الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بلحاج بوشعيب – عين تموشنت–
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير
القسم: علوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وجباية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في المحاسبة والجباية

الإصلاحات الحديثة في مجال محافظة الحسابات ودورها في تفعيل التدقيق

من إعداد الطالبة:

فقيري حليمة

قادة بن عبد الله فاطمة

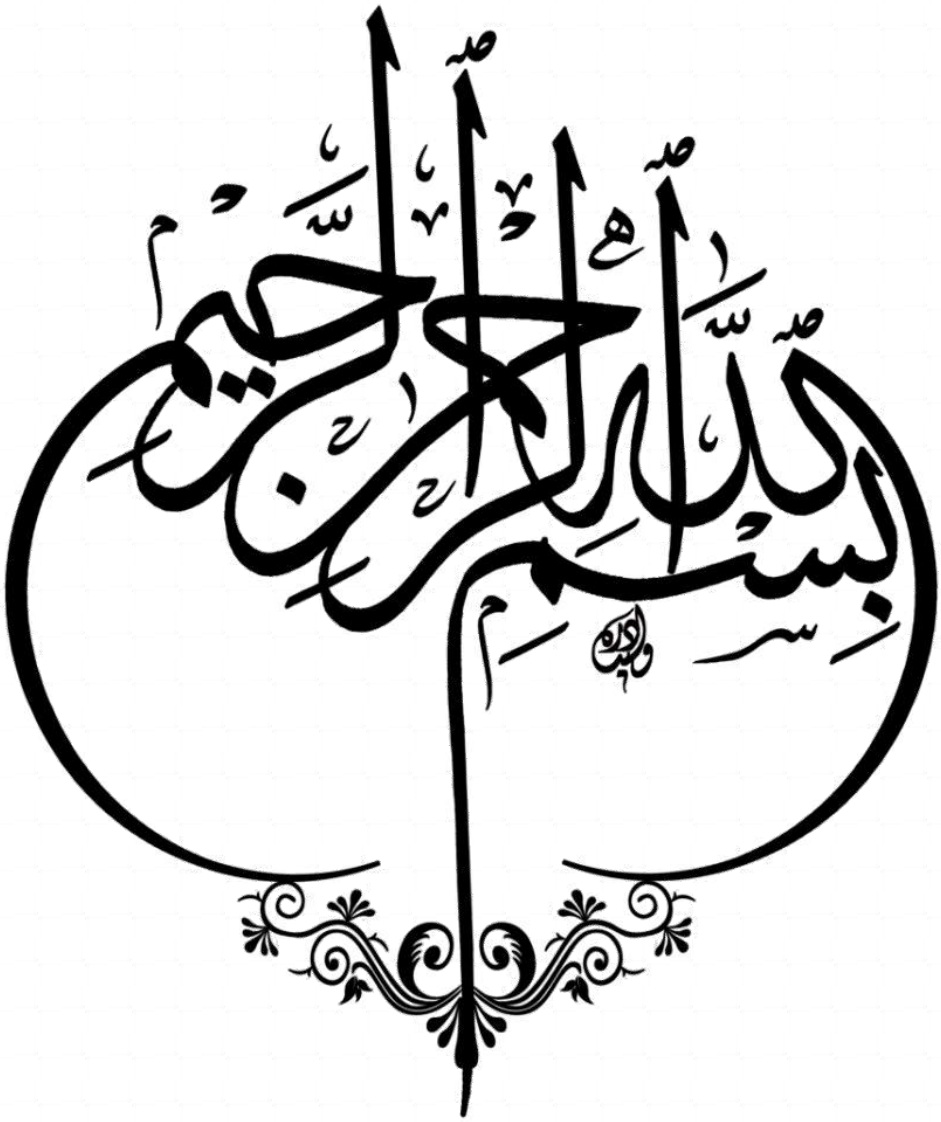
تحت إشراف:

مبسوط هوارية

رئيس	د.حبشي	أستاذة محاضرة –ب-	جامعة بلحاج بوشعيب
مشرف	د.مبسوط هوارية	أستاذة محاضرة –ب-	جامعة بلحاج بوشعيب
ممتحن	د.عبد الباقي	أستاذ مساعد –ب-	جامعة بلحاج بوشعيب

السنة الجامعية

2022 - 2021


بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر والعرفان

لك الحمد ربنا يا من مننت علينا بنعمة العلم ويسرت لنا سبيله، ومن يعيننا على تحصيله، وعلمتنا ما لم نكن نعلم، ثم الصلاة والسلام على الحبيب المصطفى خير الأنام، نتقدم بخالص الشكر إلى من جعلتهم اللهم سندا وعونا: بداية لا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر عظيم الامتنان والتقدير للأستاذة الدكتورة ' **مبسوط هوارية** ' المشرفة على المذكرة وتفضلها قبولها والإشراف عليها، فقد لمست الرعاية وحسن التوجيه وما قدمته لنا من علم عزيز وخلق كريم، وكذلك الخبير المحاسبي ' **بن شيحة بومدين** ' الذي لم يبخل علينا بأي معلومة، فنسأل المولى العلي القدير أن يجزيه خير الجزاء وأن يبارك له في وقته وجهده .

إلى أساتذتنا وكافة أسرة معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة عين تموشنت الذين كانوا نعم السند في تحضير هذه المذكرة.

كما نتوجه بخالص شكرنا وتقديرنا إلى كل من ساعد من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل، وإلى كل من لم يبخل علينا بنصائحه وإرشاداته وتوجيهاته من أجل إتمام هذا العمل.

والحمد لله رب العالمين

إهداء

إلى الروح التي علمتني معنى الفقد
إذ ليس الوجع في أيام الفقد الأولى
بل حين تأتي الأيام السعيدة
فتجد أن من يستطيع مشاركتك بشكل أعمق فقد رحل... إلى أمي وأبي رحمهم الله وأسكنهم فسيح جناته أهدي قصوة جهودي.

قادة بن عبد الله فاطمة

إهداء

إلى أعز الناس وأقربهم إلى قلبي، إلى الأيدي المتواضعة التي علمتني وربتني، إلى أمي وأبي أطال الله في عمرهما حتى يبقيا تاجا فوق رؤوسنا، إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية، إخوتي كل واحد باسمه، إلى من ساندني و خطى معي خطواتي، إلى زوجي العزيز، إلى زهرتي وفلذة كبدي، ابنتي العزيزة ' قمر تسنيم '، التي حرمت مني طيلة فترة الدراسة و إعداد هذا البحث، إلى صديقتي 'هدى' المقربة التي قدمت لي يد العون وكانت معي منذ بداية هذا البحث، إلى أساتذتي الذين غمروني بالحب والتقدير والنصيحة والتوجيه ،إلى كل هؤلاء أهديهم هذا العمل المتواضع، سائلة الله العلي القدير أن ينفعنا به ويمدنا بتوفيقه.

