الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحى – جيجل–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

العنوان

إكتشاف الأخطاء المحاسبية من طرف المدقق الخارجي وطرق معالجتها

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إعداد الطالبة:
نسرين جابر

إشراف الأستاذ:
عمران بوريب

لجنة المناقشة

الأستاذ فاتح أحمية	جامعة محمد الصديق بن يحي	**رئيسا**
الأستاذ عمران بوريب	جامعة محمد الصديق بن يحى	**مشرفا ومقررا**
الأستاذ فريد زعرات	جامعة محمد الصديق بن يحي	**مناقشا**

السنة الجامعية 2017/2016

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحى – جيجل–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

العنوان

إكتشاف الأخطاء المحاسبية من طرف المدقق الخارجي وطرق معالجتها

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إعداد الطالبة:
نسرين جابر

إشراف الأستاذ:
عمران بوريب

لجنة المناقشة

الأستاذ فاتح أحمية	جامعة محمد الصديق بن يحي	**رئيسا**
الأستاذ عمران بوريب	جامعة محمد الصديق بن يحى	**مشرفا ومقررا**
الأستاذ فريد زعرات	جامعة محمد الصديق بن يحي	**مناقشا**

السنة الجامعية 2017/2016

بسم الله الرحمن الرحيم

الشـــــــكـــر

شــكرا .....لكل من استطاع أن يحبني رغم أخطائي وعيوبي.

شــكرا.....لكل من نصحني لأنه شجعني لأحقق الكثير.

شــكرا.....لكل من احتجته في يوم من الأيام ووجدته بجانبي.

شــكرا.....لكل صديق ارتسمت الابتسامة على شفتاي برفقته.

شــكرا.....لكل من علمني لأنه ترك بصمة في حياتي.

شــكرا.....لكل شخص تكلم عني من وراء ظهري لأنه خفف من ذنوبي.

شــكرا.....لكل شخص ظلمني لأنه علمني أن الظلم لا يعيش.

شــكرا.....لكل شخص خذلني لأنه أيقظني لأناس عاب الزمان بهم.

وفي النهاية شــكرا.....لكل صديق لي محبة في قلبه ومازلت بنظره أخت وصديقة وفية.

شكـرا .....شكـرا.....شكـــرا..... وألف شكـر.

감사함니다....감사함니다.....차말 감사함니다.

الإهداء

أهدي عملي المتواضع لأمي ولكل طالب علم يستأنس به، وأسأل الله أن يجعله في ميزان حسناتنا؛

فيا قارئ خطي لا تبكي على موتي فاليوم أنا معك وغدا في التراب

فإن عشت فإني معك وإن مت فالذكرى ويامارا على قبري لا تعجب من أمري

بالأمس كنت معك وغدا أنت معي

أموت ويبقى كل ما كتبته ذكرى فياليت كل من قرأ خطي دعا لي.

قائمة المحتويات

البيان	رقم الصفحة
الشكر	I
الإهداء	II
قائمة المحتويات	IV
قائمة الأشكال	VII
مقدمة	أ
الفصل الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي	
تمهيد	8
المبحث الأول: الإطار التصوري للتدقيق الخارجي	9
المطلب الأول: تطور مفهوم التدقيق الخارجي	9
المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي	13
المطلب الثالث: مبادئ وفروض التدقيق الخارجي	14
المبحث الثاني: معايير التدقيق	18
المطلب الأول: المعايير العامة أو الشخصية	18
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني	20
المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير	21
المبحث الثالث: منهجية عمل المدقق الخارجي	22
المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق	22
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية	26
المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير	29
الخلاصة	33
الفصل الثاني: الإطار النظري للغش والخطأ المحاسبي	
تمهيد	35
المبحث الأول: مفهوم الغش والأخطاء المحاسبية	36
المطلب الأول: مفهوم الغش المحاسبي	36
المطلب الثاني: مفهوم الخطأ المحاسبي	39
المبحث الثاني: أساليب الغش في عناصر القوائم المالية	41
المطلب الأول: أساليب الغش في عناصر الميزانية	42
المطلب الثاني: أساليب الغش في عناصر جدول حسابات النتائج	44
المطلب الثالث: أساليب الغش في عناصر جدول تدفقات الخزينة وقائمة تغيرات الملكية	46

المبحث الثالث: إجراءات إكتشاف الغش في عناصر القوائم المالية	46
المطلب الأول: إجراءات إكتشاف الغش في عناصر الميزانية	47
المطلب الثاني: إجراءات إكتشاف الغش في عناصر جدول حسابات النتائج	53
المبحث الرابع: مسؤوليات المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء المحاسبية	55
المطلب الأول: المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي	55
المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي رقم 240	57
الخلاصة	59
الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول اكتشاف الاخطاء المحاسبية وطرق معالجتها	
تمهيد	61
المبحث الأول: واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر	62
المطلب الأول: تطور الإطار القانوني لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر	62
المطلب الثاني: الإجراءات المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات	65
المبحث الثاني: دراسة تطبيقية حول تقنيات إكتشاف الاخطاء المحاسبية من طرف محافظ الحسابات	67
المطلب الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات بوجعطيط فريد بالطاهير	68
المطلب الثاني: أمثلة تطبيقية حول طرق اكتشاف الأخطاء المحاسبية	69
المبحث الثالث: دراسة تطبيقية حول طرق معالجة الأخطاء المحاسبية من طرف المؤسسة	81
المطلب الأول: أمثلة تطبيقية حول طرق معالجة الأخطاء المحاسبية للمجموعة الثانية والثالثة والرابعة	81
المطلب الثاني: طرق معالجة الأخطاء المحاسبية في المجموعة الأولى والسادسة.	89
الخلاصة	92
الخاتمة	94
الملخص	98
قائمة المراجع	100
الملاحق	

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1-1	ملخص للمعايير المتعارف عليها	17

مقدمة

لقد تطورت المؤسسات الإقتصادية وتطور حجمها وحجم نشاطها مع مرور الزمن وتطورت بذلك احتياجات مختلف الأطراف ذات المصلحة فيها ومن بين الأطراف التي تطورت حاجاتهم نجد المساهمين الذين أصبحوا يتطلعون إلى حفظ مصالحهم بعد أن تنازلوا عن إدارة ممتلكاتهم في المؤسسات لصالح المسيرين في إطار ما يسمى بنظرية الوكالة؛ إن منطلق تطلع الملاك لحفظ مصالحهم هو التناقض والتعارض الموجود في المصالح بينهم وبين المسيرين مما يجعلهم في حالة شك في نوايا المسيرين في خدمة مصالح من خلال احتمال ميولهم إلى ممارسة تحايلات فضلا عن امكانية وقوعهم في أخطاء التسيير بصفة عامة وحتى جانب المعالجات المحاسبية لمختلف الأحداث الإقتصادية بصفة خاصة.

إن الحديث عن امكانية حدوث التحريفات في الإدارة بصفة عامة والعمل المحاسبي بصفة خاصة نابع من كون العمل الإداري هو عمل بشري يعتريه النقص من أوجه مختلفة مما يفتح المجال أمام ظهور الأخطاء العفوية، او ارتكاب الأخطاء المتعمدة التي يصطلح لها بالغش والتلاعبات، هذه التحريفات تؤدي إلى تضليل مختلف المستعملين للقوائم المالية ومن بينهم المساهمين، مما يدفعهم إلى اللجوء إلى من بإمكانه التحقق من صدق وسلامة التسجيلات المحاسبية التي قامت بها الإدارة باستقلالية ومهنية مبنية على تأهيل علمي وكفاءة عملية من خلال عمله على اكتشاف الغش والأخطاء.

إن اكتشاف الغش والأخطاء هو محور عمل المدقق الخارجي قديما وحديثا، فرغم تطور أهداف التدقيق الخارجي بتطور أعمال المؤسسات إلا أن هدف اكتشاف الغش والأخطاء بالنسبة لمن يقوم بتدقيق أعمالها يبقى هدفا محوريا عليه المدار، وتجدر الإشارة إلى أن المدقق الخارجي يقوم باكتشاف الغش والأخطاء في مختلف مراحل المعالجة المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة لأحداثها الإقتصادية باستخدام طرق وتقنيات مستمدة من التكوين العلمي والخبرة العملية تطبقها عمليا على مختلف البنود المكونة للقوائم المالية.

بعد تمكن المدقق الخارجي من اكتشاف التحريفات سواء كانت غشا أو خطأ تأتي مرحلة القيام بالتصحيح والتعديل من أجل ضمان المصداقية في المخرجات، والجدير بالذكر أن عملية التصحيح ليست من مهام المدقق وإنما تقع مسؤولية هذه المهمة على عاتق إدارة المؤسسة وذلك باتباع طرق متعارف عليها سواء تعلق الأمر بالتحريفات التي يتم اكتشافها قبل إقفال القوائم المالية إذا كان التدقيق مستمر أو التي يتم اكتشافها بعد إقفال القوائم المالية إذا كان التدقيق النهائي.

الاشكالية:

من أجل الإلمام بجوانب الموضوع قمنا بإجراء دراسة ميدانية في مكتب التدقيق الخاص بمحافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد، الذي زودنا بمعلومات عن كيفية قيامه بعمله في اكتشاف الغش والأخطاء في التسجيلات المحاسبية، بناء على ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

كيف يقوم محافظ الحسابات في مكتب محل الدراسة باكتشاف الغش والأخطاء في التسجيلات المحاسبية، وكيف تقوم المؤسسات بتصحيحها؟

التساؤلات الفرعية

يمكن ترجمة التساؤل الرئيسي في التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الخارجي؟ وفيما تتمثل انواعه ومبادئه؟
- ما المقصود بالغش والخطأ المحاسبي؟ وماهي أنواعهما؟
- ماهي مسؤولية المدقق الخارجي عند عدم اكتشافه للغش والأخطاء المحاسبية بعد إصداره للتقرير؟
- هل يحترم محافظ الحسابات في مكتب محل الدراسة إجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما؟
- هل يقوم محافظ الحسابات في مكتب محل الدراسة بتطبيق نفس الطرق في اكتشاف التحريفات بالنسبة لكل بنود القوائم المالية؟
- هل يركز محافظ الحسابات في مكتب محل الدراسة عند اكتشافه للتحريفات على التمييز بين ما هو خطأ عفوي وما هو غش؟
- هل تختلف طرق معالجة الأخطاء المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية في حالة كونها قبل أو بعد إقفال القوائم المالية؟

الفرضيات:

تتمثل فرضيات الدراسة فيما يلي:

- يحترم محافظ الحسابات في مكتب محل الدراسة اجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما.
- يقوم محافظ الحسابات في مكتب محل الدراسة بتطبيق نفس الطرق في اكتشاف التحريفات بالنسبة لكل بنود القوائم المالية.
- يركز محافظ الحسابات في مكتب محل الدراسة عند اكتشافه للتحريفات على التمييز بين ما هو خطأ عفوي وماهو غش.
- تختلف طرق معالجة الأخطاء المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية في حالة كونها قبل أو بعد إقفال القوائم المالية.

أهداف الدراسة:

يمكن ايجاز أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- إبراز أنواع ومبادئ التدقيق الخارجي وكذا مفهومه؛

❖ إبراز أنواع والغش والخطأ وكذا مفهومهما؛

❖ التعرف على حدود مسؤولية المدقق الخارجي عند عدم اكتشافه للغش والأخطاء المحاسبية بعد إصداره للتقرير؛

❖ معرفة إذا كان محافظو الحسابات يحترمون إجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما؛

❖ معرفة إذا كان محافظو الحسابات يميزون بين ما هو خطأ عفوي وما هو غش عند اكتشافهم للتحريفات؛

❖ معرفة إذا كانت طرق معالجة الأخطاء المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية تختلف في حالة كونها قبل أو بعد إقفال القوائم المالية.

منهج المتبع وأدوات الدراسة:

من أجل دراسة موضوع اكتشاف الأخطاء المحاسبية من طرف المدقق الخارجي وطرق معالجتها، وللإجابة على التساؤلات المطروحة اتبعنا منهجين:

❖ **المنهج الوصفي:** تم تطبيقه في الجانب النظري أين سنتطرق لعموميات التدقيق الخارجي فضلا عن الإطار النظري للغش والخطأ المحاسبي؛

❖ **منهج دراسة حالة:** سيتم اعتماده في الجانب التطبيقي للموضوع بالتحديد في الفصل الأخير حيث سنتطرق لطرق معالجة الأخطاء المحاسبية إضافة إلى تقنيات اكتشاف الأخطاء المحاسبية.

أما أدوات الدراسة التي سيتم استخدامها لمعالجة الموضوع تتمثل فيما يلي:

❖ **المقابلة:** سنقوم باستخدامها في الجانب التطبيقي حيث ستقتصر على أصحاب الاختصاص في مجال المحاسبة والتدقيق؛

المسح المكتبي: الذي تمثل في الإطلاع على الكتب، المقالات، القوانين والوثائق الرسمية وكل ماله صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوعنا من أجل تعزيز فهنا جيدا.

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية موضوع الدراسة فيما يلي:

❖ **الأهمية العملية:**

تكمن أهمية الموضوع من خلال ما يمر به الاقتصاد العالمي من أزمات اغلبيتها ناتجة عن التحريفات وسلك طرق ملتوية في المحاسبة، وكذلك تظهر هذه الأهمية من خلال الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي (سواء محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي) كحارس على أموال المستثمرين.

❖ **الأهمية العلمية:**

تبرز الأهمية العلمية لموضوع الدراسة من خلال ما يلي:

✓ تعاظم الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في اكتشاف التحريفات المحاسبية؛

✓ معرفة طرق وأساليب المحاسبية المستخدمة في الممارسات الاحتيالية.

أسباب اختيار الموضوع:

يمكن تلخيص أسباب اختيار الموضوع كما يلي:

الأسباب الموضوعية:

تتمثل الأسباب الموضوعية فيما يلي:

❖ غزارة المعلومات في مجال التدقيق؛

❖ قلة البحوث العلمية التي تتناول طرق اكتشاف الخطاء المحاسبية وكذلك معالجتها؛

❖ التطور السريع لمفهوم التدقيق بين الفترة والأخرى سواء على المستوى الوطني أو الدولي؛

❖ لمدى تأثير التحريفات على مصداقة القوائم المالية وفي بعض الأحيان تؤدي إلى حد الإفلاس بسبب خطأ بسيط.

الأسباب الذاتية:

تتلخص أسبابي الذاتية فيما يلي:

❖ الميل الشخصي لمواضيع التدقيق؛

❖ ملاءمة الموضوع مع طبيعة التخصص؛

❖ كثرة المراجع مما تسهل البحث ودراسة الموضوع؛

❖ كسر الجمود المعروف في مواضيع التدقيق.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة الخاصة بالموضوع فيما يلي:

❖ **حدود زمنية:** تتمثل الحدود الزمنية للدراسة في الفترة الممتدة من 24 أفريل إلى غاية 27 ماي من سنة 2017؛

❖ **حدود مكانية:** سوف تكون الدراسة بمكتب محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد بالطاهير، وبمؤسستي مدبغة جيجل ومؤسسة أقمصة جن جن.

هيكل الدراسة:

من أجل تحقيق هدف الدراسة بالإجابة على التساؤل الرئيسي والتساؤلات الفرعية قسمنا موضوع الدراسة إلى : مقدمة، ثلاثة فصول بالإضافة للخاتمة؛ بحيث كان الفصلين الأول والثاني نظريين تندرج

تحتهم ثلاثة مباحث وأربعة مباحث على التوالي وعلى أساسهما أخدنا نظرة عامة حول التدقيق الخارجي في الفصل الأول، أما الفصل الثاني فقد اقتصرناه للتعرف على الإطار النظري للغش والخطأ المحاسبي؛ اما الفصل الأخير فكان للدراسة التطبيقية حول تقنيات اكتشاف الأخطاء المحاسبية من طرف محافظ الحسابات إضافة إلى طرق معالجتها من طرف المؤسسات ويضم هذا الفصل ثلاثة مباحث.

الدراسات السابقة:

تتمثل الدراسات للموضوع فيما يلي:

❖ منذر طلال المومني، جمال ابراهيم بدور، **مدى التزام المدققي الحسابات الخارجيين بالأردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 240 والخاص بمسؤولية المقق عن اكتشاف الغش ومنعه.**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام المدققي الحسابات القانونيين الأردنيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 240 والمتعلق بمسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والتقليل منه، بعد الدراسة الميدانية والتي كانت عن طريق توزيع الاستبيان تم التوصل للنتيجة التالية: وهي التزام المدققي الحسابات الأردنيين باتباع إجراءات اللازمة لاكتشاف الغش كما يحددها معيار التدقيق الدولي رقم 240.

مايميز دراستنا أننا تناولنا بجانب مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الاخطاء وفق معيار التدقيق الدولي رقم 240 أننا تطرقنا بشكل اوسع للإطار النظري للغش والخطأ المحاسبي وفق المعيار 240.

❖ شرين مصطفى الحلو، **المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية –دراسة تطبيقية بمكتب مدقق الحسابات في غزة–**

تمثلت مشكلة الدراسة في: ما مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بالمسؤولية المهنية لاكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، واسفرت نتائج الدراسة لوجود التزام من طرف المدققي الحسابات المزاولين للمهنة في قطاع غزة بتدقيق القوائم المالية وفق معايير التدقيق الدولية.

ما يميز دراستنا عن دراسة شرين مصطفى الحلو هي بيئة التدقيق، وبجانب تناولنا لمسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف التحريفات فإننا تطرقنا إضافة إلى طرق اكتشاف التحريفات إضافة إلى اعتمادنا على الدراسة الميدانية باتباع منهج دراسة حالة وبدل الدراسة الإحصائية.

❖ عماري سمير، ديلمي عمر، **دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية.**

هدفت هذه الورقة البحثية إلى توضيح ما يمكن أن تضيفه المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية من مصداقية بالنسبة لأطراف متعددة من المجتمع لها اهتمامات عامة أو خاصة في تلك المعلومات؛ إذ تم استخلاص بأنه من الضروري التأكيد على أن المحاسبة بمثابة نظام لإنتاج

المعلومات المحاسبية التي تحظى باهتمام العديد من المستخدمين الداخليين أو الخارجيين بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية ومن أجل إضفاء الشرعية على القوائم المالية.

ما تميزت به دراستنا هو الشق الثاني للموضوع إذ تطرقنا في دراستنا إلى دور المدقق الخارجي في اكتشاف التحريفات بدل دور المدقق الخارجي في ضمان مصداقية المعلومة.

❖ فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية.**

هدفت هذه الدراسة للإجابة على الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، وتمثيلها لصحة وعدالة المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وملاءمتها لجميع الجهات المستفيدة من هذه المعلومات؛ إذ تم الاستخلاص بأن مراجعة الحسابات الخارجية تتميز بالمرونة وتجاوبها السريع مع التغيرات الكثيرة التي يشهدها الاقتصاد.

تميزت دراستنا عن هذه الدراسة في المتغير الثاني والمتمثل في طرق اكتشاف الأخطاء المحاسبية وكذا معالجتها.

❖ ليندا حسن نمر الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية.**

إذ هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية وبيان مدى مبادرة مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن إلى القيام بالإجراءات التدقيقية الازمة للحد من تلك الأساليب لتحقيق مصداقية البيانات المالية المنشورة، إذ تم التوصل إلى نتائج تفيد بتقيد كل مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.

لكن ما يميز دراستنا هو اختلاف بيئة الدراسة، إضافة إلى تطرقنا بشكل أوسع لطرق اكتشاف الخطأ العفوي والغش من طرف المدققين الخارجيين في الجزائر وأيضا الاعتماد على الدراسة الميدانية بدل توزيع الاستبيانات.

الفصل الأول

عموميات حول التدقيق الخارجي

تمهيد:

يعد التدقيق من المهن التي تطورت مع مرور الزمن وفي ظل هذا التطور ترسخت لتصير مهنة يستحال الاستغناء عنها، وأصبح لها دور رئيسي وفعال بالنسبة للمؤسسات والحكومات على حد السواء، ومن خلال المحطات التاريخية التي مر بها مفهوم التدقيق أصبح له وزن كبير في المؤسسات إضافة إلى اتسامه بالنجاعة والفعالية لما له من دور في صنع القرارات وتغييرها، ولكن هذا المصطلح لم يكن حبيس المجتمعات التي ظهر فيها بل أصبح له طابع دولي أطرته مجموعة من المعايير جعلته أكثر مرونة.

وعليه وضمن هذا المحور سنتطرق إلى الآتي:

المبحث الأول: الإطار التصوري للتدقيق الخارجي

المبحث الثاني: معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما

المبحث الثالث: منهجية عمل المدقق الخارجي

المبحث الأول: الإطار التصوري للتدقيق الخارجي

تعد مهنة التدقيق من المهن التي فرضتها الحاجة، حيث كان أول ظهور لها في الحكومات استنادا إلى الوثائق التاريخية التي أشارت إلى أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق آنذاك يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات[1]، وهكذا نجد أن كلمة تدقيق audit مشتقة من الكلمة اللاتينية audir ومعناها يستمع[2]، أو أن أصلها يرجع للكلمة الكلاسيكية audio أو auditum واللتان تصبان في نفس المعنى، يستمع.[3]

المطلب الأول: تطور مفهوم التدقيق الخارجي

نسب التطور التاريخي لمفهوم التدقيق إلى تطور الأهداف المراد تحقيقها منه وذلك بالمرور على عدة مراحل، يمكن ايجازها فيما يلي:

أولا: المرحلة الأولى: من العصر القديم إلى 1500م

لم يظهر التدقيق (المراجعة) إلا بعد ظهور المحاسبة، وكانت المحاسبة متواجدة على مستوى الوحدات الحكومية، وكان الهدف من التدقيق منع حدوث أي تلاعب أو غش في الدفاتر المحاسبية، إذ كان يصدر أمر التدقيق من طرف الملك أو الإمبراطور، أما المدقق فهو رجل دين، وكانت الوسيلة هي الاستماع.[4]

وعليه يمكن القول بأن عملية التدقيق كانت محصورة فقط في الوحدات الحكومية، هدفها منع حدوث تلاعب أو غش في الدفاتر المحاسبية عن طريق الاستماع وذلك على أساس الفحص التفصيلي لكل العمليات.[5]

ثانيا: المرحلة الثانية: من 1500م إلى 1850م

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وبالتالي بروز المعالم الأولى لنظرية الوكالة مما أدى إلى زيادة الحاجة

---

[1] ميلود زيد الخير، ياسين غفافلية، **التدقيق بين الحوكمة وأخلاقيات المهنة**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول "**تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات**"، المنعقدة بجامعة تليجي عمار بالأغواط، أيام 20-21 نوفمبر، 2013، ص2.

[2] Elisabeth Bertin, **audit interne : enjeux et pratiques a l'internationa**l, Eyrolles édition d'organisation, paris, 2007, p17.

[3] أحمد نقاز، عادل نقموش، **المسؤولية الاجتماعية لمدقق الحسابات-حالة الجزائر-**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول "**تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات**"، المنعقدة بجامعة تليجي عمار بالأغواط، أيام 20-21 نوفمبر، 2013، ص5.

[4] ميلود زيد الخير، ياسين غفافلية، مرجع سبق ذكره، ص2.

[5] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف1، سطيف، 2012/011، ص6.

للمدققين[1]، كما أن انتشار تطبيق نظرية القيد المزدوج التي ظهرت في 1494م من طرف العالم الإيطالي لوقا باشيولي[2]، جعلت الحاجة أكثر إلحاحا وضرورية، إضافة إلى ظهور نوع من الرقابة على المشاريع.[3]

وطبعا تغير الهدف من عملية التدقيق وأصبح كما يلي:[4]

- ❖ منع الغش.
- ❖ حماية الأصول.

أما فيما يخص من يصدر أمر التدقيق فكان من طرف المساهمين أو الحكومة والمدقق هو المحاسب، وعليه يمكننا استنتاج التعريف الآتي للتدقيق خلال هذه المرحلة، إذ عرف على أنه: " عملية فحص جميع الحسابات والبيانات المالية التي تتضمنها دفاتر وسجلات المؤسسة وقوائمها المالية للتأكد من صحتها وسلامة تمثيلها للمركز المالي، ثم توصيل النتائج للأطراف المعنية".[5]

ثالثا: المرحلة الثالثة: من 1850م إلى 1905م

تميزت هذه المرحلة بظهور ما يسمى بالتدقيق الإلزامي بموجب قانون الشركات البريطاني الصادر في 1862م، وذلك إثر النمو الإقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة بعد إنطلاق الثورة الصناعية والإنفصال التام بين الملكية والإدارة الذي أدى إلى ظهور شركات المساهمة[6]، وفي ظل هذه الفترة كان أمر التدقيق يصدر من طرف الحكومة أو المساهمين، أما من يقوم بعملية التدقيق هو شخص مهني في المحاسبة أو القانون.[7]

وتندرج أهداف التدقيق في ظل هذه المرحلة كمايلي:[8]

- ❖ اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- ❖ اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

---

[1] عماري سمير، ديلمي عمر، **دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول "**تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات**"، المنعقدة بجامعة ثليجي عمار بالأغواط، أيام 20-21 نوفمبر، 2013، ص3.

[2] أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص7.

[3] عماري سمير، ديلمي عمر، مرجع سبق ذكره، ص3.

[4] بوحفص رواني، **تدقيق مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء قانون 01/10**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع "**تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات** "، المنعقدة بجامعة ثليجي عمار بالأغواط، أيام 20-21 نوفمبر، 2013، ص2.

[5] محمد فضل مسعد، راغب خالد الخطيب، **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز للمعرفة العلمية، عمان، 2009، ص 16.

[6] عماري سمير، ديلمي عمر، مرجع سبق ذكره، ص3.

[7] بوحفص رواني، مرجع سبق ذكره، ص2.

[8] ميلود زيد الخير، ياسين غفافلية، مرجع سبق ذكره، ص2.

وعليه يمكن تعريف التدقيق على أنه: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة".[1]

رابعا: المرحلة الرابعة: من 1905م إلى 2001م

ما يمكن تمييزه في هذه الفترة هو تطور مجال الأعمال وظهور الشركات الكبرى والإعتماد أكثر على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق اعتمادا كبيرا وكذلك الإعتماد على التدقيق الاختباري (عن طريق العينات).[2]

أما أمر التدقيق يكون من طرف الحكومة، البنوك، المساهمين وهيئات أخرى، والمدقق هو شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة، وتمحور هدف التدقيق في هذه المرحلة حول تقرير المدقق المستقل المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.[3]

وبناء على هذا الهدف فإن التدقيق يعرف على أنه: "عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروعات فحصا انتقاديا منظما بغرض الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".[4]

خامسا: المرحلة الخامسة: من 2001 م إلى يومنا هذا

في بداية القرن العشرين عانت مهنة التدقيق من إخفاقات عالمية صاحبها زوال معظم الشركات العملاقة في الولايات المتحدة الأمريكية وخير مثال في هذا الشأن انهيار شركة انرون وولد كوم، فمرت مهنة التدقيق بانتكاسة وفترة عدم الثقة وذلك يعود أساسا لسقوط أحد أفضل خمسة مكاتب التدقيق في العالم (آثر أندرسون)، لتصير بعد ذلك أربعة مكاتب عالمية للتدقيق، وذلك بسبب الجشع وتفوق المصالح الخاصة التي كسرت أخلاقيات مهنة التدقيق.[5]

---

[1] فاتح سردوك، **تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة دراسة حالة- واقع وآفاق مراجعة الحسابات في الجزائر-**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص26.

[2] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف1، الجزائر،2011-2012، ص8.

[3] ميلود زيد الخير، ياسين غفافلية، مرجع سبق ذكره، ص2.

[4] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية والعملية"**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص13.

[5] سارة حدة بودربالة، شهرزاد بودربالة، **مهنة التدقيق بين الفشل وإعادة الثقة: بعض الإخفاقات العالمية لمحاولة استرجاع التوازن من خلال قانون ساربنس أوكسلي (SOA)**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول "**تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات**"، المنعقدة بجامعة ثليجي عمار بالأغواط، أيام 20-21 نوفمبر، 2013، ص4.

وفي هذا الصدد ومن أجل إعادة الثقة لمهنة التدقيق تم إصدار قانون ساربنس أوكسلي في 30 يوليو 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية من طرف الكونغرس الأمريكي لضمان حقوق أصحاب المصالح لأنهم المتضرر الوحيد إضافة إلى إعادة الثقة لمهنة التدقيق[1]، لكن الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 أثبتت عدم فعالية التدقيق في التحوط منها وأصبح التأكيد على جودة التدقيق وأخلاقيات الأعمال، وكذا آليات نظم المعلومات الإلكترونية من الأمور المعاصرة بالإضافة إلى الحوكمة وعلاقتها بالتدقيق، وعليه فالهدف من التدقيق اليوم هو التقرير حول المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها.[2]

إذن من خلال الحقبات التاريخية التي عرج عليها مفهوم التدقيق يمكننا تقديم تعريف شامل له على أنه: "أسلوب من أساليب الرقابة، يشتمل على مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى الفحص الانتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية، إضافة إلى الفحص الانتقادي للسجلات ودفاتر وحسابات المؤسسة والقوائم المالية ككل من واقع المستندات للتأكد من سلامتها وانسجامها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتأكد من تعبيرها الصادق والصحيح عن وضعية المؤسسة، على أن ينشر المدقق نتائج فحصه في تقرير مكتوب يتضمن رأيه الفني المسؤول والمحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط أو المركز المالي للمؤسسة، وكل هذا يتم في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها".[3]

مما سبق يمكن عرض أهداف التدقيق في مجموعتين رئيسيتين كالآتي:[4]

1- الأهداف التقليدية:

تنقسم إلى نوعين من الأهداف:

أ- الأهداف الرئيسية:

❖ التحقق من أن جميع العمليات المالية قد أثبتت طبقا للقواعد المحاسبية السليمة بهدف التأكد من صحة البيانات المحاسبية ودقتها؛

❖ إبداء رأي فني محايد يعتمد على أدلة وقرائن عن مدى مطابقة القوائم المالية لما هو مثبت في الدفاتر والسجلات، وعلى مدى دلالة هذه القوائم المالية على نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، وعلى مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

ب- الأهداف الثانوية:

❖ إكتشاف التزوير أو الغش والأخطاء التي قد توجد في المستندات والسجلات والدفاتر؛

---

[1] نفس المرجع، ص8.

[2] بوحفص رواني، مرجع سبق ذكره، ص3.

[3] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص ص 10،11.

[4] عصام الدين محمد المتولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (1)**، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009، ص23.

❖ تقليل أو منع احتمالات ارتكاب الغش والتزوير والأخطاء، وذلك عن طريق أنظمة المراقبة الداخلية؛

❖ إستناد إدارة المؤسسة على الحسابات المدققة في اتخاذ القرارات كالبنوك وحملة الأسهم والدائنين وغيرهم.

2- الأهداف الحديثة:

من أهمها:

أ- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم؛

ب- تقويم النتائج بالنسبة لما كان مستهدف؛

ت- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة لمحو الإسراف في جميع نواحي النشاط بالمؤسسة؛

ث- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الإقتصادية والاجتماعية للمواطنين.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي

إذن من خلال مراحل تطور مفهوم التدقيق يمكننا تمييز أنواع التدقيق والتي تختلف باختلاف الزاوية التي تنظر إلى عملية التدقيق من خلالها، فنجد:

أولا: من حيث نطاق أو مجال التدقيق

ونميز من خلال هذا المعيار نوعين من التدقيق هما: [1]

1- التدقيق الكامل: بموجب هذا النوع فإن المدقق يقوم بفحص القيود والسجلات بنسبة 100% وهذا يحصل في المشاريع (المؤسسات) الصغيرة وما يسمى بالتدقيق التفصيلي.

2- التدقيق الجزئي: يقتصر عمل المدقق على فحص بعض العمليات أو البنود التي يعهد إليه بتدقيقها فقط كفحص المخزون، لا يعطي المدقق رأيه حول القوائم المالية في هذا النوع من التدقيق، بل يتعين عليه أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات.

ثانيا: من حيث التوقيت

وعلى أساس هذا المعيار يتم تقسيم التدقيق إلى النوعين التاليين:

1- التدقيق النهائي: يكلف به المدقق بعد انتهاء الفترة المالية التي دققت، وإجراء التسويات النهائية وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي(الميزانية)، وإقفال الحسابات.[2]

2- التدقيق المستمر: يقوم المدقق بهذا النوع من التدقيق بشكل مستمر وفجائي من خلال زيارات متعددة

[1] عماري سمير، ديلمي عمر، مرجع سبق ذكره، ص6.

[2] ناصر مراد، عجيلة ناصر، بن نوي مصطفى، **مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري –رؤية استشرافية–**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول "**تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المعاصرة للمؤسسات**"، المنعقدة بجامعة ثليجي عمار بالأغواط، أيام 20-21 نوفمبر، 2013، ص8.

للمؤسسة من خلال خطة وبرنامج تدقيق شاملين. [1]

ثالثا: من حيث درجة الإلزام

وينقسم التدقيق وفق هذا المعيار إلى قسمين هما:[2]

1- **تدقيق إلزامي:** هو التدقيق الذي يلزمه القانون، ومن ثم يترتب على عدم القيام بالتدقيق الإلزامي وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

2- **تدقيق اختياري:** تدقيق لا يلزم به أي قانون، يطلب بمحض إرادة أصحاب المؤسسة والذي قد يكون كاملا أو جزئيا.

رابعا: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

وفق هذا المعيار نميز بين نوعين من التدقيق هما:[3]

1- التدقيق الشامل: وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة وخالية من الأخطاء والغش.

2- التدقيق الاختباري: وهو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ويتم هذا النوع من التدقيق بإتباع أحد هذه الأساليب:

أ- التقرير الشخصي (العينات الحكيمة).

ب- علم الإحصاء (العينات الإحصائية).

المطلب الثالث: مبادئ وفروض التدقيق الخارجي

يقوم التدقيق الخارجي على مجموعة من المبادئ والفروض والتي سنتطرق لها في هذا المطلب.

أولا: مبادئ التدقيق الخارجي

توجد نوعين من المبادئ منها ما هو متعلق بركن الفحص، ومنها ما هو متعلق بركن التقرير، وسيتم تلخيصها فيما يلي:

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

وتتمثل المبادئ المرتبطة بركن الفحص في أربعة مبادئ وهي: مبدأ التكامل، مبدأ الشمول، مبدأ الموضوعية إضافة إلى مبدأ الكفاء ة الإنسانية، وتكون كما يلي:

---

[1] فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية –دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL)**، رسالة ماجيستير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2004/2003، ص39.

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص ص190،191.

[3] عماري سمير، ديلمي عمر، مرجع سبق ذكره، ص7.

أ- مبدأ التكامل:

ويسمى كذلك بالإدراك الرقابي؛ ونعني به المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية المحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من ناحية أخرى.[1]

ب- مبدأ الشمول:

ويفيد بأنه يجب أن يشتمل الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية، وجميع التقارير المالية مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.[2]

ت- مبدأ الموضوعية:

يشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.[3]

ث- مبدأ الكفاءة الإنسانية:

وذلك بفحص الكفاءة الإنسانية بجانب الكفاءة الإنتاجية، لما لها من تأثير في تكوين الرأي السليم للمدقق عن أحداث المؤسسة، فالكفاءة الإنسانية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة والذي يعكس نظام القيادة، السلطة والإيصال، والمشاركة في المؤسسة محل التدقيق.[4]

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

ويمكن تلخيصها فيما يلي:

أ- مبدأ كفاية الاتصال:

من أجل تحقيق الأهداف من عملية التدقيق يجب على التقرير أن يكون أداة لنقل العمليات الإقتصادية للمؤسسة لجميع العاملين وبصورة صحيحة.[5]

ب- مبدأ الإفصاح:

يجب على المدقق أن يقوم بالإفصاح عن كل المعلومات التي من شأنها أن تساعد المؤسسة على

---

[1] وجدان على أحمد، **دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، رسالة ماجيستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009، ص130.

[2] عصام الدين محمد المتولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (2)**، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009، ص14.

[3] وجدان على أحمد، مرجع سبق ذكره، ص130.

[4] عصام الدين محمد المتولي، مرجع سبق ذكره، ص14.

[5] عمورة جمال، سايج فايز، **مسؤولية التدقيق على تأمين السوق المالي في ظل الأزمات المالية**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول "**تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات**"، المنعقدة بجامعة تليجي عمار بالأغواط، أيام 20-21 نوفمبر، 2013، ص3.

