من وجود الإجراءات و ليس حسن التطبيق لذا فإن هذا النوع من الاختبارات يعتبر ذا أهمية محدودة.

ثالثاً: التقييم الأولي للرقابة الداخلية (Evaluation Préliminaire Du Contrôle Interne): بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يعطي المدقق تقييم أولي للرقابة الداخلية و ذلك عن طريق الاستخراج المبدئي لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) و نقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطأ ارتكاب الأخطاء و التزوير) كما يتضمن تقييم وجود إنتاج للأنظمة المحاسبية و للرقابة الداخلية في المؤسسة فيما يخص الحيطة و كشف و تصحيح الأخطاء المعبرة، هنا يستخدم المدقق غالباً الاستمارات المغلقة.

مع العلم بأنه لا يمكن تجنب الخطر المرتبط بالرقابة الداخلية و ذلك للمحدودية الملازمة للأنظمة المحاسبية و أنظمة الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

رابعاً: اختبارات الاستمرارية (Tests De Permanence): يتم من خلالها التأكد من كون نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام مطبقة في الواقع و بصفة مستمرة و دائمة، و هي ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم و التطابق لأنها تمكن المدقق من التأكد من كون الإجراءات مطبقة فعلاً و باستمرار و لا يتخللها أي خلل.

خامساً: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية (Evaluation Définitive Du Contrôle Interne) بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية يقوم المدقق بتحديد نقاط الضعف الموجودة في النظام و سوء سيره و ذلك عند اكتشاف سوء التطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة إضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند

<sup>1</sup> Antoine MERCIER, Philippe MERLE, OP-Cit, Paris, 2010, page477.

التقييم الأولي للنظام و يقوم بتقديم وثيقة شاملة (Document De Synthèse) للإدارة و هي عبارة عن تقرير حول الرقابة الداخلية يبين فيها تأثيرها على المعلومات المالية و يختتم ذلك بتقديم اقتراحات لتحسين الإجراءات.

### 3 - مستوى المعلومة

لأجل فهم و دراسة الرقابة الداخلية من قبل مدقق الحسابات فإنه يحصل على المعلومات من مصادر مختلفة أهمها:

في حالة التدقيق المستمر فإنه يستفيد من خبرته للسنة أو السنوات الماضية، التي توفر له معلومات مهمة حول نقاط القوة و الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

✓ الاستفسارات من الموظفين حول الرقابة الداخلية و إجراءات القيام بالعمل.

✓ ملاحظة تطبيق الإجراءات و السياسات الموضوعة من قبل المؤسسة.

و يكون مستوى المعلومات مختلفا من مؤسسة إلى أخرى حسب نوع النشاط الممارس و حجمها.

### الفرع الثالث: المرجع المحاسبي

يجب على المدقق معرفة المرجع المحاسبي المطبق من قبل المؤسسة المدققة و ذلك لأجل بناء عمله على قاعدة من المبادئ المحاسبية المحددة، و بأخذ بعين الاعتبار القوانين الموضوعة.

### الفرع الرابع: وسائل الحصول على أدلة و قرائن الإثبات

تتعدد وسائل الحصول على الأدلة والتي نذكر منها:

**أولاً: المعايير و الجرد العملي:** يعتبر هذان العنصرين من أقوى القرائن، فقد لا تقتصر عملية التدقيق و الفحص لبعض العناصر على تدقيق الحسابات المستندية التي تؤيد صحة هذا العنصر و قانونيته، بل تمتد إلى إجراء جرد عملي بإشراف المدقق أو أحد مندوبيه.

ومجال استخدام هذه الوسيلة يكاد يقتصر على الأصول الملموسة و تطبق بوضوح بالنسبة للعناصر النقدية و الاستثمارات و المخزون السلعي.

**ثانياً: التدقيق الحسابي:** يشمل فحص الدفاتر و السجلات و المستندات و الكشف التحليلية و القوائم المالية للتأكد من صحة العمليات أو البيانات المرتبطة بها من الناحية الحسابية و يتمثل نطاقها في العمليات الحسابية لجميع مراحل الدورة المحاسبية.

**ثالثاً: التدقيق المستندي:** إن المستند المؤيد للعملية هو أساس القيد بالدفاتر، و لا يقتصر الغرض من تدقيق الحسابات المستندية على مجرد وجود مستند مؤيد للعملية بل يشمل التأكد من صحة المستند نفسه و قانونيته و العملية المؤيده لها عملية قانونية لا تتعارض مع مواد القوانين سارية المفعول.

**رابعاً: تدقيق الحسابات الانتقادي:** هو فحص الدفاتر و السجلات و الحسابات مع توجيه عناية خاصة و اهتمام شديد إلى المسائل الغير عادية، و تتطلب مهارة خاصة و خبرة كافية و نظرة ثاقبة إلى البيانات و المعلومات.

**خامساً: نظام الاستفسارات و المتابعة:** يكون الاستفسار شفويا أو تحريريا، يعتمد المدقق غالبا على الحكم و التقدير الشخصي و تتوقف قوة الأدلة التي يحصل عليها على كيفية صياغة الأسئلة و طريقة توجيهها.

**سادساً: نظام الارتباطات و المقارنات بين المفردات:** تنص على إيجاد ارتباط بين عناصر القوائم المالية بمثلاتها في السنوات السابقة أو نفس السنة لمعرفة أي أوضاع غير عادية مثل مجمل الربح، القروض و فوائدها، استثماراتها و إيراداتها.

و يلزم عدم الاعتماد عليها كلياً، لأنها أدلة غير إيجابية تخضع للتقدير الشخصي لدرجة كبيرة.

**الفرع الخامس: نظام المصادقات:** يقصد بها استلام المدقق لإجابة مكتوبة أو شفوية من طرف ثالث

للتحقق من دقة معلومات معينة سبق أن طلبها المدقق، و هذا الطلب يكون من المدقق للعميل للتحقق

من أولاً ثم يطلب العميل من طرف ثالث مستقل أن يرد على الطلب مباشرة للمدقق.<sup>1</sup>

تعتبر المصادقات بصفة عامة وسيلة من الوسائل التي تستخدم للتحقق من وجود و ملكية و قيمة بعض

عناصر الأصول و الإلتزامات المرتبطة بالغير من أطراف خارج الشركة موضوع المراجعة، تهدف إلى

الحصول على إقرار أو مصادقة مكتوبة من شخص خارج المنشأة عن صحة أو خطأ رصيد حساب

معين، و تناسب التحقق من بعض الأرصدة مفردات -المركز المالي- عملاء، موردين، دائنين، بنوك دائنة

أو مدينة، الاستثمارات، المخزون السلعي المملوك خارج المنشأة بضاعة الأمانة، بضاعة برسم البيع.

و نجد العديد من أنواع المصادقات و التي تتمثل في:

• المصادقات الإيجابية: أين تطلب المنشأة من المورد (العميل) إقراراً كتابياً عن صحة أو خطأ رصيد

حسابه الموضح بالمصادقة و إرساله إلى عنوان المدقق.

• المصادقات السلبية تطلب المنشأة من المورد إقراراً كتابياً في حالة ما إذا كان هناك خطأ في رصيد

حسابه المبين في المصادقة فقط، من مساوئها أن المدقق لا يستطيع التأكد في حالة عدم الرد من

سببه إذا كان صحة الرصيد أو عدم اكتراث المورد أو العميل.

• مصادقات عمياء: لا تذكر المنشأة بخطابها للمورد رصيد حسابها، و إنما تطلب إقراراً كتابياً منه

برصيد حسابها في تاريخ إعداد القوائم المالية.

➤ هنا ينبغي أن يحصل مدقق الحسابات على أدلة كافية و ذلك لتوفير أساساً ملائماً لإبداء الرأي

<sup>1</sup> رأفت سلامة محمود، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص 181.

حول القوائم المالية.

### المطلب الثالث: التنظيم والتخطيط لتحقيق مهمة التدقيق

بعد جمع العناصر الضرورية لمعرفة و فهم المؤسسة، يقوم المدقق بتعريف مخاطر الخطأ الدال

(Risque D'anomalies Significatives) و يقوم بتكملة المقاربة بالمخاطر .

### الفرع الأول: تعريف و تقييم مخاطر الخطأ الدال(المعبر)

قبل التطرق إلى مخاطر الخطأ الدال نتعرف أولاً على مخاطر التدقيق والتي يمكن ذكرها فيما يلي:

أولاً:تعريف مخاطر التدقيق Le risque D audit : وهي المخاطر التي يمثلها كون القوائم المالية

تتضمن أخطاء لم يقم المدقق باكتشافها ، و نتيجة لذلك فهو يقدم وجهة نظر خاطئة حول القوائم المالية

حسب المعايير الدولية للتدقيق ISA .

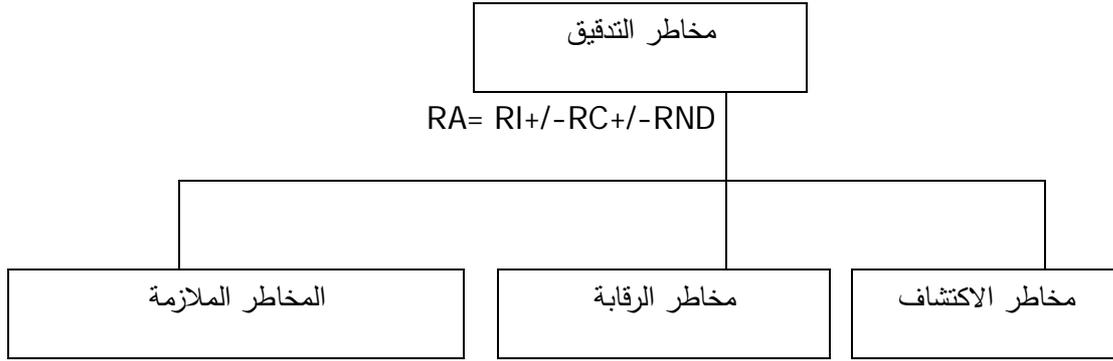
"المعايير الجزائرية للتدقيق هي في حالة دراسة و تنقيح و التي يمكن إصدارها قبل نهاية السنة الجارية"<sup>1</sup>

**ثانياً:أنواع مخاطر التدقيق** إن المدقق يحاول تقليص هذه المخاطر فهو تقليدياً يقوم بتقسيمها إلى ثلاثة

أقسام يمكن توضيحها في الشكل الموالي:

<sup>1</sup>محافظ الحسابات في مكتب التربص.

## الشكل رقم (4) نموذج مخاطر التدقيق



المصدر: Gérard Valin avec J.le Vourch, Controlor and Auditor, page168.

✓ إن المخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة ليسوا مراقبين من قبل المدقق و تشكل في مجموعها مخاطر الخطأ الدال(المعبر) حول القوائم المالية.

❖ **المخاطر الملازمة (RI)**: يمكن تعريفها من خلال المعايير الدولية للتدقيق هي >> إمكانية أن ينتج الخطأ << و تأخذ بعين الاعتبار العناصر التي تأثر على مجموع المؤسسة و على الحسابات الخاصة.

وهي أكثر أهمية في بعض الأنشطة بالمقارنة مع الأنشطة الأخرى، إذ أنه في حالة ما إذا كان هناك مؤسسات مرتبطة، فروق المبادلات، عقود معقدة فيها الكثير من المخاطر فإن المدقق ليس لديه أي قدرة من أجل تغيير مستوى المخاطر الملازمة لذا يجب عليه أن ينظم عمله بأخذها بعين الاعتبار.

❖ **مخاطر الرقابة RC**: هي " مخاطر أن يحدث خطأ لم يتم اكتشافه و تصحيحه في الوقت المناسب من قبل آليات الرقابة الداخلية في المؤسسة" هذا التعريف وفق المعايير الدولية للتدقيق وهي مرتبطة بفعالية تصور ووضع الرقابة الداخلية المتعلقة بالمعلومات المالية.

إن الرقابة الداخلية الفعالة تقلص من وقت التدخل للرقابة لتحديد مخاطرها و لكن لا يمكن أن تكون هذه المخاطر معدومة، لأن الآليات لا تستطيع تقديم التأكيد بأن كل الأخطاء قد تم اكتشافها.

المدقق لا يمكنه تغيير مستوى هذه المخاطر لكنه يستطيع التأثير على نظام الرقابة الداخلية بوضع توجيهات، و يتم تحليل هذه المخاطر في المرحلة قبل أولية لكن عموماً في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية.

❖ **مخاطر عدم الاكتشاف RND:** هي " مخاطر أن الأعمال الموضوعة من قبل المدقق لم تكشف خطأ في الرصيد لحساب ما أو نوع من الصفقات آنذاك هذا الخطأ وحده أو بتراكمه مع أخطاء أخرى يصبح معبراً"<sup>1</sup>، يجب على المدقق تقليص مخاطر عدم الاكتشاف بالأخذ بعين الاعتبار التكلفة التي لابد أن تكون معقولة.

في هذه الحالة المخاطر هي كلياً مراقبة من قبل المدقق من خلال أعمال التدقيق التي توضع، غير أن المدقق لا يستطيع تطبيق الاختبارات 100% في الصفقات.

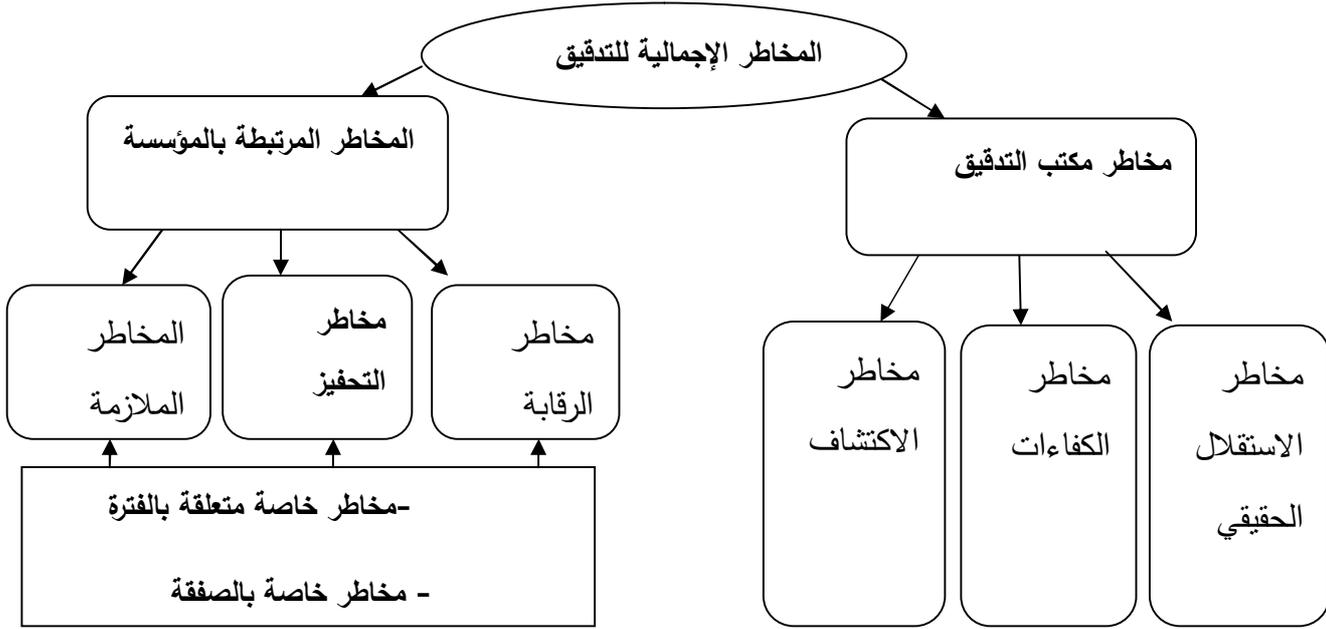
إن هذا النوع من المخاطر مرتبط بمصطلح عتبة الدلالة، إذ أنه في هذه الحالة المدقق لم يعطي الوقت اللازم لمعرفة الأدلة التي تحتوي على المخاطر كما تظهر هنا قيمة ومدى أهمية أخذ المعارف.