فقيري حليمة

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أهمية الإصلاحات الحديثة التي شاهدتها مهنة التدقيق بصفة خاصة، و محافظة الحسابات بصفة عامة، و التي أدت إلى تغيير جدري في الممارسات الخاصة بالتدقيق في الجزائر بما يتماشى مع الإصلاحات الدولية، و حاولنا معالجة هذا الموضوع و الإجابة على الإشكالية من خلال تقسيم البحث إلى جانبين، الجانب النظري خصصناه لتحليل المفاهيم الخاصة بالتدقيق وأهميته، وكذا الإصلاحات التي عرفتها مهنة التدقيق في الجزائر، أما الجانب التطبيقي فقد كان عبارة عن دراسة تطبيقية لمكتب محافظ الحسابات للتأكد من مدى الالتزام في تطبيق هذه الإصلاحات الحديثة، و توصلنا في الأخير إلى أن هذه الإصلاحات ساهمت بشكل كبير في إصلاح مهمة التدقيق، إلا أن الالتزام في تطبيق هذه الإصلاحات يتميز بالقصور، فمدققين الحسابات الحاليين يلتزمون ببعض الشروط دون الأخرى.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، محافظ الحسابات، التقرير

Résumé :

Cette étude vise à démontrer l'importance des récentes réformes dont ont été témoins la profession d'auditeur en particulier et le Gouvernorat des Comptes en général, Nous avons tenté d'aborder ce sujet et de répondre au problème en divisant la recherche en deux aspects. l'aspect théorique que nous avons consacré à l'analyse des concepts de contrôle et de son importance, ainsi que les réformes identifiées dans la profession d'audit algérienne, L'aspect appliqué était une étude d'application du Bureau du Gouverneur des comptes pour vérifier l'engagement dans l'application de ces réformes modernes Et nous avons finalement constaté que ces réformes ont contribué de manière significative à la réforme de la fonction d'audit, Cependant, l'obligation de mettre en œuvre ces réformes est déficiente, car les vérificateurs actuels respectent certaines conditions, mais pas d'autres.

Les mots clés : Audit, commissaire au compte, le rapport.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الإهداء

الشكر والعرفان

فهرس المحتويات..... .I

فهرس الأشكال..... .II

فهرس الجداول..... .III

فهرس الملحق..... .IV

المقدمة..... 1.

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق المالي و المحاسبي

تمهيد الفصل.....6

المبحث الأول: مدخل لمفاهيمي للتدقيق المالي و المحاسبي.....7

المطلب الأول: عموميات التدقيق.....7

المطلب الثاني: عموميات حول محافظ الحسابات.....31

المطلب الثالث: الإصلاحات الحديثة في إطار التدقيق التي تخص محافظ الحسابات.....59

المبحث الثاني: تطورات مهنة التدقيق في الجزائر.....66

المطلب الأول: نشأة التدقيق في الجزائر.....66

المطلب الثاني: مراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر.....68

المطلب الثالث: الالتزامات الأخلاقية لمهنة التدقيق في الجزائر.....70

المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول التدقيق و مهنة محافظ الحسابات.....73

المطلب الأول: الدراسات السابقة بعد الإصلاحات.....**73**

المطلب الثاني: الدراسات السابقة قبل الإصلاحات.....**77**

المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.....**81**

خاتمة الفصل.....**85**

الفصل الثاني: دراسة عينة مكتب خبير محاسب محافظ الحسابات محاسب معتمد

تمهيد الفصل.....**87**

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة.....**88**

المطلب الأول: التعريف المكتب.....**88**

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمكتب.....**88**

المطلب الثالث: الخدمات التي يقوم بها المكتب.....**89**

المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري و مهنة المحاسبة..... **91**

المطلب الأول: الإجراءات الميدانية لمحافظ الحسابات في إطار قبول أو رفض التوكيل.....**91**

المطلب الثاني: الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل.....**93**

المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات.....**96**

المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.....**100**

المطلب الأول: تقرير المصادقة على الحسابات السنوية.....**100**

المطلب الثاني: تقديم القوائم المالية.....**103**

المطلب الثالث: التعليق على القوائم المالية (الملاحظات).....**107**

خلاصة الفصل.....**128**

الخاتمة **130**

قائمة المراجع.....135

قائمة الملاحق.....143

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	التدقيق الداخلي	24
02	التدقيق الخارجي	29
03	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	89

فهرس الجداول

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	المقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي	30
02	أوجه التشابه بين الدراسات	82-81
03	أوجه الاختلاف بين الدراسات	83-82
04	الميزانية الختامية للمؤسسة (x) في 2015/12/31	104-103
05	الميزانية الختامية للمؤسسة (x) في 2015/12/31	105
06	جدول النتائج للمؤسسة (x) في 2015/12/31	107-106
07	الأصول غير المتداولة للمؤسسة (x)	107
08	استهلاك الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة للمؤسسة (x)	111
09	الأصول المتداولة / الأسهم غير المسددة للمؤسسة (x)	112-111
10	الأصول المتداولة للمؤسسة (x)	114
11	حقوق الملكية للمؤسسة (x)	117
12	الخصوم غير المتداولة للمؤسسة (x)	119
13	الخصوم المتداولة للمؤسسة (x)	120

المقدمة العامة

المقدمة العامة

في ظل التحولات الاقتصادية العالمية الجديدة وظهور التكتلات الاقتصادية الدولية، شهد العالم تطورا مذهلا نتيجة الثورة التكنولوجية للمعلومات و الاتصال التي أدت إلى تغيير اقتصادي في القرن الواحد و العشرون، حيث عرفت المؤسسات تطورا كبيرا عبر مختلف الزمن و يتمثل هذا التطور في التغير الذي مس هذه المؤسسات، من خلال النشاطات التي تمارسها بالإضافة إلى الوظائف و الأهداف المرسومة، و لكي تضمن السير الحسن لنشاطها.