تحقيق أهدافها وخاصة كشف الأخطاء والغش وجوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية.[1]

ت- مبدأ الإنصاف:

يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون التقارير المالية ومحتويات تقرير المدقق الخارجي موجهة ومنصفة لجميع الأطراف التي لها مصلحة دون تمييز.[2]

ث- مبدأ السببية:

بحيث يجب أن يحوي التقرير تفسير لكل تصرف غير عادي، كما يجب أن يبني المدقق تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.[3]

أما التحقق فيعبر عن "الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة؛ بمعنى التأكد من الوجود الفعلي والميداني لعناصر الذمة على أرض الواقع، وبما أن مخرجات النظام المحاسبي تتواجد بالقوائم المالية الختامية، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية. فالتدقيق بإمكانه اكتشاف الخلل من خلال تقييم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيد بمعايير التدقيق المتفق عليها".[4]

ثانيا: فروض التدقيق الخارجي

تعرف الفروض على أنها:" معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى"[5]، ومنها ما يلي:

1- قابلية البيانات للفحص:

ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية المتمثلة في: الملائمة، القابلية للفحص، البعد عن التحيز، القابلية للقياس الكمي.[6]

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المراجع الخارجي والإدارة:

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المدقق والإدارة، حيث يقوم المدقق بإمداد المعلومات

---

[1] وجدان علي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص131.

[2] نفس المرجع، ص131.

[3] عصام الدين محمد المتولي، مرجع سبق ذكره، ص15.

[4] عمورة جمال، فايز سايج، مرجع سبق ذكره، ص3.

[5] وليم توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989، ص ص 52،51.

[6] عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظم الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية – دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة**-، رسالة ماجيستير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007/2006، ص14.

للإدارة بغية اتخاذ قرارات صائبة، بينما نجد الإدارة تمد المدقق بمعلومات يستطيع على أساسها أن يبدي رأيه الفني المحايد على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.[1]

3- خلو القوائم المالية أو أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:

يعتبر هذا الفرض مهم في تحديد نطاق التدقيق، حيث أنه يجعل المدقق يخفض من حجم اختباراته، ويثير هذا الفرض نقطة هامة وهي مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء حيث أن هذا الفرض لا يساعده على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية، ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المدقق اكتشافها من خلال اختباراته العادية فإنه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافها، لذلك فعلى المدقق بدل العناية المهنية المعقولة أثناء تأديته للمهمة، أولا لإخلاء مسؤوليته وثانيا لكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية.[2]

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:

يعني هذا الفرض احتمال وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، مما يجعل من الممكن وجود خلل للرقابة الداخلية، فالأخطاء يمكن أن تحدث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.[3]

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يعني هذا الفرض أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي التي تستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، وهذا يعني أن المدقق يسترشد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كدليل للحكم على مدى عدالة القوائم المالية وتبرير رأيه الفني.[4]

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

نجد هذا الفرض أنه مستمد من أحد فروض المحاسبة وهو فرض الاستمرارية، ويعني هذا الفرض أن المدقق إذا اتضح له أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن الوضع سيستمر كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل على عكس ذلك.[5]

7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط:

يقصد بهذا الفرض أنه رغم تعدد الخدمات التي يستطيع القيام بها لعملية، إلا أنه يحضر عليه تأدية مثل هذه الخدمات عندما يطلب منه ابداء رأيه الفني المحايد، وأن يقتصر عمله على مهمة ابداء الرأي فقط دون

---

[1] عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات "دراسة ميدانية"**، رسالة ماجيستير، جامعة المدية، المدية، 2009/2008، ص44.

[2] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين لمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة ماجيستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2910/2009، ص55.

[3] عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص45.

[4] نفس المرجع، ص45.

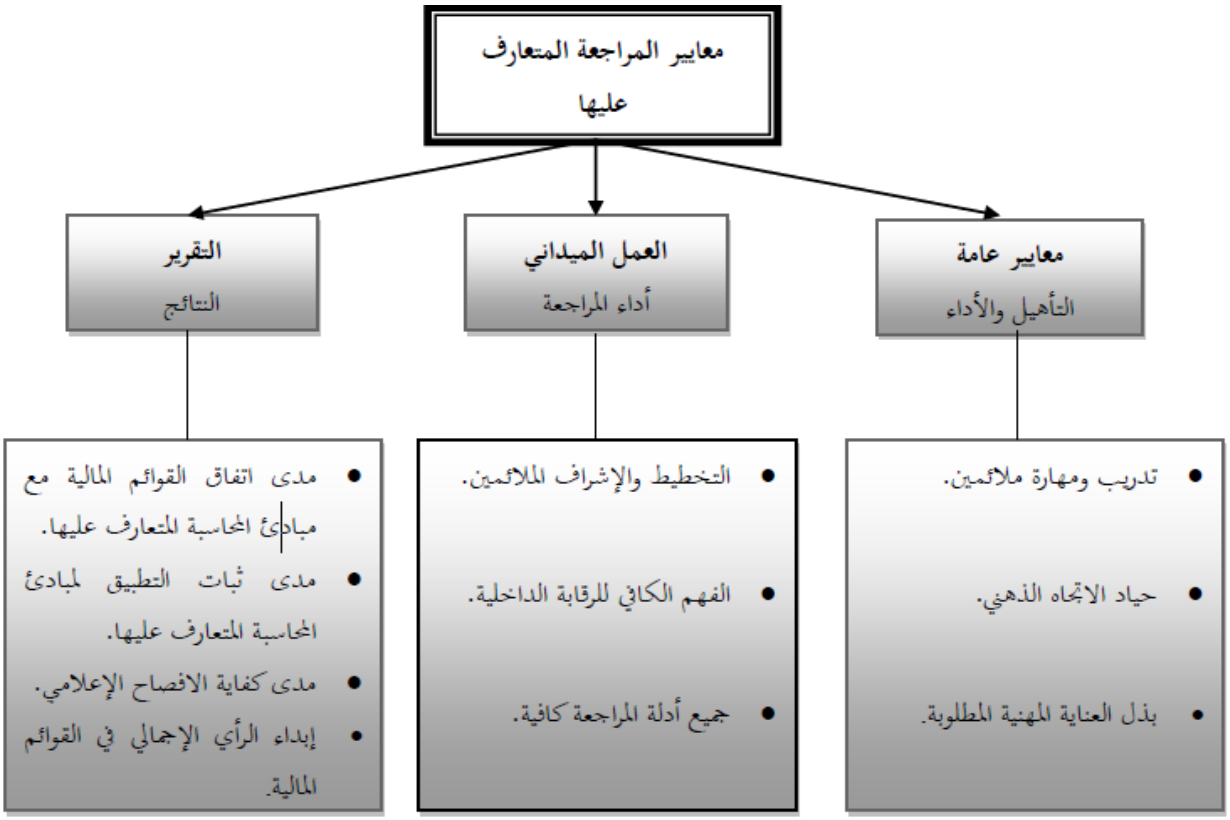
[5] نفس المرجع، ص45.

غيرها، لأنه لن يكون المدقق موضوعيا إذا راجع قرارت إدارية سبق أن أدى بشأنها خدمة للإدارة، ويزيد هذا الفرض التأكيد على ضرورة استقلال المدقق حيث تمثل استقلاليته سندا أساسيا لفعالية عملية التدقيق.[1]

المبحث الثاني: معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما

يعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها وهذه الأخيرة عبارة عن مقاييس للأداء نستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق والحكم على الجدوى منها، وعموما فقد أصدر مجمع المحاسبين والمدققين الأمريكيين في سنة 1954 معايير التدقيق المتعارف عليها في المجموعات الثلاثة التي يمكن توضيحها في الشكل الآتي:

الشكل رقم (1-1): ملخص للمعايير المتعارف عليها



المصدر: أرينز ألفين، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ، السعودية، 2005، الجزء الأول، ص42.

المطلب الأول: المعايير العامة أو الشخصية

سميت هذه المعايير بالشخصية لأنها متعلقة مباشرة بالتكوين الذاتي لمزاولي مهنة التدقيق[2]، ويمكن حصرها في الآتي:

[1] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 16، 17.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، دار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص61.

أولا: التأهيل العلمي والعملي

ينص هذا المعيار على ضرورة توافر عاملين أساسيين في المدقق:

❖ التأهيل العلمي (التعليم). بمعنى: يجب على المدقق أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المعاملات المرتبطة بالممارسات المهنية[1]؛

❖ التأهيل العملي (الخبرة والكفاءة) نعني بأنه يجب على المدقق أن يستمر في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.[2]

ثانيا: الاستقلالية

تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المدقق وتمتعه بكامل حقوقه المدنية[3]؛ أي بمعنى عدم الخضوع لأية ضغوطات من طرف الجهات خلال كل مراحل عملية التدقيق، وترتبط استقلالية المدقق بقدرته على التعمق في كل ما يدرسه ويناقشه، وذلك ببحثه عن الأسباب الحقيقية للمعوقات.[4]

وتبرز استقلالية المدقق فيما يلي: [5]

❖ الاستقلال الموضوعي (الناحية المادية): عدم وجود مصالح مادية للمدقق؛

❖ الاستقلالية الذهنية أو الذاتية: ونعني بها استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود ضغوط أو تدخل من المؤسسة الطالبة لخدماته.

ثالثا: العناية المهنية.

يقصد بالعناية المهنية ضرورة إعطاء الاهتمام البالغ لجميع مراحل عملية التدقيق من طرف المدقق بدون إنقاص أهمية أية مرحلة وفق منهجية سليمة[6]؛ وهذا معناه أن المدقق مسؤول مهنيا عن أداء عمله على نحو جاد وحذر[7]، ولكن من جهة أخرى فالمدقق كأي إنسان آخر غير معصوم عن الخطأ ولكنه وفي نفس الوقت مسؤول عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة.[8]

---

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجيستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011/2010، ص20.

[2] شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات – مقبوضات"**، رسالة ماجيستير ، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2004،2003، ص39.

[3] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص20.

[4] بن عيسى رقيق، **التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS /IAS دراسة مقارنة: حالة الجزائر**، رسالة ماجيستير، جامعة المدية، الجزائر، 2010/2009، ص23.

[5] حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق "المراجعة نظريا"**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003، ص121.

[6] فاتح سردوك، **تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة**، مرجع سبق ذكره، ص83.

[7] ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، **المراجعة مدخل متكامل**، أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريخ، السعودية، 2005، ص43.

[8] بن عيسى رقيق، مرجع سبق ذكره، ص24.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

تشتمل معايير العمل الميداني على مجموعة من العناصر تتمثل فيما يلي:

أولا: التخطيط والإشراف الملائمين

يتعين على المدقق إعداد خطة عمل تفصيلية ملائمة لتنفيذ عملية التدقيق والإشراف الجاد على عمل مساعديه[1]، باعتباره المسؤول الأول والمباشر على عملية التدقيق؛ بحيث يقوم المدقق بتحديد الإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص وذلك لتعزيز فرص بلوغ الهدف من ورائها.[2]

تتحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي: [3]

1- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة، من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للإنتهاء منها؛

2- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته؛

3- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق، من خلال احتوائه على ما يجب القيام به، والفترة الزمنية اللازمة لذلك، وتوقيت البدء في عملية التدقيق والانتهاء منها، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات؛

4- تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني، انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

ثانيا: الفهم الكافي للرقابة الداخلية

إن دراسة نظام الرقابة الداخلية يسمح للمدقق بتحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة محل المراقبة من خلال تقييم نظام رقابتها المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة[4]؛ بمعنى أن الهدف من وجود هذا المعيار هو التعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية باعتباره المنطلق الذي يعتمد عليه المدقق، فعلى أساس مستوى نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية يحدد المدقق حجم العينة التي يعتمدها[5]، يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية: [6]

---

[1] نفس المرجع، ص24.

[2] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 22.

[3] نفس المرجع، ص ص 22، 23.

[4] بن عيسى رقيق، مرجع سبق ذكره، ص 25.

[5] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 23.

[6] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 27.

1- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية؛

2- استخدام خرائط التدقيق لوصف نظام الرقابة الداخلية؛

3- إعداد قائمة الاستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

ثالثا: جمع أدلة التدقيق الكافية والملائمة

حتى يبدي المدقق رأيا سليما حول القوائم المالية يجب أن يستند ذلك أساسا إلى الأدلة والقرائن الكافية على أن تقوم هذه الألة على فرض قابلية التحقق، وتأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال وصور، كالملاحظة المادية، العمليات الحسابية، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، المستندات، إقرارات رجال الإدارة إجراءات الرقابة الداخلية الجيدة[1] ، وعليه وحسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 500، فإن أدلة الإثبات يجب أن ترتكز على شرطين أساسيين: [2]

1- كفاية الأدلة وهي قياس لكمية أدلة الإثبات؛

2- الملاءمة فهي قياس لنوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتأكيد خاص وموثوقيتها.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

يعد التقرير حوصلة عمل المدقق وهو ثمرة جهده، إذ يتضمن رأيه الصريح والمحايد حول شرعية وصدق الحسابات[3]، وتنقسم معايير إعداد التقرير إلى أبعة معايير:

أولا: مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

بمعنى أن يتضمن هذا المعيار توضيحا من المدقق حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[4]

ثانيا: مبادئ الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ضمن هذه النقطة يستلزم على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، من خلال إطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير، وذلك بهدف إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات كما يتوجب على المدقق توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة على القوائم المالية.[5]

ثالثا: الإفصاح الكافي

يقصد به أن يركز المدقق على المعلومات الجوهرية الضرورية التي أغفلتها القوائم المالية عن حسن

---

[1] وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص ص 59، 60.

[2] الإتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 "**أدلة الإثبات**"، الفقرة 7، ص 137.

[3] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[4] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 28.

[5] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 25.

أو سوء نية من معديها وذلك من أجل منع التضليل والمساعدة في إتخاد القرارات.[1]

رابعا: إبداء الرأي

معناه أنه يجب أن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، كما أنه يمكن للمدقق أن يمتنع عن إبداء رأيه إذا صادفته موانع ولكن يتوجب عليه أن يوضح أسباب هذا الامتناع.[2]

المبحث الثالث: منهجية عمل المدقق الخارجي

تقوم منهجية عمل المدقق على أربعة خطوات رئيسية وكل خطوة تندرج تحتها مجموعة من العناصر التي يجب اتباعها من طرف المدقق الخارجي وذلك بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من عملية التدقيق، وعليه فإن المسلك العام لعملية التدقيق يشتمل على الخطوات الأربعة التالية:

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

ينطلق عمل المدقق الخارجي من خلال قبول المهمة ثم التخطيط لعملية التدقيق ونقصد بذلك أنه يجب أن تتوفر لديه النية للقيام بعملية التدقيق، وهذا يصاحبه التزام المدقق ببعض الإجراءات الضرورية لمزاولة عمله، وتتمثل عناصر الخطوة الأولى فيما يلي:

أولا: الخطوات التمهيدية

هناك العديد من الخطوات التمهيدية التي يأخذها المدقق الخارجي بعين الاعتبار قبل بداية تنفيذ إجراءات التدقيق، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1- التحقق من صحة تعيينه:

ونقصد بذلك هو التأكد من أن طريقة تعيينه من طرف المؤسسة صحيحة شكليا، بحيث تختلف إجراءات التعيين بحسب الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق، ففي حالة شركة مساهمة يتم تعيين المدقق عن طريق قرار من الجمعية العامة أو بتفويض ذلك لمجلس إدارة المؤسسة، أما في شركات الأشخاص فيتم فيها اختياري وليس إجباري.[3]

2- الاتصال بالمدقق السابق:

وهو المدقق الخارجي الذي قام بتدقيق حسابات المؤسسة السابقة وهو ليس إجراء إلزامي بل متعلق بأخلاقيات وآداب المهنة.[4]

---

[1] نفس المرجع، ص 26.

[2] نفس المرجع، ص 26.

[3] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 129.

[4] نفس المرجع، ص 29.

3- التأكد من نطاق عملية التدقيق:

إذ يختلف نطاق عملية التدقيق بين شركة الأشخاص وشركة المساهمة؛ بحيث تكون في الثانية عملية التدقيق شاملة وإلزامية أما في الشركة الأولى تكون اختيارية ويشتمل نطاق التدقيق فقط ما تم الإتفاق على مراجعته بين المدقق وأعضائها.[1]

4- حصول المدقق على المعلومات الأساسية:

بالنسبة لشركة المساهمة يطلب المدقق الإطلاع على: عقد التأسيس والقانون النظامي للمؤسسة وحدود السلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة، النظام المقرر للجمعية العامة والقرارات الخاصة بإعداد القوائم المالية، وتكوين الاحتياطات وتوزيع الأرباح أو السياسات العامة والهيكل التنظيمي ومستوياته وتوزيع السلطات والمسؤوليات.

أما بالنسبة للشركات الأشخاص يطلب المدقق الإطلاع على عقد المؤسسة لمعرفة رأس المال وحصص أعضائها ومعرفة المسؤول عن الإدارة واحتساب الفوائد ونسب توزيعات الأرباح أو الخسائر.[2]

5- فحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة:

إذ يطلب المدقق قائمة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وتدقيقها وقائمة بأنواع المستندات ودورتها المستندية، وقائمة بأسماء المسؤولين عن الاحتفاظ بهذه الأصول وكذلك يطلب الإطلاع على نتيجة الأعمال، المركز المالي عن السنوات السابقة، وتقارير المدققين السابقين. [3]

6- القيام بزيارات ميدانية على العاملين وأماكن المؤسسة:

يقوم المدقق بزيارة ميدانية لمقر المؤسسة الرئيسي والفروع والإدارات والأقسام والتعرف على مواقع المخازن والمواد الخام وقطع الغيار، ومخازن المنتجات الجاهزة والإطلاع على سير العمل وتسلسل العمليات في مراكز الإنتاج وطرق التخزين...إلخ.[4]

7- فحص التنظيم الإداري:

يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين.[5]

8- النظام الضريبي:

يتعين على المدقق الخارجي الإطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق والتأكد من سدادها للضرائب المستحقة.[6]

---

[1] عماري سمير، ديلمي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 9.

[2] نفس المرجع، ص 10.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 209.

[4] نفس المرجع، ص 209.

[5] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 29.

[6] نفس المرجع، ص 30.

ثانيا: مخطط التدقيق

في هذا العنصر يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه ما يلي:

1- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف؛

2- تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة أو إجراء؛

3- تحديد الوقت المستفيد فعلا في كل خطوة أو إجراء؛

4- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة أو إجراء نفذ؛

5- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

تعد البرامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق والوقت المستنفذة في كل عملية، كما أنها تعتبر خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ ولمستويات مهنية متعارف عليها، وليس من الضروري أن يقوم المدقق بتطبيق نفس البرنامج في كل مؤسسة يقوم بتدقيقها لأنه لكل مؤسسة خصوصياتها وظروف العمل الخاصة بها.[1]

ويمكن تطبيق نوعين من برامج التدقيق هما:

1- برامج التدقيق الثابتة أو المرسومة مقدما:

هي عبارة عن برامج تضم كافة الإجراءات والخطوات التي تدخل في كافة عمليات التدقيق، يتقيد بها المدقق ومساعدوه أثناء أدائهم لمهامهم، كما أنها من الممكن أن تمسها بعض التعديلات الثانوية.

تتميز هذه البرامج بمزايا عدة تتمثل بعضها فيما يلي: [2]

أ- أنها تعتبر تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها؛

ب- أنها ضرورية في المشاريع الكبرى المتشعبة لإحكام خطة العمل؛

ت- أنها تساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه؛

ث- إن هذا النوع يعتبر أساسا لعمليات التدقيق في الأعوام المقبلة ونواة لها.

لكن ما يعاب على هذا النوع من البرامج: [3]

أ- أنه قد يحول خطوات التدقيق إلى عمليات روتينية تنقص من استقلالية تفكير المدقق وتقديره الشخصي؛

ب- يقتل روح الإبداع والابتكار لدى المدقق.

---

[1] نفس المرجع، ص 30.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية"**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 212.

[3] نفس المرجع، ص 213.

2- برامج تدقيق متدرجة:

تركز فقط على تحديد الخطوط الرئيسية لعملية التدقيق، وعند الإنطلاق في عملية التدقيق يتم تحديد الخطوات التفصيلية وكمية الاختبارات، ويتميز هذا النوع من البرامج ب: [1]

أ- تمكين الموظفين من استغلال خبراتهم والتماشي مع الظروف المحيطة بهم؛

ب- يسمح للقائمين بأعمال التدقيق من التفاعل مع الظروف التي قد تطرأ خلال القيام بعملية التدقيق، دون شروط أو قيود مسبقة قد تحد من فعالية الحلول.

ثالثا: الإشراف على مهمة التدقيق.

ونقصد به متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبراته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، ويمكن حوصلة أهم نقاط الإشراف فيما يلي: [2]

1- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق؛

2- حرص المدقق على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة؛

3- إزالة ما قد ينشأ من اختلاف وجهات النظر بين فرق التدقيق؛

4- ترتيب المهام حسب الأولويات؛

5- فحص العمل المنتهي، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات؛

6- حرص المدقق على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو فائض؛

7- حرص المدقق على احترام عاملي الوقت والتكلفة، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم؛

8- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدين بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

رابعا: أوراق العمل.

أصبح من الضروري على المدقق أن يهتم بأوراق العمل التي تعد المرجع الأساسي لخروجه برأي حول مدى صحة القوائم المالية في تقريره، وعليه فأوراق العمل تعد دليلا ماديا بيد المدقق تبرر الوقت المستغرق في عملية التدقيق وحجة تبرر على أنه أدى عمله بالعناية المهنية الواجبة وفقا للمعايير المتعارف عليها.[3]

---

[1] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، دار الوراق، عمان، 2007، ص 70.

[2] زهرة عاطف السواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار راية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 79.

[3] حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة "مدخل معاصر"**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر، مصر، 2007، ص 212.

وفي هذا الصدد تم تقديم عدة تعاريف لأوراق العمل من طرف الباحثين لكن التعريف الأكثر شمولا هو الذي يعرفها على أنه: "كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل والطرق والإجراءات التي اتبعها، النتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لمدى الفحص الذي قام به، والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص.[1]

وتتمثل أهداف أوراق العمل في: [2]

1- تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق؛

2- دليل الأعمال المنتهية والباقية؛

3- الحجة القانونية؛

4- دليل التدفقات القائمة؛

5- تعد مصدر للمعلومة.

وتشتمل أوراق العمل على صنفين من الملفات:

❖ **الملف الدائم**

يحتوي هذا الملف عادة على ما يلي: عموميات حول المؤسسة، نظام الرقابة الداخلية، عموميات مالية ومحاسبية، معلومات قانونية وضريبة واجتماعية، الخصوصيات الإقتصادية والاجتماعية.[3]

❖ **الملف الجاري**

وهو عبارة عن ملف يتضمن أوراق عمل التدقيق المتعلقة بالفترة الحالية، وهي تلك البيانات والمستندات التي تتغير من سنة إلى أخرى مثل: صورة من القوائم المالية الافتتاحية.[4]

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تتم عملية تقييم نظام الرقابة على مجموعة من الخطوات إضافة إلى جملة من الأدوات وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

أولا: تعريف نظام الرقابة الداخلية.

تعددت واختلفت التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية وذلك باختلاف الجهات الصادرة عنها؛ حيث عرفه مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين على أنه:" مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة

---

[1] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 305.

[2] أنظر:

- حازم هاشم الآلوسي، مرجع سبق ذكره، ص 184،185.

- ادريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة "معايير وإجراءات"**، الطبعة الخامسة، جامعة قاريونس، بنغازي، 2008، ص 99.

[3] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص ص 33،34.

[4] ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 97.

لتحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية للأصول، وكذا نوعية المعلومة، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة".[1]

ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية.

من التعريف السابق يمكننا أن نستنتج أهداف نظام الرقابة الداخلية كما يلي:[2]

1- التحكم في المؤسسة:

ونعني به التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وفي تكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة.

2- حماية الأصول:

ويعد من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية ويكون من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول إذا تمكن هذه الحماية من الإبقاء والمحافظة على أصول المؤسسة.

3- ضمان نوعية المعلومات:

بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الإعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات.

4- تشجيع العمل بكفاءة:

إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل ولكن لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات وفقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.

5- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:

إن تشجيع احترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية.

ثالثا: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

تمر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية بجملة من الخطوات تنطلق من جمع الإجراءات وتنتهي بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، وهي كما يلي:

1- جمع الإجراءات:

يقوم المدقق ضمن هذه الخطوة بجمع المعطيات، ومعرفة قدر الإمكان من المعلومات حول نظام

---

[1] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 34.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات "الإطار النظري والممارسة التطبيقية"**، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014، ص ص 90،91،92.

الـرقابة الـداخلـية للمؤسسة بغـرض تكـوين بعض الآراء عن الـنظام ومقـارنتها مـع المـعايير ويتـم استـخـراج المعلومات إما عن طريق المجلدات والأرشيف ووضع الخرائط أو بفحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة في المؤسسة.[1]

2- اختبارات الفهم والتطابق:

معناها أن يقوم المدقق بالتأكد بطريقة عملية علمية معقولة كما حددتها الأدبيات المحاسبية من أن الإجراءات والتعليمات والأوامر تنجز وتنفذ فعلا كما هي مذكورة في خرائط سير العمل، الوصف الكتابي، والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين.[2]

3- التقييم الأولي للرقابة الداخلية:

من خلال إلمام المدقق بالمعلومات الكافية حول نظام الرقابة الداخلية، فإنه سيتمكن من تقديم تقييم أولي للنظام وبذلك يستنتج مدى امكانية الاعتماد عليه، فإذا كان يسير وفق ما هو محدد فـهذا يؤكد قوته وإذا كان العكس فهذا يؤكد ضعفه واحتمالية وجود التلاعب والغش.[3]

4- اختبارات الاستمرارية:

ضمن هذه الخطوة يقوم المدقق بالتأكد من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط القوة فعلا، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. [4]

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بعد انتهاء المدقق من اختبارات الاستمرارية واستخلاص نقاط القوة ونقاط الضعف؛ أي أنه سيتمكن من تحديد ضعف النظام وسوء تسييره سواء باكتشاف سوء التطبيق لنقاط القوة و/أو من خلال اكتشاف نقاط الضعف التي توصل إليها في التقييم الأولي، وفي هذا الشأن يعمد المدقق إلى تقديم وثيقة الحوصلة التي تعد الجانب الإيجابي ضمن مهمته وهي عبارة عن تقرير حول المراقبة الداخلية يقدم للإدارة يتضمن هذا التقرير أو وثيقة الحوصلة، أثر نقاط القوة غير المستغلة ونقاط الضعف على المعلومات المالية إضافة إلى تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات.[5]

رابعا: أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

لنظام الرقابة الداخلية جملة من الوسائل لإختبار مدى تأديته للأهداف المنوطة به وتتمثل فيما يلي:[6]

---

[1] بن يخلف أمال، **المراجعة الخارجية في الجزائر – دراسة حالة تطبيقية لشركة قابضة عمومية** –، رسالة ماجيستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2002، ص 59.

[2] نفس المرجع، ص 60.

[3] نفس المرجع، ص 60

[4] نفس المرجع، ص 61.

[5] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 36.

[6] عزوز ميلود، مرجع سبق ذكره، ص ص 55، 56.

1- الخطة التنظيمية:

للقيام بالرقابة الداخلية يجب توفير خطة تنظيمية تستجيب في كل الحالات إلى القرارات التي تتخذها الإدارة ، محاولة منها توجيهها نحو ما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، وتحدد الركائز الأساسية التي يجب أن تتوفر في الخطة التنظيمية كالآتي:

أ- تحديد الأهداف العامة للمؤسسة؛

ب- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف مستوياته مع إبراز العلاقة التسلسلية بين مختلف المستويات والأنشطة؛

ت- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل.

2- المنهج والإجراءات:

وتشتمل الطرق أو المنهج كل من طريقة الاستغلال، الإنتاج والبيع، كما تعمل المؤسسة على وضع الإجراءات، من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة، أو محاولة التعديل في إجراء ما، لتحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق الهدف العام للمؤسسة.

3- أنشطة التحقق والتنقيط:

إن نشاط التحقق يبدأ من أول خطوة في انجاز العمل، بحيث يقوم به الشخص المسؤول على انجازها (التحقيق الشخصي) وفي بعض الأحيان التحقق يسند إلى طرف آخر، ثم نمر إلى عملية التنقيط فيما يخص مراقبة المعلومات والبيانات المحاسبية أي مطابقة البيانات والمعلومات في الواقع، مع ما هو مسجل، وهذا العمل يسند إلى شخص آخر غير الذي أنجزه.

المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير

بعد التعريج على خطوة تقييم نظام الرقابة الداخلية، يقوم المدقق بعدها بجمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير بعدها.

أولا: جمع أدلة الإثبات

عرفت أدلة الإثبات على أنها: "الأدلة التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكيد إلى حد المعرفة وليس مجرد الاعتقاد، ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع".[1]

وتأخذ أدلة الإثبات أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمدقق استخدام أهمها، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

1- المستندات:

وهي أكثر أنواع الأدلة والقرائن اعتمادا من المدقق، ونميز فيها ثلاثة أنواع:[2]

[1] محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سبق ذكره، ص 166.

[2] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 38.

أ- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها؛ كفواتير الشراء.

ب- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها؛ كفواتير البيع وايصالات القبض.

ت- مستندات معدة ومستخدمة داخل المؤسسة؛ كالدفاتر الحسابية.

وتعتبر أفضل المستندات هي المعدة خارجا ومستعملة داخلا باعتبار أن حدوث الغش فيها له نسبة أقل بالنسبة للأنواع الأخرى.

2- الفحص المادي:

يعد الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة وحالة الأصل، إلا أن الاعتماد على الفحص المادي غير كافي لوحده في بعض الحالات، بل يتوجب دعمه بأدلة أخرى.[1]

3- المصادقات:

وهي عبارة عن الحصول على إقرارات أو اعتراف وموافقة الأطراف ذات العلاقة على ما ورد بالنتائج التي أظهرتها دفاتر المؤسسة[2]، وتعد المصادقات من أقوى أدلة الإثبات، وعموما يمكن تقسيم المصادقات إلى: [3]

أ- المصادقات الإيجابية: وعلى مستواها يتلقى العملاء أو الموردين خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم، وتطلب منهم الرد على عنوان المدقق بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة وفي حالة عدم صحتها يتم ذكر الأسباب في ردهم.

ب- المصادقات السلبية: فيها يخطر العملاء أو الموردين بأرصدة حساباتهم، ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان المدقق في حالة اعتراضهم على صحة أرصدتهم.

ت- المصادقات العمياء: يطلب من العملاء أو الموردين أن يرسلوا الرد إلى عنوان المدقق بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة، وهي تعد أفضل أنواع المصادقات التي يعتمد عليها المدقق.

4- الفحص التحليلي:

يقصد به؛ استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة هامش الربح للسنة الحالية مع هامش الربح للسنة السابقة ويلجأ المدقق إلى هذه التقنية في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق، وفي نهاية المدة للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها.[4]

---

[1] نفس المرجع، ص 38.

[2] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 38.

[3] يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 180.

[4] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 39.

5- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

نقصد بذلك أنه يجب أن يكون نظام الرقابة منفذا وموضوع حيز التنفيذ، والعكس يدل على ضعفه، وعليه سنلتمس وجود أخطاء وتلاعبات على مستوى السجلات المحاسبية. [1]

6- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية:

بالاعتماد على الآلات الحسابية التي تسمح بتفادي الأخطاء الحسابية مع سرعة الإنجاز، وبالتالي اعتماد المدقق على آلات الحسابية يعد دليلا على انتظام السجلات والدفاتر وهذا ما يسمح له باتخاذها كدليل. [2]

7- الاستفسارات من العميل:

تتمثل في طرح مجموعة من الأسئلة للعميل ويتم توجيهها للعاملين لدى العميل والتقرب منهم لتتبع الوقائع المشكوك فيها لإثباتها أو نفيها بالدليل القوي[3]، ولكن رغم ذلك تعد الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى لإمكانية تحيزها وفقا لأهواء العميل. [4]

ثانيا: إعداد التقرير.

يعتبر التقرير محصلة عمل المدقق، تعتمد عليه الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق، ويكون موجها عادة إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق والتي تختلف باختلاف الشكل القانوني الذي تتمتع به المؤسسة محل التدقيق،[5]ويأخذ تقرير المدقق عدة صور تختلف باختلاف رأيه حول القوائم المالية ونميز أربعة أنواع:

1- التقرير النظيف:

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:[6]

أ- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛

ب- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي؛

ت- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي؛

ث- حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

---

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص181.

[2] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 40

[3] نفس المرجع، ص 40.

[4] حاتم محمد الشيشيني، مرجع سبق ذكره، ص 206.

[5] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 129.

[6] يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص ص 260،261.

2- التقرير التحفظي:

يصدر المدقق هذا النوع من التقارير إذا صادفه خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق، إضافة إلى أن التقرير عليه أن يشمل أسباب التحفظ.[1]

3- التقرير السلبي:

هذا التقرير يصدر في حالة أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويقوم المدقق بذكر الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها، وهذا النوع من التقارير نادرة الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات تقوم المؤسسة بتنفيذها قبل إصدار هذا النوع من التقارير.[2]

4- الامتناع عن إبداء الرأي:

بمعنى أن المدقق لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق، ويكون ذلك بناء على ظروف معينة، نوضحها فيما يلي: [3]

أ- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة المؤسسة، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع المؤسسة؛

ب- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد المؤسسة كتعديها على حقوق الاختراع لمؤسسة أخرى، أو قضية من عمال المؤسسة يطالبون بدفع تعويضاتهم ... وغيرها؛

ت- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية؛

ث- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإعداد رأيه؛

ج- تصنيف نطاق الفحص الذي يجريه المدقق، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المرفق رأيه فيها.

---

[1] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص ص 42، 43.

[2] نفس المرجع، ص 43.

[3] يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 264.

الخلاصة

كحوصلة عما تناولناه في هذا الفصل، فإن مصطلح التدقيق له أهمية كبيرة للمساهمين والحكومات ويعود ظهوره بسبب نظرية الوكالة التي انـبثقت عن نظرية العقود، واستمر هذا المفهوم بالتطور إلى حد اليوم، فبالرغم من أنه مر بانتكاسة جعلته يفقد ثقة أصحاب المصالح وذلك في ظل الإخفاقات العالمية بسبب الجشع وسيطرت المصالح الخاصة للمدققين، لكن سرعان ما استرجعت تلك الثقة من جديد بفضل قانون ساربنس أوكسلي، كما أن تطور مفهوم التدقيق من مرحلة لأخرى صاحبه ظهور عدة أنواع له فنجد التدقيق التفصيلي، التدقيق الإلزامي ...الخ.

إضافة إلى ذلك، فإن مهنة التدقيق تؤطرها مجموعة من المعايير من بينها المعايير المقبولة عموما والتي ساهمت كثيرا في إبراز عدالة القوائم المالية، وبالتالي مساعدة المدقق في الخروج برأي فني محايد بعيدا عن الذاتية.

يتبع المدقق الخارجي منهجية عمل محددة تنطلق من قبول المهمة والتخطيط لها إلى غاية إعداد التقرير وضمن هاتين النقطتين يمر المدقق الخارجي بنقطتين أولهما؛ تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الخارجي في تحديد حجم الاختبارات، وثاني خطوة؛ تتمثل في جمع أدلة الإثبات وذلك بإتباع إجراءات مختلفة.

الفصل الثاني

الإطار النظري للغش والخطأ المحاسبي

تمهيد:

من أخلاقيات مهنة التدقيق الأمانة والنزاهة ولكن طبيعة البشر تتصارع معهما دوما فالطمع والجشع في بعض الأحيان يسيطر على الأفراد مما يؤدي إلى ممارسات غير قانونية أو بالأحرى إلى ممارسة أخطاء محاسبية سواء بدون قصد أو عن قصد بهدف تغطية تلك الممارسات غير القانونية، وفي هذا الصدد يتوجب على المدقق استخدام طرق وإجراءات لاكتشافها.

وضمن هذا السياق ولمنع تلك الممارسات، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار المعيار الدولي للتدقيق رقم 240 يتحدث فيه عن مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية.

وعليه فدراستنا في هذا المحور كانت كما يلي:

المبحث الأول: مفهوم الغش والأخطاء المحاسبية

المبحث الثاني: الغش في القوائم المالية

المبحث الثالث: إجراءات اكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية

المبحث الرابع: مسؤولية المدقق الخارجي في إكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية

المبحث الأول: مفهوم الغش والخطأ المحاسبي

إحتمالية حدوث الأخطاء ضمن الممارسات المحاسبية كبيرة، وذلك نظرا لحجم المعاملات والتسجيلات المحاسبية اليومية؛ حيث تصنف هذه الأخطاء إلى أخطاء بدون قصد أو أخطاء عن قصد(الغش)، وهذا ما تطرق إليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 240.

المطلب الأول: مفهوم الغش المحاسبي

ضمن هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف الغش إضافة إلى أنواع الغش المحاسبي.