➤ إن مخاطر التدقيق هي إذن مزيج من المخاطر الثلاثة و التي تكون ما يسمى نموذج مخاطر التدقيق هذه المقاربة التقليدية تم تحسينها حديثاً في مقال للكاتب Fearnley، Beattie and Brandt ، برهن فيه بأن مخاطر التدقيق يمكن أن تقسم كالتالي:

تقسيم مخاطر التدقيق حسب Fearnley Beattie and Brandt ، يمكن التعرف عليها من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup>ISA 200 « objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit», Op-cit, Juin 2012.

### الشكل رقم (5): النموذج العصري لمخاطر التدقيق



المصدر: Journal of International Accounting Research, Vol.4, n°1,2005

➤ إن هذه المقاربة تمكننا من التفريق بين المخاطر المتعلقة بتسيير المؤسسة و المخاطر المتعلقة بمكتب التدقيق.

في التقسيم الحديث تشمل المخاطر الإجمالية للتدقيق مخاطر مكتب التدقيق و المخاطر المرتبطة بالمؤسسة.

هنا يرى الكاتب أنه إضافة إلى المخاطر المتعلقة بالمؤسسة و التي تشمل (مخاطر الرقابة، مخاطر التحفيز و المخاطر الملازمة) هناك أيضا المخاطر المتعلقة بمكتب التدقيق (نتحدث في موضوعنا عن محافظة الحسابات) و التي تتكون من مخاطر الاستقلال الحقيقي بالنسبة للمؤسسة المدققة، مخاطر الاكتشاف و مخاطر الكفاءات.

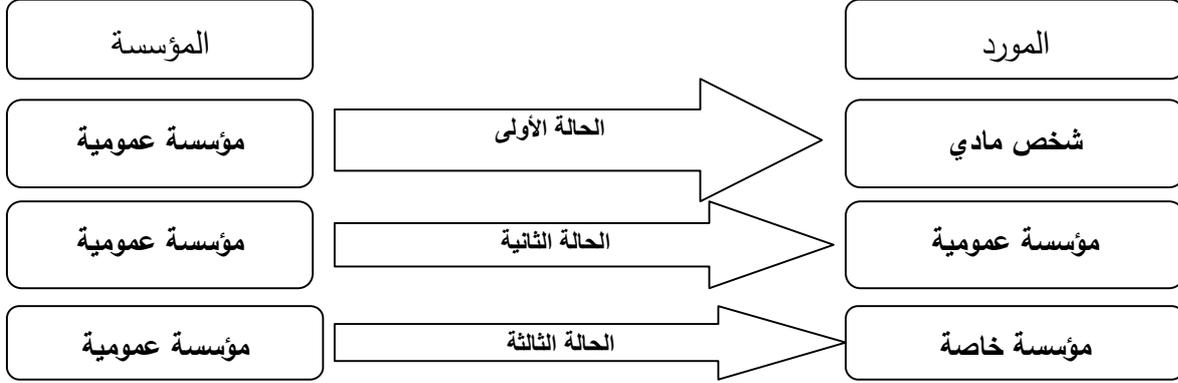
### ثالثا: كيف يتم تعريف و تقييم مخاطر الخطأ الدال:

✓ يأخذ المدقق بعين الاعتبار المعلومات المجموعة خلال تعرفه على المؤسسة و محيطها

(إذ أن محافظ الحسابات مجبر على التأكد من العلاقات العائلية بين مدير المؤسسة و الموردين) ذلك

لتعريف و تقييم مخاطر الأخطاء المعبرة، على مستوى الحسابات في مجموعها و على مستوى الإقرارات.  
و يمكن توضيح العلاقة بين المؤسسة و محيطها - تحديدا الموردين - من خلال الشكل رقم (6) الموالي:

الشكل رقم (6):علاقات القرابة بين المورد و مدير المؤسسة



المصدر: تم إعداد هذا الشكل بالاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من محافظ الحسابات لمكان التربص

في الحالات الثلاثة نفترض بأنه لمدير المؤسسة و المورد نفس اللقب "أقارب".

✓ في الحالة الأولى يجب على محافظ الحسابات الاحتجاج.

✓ في الحالة الثانية لا يجب على محافظ الحسابات الاحتجاج و إنما التأكد فقط.

✓ في الحالة الثالثة لا يجب على محافظ الحسابات الاحتجاج و إنما التأكد فقط.

ومنه يمكن أن نستنتج بأنه أين تكون الشبهة فإن محافظ الحسابات يتدخل.

← هنا يستخدم المدقق معارفه، خاصة فيما يخص فهم الوحدة، نشاطها و إطارها الوظيفي و ذلك لمحاولة

استخراج المخاطر الملازمة الأساسية.

و لتحقيق ذلك، يمكن الاعتماد على تحقيق استمارة ( questionnaire ) لتقييم المخاطر الملازمة، و الذي يتم تجديده من قبل المدقق خلال اللقاءات القادمة.<sup>1</sup>

**الفرع الثاني: التخطيط لمهمة التدقيق:** و يشمل التخطيط الخطة العامة و الخطة في حالة التدقيق الجديد و تحديد المستويات المادية.<sup>2</sup>

**أولاً: تحديد إستراتيجية التدقيق:** "إن تحديد إستراتيجية التدقيق، و أيضا التخطيط يمثلان شرط أساسي للسير الحسن و بطريقة فعالة للمهمة" ، لذا فإن المدقق ملزم بما يلي:

➤ تعريف مجال المهمة: من أجل تحقيق هدف معرفة النشاطات و الوسائل المستخدمة لتحقيق المهمة،

يتم أولاً تقسيم مساحة الرقابة يمكن أن تكون دورة أو من خلال الهيكل التنظيمي نجد القطاعات.

✓ تحديد أهداف المهمة: هذه المرحلة تمكن المدقق من تحديد الأجل المحددة لوضع القوائم

المالية، الرزنامة و أيضا الوسائل المستخدمة (فريق التدقيق، تدخل المختصين، الميزانية..... الخ).

✓ تحديد مستوى ميزة الخطأ المعبر المناسب و هو عكس المستوى النسبي لخطر التدقيق.

✓ تحديد و وضع الإطار النظري لمقاربة التدقيق المحاسبي و المالي.

✓ إنهاء التخطيط للمهمة: يتم بوضع المدقق مخطط للمهمة و كتابة رسالة المهمة، و التي نعرضها فيما

يلي:

### ثانياً: تحضير مخطط المهمة

مخطط المهمة هو عبارة عن وثيقة شاملة تحدد التوجه و التخطيط للمهمة و تعرف المقاربة العامة

لأعمال التدقيق، و هي مهمة في تحديد صيرورة التدقيق، هدفها، و وضع النظريات الإستراتيجية العامة

<sup>1</sup> Antoine MERCIER, Philippe MERLE, OP-Cit, Paris, 2010, page512.

<sup>2</sup> هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، 2004، ص40.

للتدقيق.

هنا يكون المدقق قد وضع خطة شاملة و يوثقها شارحا نطاق العمل و التنفيذ المتوقع لعملية المراجعة، و تكون هناك إعادة نظر للخطة كلما دعت الحاجة في الظروف الاستثنائية.

#### المطلب الرابع: التدقيق الجوهرى للحسابات

بعد التقييم النهائي لإجراءات الرقابة الداخلية يعمل المدقق على تقوية إجراءات الرقابة الجوهرية لتقليص نقاط الضعف ، بعد تقييم المخاطر المرتبطة بإقرارات التدقيق يوجه المدقق أعماله نحو التدقيق المباشر للحسابات من أجل جمع الأدلة والتي تظهر احترام إقرارات التدقيق و تمكنه أيضا من وضع رأيه حول القوائم المالية.

لقد عرفت معايير التدقيق الدولية الرقابة الجوهرية على أنها إجراءات التدقيق الموضوعية من أجل اكتشاف الأخطاء المعبرة على مستوى الإقرارات، إذ كلما كان خطر الأخطاء المعبرة أكبر كلما كان التدقيق الجوهرى أوسع و أشمل لتقليص مخاطر التدقيق.

و تشمل إجراءات التدقيق مختلف التقنيات المستخدمة من قبل محافظ الحسابات و مساعديه و ذلك من أجل الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا و التي تتمثل في التعبير عن وجهة النظر حول الحسابات السنوية للشركة و تتمثل هذه الإجراءات الأساسية للتدقيق فيما يلي:

#### الفرع الأول: الرقابة

تعتمد على استخدام الوثائق المحاسبية المبررة و ذلك للتأكد من العمليات ،هذه الوثائق يمكن أن تكون خارجية(فاتورة الموردين،كشف الحساب البنكي)أو داخلية (الوثائق الداخلية) و تتمثل وسائل الرقابة في:

1.التقرير (Recouplement) يتمثل في الاتصال بعناصر خارج المؤسسة يتجنبه محافظ الحسابات و يقوم به في حالة الشك في المبالغ الموجودة في أرصدة القوائم المالية بحيث يتصل هذا الأخير بالموردين أو الزبائن للمؤسسة و يقوم به بدون ضرورة معرفة المؤسسة.

2.المقاربة(Rapprochement) تتم بين القوائم المالية لوحدات المؤسسة و القوائم المالية للمؤسسة نفسها.

3.التأكيد(La confirmation) يتم فيه التأكد من مبالغ المؤسسة في الحساب الكبير للزبون و يتم التأكد من معلومة تخص المؤسسة باستخدام معطيات أخرى ويتم اللجوء إلى التحليل. و تعتبر الوثائق الخارجية في هذه الحالة دليل أقوى مقارنة بالوثائق الداخلية للمؤسسة.

4.الملاحظات العينية (Observation physique) تتمثل في الرقابة النظرية للوجود المادي، هي وسيلة فعالة للرقابة تستخدم فيما يخص الأصول المادية و المخزونات.

### الفرع الثاني:التأكيد المباشر

يقوم محافظ الحسابات بالطلب المباشر للمعلومات من آخرون ذوي العلاقة بالمؤسسة المدققة مثل: الزبائن،الموردين،البنك أو المحامي.

ميزة هذه الطريقة هي أنك تتحصل على أدلة قوية بطريقة بسيطة التطبيق و من مساوئها كون نجاح هذا الأخير - محافظ الحسابات-مرتبط بنسبة الإجابات المتحصل عليها.

### الفرع الثالث: الإختبارات التحليلية

تسمى أيضا بالمراجعة التحليليةRevue analytique موضوعها هو المقارنة بين المعطيات و الحسابات السنوية و المعطيات السابقة و اللاحقة و التنبؤية للمؤسسات المشابهة.

"يهدف التحليل المالي إلى دراسة العلاقة المتوقعة بين عناصر القوائم المالية و كذلك كشف أية علاقة بين هذه العناصر غير متوقعة الحدوث أو الانتباه إلى أية ظروف غير عادية في هذه العناصر".<sup>1</sup>

و هناك العديد من التقنيات المستخدمة في تطبيق الإجراءات التحليلية نذكر منها:

تحليل النسب، تحليل الميل، المقارنة بين المعطيات المطلقة، المقارنة بين المعطيات التناسبية... الخ.

### الفرع الرابع: السبر الإحصائي (Le Sondage)

هو التقنية الأكثر استخداما في مهمات التدقيق ذلك لأن المدقق يبحث عن الضمان المعقول (A R)، و هو ينص على تعريف هدف السبر و المجتمع المعني، و بعد ذلك تتم دراسة جزء يمثل هذا المجتمع يسمى العينة (و التي يتم تحديدها مسبقا وفقا لطريقة معينة) و أخيرا يتم وضع النتائج المتحصل عليها في شكل خاتمة.

إن محاسن هذا الإجراء أنه يطبق على كل الحالات و من مساوئه ارتباط النتائج بالعينة المختارة من المجتمع المدروس هنا يكون عدم اكتشاف الأخطاء ممكن.

أشار "شركس.م.و" إلى أن استخدام أسلوب العينة يقوم على عدة فروض أساسية هي<sup>2</sup>:

- ✓ يفترض للعينة أن تكون ممثلة لخصائص المجتمع.
- ✓ يمكن أن تعمم نتائج دراسة هذه العينة على كل مفردات المجتمع.
- ✓ استخدام أسلوب العينات يختصر الجهد و الوقت.
- ✓ استخدام أسلوب العينات يتفق مع انتشار تطبيق أساليب الرقابة الداخلية للمؤسسات.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، 2007، ص 291 .

<sup>2</sup> شركس.م.و . 1978 . المراجعة: المفاهيم و الإجراءات في النظم المحاسبية الإلكترونية، الكويت، ذات السلال، ص 241، 1978 .

**الفرع الخامس:الاختبارات الموسعة:** هي عبارة عن إجراءات لجمع البديهيات التي تسمح بالتأكد من مبلغ في القوائم المالية، و تستخدم للحصول على بديهيات في التدقيق و المتعلقة بالإقرارات كالدقة ،الوجود و التقييم<sup>1</sup>

**المطلب الخامس:إنهاء مهمة التدقيق:** بعد القيام بالإجراءات الرقابية للحسابات، يقوم المدقق بالأعمال الختامية لهذه المهمة و التي تمكنه من الحكم على إقرارات التدقيق إضافة إلى وضع رأيه حول القوائم المالية.

هذه الأعمال تشمل:<sup>2</sup>

➤ الرقابة على الأعمال اللاحقة لغلق السنة المالية( فيما يخص توحيد الحسابات).

➤ الاتصال بإدارة المؤسسة.

➤ الأعمال الشاملة و التقرير حول الحسابات.

**الفرع الأول:الرقابة على الأعمال اللاحقة لغلق السنة:** بين تاريخ غلق السنة و تاريخ الإعلان عن الحسابات، هناك أحداث يمكن أن تحصل والتي لها أثر معبر على الحالة المالية و نتائج المؤسسة،لهذا يجب على المدقق وضع إجراءات للتدقيق من أجل الحصول على أدلة الإثبات الموثوقة كافية و مناسبة تهدف إلى تحديد كل هذه الأحداث التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية للمؤسسة أو المعلومات المدرجة فيها.

من بين الإجراءات التي يمكن وضعها من طرف المدقق :

➤ امتحان الإجراءات المعرف من قبل المؤسسة من أجل تحديد الأحداث اللاحقة.

<sup>1</sup> HECHMI Abdelwahed, « résumé du guide pour l'utilisation des normes internationales d'audit dans l'audit des PME », 2007, page 31.

<sup>2</sup> Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Op-cit, Paris, 2010, page 553.

- الإطلاع على المحاضر الكتابية للحسابات المعادة التحضير من قبل مجلس الإدارة.
- الحوارات مع الإدارة.
- إعادة النظر إلى أدلة الإثبات الموثوقة التي تم جمعها مسبقا.

وفقا لمعايير التدقيق الدولية، هناك رسالة تأكيد مطلوبة للممثل القانوني للمؤسسة من أجل أن يعلن هذا الأخير عن عدم وجود معرفة لأحداث لاحقة خلال الفترة الموجودة بين تاريخ غلق السنة و تاريخ تحضير هذه الرسالة.

### الفرع الثاني:الاتصال بإدارة المؤسسة

حسب معايير التدقيق الدولية، يجب على المدقق الاتصال بالأشخاص الذين يشكلون حكومة المؤسسة ذلك بخصوص الأخطاء الغير مصححة التي قام بتحديدتها في التدقيق والتي اعتبرتتها الإدارة بأنها أخطاء غير معبرة بالنسبة للقوائم المالية، و يجب عليه أيضا التحدث عن كل الأسئلة التي وجد لها إجابات خلال تدقيقه و التي تمثل فائدة لهؤلاء الأشخاص في تنفيذهم لوظائفهم.