الأمر الذي دفعها إلى إيجاد تقنيات و وسائل تساعدها على ذلك، و من بين هذه الوسائل نجد المراجعة، حيت ظهرت هذه الأخيرة بعد ظهور النظام المحاسبي، و مع تطور النشاطات الاقتصادية و التطور التكنولوجي، حيث وجب الفصل بين الملكية و التسيير و ذلك لكبر حجم المؤسسة و رؤوس أموالها و نشاطاتها المختلفة نتيجة تطور وسائل و طرق الاتصال، و إمكانية التواصل بين المؤسسات و الأفراد بدون حواجز سواء كانت تتعلق بالزمان أو المكان، و بصورة أشمل تعتبر مهنة محافظ الحسابات عملية منظمة للتجميع، و التقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بشان نتائج المؤسسة للتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشيها مع المعايير المحددة و توصيل النتائج لمستخدميها أصحاب المصلحة في المؤسسة، و هي الرقابة الممارسة من قبل حرفي مؤهل للقيام بعملية الشهادة على انتظام الحسابات السنوية للمؤسسة و مصداقيتها و يسمى هذا الحرفي محافظ الحسابات عرفه القانون 10-01 المؤرخ في رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسبي و المحاسب المعتمد و محافظ الحسابات في المادة 29 على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطبقاتها لأحكام التشريع المعمول به "، فإن هدفه إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة و قوائم إثبات مدى شرعية و صدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية قوة قانونية، فالمجالات المعتمدة و المتشبعة أفرزت تعدد أنواع و أهداف المراجعة لتصل إلى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي من أصول و خصوم التي تدرس مختلف الأنشطة و الوظائف في المؤسسة، و التي تهدف إلى تحديد الانحراف و أسبابه و العمل على رفع مستوى الأداء و الكفاية الاقتصادية، كما سن المشرع الجزائري القوانين تضبط محافظ الحسابات و الوظيفة التي

يقوم بها منها القانون 10-01 ومختلف المراسيم التي تتضمنها الجريدة الرسمية منها مرسوم رقم 11-31 و11-202 بالإضافة إلى القانون التجاري .

و لقد كان للتحولات السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية شاهدتها الجزائر خلال العقدتين الأخيرين، أثار مباشرة على المحيط الاقتصادي و الاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية و المجال أمام الاستثمار الوطني الخاص و الأجنبي، وفي ظل المنافسة ونتيجة للانفتاح على العالم الخارجي الذي يشجع التجارة الخارجية و فتح المجال أمام الاستثمار الوطني الخاص و الأجنبي، وفي هذه الظروف فان مهمة المراجعة تكون حتمية وذلك من أجل تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة و ذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات و الرقابة على الأداء .

للقيام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا سنحاول من خلال هذا الموضوع الإجابة عن الإشكالية التالية:

ما هي أهم الإصلاحات الحديثة التي عرفها التدقيق وبالأخص التي مست محافظ الحسابات وكيف ساهمت في تفعيل مهنته ؟

ومن خلال الإشكالية الرئيسية السابقة اشتقت الأسئلة الفرعية التالية:

- 01 - ما هو الإطار النظري لمحافظة الحسابات؟
- 02 - في ماذا تتمثل الإصلاحات الجديدة ؟
- 03 - في ماذا يتمثل الدور الذي يؤديه محافظ الحسابات ؟

فرضيات البحث:

للإجابة على التساؤلات السابقة ثم طرح فرضيات التالية:

1 جاء القانون 10-01 بعدة تعديلات من أجل التنظيم الجيد للمهنة و إلغاء الفوضى التي كانت سائدة في مهنة محافظ الحسابات.

2 من خلال التعديلات التي جاء بها القانون 10-01 المختصة بالتقرير بحيث أصبح يتضمن ثلاثة عشر تقرير جزئي كل تقرير يخص عملية معينة .

أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار الموضوع إلى دوافع ذاتية و أخرى موضوعية فالأولى تنطلق من الاهتمام الشخصي و علاقة الموضوع بالتخصص و محاولة الإحاطة بجوانبه سواء كانت النظرية أو التطبيقية ،أما الثانية ازدياد الحاجة إلى اعتماد محافظة الحسابات كوسيلة لدعم مصداقية المعلومات المحاسبية و هذا لزيادة الطلب عليها من قبل مستخدميها .

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في تسليط الضوء على مهنة التدقيق و الخدمات التي يقدمها محافظ الحسابات لجهات مختلفة و التعرف على الطرق و الأساليب و لإجراءات المتبعة من طرفه من أجل تحسين أداء التسيير للمؤسسة و ضمان الشفافية في التسيير وكذلك توضيح دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طرق جديدة وكذا تبيان دور التدقيق في توضيح المركز المالي للمؤسسة .

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية

– محاولة تأسيس إطار نظري متضمن إصلاحات حديثة في مجال التدقيق.

– الدور الذي تؤديه القوانين من خلال إجراءات الضبط وعدم المخالفة .

– إبراز الدور الحقيقي الذي يقوم به محافظ الحسابات وذلك من خلال دعم الثقة في المعلومة المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.

منهج و تقسيمات الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة ففي الفصل الأول تطرقنا إلى المعلومات النظرية وتوصلنا إلى معرفة دقيقة

عن محتويات الموضوع وهذا من خلال تحديد المفاهيم و المصطلحات بصفة دقيقة أما الفصل الثاني فقمنا بدراسة حالة مؤسسة x بمكتب مدقق الحسابات حيث قمنا بتشخيصها من البداية حتى النهاية .

حيث قسمنا موضوع الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول بعنوان الإطار العام للتدقيق المالي و المحاسبي، حيث تطرقنا فيه إلى ماهية التدقيق و تطوره التاريخي و أنواعه و أهدافه و أهميته ثم تناولنا الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات و الذي يشمل شروط ممارسة مهنته ويشمل تعينه و مهامه و مسؤولياته ثم إعداد التقارير التي يحتاج إليها محافظ الحسابات أثناء قيامه بعمله ثم الإصلاحات الجديدة التي جاء بها قانون 10-01 التي تخص محافظ الحسابات .

و كذلك خصصنا فيه تطورات مهنة التدقيق في الجزائر و الدراسات السابقة الخاصة بالتدقيق و محافظ الحسابات قبل الإصلاحات محافظ الحسابات .

أما الفصل الثاني و الأخير قد تطرقنا من خلاله على دراسة مهنة محافظ الحسابات بعد الإصلاحات و كيفية تقييمه لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ثم إسقاطه بدراسة ميدانية.

وفي الأخير توصلنا الخاتمة العامة و المتضمنة مجموعة من النتائج و الإجابة على الفرضيات و الاقتراحات الخاصة بموضوع البحث.

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق المالي و المحاسبي

تمهيد الفصل

أدى التغير الحادث في منظمات الأعمال إلى تطور عملية التدقيق منذ بداية نشأتها وحتى يومنا هذا، حيث بدأت هذه العملية من مجرد قراءة للحسابات على أصحاب الأعمال أو المسؤولين حتى يطمئنوا إلى مدى صحتها، ثم تطورت بعد ذلك إلى تسجيل العمليات النقدية وخاصة في الجهات الحكومية للتأكد من صحتها، وظلت هذه العملية في تطور مستمر على مر العصور.