أولا: تعريف الغش

تم تقديم عدة تعاريف لهذا المصطلح من بينها:

" تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة أو لتضليل طرف آخر أو تحميله بما يزيد عن التزاماته أو الحصول على أصول أو ممتلكات المؤسسة لاستخدامها في الأعمال الخاصة".[1]

وهناك من يعرف الغش على أنه: "التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها المستندات والسجلات أو المعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع".[2]

ولكن التعريف الأكثر شمولا هو الذي يعرف الغش على أنه: " أي فعل مقصود من قبل شخص آخر واحد أو عدة أشخاص من الإدارة أو الموظفين أو أطراف ثالثة والذي ينتج عنه تحريف في البيانات المالية وقد يتضمن الغش والتلاعب والتزييف وتعديل السجلات أو المستندات واختلاف الأصول وطمس أو حذف تأثيرات العمليات من السجلات أو المستندات وتسجيل عمليات وهمية، وسوء تطبيق السياسات المحاسبية".[3]

ويتميز الغش قانونيا بالخصائص التالية:[4]

1- **الخاصية المادية:** عادة تتمثل في الملكية (التثبيت) المحاز عليها، المتنازل عنها أو الموجهة للاستعمال عن طريق الممارسات غير القانونية؛

2- **الخاصية المعنوية:** ونعني بذلك ممارسة الغش بالإرادة الحرة وعن قصد مع سبق الإصرار والترصد؛

3- **الخاصية القانونية:** وهي توفر القوانين والتنظيمات واللوائح التي تعتبر الغش غشا، حيث تحدد مفهومها

---

[1] زهرة عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص 179.

[2] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

[3] منذر طلال مومني، جمال ابراهيم بدور، **مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 240 والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه**، منشور على الموقع: http://alqashi.com/rch/jurch%20(47).pdf ، التاريخ2017/2/12، الساعة 10:00، ص 40.

[4] قدوري عمر، **Etats Financiers Frauduleux et le rôle de l'Auditeur**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول "**تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المعاصرة للمؤسسات**"، المنعقدة بجامعة عمار ثليجي بالأغواط، أيام 20-21 نوفمبر، 2013، ص 4.

له وتعاقب على ممارسته (تحديد الممارسات المطبقة على ممارسي الغش بالإرادة الحرة).

ثانيا: أنواع الغش المحاسبي

هناك العديد من أنواع الغش نذكر منها ما يلي:

1- التلاعب في الدفاتر والسجلات:

ويكون ذلك من خلال إخفاء عجز مثلا عن قصد من أجل تغطية عجز معين[1]، من أمثلة ذلك: [2]

أ- إثبات مدفوعات وهمية أو اختلاسها أو استعمالها لتغطية اختلاس سابق كإضافة أسماء وهمية إلى كشف أجور العمال أو تزوير ايصالات دفع وهمية؛

ب- عدم إثبات نقدية مقبوضة من أحد العملاء واختلاسها أو استخدامها لتغطية اختلاس سابق أو عجز بالخزينة؛

ت- عدم إثبات بضاعة في دفاتر وسجلات المخازن قصد اختلاسها؛

ث- إثبات أذونات صرف صورية واختلاس تلك البضائع.

2- التلاعب في حسابات المؤسسة:

ويعتبر النوع الأكثر خطورة لأنه يتم بموافقة الإدارة نفسها وتوجيهاتها[3]، على مستواه تقوم إدارة المؤسسة باستعمال طرق غير مشروعة بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة المؤسسة ومركزها المالي.[4]

ونميز ضمن هذا النوع شكلين:[5]

أ- التلاعب قصد تضخيم نتيجة الدورة:

ويكون من خلال مدخلين: [6]

❖ **مدخل زيادة الايرادات،** ويكون من خلال:

✓ تسجيل مبيعات وهمية؛

✓ المغالاة في تسجيل الإنتاج المخزن؛

✓ تسجيل نواتج أخرى وهمية.

---

[1] ايهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات "الإطار النظري"**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 66.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية والعملية"**، مرجع سبق ذكره، ص 42.

[3] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر ""الناحية النظرية"**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن،2006، ص151.

[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع مسبق ذكره، ص 146.

[5] نفس المرجع، ص 146.

[6] نفس المرجع، ص 146.

❖ **مدخل تخفيض الأعباء،** ويكون من خلال:[1]

✓ عدم كفاية المؤونات ومخصصات الإهتلاك؛

✓ عدم تسجيل بعض الأعباء المتعلقة بالدورة المحاسبية.

❖ **الغرض من التلاعب:**

وقد تكون الأغراض الأساسية من وراء هذا الشكل من التلاعب كما يلي: [2]

✓ إيهام المساهمين بنجاح إدارتهم، وبالتالي احتفاظ أعضاء مجلس الإدارة بثقتهم ليعاد انتخابهم للمرة الثانية؛

✓ زيادة نصيب المديرين من الربح؛

✓ رفع أسهم المؤسسة في السوق المالية؛

✓ تشجيع المستثمرين في اكتتاب أسهم جديدة تنوي المؤسسة إصدارها وزيادة رأسمالها بها.

ب- التلاعب في الحسابات قصد تخفيض نتيجة الدورة:

ويكون من خلال مدخلين:

❖ **مدخل تخفيض الإيرادات،** من خلال:[3]

✓ عدم تسجيل كافة المبيعات المتعلقة بالدورة المحاسبية وتأجيلها إلى دورات لاحقة؛

✓ التقييم السيئ للمنتجات المخزنة؛

✓ عدم تسجيل كافة النواتج الأخرى.

❖ **مدخل زيادة الأعباء،** من خلال: [4]

✓ الإفراط في المؤونات ومخصصات الإهتلاكات؛

✓ تسجيل أعباء وهمية؛

✓ التقييم السيئ لمخزون آخر مدة.

❖ **الغرض من التلاعب:**

تكمن الأغراض الأساسية من وراء هذا الشكل من التلاعب فيما يلي: [5]

✓ التهرب من الضرائب؛

✓ طلب الإعانة من الدولة خاصة إذا كانت الدولة تضمن حد أدنى من الأرباح؛

✓ تكوين احتياطات سرية لتدعيم المركز المالي أو لتغطية الخسائر في المستقبل وقد يساء استخدامها مستقبلا عن طريق استغلالها لصالح المسؤولين؛

---

[1] نفس المرجع، ص 146.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية والعملية"**، مرجع سبق ذكره، ص 44.

[3] نفس المرجع، ص 44.

[4] التهامي طواهر، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 147.

[5] نفس المرجع، ص 147.

✓ شراء أسهم المؤسسة من سوق الأوراق المالية، وذلك من خلال تخفيض أسهمها في البورصة. [1]

المطلب الثاني: مفهوم الخطأ المحاسبي

ضمن هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف الخطأ المحاسبي إضافة إلى ذكر أنواعه.

أولا: تعريف الخطأ المحاسبي

هناك عدة تعاريف مقدمة للأخطاء المحاسبية من بينها الآتية:

" الأخطاء عبارة عن القيام بعملية أو جزء منها تخرج عن القواعد والتعليمات أو اسقاط عملية بكاملها بحسن نية عن غير قصد".[2]

وهناك من يعرفها على أنها: " تلك الأخطاء الحسابية والكتابية في السجلات والتقارير المحاسبية التي يتم فيها إعداد التقارير المالية والأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية، والأخطاء التي تنشأ نتيجة النسيان أو التفسير المغلوط عند إعداد التقارير المالية"[3]

لكن حسب المعيار الدولي للتدقيق فتعتبر:" تحريفات غير مقصودة في البيانات المالية مثل أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات تحت اليد وفي المعلومات المحاسبية والسهو أو إساءة فهم الحقائق وسوء تطبيق السياسات المحاسبية".[4]

ومن بين الأسباب التي تؤدي إلى مثل هذه الأخطاء نجد: [5]

1- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

2- السهو أو عدم بدل العناية المهنية من قبل موظفي دائرة المحاسبة في أداء الأعمال المعهود بها إليهم؛

ثانيا: أنواع الأخطاء المحاسبية

تتمثل أنواع الأخطاء المحاسبية فيما يلي:

1- أخطاء الحذف أو السهو:

وهي الناتجة عن عدم إثبات أو قيد عملية بإكمالها او أحد طرفيها في دفتر اليومية، أو عدم ترحيل طرفي العملية أو إحداهما إلى حساباتها الخاصة[6]، ونميز في هذا النوع شكلين:

---

[1] محمد مسعد فضل، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 46.

[2] محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 140.

[3] شرين مصطفى الحلو، **المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية "دراسة تطبيقية في مكتب الحسابات في غزة"**، رسالة ماجيستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 16.

[4] الإتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي للتدقيق رقم240 "**الخطأ والاحتيال**"، الفقرة 4، ص 77.

[5] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 140.

[6] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية والعملية"**، مرجع سبق ذكره، ص 38.

أ- السهو أو الحذف الكلي:

هذا الشكل من الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة مما يجعل اكتشافه صعبا، ولكن ذلك ليس مستحيل، فالمراجعة المستندية وأسلوب المقاربات مع السنوات السابقة وأسلوب المصادقات قد تكشف لنا.[1]

ب- السهو أو الحذف الجزئي:

يكون إكتشافه سهلا، لما يترتب عليه من عدم توازن ميزان المراجعة، وإن مراجعة عملية الترحيل كفيلة باكتشاف مثل هذا الخطأ.[2]

2- أخطاء ارتكابية:

وهي الأخطاء الناتجة من العمليات الحسابية، وتتم من خلال النقل من المستندات أو تجميع القيود في الصفحات المختلفة[3]، وهذا الخطأ يمكن حصره فيما يلي: [4]

أ- أخطاء حسابية:

هذا النوع من الأخطاء قد يؤثر على توازن ميزان المراجعة وقد لا يؤثر، فعند حدوث أخطاء الجمع في حساب مجموع المبالغ لكل الرسوم في فاتورة معينة لا يؤثر ذلك على توازن ميزان المراجعة، في حين حدوث خطأ حساب في استخراج رصيد معين يؤثر على توازنه، ويتم اكتشاف هذه الأخطاء عن طرق المراجعة الحسابية أو المصادقات.

ب- الأخطاء الرقمية:

تحدث مثل هذه الأخطاء عند التسجيل المحاسبي للعمليات وعند ترحيلها إلى دفتر الأستاذ. مثلا: بدل كتابة 7400,00 دج نكتب 4700,00 دج، ويتم اكتشاف هذا النوع من الأخطاء من خلال استعمال المراجعة المستندية والحسابية والمصادقات.

3- أخطاء متكافئة أو معوضة:

يقصد بها تلك الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها؛ أي أن الخطأ في بعضها يمحو أثر الخطأ في البعض الآخر أو يعوضه[5]، وهذا النوع من الأخطاء يتطلب عناية كبيرة من المدقق وذلك لعدم تأثيرها في توازن ميزان المراجعة[6]، يتم اكتشاف هذا النوع من الأخطاء عن طريق المراجعة المستندية والمصادقات.[7]

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية"**، مرجع سبق ذكره، ص 53.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص 33.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية والعملية"**، مرجع سبق ذكره، ص 40.

[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 142.

[5] غوالي محمد بشير، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة "حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة CCLS"**، رسالة ماجيستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص 30.

[6] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص 33.

[7] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 143.

4- أخطاء فنية: (أخطاء تطبيق المبادئ).

هي تلك الأخطاء التي تحدث نتيجة عدم فهم المبادئ المحاسبية وطرق تطبيقها وتنتج هذه الأخطاء عند التسجيل في دفتر اليومية دون اتباع مبادئ محاسبية. من أمثلة هذا النوع من الأخطاء الخلط الناتج بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية كما أن هذه الأخطاء لا تؤثر على ميزان المراجعة[1]، لكن خطورة هذا النوع من الاخطاء تكمن في تأثيره على نتيجة الدورة والمركز المالي لذا يستلزم على المراجع بدل العناية المهنية الكافية عند قيامه بعملية المراجعة بغية اكتشافها[2]، وذلك من خلال الرجوع إلى المستندات وتحليل الأرقام ومقارنتها مع أرقام السنوات السابقة وكذلك عن طريق الاستفسارات من العاملين.[3]

5- أخطاء كتابية:

ناشئة من الخطأ في القيد أو الترحيل، من أمثلتها: الترحيل إلى نفس الجانب لكن إلى حساب آخر، وهذا لا يؤثر على ميزان المراجعة.[4]

من خلال ما تطرقنا إليه في العنصرين السابقين حول مفهوم الغش ومفهوم الخطأ، فإن الخطأ يشير إلى تحريف أو استبعاد غير متعمد لمنافع أو إفصاحات معينة في القوائم المالية، وهي غالبا ما ترتكب نتيجة جهل موظفي إدارة الحسابات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو نتيجة الإهمال أثناء القيام بالإجراءات المحاسبية، بينما الغش عبارة عن تحريف متعمد ويرتكب برغبة من مرتكبيه في إخفاء إفصاحات معينة في القوائم المالية أو اختلاسات أو تقديم تقارير مالية غير حقيقية.[5]

وبالتالي فالعامل الرئيسي المميز بين الغش والخطأ هو ما إذا كان العمل الأساسي الذي يؤدي إلى أخطاء في البيانات مقصود أو غير مقصود.[6]

وعليه ومن سياق الكلام، فإن التركيز دوما يكون على الغش أكثر من الأخطاء، لأن الغش قد ينطوي على خطط متطورة كما أنه نظم بعناية بهدف إخفاء النشاط غير القانوني.

المبحث الثاني: أساليب الغش في عناصر القوائم المالية

تعد القوائم المالية أكثر عرضة للتلاعب مما لها من أثر في اتخاذ القرارات الاستثمارية وذلك نتيجة لانخفاض مستوى التدقيق الذي يقوم به كل من المدققين الداخليين والخارجيين مما يجعل من الصعوبة كشف تلك الممارسات على المستوى عناصر القوائم المالية.

---

[1] غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص149.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص143.

[3] غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص149.

[4] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات** "**الناحية النظرية**"، مرجع سبق ذكره، ص56.

[5] مروة بوعزة، **مسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية – دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة** –، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013، ص9.

[6] student accountant, **IAS 240 (redrafted) auditors fraud**, sur site http://www.accaglobal.com. 1/2/2017,22:34.

المطلب الأول: أساليب الغش في عناصر الميزانية

تعبر الميزانية عن الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة،" فهي عبارة عن صورة صادقة للمؤسسة في لحظة معينة من حياتها تبين الموارد المتاحة لها والاستخدامات التي وجهت إليها هذه الموارد"[1]، نعني بذلك شقي الميزانية الأصول والخصوم.

أولا: أساليب الغش في عناصر الأصول

وتشمل بذلك الأصول الثابتة بأنواعها، الأصول الجارية إضافة إلى النقدية.

1- الأصول الثابتة:

تشمل الأصول المعنوية، الأصول المادية والأصول المالية، كما يلي:

أ- الأصول المعنوية:

تحدث التلاعبات في الأصول المعنوية كمايلي:[2]

- المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل: العلامات التجارية؛
- الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل: الاعتراف بالشهرة غير المشترات؛
- إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

ب- الأصول المادية:

يتم استخدام أساليب الغش في الأصول المادية كمايلي:[3]

- إظهار فائض إعادة التقييم ضمن جدول حسابات النتائج بدلا من إظهاره ضمن حقوق المساهمين؛
- تخفيض نسب الاستهلاك المتعارف عليها للأصول عن تلك النسب المستخدمة في السوق؛
- إجراء تغييرات غير مبررة في استخدام طرق الإهتلاك مثل التحول من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص؛
- عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمان للقروض.

ت- الأصول المالية:

تكمن أساليب الغش فيما يلي:[4]

---

[1] مفلح محمد عقول، **مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي**، الطبعة الاولى، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع ودار أجنادين للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 256.

[2] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية عن موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، منشورة على الموقع: iefpedia.com/arab/wp- content/uploads 2009/11/24.pdf، ص 12.

[3] حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، 2011، العدد27، ص 367.

[4] ليندا حسن نمر الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجيستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص 41.

❖ التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية؛
❖ التلاعب في تصنيف الاستثمارات إلى استثمارات طويلة الأجل عند انخفاض أسعارها السوقية؛
❖ القيام بتخفيضات غير مبررة في انخفاض مخصصات انخفاض الأسعار.

2- الأصول الجارية:

تشتمل الأصول الجارية على ما يلي:

أ- المخزونات:

يتم ممارسة التلاعبات على مستواها كمايلي:[1]

❖ تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة أو متقادمة؛
❖ التلاعب بأسعار تقييم المخزونات؛
❖ تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة الداخل أولا خارج أولا إلى التكلفة الوسطية المرجحة.

ب- العملاء (الزبائن):

تتمثل أساليب الغش فيما يلي:[2]

❖ عدم كشف عن الديون المتعثرة؛
❖ تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها؛
❖ عدم الكشف عن الحسابات الثابتة؛
❖ إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة مثل تصنيف الذمم الطويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.

3- النقدية:

تتمثل أساليب الغش فيما يلي:[3]

❖ عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة؛
❖ التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بالعملة أجنبية.

ثانيا: أساليب الغش في عناصر الخصوم

تتمثل عناصر الخصوم في حقوق المساهمين، الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية.

1- حقوق المساهمين:

أساليب الغش كمايلي:[4]

[1] حسن فليح مفلح القطيش، فرس جميل حسين الصوفي، مرجع سبق ذكره ص 368.
[2] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 13.
[3] حسين فليح مفلح القطيش، فرس جميل حسين الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص 367.
[4] ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره ص 43.

❖ إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح السنة الحالية بدل معالجته كأرباح محتجزة؛

❖ إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف في حقوق الملكية بدل جدول حسابات النتائج؛

❖ إدراج مكاسب أو خسائر ترجمة القوائم المالية في جدول حسابات النتائج بدل من قائمة حقوق الملكية.

2- الخصوم غير الجارية:

تتمثل أساليب التلاعب فيما يلي:[1]

❖ الحصول على قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة؛

❖ إطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل استحقاقها وإضافة مكاسب ذلك إلى صافي الربح ليس البنود غير العادية.

3- الخصوم الجارية:

تكمن أساليب التلاعب كمايلي:[2]

❖ عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض الطويلة الأجل ضمن الخصوم المتداولة (الجارية) لتحسين نسب السيولة؛

❖ سداد قرض قصير الأجل عن طريق الاقتراض الطويل الأجل للتحسين نس السيولة؛

❖ تأجيل إثبات استلام الدفعات المقدمة لتحسين نسب الرفع المالي.

المطلب الثاني: أساليب الغش في عناصر جدول حسابات النتائج

يعرف جدول حسابات النتائج على أنه" بيان يلخص ايرادات ومصاريف المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، عادة ما تكون سنة، أي أنها تبين نتائج العمليات التشغيلية التي قامت بها وما أسفرت عنه هذه العمليات من تحقيق أرباح أو خسائر".[3]

أولا: أساليب الغش المتعلقة بالمبيعات وكلفة البضاعة المباعة ومصروفات التشغيل

سنتطرق في هذا العنصر لأساليب الغش المعتمدة في كل من المبيعات وكلفة البضاعة المباعة إضافة إلى مصروفات التشغيل، والتي تكون كما يلي: [4]

1- المبيعات:

تكمن أساليب التلاعب في المبيعات كما يلي:

❖ إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم إلغاؤها في نهاية العام التالي؛

---

[1] نفس المرجع، ص 42.

[2] نفس المرجع، ص 43.

[3] علي عباس، **الإدارة المالية**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 39.

[4] ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 38، 39.

❖ إجراء صفقات بيع حقيقية لشروط بيع سهلة؛

❖ تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة لوكالة المبيعات.

2- كلفة البضاعة المباعة:

تكمن أساليب التلاعب على مستوى عنصر كلفة البضاعة المباعة فيما يلي:

❖ قيام المؤسسة بتسييل المخزون السلعي الذي قيم بطريقة الداخل آخرا الخارج أولا؛

❖ تغيير غير مبرر للطرق المتبعة في تقييم المخزون،

❖ تضمين كشوف الجرد إضافة راكدة؛

❖ تأجيل إثبات فواتير المشتريات تتم في نهاية العام الجاري إلى القادم.

3- مصروفات التشغيل:

تتمثل أساليب التلاعب على مستوى عنصر مصاريف التشغيل في الآتي:

❖ رسملة مصروف ايرادي لا تنطبق عليه شروط الرسملة؛

❖ إجراء تغيير غير مبرر في طرق الإهتلاك والإطفاء؛

❖ استخدام معدل اهتلاك غير متعارف عليه في الصناعة.

ثانيا: أساليب الغش المتعلقة بنتيجة أعمال الأنشطة المتكررة والبنود غير العادية الاستثنائية

سنتطرق في هذا العنصر بأساليب الغش الممارسة على مستوى نتيجة أعمال الأنشطة المتكررة والبنود غير العادية الاستثنائية، والتي تكون كما يلي: [1]

1- نتيجة أعمال الأنشطة غير المتكررة:

تتمثل أساليب الغش ضمن هذا العنصر في:

❖ عدم الإفصاح في جدول حسابات النتائج على الأثر المترتب على قرار إغلاق خط إنتاجي لاسيما إذا كانت مساهمة جوهرية في نتيجة أعمال المؤسسة.

2- البنود غير العادية والاستثنائية:

تكمن أساليب الغش في هذا العنصر فيما يلي:

❖ إدراج مكاسب البنود غير العادية والاستثنائية ضمن الربح التشغيلي؛

❖ دمج نصيب شركات الأم في شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عنها.

[1] نفس المرجع، ص 39.

المطلب الثالث: أساليب الغش في عناصر جدول تدفقات الخزينة وقائمة تغيرات الملكية

سنتطرق ضمن هذا المطلب إلى أساليب الغش التي تمس كل من جدول تدفقات الخزينة وقائمة تغيرات الملكية.

أولا: أساليب الغش في عناصر جدول تدفقات الخزينة

يعرف جدول تدفقات الخزينة على أنه: "كشف مالي المعني ببيان الفرق بين التدفق النقدي الداخل والتدفق النقدي الخارج من عمليات التشغيل والاستثمار والتمويل خلال فترة زمنية محددة وتساعد على التعرف على الأوضاع المالية للمؤسسة"[1]؛ وتتدرج أساليب الغش ضمن هذا الجدول فيما يلي:[2]

1- كأن يقوم المحاسب على سبيل المثال بتصنيف النفقات التشغيلية كنفقات استثمارية أو نفقات التمويل، لكن هذه الممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؛

2- تسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي كتدفقات نقدية استثمارية خارجة وهذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلية؛

3- عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات من الدخل الصافي أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية؛

4- التلاعب بالدخل من خلال العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمؤسسة كأسهم تجارية إنما يتم تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ بها.

ثانيا: أساليب الغش في قائمة تغيرات الملكية

يطلق عليها مصطلح قائمة حقوق الملكية" وهي توضح التغيرات التي تطرأ على حقوق الملكية خلال فترة محاسبية محددة، تزداد هذه القائمة بالأرباح تنقص بالخسائر المتحققة نتيجة النشاط خلال الفترة المحاسبية"[3]، و تتمثل أساليب الغش في هذه القائمة كما يلي:[4]

- ❖ إجراء تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه؛
- ❖ التغييرات الوهمية في رأس المال المكتتب ورأس المال المحتسب.

المبحث الثالث: إجراءات إكتشاف الغش في عناصر القوائم المالية

بهدف البقاء والاستمرار في المنافسة تنتهج المؤسسة عدة أساليب للغش على مستوى عناصر القوائم المالية، لكن على المدقق أن يحد منها وبأن يتبع إجراءات عدة لاكتشافها.

---

[1] دريد كامل آل شبيب، **مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 120.

[2] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

[3] خليل الديلمي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، ، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، الجزء الأول، ص 28.

[4] حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص 369.

المطلب الأول: إجراءات إكتشاف الغش في عناصر الميزانية

يتبع المدقق الخارجي جملة من الإجراءات لاكتشاف الغش في عناصر الميزانية والتي سنتطرق إليها في هذا المطلب.

أولا: إجراءات اكتشاف الغش في عناصر الأصول

ضمن هذا العنصر سنتطرق إلى إجراءات إكتشاف الغش في الأصول الثابتة بكل أنواعها وفي قيم الاستغلال إضافة إلى النقدية.

1- الأصول الثابتة:

وتشمل الأصول الثابتة على الأصول المعنوية، الأثول المادية والأصول المالية.

أ- الأصول المعنوية:

يكون الهدف من التلاعب في الأصول المعنوية بغرض زيادة قيمة موجودات هذه المؤسسة لتحسين نسب الملاءمة المالية بالإضافة إلى تحسين الإيرادات عن طريق تخفيض مصروف إطفاء الأصول.[1]

وتتمثل إجراءات المدقق الخارجي في كشف التلاعب كما يلي:[2]

❖ على المدقق التأكد من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة؛

❖ التحقق من الإعتراف بالأصول غير الملموسة وغير المشترات وإجراء التعديلات اللازمة لأثر ذلك على المركز المالي؛

❖ التحقق من مبررات الإدارة بشأن تغيير طرق إطفاء الأصول غير الملموسة ودراسة آثاره على القوائم المالية.

ب- الأصول المادية:

يعود الهدف من التلاعب في الأصول المادية إلى تحسين أرباح المؤسسة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك[3]، وتتمثل إجراءات المدقق الخارجي في إكتشاف التلاعب على مستوى الأصول المادية في الآتي:[4]

❖ التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم وبأنها تمت بواسطة المختصين واستبعاد الفائض من جدول حسابات النتائج وإدراجه ضمن حقوق المساهمين؛

❖ التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك؛

❖ مراجعة رأي الإدارة حول التغيير غير المبرر في طرق الاستهلاك والتحقق من آثاره المتراكمة على البيانات المحاسبية؛

[1] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[2] ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 70.

[3] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[4] ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص ص 69،70.

❖ التحقق من صحة ومبررات إعادة التصنيف للأصول وأثر ذلك على قائمتي جدول حسابات النتائج والميزانية؛

❖ التحقق من المستندات والعقود الخاصة بتلك الأصول ودراسة أثرها على النسب المالية ذات العلاقة.

ت- الأصول المالية:

الهدف من ممارسة الغش في الأصول المالية هو للزيادة أو للمحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة[1]، ويقوم المدقق الخارجي بالإجراءات التالية:[2]

❖ التحقق من صحة الأسعار المستخدمة؛

❖ التحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية.

2- الأصول الجارية:

تشتمل الأصول الجارية على: المخزونات، العملاء(الزبائن) وأوراق القبض.

أ- المخزونات:

يتم ممارسة الغش في المخزونات عن طريق الزيادة في قيمة المخزون السلعي الذي ينتج عنه زيادة في قيمة الأصول المتداولة في نسب السيولة[3]، يتبع المدقق الخارجي الإجراءات التالية لاكتشاف ممارسات الغش وهي:[4]

❖ فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن؛

❖ التحقق من صحة أسعار المخزون قياسا بالأسعار الجارية؛

❖ مراجعة رأي الإدارة حول مبررات التغيير في طرق تسعير المخزون وأثر ذلك على القوائم المالية.

ب- العملاء(الزبائن، الذمم المدينة):

تهدف المؤسسة من خلال ممارسة الغش في حسابات الزبائن لتحسين نسب السيولة[5]، وتتمثل إجراءات المدقق الخارجي في اكتشافها كما يلي:[6]

❖ طلب الكشف عن الذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة؛

❖ فحص كشوفات الذمم المدينة والتحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة والفحص عنها في بند مستقل؛

---

[1] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[2] ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 67.

[3] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[4] ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 68.

[5] حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص 367.

[6] ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 67.

❖ التحقق من صحة التصنيف واستبعاد الذمم المدينة الطويلة الأجل من الذمم المتداولة.

ث- أوراق القبض:

يتمثل دور المدقق الخارجي في مجال فحصه لأوراق القبض كما يلي:[1]

❖ على المدقق اختيار أوراق القبض صاحبة المبالغ الكبيرة نظرا لأهميتها كديون للمؤسسة في ذمة الغير؛

❖ على المدقق التحقق من أي تسديدات جزئية تكون قد سجلت على ظهر الورقة؛

❖ التحقق من أن المؤسسة اخذت إجراءات متابعة الأوراق المقبوضة وتجديدها؛

❖ التحقق من أن هذه الأوراق إما تكون في عهدة أحد الموظفين الذين ليس هم علاقة بالتسجيل الدفتري أو النقدي، أو تكون مودعة في البنك لحساب البنك؛

❖ التحقق من أن المؤسسة تتخذ إجراءات متابعة تحصيل هذه الأوراق وفقا لتواريخ استحقاقها؛

❖ التحقق من بعض الأوراق التي تم تحويلها أو تظهيرها لحساب أحد الدائنين ومدى صحة إجراءات عملية التحويل أو التظهير.

3- النقدية:

الهدف من ممارسة الغس في النقديات هو لتحسين نسب السيولة[2]، وتتمثل إجراءات المدقق الخارجي في اكتشافها كما يلي:

أ- إجراءات تدقيق كشف حساب البنك مع دفتر النقدية:

يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات التالية للتأكد من صحة المقبوضات والمدفوعات وهي كالآتي:[3]

❖ تدقيق الايداعات من خلال مطابقة إشعارات الإضافة الواردة من البنك مع القسائم المرسلة إليه، ثم تدقيق مفرداتها مع المقيد في دفتر النقدية؛

❖ مطابقة إجمالي المبالغ المودعة في البنك مع إجمالي المقبوضات كما هي مثبتة في دفتر النقدية عن الفترة محل المراجعة؛

❖ إذا وجدت مبالغ في كشف حساب البنك دون أن تكون مقيدة في دفتر النقدية مثل المصروفات والعمولات فيجب إجراء التسوية اللازمة لقيدها؛

❖ مطابقة تواريخ ايداع النقدية الواردة بكشف حساب البند مع التواريخ الظاهرة في دفتر النقدية وكشف حساب البنك حتى يتأكد المدقق من أن الصراف لم يحتفظ بالمقبوضات فترة التأخر، لتغطية عجز الخزينة لكي يتبع وسيلة الغش المعروفة بتجزئة الدفعات؛

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 469، 470.

[2] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص17.

[3] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 212، 214.

❖ بالنسبة للدفعات فإنها لا تظهر بنفس التاريخ المسجل في الدفتر، ذلك لأن البنك لا يقيدها إلا بعد سداد الشيكات، وفي هذه الحالة يجب على المدقق مطابقة أرقام الشيكات المسحوبة الواردة في كشف حساب البنك ودفتر النقدية بالاسترشاد بأرقام الشيكات؛

❖ عند المطابقة بين المقبوضات والمدفوعات الواردة في كشف حساب البنك لعدم تقديم المستفيدين الشيكات إلى البنك لصرف قيمتها.

ب- الصندوق:

من أجل تدقيق الصندوق يتبع المدقق الإجراءات التالية:[1]

❖ تقسيم العمل بين الأفراد العاملين في قسم الخزينة؛

❖ عدم إبقاء مبالغ نقدية كبيرة في الخزينة؛

❖ الجرد المفاجئ لمحتويات الخزينة؛

❖ استيفاء بيانات الشيكات؛

❖ المطابقة الدورية لرصيد البنك في كشف الحساب الوارد من البنك مع الرصيد الدفتري في حسابات المؤسسة؛

❖ ضرورة الإعتماد قبل الصرف؛

❖ سلامة إجراءات الصرف للطرف المستحق.

ثانيا: إجراءات اكتشاف الغش في عناصر الخصوم

يتم اكتشاف الغش في عناصر الخصوم المتمثلة في حقوق المساهمين، والخصوم الجارية والخصوم غير الجارية كما يلي:

1- حقوق المساهمين:

تهدف المؤسسة من ممارسة الغش في حقوق الملكية لتحسين نتيجة أعمالها بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية.[2]

وتتمثل إجراءات المدقق الخارجي في اكتشافها في الآتي:

أ- رأس المال:

ينبغي على المدقق بالنسبة لرأس المال الأخذ في الاعتبار ما يلي:[3]

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 555،556.

[2] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[3] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 627، 628.

❖ التحقق من قيم رأس المال الظاهر في الميزانية والبيانات الخاصة به من خلال التحقق من الإفصاح المحاسبي السليم لعنصر رأس المال؛

❖ التحقق من أن عمليات ترتب عليها تغيير رأس المال بالزيادة أو النقصان قد تم تنفيذها فعلا وبطريقة محاسبية ملائمة ومقبولة؛

❖ التحقق من أن أي عمليات خاصة برأس المال زيادة أو نقصا مثلا قد تمت بعد اتخاذ الإجراءات الإدارية والقانونية اللازمة لذلك من خلال السلطات المسؤولة داخليا في المؤسسة أو خارجيا عن طريق بعض الأجهزة أو المصالح الحكومية المختصة.

ب-الاحتياطات:

إن التحقق من الاحتياطات يتوقف على نوعية وطبيعة كل احتياطي على حدة، والأسباب التي تدعو إلى تكوينه، وتتمثل الإجراءات المتبعة من طرف المدقق الخارجي فيما يلي:[1]

❖ ينبغي على المدقق التحقق من الاحتياطات بالرجوع إلى قرارت الجمعية العمومة التي اعتمدت القوائم الختامية وتوزيع الأرباح؛

❖ الرجوع إلى القوانين السارية والقانون النظامي للمؤسسة، للتأكد من صحة تكوين الاحتياطات سواء كانت الاحتياطي قانوني احتياطي عام؛

❖ لرجوع إلى عقد القروض، التي تتطلب تكوين احتياطي لسد قيمتها مثل احتياطي السندات، وهذا يتطلب تكوين احتياطي لرد قيمة السندات عن طريق حجز مبلغ ثابت من الأرباح سنويا واستثمارها خارج المؤسسة، ويمكن الاعتماد على أكثر وسيلة من وسائل الإثبات لإتمام عملية التحقق.

ت- المخصصات:

من أجل تدقيق المخصصات يقوم المدقق بالإجراءات التالية:[2]

❖ فحص وتدقيق كل نوع من أنواع المخصصات على حدة وتدقيق طريقة احتسابه ومدى كفايته؛

❖ التحقق من ثبات أساس وطريقة احتساب المخصص من سنة لأخرى حتى لا تكون نتيجة القوائم المالية غير عادية وبمبررات يقبلها المدقق؛

❖ التحقق من عدم مغالاة في حساب المخصصات وعند اكتشاف ذلك فعليه أن يوصي بتحويل أي زيادة إلى الحساب الملائم سواء كان حساب الأرباح والخسائر إذا كانت تمت خلال نفس السنة المالية وإلى الاحتياطي العام إن كانت هذه الزيادة من سنوات سابقة كما ذكرنا سابقا؛

❖ التحقق من أن المخصصات استخدمت في الأغراض التي تكونت من أجلها وعند انتهاء الغرض منها يمكن تحويل المخصص إلى حساب الاحتياطي العام حسب الحالة.

---

[1] محمد فضل مسعد، راغب خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 248،249 .

[2] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 571.

2- الالتزامات الطويلة الأجل:

الهدف من ممارسة الغش في الالتزامات الطويلة الأجل هو تحسين نسبة السيولة وأرباح المؤسسة بتضمينها مكاسب إطفاء سندات قبل استحقاقها[1].

وتتمثل إجراءات المدقق الخارجي في إكتشاف هذه الممارسات من خلال:

أ- إجراءات تدقيق القروض الطويلة الأجل:

يتحقق المدقق من صحة المعلومات المدرجة في الكشوف على النحو التالي:[2]

- ❖ مطابقة مجموعة الكشف مع الحسابات المتعلقة بالقروض بدفتر الأستاذ العام؛
- ❖ الإطلاع على عقد القرض ومطابقة الروابط الواردة به مع المعلومات المدرجة بالكشوف؛
- ❖ تدقيق القروض المسددة خلال السنة وكذا الفوائد المدفوعة لحملة السندات وذلك بالرجوع إلى دفتر المدفوعات النقدية؛
- ❖ التحقق من رصيد القروض الطويلة الأجل بالميزانية العمومية في نهاية السنة؛
- ❖ الإطلاع على قرار مجلس الإدارة بشأن الموافقة على عقد القرض وما يحتوي من شروط والتأكد من أن القرض في الحدود المقررة بالنظام الأساسي للمؤسسة.

ب- إجراءات تدقيق السندات طويلة الأجل:

يقوم المدقق التحقق من العناصر التالية:[3]

- ❖ الإطلاع على النظام الداخلي للمؤسسة لمعرفة الأحكام الخاصة إصدار السندات واستهلاكها؛
- ❖ الإطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العمومية للمساهمين للتأكد من صحة الإجراءات؛
- ❖ التأكد من شروط الإصدار إذ قد تصدر السندات بقيمتها الاسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار، كما ينص على أن يكون السداد بعلاوة أو بخصم، وتعتبر علاوة الإصدار ايرادا رسميا يستخدم في استهلاك مصروفات إصدار السندات إما على مدة قصيرة أو بمقدار انتفاع السنة المالية بالقرض؛
- ❖ التأكد من إظهار السندات كبند مستقل ضمن الخصوم الطويلة الأجل بجانب المطلوبات بالميزانية العامة؛

3- الالتزامات القصيرة الأجل:

تقوم المؤسسة بممارسة الغش على مستوى الالتزامات القصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة[4]، وتشمل الموردين وأوراق الدفع.

---

[1] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[2] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص ص 669 ،670.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 246.