### الفرع الثالث:الأعمال الشاملة و التقرير حول الحسابات

هذه الأعمال تشمل:

1.إنهاء الأعمال:هذه المرحلة تنص على الإشراف النهائي على الملفات التي تمكن المدقق من ضمان كون مجموعة المهام قد تمت مطابقة لما كان مخطط له في برنامج التدقيق المنجز.

التأكد من وضوح المشاكل الأخيرة المعقدة وأن المعالجة قد تمت في الملفات و ذلك لحصرها و ضمها.<sup>1</sup>

2:نقطة الشمولية NS:

تمكن من إيجاز العناصر المعبرة للمهمة و الخيارات المتخذة، يجب أن تتكون على الأقل من:<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Op-cit, Paris, 2010, page 566.

<sup>2</sup> Serge WHANNOU, Audit comptable et financier, support de cours master, ESGIS, page 37.

- وصف الأحداث المهمة التي مست المؤسسة (منتوج جديد، مصنع جديد.....الخ)
- وصف المشاكل المواجهة و الحلول الموضوعية، يمكن أن ينص هذا الجزء على نسخ الأوراق الشاملة لكل جزء من الملف.

من المهم أن تكون هذه الأجزاء واضحة جدا لأنها هي التي تبرر في أكبر جزء وجهة النظر الموضوعية و لتجنب الموقف المتناقض من سنة إلى أخرى.

- قائمة النقاط المتردد فيها يجب تعديلها قبل وضع التقرير مثال على ذلك الوثائق (باقي للاستلام، تأكيدات منتظرة.....الخ).
- خاتمة عامة.

### 3: تقرير التدقيق

هو أداة تمكن المدقق من التواصل مع المسؤولين الأساسيين في المؤسسة حول خاتمة المهمة بوضع اليد عن الخلل الوظيفي و الأخطاء المختلفة المصححة.

ويجب أن يعبر عن وجهة نظر محفزة عن الانسجام الكلي للحالة مقارنة بالمعايير.

يقوم محافظ الحسابات بتحضير تقرير عام للتعبير عن وجهة نظره يقوم فيه بسرد أدائه لمهمته و يقوم

بإرساله إلى الإدارة أو الهيئة المعنية خلال مدة لا تتجاوز 15 يوم قبل اجتماع الجمعية العامة العادية مع

حصوله على وصل الاستلام في مقابل ذلك.

إن هذا التقرير العام للتعبير عن وجهة النظر لمحافظ الحسابات ينتهي بالمصادقة بتحفظات أو بدون تحفظات على صدق و استقامة و الصورة الوافية للقوائم المالية و في بعض الحالات يقوم برفض المصادقة.

لتأسيس و بناء التعبير عن وجهة النظر حول الحسابات السنوية يقوم محافظ الحسابات بفحص و تقييم

النتائج المستمدة من عناصر الأدلة المجموعة و يقيم أيضا و يقدر الأهمية النسبية للإثباتات التي توصل

إليها و الخاصية المعبرة للأخطاء التي وجدها.

كما يحدد إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها مطابقة للقواعد و المبادئ المحاسبية المذكورة في القانون 11- 07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 الموضوع وفقا للنظام المحاسبي و المالي ونصوصه اللاحقة.

إن التقرير العام للتعبير عن وجهة النظر لمحافظ الحسابات حول الحسابات الفردية يجب أن يحتوي على:

- إسم و عنوان محافظ الحسابات، رقم قبوله و رقم تسجيله في الجدول.

- عنوان يبين بأنه تقرير عام للتعبير عن وجهة نظر محافظ الحسابات حول الحسابات السنوية التي تخص السنة المغلقة في تاريخ محدد.

- هذا التقرير يقسم إلى قسمين:

➤ القسم الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي.

➤ القسم الثاني: التأكيدات و المعلومات الخاصة.

### 1. القسم الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

1.1 تحتوي مقدمة التقرير على:

- ✓ التذكير بنمط و تاريخ تعيينه.
- ✓ تعريف الوحدة المعنية.
- ✓ الإشارة إلى تاريخ غلق السنة المعنية.
- ✓ الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وضعها من قبل الهيئة المؤهلة للوحدة.
- ✓ التذكير بمسؤولية المدراء في إعداد القوائم المالية.
- ✓ التذكير بمسؤوليته في التعبير عن وجهة النظر حول القوائم المالية.

✓ تبيين اتصال القوائم المالية بالتقرير .

## 2.1 تقديم الرأي حول القوائم المالية:

في هذا الفرع يشير محافظ الحسابات إلى أهداف وطبيعة مهمة الرقابة و ذلك مع توضيح أن المهام المنجزة موافقة للمعايير المهنية و تشكل قاعدة معقولة للتعبير عن وجهة النظر حول الحسابات السنوية بحيث يقوم هذا الأخير بالتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية حسب الحالة و نذكر فيما يلي الحالات الممكنة:

- وجهة النظر الإيجابية (Une Opinion Favorable): يعبر عنها محافظ الحسابات عن طريق المصادقة على القوائم المالية بالنظر للقواعد و المبادئ المحاسبية المطبقة و أنها بكل ما للكلمة من معنى معبرة في كل جوانبها عن الاستقامة و الصورة الوافية للحالة المالية و الذمة المالية للمؤسسة و المخزون في نهاية السنة.

و بأن المعلومات المحتواة في الملحق للقوائم المالية هي موافقة للقوائم المالية المعدة و الواضحة، يمكن أن تكون وجهة النظر مرفوقة بملاحظات ذات خاصية حيادية موجهة لتوضيح قراءة الحسابات السنوية.

- وجهة النظر المتحفظة (Une Opinion avec Réserves): توضح عن طريق المصادقة مع وجود التحفظات من طرف محافظ الحسابات و ذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المطبقة و أنه مع التحفظات فإن القوائم المالية بكل الجوانب المعبرة منظمة و صادقة و تقدم الصورة الوافية للنتيجة لعمليات السنة المغلقة و أيضا للحالة المالية و الذمة المالية للوحدة .

يجب أن يذكر محافظ الحسابات في فقرة سابقة لرأيه المتحفظ التحفظات و ذلك لتحديد تأثيرها على النتيجة و الحالة المالية للوحدة.

- وجهة النظر السلبية (Une Opinion Défavorable): يعبر عنها برفض المصادقة من طرف محافظ الحسابات على القوائم المالية و التي لم يتم إعدادها في كل جوانبها المعبرة مطابقة للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية التطبيق.

يجب أن يوضح محافظ الحسابات في فقرة تسبق التعبير عن وجهة نظره التحفظات التي قادتته لرفض المصادقة و ذلك بتعدادها إذا كان ممكنا لإخراج تأثيرها على النتيجة و الحالة المالية للمؤسسة.

- عدم القدرة على إبداء الرأي: تكون هذه الحالة لما لا يستطيع محافظ الحسابات أن يكون رأي حول عدالة القوائم المالية بسبب عدم التمكن من تطبيق إجراءات المراجعة الضرورية، أو وجود حالة عدم التأكد غير الاعتيادي.

فقرة الملاحظات: في فقرة مختلفة يحتوي التقرير العام للتعبير عن وجهة النظر عن الملاحظات و التي هدفها هو جذب انتباه القارئ لنقطة أو جملة من النقاط تخص الحسابات السنوية و ذلك بدون وضع التساؤلات حول وجهة النظر المعبر عنها.

## 2. القسم الثاني: التأكيدات و المعلومات الخاصة يدور هذا القسم حول ثلاثة فقرات مختلفة:

- الخلاصات المستوحاة من التحقيقات الخاصة.
- المخالفات للقانون و الأخطاء المكتشفة التي لا تؤثر على الحسابات السنوية.
- المعلومات التي يجبر القانون محافظ الحسابات بالإشارة إليها.

### المبحث الثالث: التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقه

إن أول ما يتبادر إلى الذهن حول التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقه هو سبب و جوده و الغاية منه إذ في بادئ الأمر يظهر كتدقيق عادي لكن المتمعن فيه يدرك أنه مهم جدا ذلك لأن تحكم المؤسسة في أنشطتها و إشباع حاجات زبائننا مبني على مدى اعتمادها على موردين ذوي مصداقية تامة إذ لا يمكنها أن تقدم منتجات عالية الجودة و مضمونة إلا إذا كانت تستخدم مواد أولية نوعية و تتحصل على خدمات آنية ووقتيه و كما يقال عموماً "شراء أفضل لبيع أفضل".

## المطلب الأول:عموميات عن الدورة شراء-موردون:

عندما نتحدث عن الموردين فإننا حتما سوف نتحدث عن عملية الشراء، و العلاقة التي تجمع بينهما في الدورة شراء - موردين، لهذا فمن الضروري التحدث عن هذه الدورة قبل عرض التدقيق المحاسبي والمالي لحسابات الموردين.

إن تحليل هذه الدورة يهدف إلى التحقق من المعلومات و المعطيات التي تكون موجودة منذ نشأة المعاملة مع الآخرين إلى التسجيل المحاسبي.

### الفرع الأول:دورة المشتريات

تشمل دورة المشتريات الأنشطة المتعلقة بالحصول على السلع و الخدمات و المدفوعات النقدية و يهدف تدقيق هذا النشاط إلى التحقق من تأكيدات الإدارة حول العمليات (من حيث الحدوث و الاكتمال و الدقة و التصنيف و الحد الفاصل) و الأرصدة ( من حيث الوجود و الاكتمال و التقييم و التوزيع و الحقوق و الالتزامات) و يقوم المدقق بإجراء الاختبارات التفصيلية للعمليات من مصدر العمليات للقيود و العكس لاكتشاف التحريفات في العمليات النقدية أكثر من اكتشاف التحريفات الرقابية، و ذلك للوصول لنتائج حول القوائم المالية فيقوم بتحديد الأهداف ثم تصميم الاختبارات ثم تنفيذ الاختبارات.

أولاً:المصالح المتدخلة في الدورة شراء-موردين:

يمكن تلخيصها و الخدمات التي تقدمها في الجدول التالي:

جدول رقم(1): المصالح المتدخل في آلية الشراء.

المصلحة	الدور	الوثائق
المصلحة المطلقة للطلبية	إصدار طلبيات الشراء	طلبية الشراء
مصلحة الشراء	- إعداد قسيمات الشراء. -اختيار الموردين. -التشاور حول الأسعار. -مراقبة آجال التسليم.	قسيمات الطلبية قائمة الأسعار
مصلحة الاستقبال	-المطابقة تسليم/طلبية. -الجرد الدائم.	قسيمة الإدخال قسيمة الإخراج بطاقة المخزون
مصلحة المحاسبة	-تسجيل الفواتير المصادق عليها -تسجيل المال المستحق	فواتير فواتير مستحقة يومية المشتريات يومية المخزون
مصلحة المخزون	-تعديل الفواتير -تحميل كل من التاريخ و وسيلة الدفع على الفواتير	

المصدر: Mémoire Cycle achats-fournisseur audit comptable et financier

Elhamdaoui salma, ENCG, tanger, Maroc ,2010.

- المصلحة المطلقة للطلبية: تقوم بإصدار طلبيات الشراء في حدود معرفة جيدا و لكن لا تستطيع تحويلها مباشرة للموردين.

- مصلحة الشراء:تقوم بإعداد استمارات الطلبية و ذلك بالاعتماد على قاعدة طلبيات الشراء أو الاحتياجات الخاصة كما تقوم بالمشاورات حول الأسعار،اختيار الموردين و الرقابة على آجال التسليم.

- مصلحة التسليم: تضمن مطابقة السلعة المسلمة مع الطلبية.

- مصلحة التخزين: تقوم بتخزين السلعة المحولة لها من مصلحة الاستقبال كما تقوم بالتسجيلات الموافقة.

- مصلحة المحاسبة:تقوم بتسجيل الفواتير التي قد تمت المصادقة عليها.

-مصلحة المخزون: تضع الفاتورة بضمان تحميلها من قبل الأشخاص المؤهلين.

← نلاحظ وجود مجموعة مصالح و التي يمكن أن تتدخل في دورة شراء-موردون، لكن إحصاء هذه الخدمات يبقى مرتبط بتنظيم وهيكل الشركة.

إن هدف تحديد المصالح المتدخلة هو القدرة على التأكد من تقسيم المهام و هو أحد مبادئ الرقابة الداخلية.

يمكن إذن تقسيم دورة شراء-موردين و التي تتدخل فيها المصالح بالطريقة الموالية:

- إختيار الموردين.
- إصدار قواسم الطلب.
- إستقبال السلعة.
- الرقابة على السلعة المتحصل عليها(المستقبلة).
- إستقبال و الرقابة على الفاتورة.
- تقييد الدين في المحاسبة.

➤ إصدار القرار للدفع.

➤ إصدار و تسجيل صكوك الدفع.

**الفرع الثاني: تعريف وظيفة الشراء** هي الوظيفة المسؤولة عن توفير أو تدبير احتياجات المشروع من المواد والإمدادات و الأجزاء المختلفة التي يكون المشروع في حاجة إليها وفق سياسات محددة وواضحة بما يخدم الأنشطة الأخرى في المشروع للوصول إلى الأهداف المرسومة.

### الفرع الثالث: دور وظيفة الشراء

في اقتصاد السوق غالبا ما يكون العرض أكبر من الطلب لذا فإنه في هذه الحالة لا يكفي الإنتاج من أجل البيع و أيضا معرفة طريقة البيع للنجاح.

هنا يكون نجاح المؤسسة مرتبط ببيع بعض الأمور نذكرها فيما يلي:

✓ قدرتها على تكيف عرضها للطلب.

✓ التحكم في الشروط الداخلية للاستغلال.

### المطلب الثاني: إجراءات اختيار الموردين

من أجل التموين تقوم المؤسسة بالاتصال بالموردين من أجل شراء السلع، إن البحث عن أفضل الشروط يؤدي أحيانا إلى البحث عن موردين جدد و لإيجادهم تقوم بالعديد من الأمور من بينها نذكر دراسة التعريف و اقتراحاتهم التجارية لاختيار الأكثر أهمية.

### الفرع الأول: خطوات اختيار الموردين:

فيما يلي نقوم بتقديم الخطوات المتبعة من قبل المؤسسة لاختيار الموردين و التي تشمل:

-البحث و اختيار الموردين.

-الطلب على العروض.

-المقارنة بين العروض و اختيار المورد.

1. البحث و اختيار الموردين: يتم البحث عنهم عن طريق ما يلي:

➤ البحث في الدليل عن طريق شبكة الإنترنت.

➤ الإطلاع على العروض الخاصة و المجالات.

➤ الإطلاع على مواقع الإنترنت.

➤ الالتقاء بالموردين.

2. الطلب على العروض: عندما يقوم قسم المشتريات بتحضير قائمة الموردين الخاصة بالتمويل بالمنتج

المطلوب، يتم الاتصال بكل واحد منهم.

إن طلب العروض ينص على الطلب من مجموعة من الموردين لأسعارهم و الشروط المقترحة، يمكن

لقسم المشتريات أن:

✓ يقوم بالاتصال بهم عبر الهاتف ،

✓ إرسال الرسائل الإلكترونية،

✓ إرسال مطبوعة كاملة(الطلب للعرض)،

✓ الالتقاء بتجاري،

3. المقارنة بين العروض و اختيار المورد: يقوم الموردون الملتقى بهم بإرسال اقتراحاتهم للمؤسسة، وبعد

ذلك تقوم مصلحة المشتريات بتحليل و اختيار الموردين الأكثر أهمية.

يتم اختيار الموردين حسب مجموعة من الخصائص و التي تتمثل في:

✓ السعر.