بدأت تظهر الحاجة إلى مدقق الحسابات عند انفصال ملكية المؤسسات عن إدارتها وذلك نظرا لاستقلاليتهم وخبرتهم في مهمتهم، التي تحكمها مهنة التدقيق الدولية بفرض معايير ومبادئ لممارسة المهنة، وليتمكن مدقق الحسابات من تولي مهمة التدقيق والمصادقة على عدالة القوائم المالية عليه الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وقياس مدى فاعليته إذ يقوم بتحديد نقاط القوة والضعف فيه، وتحديد مواقع الانحرافات عن القوانين واللوائح التشريعية والإجراءات الموضوعة، للتأكد من صحة المعلومات والبيانات المحاسبية وذلك بإتباع أساليب وإجراءات وطرق ممنهجة في تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق والمتمثلة في إبداء الرأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار التقرير في نهاية عملية التدقيق.

وسنقوم بتقديم دراستنا النظرية الأولى التي تتمحور أساسا حول علم التدقيق وتدقيق الحسابات عامة ومهنة التدقيق المالي والمحاسبي خصوصا وتوضيح دور مدقق الحسابات في المؤسسة وأهم المسؤوليات التي تترتب عليه والمهام الواجب عليه ممارستها وأخيرا وليس آخرا تقديم الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق المالي والمحاسبي وأهميتها وأهم معاييرها من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المالي والمحاسبي

المطلب الأول: عموميات التدقيق

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق

نبعت الحاجة إلى رقابة عمل الغير من قديم الزمان وذلك من اجل اكتشاف الأخطاء والاحتفاظ بالأصول، ثم قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة و ذلك خلافا للمحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام و اختيار النقود كوحدة.[1]

ومن هنا فإن المتتبع لتاريخ التدقيق يعطي أسسا لتحليل وتفسير التغيرات التي طرأت على أغراض التدقيق وأساليبها، حتى أن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت نتيجة الأهداف المتوخاة منه من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذا الأخير بغية جعله يتماشى والتغيرات الكبرى التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، [2] ومن خلال هذا العرض يمكن تقسيم التطور التاريخي للتدقيق الى خمسة مراحل:

- **المرحلة الأولى (قبل عام 1500م):** يعود التدقيق إلى حكماء قدماء المصريين واليونانيين الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستند إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء.[3]

وحتى أن المصطلح " Audit " مشتق من الكلمة اللاتينية " Audire " والتي معناها يستمع، في هذه المرحلة كان الآمرون بالتدقيق أغلبهم من الطبقة الحاكمة كالملوك والأباطرة والإقطاعيين، أما المدقق فكان إما حاجب الملك أو الكاتب وذلك من أجل معاقبة السراق على اختلاس الأموال لحمايتها، وبسقوط الإمبراطورية الرومانية تطور التدقيق بتطور النشاط التجاري في إيطاليا، و تم حينها استخدام المدققين لغرض محاسبة قباطنة السفن العائدة بالثروات من آسيا وإفريقيا للقارة الأوربية، وذلك لمنع اختلاس هذه الثروات.[4]

1: حمدي السقا، أصل المراجعة، الجزء الأول، مطبعة بن حيان، دمشق 1979، ص13

2: LIONNEL.G et GERARD.V, Audit et control interne, aspects Financiers, opération et stratégique, 4ème édition, Dolloz, Paris, France, 1992, p17.

3: خالد امين، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان 1980، ص5.

4: عبد الفتاح الصحن ، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 ص10.

- **المرحلة الثانية (من سنة 1500م إلى اسنة 1850م):** لم يكن هناك أي اختلاف في أغراض التدقيق عن الفترة ماقبل سنة 1500م غير أن مهنة التدقيق قد أتسع استخدامها لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بظهور الثورة الصناعية، وظلت أغراض التدقيق تتجه نحو اكتشاف الاختلاس والتلاعب وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة، وكانت القاعدة الأساسية هي الفحص المفصل للأحداث المالية، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات التدقيق قد تحققت في هذه الفترة، فأول مرة يتم الاعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منظم لغرض الدقة في التقارير المالية ومنع التلاعب والاختلاس، وثاني تغيير هام كان القبول العام بالحاجة إلى استعراض مستقل للحسابات سواء للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة، وكان الآمر بالتدقيق في هذه الفترة من الحكومة أو المحاكم التجارية والمساهمين وذلك لهدف منع الغش، ومعاقبة فاعليه، وحماية الأصول.
- **المرحلة الثالثة (من سنة 1850م إلى ما بعد 1960):** كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة حيث ظهرت في بريطانيا مؤسسات كبيرة الحجم التي نتجت عن الثورة الصناعية وبرزت المؤسسات في صورة شركات أموال، وانتقلت الإدارة من الأفراد المهنيين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي انصب الاهتمام على سلامة المحافظة على رأس مال المستثمر وتنميته، وبالتالي ظهر التدقيق كرقابة خارجية محايدة، حيث يمكن تجزئة هذه المرحلة إلى فترتين:

- **الفترة ما بين سنة 1905م حتى سنة 1933:** تطورت مهنة التدقيق في أمريكا على أساس الأغراض التي تكونت في إنجلترا لتصبح أغراض التدقيق هو:[1] الحكم على المركز المالي الفعلي وعلى نتيجة المشروع واكتشاف التلاعب والأخطاء.
- **الفترة ما بين سنة 1940 حتى سنة 1960:** لم تتغير أغراض التدقيق إلا تغيرا طفيفا بحيث أن أهمية التدقيق انصبت على تكوين الرأي حول النتيجة والمركز المالي للمؤسسة، وقلت أهمية الأغراض الفرعية، إلا أنه توجب على المدقق أن يجري الاختبارات اللازمة لغرض أن يطمئن بنفسه بأنه ليس هناك تلاعب أو خطأ، فكان الغرض الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي في سلامة وصحة التقارير المالية، ولكي يكون المدقق في مركز يمكنه من تكوين رأيه المهني في التقارير

1: صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية و غير،2007، ص19.

المالية يجب أن يقوم بعمل كاف ليتأكد من أنه ليس هناك أي أخطاء ارتكابية تؤدي إلى عدم سلامة التقارير المالية. في هذه الفترة غلب على الآمرين بالتدقيق البنوك التي تسعى إلى صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية له .[1]

- **المرحلة الرابعة (من سنة 1960م إلى 2002):** شهدت هذه المرحلة تطورا ملحوظا للتدقيق بصفة عامة حيث لم تعد تقتصر على المجال المحاسبي والمالي فقط بل تعدت ذلك حتى أصبحت تعالج المشاكل والقضايا المعاصرة، فمن التدقيق الجبائي إلى تدقيق التسويق والإدارة فالتدقيق القضائي وبعدها ظهرت المسؤولية الاجتماعية والبيئية ليتشكل ما يسمى بالتدقيق البيئي والاجتماعي، لكن يبقى هناك تداخل كبير بين هذه المجالات الأمر الذي أدى بالبحث عن عوامل هذا التداخل ليكون هذا كله موضوع الدراسات الأكاديمية الحالية وهو محاولة للانتقال من الإطار النظري إلى الإطار التطبيقي لتشكيل إطار متكامل لكل تدقيق على حدى، طبقا للمعايير الدولية المتفق عليها مع عدم تناسي خصوصيات كل بلد.
- **المرحلة الخامسة (من سنة 2002 م إلى يومنا هذا):** بعد حادثة شركة إنرون الأمريكية وظهور قانون Sarbanes–Oxley الأمريكي ظهرت مفاهيم حديثة متصلة بخدمات التدقيق مثل التأكيد وحكومة الشركات، بالإضافة إلى ظهور لجنة التدقيق على مستوى الشركات لتدقيق أعمال المدققين الخارجيين والداخليين هذه اللجنة تضم أعضاء مستقلين يقومون بالإشراف على عملية تقييم التدقيق.[2]

1: لمرجع السابق، ص 17.