[4] حسين فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص 367.

أ- الموردين:

لتدقيق وفحص أرصدة الدائنين يلزم على المدقق القيام بما يلي:[1]

❖ فحص وتدقيق حسابات الدائنين في دفتر الأستاذ وتدقيق العملية الحسابية التي أدت إلى هذه الأرصدة؛

❖ مخاطبة الدائنين أو بعضهم من أصحاب الأرصدة الكبرى لإرسال مدى موافقتهم على صحة هذه الأرصدة؛

❖ التحقق من تواريخ استحقاق أرصدة الدائنين لتحديد ترتيب سداد هذه الأرصدة وحتى لا تتعرض المؤسسة لأي جزاءات أو غرامات؛

❖ التحقق من أن عمليات الشراء لأجل جديد أدت إلى زيادة أرصدة الدائنين وفحص ومطابقة حساب المشتريات مع حساب الدائنين (الموردين) من خلال فواتير الشراء؛

❖ التحقق من الإفصاح عن الأرصدة للدائنين في الميزانية بعد التحقق من التوجيه المحاسبي لعمليات الشراء لأجل وسداد هذه المشتريات وأي خصومات خاصة يسمح بها الدائنين للمؤسسة.

ب- أوراق الدفع:

يتحقق المدقق من رصيد أوراق الدفع بإتباع الإجراءات التالية:[2]

❖ الحصول على كشف تفصيلي بجميع أوراق الدفع التي تستحق السداد بعد تاريخ إعداد القوائم المالية وتدقيق هذا الكشف مع يومية أوراق الدفع؛

❖ المراجعة الإخبارية ليومية أوراق الدفع ويكون ذلك عن طريق مراجعة مجاميع هذه اليومية ومراجعة هذه الترحيلات إلى الأستاذ العام في حسابي إجمالي الدائنين وحساب أوراق الدفع؛

❖ أما بالنسبة لأوراق الدفع التي سددت خلال الفترة التي تعبر عنها القوائم المالية، فعلى المدقق أن يراجع هذا البند مستنديا عند تدقيق جانب المدفوعات في دفتر اليومية النقدية والإطلاع على هذه الأوراق بما يفيد إلغاءها أو استبدالها عن طريق ختمها بما يفيد ذلك.

المطلب الثاني: إجراءات إكتشاف الغش في عناصر جدول حسابات النتائج

يتبع المدقق الخارجي مجموعة من الإجراءات لاكتشاف ممارسات الغش على مستوى عناصر جدول حسابات النتائج وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

أولا: إجراءات اكتشاف الغش على مستوى المبيعات، كلفة البضاعة ومصروفات التشغيل

تتمثل إجراءات اكتشاف الغش في كل من المبيعات، كلفة البضاعة ومصروفات التشغيل كما يلي:

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 586، 587.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص 248، 249.

1- المبيعات:

يكمن الهدف من وراء التلاعب بالمبيعات في تحسين رقم المبيعات بجدول حسابات النتائج عن طريق زيادته لمبيعات صورية ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة[1]، تتمثل إجراءات المدقق في كشف ممارسات الغش كما يلي:[2]

- التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة؛
- التحقق من شروط الإئتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها؛
- التحقق من مستندات شحن الطلبيات ومطابقتها مع مستندات تسدي أثمان البضاعة الواردة من الوكلاء؛

2- تكلفة البضاعة المباعة:

تقوم المؤسسة بممارسة الغش عن طريق تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في جدول حسابات النتائج لزيادة الأرباح[3]، تتمثل الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي فيما يلي:[4]

- التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية؛
- الرجوع إلى المبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثره على البيانات المالية؛
- التحقق من تكوين مخصص لهبوط الأسعار ؛
- المراجعة المستندية لفواتير المشتريات.

3- مصروفات التشغيل:

تمارس المؤسسة الغش عن طريق تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الارباح التشغيلية ومن تم زيادة صافي الأرباح[5]، تتمثل إجراءات المدقق الخارجي في اكتشاف هذه الممارسات فيما يلي:[6]

- التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في المصروف؛
- الرجوع إلى رأي الإدارة لمعرفة أسباب التغيير وبيان آثاره على القوائم المالية؛
- التحقق من معدلات الاستهلاك وإعادة احتساب مصروف الاستهلاك وفقا للمعدلات المتعارف عليها.

ثانيا: إجراءات اكتشاف الغش المتعلقة بنتيجة أعمال الأنشطة المتكررة والبنود غير العادية والاستثنائية

سنتطرق في هذا العنصر إلى الإجراءات المتبعة من طرف المدقق الخارجي في اكتشاف الغش المتعلق بنتيجة أعمال الأنشطة المتكررة والبنود غير العادية والاستثنائية.

---

[1] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 16.

[2] ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 64.

[3] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 16.

[4] ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص ص 64، 65.

[5] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 16.

[6] ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

1- نتيجة الأعمال للأنشطة المتكررة:

الهدف من ممارسة الغش هو المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها[1]، ويتبع المدقق الخارجي الإجراء التالي:[2]

❖ تأثير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بعين الاعتبار.

2- البنود غير العادية والاستثنائية:

تهدف المؤسسة من خلال ممارسة الغش في البنود غير العادية والاستثنائية إلى تحسين ربحية المؤسسة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية[3]، تتمثل إجراءات المدقق الخارجي فيما يلي:[4]

❖ استبعاد أرباح البنود الاستثنائية وغير العادية التي لم يتم الإفصاح عن طبيعتها من الربح التشغيلي؛

❖ إعادة احتساب نتيجة الأعمال بعد استبعاد الأرباح التي لم يتم الإفصاح عنها والإفصاح عنها في بند مستقل.

المبحث الرابع: مسؤوليات المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء المحاسبية

تترتب على المدقق الخارجي مسؤوليات ضمن مهنته، تندرج تحت أخلاقيات المهنة أو كما يصاغ لها مصطلح أخلاقيات الأعمال، وعليه ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى المسؤوليات القانونية للمدقق الخارجي عن اكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية، إضافة إلى مسؤولية المدقق وفق المعيار الدولي رقم 240.

المطلب الأول: المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي

ضمن هذا المطلب سنتطرق إلى المسؤوليات التي يتعرض إليها المدقق الخارجي قانونيا وحسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 240.

أولا: المسؤولية التأديبية

يتعرض المدقق الخارجي للمسؤولية التأديبية إذا أخل بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها[5]؛ بمعنى أنه سيترتب عليه هذا النوع من المسؤولية نتيجة لكل مخالفة أو

[1] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 16.

[2] ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

[3] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 16.

[4] ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 66.

[5] أيوب بوقرورة، عبد العالي محمدي، **مدى تأثير أخلاقيات مهنة محافظة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر –دراسة ميدانية–**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول" **تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات**"، المنعقدة بجامعة عمار ثليجي بالأغواط، أيام20-21 نوفمبر،2013، ص 5.

تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته[1]، وعليه فإن المدقق الخارجي يتعرض لجملة من العقوبات تحت إطار المسؤولية التأديبية، في حالة سكوته عن مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها[2]، وهذا يحمله أضرارا كثيرة من بينها شطب اسمه من جدول الأعضاء المرخص لهم لممارسة المهنة.[3]

ثانيا: المسؤولية المدنية

تتمثل المسؤولية المدنية للمدقق الخارجي وفقا لثلاث أركان رئيسية: [4]

- ❖ حصول إهمال أو تقصير من جانب المدقق الخارجي في أداء واجباته المهنية؛
- ❖ وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المدقق الخارجي؛
- ❖ علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المدقق الخارجي.

وتصنف هذه المسؤولية إلى:

1- مسؤولية المدقق اتجاه العملاء:

يتحمل المدقق الخارجي هذه المسؤولية بسبب وجود عقد يحكم المدقق والعميل، يطلق عليه بالمسؤولية التعاقدية، وتحدث نظرا لعدم ايفاء المدقق الخارجي بالالتزامات التعاقدية كالفشل في إكمال مهمة التدقيق أو الإهمال الكلي وحدود هذه المسؤولية يحددها ما يسمى بخصوصية العقد.[5]

2- مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه الطرف الثالث:

يتحمل المدقق الخارجي مسؤولية اتجاه الطرف الثالث لكون هذا الأخير أنه يعتمد على تقريره وبالتالي فإن المدقق سيتعرض للمحاكمة نتيجة لعدم اكتشافه للأخطاء والغش.[6]

ثالثا: المسؤولية الجنائية

يتحمل المدقق الخارجي هذا النوع من المسؤولية إذا تعدى الضرر نطاق الفرد الطبيعي أو المعنوي إلى نطاق الإضرار بالمجتمع وهي عقوبة يحددها المشرع لكل جريمة وعلى المدقق اتخاذ الإجراءات اللازمة لإستبعاد الشك من خلال إبلاغ كافة الأطراف عن الخطأ أو الغش المكتشف[7]، وقد يجد المدقق نفسه مسؤولا جنائيا عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات في الحالات التالية: [8]

---

[1] محمد بوتين، **المرجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 58.

[2] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل "الإطار النظري-المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العلمي"**، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007، ص 66.

[3] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 58.

[4] أيوب بوقرورة، عبد العالي محمدي، مرجع سبق ذكره، ص 5.

[5] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 73.

[6] مصطفى حسن بسيوني السعدني، **المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات**، مجلة محاسب المجاز، جامعة الجنان، لبنان، 2004، العدد19، ص 31.

[7] أيوب بوقرورة، عبد العالي محمدي، مرجع سبق ذكره، ص 5.

[8] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 58 .

1- تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة.
2- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافه.
3- عدم احترام سر المهنة.
4- المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق في أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم القواعد الممارسة.

المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي رقم 240

ضمن هذا المطلب سنتطرق إلى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء المحاسبية وفق الهيئات المهنية المشرفة وكذلك مسؤوليته عن عدم اكتشافه للغش بعد صدوره للتقرير وكذلك سنتطرق إلى الإجراءات المتخذة من قبل المدقق في الإبلاغ عن الغش.

أولا: مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء المحاسبية وفق الهيئات المهنية المشرفة

أوضحت الهيئات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق في اكتشاف الأخطاء المحاسبية والتقرير عنها ويمكن بلورة إطار مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء من خلال ما يلي: [1]

يجب أن يقدر المدقق مستوى الخطر الناشئ من وجود تلاعبات ذات تأثير جوهري على القوائم المالية لأنه سوف يعتمد على مستوى الخطر عند وضع خطة لتدقيق وتصميم برنامج الفحص.

وحسب معيار التدقيق الدولي رقم 240؛ فإن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الأخطاء المحاسبية تقع على كل الأشخاص المكلفين بالرقابة في المؤسسة وإدارتها، والمسؤوليات الخاصة بكل من الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة يمكن أن تختلف حسب المؤسسة من بلد لآخر، وتحتاج الإدارة وبإشراف الأشخاص المكلفين بالرقابة إلى وضع الأسلوب الصحيح وإنشاء الأنظمة الرقابية المناسبة لمنع الأخطاء المحاسبية داخل المؤسسة.[2]

مما سبق نجد أن المدقق غير مسؤول عن منع الأخطاء المحاسبية ولكن عليه بدل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد الإجراءات اللازمة في عمل برنامج التدقيق الشامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المدقق وجود تحريف مادي في القوائم المالية من خلال ممارسته الحذر المهني وواجباته المهنية المتعارف عليها.[3]

ثانيا: مسؤولية المدقق عن عدم اكتشافه للغش بعد إصداره للتقرير

ففي حالة إكتشاف الغش لكن بعد صدور تقرير المدقق الخارجي فلا يوجد إلزام قانوني على المدقق

[1] مروة بوعزة، مرجع سبق ذكره، ص 12.
[2] غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 154.
[3] مروة بوعزة، مرجع سبق ذكره، ص 14.

للقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي غطاها تقريره، ولكن إذا وصلت معلومات أكيدة إليه بأن تلك القوائم قد تأثرت بالغش قبل صدور تقريره[1]، ففي هذه الحالة عليه أن:[2]

- ❖ يجلب من إدارة المؤسسة بإبلاغ كل من يتأثر بهذا التحريف؛
- ❖ القيام بتعديل القائم المالية بأسرع وقت مع تعديل تقريره؛
- ❖ في حالة رفض المؤسسة فإنه يقوم بالإفصاح المطلوب لمنع الاعتماد على تقريره وإعلام الجهات الرقابية التي تخضع المؤسسة لسلطتها؛
- ❖ إعلام الأطراف الثالثة (مستخدمي القوائم المالية).

ثالثا: الإجراءات المتخذة من قبل المدقق في الإبلاغ عن الغش

في حالة اكتشاف الغش يقوم المدقق الخارجي بإبلاغ الجهات التالية:

1- إبلاغ إدارة المؤسسة:

يجب على المدقق أن يبلغ إدارة المؤسسة بالنتائج المتوصل إليها بأقصى سرعة ممكنة في الحالات التالية:[3]

- ❖ إذا كان يشك من احتمال وجود غش ولوكان تأثيره المحتمل على القوائم المالية غير مادي؛
- ❖ إذا كان الغش موجود فعلا؛
- ❖ كما يجب عليه أن يأخذ في اعتباره جميع الظروف عند تحديد المستوى الإداري المناسب الذي يبلغه بحالات الغش المحتمل أو الفعلي وعندما يكون الشك محيطا بالإدارة فإن المدقق يسعى عادة إلى الحصول على إشارة قانونية تساعد في تحديد الإجراءات التي يتوجب عليها إتباعها.

2- إبلاغ السلطات الإشرافية العليا:

إن التزام المدقق بمبدأ "السرية" يمنعه من إبلاغ الغش لأطراف ثالثة، على أنه في حالات معينة يتجاوز القوانين.[4]

3- إبلاغ مستخدمي القوائم المالية:

إذا تبين للمدقق أن الخطأ أو الغش له تأثير مادي على القوائم المالية ولم يتم إظهاره أو تصحيحه في تلك القوائم عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا سلبيا.[5]

الخلاصة

---

[1] نفس المرجع، ص 14.

[2] بوبكر أبي مولود، **مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الغش- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات**-، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2014، ص 10.

[3] مروة بوعزة، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[4] بوبكر أبي مولود، مرجع سبق ذكره، ص 10.

[5] مروة بوعزة، مرجع سبق ذكره، ص 13.

كحوصلة لهذا المحور يمكننا القول بأن كل من مفهومي الخطأ والغش يختلفان في كلمة وهي النية؛ سواء كانت عن قصد(الغش) أو عن غير قصد(الخطأ) ولكن ذلك يترتب عليه ضرر كبير إذا كانت عن قصد، وفي هذه الحالة سيتعرض المدقق إلى جملة من المساءلات تصل إلى حد السجن إذا ما تعدى الضرر أطراف أخرى، وبغرض منع ذلك يسعى المدقق إلى اتباع إجراءات على مستوى عناصر القوائم المالية بهدف اكتشاف والحد من أساليب التلاعب التي تؤثر عليها وتضلل مستخدميها.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية حول اكتشاف الأخطاء المحاسبية وطرق معالجتها

تمهيد

بعد تطرقنا للفصول النظرية التي ساعدت في تكوين نظرة عامة حول مضمون الدراسة نعرج الآن للدراسة الميدانية لتعزيز الموضوع أكثر، فكما هو معروف حسب التشريع الجزائري أن مهنة التدقيق الخارجي تشمل مهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسبي إذ تؤجرهما وتحكمها مجموعة من القوانين وذلك نظرا لخطورة وأهمية هاتين المهنتين بالنسبة للطرف الثالث (المستثمر)، فبالاعتماد على الرأي الذي يخرج به أحد هذين الشخصين يتخذ المستثمر قراره الذي من الممكن أي يؤثر عليه بالسلب أو بالإيجاب فوجود خطأ لم يتم اكتشافه من طرفيهما (محافظ الحسابات أو الخبير) من الممكن ان يؤدي إلى إفلاس المؤسسات فانهيار الاقتصاد الوطني ثم حدوث أزمة من الممكن ان تصل تبعياتها للاقتصاد العالمي.

وعليه ضمن هذا الفصل سنركز دراستنا على الآتي:

المبحث الأول: واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

المبحث الثاني: دراسة تطبيقية حول طرق اكتشاف الأخطاء المحاسبية من طرف محافظ الحسابات

المبحث الثالث: دراسة تطبيقية حول طرق معالجة الأخطاء المحاسبية من طرف المؤسسة

المبحث الأول: واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

مرت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر على عدة حقبات تاريخية رسمت شكلها النموذجي الحالي، ونظرا للقوانين والمراسيم التي توارت بين الفترة والأخرى فإنها زادت من أهميتها وأصبحت تحدها مجموعة من الإجراءات المنصوص عليها قانونا، لكن مقارنة بالمستوى الدولي فإن تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بطيء وذلك طبعا لنقص الحاجة لهذه المهنة وهناك من يسند السبب إلى الظروف الاقتصادية في الجزائر أو حتى بسبب الأنظمة الاقتصادية المنتهجة من مرحلة لأخرى.

المطلب الأول: تطور الإطار القانوني لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر

نظرا لاختلاف التوجهات الاقتصادية التي تبنتها الدولة الجزائرية من النظام الاشتراكي إلى نظام اقتصاد السوق تبعها ظهور عدة أنواع من المؤسسات من بينها شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة، وهذا ما أدى بطبيعة الحال إلى ضرورة سن قوانين من أجل تسهيل مراقبة هذه المؤسسات إضافة إلى تنظيم الحياة الإقتصادية، ومن ضمن هذه القوانين نجد التشريعات الخاصة بتنظيم مهنة محافظة الحسابات، والتي يمكن حصرها في المرحلتين التاليتين:

أولا: قبل إصلاحات 2010م

قبل سنة 2010 سنت الدولة الجزائرية عدة قوانين يمكن تقسيمها على ثلاث فترات كمايلي:

1- الفترة ما بين: 1969م– 1980م

انطلاقا من الأمر رقم 69 – 107 الصادر بتاريخ 12/31/ 1969 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970 بدأ التأريخ للتدقيق في الجزائر، إذ نصت المادة 39 منه " بأن وزير المكلف بالمالية والتخطيط يقوم بتعيين محافظي الحسابات في المؤسسات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي والتجاري بقصد تأمين مشروعية وصدق حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز أن يعين للغرض نفسه محافظي الحسابات في المؤسسات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأس مالها".[1]

بعد ذلك تبعه المرسوم رقم 70 – 173 الصادر في 1970/11/16 المتعلق بمهام والتزامات محافظي الحسابات والذي اعتبر محافظي الحسابات كمراقبين دائمين لتسيير المؤسسات العمومية والشبه العمومية يعينهم وزير المالية من بين المراقبين العامين للمالية أو مراقبي المالية أو مفتشي المالية، ويمكن بصفة استثنائية اختيارهم من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة.[2]

---

[1] المادة 39، الأمر رقم 69 – 107، المؤرخ بتاريخ 22 شوال عام 1349، الموافق ل31 ديسمبر 1969، **المتعلق بقانون المالية لسنة 1969**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 110، السنة السادسة، ص 1805.

[2] رواني بوحفص، مرجع سبق ذكره، ص 5.

2- الفترة ما بين: 1980م- 1988م

تميزت هذه الفترة بصدور الأمر رقم 80 – 05 بتاريخ 1980/3/1 والذي ألغى القوانين السابقة ونصت المادة 5 منه: " أن مجلس المحاسبة هو المكلف بمراقبة المؤسسات العمومية وأصبحت مهنة محافظ الحسابات تحت وصاية وزير المالية".[1]

بعد أربع سنوات تم إصدار القانون رقم 84 – 21 بتاريخ 1984/12/24 حيث نصت المادة 69 منه: " على أنه يتم تعيين محافظي الحسابات لدى المؤسسات التابعة للقطاع العام لدى المؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصة من أموالها وكان من المفروض أن يتبعه ذلك مرسوم تنظيمي يحدد كيفية تطبيقه إلا أنه لم يحدث ذلك وقد أرجعه البعض للظروف الإقتصادية التي عاشتها البلاد أنداك (أزمة انخفاض أسعار البترول في سنة 1986)، حيث استوجب الاهتمام بمهام أخرى مثل إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات من جهة ، ومن جهة اخرى إلى نقصان محترفي الرقابية المالية حيث قدر عدد الخبراء المحاسبين بأقل من عشرين (20) في حين أن عدد المؤسسات كان يقارب 1600 مؤسسة إضافة إلى غياب نظام مهني للمهنة.[2]

3- الفترة ما بين: 1988م- 2010م

إلى حد سنة 1988 كان تطور مهنة التدقيق في الجزائر بطيئا وذلك بسبب احتكار الدولة للحياة الاقتصادية وبصدور قانون 88 – 01 في سنة 1988، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، أصبحت هذه الأخيرة خاضعة للقانون التجاري وهذا معناه الخروج من مركزية التسيير وأصبحت تأخذ شكل شركات مساهمة أو شركات ذات مسؤولية محدودة ويمكنها حتى أن تخضع للإفلاس في حالة تعرضها للعسر المالي[3]، وعليه فهذا التغيير لابد أن يصاحبه تأهيل للتدقيق الخارجي الذي يسمح بمزاولة المراقبة على هذه المؤسسات فنتج عنه صدور القانون رقم 91 – 08 المؤرخ في 1991/4/27 ويعتبر أول قانون لتدقيق الحسابات.[4]

قبل 2010 تولت منظمات مهنية الإشراف على مهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر تمثلت في:[5]

أ- المجلس المحاسبة:

الذي تم تأسيسه بموجب قانون رقم 80 – 05 المؤرخ في 1980/3/1 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة حسب المادة 5، يتولى تدقيق المؤسسات العمومية.

---

[1] نفس المرجع، ص 5.

[2] المادة 5، القانون رقم 80 – 05 المؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1400، الموافق ل1 مارس 1980، **المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 10، ص 339.

[3] المادة 5، المادة 36، القانون رقم 88 – 01 المؤرخ في 22 جمادى الأولى عام 1988، الموافق ل 12 يناير 1988، **المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 2، السنة 25، ص ص 31، 35،36.

[4] رواني بو حفص، مرجع سبق ذكره، ص 5.

[5] نفس المرجع، ص 6.

ب- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

تم تأسيسها بموجب المادة 5 من القانون 91 – 08 المؤرخ في 1991/4/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ج- المجلس الوطني للمحاسبة:

تعتبر هيئة استشارية لسن قوانين المحاسبة تأسست بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96 – 313 المؤرخ في 1996/9/25 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له كما حدد اختصاصه وصلاحياته والقواعد التي تسييره باعتباره الجهة الرسمية الوحيدة المكلفة باختيار طرق التقييس المحاسبي في الجزائر.

ثانيا: بعد اصلاحات 2010

في سنة 2010 تم إصدار القانون 10 – 01 المؤرخ في 2010/6/29 الذي أعاد تنظيم المهن الثلاث الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وألغى القوانين السابقة.

وعرف محافظ الحسابات على أنه: " كل شخص بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[1]

وعلى إثر الإصلاحات المحاسبية التي تمثلت في تبني المؤسسات الجزائرية للنظام المحاسبي المالي فقد تم إعادة هيكلة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة التدقيق كما يلي:[2]

1- المجلس الوطني للمحاسبة:

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11 – 24 المؤرخ في 2011/1/27 تم توضيح إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة حيث حددت المادة 2 منه سلطة الوزير الأول المكلف بالمالية المجلس كما يحدد الأعضاء الذين يشكلونه إضافة إلى تحديد مهامه.

2- المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

من خلال التعديلات الجديدة تم إحداث ثلاثة مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة وتحت رعاية وزير المالية وهي:[3]

أ- المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين: الذي تم بموجب المرسوم رقم 11 – 25 المؤرخ في 2011/1/27 يحدد تشكيلة هذا المجلس وصلاحياته وقواعد سيره.

---

[1] المادة 22، القانون 10 – 01، مرجع سبق ذكره، ص 7.

[2] المادة 2، المرسوم التنفيذي رقم 11 – 24، المؤرخ في 22 صفر عام 1432، الموافق ل27 يناير 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7، السنة 48، ص 4.

[3] المادة 144، القانون 10 – 01، مرجع سبق ذكره، ص 6.

ب- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الذي تم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11 – 26 المؤرخ في 2011/1/27.

ت- المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والذي أحدث بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11 – 27 المؤرخ في 2011/1/27.

من خلال الحقبتين السالفتين أي بعد فترة الإصلاحات نستنتج بأنه قد تم امتصاص صلاحية الهيئات السابقة (قبل اصلاحات 2010) وتمت العودة للمركزية في التسيير من خلال جعل الهيئات السالفة الذكر تحت وصاية وزير المالية.

المطلب الثاني: الإجراءات المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات

تحدد مهنة محافظة الحسابات مجموعة من الإجراءات المنصوص عليها في القانون 10 – 01 وتتمثل في كيفية تعيين محافظ الحسابات، الحقوق التي يتمتع بها واجباته إضافة إلى حالات التنافي وكذلك الموانع من ممارسة مهنة محافظة الحسابات وهذا ما سنتطرق له في هذا المطلب.

أولا: تعيين محافظ الحسابات

يتم تعيين محافظ الحسابات كما يلي:[1]

1- تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات بثلاثة سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة فقط؛

2- لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاثة سنوات؛

3- عندما تقرر المؤسسة أو الهيئة تعيين اكثر من محافظ الحسابات فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا للقانون؛

4- في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين 2 متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات؛

5- عندما تعين المؤسسة أو الهيئة محافظ الحسابات بصفته محافظ فغن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظ الحسابات يتصرف باسمها؛

تجدر الإشارة إلى أن أتعاب محافظ الحسابات تحددها الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته[2]، وذلك خلافا لما كان معمولا به في السابق، حيث كانت الأتعاب تحدد وفق سلم مضبوطا قانونا.[3]

---

[1] الأزهر عزة، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 5، السنة 5، 2012 ص 32.

[2] المادة 37، قانون رقم 10 – 01، المؤرخ في 16 رجب عام 1431، الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 8.

[3] المادة 2، القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994، **المتعلق بأتعاب محافظي الحسابات** ، المعدل والمتمم بالقرار المؤرخ في 6 ديسمبر 2006 والقرار المؤرخ في 25 يونيو 2008.

ثانيا: حقوق وواجبات ومحافظ الحسابات

يتمتع محافظ الحسابات بجملة من الحقوق لكن يترتب عليه التزامات سنتطرق إليها ضمن هذا العنصر

1- حقوق محافظ الحسابات:

تتمثل حقوق محافظ الحسابات فيما يلي:[1]

أ- يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وقي عين المكان على السجلات المحاسبية والمراسلات، محاضر جلسات مجلس الإدارة، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للمؤسسة؛

ب- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر المؤسسة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها او مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛

ت- يحق لمحافظ الحسابات، طلب الكشف المحاسبي الخاص بالمؤسسة، وهذا الأخير يعد حسب مخطط حصيلة الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛

ث- له حق الحضور في الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساسا تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛

ج- له الحق في الاستقالة دون التخلص من التزاماته القانونية ويحب أن يلتزم بإشعار مسبق مدة ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

2- واجبات محافظ الحسابات:

كما يستفيد محافظ الحسابات من حقوق فإن عليه التزامات، يمكن حصرها في الآتي:[2]

أ- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات؛

ب- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومة المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

ت- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين؛

ث- يقدر شروط إبرام لها الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات أو الهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة ولمسيري المؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

ج- تعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من 1 يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

---

[1] المواد 38،36،33،32،31، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 8.

[2] نفس المرجع، المواد 40،34،23، ص ص 7،8.

ثالثا: حالات التنافي والموانع لممارسة مهنة محافظ الحسابات

تتمثل حالات التنافي والموانع لممارسة مهنة محافظة الحسابات وفق مفهوم القانون فيما يلي:

1- حالات التنافي:

المهن المنافية مع ممارسة مهنة محافظة الحسابات وفق مفهوم القانون كما يلي:[1]

أ- كل نشاط تجاري لا سيما بشكل وسيط أو وكيل؛

ب- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛

ت- كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري؛

ث- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

ج- كل عهدة برلمانية؛

ح- كل عهدة انتخابية في هيئة تنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛

خ- على المنتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي في أجل أقصاه شهر واحد مع تاريخ مباشرة مهمته؛

د- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكاملية.

2- موانع ممارسة مهنة محافظة الحسابات:

يمنع محافظ الحسابات من:[2]

أ- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

ب- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين؛

ت- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛

ث- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛

ج- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها؛

ح- شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من إنهاء مهمته.

المبحث الثاني: دراسة تطبيقية حول تقنيات إكتشاف الاخطاء المحاسبية من طرف محافظ الحسابات

إن اكتشاف الأخطاء المحاسبية لاتعد مهمة محافظ الحسابات لكن من خلال تطبيقه لإجراءات التدقيق فإنه من الممكن أن يصادف الخطأ وعلى إثر ذلك قمنا باستخلاص تقنيات لاكتشاف الأخطاء التي سنتطرق لها في هذا المبحث.

[1] الأزهر عزة، مرجع سبق ذكره، ص ص 34، 35.

[2] المادة 65، مرجع سبق ذكره، القانون 10-01، ص 11.

المطلب الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات بوجعطيط فريد بالطاهير

قبل التطرق لطرق اكتشاف الأخطاء المحاسبية كان لابد من أخذ فكرة حول مكان الدراسة لهذا سنقوم بالأول لتقديم مكان الدراسة.

أولا: التعريف بمكتب محافظ الحسابات

يقع مكتب محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد بشارع نهج سعيود بلقاسم، بوشرقة – الطاهير–، وله فرع آخر في الميلية بالشارع الكبير، يقوم بتدقيق أكثر من 200 ملف أغلبيتها متعلقة بالجمعيات، له حوالي 30 سنة خبرة في مجال التدقيق؛ إذ تحصل على اعتماد سنة 1992 كمحاسب معتمد من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، متحصل على شهادة محافظ الحسابات في نفس المصف، نال اعتماد من قبل البنك الإفريقي للتنمية الكائن مقره في أبيدجان بصفته Consultant chez la banque، نال شهادة خبير معتمد من نفس المصف سنة 1998 وتحصل في سنة 2000 على اعتماد خبير قضائي من قبل وزارة العدل والأختام الجزائرية.[1]

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمكتب

يقع مكتب محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد في شقة تتكون من ثلاث غرف: غرفة خاصة بالمحاسب الرئيسي، عرفة خاصة بمكتب محافظ الحسابات إضافة إلى غرفة الأرشيف أين يحتفظ محافظ الحسابات بوثائق عملائه لمدة 10 سنوات حسب المادة القانونية من القانون 10–01، يسير المكتب موظفين: المسؤول وهو محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد إضافة إلى المحاسب الرئيسي السيدة عثمان سعيدة.[2]

ثالثا: مهام مكتب محافظ الحسابات

تتمثل مهام المكتب فيما يلي:[3]

1– بالنسبة للمحاسب الرئيسي:

يهتم هذا الأخير بملفات الجمعيات بكل أنواعها المتمثلة في: الجمعيات الدينية، الجمعيات الثقافية، الجمعيات الرياضية، جمعية نشطات الشباب والمركبات الرياضية الجوارية إضافة للمراكز الثقافية، ويهتم أيضا بلجان الخدمات لبعض البلديات لولاية جيجل منها: بلدية أولاد يحي خدروش، بلدية وجانة، بلدية الشقفة، بلدية الطاهير، بلدية أولاد عسكر، بلدية جمعة بني حبيبي، بلدية القنار النشفي، بلدية العنصر.

[1] مقابلة مع السيد بوجعطيط فريد، محافظ حسابات ومحاسب معتمد، يوم 2017/5/18، على الساعة 11:00سا.

[2] نفس المرجع.

[3] مقابلة مع السيدة عثمان سعيدة، محاسب رئيسي، يوم 2017/5/18، على الساعة 12:15سا.

ويمكن ايجاز المهام التي تقوم بها المحاسبة الرئيسية في:

أ- إعداد التقارير المالية للجمعيات الدينية، الثقافية، الرياضية وجمعيات نشاطات الشباب؛

ب- إعداد لتقارير المالية للجان الخدمات الاجتماعية لمختلف البلديات؛

ت- إعداد قبول الوكالة للجمعيات ومحضر تعيين محافظ الحسابات؛

ث- استلام الملفات.

2- بالنسبة لمحافظ الحسابات:

يهتم محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد بتدقيق حسابات المؤسسات مثل: شركات التضامن، شركات ذات المسؤولية المحدودة، مؤسسة الشخص الوحيد إضافة إلى : مؤسسات أشغال العمومية والبناء، مؤسسات نقل البضائع، الصيدليات ومؤسسات النقل، وشركات الاستيراد والتصدير، وشركات المحاجر والمقالع.

يمكن ايجاز مهامه في:

أ- إعداد الميزانية المالية للمؤسسات؛

ب- إعداد وثيقة G°50؛

ت- التصريح باشتراكات الضمان الاجتماعي، واشتراكات صندوق العطل المدفوعة الأجر؛

ث- إعداد الخبرة لقضائية؛

ج- إضافة للمهام المنصوص عليه في القانون 10 -01 في المواد التالية 23، 34، 40.

المطلب الثاني: أمثلة تطبيقية حول طرق اكتشاف الأخطاء المحاسبية

قبل تقديم أمثلة تطبيقية المتعلقة بالدراسة الميدانية، نتعرف أولا على طريقة عمل محافظ الحسابات.

أولا: طريقة عمل محافظ الحسابات

إن المهمة الموكلة لمحافظ الحسابات ليس الهدف منها اكتشاف الأخطاء أو الأفعال الجنائية المرتبطة بتسجيلات العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وإنما الهدف منها هو الوصول في نهاية المطاف بعد أداء إجراءات التدقيق إلى إبداء رأيه بكل طمأنينة؛ إذ يتمثل هذا الرأي في الشهادة بصحة ودقة وانتظامية الحسابات الاجتماعية السنوية للمؤسسة موضوع التدقيق وبأنها تعبر أيضا عن الحقيقة في نهاية الدورة وللوصول إلى هذا الرأي على المدقق القيام بجملة من المهام المنصوص عليها قانونا وتنقسم إلى (الملحق رقم 1):[1]

[1] مقابلة مع السيد بوجعطيط فريد، مرجع سبق ذكره، يوم 2017/5/3، الساعة 10:30 سا.

1- مهام المرحلة المساعدة:

تتمثل في:

تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتنتهي بإعداد تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية ويوجه للرئيس المدير العام.

2- مهام المرحلة النهائية:

تتمثل في:

تدقيق الحسابات السنة وتنتهي بإعداد تقرير الشهادة ويوجه للشركاء أو الجمعية العامة للمساهمين.

وتتمثل عملية تدقيق الحسابات فيما يلي:

1- إعداد الملف السنوي CAT؛

2- وضع برنامج توزيع المهام بحسب ميزانية التدقيق؛

3- التنفيذ: ومن اجل عملية التنفيذ يستلزم توفر الوثائق التالية:

- ✓ الميزانية مقفلة؛
- ✓ ميزان المراجعة؛
- ✓ دفتر الأستاذ؛
- ✓ الكشوفات البنكية؛
- ✓ الجرد المادي لكل من :المخزونات، الاستثمارات والنقديات.

ثانيا: أوراق عمل محافظ الحسابات

بعد أن يقوم محافظ الحسابات بالزيارة الميدانية للمؤسسة التي يدققها، فإنه يقوم بجمع أوراق العمل وبإعداد الملف الدائم والجاري (ملف الدورة الحالية)، ومن بين وثائق ملف الدورة الحالية والوثيقة الأكثر اعتمادا من طرفه هي وثيقة CAT (الملحق رقم2)؛ وهي عبارة عن وثيقة تساعد محافظ الحسابات على إدارة العمل وبتدقيق عمله بنفسه لكي تجنبه أي سهو أو نسيان أثناء تدقيقه للحسابات.[1]

1- وثيقة CAT:

يمكن تعريفها على أنها جدول يتكون من ثلاثة أعمدة، في العمود الأول توضع أسماء الحسابات (التثبيتات المادية، المخزون، المتاحات...) وفي العمود الثاني يوضع المرجع لكل اسم حساب وتكون عبارة عن أحرف لاتينية كبيرة (التثبيتات المادية D، المتاحات K...) أما العمود الثالث خاص بمحافظ الحسابات لوضع علامة (×) عند تدقيقه لكل حساب.[2]

[1] نفس المرجع.

[2] نفس المرجع.

وإذا قام محافظ الحسابات بتدقيق حساب التثبيتات المادية فإن أوراق العمل تتمثل فيما يلي:[1]

2- ورقة العمل A36 على نوعين:

- ✓ A36 الخاصة بجدول للأصول (الملحق رقم3 والملحق رقم 3-أ)؛
- ✓ A36 الخاصة بجدول للخصوم (الملحق رقم4 والملحق رقم 4-أ).

3- تعريف A36:

عبارة عن جدول يضم جميع أصول المؤسسة المدقق فيها إضافة إلى المرجع ثم المبالغ تؤخذ من الميزانية بالقيم الصافية.