- ✓ شروط البيع (مدة و شروط التسليم، التخفيضات المحددة، مدة الدفع).
- ✓ خدمات ما بعد البيع.
- ✓ الضمانات.

إن المورد المقبول هو الموافق أكثر لشروط المنظمة وقواعد تسييرها.

### المطلب الثالث: كيف يتم التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقة

قبل التطرق لإجراءات التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقة نذكر أولاً أسباب قيام المؤسسة بهذا النوع من التدقيق و التي تتمثل في:

- تقوم المؤسسة بهذا النوع من التدقيق للتأكد من موافقة الموردين لمتطلباتها و سعيها لإنجاز أهدافها.
- إشراكهم في صيرورة التحسين المستمرة (نوعية، ضمان، محيط).
- تقييم مصداقيتهم.
- اكتشاف المخاطر و ضمان مشتريات المؤسسة.
- ضمان مطابقتها للمعايير (معايير المناجمنت، ..... الخ)
- التشجيع على تطور الشراكات و التطبيقات الجيدة نحو الموردين.

بما أن حسابات الموردين تتعلق بمشتريات المؤسسة لذا وجدنا حتمية التحدث عن المشتريات التي يتم فحص العمليات المتعلقة بها و ديون الاستغلال، هنا يجب أن يحقق المدقق العديد من الأهداف التي تخص الرقابة الداخلية و التي تتمثل في:

- شمولية التسجيلات، الحصول على ضمان بأن كل الأعباء و الديون قد تم تسجيلها.
- حقيقة التسجيلات، الحصول على ضمان بأن كل الأعباء و الديون المسجلة تخص فعلاً المؤسسة.

- تقييم الأرصدة، الحصول على ضمان بأن الأرصدة في الميزانية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة.

أما بالنسبة لحسابات الموردين فإن إجراءات تدقيقها تشمل مجموعتين:

**الفرع الأول: المجموعة الأولى: أخذ المعارف حول الموردين و يتم ذلك عن طريق:**

➤ الإطلاع على الهيكل التنظيمي للمؤسسة يتم من خلاله التعرف على:

1. القائم على الموردين،

2. العلاقة بين المصالح،

3. هل هناك رقابة داخلية حول المصالح،

4. هل هناك تقسيم للمؤسسة،

5. التوسع الجغرافي بين المصالح (الخدمات)،

➤ الإطلاع على المهام في الهيكل التنظيمي فيما يخص الأشخاص القائمين على الموردين.

➤ من خلال بطاقة المناصب في قسم الموارد البشرية يجب المدقق على السؤال التالي: من يفعل ماذا؟

و أسئلة أخرى قد يقوم بطرحها لاحقا نتيجة اطلاعه عليها.

➤ المحيط التنظيمي للموردين: خلاله يقوم محافظ الحسابات بالإطلاع على العديد من العمليات وذلك

لتقييم الرقابة الداخلية و الخدمات التي تتمثل في:

1. تسيير المخزون.

2. المشتريات، فيما يخص شراء السلع و الخدمات هدفها هو تجنب مشاكل تسيير المخزونات.

إن الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة يجب أن تجيب على العديد من التساؤلات التي قد يطرحها

المدقق و التي تتمثل في:

➤ من يمكنه إطلاق الطلبية؟

➤ أي كمية يجب طلبها؟

➤ إلى أي مورد يجب الإرسال؟

إن التنظيم الموافق لتحقيق هذه الأهداف "القاعدة العامة" يشمل:

- طلب الشراء يتم إعداده من قسم المستخدمين و يحول إلى قسم المشتريات.
- قسيمة الطلبية تكون مرقمة آليا بالعديد من النسخ قسم الشراء".
- يجب أن يكون هناك تقسيم للوظائف: شراء، معالجة الطلبيات، استقبال، تخزين، تفريغ، مسك الجرد الدائم، التسجيل المحاسبي و تعديل الفواتير (الدفع).
- الأشخاص المسموح لهم بإصدار الطلبية يتم تعيينهم عن طريق قرار كتابي و يتم تحديد المبلغ الأقصى المسموح به لإصدار الطلبية.
- الكميات المطلوبة تحدد حسب حاجات المؤسسة.
- الاحتياجات لإعادة التموين تتم من قبل المخزن "Magasiniers" بالاعتماد على **نقطة إعادة الطلبية** أو عن طريق قسم الشراء بالاعتماد على حاجات الإنتاج.
- تاريخ تمرير الطلبية مرتبط بالكميات الموجودة في المخزون، الاستهلاك و فترة التسليم.

إن عدم احترام هذه الآليات يمكن أن ينتج عنه ما يلي:

- مشتريات ضخمة مقارنة بالحاجات الفعلية للمؤسسة، و التي تكون السبب في تحميل المؤسسة أعباء مالية و تكاليف التخزين و التي تكون هذه الأخيرة -المؤسسة- في غنى عنها.

التنظيم الموافق:

- إمضاء الشخص المؤهل على قسيمة الطلبية يجب أن يكون الإمضاء معروف من طرف الشخص الذي يقوم بمهمة التأكد من قسيمة الطلبية قبل إرسالها.

- اختيار الموردين يجب أن يتم عن طريق المقارنة بين الإمكانيات المتاحة وأفضل الأسعار للكمية المطلوبة.
- وجود قائمة للموردين المقبولة لكل السلع و الخدمات تحتوي على الأسعار المتحصل عليها و فترات التسليم، هذه القائمة هي موضوع تساؤل و تجديد دوري.
- يجب أن تكون هناك آلية لطلب الموردين في الحالات الطارئة أين لا يتوفر القدر الأدنى من الموردين.

قبول و معالجة المستلمات: تتمثل هنا أهداف الرقابة في:

➤ احترام الموردين لأجال التسليم المحددة مسبقا.

➤ موافقة السلع أو الخدمات للطلبية.

التنظيم الموافق:

- يكون وصل التسليم معد مسبقا(من الأفضل أن تكون وصول التسليم مرقمة)

- لا يتم التسليم إلا إذا كانت السلعة موافقة لقسيمة الطلبية للمؤسسة هنا تتم مجموعة من الإجراءات:

✓ الرقابة الخاصة بالكمية و ذلك يتم عن طريق المقارنة بين قسيمة الطلبية ووصل التسليم.

✓ الرقابة على نوعية السلع المتحصل عليها تتم من قبل شخص مؤهل(تقني عموما) و الذي يقوم بذلك

سواء بطريقة شاملة أو عن طريق السبر.

3. مديرية المالية و المحاسبة.

نعرض في بادئ الأمر ما يجب أن تكون عليه الوظيفة المحاسبية في المؤسسة:

ضرورة كون وظيفة المحاسبة قد تم تنظيمها و ذلك لمعالجة عملية الشراء إذ يجب على هذه الأخيرة:

✓ اكتشاف السلع التي من أجلها لم تصل فواتير.

✓ ضرورة وجود تنظيم يمكن المؤسسة من تجنب الخسارة أو ببساطة غياب إتباع فواتير الموردين.

✓ وجود آلية جيدة تنص على تحويل ضعف قسيمة الطلب للمحاسبة ووصول التسليم مما يمكنها من

معرفة مجموعة التسليمات الحاصلة التي لم تصل من أجلها الفواتير وذلك في كل لحظة.

إن كون وظيفة المحاسبة و المالية منظمة بهذا الشكل يجنب المؤسسة العديد من الأمور و التي تتمثل

في:

➤ الخلط في مسك حسابات الموردين الذي يعطي الفرصة للمتابعات القضائية و يؤثر على صورة

المؤسسة.

➤ تأخير الدفع للموردين و الذي يمكن أن يترجم بدفع التعويضات.

➤ التسجيل الغير صحيح للأعباء الناتجة عن هذه العمليات.

يمكن للمؤسسة أن تضع الآليات التالية:

(1) من تاريخ الاستلام تكون الفواتير مرقمة، و ذلك للتمكن من تعريفها و مؤرخة و ذلك للتعرف على

تاريخ وصولها.

(2) وجود النسخ للفواتير و قبل مراجعة الفواتير يتم تصنيفها في الانتظار.

(3) يجب فحص الفواتير بعناية خلال نهاية السنة في لحظة إعداد الميزانية.

(4) القيام بمجموعة من العمليات قبل تسجيل الفواتير و التي تشمل: مقارنة الفاتورة (وصل الاستلام و

قسمة الطلبية)، التأكد من المبالغ الموجودة في الفواتير، التحميل المحاسبي للفواتير، حسابات

الأعباء، الضريبة على القيمة المضافة (TVA).

(5) فيما يخص مشكل الضريبة على القيمة المضافة المسترجعة هناك تعليمات تعطى للمحاسب المؤهل

لتحميلها بالإشارة إلى الحالات أين يكون الاسترجاع ممكن و الحالات أين يكون غير ممكن.

(6) الموافقة على دفع الفواتير تتم من قبل شخص مؤهل و بعد الموافقة توضع الفواتير في عينة إلى أن يتم دفعها.

هناك حالات يمكن أن تحدث و على المحاسب متابعتها:

- ✓ في حالة إرجاع سلعة بعد الاستعمال الأول الذي لم يرضي الزبون، يجب الحصول من المورد على وصل الاستلام و يطلب منه إعداد فاتورة الحسم Facture D'avoir.
- ✓ في حالة التسليم غير الكامل هناك احتياطات يجب أخذها في الدفع.
- ✓ إذا كانت هناك تسبيقات للموردين، هناك آلية يتم وضعها لتقليص الدفع النهائي.
- ✓ إذا كانت التخفيضات (ristournes) تشكل عادة للمهنة مثلا في حالة المحلات الكبرى يجب وضع آلية خاصة لإتباعها.

- اختبارات الاستمرارية و التقييم النهائي للرقابة الداخلية: بعد معرفة نقاط القوة يضمن المدقق عن طريق هذه الاختبارات و التي تتم عن طريق السبر صحة النتائج المتوصل إليها و يصل إلى التقييم النهائي للرقابة الداخلية.

فيما يخص الدورة شراء موردين يستخدم المدقق مجموعة من اختبارات الاستمرارية و التي تتوافق مع الأهداف المحددة مسبقا (الشمولية، الحقيقة، الاقتطاع.....الخ)

مثال ذلك لضمان كون اقتطاع الأعباء قد تم بصحة، يلجأ المدقق إلى إجراء اختبارات الاستمرارية التالية:

➤ فحص من أجل كل حساب للأعباء الفواتير الأولى و الأخيرة للسنة الأخيرة و التأكد من أن التواريخ الموضوعه صحيحة.

➤ أخذ وصول التسليم الموافقة للفتترات السابقة و اللاحقة لغلق السنة و فحص الاقتطاعات.

➤ المقارنة بين حسابات الأعباء للدفع و المدفوعة أو المسجلة مسبقا مع التبريرات اللازمة.

➤ فحص التسبيقات والمدفوعات على الحساب، الواجب الحصول عليه و الحسابات الدائنة الأخرى لموردي السنة المعنية.

يقوم المدقق بإعداد جدول شامل يضع فيه نقاط القوة و نقاط الضعف الأساسية للنظام المحلل.

و مثال نقاط الضعف:

➤ خطر استلام سلعة دون تسجيل الفاتورة الموافقة.

➤ خطر عدم اكتشاف أخطاء في الفواتير.

فحص الحسابات: يمكن المدقق من التأكد من النتائج التي توصل إليها خلال تقييمه للرقابة الداخلية، و من خلال الوثائق الشاملة يقوم المدقق من التنبأ و تحديد طبيعة تدخله.

الأهداف: هنا تتمثل في :

✓ التأكد من كون ديون الموردين الموجودة في الميزانية هي عبارة عن ديون حقيقية.

✓ كل ديون الموردين خلال غلق السنة المالية قد تم تسجيلها في الميزانية.

✓ التأكد من أن حسابات الموردين و الحسابات الدائنة تعكس المجاميع المستحقة فعلا في تاريخ غلق

السنة المعنية.

تكملة نتائج تقييم الرقابة الداخلية:

نتائج نقاط القوة: يقوم المدقق بالحصول على استنتاجات حسنة إن الهدف هنا هو الحصول على أدلة

مباشرة.

نتائج نقاط الضعف: فيما يخص نقاط الضعف للمنظمة يقوم المدقق بتحديد تأثيرها على صدق و

مصادقية الحسابات.

مثال 1: في هذه الحالة يخشى المدقق وجود استلام لسلعة دون وجود تسجيل للفواتير الموافقة.

مثال 2: يخشى المدقق عدم اكتشاف الأخطاء الموجودة في الفواتير في هذه الحالة يقوم باختبارات الاستمرارية للتأكد من الفواتير مع رفع نسبة السبر و ذلك لاختبار الجمع فيما يخص حسابات الضرائب.

مثال 3: يخشى المدقق وجود ديون غير مسموح بها مسجلة مثل إرسال قسيمة طلبية مباشرة للمورد من قسم غير كفاء.

التدقيق التحليلي: يقوم المدقق بفحص المحاسبة و ذلك للقيام برقابة إجمالية، يشمل هذا الاختبار عموماً:

- مقارنة بين المعطيات السابقة.
- التأكد من الكتابات للأعباء.
- فحص عام للموازنات الإضافية.

اختبارات الارتباط:

المقارنة مع معطيات خارجية: تتم المقارنة مع مؤسسات لها نفس الطبيعة:

- لنسبة الأعباء في المشتريات.
- لنسبة دوران حسابات الموردين.

التأكد من الكتابات المتعلقة بعملية الشراء: تتم المقارنة مع معطيات كمية أو وثائق التسيير.

فحص الموازنات الإضافية:

- ✓ رصيد الحساب الجماعي "الموردون" يمثل مجموعة الديون الفردية نحو موردي الشركة.
- ✓ على المدقق التأكد من أن الموازنة الفردية لحسابات الموردين تقدم رصيد يساوي الحسابات الجماعية.

القيام باختبارات الاتساق Les tests de cohérence

هذه الاختبارات تشمل عموما:

✓ تحليل قياسي ذو قاعدة داخلية (Test de Vraisemblance)، مثال دراسة تغيرات مبلغ ديون الموردين من سنة لأخرى مع تغيرات المشتريات.

✓ مقارنة بين المحاسبة و المعلومات التي لها خاصية extracomptable.

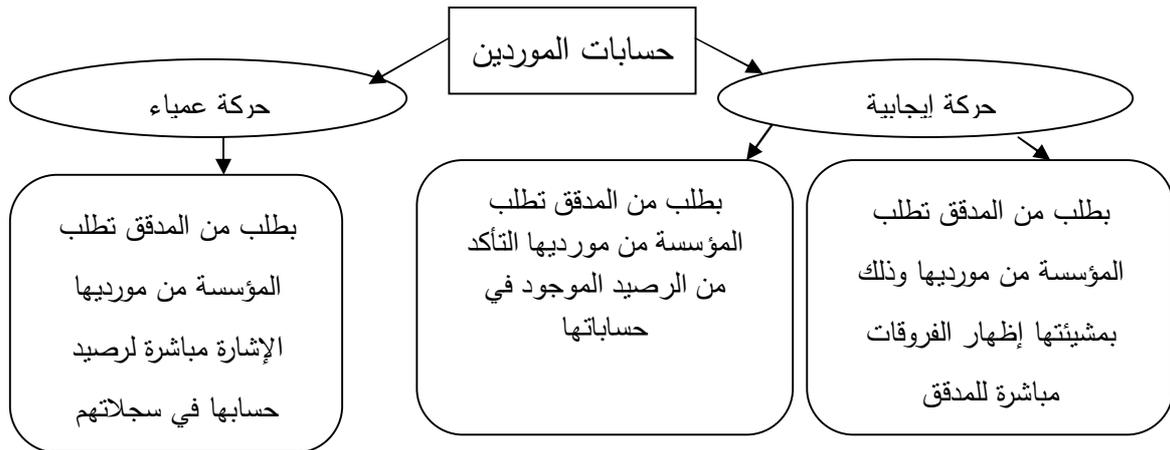
❖ اختبارات المصادقة على الأرصدة Tests de validation des soldes

و هي تخص عموما حسابات الموردين.