2: امين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية ، مصر ، 2007 ، ص164.

الفرع الثاني: تعريف التدقيق:

التعريف الأول:

لقد تعددت تعاريف التدقيق بين مختلف المؤلفين والباحثين وهذا ما يؤدي بنا إلى عرض بعض منها لاستخلاص تعريفا شاملا وعاما له، وكما هو معلوم أن التدقيق بمعناها اللفظي " Audit " وهو مشتقة من الكلمة اللاتينية " Audire " ومعناها "يستمع" .[1]

التعريف الثاني:

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية؛ تعني الشخص الذي يقول بصوت عالي، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروا واليونان كانت تتحقق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات، كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها، علما أن التدقيق كان يشتمل المراجعة الكاملة، وكان الغرض الأساسي هو اكتشاف الأخطاء ومحاسبة المسؤولين عليها، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية. [2]

التعريف الثالث:

ويعرف التدقيق كذلك بأنه اختبار فني 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. [3]

1: مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط الاقتصادي غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص15.

2: هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2004، ص17.

3 : LIONNEL.G et GERARD.V, Audit et control interne, aspects Financiers, opération et stratégique, 4ème édition, Dolloz Gestion, Paris, France, 1992, p21.

التعريف الرابع:

تعريف منظمة العمل الفرنسية : "التدقيق هو مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف، فهي مستقل يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم فعال ومستقل، استنادا على معايير التقييم ، وتقدير مصداقية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم." [1]

التعريف الخامس:

كما هناك تعريف آخر للتدقيق وهو لخالد أمين حيث يعرف " التدقيق على أنه فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع، التي تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية وعن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة أو مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة." [2]

تبعا إلى ما تم سرده في يتضح لنا مما سبق ما يلي :

1) التدقيق ينتهي إلى ضرورة إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية ومن ثم فإن التدقيق يمثل وسيلة من وسائل الاتصال ويعتمد المدقق في عرض نتيجة الفحص والدراسة وإيصاله إلى من يهمه الأمر في شكل تقرير يبرز من خلاله رأيه الفني المحايد؛
2) التدقيق عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق، إذن يمكن اعتبارها بمثابة نشاط يجب التخطيط له مسبقا وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية؛
3) التدقيق تحدده معايير مقررة مسبقا، بمعنى أن عمل المدقق يستند إلى قواعد موضوعة بدقة ومفهومة إلى حد كبير لدى جميع الأطراف ذات العلاقة، وهي تتمثل في المعايير التي يستند إليها المدقق الخارجي والمتمثلة في اللوائح والقوانين التي تعمل من خلاله الإدارات الحكومية، وغيرها من المعايير الأخرى التي تراعي الرقابة الداخلية.

1: صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مقال في مجلة الباحث الصادرة عن كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ورقلة، عدد 01 ص33.

2: خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للنشر الطبعة الثانية 2004 ص10.

ومن ثم فإن عملية التدقيق تتضمن ما يسمى بالفحص والإيصال وبذلك يمكن القول بأن للتدقيق دور انتقادي للمعلومات والعناصر المقدمة إليه، إذن فمن الملاحظ أن مستخدم المعلومات يتخذ نوعين من القرارات:

أ. الحصول على معرفة عامة عن الموضوع محل الدراسة والتي تتلاءم واحتياجاته وذلك عن طريق دراسة وتفسير التقرير وما يحتويه من بيانات ومعلومات؛

ب. تقييم مدى جودة ونوعية هذه المعلومات ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرار؛

أما إذا أردنا أن نعطي تعريف للتدقيق يكون عاما وشاملا فإن التدقيق هو : ذلك الوظيفة التي تعتمد على تجميع وتقييم أكبر قدر ممكن من الأدلة الموضوعية ليتم معالجتها وفق مجموعة من العمليات، وبالصورة التي تساهم في إشباع حاجة مستخدميها بقدر الإمكان وفق معايير متفق عليها.

وعموما يمكن حصر ماهية التدقيق العامة في النقاط التالية:

- التدقيق العام هو عملية منتظمة لذلك يفترض من أن المدقق يقوم بإعداد برنامج التدقيق الذي يساعده في عملية الفحص؛
- أثناء تنفيذ المدقق لمهامه يجب عليه الاعتماد على أدلة الإثبات الكافية والتي تناسب الحدث الاقتصادي وذلك من أجل تقييمه بصفة دقيقة ومحكمة؛
- المدخل الشخصي للمدقق يمثل دورا أساسيا لإجراء المقارنة بين العناصر محل الفحص والإرشاد والمعايير الموضوعية؛
- تنتهي عملية التدقيق دائما بتقرير يقوم المدقق من خلاله بالتعبير عن رأيه بكل موضوعية كما يقدم الاستنتاجات والتوجيهات الخاصة بالمسألة محل الفحص، حيث لهذا التقرير أهمية كبيرة لأنه يشكل همزة وصل بين القائم بعملية التدقيق وكذا الهيئة أو الوظيفة الخاضعة للتدقيق ومستخدم المعلومات.

الفرع الثالث: أهداف وأهمية التدقيق

من خلال أهداف التدقيق نحدد أهميتها.

أولا: أهداف التدقيق:

انطلاقا من التطور التاريخي للتدقيق و التعاريف المقدمة له يظهر لنا جليا تطور أهداف هذا الأخير من حقبة زمنية إلى أخرى وذلك نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة للأطراف المستعملة للمعلومات من جهة اخرى، حيث تطورت أهداف التدقيق من اكتشاف التلاعب والاختلاس والخروج برأي محايد يبين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفعالية في المؤسسات التي تحت التدقيق، ولذلك سنورد الأهداف المتوخاة من التدقيق في النقاط التالية[1]:

أ. التحقق من إثبات صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية من خلال الجرد الفعلي أو المادي؛

ب. التأكد من أن كل عناصر الأصول هو ملك للمؤسسة والخصوم هو التزام عليها؛

ج. التأكد من صحة البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؛

د. تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها؛

هـ. الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال عرضها والإفصاح عنها؛

و. إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي له؛

ز. التقرير حول المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها.