بعد إعداد ورقة A36 يتم تفصيل عملية التدقيق أكثر، إذ يبدأ محافظ الحسابات بتدقيق كل حساب على حدى ثم يعد ورقة REF D في حالة التثبيتات المادية (الملحق رقم5) أو ورقة REF K(الملحق 5-أ) في حالة تدقيق الخزينة أو ورقة REF C في حالة التثبيتات المعنوية، إذ تضم كل وثيقة من هذه الوثائق الحسابات الفرعية للحساب الرئيسي.

4- تعريف ورقة REF Dأو REF Kأو REF C.....:

عبارة عن جدول يحتوي على سبعة أعمدة، الأعمدة التي تهمنا كما يلي: العمود الأول خاص برقم الحساب حسب مدونة الحسابات، أما العمود الثاني نجد فيه أسماء الحسابات بالحروف، العمود الثالث يضم المرجع وهي عبارة عن أرقام متسلسلة تبدأ من الرقم 1، والعمود السابع (الأخير) يضم الرصيد النهائي للمبالغ وتؤخذ هذه الأخيرة من الميزانية. لكن يجب أن تكون مجموع المبالغ الخاصة بالورقة REF D أو k REF...إلخ تساوي مبلغ التثبيتات المادية في الورقة A36 أيضا المبالغ الخاصة بالمتاحات يجب أن تتساوى مع المبلغ في الورقة A36.

ولكي يقوم محافظ الحسابات بتدقيق الحسابات الفرعية للحساب الرئيسي فإنه يعد ورقة لكل حساب فرعي ، مثلا: التثبيتات المادية المرجع D، وسيدقق المحافظ الأراضي المرجع 1، وبالتالي فهو سيعد ورقة عمل تسمى D_1 وهكذا... (الملحق رقم6 و6-أ و6-ب)

5- تعريف ورقة D_1 REF:

عبارة عن جدول يضم خمسة أعمدة، العمود الأول اسم الحساب بالحروف (الحسابات الفرعية)، العمود الثاني رصيد السنة ن-1 العمود الثالث المبلغ الذي زاد في جهة المدين بالنسبة للأصول وفي الحساب الدائن بالنسبة للخصوم، العمود الرابع قيمة الانخفاض في المبالغ بالنسبة لجهة الدائن للأصول وفي جهة المدين بالنسبة للخصوم، أما العمود الأخير خاص برصيد السنة وتؤخذ المبالغ من الميزانية بحيث أن إجمالي المبالغ في ورقة العمل D_1 REF تساوي المبلغ الخاص بهذا الحساب في الورقة REF D.

[1] نفس المرجع.

ينتهي عمل محافظ الحسابات عند إعداده للتقرير وذلك يكون بناء على ورقة عمل DCC خلاصة التدقيق (الملحق رقم7 و7-أ)، وهي آخر ورقة عمل بالنسبة لمحافظ الحسابات التي تساعده في تأسيس رأيه.

6- تعريف ورقة DCC:

عبارة عن جدول يضم ستة أعمدة، العمود الأول يتمثل في اسم الحساب بالأرقام، العمود الثاني اسم الحساب بالحروف، العمود الثالث يمثل رصيد السنة ن-1، العمود الأخير فيضم رصيد السنة ن، في آخر هذه الوثيقة يقوم حافظ الحسابات بكتابة ملاحظاته ونفس الشيء بالنسبة لجميع الحسابات مثلا: التثبيتات المادية DCC التثبيتات المعنوية CCC، المتاحات KCC... وهكذا وعلى أساس تلك الملاحظات يعد محافظ الحسابات التقرير الشهادة المنصوص عليه قانونا، ونميز بين أربعة أنواع من التقارير:[1]

7- تقرير بدون تحفظات الذي يشهد فيه محافظ الحسابات بانتظامية الحسابات والعمليات وبأنها تمثل حقيقة المؤسسة (ملحق رقم 8).

8- تقرير مع تحفظات: بحيث يقدم محافظ الحسابات ملاحظات ويبدي تحفظات يراها ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة وحقيقية للمؤسسة (الملحق رقم 9)، ويصدر هذا التقرير أيضا إذا كان حجم الأخطاء أقل من 10% من رقم الأعمال أو من رأس المال.

9- تقرير يرفض تقديم شهادة بصحة وانتظامية محاسبة المؤسسة: يصدر هذا لنوع من التقرير بناء على ما يسمى بعتبة الدلالة وهي تمثل 10% من رقم الأعمال أو من رأس المال بحيث يمكن أن تؤثر تلك الأخطاء على النتيجة؛ أي إذا كانت حجم الأخطاء في المبالغ تجاوزت 10% من رقم الأعمال أو من رأس المال يصدر محافظ الحسابات تقرير رفض تقديم الشهادة بصحة وانتظامية محاسبة المؤسسة (الملحق رقم10) مرفق بوثيقة عتبة الدلالة (الملحق رقم11).

10- تقرير رفض الشهادة في حالة وجود عائق عند أداء المهمة؛ ومن بين هذه العوائق التي يمكن أن تصادف محافظ الحسابات وتمنعه من إبداء رأيه: عدم قيام المؤسسة بالجرد المادي في نهاية السنة المالية، أو احتراق وثائق المؤسسة، أو استقالة القائمين على المحاسبة وعدم قفل الميزانية...إلخ (الملحق رقم12).

ثالثا: تقنيات محافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء المحاسبية

يعتمد محافظ الحسابات على ثلاث طرق لاكتشاف الأخطاء المحاسبية كما يلي:

1- من خلال الملاحظة إذ يتمكن من اكتشاف الأخطاء دون اللجوء لوثائق الإثبات التبريرية؛

2- من خلال تطبيقه للمعادلات الرياضية؛

3- من خلال مطابقته للوثائق المحاسبية مع القيود المسجلة في الدفاتر واليوميات... إلخ.

[1] نفس المرجع، يوم2017/5/13، الساعة 11:00 سا.

1- أمثلة عن اكتشاف الأخطاء المحاسبية عن طريق الملاحظة:

يمكن تقسيم الأخطاء التي يميزها محافظ الحسابات إلى ثلاثة أنواع:[1]

أ- أخطاء السهو:

يمكن أن يكتشف محافظ الحسابات هذا النوع من الأخطاء من خلال ميزان المراجعة من بينها نذكر:

❖ عدم ترصيد الحسابات السابقة:

إذ نجد أن الكثير من المحاسبين يقعون في هذا الخطأ وهذا لعدم وجود وثيقة إثبات في السنة ن لتسجيل قيد الترصيد.

عدم تسجيل القيود المحاسبية المتعلقة بالرسم على النشاط المهني المتعلقة بالشهر الأخير لنفس السبب المذكور أعلاه.

❖ ونفس الشيء بالنسبة لتصريحات شهر ديسمبر أو الثلاثي الأخير الخاص بتصريحات الاشتراكات الاجتماعية للعمال الأجراء (CNAS) وكذلك تصريحات الثلاثي الأخير الخاصة بالعطل المدفوعة الأجر (CACOBATPH).

❖ يمكن أن ينسى المحاسب ترصيد حساب مخزونات المنتجات (الحساب 35) المنتجات الوسطية أو المنتجات التامة الصنع، فمثلا في حالة الأشغال على المقاول أن يقوم بتسوية الأشغال لسنة ن-1 في السنة ن لكن من الممكن أن ينسى المحاسب تسجيل القيد في السنة ن-2 وكذلك في السنة ن-1 وهكذا حتى يصبح الحساب 35 مضخم.

❖ فوارق الجرد الناتجة عن فوارق جرد المخزونات:

في حالة وجود فوارق الجرد بالزيادة أو بالنقصان وينسى المحاسب تقييد العمليات المتعلقة بفروق الجرد، وأيضا عدم مراجعته بتحليل الفارق وتسجيل قيود التسوية.

ب- الأخطاء المتعلقة بكفاءة المحاسب:

ينتج هذا النوع من الأخطاء عند تسجيل العمليات في حساباتها غير المعنية بدل حساباتها الأصلية، بحيث أن المحاسب يظن وبشكل أكيد بأنه قام بالتسجيل الصحيح وذلك عائد لعدم كفاءته في مجال المحاسبة، من بين هذه الأخطاء نجد:

❖ **الأخطاء التي تقع عند إعداد الميزانية الجبائية:**

إذ نجد أن أغلبية المحاسبين لا يميزون بين الحسابات التي تدخل لحساب النتيجة الجبائية ظنا منهم أن النتيجة المحاسبية = النتيجة الجبائية (الجدول رقم 9 الملحق بالميزانية الجبائية) بحيث لا يفرقون بين

[1] نفس المرجع، يوم 2017/5/10، الساعة 14:00 سا.

التكاليف القابلة للخصم عند حساب النتيجة الجبائية عن تلك غير القابلة للخصم كغرامات التأخير، فائض التنازل ..إلخ.

❖ **عدم التفريق بين التثبيت والمخزون:**

✓ **مثال:**

مؤسسة (x) لديها 70 شاحنة بقيمة 2000000000 دج فهي بحاجة لقطاع الغيار وعليه إذا تجاوزت قيمة صيانة الغيار 20% من قيمة الشاحنة تعتبر تثبيت، عادة إذا تجاوز المبلغ 120000000دج لأن قيمة الشاحنة تفوق 600000000 دج.

وفي حالة مثلا قامت المؤسسة بصيانة المحرك، وأخرجت قطع غيار من المخزن دفعة واحدة في فاتورة وتجاوزت مبلغ المحدد فهي تثبيت.

أما في حالة الشراء قطع الغيار أو قطع الغيار الموجودة في المخزن مهما كان مبلغها فهي تبقى مخزون.

ج- إزدواجية تسجيل القيود المحاسبية:

تكون هذه الأخطاء بكثرة وشائعة في نهاية الدورة (شهر ديسمبر) وذلك لعدم قيام الإدارة (المحاسب) بالتسجيل الدوري للعمليات (أي التهاون في تسجيل العمليات بتاريخها وإمساك محاسبة محينة فتتراكم عليهم الوثائق، وعندما يحين تاريخ ايداع الميزانية الجبائية تبدأ الإدارة بتسجيل جملة من الوثائق المحاسبية خلال فترة زمنية قصيرة مما يؤدي إلى تسجيل الوثائق مرتين وعلى وجه الخصوص فواتير الشراء غير المسددة وفواتير البيع غير المحصلة.

بالإضافة للأخطاء السالفة الذكر يمكن للمحاسب أن يرتكب الأخطاء التالية التي يمكن ملاحظتها عن طريق الملاحظة من بينها:

❖ الخطأ في تسمية بيان الحسابات وأرقامها:

بالاستناد لميزان المراجعة نلاحظ أن اسم الحساب 44410: الرسم على النشاط المهني غير المسترجع على الرقم الأعمال خطأ بل يجب تسميته حالة الرسم على النشاط المهني (الملحق رقم13).

أيضا تم إدراج الرسم على النشاط المهني في الحساب 6420: ضريبة على الأنشطة الصناعية والتجارية وهذا يعد خطأ بل يجب إدراجه في الحساب6410 (الملحق رقم 14).

ويمكن ملاحظة الأخطاء من الميزانية (الملحق رقم 15) وميزان المراجعة (الملحق رقم16) يمكن ملاحظة أن المؤسسة لم تقم بتكوين الاحتياطات القانونية المنصوص عليها في المادة 721 من القانون التجاري.

2- اكتشاف الأخطاء المحاسبية عن طريق المعادلات الرياضية:

من خلال الخبرة المهنية لمحافظ الحسابات بوجعطيط فريد استطاع ابتكار بعض الآليات والتي تتمثل في المعادلات الرياضية للتأكد من أن الحساب والتصريح بالأعباء الضريبية والشبه الضريبية دون الرجوع للوثائق وعلى الخصوص نذكر:

أ- إشتراكات الضمان الإجتماعي المستحقة على الأجور CNAS؛

ب- إشتراكات صندوق العطل المدفوعة الأجرCACOBATPH؛

ت- الرسم على النشاط المهنيTAP.

1- الإشتراكات المستحقة على الأجورCNAS:

نميز في أعباء الاشتراكات المستحقة على الأجور معدلين:

- 26،13% وهو معدل خاص بمؤسسات الأشغال العمومية البناء و0،13% يمثل نسبة سوء الأحوال الجوية؛
- 26% معدل خاص بالنشاطات الأخرى.

بناء على ميزان المراجعة يتحقق محافظ الحسابات من الاشتراكات المستحقة على الأجور كما يلي:

[الحساب 63 ماعدا (رصيد حساب علاوة النقل + رصيد حساب علاوة السلة + رصيد حساب الأجر الوحيد + مصاريف المهام)] × 26% = رصيد الحساب 635.

إذا كان ناتج المعادلة لا يساوي رصيد الحساب 635 في ميزان المراجعة فهناك خطأ ويتوجب على محافظ الحسابات الاستعانة بدفتر الأستاذ إضافة إلى اليومية والتصريحات.

- **مثال:**

من خلال ميزان المراجعة للمؤسسة Pc Plus Computer Company لسنة 2016 (الملحق رقم16)، فإن أجور العاملين تمثل 2072133،45 دج.

بالتطبيق العددي نجد:

2072133،45 × 26% = 538755 دج.

وعليه فإن النتيجة تمثل نفس رصيد الحساب 635 في ميزان المراجعة فنستنتج عدم وجود خطأ في محاسبة المؤسسة.

2- اشتراكات صندوق العطل المدفوعة الأجر:

تحسب وفق العلاقة التالية:

أجرة المنصب × 12،96%.

3- الرسم على النشاط المهني TAP:

تختلف معادلة التأكد من رصيد النشاط المهني بحسب نشاط المؤسسة؛ إذ أن المعادلة المستخدمة في مؤسسات الأشغال العمومية والبناء أو مؤسسات تقديم الخدمات (المهن الحرة) ليست نفسها في حالة بيع بضائع بالجملة أو بالتجزئة.

أ- حالة بيع البضائع:

نميز فيها شكلين:

❖ **حالة البيع بالتجزئة:**

بالنسبة للحساب 641: حالة الرسم على النشاط المهني يجب أن يكون:

رصيد الحساب 641 في 12/31 = رقم أعمال (المبيعات) × 2%.

❖ **حالة البيع بالجملة:**

يستفيد المكلف من تخفيض قدره 30% لجميع تجار بالجملة أو 50% بالنسبة للمنتجات الصيدلانية.

وعليه **رصيد الحساب 641 في 12/31 = [رقم الأعمال × 70% أو 50%]× 2%.**

ملاحظة:

في حالة عدم تطابق المبلغين يجب البحث والتدقيق إذا كانت هناك مبيعات لا تطبق عليه نسبة الإعفاء وذلك بالرجوع إلى وثيقة التصريح الجبائي G°50 (الملحق رقم 17)، ويتم الحساب كما يلي:

[(رقم الأعمال الكلي – رقم الأعمال المعفى) × 70% أو 50% × 2%] + (رقم الأعمال المعفى × 2%) = رصيد الحساب 641.

من خلال الملحق رقم 16 الذي يمثل ميزان المراجعة للمؤسسة Pc Plus Computer Company يمكننا التأكد من الرسم على النشاط المهني كما يلي:

الرسم على النشاط المهني في ميزان المراجعة = 1098498 دج.

طريقة حساب رصيد الرسم على النشاط المهني من طرف محافظ الحسابات:

رقم أعمال المؤسسة = 78464623،25 دج.

مؤسسة Pc Plus Computer Company تبيع بالجملة فهي تستفيد من تخفيض قدره 30%.

إذن: 78464623،25 × 70% ×2% = 1098504 دج.

وعليه يمكن اعتبار المبلغين نفسهما لأن الفارق يعود بسبب أن الرسم على النشاط المهني يدفع شهريا وقد تم تجميع تلك المبالغ الشهرية في حين الحساب التأكدي كان من المبالغ الإجمالية.

ب- حالة مؤسسات الأشغال العمومية والبناء وتقديم الخدمات:

يعتمد محافظ الحسابات المعادلة التالية من أجل حساب المبلغ الإجمالي الدائن للزبون المبين في ميزان المراجعة كما يلي:

A = (رصيد الزبون في 12/31/ن-1 + رقم الأعمال متضمن الرسم للسنة ن) – رصيد الزبون في 12/31/ن.

حيث: A: المبلغ الإجمالي الدائن للزبون المبين في ميزان المراجعة.

الرسم على النشاط المهني =(A / 1،17 أو 1،07) × 1،5%.

بحيث: 1،5% تمثل معدل الرسم على النشاط المهني لأن مؤسسات الأشغال العمومية والبناء تستفيد من تخفيض قدره 25% أي أن الأساس الخاضع 75%.

ويمكن حساب الرسم على النشاط المهني كما يلي:

الرسم على النشاط المهني = رقم الأعمال المحصل(خ.ر) × 75% × 2%.

❖ **مثال1:**

TPM مؤسسة لنقل البضائع خلال 2016/12/31 حققت رقم أعمال قدره 1016956،589 دج من بين زبائنها Alfa Pipe De Ghardaïa يستفيد من إعفاء (الملحق رقم 18).

التأكد من الرسم على النشاط المهني حسب المعادلة كما يلي:

بالتطبيق العددي:

الرسم على النشاط المهني =[(101695615،89 – 40413450) / 1،17 + 40413450] × 2% = 1855827،393 دج.

وبالتالي فإن المبلغ المتحصل عليه هو نفسه المسجل في الحساب 641. الملحق رقم 19.

يمكن التأكد من الرسم على النشاط المهني من خلال وثيقة التصريح الجبائية G°50 لكل شهر حسب الملحق رقم 20 و 21.

❖ **مثال2:**

مؤسسة SNC للأخوة بوزكري حققت رقم أعمال قدره 19030112 دج الملحق رقم 22، تبيع بالتجزئة لكن من خلال G°50 فإن رقم الأعمال الذي حست عليه الرسم على النشاط المهني هو: 17089800 دج وكان الرسم على النشاط المهني = 239257 دج (الملحق رقم23).

التأكد من الرسم على النشاط المهني:

بالاعتماد على دفتر الأستاذ لسنة 2016 فإن رقم الأعمال هو 19030112 دج لكن مؤسسة الإخوة بوزكري لم يدرجوا عمليتين: الفاتورة رقم 2 والفاتورة رقم 4؛ أي 19030112 – (980000 + 960312) = 17089800 دج.

وبالتالي فإن الرسم على النشاط المهني = 239257 دج.

لكن الرسم على النشاط المهني = 19030112 × 70% × 2% = 266421،56 دج وهو الرسم الواجب دفعه.

وهذا الخطأ ناتج بسبب ما جاء به قانون المالية لسنة 2016.

بموجب قانون المالية لسنة 2016 وبالتحديد المادة 32 ألغت المادة 162 من قانون الإجراءات الجبائية إذ تم بموجبها إلغاء الضريبة IBM 33% على الأرباح للذين يستغلون المحاجر والمقالع (الملحق رقم24) لكن الإشكال الذي بقي مطروح هل مازال هناك إعفاء كلي للرسم على النشاط المهني أم لا؟. لهذا لم تقم مؤسسة الإخوة بوزكري بحساب الرسم على النشاط المهني في الأشهر الأولى، لكن بعد ذلك جاءت تعليمة تفيد بخضوع هذه المؤسسات لقانون الشركات، وعليه أصبحت هذه المؤسسات خاضعة للرسم على النشاط المهني ويحسب على رقم الأعمال الإجمالي للسنة.

إذن الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه هو 266421 دج.

3- اكتشاف الأخطاء المحاسبية عن طريق المطابقة بين الوثائق المحاسبية:

في حالة عدم معرفة محافظ الحسابات مصدر الخطأ من خلال قراءته لمعطيات ميزان المراجعة للسنة أو من خلال تطبيقه للمعادلات الرياضية يلجأ إلى طريقة مطابقة الوثائق وتسجيلات القيود وتتمثل في:[1]

عملية مطابقة أرصدة الميزانية الافتتاحية للسنة ن مع أرصدة الميزانية لسنة ن-1 وذلك من خلال:

أ- مطابقة الأرصدة الافتتاحية الواردة في الميزانية وميزان المراجعة ودفتر الأستاذ للسنة ن-1 بهدف التأكد من الميزانية الافتتاحية لسنة ن لم يتم التلاعب فيها، فمن الممكن أن يضيف المحاسب حساب ليس له تأثير على الأرصدة لكن الغرض من وراء ذلك اختلاس الأموال؛

ب- المطابقة بين الكشوفات البنكية الملحق رقم 25 ودفتر الأستاذ الملحق رقم 26 بغرض التأكد من أن جميع العمليات المسجلة في يومية حساب البنك لشهر ديسمبر هي نفسها العمليات التي تمت في البنك، وقد استخلاصنا إلى وجود مطابقة بين المبالغ المدرجة في اليومية والمبالغ الموجودة في الكشوفات البنكية؛

❖ مثال:

مؤسسة لنقل البضائع خلال سنة 2015 حققت رقم أعمال قدره: 65941119،3 الملحق رقم27، وقام صاحب المؤسسة بالتصريح الرسم على النشاط المهني كما يلي:

الثلاثي الأول: 319800 دج، الثلاثي الثاني: 543545 دج، الثلاثي الثالث: 76853 دج، الثلاثي الرابع: 182679 دج. الملحق رقم28.

المطلوب: تدقيق حساب الرسم على النشاط المهني؟، الرسم على القيمة المضافة =17%.

[1] نفس المرجع، يوم 2017/5/18، الساعة 12:00 سا.

❖ **الحل:**

✓ **التأكد من رقم الأعمال المحقق في السنة ن إذا كان هو المصرح به:**

يتم التأكد من خلال المعادلة التالية نجد:

رقم الأعمال المتحصل عليه = رصيد حساب الزبون في 2015/1/1 + رقم الأعمال المتضمن الرسم – رصيد حساب الزبون في 2015/12/31.

ولدينا:

رصيد الزبون في 2015/1/1 = 6348549،41 رصيد أول مدة في ميزان المراجعة (الملحق رقم 27).

حساب رقم الاعمال متضمن الرسم:

رقم الأعمال خارج الرسم = 58399845 دج مأخوذ من جدول حسابات النتائج (الملحق رقم 29).

وعليه رقم الأعمال متضمن الرسم = 58399845 × 1،17 = 68327818،65 دج.

✓ **حساب رصيد حساب الزبون في 2015/12/31:**

10214244،9 – 1478997 = 8735247،9 دج (متضمن الرسم) مأخوذ من ميزان المراجعة (الملحق رقم27).

بالتطبيق العددي في المعادلة نجد:

رقم الأعمال المتحصل عليه = 6348549،41 + 68327818،65 – 8735247،9.

إذن رقم الأعمال المتحصل عليه = 65941120،16 دج.

بماأن رقم الأعمال المتحصل عليه هو نفسه المصرح به يمكننا الإعتماد عليه في التأكد من الرسم على النشاط المهني السنوي.

✓ **حساب الرسم على النشاط المهني:**

بحيث **الرسم على النشاط المهني = رقم الأعمال (خ.ر) × 2%.**

بالتطبيق العددي نجد:

الرسم على النشاط المهني =(65941120،16/ 1،17) × 2%.

وعليه: الرسم على النشاط المهني = 1127198،621 دج.

وبالتالي فإن الرسم على النشاط المهني المصرح به (1122877 دج، الملحق رقم28) ليس نفسه الذي تم حسابه لذا قام محافظ الحسابات بالإجراءات التالية لاكتشاف مصدر الخطأ بحيث:

قام المكلف بوجعطيط علي بالتصريح في الثلاثي الثالث بالشيكات التالية:

222300 + 534671،28 + 281385 + 87750 + 175500 + 1823814،72 + 1294440 = 4495911 دج. (متضمن الرسم)

بحيث أن المبلغ 1294440 دج تم التصريح به في بنك آخر. (الملحق رقم30)

وعليه رقم أعمال الثلاثي الثالث خارج الرسم = 4495911 / 1،17 = 3842658 دج (الملحق رقم 31)

كما قام المكلف بوجعطيط علي بالتصريح في الثلاثي الرابع بالشيكات التالية:

113077 + 7283250 + 1193700،81 + 579150 + 417573 = 10686750،81 دج (متضمن الرسم).

وعليه رقم أعمال الثلاثي الرابع خارج الرسم = 10686750،81/ 1،17 = 9133975،05 دج (الملحق رقم 32).

✓ **حساب رقم الأعمال المعاد تشكيله:**

بعد أن قام محافظ الحسابات بعملية التدقيق والمطابقة مع الكشوفات البنكية اكتشف وجود أخطاء على مستوى الشيكات المصرح بها في الثلاثي الثالث والرابع، وعليه قام بإعادة تشكيل رقم الأعمال الثلاثي الثالث والرابع كما يلي:

-رقم الأعمال المعاد تشكيله في الثلاثي الثالث:

بناء على الكشوفات البنكية تم ايجاد الآتي:

36270 + 222300 + 90090 + 126360 + 534671،28 + 281385 + 87750 + 1823814،72 + 1294440 = 4672581 دج.(متضمن الرسم) الملحق رقم 33.

وعليه: رقم الأعمال متضمن الرسم = 4672581 دج.

ورقم الأعمال خارج الرسم =4672581/ 1،17 = 39936559 دج.....1

أما رقم الأعمال المصرح به في وثيقة التصريح للثلاثي الثالث = 3842659 دج.....2(الملحق رقم 31)

إذن 1-2 = 39936559 – 3842659 = 151000 دج. (خ.ر) أي 151000 × 1،17 = 176670 دج (متضمن الرسم).

-رقم الأعمال المعاد تشكيله في الثلاثي الرابع:

بناء على الكشوفات البنكية للثلاثي الرابع تم ايجاد الآتي:

1213077 + 7283250 + 76050 + 1193700،81 + 579150 + 417573 =10762800،81 دج (متضمن الرسم).

إذن رقم الأعمال متضمن الرسم = 10762800،81 دج.

رقم الأعمال خارج الرسم = 10762800،81 / 1،17 = 9198975 دج.....1

أما رقم الاعمال المصرح به في الثلاثي الرابع = 9133975 دج.....2

إذن 1-2 = 9198975 – 9133975 = 65000 دج خارج الرسم أي 65000 × 1،17 = 76050 دج (متضمن الرسم).

ومنه المبلغ غير مصرح به = 176670 + 76050 = 252720 دج (متضمن الرسم).

وعليه المبلغ غير المصرح به كان كما يلي:

إذ قام المكلف بالتصريح بشيك الذي قيمته 76050 دج في الثلاثي الثالث بدل الثلاثي الرابع في حين الشيك حرر في 2015/10/25، كما أنه أيضا لم يصرح بثلاث شيكات في الثلاثي الرابع وهي كما يلي: 36270 دج، 90090 دج، 126360 دج؛ إذ أن مجموع هذه الشيكات الثلاث تساوي الفرق الذي تم ايجاده 252720 دج.

وعليه **الرسم على النشاط المهني في الثلاثي الثالث = رقم الأعمال (خ.ر) × 2%.**

أي الرسم على النشاط المهني للثلاثي الثالث = 39936559 × 2% = 798731،18 دج.

الرسم على النشاط المهني للثلاثي الرابع = 9198975 × 2% = 183979،5 دج.

المبحث الثالث: دراسة تطبيقية حول طرق معالجة الأخطاء المحاسبية من طرف المؤسسة

أصبحت المؤسسات لا تطبق طرق المعالجة المحاسبية للأخطاء وذلك نظرا للتطور التكنولوجي في ميدان المحاسبة إذ أصبحت المؤسسات تعتمد على PC Comtabal الذي لا يدع مجالا للأخطاء، وإن صادف وجود خطأ ما فإن محاسب المؤسسة يصححه خلال السنة عن طريق برنامج المحاسبة المعتمد، ولهذا يمكن القول بأن الجزء الثاني من الدراسة لم يعد يطبق من طرف المؤسسات، لهذا افترضنا بعض حالات لمعالجة الأخطاء بعد زيارتنا لمؤسستي أقمصة جن جن، ومؤسسة مدبغة جيجل.

المطلب الأول: أمثلة تطبيقية حول طرق معالجة الأخطاء المحاسبية للمجموعة الثانية والثالثة والرابعة

سنتطرق في هذا المطلب إلى طرق معالجة الأخطاء المحاسبية المتعلقة بكل مجموعة من المجموعة الثانية حتى المجموعة الرابعة.

أولا: معالجة الأخطاء المحاسبية في المجموعة الثانية

❖ مثال1:

في سنة 2015 حازت مؤسسة مدبغة جيجل على آلة انتاج ب 21980754،71 دج حيث تم تسجيل القيد التالي من طرف المحاسب:

2015/1/2

232000		الأصول الثابتة المادية الجاري انجازها	21980754،71	
	512000	البنك		21980754،71

المطلوب: معالجة الخطأ المحاسبي.

من خلال فحص محافظ الحسابات لحسابات السنة المالية تبين أن الآلة تمت حيازتها واستغلالها بشهر جوان من نفس السنة (2015) بمعدل اهتلاك 20% كما أن المحاسب أخطأ في رقم الحساب، وبالتالي قدم محافظ الحسابات توصية بتصحيح القيد، ويكون كما يلي:

1- المعالجة الخطأ المحاسبي في السنة ن:

2015/6/1

215100		معدات صناعية	21980754،71	
	232000	الأصول الثابتة المادية الجاري انجازها		21980754،71
		2015/12/31		
681100		مخصصات الإهتلاكات للأصول غير الجارية	2198075،47	
	281510	اهتلاك المنشآت التقنية ، المعدات والأدوات الصناعية		2198075،47

2- معالجة الخطأ المحاسبي في السنة ن+1:

2016/1/2

215100		منشآت تقنية معدات وأدوات	21980754،71	
	232000	الأصول الثابتة المادية الاخرى الجاري انجازها		21980754،71

❖ **مثال2:**

حازت مؤسسة أقمصة جن جن على آلة خياطة بقيمة 11955،05 دج بتاريخ 2015/1/10 والتسديد بشيك بنكي، فسجل المحاسب القيد التالي:

2015/1/2

218100		الأصول الثابتة المادية الأخرى	11955،05	
	512000	البنك		11955،05

المطلوب: معالجة الخطأ المحاسبي.

ضمن العملية السابقة اكتشف المدقق خطأ في تاريخ العملية إضافة للخطأ في رقم الحساب، وعليه فإن المعالجة تكون كما يلي:

سواء في السنة ن أو ن+1

215200		المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	119055،05	
	218100	الأصول الثابتة المادية الأخرى		11955،05

❖ مثال3:

بتاريخ 2015/4/3 حازت مؤسسة أقمصة جن جن على آلة للخياطة بقيمة 61325،30 دج وسجل المحاسب القيد التالي:

2015/4/3

215300		المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	61325،3	
	512000	البنك		61325،3
		الحيازة على آلة خياطة		

المطلوب: معالجة الخطأ المحاسبي.

بعد انتهاء محافظ الحسابات من عملية التدقيق أشار في تقريره إلى وجود خطأ في العملية السابقة (الخطأ في المبالغ) فقام محاسب مؤسسة أقمصة جن جن بمعالجة الخطأ كما يلي:

ملاحظة :

مثل هذه الأخطاء لا تحدث للمحاسب كما أنه سيتم اكتشافها من خلال إعداد وضعية التقارب البنكي في نهاية السنة ويتم إدراجها في نتيجة الدورة؛ لكن فيما مضى أين كان يتم التسجيل يدويا للعمليات المحاسبية كانت مثل هذه الأخطاء شائعة وبالتالي فالمعالجة كانت بالفرق سواء في السنة ن أو السنة ن+1.

سواء في السنة ن أو السنة ن+1

215300		المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	90	
	512000	البنك		90

❖ مثال4:

بتاريخ 2015/7/1 حازت مؤسسة أقمصة جن جن على أربعة طاولات للتفصيل قيمة الطاولة الواحدة 29010،00 دج والتسديد عن طريق البنك، فسجل المحاسب القيد التالي:

2015/7/1

218200		الأصول الثابتة المادية الأخرى	116040	
	530000	الصندوق		116040
		شراء طاولات للتفصيل		

المطلوب: معالجة الخطأ المحاسبي.

من خلال مهمة التدقيق تم اكتشاف خطأ على مستوى العملية السابقة، وهو في طريقة التسديد بحيث كانت عن طريق البنك وليس عن طريق الصندوق، لذا قام محاسب مؤسسة أقمصة جن جن بمعالجة الخطأ كما يلي، سواء في السنة ن أو في السنة ن+1.

سواء في السنة ن أو في السنة ن+1

530000		الصندوق	116040	
	512000	البنك		116040

❖ مثال5:

بتاريخ 2015/1/20 تمت الحيازة على شاحنة لنقل من طرف مؤسسة أقمصة جن جن بقيمة 280000،00 دج، والرسم على القيمة المضافة ب17%، والدفع كان بشيك بنكي، وسجل المحاسب القيد التالي:

2015/1/20

218300		الأصول الثابتة المادية الأخرى	3276000،00	
	512000	البنك		3276000،00
		الحيازة على شاحنة للنقل		

المطلوب: تصحيح العملية الخاطئة.

تم اكتشاف وجود خطأ في تسجيل المبالغ إذ تم إدراج الرسم على القيمة المضافة في الحساب 218300، سواء في السنة ن أو السنة ن+1 يتم معالجة الخطأ كما يلي:

سواء في السنة ن أو في السنة ن+1

445100		الرسم على القيمة المضافة –المشتريات–	476000	
	218300	الأصول الثابتة المادية الأخرى		476000

ثانيا: معالجة الأخطاء المحاسبية في المجموعة الثالثة.

يتم معالجة الاخطاء المحاسبية في المجموعة الثالثة كما يلي:

❖ مثال 1:

اشترت مؤسسة مدبغة جيجل بضاعة ب 500000 دج (خ.ر) ورسم على القيمة المضافة 17% على الحساب بفاتورة رقم 19 سند إدخال رقم 8 وسجل المحاسب القيد التالي:

380100		مشتريات بضاعة	585000	
	401100	موردو التثبيتات		585000
		قيد تسجيل الفاتورة رقم 19		

300100		بضاعة	585000	
	380100	مشتريات بضاعة		585000
		سند إدخال رقم 8.		

المطلوب: معالجة الخطأ المحاسبي.

من خلال عملية التدقيق أشار محافظ الحسابات في تقريره إلى وجود خطأ على مستوى العملية السابقة إذ تم إدخال البضاعة للمخازن متضمنة الرسم، وعليه فالمعالجة في السنة ن أو في السنة ن+1 مختلفة وتكون وفق ثلاث حالات:

1- معالجة الخطأ المحاسبي في السنة ن:

الحالة الأولى: عدم خروج بضاعة من المخازن:

445200		الرسم على القيمة المضافة	85000	
	300100	بضاعة		85000

الحالة الثانية: خروج جزء من البضاعة من المخازن (نفترض خروج نصف البضاعة).

445200		الرسم على القيمة المضافة	85000	
	300100	بضاعة		42500
	600100	بضاعة مستهلكة		42500

الحالة الثالثة: خروج كلي للبضاعة من المخزن.

445200		الرسم على القيمة المضافة	85000	
	600100	بضاعة مستهلكة		85000

2- معالجة الخطأ المحاسبي في السنة ن + 1:

بعد إغلاق الميزانية يتم معالجة الخطأ كما يلي:

الحالة الأولى: عدم خروج البضاعة من المخازن.

يسجل المحاسب القيد التالي:

445200		الرسم على القيمة المضافة –المشتريات–	85000	
	300100	بضاعة		85000

الحالة الثانية: خروج جزئي للبضاعة في السنة ن.

445200		الرسم على القيمة المضافة	85000	
	300100	بضاعة		42500
	757100	المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير		42500

الحالة الثالثة: خروج كلي للبضاعة في السنة ن.

445200		الرسم على القيمة المضافة	85000	
	757100	المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير		85000

❖ **مثال2:**

بتاريخ 2017/3/6 قامت مؤسسة أقمصة جن جن بشراء قماش من نوع بوبلين أبيض بمبلغ 2758196،00 دج بشيك، الرسم على القيمة المضافة 19% بفاتورة رقم 2017/01. (الملحق رقم34).

فسجل المحاسب القيد التالي:

2017/3/6

380200		مشتريات بضاعة	3282253،24	
	512000	البنك		3282253،24
		فاتورة رقم 2017/01		
		2017/3/6		
300200		بضاعة	3282253،24	
	380200	مشتريات البضاعة		3282253،24
		دخول البضاعة للمخازن		

المطلوب: معالجة الخطأ المحاسبي.

بعد التدقيق الذي قام به محافظ الحسابات تم اكتشاف وجود خطأ في العملية السابقة، إذ تم إدخال الأقمشة للمخازن بمبلغ متضمن الرسم؛ وعليه يتم معالجة الخطأ سواء في السنة ن أو في السنة ن+1 وفق ثلاث حالات كما يلي:

1- معالجة الخطأ المحاسبي في السنة ن:

يتم معالجة الثلاث حالات في السنة ن كما يلي:

الحالة الأولى: عدم خروج بضاعة من المخازن.

445300		الرسم على القيمة المضافة –المشتريات–	524057،24	
	300200	بضاعة		524057،24

الحالة الثانية: خروج جزئي للبضاعة من المخازن. (نفترض خروج ثلث من البضاعة).

445300		الرسم على القيمة المضافة	524057،24	
	300200	بضاعة		349371،47
	600200	بضاعة مستهلكة		174685،77

الحالة الثالثة: خروج كلي للبضاعة.