إن التأكد من أرصدة الموردين ينص على تبرير نسبة أكثر أو أقل من المبلغ الظاهر في الموازنة - المقصودة هنا هي موازنة الموردين - هذا التأكد يتم سواء بداية من تحركات حسابات الموردين، أو عن طريق القطع المبررة الداخلية للمؤسسة.

أخيرا اختبار نهائي للأرصدة يمكن أن يتم التأكد عن طريق حركات الحسابات، يمكن أن يحصل نوعين

من الحركة، يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي: الشكل رقم (7) حركات الأرصدة



Cycle achats\_ fournisseur (audit comptable et financier),

تم إعداد هذا الشكل بالاعتماد على:

lettre de master, Ecole national du commerce et gestion- Tanger, Maroc, 2011.

## التأكد من الأدلة الداخلية vérification sur pièces internes

تتص على التأكد من أرصدة حسابات الموردين و ذلك بالاستعانة بالفواتير، وصول الاستلام و قسيمة الطلبية.

التأكد النهائي من الرقابة: ينص على التأكد عن طريق السبر من تعديل أرصدة السنة الفارطة للمجاميع المحملة للموردين.

من أجل الديون غير المعدلة في الفترات العادية يمكن أن يقوم المدقق بالإجراءات الرقابية التالية:

✓ حساب الضريبة على القيمة المضافة المسترجعة (TVA a récupérer) :

ينص على ضمان التوافق بين الضريبة على القيمة المضافة المبلغ عنها و المجاميع الظاهرة في الميزانية.

حساب الضريبة على القيمة المضافة المسترجعة يجب أن يكون موافقا للضريبة على القيمة المضافة للمشتريات للشهر الأخير من السنة و إذا كانت الرقابة تتم بعد غلق السنة يجب أن يكون موافقا في هذه الحالة للضريبة على القيمة المضافة للشهر الأول للسنة اللاحقة.

✓ التأكد من تقييم الأرصدة:

يخص عموما الموردين الذين يعدون الفواتير على أساس العملة الأجنبية، يقوم المدقق بالحصول على هذه القائمة، التأكد من المبالغ المهمة وديون الموردين و التي تشكل موضوع تعديل في نهاية السنة عند غلق الحسابات.

إن مرحلة أخذ المعارف يلزمها الوقت و التكلفة ذلك لأن الحصول على المعلومات و إدراكها يلزمه وقت و استخدام العديد من التقنيات من قبل محافظ الحسابات و فيما يلي نقوم بذكر التقنيات التي يلجأ إليها هذا الأخير في حالة تدقيقه لحسابات الموردين و الحسابات الملحقه:

-تقنية الحوار(المحادثة): تستخدم هذه الأداة لفهم الجوانب التطبيقية للعمليات التي يقوم بها مختلف المستخدمين داخل المؤسسة في مختلف المستويات الإدارية و التشغيلية كما تساهم في جمع المعلومات المفيدة لتشكيل قاعدة المعلومات و ذلك لفهم آليات المؤسسة ووصفها.

وفي إطار النجاعة في استخدام هذه الأداة يلزم الآتي:<sup>1</sup>

-توجيه الأسئلة في إطار اختصاصات كل شخص، بما يحافظ على السلم التسلسلي للمسؤوليات في المؤسسة.

-التحديد الدقيق لأهداف المحادثة، و اختيار أحسن الأساليب، ثم معرفة لماذا وكيف تتم هذه المحادثة.

-استحضار الصعوبات و نقاط الضعف ،من أجل طرحها في شكل أسئلة.

-استعمال الأساليب المنهجية في طرح الأسئلة، بمعنى الاختصار في الطرح و تدوين الأجوبة بما يخدم أهداف المحادثة.

-تقنية الاستمارات(المفتوحة و المغلقة): إن الاستمارات تمكن من اكتشاف أخطاء أخرى لم يتم التعرف عليها خلال الحوارات المنجزة.

<sup>1</sup> Marc, Aquiba, Pourquoi et comment la démarche de qualité d'un service d'audite interne. Revue Française de l'audite interne,n° 140 ,institut française de l'audite interne et du contrôle interne, paris, juin, pp,26-27,1988.

- تقنية فراب، يتم تحليل المشاكل عن طريق الطريقة ورقة إظهار و تحليل المشاكل FRAP و هي وثيقة عمل شاملة يحضرها المراجع في كل مرة يصادفه أي خلل أو مشكل في نقطة من عمله الميداني، و هي

تشمل 5 أقسام كما هو موضح في الشكل الموالي الموضح بمثال لمشكل:

الشكل رقم (8): ورقة إظهار و تحليل المشكل

<u>ورقة إظهار و تحليل المشكل</u>	
مرجع ورقة عمل رقم 1	
	<u>المشكل</u> : غياب اختيار الموردين
	<u>المعاينة</u> : التجاري يتصل بمورديه المعتادين و يقوم بتمرير الطلبية بدون مشاورات مسبقة.
	<u>الأسباب</u> : غياب قاعدة بيانات للموردين. غياب دراسة دورية للسوق.
	<u>النتائج</u> : الشراء بأسعار مرتفعة بالمقارنة مع أسعار السوق.
	<u>التوصيات</u> : تعريف آلية لاختيار الموردين. لابد من أعداد قاعدة للبيانات تخص الموردين و تجدد دوريا.
	حضرت من طرف: ..... ممضية من قبل: .....

المصدر: تم إعداد هذا الشكل بالاعتماد على مذكرة بعنوان جودة أداء المراجع الخارجي وفق المعايير الدولية للمراجعة دراسة حالة محافظة الحسابات في مجمع صيدال، رسالة ليسانس في المحاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009، ص 50.

-تقنية السبر و التي تم شرحها سابقا تستخدم في حالة تدقيق حسابات الموردين من طرف المدقق للتأكد من تعديل المجاميع المحملة للموردين في حسابات السنة الماضية.

### الفرع الثاني:المجموعة الثانية: تشمل الإطلاع على:

-القوائم المالية.

- الموازنة العامة.

-موازنة الآخرون(الموردون)،مجموعة خاصة.

-دفتر الأستاذ، يتم استخراج حسابات الموردين.

-شرح و تحليل الحسابات ،المجموعة محاسبة و مالية.

دفع الفواتير:الأهداف الخاصة هي كالتالي:

تتم الإجراءات الرقابية على الفواتير قبل الشروع في الدفع.

يجب أن يكون الشروع في الدفع مسموح به.

لا يتم دفع الفواتير مرات عديدة.

التنظيم الموافق لتحقيق هذه الأهداف:

يقوم قسم المحاسبة بمقارنة العناصر الظاهرة في الفاتورة(سعر،نوعية،كمية) مع نسخ كل من قسيمة

الاستلام و قسيمة الطلبية.

العبارة(قسيمة للدفع) لا يتم وضعها على الفاتورة إلا بعد المقارنة بين قسيمة التسليم و الطلبية الموافقة.

قسيمة للدفع لا توضع هذه العبارة إلا على النسخة الأصلية و ذلك لتجنب الدفع مرات عديدة.

الفواتير المسجلة تحمل رقم التسجيل و ذلك لتجنب التسجيل المضاعف، الفواتير المدفوعة تلغى عن طريق وضع العبارة فاتورة مدفوعة.

## خلاصة:

كما ذكرنا سالفا في هذا الفصل فإن طريقة تعيين محافظ الحسابات للمؤسسة في الجزائر قد تغيرت إذ أصبح تعيينه منوط بدفتر الأعباء و الذي تدون فيه كل الشروط المتعلقة بالعقد كالأتعاب، المدة... الخ.

حبذا لو أن تعيين هذا الأخير يكون في وقت مبكر لتمكينه من ممارسة الرقابة المهنية اللازمة للخروج برأي حول صدق و نزاهة و استقامة القوائم المالية متمخض عن مناقشته و دراسته لجميع جوانب الوثائق المدققة.

إن تدقيق حسابات الموردين و الحسابات الملحقة ضرورة ملحة تخدم مصالح المؤسسة ، و هو نتيجة لمبدأ المناجمنت الذي يهدف إلى تطوير العلاقات المشتركة مع الموردين و ووسيلة مهمة تساعد في تلبية المؤسسة لحاجات زبائنها و تطوير نفسها.

كما أنه يجنبها العديد من المشاكل و التي قد تشوه سمعتها و صورتها في السوق ذلك لأن المنتج الجيد يكون نتيجة المواد الأولية الجيدة .

نقوم في الفصل الموالي بالإطلاع على مثال تطبيقي لتدقيق حسابات الموردين و الحسابات الملحقة و الذي يوضح لنا بعض الشيء كيف يتم التدقيق المحاسبي و المالي لهذه الأخيرة.

## الفصل الثالث:

التدقيق المحاسبي و المالي

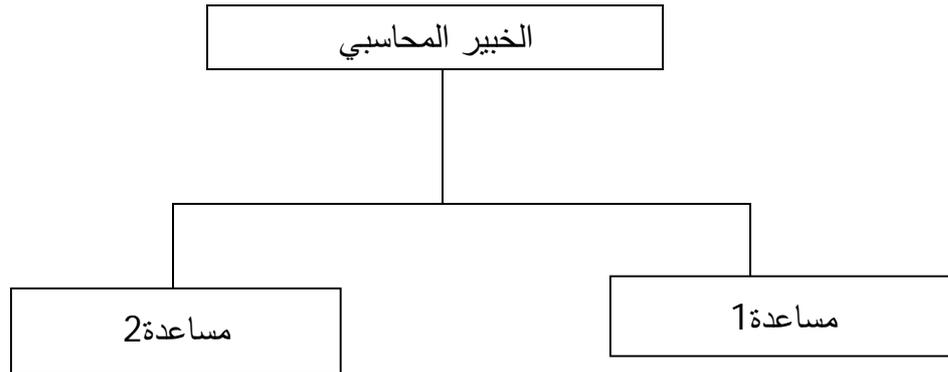
لحسابات الموردين و الحسابات

الملحقة لشركة زهرة الفل

### تعريف مكتب التريص:

تم فتحه في 25 أبريل 2005 كمكتب لمحافظ الحسابات و أيضا محاسب معتمد، و قد تحصل هذا الأخير-محافظ الحسابات- على دبلوم الخبير المحاسبي في 10 جوان 2011.

### الهيكل التنظيمي للمكتب:



بالنسبة للمساعدة 1: متحصلة على شهادة ليسانس.

بالنسبة للمساعدة 2: هي عبارة عن مستشارة مهنية.

إلى جانب وجود خبراء محاسبين خارجيين و محامي حسابات قيد التريص.

الخدمات المقدمة من قبل المكتب: و تشمل المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات و التي تتمثل وفق

القانون 10 - 01 فيما يلي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و هي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة.
- يفحص صحة الحسابات السنوية و مدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها.

➤ يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه و الذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة.

### دراسة حالة: مؤسسة معينة نسميها زهرة الفل

لدينا في الجدول الموالي حسابات الموردين و الحسابات الملحقة و التي تتكون حسب النظام المحاسبي و المالي SCF من:

✓ موردو المخزونات و الخدمات رقم الحساب الموافق في SCF هو 401، هذه الحسابات ترفق غالبا بحسابات الآخرون (Tiers) و ذلك ليتم فحصها و التأكد منها أيضا لمقارنتها مع دفتر الأستاذ (Grand livre) و الموازنة (La balance).

✓ موردو السندات الواجب دفعها رقم الحساب الموافق في SCF هو 403.

✓ موردو التثبيات رقم الحساب الموافق في SCF هو 404.

✓ موردو تثبيات السندات المطلوب دفعها رقم الحساب الموافق في SCF هو 405.

✓ موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها رقم الحساب الموافق في SCF هو 408.

✓ الموردون المدينون: التسبيقات و المدفوعات على الحساب، الواجب الحصول عليه، RRR

و الحسابات الدائنة الأخرى رقم الحساب الموافق في SCF هو 409.

الجدول في الصفحة الموالية يمثل الجدول رقم (2): موازنة الموردون

31/12/N		N		N-1		السنة	
S.C	S.D	Mvm P.C	Mvm P.D	Mvm Ant.C	Mvm Ant.D	التسمية	الرمز
5 525 710,23	0,00	0,00	0,00	5 525 710,23	0,00	موردون و حسابات ملحقة => 1 سنة	401000
0,00	2 690 822,32	0,00	0,00	0,00	2 690 822,32	موردو الخدمات و المخزونات	401100
159 968,04	0,00	159 967,54	0,00	0,50	0,00	موردو الخدمات و المخزونات	401200
43 409 270,76	0,00	100 422 381,33	54 269 828,12	0,00	2 743 282,45	موردو الخدمات و المخزونات	401500
277 419,55	0,00	0,00	0,00	277 419,55	0,00	موردو المخزونات	401570
336 925,00	0,00	336 925,00	0,00	0,00	0,00	موردون- اقتطاعات الضمانات => 1 سنة	401700
141 979,50	0,00	141 979,50	0,00	0,00	0,00	موردون- اقتطاعات الضمانات => 5 سنوات	401710
117 877,50	0,00	117 877,50	0,00	0,00	0,00	موردون- اقتطاع الضمانات + 5 سنوات	401720
3 567 718,60	0,00	1 999 933,00	0,00	1 567 785,60	0,00	موردون- شراء التثبيات => 1 سنة	404000
3 855 077,58	0,00	0,00	0,00	3 855 077,58	0,00	موردو التثبيات	404220
10 942 668,20	0,00	15 233 109,70	4 290 441,50	0,00	0,00	موردو التثبيات	404300
0,00	23 474,02	0,00	23 474,02	0,00	0,00	موردو الفواتير التي لم تصل الى صاحبها	408000
0,00	40 991 025,04	0,00	40 991 025,04	0,00	0,00	تسبيقات للموردين	409000
0,00	918 053,27	0,00	918 053,27	0,00	0,00	الموردون RRR المدينون	409200
0,00	2 020,00	0,00	0,00	0,00	2 020,00	الموردون المدينون/ تسبيقات للخدمات	409230
68 334 614,96	44 625 394,65	118 412 173,57	100 492 821,95	10 948 573,91	5 436 124,77	المجموع	

## التحليل:

- بالنسبة للموردين في الحساب "401000" إن أول ما يلاحظه المدقق هو أن هؤلاء الموردين هم في المدى القصير و أن الرصيد النهائي للسنة السابقة دائن و بعد التمعن في تغيرات الحساب خلال السنة (دائن/مدين) يلاحظ عدم وجود تغيرات في الحساب لمجموعة الموردين و أن رصيد الحساب خلال نهاية هذه السنة بقي دائنا.

يقوم محافظ الحسابات بطلب قائمة الموردين ذلك لمزيد من الفهم إضافة إلى قائمة الموردين الجدد و يطلب أيضا التوضيحات كما يقوم بفتح الحسابات للإطلاع على الموردين الذين لم يتم الدفع لهم و عن طريق تقنيات السبر يقوم بالتأكد من الحسابات في دفتر الأستاذ.

- بالنسبة للحساب "401100" يلاحظ المدقق أن الرصيد النهائي للسنة السابقة مدين و أنه لم يحدث تغير في الحساب خلال السنة N .

يقوم بطلب التوضيحات عن عدم نشاط هذا الحساب، كما يطلب قائمة الموردين.