بالإضافة إلى هذه الأهداف هناك أهداف أخرى ظهرت نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسة

1: محمد الفيومي، عوض لبيب، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص88.

بصورة عامة، بحيث لم يعد تحقيق الربحية التجارية الهدف الأهم، حيث تشاركه في الأهمية أهداف أخرى منها: العمل على تحقيق الربحية الاجتماعية، أي العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.[1]

ثانيا: أهمية التدقيق:

التدقيق يلعب دورا مهما في الأوساط المالية والأوساط الحكومية وفي الاقتصاد.[2] وذلك من خلال مداخلاته ألا وهو المعلومات بمختلف أنواعها حسب طبيعة ومجال التدقيق ومنهم من يعتبر أن أهمية التدقيق تكمن في كونه وسيلة لا غاية،[3] وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، هذه الطوائف يمكن تصنيفها إلى خمسة أصناف:

أ. **المستثمرون:** أدى ظهور المؤسسات والمصانع الكبرى في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية إلى تزايد عدد المساهمين في هذه المؤسسات وبالتالي انفصال الملكية عن التسيير، هذا ما جعل الحاجة إلى التدقيق أمر لابد منه، حيث يتم تعيين مدقق مستقل ومحايد يقوم بمراقبة تصرفات إدارة الشركة، ويقوم بإيصال المعلومات إلى المستثمرين في الشركة للاطمئنان على أموالهم.

ب. **مجلس الإدارة:** تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات التي يتم اعتمادها من قبل المدقق المحايد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، وبالتالي تزيد درجة الاعتماد عليها، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعماله بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك لزيادة مكافآتهم.

ج. **البنوك والمؤسسات المالية:** تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات، وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

1: خالد أمين، مرجع سيق ذكره، ص15.

2: هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، عمان ، جانفي 2004، ص 20.

3: خالد أمين، التدقيق ورقابة البنوك، الطبعة 1، دار وائل للنشر، عمان، 1998، ص10.

د. أجهزة الحكومة: تعتمد بعض الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة، بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل فيها.

هـ المجتمع: أصبح للتدقيق دور مهم في المجتمع في ظل المسؤولية المجتمعية أو الاجتماعية بالإضافة إلى المسؤولية البيئية حيث أن للمدقق دور مهم في إرساء مبادئ التنمية المستدامة وحماية المستهلك.

ثالثا: أنواع التدقيق

هناك أنواع عديدة للتدقيق تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق، وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:

1. من حيث الإلزام:

أ. التدقيق الإلزامي: يحتم القانون به حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة. ويشار إلى هذا النوع من التدقيق أحيانا بالتدقيق القانوني ولا يصح أن يكون إلا تدقيقا كاملا.[1]

ب. التدقيق الاختياري: وهو ذلك الذي يطلبه أصحاب المؤسسة دون إلزام على وجوب القيام به وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص وقد يكون كاملا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المنشأة وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق والعميل.[2]

2. من حيث توقيت عملية التدقيق:

أ. التدقيق المستمر: تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية... أو بطريقة غير منتظمة وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حال:

1: خالد أمين عبد الله، وخليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 31.

2: رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 37.

– كبر حجم المؤسسة وكذا كر وتعدد عملياتها.

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

– توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

ب. التدقيق النهائي: في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بعملية التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية وانتهاء المحاسب من عمله وإقفاله للحسابات الختامية، هذا النوع من التدقيق يصلح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر المدقق عمله على فحص وتدقيق الميزانية.[1]

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب القيام بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء.[2]

3. من حيث القائم بعملية التدقيق:

أ. **تدقيق داخلي:** ويقوم بهذا النوع من التدقيق مدققين من داخل المؤسسة وذلك من أجل حماية أموالها

وتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع، إذن فهو رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعلية أساليب الرقابة الأخرى

ب. **تدقيق خارجي:** والهدف منه الوصول إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العمومية للحالة المالية

للمؤسسة، و عدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المعنية، ويقوم بهذا العمل شخص خارج المؤسسة يكون محايد أو مستقل عن إدارة المؤسسة.[3]

1: أبو رقبة توفيق مصطفى والمصري عبد الهادي إسحاق، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي، الأردن، 2000، ص11.

2: خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، ص 22– 23.

3: رؤوف عبد المنعم حسين شادلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2000 ،ص 45.

الفرع الرابع: مبادئ وفروض التدقيق المالي والمحاسبي

أولا: مبادئ التدقيق المالي والمحاسبي

هناك مجموعتان من المبادئ العلمية للتدقيق، وترتبط بكل ركن من أركانه (التأكيد، التقرير) وبناءا على ذلك فإن المبادئ العلمية للمدققة يمكن تقسيمها إلى:

- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.[1]
- **مبدأ الشمولية في مدى الفحص الاختياري:** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقرير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.
- **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة، وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.
- **مبدأ كفاية الاتصال:** يشير هذا المبدأ إلى الأخذ بعين الاعتبار أن تقارير مدقق الحسابات تعتبر أداة تنقل صورة صادقة وعادلة عن العمليات الاقتصادية للمنشاة لجميع الجهات المتعاملة معها لتبعث على ثقتهم بها، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه التقارير.

1: أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 51-52.

- ← **مبدأ الإفصاح:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق الخارجي توضح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة، ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وينص هذا الإفصاح على ضرورة إظهار نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، المستندات والسجلات.
- ← **مبدأ الإنصاف:** ينص هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون معنويات وعناصر تقرير المدقق الخارجي منصفة وعادلة لجميع الجهات المرتبطة بالمؤسسة، سواء الأطراف الداخلية أو الخارجية.
- ← **مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وأن تبنى تحفظاته على أسباب حقيقية وموضوعية.[1]

ثانيا: فروض التدقيق المالي والمحاسبي

تمثل فروض المدققة الخارجية نقطة البداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام لنظرية المدققة، ففروض المدققة هي بمثابة الأساس الذي ينطلق منه الباحثون في تطوير نظرية المدققة، وتطوير الأفكار العلمية الخاصة بالمهنة، وبالتالي بقية عناصر نظرية المدققة المتمثلة في المفاهيم، المعايير، الأهداف والإجراءات.[2]

1. **استقلالية المدقق:** يقوم مدقق الحسابات في هذا البند بعمله كمدقق للحسابات فقط، وذلك وفقا لما تضعه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمدقق، على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير التدقيق، على أن الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تمثل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي لمنشأة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم.