445300		الرسم على القيمة المضافة	524057،24	
	600200	بضاعة مستهلكة		524057،24

2- معالجة الخطأ المحاسبي في السنة ن+1.

يتم معالجة الخطأ في السنة ن+1 وفق ثلاث حالات كما يلي:

الحالة الأولى: عدم خروج البضاعة من المخازن.

445300		الرسم على القيمة المضافة	524057،24	
	300200	بضاعة		524057،24

الحالة الثانية: خروج جزئي للبضاعة من المخازن.

445300		الرسم على القيمة المضافة	524057،24	
	300200	بضاعة		349371،47
	757200	المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير		174685،77

الحالة الثالثة: خروج كلي للبضاعة من المخازن في السنة ن+1.

445300		الرسم على القيمة المضافة	524057،24	
	757200	المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير		542057،24

ثالثا: معالجة الأخطاء المحاسبية في المجموعة الرابعة.

يتم معالجة الأخطاء المحاسبية في المجموعة الرابعة كما يلي:

❖ **مثال1:**

في 2015/4/20 قامت مؤسسة مدبغة جيجل ببيع بضاعة ب 1000000 دج (خ.ر) للزبون وكان الرسم على القيمة المضافة ب17% والتسديد كان بشيك بنكي؛ بحيث قام محاسب مؤسسة مدبغة جيجل بتسجيل القيد التالي:

2015/4/20

411100		الزبون	1000000	
	445400	الرسم على القيمة المضافة –المبيعات–		170000
	700100	المبيعات		830000

المطلوب: معالجة الخطأ المحاسبي.

بعد اكتشاف الخطأ من قبل محافظ الحسابات والمتمثل في حساب وقيد الرسم على القيمة المضافة فإن معالجة الخطأ تتم كما يلي سواء في السنة ن أو في السنة ن+1.

1- معالجة الخطأ المحاسبي في السنة ن.

2015/4/20

411100		الزبون	170000	
	700100	المبيعات		170000

2- معالجة الخطأ المحاسبي في السنة ن+1.

2016/1/2

411100		الزبون	170000	
	757300	المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير		170000

❖ مثال2:

بتاريخ 2016/12/26 قامت مؤسسة "س" بشراء أزرار بقيمة 2300678،95 دج متضمن الرسم بفاتورة رقم 81/16 واستفادت من تخفيض قدره 50%، فسجل المحاسب القيد التالي:

2016/12/26

411016		زبائن	2300678،95	
	445500	الرسم على القيمة المضافة –المبيعات–		334286،68
	700200	مبيعات		1966392،27

المطلوب: تصحيح القيد الخاطئ.

بعد اكتشاف الخطأ من قبل محافظ الحسابات والمتمثل في عدم حساب التخفيض المالي، فقامت المؤسسة بمعالجة الخطأ كما يلي:

سواء في السنة ن أو السنة ن+1

609100		التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة	983196،14	
	411016	زبائن		983196،14

❖ **مثال3:**

بتاريخ 2017/3/1 باعت مؤسسة جن جن منتجات وسطية ومتبقية على الحساب بقيمة 54799 دج وب100000 دج على التوالي، فسجل المحاسب القيد التالي:

2017/3/1

411200		زبائن	84799	
	702100	مبيعات منتجات وسطية		24799
	703100	مبيعات منتجات متبقية		60000
		2017/3/1		
724100		تغيير المخزون من المنتجات	154799	
	351100	المنتجات الوسطية		54799
	358100	المنتجات المتبقية		100000

المطلوب: معالجة الخطأ المحاسبي.

قام محافظ الحسابات بالإشارة إلى وجود خطأ في مبالغ مبيعات المنتجات الوسطية ومبيعات المنتجات المتبقية، إذ يتم معالجة الخطأ من خلال ملحق مرفق برقم أو من خلال فاتورة ونسجل القيد بالفرق ونميز حالتين:

أ- حالة عدم قبول الزبون إعادة تأسيس الفاتورة فلا يسجل أية قيد.

ب- حالة قبول الزبون إعادة تأسيس الفاتورة فتتم المعالجة كما يلي:

1- المعالجة الخطأ المحاسبي في السنة ن.

2017/3/1

411200		زبائن	70000	
	702100	مبيعات منتجات وسطية		30000
	703100	مبيعات منتجات متبقية		40000

2- المعالجة الخطأ المحاسبي في السنة ن+1:

تتم المعالجة كما يلي:

2018/1/2

411200		زبائن	700000	
	757400	المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير		70000

المطلب الثاني: طرق معالجة الأخطاء المحاسبية في المجموعة الأولى والسادسة.

سنطرق في هذا المطلب لطرق معالجة الأخطاء المحاسبية الخاصة بالمجموعة الأولى و السادسة.

أولا: معالجة الأخطاء المحاسبية للمجموعة الأولى

يتم معالجة الأخطاء المحاسبية في المجموعة الأولى من طرف المؤسسات كما يلي:

❖ **مثال:**

بتاريخ 2017/9/15 سددت مؤسسة أقمصة جن جن قرض أخذته من أجل تطوير وسائل الإنتاج بمبلغ 1028080،13 دج بفائدة قدرها 3598،28 دج، فسجل المحاسب القيد التالي:

2017/9/15

164000		قروض بنكية	103678،41	
	512000	البنك		103678،41
		تسديد القرض البنكي		

المطلوب: معالجة الخطأ المحاسبي.

بعد قيام محافظ الحسابات بمهمته اكتشف وجود خطأ، بحيث لم تظهر الفوائد البنكية في القيد، وعليه عملية المعالجة تتم كما يلي:

1- معالجة الخطأ المحاسبي في السنة ن:

يتم معالجة الخطأ كما يلي:

2017/9/15

661000		أعباء الفوائد	3598،28	
	164000	قروض بنكية		3598،28

2- معالجة الخطأ المحاسبي في السنة ن+1:

2018/1/2

657000		الأعباء الاستثنائية عن عمليات التسيير	3958،28	
	164000	قروض بنكية		3958،28

ثانيا: معالجة الأخطاء المحاسبية في المجموعة السادسة.

يتم معالجة الأخطاء المحاسبية الخاصة بالمجموعة السادسة كما يلي:

❖ **مثال:**

بتاريخ 2017/5/9 استلمت مؤسسة "س" فاتورة الكهرباء بقيمة 62800،93 دج، سددت عن طريق شيك بنكي، الرسم على القيمة المضافة 19% (الملحق رقم 35)، وسجل المحاسب القيد التالي:

2017/5/9

626000		مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	52773،89	
	512000	البنك		52773،89

المطلوب: معالجة الخطأ المحاسبي.

من خلال قيام محافظ الحسابات بتدقيق حسابات المؤسسة اكتشف وجود خطا وهو عدم تسجيل الرسم على القيمة المضافة، وعليه يتم معالجة الخطأ كما يلي:

1- معالجة الخطأ المحاسبي في السنة ن:

2017/5/9

445600		الرسم على القيمة المضافة	10027،04	
	626000	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية		10027،04

2- معالجة الخطأ المحاسبي في السنة ن+1.

2017/5/9

445600		الرسم على القيمة المضافة	10027،04	
	626000	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية		10027،04

الخلاصة

من خلال الدراسة الميدانية نستخلص بأن الخطأ هو عدم تسجيل القيود المحاسبية من طرف القائمين بالإدارة أو عدم تسجيل بعض العمليات التي قامت بها المؤسسة سواء عمليات الشراء أو البيع لكن بطريقة غير متعمدة، أما إذا كان متعمدا من طرف الإدارة فذلك يعتبر بمقام الفعل الجنائي الذي يهدف إلى التلاعب بالحسابات السنوية للمؤسسة سواء بغرض التهرب الضريبي أو للرفع من نتيجة المؤسسة من خلال الزيادة الوهمية غير المبررة أو بتخفيض نتيجة المؤسسة بهدف المساس بحقوق الشركاء في الأرباح وعدم تسديد الضريبة على الأرباح.

لكن بعيدا عن نية ماسك المحاسبة أو الإدارة، فإن على محافظ الحسابات أن يؤدي عمله وفق إجراءات منصوص عليها قانونا حتى لا يتحمل مسؤولية تلك الأخطاء فتبدأ مهمته من جمع أوراق العمل وتنتهي عند إعداد تقرير الشهادة سواء بتحفظ أو بدون تحفظات وممكن أن يمتنع عن إبداء الرأي أو رفض تقديم شهادة بصحة وانتظامية المحاسبة.

وعلى إثر تقرير محافظ الحسابات الذي يختمه بتوصياته يتم معالجة الأخطاء من طرف المؤسسة من خلال إعادة تصحيح الأخطاء المرتكبة عن طريق برنامج المحاسبة Pc comptable.

الخاتمة

من خلال الدراسة الميدانية والفصول النظرية؛ فالتدقيق الخارجي يعتبر إحدى آليات مكافحة الفساد المحاسبي لما له من دور كبير في اكتشاف التحريفات وذلك من خلال اتباع مجموعة من الطرق المنتهجة من طرف المدققين الخارجيين، لكن بالرغم من اختلاف الطرق المتبناة من طرف المدققين الخارجيين إلا انها تصب في نفس الهدف وهو اكتشاف الخطاء وإبداء رأي صادق حول حقيقة القوائم المالية للمؤسسة المدقق فيها، فبناء على رأيه تقدم المؤسسات على معالجة الأخطاء وبالتالي المساهمة في اتخاذ القرارات السليمة.

النتائج :

تنقسم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة إلى:

نتائج نظرية:

تتمثل النتائج النظرية فيما يلي:

- التدقيق الخارجي عملية منظمة ومنهجية تؤطرها مجموعة من المعايير والقوانين؛
- المدقق الخارجي مهني مستقل يتصف بنزاهة والأمانة؛ إذ يلعب الدور المحوري في اكتشاف التحريفات ومكافحتها؛
- يستند التدقيق الخارجي إلى مجموعة من المبادئ والفروض التي تخدد إطاره النظري؛
- يشترك كل من الغش والخطأ في كونهما تحريفات ويختلفان من حيث النية المقصودة وغير المقصودة؛
- لا يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية عند عدم اكتشافه للغش والخطأ بعد إصداره للتقرير إذا كان قد بذل العناية المهنية اللازمة، في حين المسؤولية ستقع كاملة على الإدارة؛
- في إطار التلاعب في الحسابات يمكن التمييز بين التلاعب في الحسابات من أجل تضخيم نتيجة الدورة الذي يهدف إلى تضليل المستثمرين، والتلاعب في الحسابات من أجل تخفيض نتيجة الدورة الذي يتمثل الهدف منه في التهرب الضريبي.

النتائج التطبيقية:

من خلال الدراسة الميدانية توصلنا إلى الآتي:

- يتبع محافظ الحسابات في مكتب محل الدراسة منهجية عمل تتمثل في مجموعة من اجراءات التدقيق تتوزع على مرحلتين (المرحلة المساعدة، والمرحلة النهائية)، وتنطلق اجراءات محافظ الحسابات بزيارة المؤسسة محل التدقيق في المرحلة المساعدة إلى غاية اعداده لتقرير الشهادة الذي يوجه للشركاء أو الجمعية العامة للمساهمين في المرحلة النهائية وعليه من خلال النتيجة أعلاه وما تم التطرق إليه في الجانب النظري

يمكن إثبات صحة الفرضية الأولى التي تنص على **مدى احترام محافظ الحسابات في مكتب محل الدراسة اجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما.**

❖ من خلال الخبرة المهنية التي تفوق 30 سنة لمحافظ الحسابات في مكتب محل الدراسة فإنه ينتهج ثلاث طرق لاكتشاف التحريفات وهي: إما عن طريق الملاحظة وذلك باستناد إلى ميزان المراجعة والميزانية أو عن طريق استخدام صيغ رياضية وإما عن طريق المطابقة بين الوثائق المحاسبية، وعليه من خلال النتيجة أعلاه يمكن إثبات صحة الفرضية الثانية التي تنص على **قيام محافظ الحسابات في مكتب محل الدراسة بتطبيق نفس الطرق في اكتشافه للتحريفات بالنسبة لكل بنود القوائم المالية.**

❖ يتجلى الهدف من مهمة محافظ الحسابات في الإدلاء برأي صادق حول حقيقة القوائم المالية للمؤسسة وليس الهدف منها اكتشاف الأخطاء والأفعال الجنائية المرتبطة بالتسجيلات المحاسبية، وعليه من خلال النتيجة أعلاه وبناء على ما تم التطرق إليه في الجانب النظري يمكن نفي صحة الفرضية الثالثة التي تنص على **تركيز محافظ الحسابات في مكتب محل الدراسة على التمييز بين ما هو خطأ عفوي وما هو غش** فالتسجيلات عمل بشري يعتريه النقص دوما؛

❖ تتكلل جهود محافظ الحسابات في النهاية بإعداده لتقرير الشهادة الذي يعد منطلق لمرحلة المعالجة في المؤسسات الاقتصادية، إذ تعتمد كل من مؤسستي مدبغة جيجل ومؤسسة أقمصة جن جن على نفس طرق معالجة الأخطاء سواء كانت قبل أو بعد إقفال القوائم المالية، وعليه من خلال النتيجة اعلاه يمكن نفي صحة الفرضية الرابعة التي تنص على **اختلاف طرق معالجة الأخطاء المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية في حالة كونها قبل أو بعد إقفال القوائم المالية .**

لكن الجدير بالذكر أنه نظرا للتطور التكنولوجي الملحوظ في مجال المحاسبة تم ابتكار برمجيات تختصر الوقت وتخفف العبء على محاسبي المؤسسات مثل: pc comptable الذي يتولى القيام بالتسجيل المحاسبي والكشف عن الخطأ في نفس، وعليه يمكن القول بأن طرق المعالجة كانت معتمدة في مرحلة سابقة تدعى مرحلة كاربونيك أين كان يتم التسجيل اليدوي للقيود المحاسبية أما في الوقت الحاضر وفي زمن التكنولوجيا فلقد تم الاستغناء عنها.

التوصيات:

❖ تنبع غالبية الأخطاء المحاسبية من طرف القائمين بالإدارة أو المحاسبين نتيجة لجهلهم بالمبادئ المحاسبية، لذا لابد من تأهيل محاسبي المؤسسات من خلال دورات في مبادئ التسجيل المحاسبي؛

❖ إقامة ملتقيات للمدققين الغرض منها إطلاع المدققين بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة بغرض تحسين جانب الممارسة؛

❖ التركيز العلم على تطوير وتدريب المدققين بشكل مستمر، خاصة لو علمنا ان ممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذو مواصفات خاصة، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني، الثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال؛

❖ خلق اماكن لتربص الطلبة المهتمين بمجال التدقيق من خلال اتصال الجامعات بالمؤسسات ومكاتب التدقيق التي لها صلة، وإنشاء عقود معهم لتسهيل عملية قبولهم عند اللجوء إليهم.

الملخص

تهدف هذه الدراسة لمعرفة كيف يتم اكتشاف الأخطاء المحاسبية من طرف المدقق الخارجي وكيف يتم معالجتها من طرف المؤسسة.

ومن أجل تحقيق هدف هذه الدراسة قمنا بتقسيمها إلى قسمين نظري وتطبيقي، أما القسم النظري فقد تناولنا فيه الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي بالإضافة إلى الإطار المفاهيمي للغش والخطأ المحاسبي.

وفي الجانب التطبيقي أجرينا دراسة تطبيقية بمكتب محافظ الحسابات بوجعطيط فريد وكذلك بمؤسسة مدبغة جيجل ومؤسسة أقمصة جن جن، وتوصلنا إلى أن محافظ الحسابات بوجعطيط فريد يحترم معايير التدقيق المقبولة عموما ويكتشف الأخطاء المحاسبية إما عن طريق الملاحظة أو باستخدام معادلات رياضية أو عن طريق المطابقة بين الوثائق المحاسبية، في حين تتولى المؤسسة المدقق فيها معالجة الأخطاء بناء على توصياته.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، الغش، الخطأ، محافظ الحسابات، طرق المعالجة

Abstract:

This study aims at finding out how accounting errors are discovered by the external auditor and how they are handled by the institution.

In order to achieve the objective of this study, we divided it into two theoretical and applied sections. The theoretical section dealt with the conceptual framework of external auditing as well as the conceptual framework of fraud and accounting error.

On the practical side, we conducted an applied study in the office of the accountant, Boujaitit Farid, as well as in Jijel Tannery Foundation and in Jen Jen tee-shirt institution, And concluded that the account manager, Boujaitit Farid, respects the generally accepted auditing standards and detects accounting errors either by observation, mathematical equations or Accounting documents, while the auditing institution shall handle errors based on its recommendations

Key words: External Audit, Fraud, error , Account governor, Methods of Processing.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

❖ **الكتب**

1- أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.

2- ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، **المراجعة مدخل متكامل**، أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريخ، السعودية، 2005.

3- ايهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات** "**الإطار النظري**"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

4- حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة** "**مدخل معاصر**"، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر، مصر، 2007.

5- حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق** "**المراجعة نظريا**"، الطبعة الأولى، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003، الجزء الأول.

6- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات** "**الناحية النظرية والعملية**"، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

7- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات** "**الناحية النظرية**"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004.

8- خليل الديلمي، عبد الرزاق الساكني، نواف فخر، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005، الجزء الأول.

9- دريد كامل آل شبيب، **مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

10- زهرة عاطف السواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار راية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

11- عصام الدين محمد المتولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (1)**، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009.

12- عصام الدين محمد المتولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (2)**، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009.

13- علي عباس، **الإدارة المالية**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

14- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر ""الناحية النظرية"**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006.

15- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

16- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات "الإطار النظري والممارسة التطبيقية"**، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014.

17- محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل "الإطار النظري-المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العلمي"**، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007.

18- محمد بوتين، المرجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

19- محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، دار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

20- محمد فضل مسعد، راغب خالد الخطيب، **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز للمعرفة العلمية، عمان، 2009.

21- مفلح محمد عقول، **مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي**، الطبعة الاولى، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع ودار أجنادين للنشر والتوزيع، عمان،2006.

22- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

23- وليم توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989.

24- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، دار الوراق، عمان، 2007.

❖ **المقالات**

1- الأزهر عزة، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 5، السنة 5، 2012.

2- حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد27، 2011.

3- مصطفى حسن بسيوني السعدني، **المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات**، مجلة محاسب المجاز، جامعة الجنان، لبنان، العدد19، 2004.

❖ **الرسائل الجامعية**

✓ **أطروحات الدكتوراه**

1- شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف1، سطيف، 2012/011.

2- شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف1، الجزائر،2011-2012.

3- فاتح سردوك، **تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة دراسة حالة- واقع وآفاق مراجعة الحسابات في الجزائر**-، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.

✓ **رسائل الماجيستير**

1- بن عيسى رقيق، **التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية IAS/ IFRSدراسة مقارنة: حالة الجزائر**، رسالة ماجيستير، جامعة المدية، الجزائر، 2010/2009.

2- بن يخلف أمال، **المراجعة الخارجية في الجزائر – دراسة حالة تطبيقية لشركة قابضة عمومية –**، رسالة ماجيستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.

3- شرين مصطفى الحلو، **المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية "دراسة تطبيقية في مكتب الحسابات في غزة"**، رسالة ماجيستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

4- شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات – مقبوضات"**، رسالة ماجيستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2003،2004.

5- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين لمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة ماجيستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2910/2009.

6- عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظلم الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية – دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة**-، رسالة ماجيستير، جامعة 20 أوث 1955، سكيكدة، 2007/2006.

7- عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات** "**دراسة ميدانية**"، رسالة ماجيستير، جامعة المدية، المدية، 2009/2008.

8- غوالي محمد بشير، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة** "**حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة CCLS**"، رسالة ماجيستير، ، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003.

9- فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية –دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL)**، رسالة ماجيستير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2004/2003.

10- ليندا حسن نمر الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجيستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، يوليو 2009.

11- محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجيستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011/2010.

12- وجدان على أحمد، **دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، رسالة ماجيستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009.

✓ **مذكرات الماستر:**

1- بوبكر أبي مولود، **مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الغش- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات**-، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2014.

2- مروة بوعزة، **مسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية – دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة** -، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013.

❖ **الملتقيات.**

1- أحمد نقاز، عادل نقموش، **المسؤولية الاجتماعية لمدقق الحسابات-حالة الجزائر**-، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول "**تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات**"، المنعقدة بجامعة ثليجي عمار بالأغواط، أيام 20-21 نوفمبر، 2013.

2- أيوب بوقرورة، عبد العالي محمدي، **مدى تأثير أخلاقيات مهنة محافظة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر –دراسة ميدانية**-، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول" **تأهيل**

مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، المنعقدة بجامعة عمار ثليجي بالأغواط، أيام20-21 نوفمبر،2013.

3- بوحفص رواني، **تدقيق مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء قانون 01/10**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع "**تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات** "، المنعقدة بجامعة ثليجي عمار بالأغواط، أيام 20-21 نوفمبر، 2013.

4- سارة حدة بودربالة، شهرزاد بودربالة، **مهنة التدقيق بين الفشل وإعادة الثقة: بعض الإخفاقات العالمية لمحاولة استرجاع التوازن من خلال قانون ساربنس أوكسلي (SOA)**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول "**تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات**"، المنعقدة بجامعة ثليجي عمار بالأغواط، أيام 20-21 نوفمبر، 2013.

5- عماري سمير، ديلمي عمر، **دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول "**تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات**"، المنعقدة بجامعة ثليجي عمار بالأغواط، أيام 20-21 نوفمبر، 2013.

6- عمورة جمال، سايج فايز، **مسؤولية التدقيق على تأمين السوق المالي في ظل الأزمات المالية**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول "**تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات**"، المنعقدة بجامعة ثليجي عمار بالأغواط، أيام 20-21 نوفمبر، 2013.

7- قدوري عمر، **Etats Financiers Frauduleux et le rôle de l'Auditeur**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول "**تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المعاصرة للمؤسسات**"، المنعقدة بجامعة عمار ثليجي بالأغواط، أيام 20-21 نوفمبر، 2013.

8- ميلود زيد الخير، ياسين غفافلية، **التدقيق بين الحوكمة وأخلاقيات المهنة**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول "**تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات**"، المنعقدة بجامعة ثليجي عمار بالأغواط، أيام 20-21 نوفمبر، 2013.

9- ناصر مراد، عجيلة ناصر، بن نوي مصطفى، **مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري –رؤية استشرافية–**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول "**تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المعاصرة للمؤسسات**"، المنعقدة بجامعة ثليجي عمار بالأغواط، أيام 20-21 نوفمبر، 2013.

❖ **القوانين، المراسيم والقرارات.**

✓ **القوانين:**

1- المادة 39، الأمر رقم 69 – 107، المؤرخ بتاريخ 22 شوال عام 1349، الموافق ل31 ديسمبر 1969، **المتعلق بقانون المالية لسنة 1969**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 110، السنة السادسة.

2- المادة 5، القانون رقم 80 – 05 المؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1400، الموافق ل1 مارس 1980، **المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 10.

3- المادة 5، المادة 36، القانون رقم 88 – 01 المؤرخ في 22 جمادى الأولى عام 1988، الموافق ل 12 يناير 1988، **المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 2، السنة 25.

4- المادة 37، قانون رقم 10 – 01، المؤرخ في 16 رجب عام 1431، الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.

✓ **المراسيم:**

1- المادة 2، المرسوم التنفيذي رقم 11 – 24، المؤرخ في 22 صفر عام 1432، الموافق ل27 يناير 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7، السنة 48.

✓ **القرارات:**

1- المادة 2، القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994، **المتعلق بأتعاب محافظي الحسابات** ، المعدل والمتمم بالقرار المؤرخ في 6 ديسمبر 2006 والقرار المؤرخ في 25 يونيو 2008.

❖ **المقابلات**

1- مقابلة مع السيد بوجعطيط فريد، محافظ حسابات ومحاسب معتمد، جيجل.

2- مقابلة مع السيدة عثمان سعيدة، محاسب رئيسي، جيجل.

❖ **المواقع الالكترونية**

1- محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية عن موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، نقلا عن الموقع الإلكتروني2009/11/24.pdf content/uploads –iefpedia.com/arab/wp.

2- منذر طلال مومني، جمال ابراهيم بدور، **مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 240 والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه**، نقلا عن الموقع الإلكتروني http:// alqashi.com/rch/jurch%20(47).pdf، التاريخ2017/2/12، الساعة10:00.

❖ **مصادر أخرى.**

1- الإتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 "**أدلة الإثبات**"، الفقرة 7.

2- الإتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي للتدقيق رقم240 "**الخطأ والاحتيال**"، الفقرة 4.

ثانيا: مراجع باللغة الأجنبية:

❖ **الكتب**

1- Elisabeth Bertin, **audit interne : enjeux et pratiques a l'internationa**l, Eyrolles édition d'organisation, paris, 2007, p17.

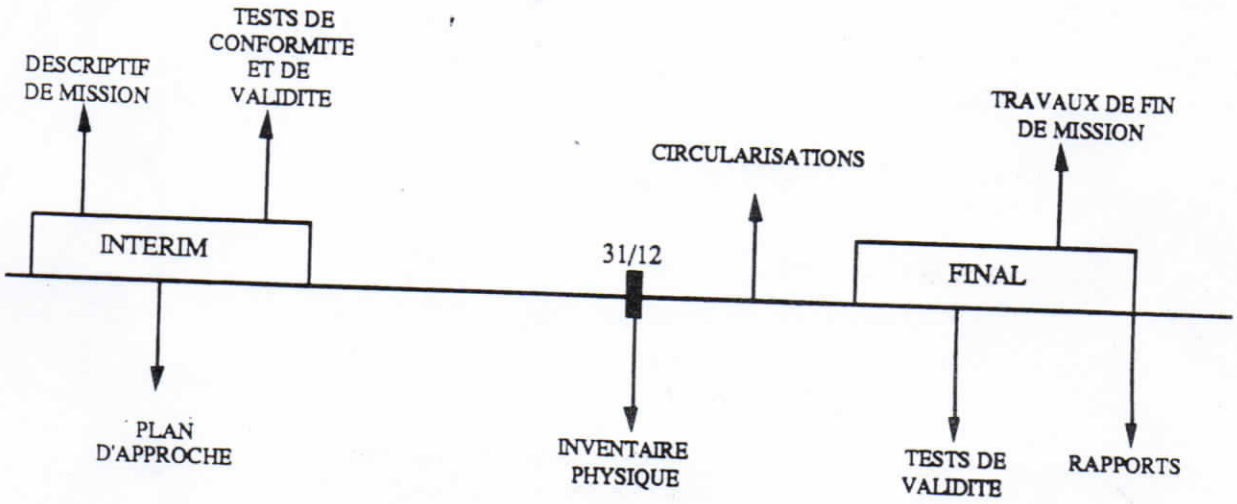
❖ **المواقع الالكترونية**

1-Student accountant, **IAS 240 (redrafted) auditors fraud**, the site http:// www. Accaglobal.com, 1/2/2017, 22:23.

الملاحـــق

SCHEMA DANS LE TEMPS DE LA DEMARCHE GENERALE DE L'AUDIT

(Hypothèse clôture de l'exercice au 31 décembre)



A.F.I.G.R.F.U FERDJIOUA C . A . C : 2002	DOSSIER DE L'EXERCICE	REF : CāT

CONTROLE DES COMPTES

INVESTISSEMENTS INCORPOREL	C	X
INVESTIISEMENTS CORPOREL	D	X
STOCKS	E	X
INVENTAIRE PHYSIQUE DE STOCKS	E E	
CREANCES D'INVESTISSEMENTS	F	X
CREANCES SUR CLIENTS	G	X
CONFIRMATION DES CREANCES SUR CLIENTS	G G	
AUTRES CREANCES	H	X
DISPONIBILITES	K	X
CONFIRMATION DISPONIBILITES	K K	X
FONDS PROPRES	L	X
DETTES D'INVESTISSEMENTS	M	X
DETTES DE STOCKS	N	X
CONFIRMATION DES DETTES DE STOCKS	N.N	
AUTRES DETTES	P	X
COMPTES DE RESULTATS	R	X
ENGAGEMENTS HORS BILAN ET PASSIF EVENTUELLES	S	
EVENEMENTS POSTERIEURS	T	

Code/Réf : _____ Exercice : _____ Folio : _____ Date : _____

Nature des travaux : Rubrique : ACTIF

Client : / Fait par : Revu par :

3 ملحق رقم

ACTIF

Au 31-12-1996

DESIGNATION	REF	SIEGE	CH. LAID	FERDJIOUA	MILA	CONSOLIS
INVESTISSEMENT INCORPOREL	C					
INVESTISSEMENT CORPOREL	D					3 [illegible]
STOCKS	E					[illegible]
CREANCES D'INVESTISSEMENT	F					
CREANCES SUR CLIENTS	G					58 021 493
AUTRES CREANCES	H					
DISPONIBILITES	K					1 832 1903
RESULTAT DE L'EXERCICE	R					
TOTAL ----						

Client : SARL Plus Comptant Comptoir

Fait par : Mme Mouhoutar

Revu par : Mouna Mtaoui

Nature des travaux :

Rubrique : Actif

Code/Réf : A 36

Exercice : 2016

Folio : 1

Date : 26/04/2017

Désignation	REF Suivie	C.H. CMD	Cde Liv
Immobilisation en cours	C		
Immobilisation Corporelles	D		
Immobilisation en Cours			
Stocks	E		
Créances sur client	G		
Autres créances	H		
Disponibilité	I		
Résultat de l'exercice	R		
TOTAL			

Actif

Au 31/12/2016

A 36 Suivi Mr

Code/Réf :
Exercice :
Folio :
Date :

Nature des travaux :

Rubrique : PASSIF

Client :

Fait par :

Revu par :

PASSIF

An 31.12.1997

DESIGNATION	REF	SIEGE	CH.LAID	FERDJIOUA.	MILA	CONSOLID.
FONDS PROPRE	L					
DETTES D'INVESTISSEMENT	M					
DETTES DE STOCKS	N					
AUTRES DETTES.	P					
TOTAL ----						

Client : Société Réalisa Complète

Nature des travaux :

Code/Réf : 436

Exercice : 2016

Folio : 1

Date : 6/4/2016

Fait par : Nom et Prénom de l'agent

Revu par : Beaufort + Ferrid

Rubrique : Paiement

Pour réception

Paiement
du 21/12/2016

Désignation	Réf	Siège	CH + Land		Construction
Chantier de Projet	4				25 725 735
Dalles de Rotonde	2		"		752 913668
Autre Petites	0				14 272 736
Total					

AFIGRFU
FERDJIOUA
EX : 2000

OBJET : INVESTISSEMENTS CORPORELS

REF D

N° DES COMPTES	DESIGNATION	REF	SOLDE AU 01.01.1999	SOLDE AU 31.12.2000	AJUSTEMENT	SOLDE FINAL L'EXE
	I. INVESTISSEMENTS BRUT					
22	Terrains	1				
24	Equipt de production	2				
25	Equipt. sociaux	3				
28	Investissements en cours	4				
	TOTAL BRUT					
	II AMORTISSEMENTS					
284	AMORT EQ. DE PROD	5				
285	AMORT EQ. SOCIAUX	5				
	TOTAL AMORT					
	TOTAL BRUT					

A36

Client : SPRL pc plus Computer Company.	Nature des travaux :	Code/Réf : 14
Fait par : Nessine Djeddou		Exercice : 2016
Revu par : Bouftit + Farid	Rubrique :	Folio : 1
		Date : 26/04/2017

N° Des Comptes	Designation	RFF	Soldeau 1/1/2016	Soldeau 31/12/2016	Ajustement	Sold Final (15-16)
	Dettes Financières et assimilés					
	Trésorerie					
512	Compt Banc Caisse gestion	1		1836394,05		1836394,05
530	Caisse_Recette_Depenses	21		15608,97		15608,97
	Total Brut			1832903,02		1832903,02

بالخسارة P-S

بلاستوزة

OBJET : MOUVEMENTS DES AMORTISSEMENTS

REF D_5

DESIGNATION	SOLDE AU 31.12 1999	AUGMENTATION	DIMINUTION	SOLDE AU 31.12 2000
Batiments				
Materiel et outillage				
Materiel de transport				
Equipements de bureau				
Embalages recuperables				
Agencements et instalations				
Mobilier et equip. Menager				
TOTAL				

D

Client : SARL PC plus Computer Company	Nature des travaux :	Code/Réf : k/1
Fait par : Nessrine dfaberta		Exercice : 2016
Revu par : Boufoutit Farid	Rubrique :	Folio : 1
		Date : 26/4/2017

Designation	Solde Au 31/12/2015	Augmentation	Diminution	Solde au 31/12/2016
Comptes bancaires gestion	1535695,55	80661029,29	77716429,79	1830629405
Total	1535695,55	80661029,29	77716429,79	1830629405

Client : SARL Pc plus Computer Company	Nature des travaux :	Code/Réf : 112
Fait par : Nassima Djaber	Rubrique : بطاقة 6	Exercice : 2016
Revu par : Boufatit Farid		Folio : 1
		Date : 26/4/2017

Désignation	Solde au 31/12/2015	Augmentation	Diminution	Solde au 31/12/2016
Caisse - Recettes Dépenses	18.615,32	3300.020,86	3470.567,21	1568,97
Total	18.615,32	3300.020,86	3470.567,21	1568,97

IENT : AFIGREU FERDJIOUA	OBJET : CONCLUSION INVESTISSEMENTS CORPORELS	REF Dcc AUDITEUR Date 1997

Nous avons effectué les contrôles figurant dans le programe de contrôle et nous pouvons conclure ce qui suit :

DES MPTES	DESIGNATION	SOLDE AU 01.01.1997	MOUVEMENT DEBIT	MOUVEMENT CREDIT	SOLDE AU 31.12.1997
	I- INVESTISSEMENT BRUT				
22	Terrains				
24	Equipements de production				
25	Equipements sociaux				
28	Investissements en cours				
	TOTAL				
294	Amortissement eq. de prod				
295	Amortissement eq. de sociaux				
	TOTAL				
	NET				

ملاحظة

Client : SARL Pc plus Computer Company	Nature des travaux :	Code/Réf : kcc
Fait par : N [illegible] djaber	Rubrique : P.7 [illegible]	Exercice : 2015
Revu par : Bouzatit Farid		Folio : 1
		Date : 26/4/2017

Nous avons effectué les contrôles figurant dans le programme de contrôle et nous pouvons conclure ce qui suit :

N° de Compte	Désignation	Solde au 1/1/2015	Mouvement Débit	Mouvement Crédit	Solde au 31/12/2015
512	Comptes Bancaires gestion	15 355 695,55	96 016 723,84	77 710 429,79	18 306 294,05
530	Caisse. Recettes Dépenses.	186 153,32	3 486 174,18	3 470 656,21	15 691,97
	Total	15 541 848,87	99 502 898,02	81 180 995,00	18 321 903,02

ANNEXE 3/1

MODELE DE RAPPORT GENERAL DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

CERTIFICATION SANS RESERVES

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre Assemblée générale du ....., j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du..... au ..... :

1 - COMPTE RENDU DE CONTROLE ET CERTIFICATION

a - J'ai vérifié les comptes annuels de votre société pour cet exercice.

"Observations et révélations d'inexactitudes et irrégularités éventuelles ne s'opposant pas à la certification".

b - J'ai vérifié la sincérité des informations relatives à la situation financière et aux comptes, données dans les documents adressés aux actionnaires ou mis à leur disposition à l'occasion de l'assemblée générale.

"Observations et compléments d'informations éventuels".

c - Compte tenu des diligences que j'ai accomplies selon les recommandations de la profession, j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont présentés aux pages..... du présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre société à la fin de l'exercice.

II - INFORMATIONS

En conformité avec la loi, je porte à votre connaissance les faits suivants :

Fait à .....

Le .....

Signature

N.B : Les comptes annuels doivent être visés par le Commissaire aux comptes, et annexés au rapport.

ملحق رقم 9

ANNEXE 3/2

مع ترجمة

MODELE DE RAPPORT GENERAL DU COMMISSAIRE AU COMPTE

CERTIFICAT AVEC RESERVES

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre assemblée générale du ....., j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du ..... au ..... :

1 - COMPTE RENDU DE CONTROLE ET CERTIFICATION

a - J'ai vérifié les comptes annuels de votre société pour cet exercice.

"Observations et révélation d'inexactitudes et irrégularités éventuelles ne s'opposant pas à la certification".

b - J'ai vérifié la sincérité des informations relatives à la situation financière et aux comptes, données dans les documents adressés aux actionnaires ou mis à leur disposition à l'occasion de l'assemblée générale.

"Observations et compléments d'informations éventuels"

c - Je dois formuler des réserves sur les points suivants :

"Description motivée et chiffrée des réserves".

Sous réserves ci-dessus précisées et compte tenu des diligences que j'ai accomplies selon les recommandations de la profession, j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont présentés aux pages ..... du présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre société à la fin de l'exercice.

II - INFORMATIONS

En conformité avec la loi, je porte à votre connaissance les faits suivants :

Fait à.....