- بالنسبة للحساب "401200" أول ما يلاحظه محافظ الحسابات هو أن له نفس إسم الحساب السابق "401100"

كما يلاحظ أنه هناك تكلفة غير معقولة 0,5 دج في الرصيد الدائن النهائي للسنة السابقة إذ أنه لا توجد في الواقع سلعة أو خدمة بهذه التكلفة يقوم المدقق هنا بطلب التوضيحات.

كما أنه خلال السنة هناك تغيرات للحساب في الجانب الدائن و الحساب لنهاية السنة دائن برصيد يقدر بمبلغ 159 968,04 دج.

← هنا يقوم محافظ الحسابات بتحليل الحسابات.

-بالنسبة للحساب " 401500 " ما يلاحظه المدقق هو أن هذا الحساب له نفس اسم الحساب

" 401100" و الحساب " 401200 " و أن الرصيد النهائي للسنة السابقة مدين بمبلغ

2 743 282,45 دج كما توجد تغيرات خلال السنة في الجانبين (دائن/مدين) و أن الرصيد لدينا

خلال نهاية السنة بمبلغ 43 409 270,76 دج.

← هنا يقوم هذا الأخير بطلب التوضيحات.

-بالنسبة للحساب " 401570 " ما يلاحظه محافظ الحسابات هو أن الرصيد النهائي للسنة السابقة دائن

بمبلغ 277 419,55 دج و قد بقي الحساب جامدا خلال السنة (لم يحدث تغير به) وأن الرصيد النهائي

هو دائن بنفس المبلغ الأول.

← هنا يطلب محافظ الحسابات التوضيحات اللازمة، يفتح الحسابات و يطلع على قائمة الموردين

للتأكد.

-بالنسبة للحساب " 401700 " نلاحظ أن رصيد الحساب للسنة السابقة معدوم و أنه خلال السنة قد

حدثت زيادة فيه في الجانب الدائن و يبقى الحساب في آخر السنة دائنا بمبلغ الزيادة المتمثل في

336 925,00 دج

← هنا يقوم محافظ الحسابات بفتح الحسابات و الإطلاع على قائمة الموردين كما يقوم بالإطلاع على

قانون السوق العمومي لمعرفة نسبة هذه الأخيرة المسموح بها قانونيا و يتأكد من وجود المبلغ الكافي في

الخزينة.

-بالنسبة للحساب " 401710 " في البداية يكون رصيد السنة الفارطة معدوم و خلال السنة يزيد في

الجانب الدائن و يكون في آخر السنة دائنا بنفس المبلغ المقدر ب 141 979,50 دج .

← يقوم محافظ الحسابات بنفس الإجراءات المتبعة في الحساب السابق.

-بالنسبة للحساب "401720" في البداية يلاحظ محافظ الحسابات أن الرصيد النهائي للسنة السابقة معدوم ثم خلال السنة المعنية يزيد الرصيد في الجانب الدائن بمبلغ 117 877,50 دج و يبقى دائنا في نهاية السنة N بنفس المبلغ.

#### تحليل حسابات موردين للتشبيكات:

-بالنسبة للحساب "404000" و الذي يمثل حساب موردين للتشبيكات في المدى القصير يكون الرصيد النهائي للسنة السابقة دائنا بمبلغ 1 567 785,60 دج و مع التغيرات في السنة يزيد رصيد الحساب في الجانب الدائن بمبلغ 1 999 933,00 دج و يكون الرصيد في نهاية السنة دائنا.

-بالنسبة للحساب " 404220 " يكون الرصيد النهائي للسنة السابقة دائنا بمبلغ 3 855 077,58 دج و لا تحصل تغيرات في الحساب خلال السنة و يبقى رصيد الحساب في نهاية السنة دائنا بنفس المبلغ.

-بالنسبة للحساب " 404300 " إن أول ما يلاحظه المدقق هو أن هذا الحساب له نفس الاسم للحساب " 404220" يكون الرصيد للسنة السابقة معدوما ثم تحدث تغيرات خلال السنة بحيث يزيد الرصيد في كل من الجانبين الدائن و المدين بمبالغ مختلفة و يكون الرصيد النهائي للسنة دائن Solde Crédeur بمبلغ 10 942 668,20 دج.

-بالنسبة للحساب " 408000 " نلاحظ أن الرصيد للسنة السابقة معدوم ثم يزيد في الجانب المدين خلال السنة و يبقى الرصيد مدينا خلال نهاية السنة.

-بالنسبة للحساب "409000" نلاحظ بأن رصيد بداية السنة معدوم ثم يزيد خلال السنة في الجانب المدين كما أن الرصيد النهائي مدينا.

يقوم محافظ الحسابات بطلب التوضيحات إضافة إلى الإطلاع على الخزينة و التأكد من وجود المبلغ الكافي للدفع الإطلاع على قائمة الموردين و قانون السوق العمومي و ذلك لمعرفة النسبة التي يسمح بها القانون.

-بالنسبة للحساب"409200" يلاحظ محافظ الحسابات أن الرصيد النهائي للسنة السابقة معدوم ثم يزيد الرصيد في الجانب المدين و يكون الرصيد النهائي مدين.

هنا يقوم المدقق بتحليل الحسابات و بالإطلاع على قائمة الموردين إضافة إلى الفواتير إذا كان عددها قليل مثلا 10 و إذا كان كبير 100 مثلا فإنه يطلع على عينة فقط عن طريق تقنية السبر .

-بالنسبة للحساب"409230" يكون الرصيد النهائي للسنة السابقة مدينا ثم لا يحدث تغير في الحساب خلال السنة و يبقى الرصيد للسنة N النهائي مدينا.

← يقوم محافظ الحسابات بطلب التوضيحات كما يطلع على قائمة الموردين و يفتح الحسابات للتأكد منها.

مصادقة محافظ الحسابات على الملاحظات:

يقوم بذكر الموردين الذين وجد لديهم نفس أسم الحساب، يضع ملاحظة كالتالي:

➤ موردو الخدمات و المخزونات ثلاثة حسابات بنفس أسم الحساب المحاسبي، لا يسهل أداء المهمة، يجب التقسيم من أجل كل مصلحة.

يقوم بذكر موردي التثبيتات الذين وجد لديهم نفس اسم الحساب، يضع ملاحظة كالتالي:

➤ موردو التثبيتات حسابين بنفس اسم الحساب المحاسبي، لا يسهل أداء المهمة، يجب التقسيم من أجل كل مصلحة.

➤ عدم وجود تسلسل منطقي في الحسابات يقوم بطلب التوضيحات حول الحسابات التالية إذا كانت

موجودة: 401300، 401400، 401600.

وأيضاً بالنسبة للحسابات: 404400، 404100، 40800، 407000، 40600، 40500.

و في الجدول الموالي نجد التوجيهات الموافقة:

ملاحظات، تحفظات، نصائح	بيان	نصائح
-موردو الخدمات و المخزونات ثلاثة حسابات بنفس أسم الحساب المحاسبي، لا يسهل أداء المهمة.	موردو الحسابات التالية: 401100 401200 401500	يجب التقسيم من أجل كل مصلحة.
-موردو التثبيات حسابين بنفس اسم الحساب المحاسبي، لا يسهل أداء المهمة.	موردو الحساب رقم 404220 و موردو الحساب رقم 404300	يجب التقسيم من أجل كل مصلحة.
-بالنسبة لحساب موردو الخدمات و المخزونات رقم 401200 الدائن بمبلغ 0.5 دج في رصيده النهائي للسنة السابقة. -ريما سبب هذا الخطأ الجهاز الآلي. هذا المبلغ لا يمكن أخذه بعين الاعتبار في حسابات الموردين.	موردو الحساب رقم 401200	ينصح بترصيده إلى الرصيد المعلوم (حذفه)
-بالنسبة لحساب الموردون الذي رقمه 409230 نلاحظ أنه هناك رصيد نهاية الدورة السابقة بمبلغ 2020.00 دج و هو مدين يتعلق بالتسبيقات للموردين، و خلال الدورة الحالية لم يحدث به أي تغيير فظهر بنفس الرصيد في نهاية الدورة الحالية، و هذا يعني عدم متابعة هذا الحساب للموردين خلال دورة كاملة و من ثم عدم تسويته.	موردو الحساب رقم 409230	ننصح بتسوية هذا الحساب أما عن طريق استرجاع المبلغ أو مطالبته بإرسال المشتريات المتعلقة بهذا التسبيق.
بالنسبة لحساب الموردين رقم 401000 الموافق للموردين في المدى القصير عند الإطلاع على دفتر الأستاذ لوحظ بأن هذا الحساب يحتوي على أرصدة لموردين في المدى الطويل.	الموردون في الحساب 401000	ننصح بتحويل أرصدة الموردين للمدى الطويل إلى حساب جديد يتم فتحه للموردين في المدى الطويل و ذلك بعد التأكد من طبيعة السلع المشتراة إذا كانت تثبيات يتم تحويل أرصدهم إلى حساب التثبيات للمدى الطويل.

الخاتمة العامة

## الخاتمة العامة:

لقد كان لتطور المؤسسات الجزائرية و مواكبتها لدول العالم المتقدم دور في نمو وظيفة التدقيق بها، و اللجوء إليها من أجل إضفاء التحسينات المستمرة على المستوى الداخلي، عن طريق التدقيق الداخلي و تقديم الضمان للأطراف ذات المصالح -خاصة المستثمرين- حول صدق و استقامة و مصداقية الصورة المقدم لهم في تقرير المدقق الخارجي و بما أننا في زمن أصبح فيه التدقيق عموماً و التدقيق المحاسبي و المالي خاصة مصطلح أساسي في مجال المؤسسة مع تعدد مكاتب التدقيق و الاستشارة في الجزائر حيث اخذ تطبيق التدقيق يتوسع و أصبح الطلب عليه أوتوماتيكي من قبل المستثمرين و الأطراف ذات المصلحة.

لقد تطرقنا لهذا الموضوع - التدقيق المحاسبي و المالي- من جانب واحد و الذي يخص حسابات الموردين و الحسابات الملحقة.

و من هنا كان موضوع بحثنا: "التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقة"

و قد كانت الإشكالية المطروحة على التالي:

إلى أي مدى يؤثر التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقة على نجاعة عمل المؤسسة؟

و هل يساهم في تقليل المخاطر التي تهدد وجودها؟

و قد تم النظر إلى هذا الموضوع من خلال ثلاثة فصول، فصلين نظريين هما:

الفصل الأول بعنوان: التدقيق المحاسبي و المالي مصطلحات عامة،

الفصل الثاني المعنون بصيرورة التدقيق المحاسبي و المالي،

و الفصل التطبيقي الذي يشمل التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقة لشركة معينة.

و تتمثل النتائج المتوصل إليها فيما يلي:

- للتدقيق المحاسبي و المالي أهمية بالغة في تنظيم عمل المؤسسة.
- التدقيق المحاسبي و المالي لحسابات الموردين و الحسابات الملحقة يمكن المؤسسة من ضمان نوعية مشترياتها.
- يمكن المؤسسة من حل المشاكل المواجهة جذريا فيما يخص عمليات التمويل.
- يمكن المؤسسة من التطور نحو شراكة مع مورديها كما يمكنها أيضا من ضمان اختيار مورديها.
- يمكن القول بأن التدقيق هو أداة ممتازة لضبط عمل المؤسسة.

### الاقتراحات:

نقترح على المؤسسة أن تولي عناية أكبر لإجراءات الشراء و تدقيق حسابات مورديها.

في مجال تسيير الموردين ننصح المؤسسة بما يلي:

- تقليص آجال الدفع المعطاة.
- الرقابة على الأسعار و نوعية السلع المستلمة.
- يجب على المؤسسة الوفاء بالتزاماتها و احترام تواريخ الدفع المحددة.

فيما يخص نظام الرقابة المحاسبي و المالي: ننصح المؤسسة بما يلي:

- توظيف أشخاص مؤهلين و ذلك للتحكم أكثر في الأنشطة الرقابية (الرقابة الداخلية من أجل وضع

الآليات).

➤ تعريف مهام كل شخص مسؤول في المصلحة.

➤ التحكم في المصاريف بطريقة اقتصادية في عملية شراء المواد الأولية.

و لتوسيع المعرفة فيما يخص مجال الموردين بالنسبة للمؤسسة نقترح دراسة الموضوع التالي:

تقييم الموردين وفق المعايير ISO9001 و ISO4001.

المراجع

المعتمدة

## قائمة المراجع :

### 1. المراجع باللغة العربية:

1. أيهاب نظمي إبراهيم، مخاطر الأعمال حادثة و تطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ،عمان، الطبعة الأولى، 2009 .
2. المطارنة غسان فلاح ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، 2009.
3. التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل، عمان، 2006.
4. السرايا محمد السيد، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007.
5. بوتين محمد، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .
6. جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009.
7. جمعة أحمد حلمي، تطور معايير التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء للنشر و التوزيع، الجزء العاشر، 2009.
8. راغب الخطيب خالد ، التدقيق على الاستثمارات في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، دار البداية، عمان، الطبعة الأولى، 2012.
9. راغب الخطيب خالد، التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، دار البداية، عمان، 2012.
10. سلامة محمود رأفت، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
11. علي الجوهر كريمة، و آخرون، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات-بحوث محكمة منتقاة-، المنظمة العربية للتنمية الإدارية-بحوث و دراسات-، 2012.

12. جمعة أحمد حلمي، القاموس الدولي المحاسبة والتدقيق\_انجليزي عربي، دار صفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2011.

## II. المراجع باللغة الأجنبية:

1. Grand Bernard, Verdalle Bernard, audite comptable et financier, Economica, paris, 2006.
2. Renard Jacques, théorie et pratique de l'audite interne, édition d'organisation, paris, 7<sup>ème</sup> édition, 2010.
3. Valin Gérard, Controlor et auditor, édition Dunod, 2006.
4. Charles Bécour \_Jean, Bouquin Henri, Audi opérationnel Efficacité, Effience, Economica, Paris, 2<sup>ém</sup> édition, 2006.
5. Belaiboud Mokhtar, Pratique de l'audite conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF, édition la maison des livres, Alger ,2<sup>ème</sup> édition, 1986.
6. Perrotin Roger, Soulet de brugière François, Pasero Jean-Jacques, Le manuel des achats-processus.management.audite-, éditions d'organisation Groupe Eyrolles, Paris, 2007.
7. Robert obert, Marie- pierre Mairesse, DSCG-Comptabilité manuel et application, édition Dunod, Paris, 2<sup>ém</sup> édition, 2009.
8. Devasse.H, Parruite.M, Sadou.A, Manuel de comptabilité, édition Berti, Alger, 2010.

## III. القوانين و الأنظمة:

✓ الجريدة الرسمية، العدد 24، الصادر بتاريخ 2014/4/30.

- ✓ Le décret présidentiel n°10-236 du 7 octobre 2010 portant réglementation des marchés publics modifié et complété.
- ✓ Arrêté du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.

#### IV. مذكرات و رسائل جامعية باللغة العربية:

1. رحموني يوسف،الليبي محمد،مستوى جودة أداء المراجع الخارجي وفق المعايير الدولية للمراجعة"دراسة حالة محافظة الحسابات في مجمع صيدال"،رسالة ليسانس في المحاسبة،المدرسة العليا للتجارة،الجزائر،2009.
2. مازون محمد أمين،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر،رسالة ماجستير في المحاسبة و التدقيق،جامعة الجزائر3، 2010 .
3. بوخالفة وسيلة دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية،رسالة ماستر في المحاسبة و الجباية، جامعة مرياح،ورقطة،2013.
4. طلاح الهاشمي،تونسي لمين، دور محافظة الحسابات في تحسين المعلومة المحاسبية،رسالة ليسانس في المحاسبة،المدرسة العليا للتجارة،2007.
5. هلال أمينة،سوسي مراد،الرقابة على القوائم المالية،رسالة ليسانس في المحاسبة،المدرسة العليا للتجارة،2005.