2. **قابلية البيانات المالية للفحص:** من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المدققة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة، ويستمد هذا الفرض قوته من أن

1: أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 52.

2: شريفي عمر ، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2012/2011 ص 60.

طبيعة المدققة جعلتها تعتمد على البرهان الذي يستمد جذوره من المنطق، ومن ثم قابلية البيانات المالية للفحص ستعمل على مد مدقق الحسابات بالبرهان الضروري لإبداء الرأي في مدى سلامتها.[1]

3. **خَلو القوائم المالية للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب:** يقوم مدقق الحسابات بعملية المدققة بافتراض ان قوائم المعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب، وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختياري كما هو المفترض، حيث أن وجود هذه الأخطاء أو التلاعب يتطلب في هذا المرفق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.[2]

4. **وجود نظام رقابة داخلي سليم:** يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم أي يؤدي إلى وجود الابتعاد من احتمال حدوث خطأ، مما يجعل المدقق يقوم بعمله استنادا إلى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث الخطأ فإذا توفر في المنشأة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك ويشمل نظام الرقابة الداخلية في أي منشأة.[3]

5. **ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغير في الظروف:** نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة، وهو فرض استمرار المشروع، وهذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل، وإذا تبين للمدقق عكس ذلك أي إدارة المشروع تميل إلى التلاعب، وأن الرقابة الداخلية ضعيفة، فإنه يجب أن يأخذ ذلك بعين الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة.[4]

1: محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص44.

2: يعقوب ولد الشيخ محمد ولد بورة، التدقيق المحاسب في المؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان2015/2014، ص50 .

3: أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لمراجمة الحسابات، مرجع سابق، صن 21.

4: عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة، دار الجامعة ،الإسكندرية، 2004، ص30 .

6. **عدم وجود تعارض حتمي بين محاكمة كل من المدقق الخارجي والإدارة:** من خلال الواقع يتضح أن هناك تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة ومدقق الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات التي ترتبط برأي مدقق الحسابات، وذلك لأهميتها وفائدتها لنجاح المؤسسة وتقدمها أي أنها تستفيد من المعلومات التي تم تدقيقها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم تدقيها عند اتخاذ قراراتها.

الفرع الخامس: التدقيق الداخلي والخارجي

1. التدقيق الداخلي

مع تطور حجم المنشآت وانتشارها جغرافيا على نطاق واسع زادت الحاجة إلى أساليب للتحقق من الالتزام

بتنفيذ السياسات الإدارية التي تكفل توفير الحماية لأصول المشروع وضمان الدقة للبيانات، ولهذا نشأ التدقيق الداخلي لمساعدة الإدارة في مواجهة هذه المتطلبات.[1]

1.1. نشأة التدقيق الداخلي ومفهومه:

قبل التطرق إلى مفهوم التدقيق نتطلع على نشأته

<u>أولا:</u> نشأة التدقيق الداخلي:

يرجع ظهور التدقيق الداخلي كفكرة إلى الثلاثينيات، وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، ومن الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهوره هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل ا التدقيق الخارجي خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إخضاع حساباتها لتدقيق خارجي حتى يتم المصادقة عليها، وبقي دور التدقيق الداخلي مهمشا بحيث أنه لم يحض بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم المدققون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 وكونوا ما يسمى بمعهد المدققين الداخليين الأمريكيين IIA.[2]

1: عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، الرقابة والمراجعة الداخلية (على مستوى الجزئي والكلي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003-2004، ص 173.

2: شعبان لطفي، مرجع سابق، ص 50.

ويهتم بوضع معايير المهنة وعقد امتحانات تأهيلية تمنح على إثرها شهادة مدقق داخلي معتمد، إلى جانب عقد العديد من المؤتمرات والبرامج التدريبية في جميع أنحاء العالم.

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها ". كما أكمل في نص المادة 58 على أنه " لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، وتشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا ويترتب عنه تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليه في هذا الشأن ".[1]

ثانيا: مفهومه

تعدد مفهوم التدقيق الداخلي وتنوع نذكر منه:

- التدقيق الداخلي: هو تدقيق العمليات والمستندات الخاصة بالمشروع وبمعرفة المشروع ذاته، و هي عملية يؤديها موظفين تابعين للمشروع وخاضعين للإدارة.[2]
- تعريف الدكتور طارق عبد العال حماد

التدقيق الداخلي: هو " وظيفة تقييم داخلية ثابتة (أي من داخل الوحدة الاقتصادية) لفحص وتقييم أنشطة الوحدة الاقتصادية كخدمة ".[3]

- السيد أمين أحمد لطفي

هي عبارة عن وظيفة تقييم مستقلة مقررة داخل أحد المؤسسات بهدف فحص وتقييم أنشطتها باعتبارها أداة لخدمة هذا التنظيم.[4]

1: هاجر محلو، مرجع سابق، ص 11.

2: منصور حامد محمود، محمد هشام الحمودى، محمد أبو العلا الطحان، **أساسيات المراجعة**، الطبع بمطبعة مركز جامعة القاهرة، 1999، ص11.

3: طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الجزء الأول، 2003، ص36

4: أمين السيد احمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص98.

- هو الفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء أو الغش أو التلاعب وما يترتب بها من فحص لأنظمة الرقابة الداخلية، فإن مهمة كل منهما مكملة للأخرى وإن اختلفت أهداف الفحص.[1]
- ومن التعاريف السابقة الملمة بالتدقيق الداخلي نجد التعريف الصادر عن مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية، " هي وضيفة يؤديها موظفون من داخل المؤسسة وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية.[2]

2.1. أهداف وأهمية التدقيق الداخلي

أولا: أهداف التدقيق الداخلي:

وتتمثل في:

- دقة البيانات المحاسبية التي تحتويها الدفاتر والسجلات والقوائم.
- المحافظة على أصول المنشأة وحمايتها من الغش والاختلاس والسرقة.[3]
- تقييم عمل الإفراد ومدى قدرتهم على تحمل مسؤولياتهم.
- التأكد من التماشي مع الخطط والسياسات والإجراءات داخل المؤسسة ومدى الالتزام بهم.
- فحص وتقييم قوة تطبيق الرقابة المالية والنواحي التشغيلية في المؤسسة.[4]
- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها

ثانيا: أهميته:

تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة إضافة إلى أنها تعتبر عين وأذن المدقق الخارجي، وأهم آليات التحكم المؤسسي، لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل الممثلة فيما يلي:

1: : محمد احمد خليل، **المراجعة و الرقابة المحاسبية**، دار الجامعيات المصرية، 1968، ص3.

2: رقية غربي، **تقييم مدى التزام المراجع الخارجية بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، مذكرة تدخل لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي؛ جامعة الوادي، 2012، ص 25.