Le .....

Signature

N.B : Les comptes annuels doivent être visés par le Commissaire aux comptes, et annexés au rapport.

ANNEXE 3/3

MODELE DE RAPPORT GENERAL DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

REFUS DE CERTIFICATION POUR IRREGULARITES ET INEXACTITUDES

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre Assemblée générale du ....., j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du ..... au ..... .

I - COMPTE RENDU DE CONTROLE ET CERTIFICATION

a - J'ai vérifié les comptes annuels de votre société pour cette exercice.

"Observations et révélations d'inexactitudes et irrégularités éventuelles ne s'opposant pas à la certification".

Mon examen a comporté les contrôles que j'ai considérés nécessaires, compte tenu des recommandations de la profession.

Au cours de mes contrôles, j'ai fait les constatations suivantes :

"Indication et description des inexactitudes et irrégularités ou anomalies s'opposant à la certification".

Les motifs exposés ci-dessus me conduisent à refuser de certifier la régularité et la sincérité des comptes annuels, tels qu'ils sont présentés aux pages ..... du présent rapport, qui ne me paraissent pas donner une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre société à la fin de l'exercice.

b - J'ai vérifié la sincérité des informations relatives à la situation financière et aux comptes, données dans les documents adressés aux actionnaires ou mis à leur disposition à l'occasion de l'assemblée générale.

Je ne peux pas me prononcer sur la sincérité de ces informations.

II - INFORMATIONS

En conformité avec la loi, je porte à votre connaissance les faits suivants :

Fait à .....

Le .....

Signature

N.B : Les comptes annuels doivent être visés par le Commissaire aux comptes, et annexés au rapport.

ANNEXE 2

KIT

SEUIL DE SIGNIFICATION

En raison de l'activité saisonnière, les résultats au 31 août 1988 ne sont pas une base acceptable pour le calcul du seuil de signification.

Le seuil de signification est calculé sur la base des chiffres au 31 décembre 1987. Cependant, si ceux de l'exercice 1988 sont sensiblement différents, un nouveau calcul du seuil de signification devra être effectué.

Par rapport aux bases de mesure communément admises et en application des taux de seuil de signification usuels, nous retenons un seuil de signification de 1 000 KDA. avant B.I.C. et de 500 KDA. après I.S. sous réserve, comme indiqué précédemment que le résultat de l'exercice 1988 soit comparable, ce qui n'est pas évident compte tenu de la conjoncture actuelle.

Par rapport à ce seuil, tout ajustement d'un montant au moins égal à 100 KDA. devra être considéré et c'est en fonction de ce seuil que doit être déterminé le niveau d'intervention sur les comptes autres que ceux identifiés dans les domaines significatifs.

ANNEXE 3/4

MODELE DE RAPPORT GENERAL DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

REFUS DE CERTIFICATION POUR EMPECHEMENT A LA MISSION

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre assemblée générale du....., j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du..... au ..... :

I - COMPTE RENDU DE CONTROLE ET DE CERTIFICATION

a - J'ai vérifié les comptes annuels de votre société pour cet exercice.

"Observations et relations d'inexactitudes et irrégularités éventuelles ne s'opposant pas à la certification".

Mon examen a comporté les contrôles que j'ai considérés nécessaires, compte tenu des recommandations de la profession, à l'exception des points suivants :

"Description des limitations à l'exercice de la mission s'opposant à la certification".

Les motifs exposés ci-dessus me conduisent à refuser de certifier la régularité et la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels, tels qu'ils sont présentés aux pages.....du présent rapport.

b - J'ai vérifié la sincérité des informations relatives à la situation financière et aux comptes, données dans les documents adressés aux actionnaires ou mis à leur disposition à l'occasion de l'assemblée générale.

Je ne peux pas me prononcer sur la sincérité de ces informations.

II - INFORMATIONS

En conformité avec la loi, je porte à votre connaissance les faits suivants :

Fait à .....

le .....

Signature

N.B : Les comptes annuels doivent être visés par le Commissaire aux comptes, et annexés au rapport.

b - J'ai vérifié la sincérité des informations relatives à la situation financière et aux comptes, données dans les documents adressés aux actionnaires ou mis à leur disposition à l'occasion de l'assemblée générale.

Je ne peux pas me prononcer sur la sincérité de ces informations.

II - INFORMATIONS

En conformité avec la loi, je porte à votre connaissance les faits suivants :

Fait à .....

le .....

Signature

N.B : Les comptes annuels doivent être visés par le Commissaire aux comptes, et annexés au rapport.

SARL PC PLUS COMPUTER COMPANY GRAND-LIVRE COMPTE

15 RUE MED BENOUNICHE KOUBA

<copie provisoire>

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

44410-TAP ~~NON RECUPERABLE~~/C.A

Exercice 2016

DATE	JOURNAL	FOLIO	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
				REOUVERTURE...	0,00	380 859,00
12/01/16	TC/BDL	1	CHE-0228869	DEC LA G50 NOVEMBRE 2015	87 585,00	
08/02/16	TC/BDL	2	CHE-0228928	REGL TAP G50 DECEMBRE 2015	293 274,00	
19/11/16	DO	2	2016/11	CONST IMPTS		116 767,00
31/12/16	DO	2	2016/12	CONST IMPTS		243 519,00
				TOTAL (4) MOUVEMENTS du 01/01/16 au 31/12/16	380 859,00	360 286,00
				CUMULS AU 31/12/16	380 859,00	741 145,00
				SOLDE AU 31/12/16		**360 286,00**

6410

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

6420-TAXE ACTIVITE INDUST.& COMMERC

Exercice 2016

DATE	JOURNAL	FOLIO	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
09/03/16	TC/BDL	3	CHE-0228946	REGL TAP DEC G50 JANVIER 2016	36 251,00	
10/04/16	TC/BDL	4	CHE-0228981	REGL TAP DECLARATION G50 FEVRIER 2016	49 842,00	
12/05/16	TC/BDL	5	CHE-2552379	REGL TAP G50 MARS 2016	78 942,00	
07/06/16	TC/BDL	6	CHE-2552415	REGLEMENT TAP G50 AVRIL 2016	13 494,00	
11/07/16	TC/BDL	7	CHE-2552460	REGLEMENT TAP G50 MAI 2016	110 624,00	
28/07/16	TC/BDL	7	CHE-2552501	REGLEMENT TAP G50 JUIN 2016	133 255,00	
31/08/16	TC/BDL	8	CHE-2552518	REGLEMENT TAP G50 JUILLET 2015	25 741,00	
02/10/16	TC/BDL	10	CHE-2552533	G50 AOUT 2016	50 017,00	
08/11/16	TC/BDL	11	CHE-2552558	G50 SEPTEMBRE 2016	20 669,00	
19/11/16	DO	2	2016/11	CONST IMPTS	116 767,00	✓
28/11/16	TC/BDL	11	HCE-2552578	G50 MOIS D'OCTOBRE	219 377,00	✓
31/12/16	DO	2	2016/12	CONST IMPTS	243 519,00	
TOTAL (12) MOUVEMENTS du 01/01/16 au 31/12/16					1 098 498,00	0,00
CUMULS AU 31/12/16					1 098 498,00	0,00
SOLDE AU 31/12/16					**1 098 498,00**	

ملحق رقم 15

SARL PC PLUS COMPUTER COMPANY

15 RUE MED BENOUNICHE KOUBA
N° D'IDENTIFICATION:000016180402761305OO

EDITION DU: **02/05/2017 13:41**
EXERCICE: **01/01/16 AU 31/12/16**
PERIODE DU: **01/01/16 AU 31/12/16**

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET N-1
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles		3 222 250,12	301 877,00	2 920 373,12	2 920 373,12
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courant		3 733 922,55	0,00	3 733 922,55	5 657 031,47
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**6 956 172,67**	**301 877,00**	**6 654 295,67**	**8 577 404,59**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		22 428 905,00	0,00	22 428 905,00	20 963 706,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		58 021 493,85	0,00	58 021 493,85	44 535 601,88
Autres débiteurs		143 103,02	0,00	143 103,02	280 004,13
Impôts et assimilés		395 638,00	0,00	395 638,00	0,00
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers coura					
Trésorerie		18 321 903,02	0,00	18 321 903,02	15 541 848,87
TOTAL ACTIF COURANT		**99 311 042,89**	**0,00**	**99 311 042,89**	**81 321 160,88**
TOTAL GENERAL ACTIF		**106 267 215,56**	**301 877,00**	**105 965 338,56**	**89 898 565,47**

SARL PC PLUS COMPUTER COMPANY

15 RUE MED BENOUNICHE KOUBA

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

N° D'IDENTIFICATION:000016180402761305O0

BILAN (PASSIF) <copie provisoire>

(centimes ignorés)

	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		12 700 000	12 700 000
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		2 780 364	2 637 585
Autres capitaux propores - Report à nouveau		11 273 170	9 294 981
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**26 753 535**	**24 632 566**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		11 200 000	11 200 000
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		**11 200 000**	**11 200 000**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		52 813 668	40 234 088
Impôts		942 597	596 434
Autres dettes		14 255 536	13 235 476
Trésorerie passif			
TOTAL III		**68 011 803**	**54 065 998**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**105 965 338**	**89 898 565**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

SARL PC PLUS COMPUTER COMPANY **BALANCE GENERALE** PAGE:1

15 RUE MED BENOUNICHE KOUBA **-copie provisoire** EDITION DU 02/05/2017 12:32

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/16 AU 31/12/16		SOLDE AU 31/12/16	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
1010	FONDS D'EXPLOITATION	0.00	12 700 000.00	0.00	0.00		12 700 000.00
110	RESULTATS EN INSTANCE D'AFFECT	0.00	9 294 981.63	659 396.00	2 637 585.19		11 273 170.82
12	RESULTAT DE L EXERCICE	0.00	2 637 585.19	2 637 585.19	0.00		0.00
16401	EMPR.AUPRES DES PARTICULI ERS	0.00	11 200 000.00	0.00	0.00		11 200 000.00
1*****	**CLASSE 1- COMPTES DE CAPITAUX**	**0.00**	**35 832 566.82**	**3 296 981.19**	**2 637 585.19**		**35 173 170.82**
2181	MOBILIER DE BUREAU	124 775.00	0.00	0.00	0.00	124 775.00	
2182	MATERIEL DE BUREAU	179 000.00	0.00	0.00	0.00	179 000.00	
21844	MATERIEL DE TRANSPORT	2 850 000.00	0.00	0.00	0.00	2 850 000.00	
21851	EQUIPEMENTS SOCIAUX MATERIEL	40 270.00	0.00	0.00	0.00	40 270.00	
21852	MOBILIER ET EQUIPEMENT MENAGER	28 205.12	0.00	0.00	0.00	28 205.12	
2750	CAUTIONNEMENTS VERSES	5 657 031.47	0.00	0.00	1 923 108.92	3 733 922.55	
28180	AMORTIS.MATERIEL DE TRANSPORT	0.00	208 000.00	0.00	0.00		208 000.00
28181	AMORTIS.EQUIPEMENT DE BUREAU	0.00	29 950.00	0.00	0.00		29 950.00
281810	AMORTIS.MOBILIER DE BUREAU	0.00	24 100.00	0.00	0.00		24 100.00
281820	AMORTIS.MATERIEL DE BUREAU	0.00	35 800.00	0.00	0.00		35 800.00
281852	AMORTIS.EQUIPEMENTS SOCIAUX -M	0.00	4 027.00	0.00	0.00		4 027.00
2*****	**CLASSE 2- COMPTES D'IMMOBILISATIONS**	**8 577 404.59**	**0.00**	**0.00**	**1 923 108.92**	**6 654 295.67**	
30702	STOKS DE MATERIELS INFORMATIQU	20 963 706.00	0.00	69 469 898.81	68 004 699.81	22 428 905.00	
322120	FOURNIT.CONSOMMABLES- PIECES D	0.00	0.00	23 645.17	23 645.17		0.00
380702	ACHAT DE MATERIELS INFORMATIQU	0.00	0.00	69 469 898.81	69 469 898.81		0.00
3*****	**CLASSE 3- COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS**	**20 963 706.00**	**0.00**	**138 963 442.79**	**137 498 243.79**	**22 428 905.00**	
401	FOURNISSEURS	0.00	40 234 088.11	68 890 730.83	81 481 192.51		52 824 549.79
40162	FOURNISSEURS CREDITEURS DE SER	0.00	0.00	10 881.00	0.00	10 881.00	
4090	Fournisseurs débiteurs : avanc	250 407.06	0.00	541 959.01	752 366.05	40 000.02	
411	CLIENTS	44 535 601.88	0.00	92 027 743.08	78 541 851.11	58 021 493.85	
419570	ACOMPTES & AVANCES CLIENTS	0.00	31 609.54	0.00	905.00		32 514.54
421	PERSONNEL	0.00	821 903.82	2 972 359.73	2 794 929.94		644 474.03
431	COTISAT.SOCIALES RETENUES OUV.	0.00	98 219.06	239 775.83	186 492.01		44 935.24
4310	ORGANISMES SOCIAUX	0.00	283 744.09	692 685.87	538 754.70		129 812.92
4420	TAXES RECUPERABLES & PRECOMPTE	29 597.07	0.00	11 863 428.93	11 789 923.00	103 103.00	
44410	TAP NON RECUPERABLE/C.A	0.00	380 859.00	380 859.00	360 286.00		360 286.00
4450	TAXES DUES SUR VENTES	0.00	143 583.92	12 980 779.00	13 338 986.02		501 790.94
447	IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL	0.00	71 991.11	300 936.04	309 465.62		80 520.69
4471	ACCOMPTES IBS	0.00	0.00	395 638.00	0.00	395 638.00	
455	ASSOCIES-COMPTES COURANTS	0.00	12 000 000.00	1 000 000.00	2 300 000.00		13 300 000.00
47	RECETTES EN ATTENTE D'IMPUTAT.	0.00	0.00	0.00	103 800.00		103 800.00
4*****	**CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS**	**0.00**	**9 250 392.64**	**192 297 776.32**	**192 498 951.96**		**9 451 568.28**
5120	COMPTES BANCAIRES GESTION	15 355 695.55	0.00	80 661 028.29	77 710 429.79	18 306 294.05	
	TOTAL A REPORTER	**90 014 289.15**	**90 200 442.47**	**415 219 228.59**	**412 268 319.65**	**106 262 487.59**	**103 497 731.97**

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/16 AU 31/12/16		SOLDE AU 31/12/16	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	**90 014 289.15**	**90 200 442.47**	**415 219 228.59**	**412 268 319.65**	**106 262 487.59**	**103 497 731.97**
530	CAISSE -RECETTES DEPENSES-	186 153.32	0.00	3 300 020.86	3 470 565.21	15 608.97	
5810	VIREMETS DE FONDS	0.00	0.00	1 000 000.00	1 000 000.00		0.00
5*****	**CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS**	**15 541 848.87**	**0.00**	**84 961 049.15**	**82 180 995.00**	**18 321 903.02**	
600702	ACHATS DE MARCH.VENDUES(MAT.IN	0.00	0.00	68 004 699.81	0.00	68 004 699.81	
602009	DIVERSES MATIERES CONSOMMABLES	0.00	0.00	2 091.50	0.00	2 091.50	
602120	PIECES DE RECHANGES	0.00	0.00	23 645.17	0.00	23 645.17	
61110	BELDJOUDI ABDELAZIZ	0.00	0.00	140 000.00	0.00	140 000.00	
61115	BOUDJATIT FARID	0.00	0.00	55 000.00	0.00	55 000.00	
615	Entretien, réparations et main	0.00	0.00	93 828.37	0.00	93 828.37	
616	ASSURANCES	0.00	0.00	91 207.40	0.00	91 207.40	
623	Publicité, publication, relati	0.00	0.00	24 110.00	0.00	24 110.00	
624	TRANSPORTS	0.00	0.00	28 500.00	0.00	28 500.00	
6268	POSTE, TELEGRAPHE, TELEPHONE	0.00	0.00	195 556.84	0.00	195 556.84	
627	FRAIS DE BANQUE ET DE RECOUVR.	0.00	0.00	1 837 857.86	12 153.64	1 825 704.22	
628	Cotisations et divers	0.00	0.00	32 547.02	0.00	32 547.02	
6310	TRAITEMENTS ET SALAIRES	0.00	0.00	2 072 133.45	0.00	2 072 133.45	
6313	INDEMNITE (PANIER-TRANSP)	0.00	0.00	957 433.40	0.00	957 433.40	
6350	COTISATIONS SOCIALES- CNAS-	0.00	0.00	538 754.70	0.00	538 754.70	
63511	COTISATION PATRONAL-CASNOS-	0.00	0.00	240 166.28	0.00	240 166.28	
6383	AUTRES INDEMNIT N/IMPOSABLE	0.00	0.00	130 050.00	0.00	130 050.00	
6420	TAXE ACTIVITE INDUST.& COMMERC	0.00	0.00	1 098 498.00	0.00	1 098 498.00	
6452	DROITS DE TIMBRES	0.00	0.00	4 553.50	0.00	4 553.50	
658	Autres charges de gestion cour	0.00	0.00	141 081.00	0.00	141 081.00	
6*****	**CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES**	**0.00**	**0.00**	**75 711 714.30**	**12 153.64**	**75 699 560.66**	
700702	VENTES DE MARCHANDISES-MAT.INF	0.00	0.00	0.00	78 464 623.25		78 464 623.25
758	Autres produits de gestion cou	0.00	0.00	0.00	15 302.00		15 302.00
7*****	**CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**78 479 925.25**		**78 479 925.25**
	TOTAL GENERAL	**90 200 442.47**	**90 200 442.47**	**495 230 963.75**	**495 230 963.75**	**181 977 657.22**	**181 977 657.22**

u 2016 Reçu de M. Bourita Abdelhakim
N° 01391 la somme de trente trois mille cinq cent quatre-vingt sept DA

	TAP	OCT	32356,-
	DPG/5	2016	276,-
	TVA		925,-
Le Receveur	Pénalités de Retard		
	Total.....		33587,-

IMPOTS ET TAXES PERCUS AU COMPTANT
OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT

M. **BOURITA ABDELHAKIM**

Activité: PHARMACIE

Adresse: SIDI ADBELAZIZ - JIJEL

Serie G. N°50

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les **VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS**

CODE ACTIVITE 0

Nature des impôts	Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires Brut	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant à payer (D.A)	
TAP	C1A11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%	3 207 395	1 603 697	2%	32 073	
	C1A12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30%	-	-	2%	-	
	C1A13	Affaires sans réfaction	15 673	15 673	2%	313	
	C1A14	Affaires exonérées	-	-	0%	-	
	C1A20	Recettes professionnelles (Professions libérales)	-	-	2%	-	
1		TOTAL	3 223 068	1 619 370		32 386	1

		Acomptes et solde I.B.S	Détermination des acomptes et du solde de liquidation	A payer (D.A)	
AP / IBS	E1M10			-	
	E1M20	Solde de liquidation		-	
2			TOTAL	-	2

		Catégories de revenus soumis au versement forfaitaire	Revenu imposable	Taux	A payer (D.A)	
VF	C1C10	Traitements, salaires, émoluments, rémunérations diverses	-	2%	-	
3		TOTAL	-		-	3

		Catégories de revenus soumis à une retenue à la source	Revenu imposable	Taux	A payer (D.A)	
IRG/Salaires	E1L20	**IRG** / Traitements,salaires, pensions et rentes viagères	16 380	Barème	276	
Autres retenues IRG	E1L30	**IRG** / RCDC (titres nominatifs)	-	10%	-	
	E1L40	**IRG** / Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux	-	15%	-	
	E1L60	**IRG** / Revenus des bons de caisse anonymes	-	30%	-	
	E1L80	**IRG** / Autres retenues à la source	-	15%	-	
Retenues IBS	E1M30	**IBS** / Entreprises étrangères non installées (Prest. services) (1)	-	24%	-	
	E1M40	**IBS** / Autres retenues à la source	-		-	
4		(1) Joindre relevé détaillé des retenues TOTAL	16 380		276	4

ملحق رقم 18

TPM

SNC CHEBIRA MOHEMED ET FRERES **BALANCE GENERALE** PAGE:1

ZONE D'ACTIVITE EL -MILIA **<copie provisoire>**

W DE JIJEL EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/16 AU 31/12/16		TOT.MVM AU 31/12/16		SOLDE AU 31/12/16	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
411000	OAIC	21 099 761,05	0,00	47 346 193,80	43 441 722,75	68 445 954,85	43 441 722,75	25 004 232,10	
411002	SNC EL SALAMA SAHRAOUI	0,00	0,00	1 441 505,52	1 441 505,52	1 441 505,52	1 441 505,52		0,00
411005	SARL ASTRA METAL	0,00	0,00	3 225 423,24	3 225 423,24	3 225 423,24	3 225 423,24		0,00
411007	SARL ARMACIER	0,00	0,00	891 423,00	891 423,00	891 423,00	891 423,00		0,00
411010	BOUDJADA RACIM	0,00	0,00	2 856 129,12	2 856 129,12	2 856 129,12	2 856 129,12		0,00
411011	ALFA PIPE DE GHARDAIA	0,00	9 733 452,38	78 340 500,00	40 413 450,00	78 340 500,00	50 146 902,38	28 193 597,62	
411013	STE CERAMIQUE	1 213 769,70	0,00	0,00	0,00	1 213 769,70	0,00	1 213 769,70	
411014	SPA MAGHREB TUBES	0,00	0,00	7 665 840,00	7 665 840,00	7 665 840,00	7 665 840,00		0,00
411016	SARL TAMETAL	754 537,68	0,00	2 011 169,16	1 760 122,26	2 765 706,84	1 760 122,26	1 005 584,58	
	TOTAL GENERAL	**23 068 068,43**	**9 733 452,38**	**143 778 183,84**	**101 695 615,89**	**166 846 252,27**	**111 429.068,27**	**55 417 184,00**	**0,00**

ملحق رقم 19

SNC CHEBIRA MOHEMED ET FRERES GRAND-LIVRE COMPTE

ZONE D'ACTIVITE EL -MILIA

<copie provisoire>

W DE JIJEL

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

641-TAP

Exercice 2016

DATE	JOURNAL	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
09/03/16	03	1	118	00038	G50 1	419 908,00	
06/04/16	03	1	167	00052	G50 2	88 261,00	
25/04/16	03	1	215	00067	G50 3	55 135,00	
05/06/16	03	1	281	00086	G50 4	57 188,00	
13/07/16	03	1	371	00112	G50 5	373 161,00	
04/08/16	03	1	402	00118	G50 6	45 980,00	
05/09/16	03	1	480	00142	G50 7	226 528,00	
05/10/16	03	1	536	00159	G50 8	75 409,00	
20/10/16	05	1	4	00002	TAP 11 2016	110 678,00	
06/11/16	03	1	597	00176	G50 9	96 089,00	
27/11/16	03	1	667	00196	G50 10	48 822,00	
31/12/16	05	1	7	00003	TAP 12 2016	258 664,00	
TOTAL (12) MOUVEMENTS du 01/01/16 au 31/12/16						1 855 823,00	0,00
CUMULS AU 31/12/16						1 855 823,00	0,00
SOLDE AU 31/12/16						**1 855 823,00**	

ملاحظة رقم 20.

	EX	IMPO	TOTAL	TAP
1	12958000	8037420	20995420	419908
2	0	4413070	4413070	88261
3	0	2756770	2756770	55135
4	2689500	169910	2859410	57188
5	11367700	7290360	18658060	373161
6	2299000	0	2299000	45980
7	2941550	8384890	11326440	226529
8	1776500	1993950	3770450	75409
9	0	4804460	4804460	96089
10	0	2441130	2441130	48823
11	0	5533920	5533920	110678
12	6381200	6552000	12933200	258664
HT	**40413450**	**52377880**	**92791330**	1855827
TVA	**0**	**8904240**		
TTC	40413450	61282120	**101695570**	
			101483424	

ملاحظة:

ذكاء لغوي في حساب ما 42 دج و 60 سنتيم مقبول

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

مديرية ..... حسين
DIRECTION .....

مفتشية الضرائب أولاد دباب
INSPECTION DES IMPOTS DE .....

قباضة الضرائب المسيلة
RECETTE DES IMPOTS DE .....

بلدية المسيلة
COMMUNE DE .....

NIS : |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

NIF : |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

Article d'imposition : 18090298455

2007 الشهر جويلية
2007 الفصل .....
Mois de 200
..... Trimestre 200

للتذكير إجباريا
A RAPPELER OBLIGATOIREMENT

F. J.

الضرائب والرسوم المحصلة فورا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر
تصريح يقوم مقام حافظة إشعار بالتسديد

IMPOTS ET TAXE PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU - AVIS DE VERSEMENT

السيد (ة) : ش.ت.ش شركة محمد وإخوانه
M ..... (nom et prénom - raison sociale) (الإسم - اللقب - إسم الشركة)

النشاط أو المهنة : بيع المواشي
Activité / Profession : .....

العنوان : منطقة النشاطات المسيلة
Adresse .....

IMPORTANT !

هذا التصريح يجب أن يقدم إلى قباضة الضرائب خلال العشرين يوم الأولى من الشهر

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les **VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS.**

ملحق رقم 1

رمز النشاط
CODE ACTIVITE |_|_|_|

Série G. n° 50

Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2% الرسم على النشاط المهني بمعدل

Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires رقم الأعمال	Chiffre d'affaire imposable Recettes professionnelles imposables	Montant à payer (en DA)
C 1 A 11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%			
C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30%			
C 1 A 13	Affaires sans réfaction	11326440	11326440	226528
C 1 A 14	Affaires exonérées			
C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales)			
1	Préciser autres taux de réfaction le cas échéant — TOTAL	11326440	11326440	226528

Acomptes IBS التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات

Code	Acomptes IBS	Détermination des acomptes provisionnels	Montant à payer (en DA)
E 1 M 10	Acompte provisionnel		
2		TOTAL	

IRG salaires et autres retenues à la source IRG / IBS الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور والإقتطاعات الأخرى من المصدر لـ ض. د. إ/ض. أ. ش

Code	Catégorie de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS	Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en DA)
E 1 L 20	IRG/ Traitements salaires, pensions et rentes viagères	659211	Barème	29978
E 1 L 30	IRG/ Revenus des créances, dépôts et cautionnements		10 %	
E 1 L 40	IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libératoire		15 %	
E 1 L 60	IRG/ Revenus des bons de caisse anonymes		50 %	
E 1 L 80	IRG/ Autres retenues à la source			
E 1 M 30	IBS/ Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)		24 %	
E 1 M 40	IBS/ Autres retenues à la source			
3	(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise. — TOTAL	659211		29978

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro (Exemple : 325.626 DA = _____ 325.620 DA)

الرسم على القيمة المضافة
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

تسجل أرقام الأعمال و المداخيل بالدينار و العدد الأخير يراجع إلى الصفر
(مثال : 325.626 = 325.620 دج)

A / Chiffres d'affaires imposables أ – رقم الأعمال الخاضع للضريبة

الرمز Code	Opérations assujetties à la TVA العمليات الخاضعة الرسم على القيمة المضافة	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقم الأعمال المعفى Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	Taux	المبلغ المدفوع بـ (دج) Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	Bien, produits et denrées visées par l'article 23 du C.TCA				7%	
E 3 B 12	Préstations de services visées par l'article 23 du C.TCA				"	
E 3 B 13	Opérations immobilièrs visées par l'article 23 du C.TCA				"	
E 3 B 14	Actes médicaux				"	
E 3 B 15	Commissionnaires et courtiers				"	
E 3 B 16	Fourniture d'énergie				"	
E 3 B 21	Productions : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				17%	
E 3 B 22	Revente en l'état : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				"	
E 3 B 23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%				"	
E 3 B 24	Professions libérales				"	
E 3 B 25	Opérations de banques et d'assurances				"	
E 3 B 26	Préstations de téléphones et de télex	11326440	2941550	8384890	"	1425431
E 3 B 28	Autres préstations de services				"	
E 3 B 31	Débits de boissons				"	
E 3 B 32	Productions : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				"	
E 3 B 33	Revente en l'état : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				"	
E 3 B 34	Tabacs et allumettes				"	
E 3 B 35	Spéctacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C.TCA				"	
E 3 B 36	Autres préstations de services visées à l'article 21 du C.TCA				"	
E 3 B 37	Consommations sur place				"	
	المجموع العام لرقم الأعمال TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES	11326440	2941550	8384890		1425431

B / Déductions à opérer ب – الحسومات المجراة :

C / TVA à payer ت – ر.ق.م الواجب دفعه

	Nature des déductions	Montant
E 3 B 91	Précompte antérieurs (mois précédent)	37368109
E 3 B 92	TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C.TCA)	
E 3 B 93	TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C. TCA)	
E 3 B 94	Régularisation du prorata(déduction complémentaire) (art. 40 C.TCA).	
E 3 B 95	TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art.18 C.TCA).	
E 3 B 96	Autres déductions (notification de précompte, etc ....)	
	NB : Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA.	
	مجموع الحسومات المجراة Total des déductions à opérer (B)	37368109

C	- Total des droits dus	1425431
E 3 B 97	Régularisation du prorata (art. 40 C. TCA) (+) (déduction excédentaire)	
E 3 B 98	- Renversement de la déduction (art.38 C. TCA) (+)	
	TOTAL A RAPPELER (C) مجموع المستحقات	1425431
B	- Total des déductions à opérer (B) (-)	37368109
E 3 B 00	TVA à payer au titre du mois (C - B) (A reporter dans le cadre "Récapitulation" ligne10)	6
E 3 B 99	Précompte à reporter sur le mois suivant (B - C)	35942678

SNC FRERES BOUZEKRI **GRAND-LIVRE COMPTE** PAGE:1

OULED KASSEM EL-MILIA **<copie provisoire>**

W DE JIJEL EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

701-Ventes de produits finis **Exercice 2016**

DATE	JOURNAL	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
17/01/16	08	1	10	00003	FACT N° 02		980 000,00
11/02/16	08	1	2	00001	FACT N° 03		216 000,00
16/02/16	08	1	13	00004	FACT N° 04		960 312,00
19/04/16	08	1	6	00002	FACT N° 07		4 273 800,00
20/07/16	08	1	16	00005	FACT N° 08		90 000,00
03/11/16	08	1	30	00009	FACT N° 09		6 020 000,00
18/12/16	08	1	124	00035	FACT N° 10		6 400 000,00
18/12/16	08	1	128	00036	FACT N° 11		90 000,00
					TOTAL (8) MOUVEMENTS du 01/01/16 au 31/12/16	0,00	19 030 112,00
					CUMULS AU 31/12/16	0,00	19 030 112,00
					SOLDE AU 31/12/16		**19 030 112,00**

ملحق رقم 03

	TRAV EL MILIA	CARIERE EL MILIA	total EL MILIA	EL MILIA	TAHER	SETTRA	BORDJ ALI	TOTAL	TAP
1	3130000	0	0	0	0	0		3130000	46950
2		216000						216000	3024
3						16193275		16193275	242899
4	3430000	0						3430000	51450
4		4273800						4273800	59833
4						8732610		8732610	130989
5	21417729							21417729	321266
6					2723662			2723662	40855
6						6451066		6451066	96766
7	1526875							1526875	22903
7		90000						90000	1260
8	5634393							5634393	84516
8						5508391		5508391	82626
9					3469050			3469050	52036
9	3000000							3000000	45000
10						2387010		2387010	35805
11	0	6020000						6020000	84280
11						6568129		6568129	98522
12	0	6490000						6490000	90860
12						4204968		4204968	63075
								0	
	38138997	**17089800**	**55228797**	**0**	**6192712**	**50045449**	**0**	111466958	**1654915**
	572085	239257	811342		92891	750682			
	1,5%	2%	1,5%		1,5%	1,5%			
									1751672

ARTICLE LF 2016	Texte modifié	Nature modification	Article modifié	
				CODE DES PROCEDURES FISCALES
23	CPF	AM	20-8	• Extinction du **contrôle sur pièces** postérieurement à une **vérification de comptabilité**.
24	CPF	AM	21	• Extinction de la procédure du **contrôle sur pièces** postérieurement à une **VASFE (vérification de situation fiscale d'ensemble)**.
25	CPF	AA	36	• Abrogation des dispositions de l'articles **36** du **CPF** définissant les actes frauduleux, du fait que ces demiers sont énumérés au niveau des autres codes fiscaux. – CIDTA article 193 – CTCA article 116 – CII article 533 – CE article 119 – CT articles 8,9,10,33 et 34
26	CPF	AM	81	– Refonte du dispositif des commissions de recours des impôts directs et de la TVA(Compétence, Composition, Fonctionnement et Nature juridique des avis rendus par ces commissions).
27	CPF	AM	81 BIS	– Refonte du dispositif des commissions de recours des impôts directs et de la TVA(Compétence, Composition, Fonctionnement et Nature juridique des avis rendus par ces commissions).
28	CPF			• Les nouvelles dispositions des **articles 81 et 81 bis** du code des procédures fiscales modifiées par les **articles 26 et 27** de la présente loi de finances entrent en vigueur à compter du **1er janvier 2017.**
29	CPF	AMC	95	• **Précision des modalités de prise en charge des mutations de cotes en matière de taxe foncière et des modalités de correction des omissions et insuffisances en matière de cette taxe.**
30	CPF	AM	160	• Correction des renvois à la loi n° 86-14 du 19/08/1986 , modifiée et complétée, relative aux activités de prospection, de recherche d'exploitation et de transport par canalisation des hydrocarbures qui a été abrogée par l'article 114 de la loi n° 05-07, relative aux hydrocarbures, modifiée et complétée par – l'ordonnance n° 2006-10 du 29/07/2006 – La loi n° 2013-01 du 20/02/2013.
31	CPF	AM	161	– idem que ci-dessus
32	CPF	AC	162	• **Suppression du tiret mentionnant l'impôt sur les bénéfices miniers (IBM) pour tenir compte des dispositions de la nouvelle loi minière (n° 2014-05 du 24/02/2014) qui ne prévoit pas d'impôt spécifique frappant le résultat réalisé dans le cadre de cette activité.**
33	CPF	C	163	Correction des renvois à la loi n° 86-14 du 19/08/1986 , modifiée et complétée, relative aux activités de prospection, de recherche d'exploitation et de transport par canalisation des hydrocarbures qui a été abrogée par l'article 114 de la loi n° 05-07, relative aux hydrocarbures
34	CPF	AMC	172	• Institution de l'obligation pour le DGE de motiver ses décisions contentieuses, en indiquant les articles de loi sur lesquels elles sont fondées.