#### V. مذكرات و رسائل جامعية باللغة الفرنسية:

1. Boudir amine,Belekbir abdelhakim,Nejjari mohamed,Benmansour Houda ,Zerouali salma,Arhazaz abdelatif,Audite du cycle Achats\_Fournisseurs,lettre de master MSFE/FFE, université sidi Mohamed ben abdellah\_fés,maroc,2010.
2. Sahir Said, Audit comptable et financier dune banque algérienne, lettre en vue de obtention de diplôme supérieure des études bancaires, école supérieure de banque, Alger, 2014.
3. Elhamdaoui salma, Cycle achats\_ fournisseur (audit comptable et financier), lettre de master, Ecole national du commerce et gestion- Tanger, Maroc, 2011.

الملاحق

## Exemple d'un cahier de charges d'une entreprise SPA X: Sommaire

Article	Intitulé	Pages
1	Objet du cahier de charges	
2	Mode de passation	
3	Présentation de l'entreprise	
4	Synthèse des observations, remarques et réserves émises sur les comptes des exercices précédents par le commissaire aux comptes	
05	Désignation des commissaires aux comptes	
06	Empêchements de nomination dans la fonction du commissaire aux comptes	
07	Mission du commissaire aux comptes	
08	Rapports du commissaire aux comptes	
09	Délais de remise des rapports du commissaire aux comptes	
10	Planning	
11	Mission dévaluation du commissaire aux comptes	
12	Responsabilité des commissaires aux comptes	
13	Durée et renouvellement du mandat	
14	Conditions de consultation	
14-1	Conditions pour concourir	
14-2	Présentation de l'offre	
14-2-1	Offre technique	
14-2-2	Offre financière	
14-2-3	Lieu de dépôt des offres	
14-2-4	Date limite de réception des offres	
14-2-5	Prorogation du délai de remise des offres	
14-2-6	Validité des offres	
14-2-7	Renseignements Complémentaires	
15	Modifications apportées a la consultation	
16	Ouvertures des plis	
17	Evaluation des offres	
18	Correction d'erreurs	
19	Montant de l'offre	
20	Règlement des honoraires des commissaires aux comptes	
21	Pénalités financières	
22	Modalités de paiement	
23	Désistement de la candidature retenue	
24	Recours	
Annexes	Formulaires à remplir	
	ANNEXE 01 : LETTRE DE CANDIDATURE	
	ANNEXE 02: DECLARATION A SOUSCRIRE	
	ANNEXE 03:INFORMATIONS GENERALES	
	ANNEXE 04:PARCOURS ACADEMIQUE PARCOURS PROFESSIONNEL	
	ANNEXE 05:EXPERIENCE ACQUISE DANS LE COMMISSARIAT AUX COMPTES	
	ANNEXE 06:MOYENS EN PERSONNEL	
	ANNEXE 07:MOYENS EN MATERIELS	
	ANNEXE 08:LITIGES	
	ANNEXE 09:DECLARATION DE PROBITE	
	ANNEXE 10:BORDEREAU PRIX	

## Article 1 .Objet du cahier de charges:

Le présent cahier de charges a pour objet de définir les modalités et conditions de désignations du commissaire aux comptes de X, Conformément aux dispositions des textes ci – dessous :

-statuts de LEPE X Spa.

-L'ordonnance N° 75 – 59 du 26 /09/1975modifiée et complétée, portant code de commerce.

- La loi N°10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions dexpert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

- Le décret exécutif N° 11-32 du 27 janvier 2011 relatif a la désignation des commissaires aux comptes.

## Article 2 .Mode de passation:

Le Présent cahier des charges est passé par le mode de la consultation restreinte, lancer conformément aux dispositions de la procédure de passation de commandes et des marchés de l'EPE X Spa.

## Article 3. Présentation de l'entreprise:

Raison Sociale : Matériels Agricoles et Industriels  
Forme Juridique : Epe Spa  
Siege Social : 08, avenue du 8 Mars Tébessa /Tébessa  
Année de Création : 1944  
Date de filialisation : 5/6/1997  
Capital Social : 1240000000 ,00 DA  
Chiffre D'affaires : 860M DA

Produits Vendus : Citerne, Cuve, Remorque, Charrue a socs portées et trainées, Pulvériseur Portée et trainée, Matériels a dents(cultivateur, herses),Porte engins, Chaîne de culture de pomme de terre, Serre agricoles, Benne tasseuse, Vide fosse, Lame niveleuse, lame de déneigement, Chargeur frontal,Rétro chargeur, Matériels dassainissement,Divers produits de chaudronnerie,Vente tous type de déchets.

Effectif au 31/12/2014:300 Personnes

PDG : Mr xxxxxxxxxxxxxxxx

Principales activités: Production de remorque, Citernes, Cuve ,Charrue,Pulvériseur, Arracheuses de pomme de terre, Cultivateur,Benne tasseuse, Bac a ordure ,Divers produits de chaudronnerie .

Ressources humaines :280 Personnes dont :

- Cadres dirigeants :01
- Cadres supérieurs :07
- Cadres :35
- Maitrise :30
- Exécution :207



#### **Agrégats de gestion:**

rubriques		2011	2012	2013
Chiffre d'affaires	en MDA	744	780	800
Consommations	en MDA	481	-516	-517
Valeur Ajoutée	en MDA	262	264	283
Frais de Personnel	en MDA	171	-204	-249
EBE	en MDA	78	47	19
Résultat net	en MDA	36	44	07

#### **Article 4. Synthèse des observations, remarques et réserves émises par les commissaires aux comptes:**

Les observations émises par les commissaires aux comptes sortant au titre de l'exercice 2013 peuvent être consultés au siège de X.

#### **Article 5. Désignation des commissaires aux comptes:**

L'assemblée générale ordinaire des actionnaires désigne un ou plusieurs commissaires aux comptes choisis parmi Les professionnels inscrits sur le tableau de l'ordre national.

A défaut de nomination des commissaires aux comptes par l'assemblée générale ou en cas d'empêchement ou de refus d'un ou plusieurs de commissaires nommés, il est procédé a leur nomination ou a leur remplacement par ordonnance du président du tribunal du siège de la société a la requête du conseil d'administration ainsi que la demande peut être déposée par l'intéressé.

#### **Article 6. Empêchements de nomination dans la fonction du commissaire aux comptes: voir page 46.**

#### **Article 7. Mission du commissaire aux comptes: Voir page 46.**

#### **Article 8. Rapports du commissaire aux comptes: Voir page 50.**

#### **Article 9. Délais de remise des rapports du commissaire aux comptes:**

Les rapports de commissaire aux comptes doivent être remis suffisamment à l'avance pour permettre aux organes de gestion de l'entreprise de prendre les dispositions nécessaires pour organiser les assemblées générales ordinaires et conseils d'administrations y afférents.

#### **Article 10. Planning d'exécution des rapports des prestations:**

L'exécution de commissaire aux comptes doivent être remis suffisamment à l'avance pour permettre aux organes de gestion de l'entreprise de prendre les dispositions nécessaires pour organiser les assemblées générales ordinaires et conseils d'administration y afférents.

#### **Article 11. Mission Dévaluation des commissaires aux comptes:**

Afin de permettre au commissaire aux comptes de procéder a une évaluation de ses missions, l'entreprise lui délivre sil le souhaite, une autorisation écrite a l'effet de prendre connaissance:

- De l'organisation de l'entreprise ;
- Des rapports de commissariat aux comptes des exercices précédents ;
- De toute autre information éventuelle jugée nécessaire a l'évaluation de ses missions.

La prise de connaissance de ces éléments s'effectuera sur place, sans déplacement de documents et sans établissement de copies.

**Article 12. Responsabilité des commissaires aux comptes:** Voir pages 47-48.

**Article 13. Durée et renouvellement du mandat:** Voir Page 48.

**Article 14. Conditions de l'offre:**

**14.1-Conditions pour concourir :** Le commissaire aux comptes, l'expert-comptable, comptable agréé, s'il répond aux conditions et critères prévus par le présent cahier des charges peut postuler à la consultation en tant que personne physique ou personne morale et doit:

-Respecter les incompatibilités et le principe d'indépendance ;

-Ne pas appartenir à un même cabinet ou à un même réseau professionnel, conformément à la législation en vigueur.

**14.2-Présentation de l'offre:**

Les offres doivent comporter une offre technique et une offre financière séparée.

Chaque offre insérée dans une enveloppe fermée et cachetée, indiquant la référence et l'objet de la consultation ainsi que la mention technique ou financière, selon le cas.

Les deux enveloppes sont mises dans une troisième enveloppe anonyme, comportant exclusivement la mention suivante:

**Consultation Restreinte N° 03 /DG/2015**

**Relative à la sélection du commissaire aux comptes de l'EPE X Spa**

**A NE PAS OUVRIR**

**14.2.1-Offre technique:** l'offre technique doit contenir :

- Les références professionnelles du candidat ;
- La lettre de candidature renseignée selon le modèle ci-joint ;
- La déclaration à souscrire renseignée et signée selon le modèle ci-joint (obligatoire)
- La déclaration de probité, renseignée selon le modèle ci-joint ;
- L'attestation de mise à jour des organismes sociaux ;
- Le registre de commerce ; (pour les cabinets organisés commerciaux)
- Les statuts ; (pour les cabinets organisés en sociétés commerciales ou civiles) ;
- La carte d'identification fiscale (NIF) ;
- L'attestation de dépôt des comptes sociaux ( pour les cabinets organisés en sociétés commerciales qui y sont astreintes légalement) ;
- Le présent cahier des charges, dûment signé et paraphé par le candidat, portant la mention "lu et approuvé".

Outre les pièces administratives ci-dessus listées, le candidat doit fournir les documents suivants :

- Tout certificat ou agrément permettant de vérifier la capacité professionnelle ;
- Les références professionnelles dans des contextes similaires de certification des comptes ;
- Le mémoire technique dans lequel le candidat détaillera son offre: il devra comprendre un plan de mission, ainsi que les conditions de sa mise en œuvre, compte tenu des exigences légales et des normes d'exercice professionnel ;
- Il doit également préciser la composition et le nombre des intervenants pour la réalisation des prestations (formation suivie, expérience professionnelle).

# V

En outre, le candidat doit préciser :

- Les ressources qu'il compte mettre en œuvre s'il était retenu ;
- Les rapports intérimaires, spéciaux et finaux à présenter ;
- Les délais de remise des rapports.

#### 14.2.2-Offre financière:

Un document intitulé "offre financière" daté et signé, détaillera le coût total de la prestation et comportera toutes les charges afférentes à cette prestation.

#### 14.2.3-lieu de dépôt des offres:

Les offres, présentées conformément aux dispositions de l'article 14.2 ci-dessus, devront être déposées toutes les charges afférentes à cette prestation.

#### 14.2.4-Date limite de réception des offres:

La date limite de réception des offres est fixée au 30 Avril 2015 à 10h.

Toute soumission réceptionnée après ce délai ou n'ayant pas respecté les conditions fixées à l'article 14.2, ne sera pas prise en considération.

#### 14.2.5- Prorogation du délai de remise des offres:

X peut, si elle le juge nécessaire, procéder à une prolongation du délai pour la remise des offres. Cette prolongation est portée à la connaissance des candidats par tous les moyens écrits comportant la nouvelle date de dépôt des offres.

#### 14.2.6-Validité des offres:

Le candidat reste engagé par son offre pendant une durée de 90 jours à compter de la date limite de la remise des offres.

#### 14.2.7-Renseignements complémentaires:

Pour tous renseignements complémentaires, les candidats peuvent s'adresser à:

La direction Générale de l'EPE X Spa

08, avenue du 8 Mars Bp 12

Tébessa-Tébessa

Tel : 03 7.45 .50. 42

Fax: 023.44.59.41

Poste 9/133

Email: [eurl X.dz@gmail.com](mailto:eurl X.dz@gmail.com)

#### Article 15. Modification apportées à la consultation:

A tout moment, préalablement à la date fixée pour le dépôt des offres, X peut pour quelques motifs que ce soit apporter des modifications au dossier de la consultation.

# vi

Dans ce cas et pour donner aux candidats suffisamment de temps pour modifier leur soumission, conformément aux modifications apportées le service bénéficiaire, lorsque la modification intervient dans un délai inférieur à huit(8) jours avant la date de dépôt des offres à X, et de porter par moyen écrit à la connaissance des candidats, la nouvelle date fixée pour le dépôt des offres .

## Article 16 .Ouverture des plis:

L'ouverture des plis s'effectuera le jour correspondant à la date limite de dépôt des offres, à 13H00

Si le dernier jour coïncide avec un jour de repos, celle-ci est reportée au jour ouvrable suivant.

Le contractant invitera par écrit les soumissionnaires pour compléter leurs offres techniques, dans un délai maximum de dix(10) jours, sous peine de rejet de leurs offres par la commission d'évaluation des offres, par les documents manquants exigés, dans le présent cahier des charges.

## Article 17.Evaluation des offres:

Le pouvoir adjudicateur écartera les offres irrégulières ou celles relatives à des services non conformes aux caractéristiques techniques exigées par le cahier des charges.

Il déterminera ensuite, parmi les offres régulières, celle qui est la plus intéressante, en tenant compte des critères énumérés ci-après.

Pour l'examen des candidatures l'évaluation portera sur les offres techniques et financières.

Les offres sont évaluées sur la base des critères suivants:

Les offres	Critères		La notation
Offre Technique	<b>1. Capacités professionnelles</b>	-formation des auditeurs ; -Expérience des auditeurs ; -Qualité et nombre d'auditeurs intervenants.	<b>25 Points</b>
	<b>2. Méthodologie proposée</b>	-Adaptation de la méthodologie proposée au contexte de l'entreprise ; -Description des actions envisagées pour le processus de certification.	<b>45 Points</b>
Offre financière	<b>Montant global pour la durée de la mission (3ans)</b>		<b>30 Points</b>

Ces critères seront arrêtés selon la grille suivante:

N°	Critères	Note de
	<b>Offre Technique</b>	<b>70 Points</b>
<b>1</b>	<b>Capacités professionnelles</b>	<b>25Points</b>
<b>1.1</b>	<b>Parcours académique</b>	<b>15</b>
<b>1.1.1</b>	<b>-Expert comptable diplômé d'état</b>	<b>10</b>
<b>1.1.2</b>	<b>-Diplôme universitaire</b>	<b>05</b>
<b>1.2</b>	<b>Parcours professionnel</b>	<b>10</b>

1.2.1	-Fonction de direction	04
1.2.2	-Responsable financier	03
1.2.3	-Audit	01
1.2.4	-Etudes et organisation	01
1.2.5	-Expérience professionnelle	01
2.2.5	Méthodologie proposée	45Points
2.1	Mandat commissariat aux comptes	20Points
2.1.1	-Secteur public	07
2.1.2	-Secteur Privés	03
1.1.3	-Délai de remise des rapports par heures	10
2.2	Autres travaux	10Points
2.2.1	-Audit et révision des comptes	05
2.2.2	-Etudes et organisation	05
2.3	Moyens humains	15Points
2.3.1	-Experts comptable agréés	05
2.3.2	- Experts comptable Diplômés	04
2.3.3	-Experts comptable finalistes	03
2.3.4	-Auditeurs et comptables expérimentés	02
2.3.5	-Auditeurs et comptables stagiaires	01

Offre financière	30 Points
L'offre présentant le prix le plus bas obtient le maximum de points. La formule suivante sera appliquée: N.F=30*[ P.bas/P. offre] N.F=le nombre de points obtenus par l'offre examinée p.bas=le montant de l'offre examinée. P. offre=le montant de l'offre examinée.	
NOTE GLOBALE	100 Points
La note deux offres techniques et financières suivant la formule ci-dessous: N.G=N.T+N.F N.G=note global N.T=note technique N.F=note financière.	

NB:les offres seront évaluées par un comité dévaluation mis en place par l'entreprise.Seuls les candidats ayant obtenu une note égale ou supérieure a 50 points retenus. Ensuite, il en sera dressé une liste par ordre dégressif pour quelle soit soumise aux organes sociaux.

Dans un délai maximum de huit(8) jours suivant la date de notification de leur désignation par l'assemblée générale de l'entreprise, les commissaires aux comptes retenus devront adresser à cette dernière une lettre d'acceptation de mandat.

#### Article18.Correction d'erreurs :

Les offres reconnues conformes au dossier de la consultation restreinte, seront vérifiées par l'entreprise pour en rectifier les erreurs de calcul éventuelles. Les erreurs seront corrigées par la commission dévaluation des offres de la façon suivante:

- Lorsqu'il existe une différence entre un montant en chiffres et le montant en lettres, le montant en lettres fera foi.
- Si le candidat concerné n'accepte pas la correction des erreurs, son offre sera écartée.

# viii

## Article 19. Montant de l'offre:

Le présent marché est un marché à prix global: un prix unique de trois années (2015, 2016, 2017)

Sera remis par le candidat.

Ce montant comprendra toute opération, de quelque nature quelle soit, en ce compris les démarches et prises de renseignements utiles pour pouvoir procéder à la certification des comptes de chaque exercice comptable concerné, tous frais quelconques compris (frais de déplacement, frais de secrétariat, etc.)

Du fait de son offre, le candidat reconnaît que tous les accessoires nécessaires à ses missions font partie intégrante du marché de façon à réaliser les prestations de services complètes, rien excepté ni réservé.

Les offres doivent mentionner séparément les prix en Hors Taxes, TVA et en Toutes Taxes Comprises.

Ces prix seront établis en dinars algériens.

## Article 20. Règlement des honoraires des commissaires aux comptes:

Le règlement des honoraires des commissaires aux comptes au titre de leurs missions courantes s'effectuera par année et sur présentation de notes d'honoraires et interviendra comme suit:

-20% après la remise du rapport relatif aux travaux intérimaires ;

-80% après la réunion de l'Assemblée Générale Annuelle d'examen des comptes sociaux.

## Article 21. Pénalités financières :

Dans le cas du non respect des engagements pris dans son offre technique par le commissaire aux comptes désigné, des pénalités financières d'un montant de 20% de l'offre financière présentée seront appliquées.

## Article 22. Modalités de paiement :

Les modalités de paiement se feront par chèque de X ou virement bancaire.

## Article 23. Désistement de la candidature retenue :

En cas de désistement du candidat retenu, X pourra porter son choix sur le candidat classé immédiatement après, sous réserve que celui-ci accepte d'aligner son offre sur celle du candidat désistant.

## Article 24. Recours:

Tout candidat contestant les résultats de l'évaluation des offres, pourra introduire son recours, auprès du président Directeur Général de l'entreprise, dans un délai n'excédant pas trois (3) jours ouvrables après notification.

Fait à Tébessa le 5 /04/2015

Lu et Approuvé

Le Candidat (signature et cachet)

Taches effectuées	Noms des exécutants	Incompatibilités décelées
1. Personne émettrice des commandes ou signataire des contrats		
2. Personne approuvant les commandes de service		
3. Personne approuvant les bons de commande d'achat ou les les contrats de marchés.		
4. Personne approuvant les grosses dépenses		
5. Personne réclamant aux fournisseurs des avoirs		
6. Personne émettant les bons de réception		
7. Personne signant les bons de réception		
8. Agent chargé du rapprochement des factures avec les pièces justificatives		
9. Agent chargé de la proposition des pièces comptables		
10. Agents chargé d'approuver les pièces comptables		
11. Agents chargé de la codification des imputations comptables		

# X

## الملحق رقم(3): أمثلة لاستمارات مغلقة

الحالة الأولى: هدف الرقابة هنا هو ضمان كون الطلبيات مسموح بها و قد تم تتبعها بعناية لمعرفة التزامات المؤسسة.

Questions	Oui ou Non
1. Les achats de biens ou de services sont-ils commandés seulement sur la base de demandes d'achats établies par les personnes habilitées ?	
2. Les bons de commandes sont -ils systématiquement établis ?	
3. Si oui, ces bons de commandes sont-ils a. Pré-numérotés ? b. Etablis en quantités et en valeur ? c. Signés par un responsable au vu de la demande d'achat ?	
4. Les achats courants sont-ils effectués auprès de fournisseurs dont la liste est approuvée par un responsable ?	
5. Cette liste est-elle régulièrement revue pour déterminer si les prix payés ne sont pas au- dessus du marché ?	

الحالة الثانية: هدف الرقابة هنا ضمان كون التسليمات مطابقة للطلبات نوعية و كمية.

Questions	Oui ou Non
1. Les marchandises reçues sont- elles rapprochées des bons de commande en ce qui concerne : a) Les quantités ? b) La qualité ?	
2. Les bons de réceptions sont-ils établis systématiquement ?	
3. Si oui, sont-ils : a) Pré-numérotés ? b) Signés par le réceptionnaire ?	
4. Un système de contrôle approprié est- il exercé pour les services réceptionnaires des achats ?	

الحالة الثالثة: هدف الرقابة الداخلية هو ضمان كون التسليمات المرجعة قد تم إتباعها بطريقة للحصول على فواتير الإرجاع الموافقة.

Questions	Oui ou Non
1. Les livraisons retournées aux fournisseurs, font-ils l'objet d'un bon de retour ?	
2. Les autres réclamations faites aux fournisseurs font-elles l'objet d'un enregistrement systématique ?	
3. Est-il procédé régulièrement a une revue des retours et des réclamations non recoupées avec des avoirs ?	

الحالة الرابعة هدف الرقابة الداخلية هو ضمان كون الفواتير قد تمت مراقبتها مع وصول الاستلام الموافقة من أجل الكميات و النوعيات و أيضا مع الطلبية و الأسعار و شروط الدفع و أن الفواتير تتم المصادقة عليها قبل تسجيلها في المحاسبة.

Questions	Oui ou Non
1. Les factures des fournisseurs sont-elles directement transmises du service courrier au service comptable ?	
2. Est-ce qu'il ya un système de numérotation séquentielle des factures a la réception par le service comptable ?	
3. Indique-t-on la date de réception sur la facture en même temps ?	
4. Les factures fournisseurs sont –elles vérifiées par le service comptable a) Pour les quantités, qualités, prix avec les bons de commandes ? b) Les qualités et quantités avec les bons de réception ? c) L'exactitude arithmétique ? d) L'imputation comptable ?	
5. Ces vérifications sont-elles indiquées sur les factures ?	

المصطلح	التعريف
الملف الدائم (Le dossier permanant)	هو عبارة عن وثيقة تحفظ فيها المعلومات التي تحصل عليها المدقق أثناء أدائه لمهمة المراجعة إذ يحتوي على كل المعلومات الضرورية المتعلقة بالمهمة المنجزة أو التي يتم انجازها في الوقت الراهن كما يحتوي على البيانات الثابتة و الدائمة للمشروع، و حتى لا يفقد خاصيته الوظيفية فأن المدقق يقوم بحمله معه يوميا. نجد فيه: معطيات المهمة: و التي تتمثل في تعريف المؤسسة،...الخ خصائص المهمة. معطيات حول المؤسسة و تنظيمها:نشاطها، الهيكل التنظيمي معطيات حول الرقابة الداخلية:الإجراءات،اختبارات المطابقة معطيات محاسبية: النظام المحاسبي المطبق، المراجع المعتمدة معطيات قانونية: الشكل القانوني، القانون الأساسي معطيات جبائية و اجتماعية
المهنة (La profession)	العمل الذي تحتاج مزاولته إلى معلومات متخصصة و إلى إعداد و تدريب طويل.
حسابات المودّدة	هي بيانات مالية تشمل في رقمها الإجمالي حسابات الشركات الفرعية التابعة لشركة القابضة، بحيث تُعرض المجموعة ككيان واحد.
الانتظام(régularité)	هي المطابقة و احترام القواعد و المبادئ المعرفة من قبل المرجع المحاسبي.
حسن النية (Sincérité)	أو الوفاء و التي بها تتم ترجمة الأفعال في شكل معلومات و الهدف هنا هو الصدق في تطبيق القواعد و الإجراءات.
الصورة الصادقة (Image Fidèle)	تترجم ممارسات المؤسسة عن طريق المعلومات المالية و التي يجب أن تعكس الحالة الاقتصادية و المالية و أيضا النتيجة الحقيقية لعمليات المؤسسة في السنة المالية.
أدلة الإثبات	

<p>هي عبارة عن سجلات رسمية للأنشطة المالية لشركة معينة تتكون من الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، الملاحق (الإيضاحات المتممة للقوائم المالية).</p> <p>تُعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ غلق السنة المالية المحاسبية بغرض تقديم المعلومات المالية اللازمة لمستخدمي تلك القوائم، ومن بينهم إدارة الشركة والمساهمين وحملة السندات والمحللين الماليين والموردين والبنوك والهيئات الرقابية، فضلاً عن الجهات الحكومية الأخرى والمستثمرين المرتقبين. و يجدر الإشارة إلى أن عرضها لا بد أن يكون بالعملة الوطنية.</p>	<p>القوائم المالية (الكشوف المالية) (Les états financier)</p>
<p>ميزانية تعد في نهاية السنة المالية في تاريخ معين تعبر عن الوضع المالي للشركة، بمعنى مالها من أصول و ما عليها من التزامات.</p> <p>يتم أعدادها في وقت محدد في بعض الحالات مثلاً: في حالة رغبة أحد الشركاء في بيع أو شراء حصة أو انفصال شريك ما.</p>	<p>المركز المالي</p>
<p>هي القوائم المالية المرفقة بتقرير مدقق الحسابات.</p>	<p>القوائم المالية المدققة</p>
<p>سجل يتضمن أسماء الموردين المعتمدين من قبل المدير العام و المسؤول عن الحسابات، يتم الاحتفاظ به لدى مسؤول الحسابات يتم تحديث هذا السجل باستمرار لإضافة أو حذف أسماء الموردين.</p>	<p>سجل الموردين</p>
<p>يعني أنه عند أعداد القوائم المالية يجب أن يكون هناك علانية تامة و عدم أخفاء أي معلومة مهما كانت صغيرة.</p>	<p>الإفصاح</p>
<p>هو جهة خارجية مسؤولة عن توريد البضائع أو الخدمات الضرورية للمؤسسة.</p>	<p>المورد</p>
<p>هي مختلف التقنيات المستخدمة من قبل المدقق و مساعديه و ذلك من أجل الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، و التي تتمثل في حالة محافظة الحسابات في التعبير عن وجهة النظر حول الحسابات السنوية للشركة.</p>	<p>إجراءات التدقيق</p>
<p>هو أحد الدفاتر المحاسبية الأساسية في النظام المحاسبي، وهو عبارة عن دفتر يخص <u>الفترة المالية</u> الواحدة فقط، أي يتم فتحه في بداية السنة المالية وإقفاله في نهايتها، وهو عبارة عن دفتر يتم تخصيص صفحاته لكل حساب تتعامل فيه المنشأة المالية على حدى، بحيث يتم تخصيص صفحة لكل حساب يتم فتحه في بداية الفترة أو مع بداية ظهور الحساب ويتم إقفاله في نهاية الفترة المالية، وتتكون صفحات الدفتر والتي بدورها تكون <u>صفحة الحساب</u> من جدول له جانبين، جانب <u>مدين</u> وجانب <u>دائن</u>، ويعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات التي تدخل إلى صفحات دفتر الأستاذ قيود اليومية الموجودة بدفتر اليومية.</p>	<p>دفتر الأستاذ (حساب الأستاذ) (Le grand Livre)</p>

أهداف التدقيق (Les Assertions d'audite)	هي مجموعة المعايير الواضحة و التي تأخذ بعين الاعتبار أثناء أعداد الحسابات
الفروض	معتقدات و متطلبات أساسية سابقة تعتمد عليها الأفكار و المعتقدات و المقترحات و التوصيات و القواعد الأخرى.
المعايير	هي أنماط يلزم تحققها و أخذها في الاعتبار عند الأداء الفعلي.
برنامج التدقيق	هو قائمة من مجموعة الإجراءات التي تشمل عادة حجم العينات، الحسابات التي سوف يتم تدقيقها و التوقيت.
التسيقات على الحساب (Avance)	هي المبالغ المحولة من طرف المؤسسة لتأكيد طلبية الاستغلال.
المدفوعات على الحساب (Acompte)	هي التحويلات التي تتم من قبل المؤسسة بعد بداية تنفيذ الطلبية.
عتبة الدلالة (Seuil de signification)	يمكن تعريفها مقارنة بأهمية أو طبيعة الخطأ الظاهر في المعلومة المالية التي تحتوي على نقص، و التي يكون لها أثر على حكم و قرار المدقق فيما يخص القوائم المالية. و لتعيين عتبة الدلالة هدفين هما: ➤ تقييم المبلغ الغير صحيح الذي نعتبره مقبول في القوائم المالية. ➤ يمكن اعتبارها كمساعد في تحديد مدى عمق التدقيق.
القيمة الحالية (Juste Valeur)	هي معيار محاسبي ينص على التقييم لعناصر المؤسسة بسعر السوق، تم تعريفها من قبل المنظمة العالمية للمعايير المحاسبية IASB في بداية 2000.
ISO9000	تصف المبادئ الأساسية في نظام التسيير النوعي و ذلك بتخصيص المصطلحات.
الفعالية Efficacité	هي مطابقة النتائج المحققة للأهداف المسطرة.
الفاعلية Efficience	و تسمى أيضا النجاعة و هي مطابقة النتائج المحققة مع الوسائل المستعملة أي ما هي النتيجة المحققة باستعمال وحدة واحدة وحيدة من الوسائل. و يمكن التعبير عنها بأنها عدم المبالغة في استعمال الموارد حيث يؤدي ذلك إلى تكيف التشغيل و عدم الإفراط في استعمال المواد و الطاقات.

<p>هي جزء من أدلة الثبات ، ضرورية لدعم رأي المدقق و تقريره، يتم جمعها بالطبيعة و يتم الحصول عليها خاصة عن طريق الإجراءات الموضوعية خلال التدقيق.</p> <p>إن الوثائق المحاسبية للمؤسسة تشكل مصدر مهم لهذه الأخيرة إضافة إلى المصادر الداخلية و الخارجية للوحدة، مثال لأدلة الإثبات الموثوقة المصادقات، إجراءات الشراء.</p>	<p>أدلة الإثبات الموثوقة (les éléments probantes)</p>
<p>ي الركيزة المعقولة لإبداء رأي المراجع في القوائم المالية، تمثل الأساس في عملية المراجعة فيما يتعلق بقواعد البحث الميداني يستخدمها المراجع في اتخاذ قرارات معينة باعتبارها توفر له الأساس المنطقي و الرشيد لأحكام و تقديرات المراجع حول عدالة و صدق عرض المعلومات المالية.</p> <p>تتمثل في أية معلومات يستخدمها المدقق في تحديد ما إذا كانت البيانات محل التدقيق تم تحديدها بما يتفق و المعايير الموضوعية و سارية التنفيذ.</p> <p>و تساعده أيضا في الحكم على كون القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو لا، من بينها نذكر فواتير المؤسسة، إجابات أسئلة موجهة للعاملين في المنشأة.</p> <p>و هي تحتوي على درجة منخفضة من قوة إقناع المدقق.</p>	<p>أدلة الإثبات (Les pièces justificatives)</p>
<p>هي كمية المخزون الذي إذا تم الوصول إليه و يجب إصدار أمر شراء أو إنتاج.</p>	<p>نقطة إعادة الطلبية</p>