AC. : ARTICLE Changée

!AVIS-SORT CHE!	29.11.2016	30.11.2016	3589256	+77.009,40	+22.499.339,17
!AVIS-SORT CHE!	29.11.2016	28.11.2016	125546	-292,50	+22.499.046,67
!AVIS-SORT CHE!	29.11.2016	30.11.2016	9521103	+824.382,00	+23.323.428,67
!AVIS-SORT CHE!	29.11.2016	30.11.2016	1693825	+1.053.000,00	+24.376.428,67
!AVIS-SORT CHE!	29.11.2016	28.11.2016	125547	-292,50	+24.376.136,17
!PAYEMENT CHEQ!	29.11.2016	28.11.2016	2552597	-204.106,50	+24.172.029,67
!PAYEMENT CHEQ!	29.11.2016	28.11.2016	2552597	-70,20	+24.171.959,47
!PAYEMENT CHEQ!	29.11.2016	29.11.2016	4380473	+66.456,00	+24.238.415,47
!PAYEMENT CHEQ!	29.11.2016	29.11.2016	4380473	-5,85	+24.238.409,62
!COMMISSIONS T!	30.11.2016	30.11.2016	0123617	-4.036,50	+24.234.373,12
!PAYEMENT CHEQ!	30.11.2016	29.11.2016	2552599	-23.868,00	+24.210.505,12
!PAYEMENT CHEQ!	30.11.2016	29.11.2016	2552599	-70,20	+24.210.434,92
!VIRT ORDONNE !	30.11.2016	01.12.2016	153440	+349.753,95	+24.560.188,87
!COMMISSIONS T!	30.11.2016	29.11.2016		-117,00	+24.560.071,87
!AVIS-SORT CHE!	01.12.2016	02.12.2016	9069686	+89.388,00	+24.649.459,87
!AVIS-SORT CHE!	01.12.2016	30.11.2016	134438	-292,50	+24.649.167,37
!AVIS-SORT CHE!	01.12.2016	30.11.2016	134442	-292,50	+24.648.874,87
!AVIS-SORT CHE!	01.12.2016	02.12.2016	6679248	+1.686.095,01	+26.334.969,88
!PAYEMENT CHEQ!	01.12.2016	30.11.2016	2552590	-19.359,80	+26.315.610,08
!PAYEMENT CHEQ!	01.12.2016	30.11.2016	2552590	-70,20	+26.315.539,88
!PAYEMENT CHEQ!	01.12.2016	30.11.2016	2552572	-35.200,01	+26.280.339,87
!PAYEMENT CHEQ!	01.12.2016	30.11.2016	2552572	-70,20	+26.280.269,67
!AVIS-SORT CHE!	04.12.2016	03.12.2016	135637	-175,50	+26.280.094,17
!AVIS-SORT CHE!	04.12.2016	05.12.2016	0797508	+401.504,22	+26.681.598,39
!AVIS-SORT CHE!	04.12.2016	03.12.2016	135632	-292,50	+26.681.305,89
!AVIS-SORT CHE!	04.12.2016	05.12.2016	7671500	+2.106,00	+26.683.411,89
!AVIS-SORT CHE!	04.12.2016	05.12.2016	5061891	+91.005,76	+26.774.417,65
!AVIS-SORT CHE!	04.12.2016	03.12.2016	135634	-292,50	+26.774.125,15
!AVIS-SORT CHE!	04.12.2016	03.12.2016	135638	-292,50	+26.773.832,65
!AVIS-SORT CHE!	04.12.2016	05.12.2016	2789385	+223.189,53	+26.997.022,18
!AVIS-SORT CHE!	04.12.2016	04.12.2016	4387070	+190.125,00	+27.187.147,18
!AVIS-SORT CHE!	04.12.2016	04.12.2016	4387070	-5,85	+27.187.141,33
!PAYEMENT CHEQ!	05.12.2016	04.12.2016	2552600	-186.030,00	+27.001.111,33
!PAYEMENT CHEQ!	05.12.2016	04.12.2016	2552600	-70,20	+27.001.041,13
!COMM. CAUTION !	06.12.2016	06.12.2016	CA00029	+0,00	+27.001.041,13
!PAYEMENT CHEQ!	06.12.2016	05.12.2016	2552595	-197.819,00	+26.803.222,13
!PAYEMENT CHEQ!	06.12.2016	05.12.2016	2552595	-70,20	+26.803.151,93
!AVIS-SORT CHE!	07.12.2016	06.12.2016	131902	-292,50	+26.802.859,43
!AVIS-SORT CHE!	07.12.2016	08.12.2016	3106812	+4.680,00	+26.807.539,43
!VIRT ORDRE RE!	07.12.2016	07.12.2016		+99.999,99	+26.907.539,42
!COMMISSIONS T!	07.12.2016	06.12.2016		-117,00	+26.907.422,42
!PAYEMENT CHEQ!	08.12.2016	07.12.2016	2552601	-70,20	+26.907.352,22
!PAYEMENT CHEQ!	08.12.2016	07.12.2016	2552601	-2.106.000,00	+24.801.352,22
!VIRT ORDONNE !	08.12.2016	08.12.2016	0824320	-351,00	+24.801.001,22
!VIRT ORDONNE !	08.12.2016	09.12.2016	0824320	+569.368,80	+25.370.370,02

RELEVES DE COMPTES

PAGE : 0040

Numero de compte : 173 400 21665 4 00 MONNAIE DA

2 LIBELLE	DATE OPERATION	DATE VALEUR	REFERENCE	MONTANT	SOLDE
ANCIEN SOLDE					+25.328.571,01
PAYEMENT CHEQ	11.12.2016	10.12.2016	2552596	-70,20	+25.328.500,81
PAYEMENT CHEQ	11.12.2016	10.12.2016	2552608	-741.359,52	+24.587.141,29
PAYEMENT CHEQ	11.12.2016	10.12.2016	2552607	-442.260,00	+24.144.881,29
PAYEMENT CHEQ	11.12.2016	10.12.2016	2552607	-70,20	+24.144.811,09
PAYEMENT CHEQ	11.12.2016	10.12.2016	2552608	-70,20	+24.144.740,89
COMM.CAUTION	13.12.2016	13.12.2016	CA00006	+0,00	+24.144.740,89
PAYEMENT CHEQ	13.12.2016	12.12.2016	2552606	-875.000,00	+23.269.740,89
PAYEMENT CHEQ	13.12.2016	12.12.2016	2552612	-70,20	+23.269.670,69
PAYEMENT CHEQ	13.12.2016	12.12.2016	2552606	-70,20	+23.269.600,49
PAYEMENT CHEQ	13.12.2016	12.12.2016	2552612	-333.450,00	+22.936.150,49
PAYEMENT CHEQ	14.12.2016	13.12.2016	2552609	-70,20	+22.936.080,29
PAYEMENT CHEQ	14.12.2016	13.12.2016	2552609	-234.000,00	+22.702.080,29
PAYEMENT CHEQ	14.12.2016	13.12.2016	2552610	-70,20	+22.702.010,09
PAYEMENT CHEQ	14.12.2016	13.12.2016	2552610	-323.700,00	+22.378.310,09
COMM.CAUTION	14.12.2016	14.12.2016	CA00028	+0,00	+22.378.310,09
PAYEMENT CHEQ	16.12.2016	17.12.2016	2552616	-1.093.240,00	+21.285.070,09
PAYEMENT CHEQ	16.12.2016	17.12.2016	2552616	-70,20	+21.284.999,89
PAYEMENT CHEQ	20.12.2016	19.12.2016	2552613	-303.030,00	+20.981.969,89
PAYEMENT CHEQ	20.12.2016	19.12.2016	2552613	-70,20	+20.981.899,69
COMM.CAUTION	21.12.2016	21.12.2016	CA00055	+0,00	+20.981.899,69
COMM.CAUTION	21.12.2016	21.12.2016	CA00055	-537.155,09	+20.444.736,60
COMMISSIONS T	21.12.2016	20.12.2016		-19.890,00	+20.424.846,60
PAYEMENT CHEQ	21.12.2016	20.12.2016	2552622	-301.275,00	+20.123.571,60
PAYEMENT CHEQ	21.12.2016	20.12.2016	2553622	-70,20	+20.123.501,40
PAYEMENT CHEQ	21.12.2016	20.12.2016	2552620	-70,20	+20.123.431,20
PAYEMENT CHEQ	21.12.2016	20.12.2016	2552620	-277.585,92	+19.845.845,28
AVIS-SORT CHE	22.12.2016	21.12.2016	135427	-292,50	+19.845.552,78
AVIS-SORT CHE	22.12.2016	23.12.2016	6875779	+47.970,00	+19.893.522,78
AVIS-SORT CHE	22.12.2016	23.12.2016	0000422	+12.051,00	+19.905.573,78
AVIS-SORT CHE	22.12.2016	21.12.2016	135428	-292,50	+19.905.281,28
AVIS-SORT CHE	22.12.2016	21.12.2016	135428	-292,50	+19.904.988,78
AVIS-SORT CHE	22.12.2016	23.12.2016	5349083	+27.144,00	+19.932.132,78
PAYEMENT CHEQ	22.12.2016	21.12.2016	2552621	-107.000,01	+19.825.132,77
PAYEMENT CHEQ	22.12.2016	21.12.2016	2552621	-70,20	+19.825.062,57
PAYEMENT CHEQ	22.12.2016	22.12.2016	4414073	+88.920,00	+19.913.982,57
PAYEMENT CHEQ	22.12.2016	22.12.2016	4414073	-5,85	+19.913.976,72
COMM.CAUTION	26.12.2016	26.12.2016	CA00052	+0,00	+19.913.976,72
AGIOS DEBITEU	26.12.2016	30.11.2016		-146,25	+19.913.830,47
AGIOS DEBITEU	26.12.2016	30.11.2016		[illegible]	[illegible]

RELEVES DE COMPTES

Numero de compte : 173 400 21665 4 00 PAGE : 0042
MONNAIE DA

2 LIBELLE	DATE OPERATION	DATE VALEUR	REFERENCE	MONTANT	SOLDE
ANCIEN SOLDE					+18.020.380,56
AVIS-SORT CHE	28.12.2016	29.12.2016	6875807	+74.030,00	+18.094.410,56
AVIS-SORT CHE	28.12.2016	27.12.2016	141752	-292,50	+18.094.118,06
PAYEMENT CHEQ	29.12.2016	28.12.2016	2552626	-12.981,15	+18.081.136,91
PAYEMENT CHEQ	29.12.2016	28.12.2016	2552624	-70,20	+18.081.066,71
REGULARISATIO	29.12.2016	29.12.2016		+58.385,34	+18.139.452,05
COMM CAUTION	29.12.2016	29.12.2016	CA00048	+0,00	+18.139.452,05
VIRT ORDONNE	29.12.2016	30.12.2016	173511	+166.842,00	+18.306.294,05
PAYEMENT CHEQ	02.01.2017	01.01.2017	2552633	-71,40	+18.306.222,65
PAYEMENT CHEQ	02.01.2017	01.01.2017	2552628	-305.500,00	+18.000.722,65
PAYEMENT CHEQ	02.01.2017	01.01.2017	2552628	-71,40	+18.000.651,25
PAYEMENT CHEQ	02.01.2017	01.01.2017	2552631	-3.446.000,00	+14.554.651,25
PAYEMENT CHEQ	02.01.2017	01.01.2017	2552633	-23.650,00	+14.531.001,25
PAYEMENT CHEQ	02.01.2017	01.01.2017	2552631	-71,40	+14.530.929,85
PAYEMENT CHEQ	02.01.2017	01.01.2017	2552629	-71,40	+14.530.858,45
PAYEMENT CHEQ	02.01.2017	01.01.2017	2552629	-294.840,00	+14.236.018,45
PAYEMENT CHEQ	03.01.2017	02.01.2017	2552632	-71,40	+14.235.947,05
PAYEMENT CHEQ	03.01.2017	02.01.2017	2552632	-60.840,00	+14.175.107,05
PAYEMENT CHEQ	03.01.2017	02.01.2017	2552634	-12.999,99	+14.162.107,06
PAYEMENT CHEQ	03.01.2017	02.01.2017	2552634	-71,40	+14.162.035,66
COMM CAUTION	04.01.2017	04.01.2017	CA00021	+0,00	+14.162.035,66
AVIS-SORT CHE	05.01.2017	04.01.2017	154730	-297,50	+14.161.738,16
AVIS-SORT CHE	05.01.2017	06.01.2017	5349091	+19.773,00	+14.181.511,16
AVIS-SORT CHE	05.01.2017	06.01.2017	9521260	+20.358,00	+14.201.869,16
AVIS-SORT CHE	05.01.2017	04.01.2017	154731	-297,50	+14.201.571,66
AVIS-SORT CHE	05.01.2017	04.01.2017	154731	-297,50	+14.201.274,16
AVIS-SORT CHE	05.01.2017	06.01.2017	3412408	+13.455,00	+14.214.729,16
PAYEMENT CHEQ	05.01.2017	04.01.2017	2552638	-250.380,00	+13.964.349,16
PAYEMENT CHEQ	05.01.2017	04.01.2017	2552638	-71,40	+13.964.277,76
PAYEMENT CHEQ	09.01.2017	08.01.2017	2552642	-4.368.380,09	+9.595.897,67
PAYEMENT CHEQ	09.01.2017	08.01.2017	2552636	-71,40	+9.595.826,27
PAYEMENT CHEQ	09.01.2017	08.01.2017	2552642	-71,40	+9.595.754,87
PAYEMENT CHEQ	09.01.2017	08.01.2017	2552636	-105.000,00	+9.490.754,87

RELEVES DE COMPTES

Numero de compte : 172 400 21665 4 00 PAGE 0042

MONNAIE DA

LIBELLE	DATE OPERATION	DATE VALEUR	REFERENCE	MONTANT	SOLDE
ANCIEN SOLDE					
AVIS-SORT CHE	28 12 2016	28 12 2016	A675B0		
AVIS-SORT CHE	26 12 2016	27 12 2016	16175		
PAYEMENT CHEQ	28 12 2016	28 12 2016	25552		
PAYEMENT CHEQ	28 12 2016	28 12 2016	25553		
REGULARISATIO	29 12 2016	29 12 2016			
COMM CAUTION	29 12 2016	29 12 2016	CA0004		
VIR1 ONCONNE	29 12 2016	30 12 2016	17211		
PAYEMENT CHEQ	01 01 2017	01 01 2017	25552		
PAYEMENT CHEQ	01 01 2017	01 01 2017	25552		
PAYEMENT CHEQ	01 01 2017	01 01 2017	25552		
PAYEMENT CHEQ	01 01 2017	01 01 2017	25552		
PAYEMENT CHEQ	01 01 2017	01 01 2017	25552		
PAYEMENT CHEQ	01 01 2017	01 01 2017	25552		
PAYEMENT CHEQ	01 01 2017	01 01 2017	25552		
PAYEMENT CHEQ	01 01 2017	01 01 2017	25552		
PAYEMENT CHEQ	01 01 2017	01 01 2017	25552		
PAYEMENT CHEQ	01 01 2017	01 01 2017	25552		
PAYEMENT CHEQ	01 01 2017	01 01 2017	25552		
PAYEMENT CHEQ	01 01 2017	01 01 2017	25552		
PAYEMENT CHEQ	01 01 2017	01 01 2017	25552		
PAYEMENT CHEQ	01 01 2017	01 01 2017	25552		
COMMISSION	01 01 2017	01 01 2017			
AVIS-SORT CHE	02 01 2017	02 01 2017	16173		
AVIS-SORT CHE	04 01 2017	04 01 2017	53450		
AVIS-SORT CHE	05 01 2017	06 01 2017	06210		
AVIS-SORT CHE	05 01 2017	06 01 2017	15473		
AVIS-SORT CHE	04 01 2017	04 01 2017	15471		
AVIS-SORT CHE	04 01 2017	04 01 2017	33746		
PAYEMENT CHEQ	05 01 2017	06 01 2017	25572		
PAYEMENT CHEQ	05 01 2017	06 01 2017	25572		
PAYEMENT CHEQ	05 01 2017	06 01 2017	25572		
PAYEMENT CHEQ	05 01 2017	06 01 2017	25572		
PAYEMENT CHEQ	05 01 2017	06 01 2017	25572		
PAYEMENT CHEQ	05 01 2017	06 01 2017	25572		

5120-COMPTES BANCAIRES GESTION

Exercice 2016

DATE	JOURNAL	FOLIO	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
				REPORT	**91 765 018,24**	**67 592 988,57**
29/11/16	TC/BDL	11		FRAIS BANCAIRE		70,20
29/11/16	TC/BDL	11	VIREMENT	COLAS RAIL RGL FC N°20160254+20160260	66 456,00	
29/11/16	TC/BDL	11		FRAIS BANCAIRE		5,85
30/11/16	TC/BDL	11		FRAIS BANCAIRE		70,20
30/11/16	TC/BDL	11		FRAIS BANCAIRE		117,00
30/11/16	TC/BDL	11		REGL F.COMMISSION		4 036,50
30/11/16	TC/BDL	11	VIRT	ESB ARTS FACT N°2016/276	349 753,95	
30/11/16	TC/BDL	11	CH.N°2552599	ABM SPA 16FT0228		23 868,00
01/12/16	TC/BDL	12	CHE-9069686	CGS RGL FC N°20150377+20160253+264	89 388,00	
01/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		292,50
01/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		292,50
01/12/16	TC/BDL	12	CHE-6679248	NORDITEK RGL FC N°20160151	1 686 095,01	
01/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552590	CRMA D'ALGER RGL FC N°8392278+8392279		19 359,80
01/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
01/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552572	SBDT RGL FC N°20161666		35 200,01
01/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
04/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		175,50
04/12/16	TC/BDL	12	CHE-0797508	AGERFA RGL FC N°20160241+249+268	401 504,22	
04/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		292,50
04/12/16	TC/BDL	12	CHE-7671500	SBDT RGL AVOIR FA20161895	2 106,00	
04/12/16	TC/BDL	12	CHE-5061891	ALTERCO SPA RGL FC 20150282+232+20160263	91 005,76	
04/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		292,50
04/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		292,50
04/12/16	TC/BDL	12	CHE-2789385	COTIMBOIS RGL FC N°20160305	223 189,53	
04/12/16	TC/BDL	12	VIREMENT	VINCOTTE RGL FC N°20160256+20160278	190 125,00	
04/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		5,85
05/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552600	IT EXPERT RGL FC N°1611252		186 030,00
05/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
06/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552595	3 EME ACCOMPTE PROVISIONNEL 4 EME TRIMES		197 819,00
06/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
07/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		292,50
07/12/16	TC/BDL	12	CHE-3106812	AZOUGUI HOCINE RGL FC N°20160312	4 680,00	
07/12/16	TC/BDL	12	VIREMENT	ABDELKRIM SUICI FC N°2016277	99 999,99	
07/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		117,00
08/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
08/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552601	SCS RGL FC N°F0028/12		2 106 000,00
08/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		351,00
				TOTAL A REPORTER	94 969 321,70	70 168 320,48

5120-COMPTES BANCAIRES GESTION

Exercice 2016

DATE	JOURNAL	FOLIO	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
				REPORT	**94 969 321,70**	**70 168 320,48**
08/12/16	TC/BDL	12	VIREMENT	BANQUE D'ALGERIE RGL FC N°20160282	569 368,80	
11/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
11/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552608	NOVOLEX RGL REST FC N°0012/F16		741 359,52
11/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552607	ABM RGL FC N°16F03357		442 260,00
11/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
11/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
11/12/16	TC/BDL	11	CH N°2552596	REGL F.PTT		41 799,01
13/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552606	KING INVEST		875 000,00
13/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
13/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
13/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552612	XEROX RGL FC N°FV20160359		333 450,00
14/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
14/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552609	SCS RGL FC N°K0029/12		234 000,00
14/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
14/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552610	FRACTAL RGL FC N°F16/12071		323 700,00
18/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552616	HYPERDIST RGL FC N°FAV160756		1 093 248,00
18/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
20/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552613	EL ALIA RGL FAC N°FA0268		303 030,00
20/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
21/12/16	TC/BDL	12		Caution N°0240170 : UNIV BISKRA		537 155,09
21/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		19 890,00
21/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552622	MID RGL FC N°16FA0601		301 275,00
21/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
21/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
21/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552620	COMPUTER HARD BUSINESS RGL FC N°20160527		277 585,92
22/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		292,50
22/12/16	TC/BDL	12	CHE-6875779	SAIDAL GROUPE RGL FC N°20120670+20160211	47 970,00	
22/12/16	TC/BDL	12	CHE-0000422	DEAL DZ RGL FC N°20160243	12 051,00	
22/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		292,50
22/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		292,50
22/12/16	TC/BDL	12	CHE-5349083	SARL DIGITAS RGL FC N°20160321	27 144,00	
22/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552621	DATSI RGL FC N°001411		107 000,01
22/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
22/12/16	TC/BDL	12	VIREMENT	NOLIS RGL FC N°20160281	88 920,00	
22/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		5,85
26/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		146,25
26/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		6 013,06
				TOTAL A REPORTER	95 714 775,50	75 806 958,09

5120-COMPTES BANCAIRES GESTION

Exercice 2016

DATE	JOURNAL	FOLIO	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
				REPORT	**95 714 775,50**	**75 806 958,09**
27/12/16	TC/BDL	12	CHE-2262750	RETRAIT ESPECES		1 000 000,00
27/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		58,50
27/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552623	AVICEN RGL FC N°145		99 052,90
27/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
27/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552624	EURL NTCS RGL FC N°F16		777 000,00
27/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552627	SARL IP ZONE RGL FC N° FV16007960		13 800,00
27/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
27/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
27/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		5,85
27/12/16	TC/BDL	12	CHE-4421393	CNL RGL FAC N°20160314	2 691,00	
28/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		292,50
28/12/16	TC/BDL	12	CHE-6875807	GROUPE SAIDAL SPA REG FAC 0670-284-296	74 030,00	
29/12/16	TC/BDL	12	CHE-2552626	ALIEF RGL FAC N°FA16007960		12 981,15
29/12/16	TC/BDL	12		FRAIS BANCAIRE		70,20
29/12/16	TC/BDL	12		ENCAIS.CREAN ENS KOUBA F.59.248.252.300	166 842,00	
29/12/16	TC/BDL	12	F° 2016.270	ENC.CREAN COLAS RAIL ALGERIE F° 2016.270	58 385,34	
				TOTAL (978) MOUVEMENTS du 01/01/16 au 31/12/16	80 661 028,29	77 710 429,79
				CUMULS AU 31/12/16	96 016 723,84	77 710 429,79
				SOLDE AU 31/12/16	**18 306 294,05**	

BOUDJATIT ALI **BALANCE GENERALE** PAGE:1

EL KENNAR NOUCHFI **<copie provisoire>**

w de JIJEL EXERCICE:01/01/15 AU 31/12/15

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/15 AU 31/12/15		TOT.MVM AU 31/12/15		SOLDE AU 31/12/15	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
411000	O I C	529 758,93	0,00	0,00	0,00	529 758,93	0,00	529 758,93	
411001	DIVERS	202 059,00	0,00	81 900,00	1 762 956,00	283 959,00	1 762 956,00		1 478 997,00
411002	DAEWOO	3 789 191,48	0,00	17 704 007,44	16 608 930,45	21 493 198,92	16 608 930,45	4 884 268,47	
411005	SIKA EL DJAZAIR	36 270,00	0,00	0,00	0,00	36 270,00	0,00	36 270,00	
411006	SARL SENTRAX	112 320,00	0,00	0,00	0,00	112 320,00	0,00	112 320,00	
411007	EURL GABIS	1 678 950,00	0,00	0,00	1 597 050,00	1 678 950,00	1 597 050,00	81 900,00	
411008	sarl astra metal	0,00	0,00	1 160 827,20	1 160 827,20	1 160 827,20	1 160 827,20		0,00
411009	snc incotrans	0,00	0,00	788 580,00	788 580,00	788 580,00	788 580,00		0,00
411010	EMIN AUTO	0,00	0,00	3 381 300,00	0,00	3 381 300,00	0,00	3 381 300,00	
411011	ENT DE SELS - BISKRA	0,00	0,00	3 026 674,14	3 026 674,14	3 026 674,14	3 026 674,14		0,00
411012	sarl bilbao	0,00	0,00	2 033 668,26	2 033 668,26	2 033 668,26	2 033 668,26		0,00
411013	sarl sino logisics	0,00	0,00	3 656 250,00	3 656 250,00	3 656 250,00	3 656 250,00		0,00
411014	mapa insat ve ticart	0,00	0,00	2 269 800,00	2 269 800,00	2 269 800,00	2 269 800,00		0,00
411015	eurl tmf batouche	0,00	0,00	1 157 130,00	1 157 130,00	1 157 130,00	1 157 130,00		0,00
411018	sarl aamal	0,00	0,00	2 494 440,00	2 494 440,00	2 494 440,00	2 494 440,00		0,00
411019	CHAKOUR MOHAMED	0,00	0,00	7 107 750,00	7 107 750,00	7 107 750,00	7 107 750,00		0,00
411020	eurl sitifis park	0,00	0,00	86 580,00	0,00	86 580,00	0,00	86 580,00	
411021	sarl general embalage	0,00	0,00	305 370,00	305 370,00	305 370,00	305 370,00		0,00
411023	EL SECOM TRANSP	0,00	0,00	2 379 955,50	1 278 108,00	2 379 955,50	1 278 108,00	1 101 847,50	
411024	TREFISUD	0,00	0,00	11 586 520,53	11 586 520,53	11 586 520,53	11 586 520,53		0,00
411025	ALGERIA WAREHOUSE	0,00	0,00	7 283 250,00	7 283 250,00	7 283 250,00	7 283 250,00		0,00
411026	sarl speciget	0,00	0,00	1 823 814,72	1 823 814,72	1 823 814,72	1 823 814,72		0,00
	TOTAL GENERAL	**6 348 549,41**	**0,00**	**68 327 817,79**	**65 941 119,30**	**74 676 367,20**	**65 941 119,30**	**10 214 244,90**	**1 478 997,00**

642-Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires — Exercice 2015

DATE	JOURNAL	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
20/04/15	05	1	2674	00546	G50 1TRM 2015	319 800,00	
14/07/15	05	1	2679	00547	G50 2TRM 2015	543 545,00	
20/10/15	05	1	2685	00548	G50 3 TRM 2015	76 853,00	
31/12/15	05	1	2691	00549	ETAT TAP 4TRM 2015	182 679,00	
TOTAL (4) MOUVEMENTS du 01/01/15 au 31/12/15						1 122 877,00	0,00
CUMULS AU 31/12/15						1 122 877,00	0,00
SOLDE AU 31/12/15						**1 122 877,00**	

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION | N.I.F 1 9 7 1 8 1 3 0 0 4 1 3 3 7

Désignation de l'entreprise: BOUDJATIT ALI

Activité: LOCATION EQUIPEMENTS TRAVX PUBLICS + TPM

Adresse: EL KENNAR NOUCHFI w de JIJEL

Exercice du	01/01/15	au	31/12/15

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		N		N-1	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués				
	Prestations de services		58 399 845		51 301 413
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			58 399 845		51 301 413
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			58 399 845		51 301 413
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		717 606			
Autres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations					
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations	52 620 355		47 878 011	
	Entretien, réparations et maintenance	931 960		814 850	
	Primes d'assurances	518 400		175 487	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires				
	Publicité				
	Déplacements, missions et réceptions				
Autres services		107 796		34 245	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		54 896 117		48 902 593	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			3 503 727		2 398 820

../.. la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 197718130041337

Désignation de l'entreprise: BOUDJATIT ALI

Activité: LOCATION EQUIPEMENTS TRAVX PUBLICS + TPM

Adresse: EL KENNAR NOUCHFI w de JIJEL

Exercice du	01/01/15	au	31/12/15

COMPTE DE RESULTAT ../..

RUBRIQUES	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	1 654 622			
Impôts et taxes et versements assimilés	2 595 321		1 629 079	
IV-Excédent brut d'exploitation	746 217			769 740
Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnelles				
Dotations aux amortissements				
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel	746 217			769 740
Produits financiers				
Charges financières				
VI-Résultat financier				
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	746 217			769 740
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	746 217			769 740

(*) A détailler sur état annexe à joindre

30 كل صفحة

EXTRAIT DE COMPTE DU 01/07/2015 AU 30/07/2015

0482200387-22 3 Aout 2015 a 15:05

0048 JIJEL

Monsieur BOUDJATIT ALI
EL KANNAR NOUCHFI
18222 EL KENNAR
ALGERIE

DINAR ALGERIEN
COMPTES COURANTS ORDINAIRES

Date	Libelle operation	Val.	Debit	Credit
	Solde au 01/07/2015			137.532,16
8/07/15	VRT SARM AAMAL RCT AG SOG /002 00048 0482200387 22 BOUDJATIT ALI BEA 00048/VIREMENT SU R BEA 00048/	08/07		1.294.440,00
5/07/15	RETRAIT ES 219621	14/07	100.000,00	
1/07/15	CHEQUES DE 2122359	20/07	122.290,76	

auf erreur ou omission

Total general mouvement	222.290,76	1.294.440,00
Solde au 30/07/2015		1.209.681,40

Date ! Libelle operation ! Val.. Debit

Serie G. N°50

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
Direction des Impôts
Wilaya de : JIJEL
Inspection des impôts
de : CHAKFA
Recette des impôts
de : CHAKFA
Commune: EL KENNAR

Année: 2015
Mois : -
Trimestre 3

A rappeler obligatoirement

197718130041337 — Identifiant fiscal / N.I.S
18200477475 — Article d'imposition

IMPOTS ET TAXES PERCUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT

M.
Activité:
Adresse:
N

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les **VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS**

CODE ACTIVITE
0

Nature des impôts	Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires Brut	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant à payer (D.A)	
TAP	C1A11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%	-	-	2%	-	
	C1A12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30%	-	-	2%	-	
	C1A13	Affaires sans réfaction	3 842 659	3 842 659	2%	76 853	
	C1A14	Affaires exonérées	-	-	0%	-	
	C1A20	Recettes professionnelles (Professions libérales)	-	-	2%	-	
1		TOTAL	3 842 659	3 842 659		76 853	1

AP / IBS	E1M10	Acomptes et solde I.B.S	Détermination des acomptes et du solde de liquidation	A payer (D.A)	
	E1M20			-	
		Solde de liquidation	TOTAL	-	2
2					

			Revenu imposable	Taux	A payer (D.A)	
VF	C1C10	Catégories de revenus soumis au versement forfaitaire				
		Traitements, salaires, émoluments, rémunérations diverses	-	2%	-	
		TOTAL	-		-	3
3						

			Revenu imposable	Taux	A payer (D.A)	
IRG/Salaires	E1L20	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source				
		IRG / Traitements,salaires, pensions et rentes viagères	341 005	Barème	3 138	
Autres retenues IRG	E1L30	**IRG** / RCDC (titres nominatifs)	-	10%	-	
	E1L40	**IRG** / Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux	-	15%	-	
	E1L60	**IRG** / Revenus des bons de caisse anonymes	-	30%	-	
	E1L80	**IRG** / Autres retenues à la source	-	15%	-	
Retenues IBS	E1M30	**IBS** / Entreprises étrangères non installées (Prest. services) (1)	-	24%	-	
	E1M40	**IBS** / Autres retenues à la source	-		-	
4		(1) Joindre relevé détaillé des retenues TOTAL	341 005		3 138	4

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
Direction des Impôts
Wilaya de : JIJEL
Inspection des impôts
de : CHAKFA
Recette des impôts
de : CHAKFA
Commune: EL KENNAR

Année:	2015
Mois :	DEC
Trimestre	4ème - 15

A rappeler obligatoirement

197718130041337	Identifiant fiscal / N.I.S
18200477475	Article d'imposition

IMPOTS ET TAXES PERCUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT

M. I
Activité: L
Adresse: E

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les **VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS**

CODE ACTIVITE
0

Nature des impôts	Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires Brut	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant à payer (D.A)	
TAP	C1A11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%	-	-	2%	-	
	C1A12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30%	-	-	2%	-	
	C1A13	Affaires sans réfaction	9 133 975	9 133 975	2%	182 679	
	C1A14	Affaires exonérées	-	-	0%	-	
	C1A20	Recettes professionnelles (Professions libérales)	-	-	2%	-	
1		TOTAL	9 133 975	9 133 975		182 679	1

Nature des impôts	Code	Acomptes et solde I.B.S	Détermination des acomptes et du solde de liquidation	A payer (D.A)	
AP / IBS	E1M10			-	
	E1M20	Solde de liquidation		-	
2			TOTAL	-	2

Nature des impôts	Code	Catégories de revenus soumis au versement forfaitaire	Revenu imposable	Taux	A payer (D.A)	
VF	C1C10	Traitements, salaires, émoluments, rémunérations diverses	-	2%	-	
3		TOTAL	-		-	3

Nature des impôts	Code	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source	Revenu imposable	Taux	A payer (D.A)	
IRG/Salaires	E1L20	IRG / Traitements,salaires, pensions et rentes viagères	314 207	Barème	1 632	
Autres retenues IRG	E1L30	IRG / RCDC (titres nominatifs)	-	10%	-	
	E1L40	IRG / Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux	-	15%	-	
	E1L60	IRG / Revenus des bons de caisse anonymes	-	30%	-	
	E1L80	IRG / Autres retenues à la source	-	15%	-	
Retenues IBS	E1M30	IBS / Entreprises étrangères non installées (Prest. services) (1)	-	24%	-	
	E1M40	IBS / Autres retenues à la source	-		-	
4		(1) Joindre relevé détaillé des retenues TOTAL	314 207		1 632	4

	1TRM	2TRM	3TRM	4TRM
	0			
	868140	8885700,72	36270	1213077
	812916	0	222300	0
	0	2070900	0	0
	0	0	0	7283250
	0	0	0	0
	0	0	90090	0
	1160827,2	0	0	0
	0	0	0	0
	0	1157130	0	0
	0	0	126360	0
	0	0	0	0
	669240	0	0	0
	0	374400	0	76050
	119340	1200000	534671,28	0
	692640	0	0	0
	0	0	281385	0
	904410	1491750	0	1193700,81
	0	336960	0	0
	2033668,26	0	0	0
	0	81900	0	0
	0	0	0	0
	0	2681471,52	87750	0
	0	8905049,01	0	0
	0	0	175500	0
	2269800	0	1823814,72	579150
	3128580	0	0	0
	0	0	1294440	0
	3026674,14	0		0
	1287000	0		417573
	0	0		0
	0	0		0
	0	305370		0
	0	0		0
	711360	527670		
	0	0		
	0	0		
	24570	0		
	0	3545100		
	999170	0		
		234000		
		0		
TOTAL TTC	18708335,6	31797401,25	4672581	10762800,81
HT	15990030	27177266	3993659	9198975

L'ALGERIENNE DES CUIRS ET TEXTILES
SARL au Capital Social de **2.100 000.00 DA**
Siège Social: 54, Rue Abdellatif Gherbi El Mouradia-Alger
RC N°: 12 B 0989548 – 16/00 **N I S N°:** 0 0121627 00680 56
N I F N°: 001216098954864 **A I N°:** 16271401121
Tél/Fax: ++ 213 (0)21 69 92 99 – **Port: ++ 213:** (0)661 92 77 26 /20
E-mail: alcutex@yahoo.fr

Alger le, 06/03/2017

Doit: ***EURL CHEMISERIE***
DE DJEN DJEN
« E- C-j »
Rue Bouridah Seddik Jijel/ Algerie.
RC N° : 98B0442070
NIF N° : 099818010520142
AI N° : 18016102015

Facture N° 01/2017

[Votre Bon de commande N° Du 2017].

N°	*DESIGNATION*	*Qté [ml / m²]*		*PU(HT) [ml /m²]*		*PT(HT)*
		Qté / ml	*Qté / m²*	*PU(HT)/ ml*	*PU(HT)/ m²*	
01	Tissu Popeline Blanche poly/coton 65/35, Laize 1.50 Ml, 125 grm² ± 5%.	*9 850,70*	*14 776,05*	*280,00*	*186,67*	*2 758 196,00*
				TOTAL HT		*2 758 196,00*
				TVA 19%		*524 057,24*
				TOTAL TTC		*3 282 253,24*

Arrêtée la présente facture à la somme de :

Trois Millions Deux Cent Quatre Vingt Deux Mille Deux Cent Cinquante Trois Dinars et 24 Cts .

Domiciliation bancaire : BANQUE NATIONALE D'ALGERIE "BNA" Agence 00617
RIB: 001 00617 0300000194-43

En cas de litige seuls les tribunaux d'Alger sont compétant
Aucune réclamation ne sera acceptée après Huit jours date de livraison.

شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق
Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz de l'Est

Fourniture d'Electricité
MOYENNE TENSION

Capital social de 24000000000DA FACTURE N° 321704000573 Période : Avril 2017

Direction Distribution: DD DE JIJEL
Adresse : 2RUEDE L'ALN JIJEL
N° RC : 06 B 0066723-01/18 N°IS : 625010536164001
N° RIP : 00799999000084867543 N° RIB : BNA 0010067103003003145 3

Fax : 034498412
Tél. : 034471085
Dépannage Electricité :

CLIENT

Référence : 189011200072183 N° Client : 3290072
N° Poste 0000052 N° RC : 98B044207000 N°IS : 099818010520142 Tél. : 034472096
Fax : 034471454
Désignation du lieu de consommation : EURL ECJ-JIJEL"CHEMISERIE /SPA
Nom et Adresse du Destinataire de facture : EURL ECJ-JIJEL CHEMISERIE
RUE BOURIDAH SEDDIK JIJEL 18000 JIJEL

Tarif : 42 Comptage : Période de consommation du: 28-03-2017 au : 27-04-2017

CONSOMMATION :

Compteurs	Numéro	Coeff. de lecture	Index Premier cadran Ancien	Index Premier cadran Nouveau	Index Second cadran Ancien	Index Second cadran Nouveau	Index Troisième cadran Ancien	Index Troisième cadran Nouveau
ACTIF-T-TARIF	8598	1.00	29175	29898	16482	16860	490136	501917
REACTIF-S-T	8598	1.00	453323	461942				
IND PUISSANCE	8598	1.00		83.00				

Energies	Consommations Cadran 1	Cadran 2	Cadran 3	Périodes tarifaires H. POINTE	POINTE	
CONSOM. ACTIVE	723	378	11781	13081	457	
P.E.C ACTIVE	12	6	200			
P.A.V ACTIVE	137	73	228			
CONSOM. REACTIVE	8619			10976		
P.E.C REACTIVE	344					
P.A.V REACTIVE	2013					

FACTURATION

Veuillez regler avant le 08-06-2017 par

- Virement au compte CCP ou bancaire sus indique
- Cheque CCP ou bancaire adresse a notre unite.

DD DE JIJEL, le 09-05-2017

Le Directeur de Distribution

	Quantité	P.U (cDA)	A déduire	A ajouter
Energie consommée H. POINTE	13081	180.64		23629.52
POINTE	457	872.02		3985.13
Facteur de puissance 81.08%				
MAJORATION	4207	45.53		1915.45
Puissance mise à disposition	200	3870.00		7740.00
Puissance maximale atteinte	83	18058.00		14988.14
Primes fixes				515.65
Montant énergie HT				52773.89
TVA énergie taux 19 %				10027.04
Location (comptage, transformateur)				
Entretien de poste transformateur				
Frais de coupure et remise				
Montant prestation HT				
TVA prestation taux				
Taxe d'habitation				200.00
Taxe sur vente de produits énergétiques				270.76
Intérêts moratoires				

Contribution aux coûts permanents du système : 101.53 DA

TOTAL FACTURE 63271.69 DA

Coupon détachable à joindre à votre correspondance

dans l'obligation d'entamer la procédu

Mode de paiement

La présente facture est arrêtée à la somme de :
Soixante Trois Mille Deux Cent Soixante et Onze Dinars Soixante Neuf Centime(s)

AVIS : Un délai de paiement de 15 jours à dater de la réception de la présente facture vous est accordé. Passé c nous serons dans l'obligation d'entamer la procédure de suspension de la fourniture d'énergie.