3: منصور حامد محمود، مرجع سابق، ص 140.

4: عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، **الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعية الجديدة للنشر**، مصر، ص 217-218.

- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها.
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة.
- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات.
- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية، والتسعيرة.
- تطوير إجراءات التدقيق من تفصيلية كاملة إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.[1]

3.1. أنواع التدقيق الداخلي:

يمكن تبويب التدقيق الداخلي إلى نوعين كما يلي :

أولا: التدقيق الإداري:

يرتبط التدقيق الإداري بمهام الرقابة الإدارية إذ أنها الوسيلة التي عن طريقها يمكن للإدارة اكتشاف المشاكل الإدارية قبل حدوثها عن طريق التدقيق الدوري المنتظم لأهداف وسياسات وخطط المنشأة. وبالتالي فإن التدقيق الدوري هو مهمة، ويقوم التدقيق الإداري الدوري على تحقيق الأغراض الآتية:

- دراسة موقف المنشأة داخل الصناعة التي تعمل فيها، وتشمل هذه الدراسة موقفها بالنسبة للشركات الأخرى ونصيبها من الأسواق المحلية والخارجية.
- تدقيق السياسات الإدارية والإنتاجية والتسويقية نتيجة الدراسات السابقة.
- تدقيق التنظيم القائم وما يتطلبه الأمر من تعديل.
- تدقيق النظام المحاسبي القائم، ومدى كفايته في مواجهة أي تعديل يتخذ.[2]
- التأكد من صحة البيانات المحاسبية.

ثانيا: التدقيق المحاسبي

ويقصد به التدقيق على العمليات المالية للتأكد من صحة تسجيلها من ناحية والتأكد من سلامة إدارة أصول المنشاة من ناحية أخرى، لهذا فان إجراءات التدقيق المحاسبية تهدف إلى تحقيق الأغراض الآتية:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية.
- حماية الموارد المالية.

1: : احمد سمير الصبان، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية (مدخل نظري تطبيقي)، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1986 ،ص 136.

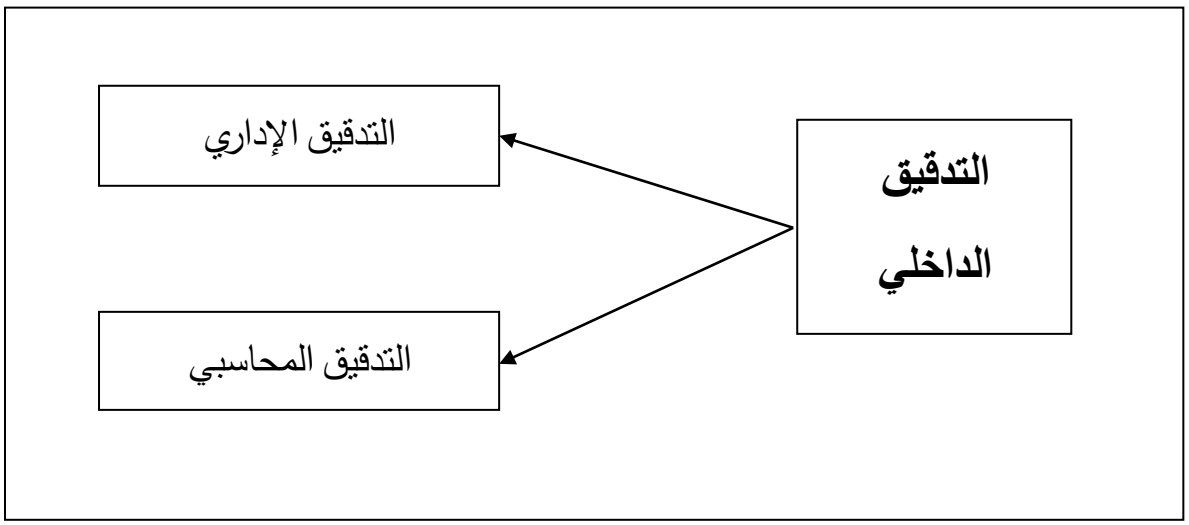
2: محمد أحمد خليل؛ مرجع سابق، ص 125.

وتشمل إجراءات التدقيق المحاسبي الخطوات الآتية:

1- تدقيق سابق.
2- تدقيق لاحق.
3- الجرد المستمر المفاجئ على الأصول.

ويهدف الإجراء الأول إلى التأكد من سلامة الإجراءات المتخذة ، والقضاء على سوء التصرفات.
ويهدف الإجراء الثاني إلى اكتشاف أي أخطاء تقع في تسجيل المستندات في الدفاتر المختلفة.
ويهدف الإجراء الأخير إلى حماية الأصول والموجودات عن طريق إجراءات الجرد المستمر المفاجئ لاكتشاف السرقات من التلاعب أو سوء استعمالها.[1]
ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الطالبة.

1: محمد أحمد خليل، مرجع سابق، ص 127.

2. التدقيق الخارجي

يعد التدقيق ميدان واسع، وذلك لما هو ملاحظ أن نطاق وأسلوب التدقيق وتوقيت القيام به قد يختلف من حالة إلى أخرى، وهذا لتنوعها ومع كبر حجم المؤسسات وضخامة وسائلها البشرية المادية المالية المستعملة.

1.2. مفهوم التدقيق الخارجي:

تنوعت تعاريف التدقيق الخارجي واختلفت ولذلك سيتم التطرق إلى أهم التعاريف:

1- يعتبر التدقيق الخارجي على أنه " الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعابه تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة.[1]

2- يعرف التدقيق الخارجي على أنه الأداة الرئيسية والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة ومن ناحية أخرى فإن التدقيق الخارجي بمعناه المتطور والحديث والشامل ما هو إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع التدقيق.[2]

3- التدقيق هو العملية التي تقوم على جمع وتقييم موضوعي ومنهجي للأدلة والبيانات التي تعبر عن الوقائع والإحداث الاقتصادية، لضمان التوافق بين هذه البيانات، و إبلاغ النتائج المتوصل إليها إلى المستخدمين المهتمين.[3]

ومن التعاريف السابقة يمكن وضع التعريف الشامل له:

التدقيق الخارجي بأنه " عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل، بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام."[4]

1: أحمد حلمي جمعة؛ **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 2000، ص 23-24.

2: : مامة مفتاح؛ **دور المراجعة الخارجية في الحكم على مصداقية وشرعية القوائم المالية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2011-2012 ، ص 42.

3: لأخضر عايشي، **دور المراجعة الخارجية في تحقيق جودة التقارير المالية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2012 ،ص 2.

4: عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1999- 2000، ص 7.

2.2. أهداف التدقيق الخارجي وأهميته:

أولا: أهداف التدقيق الخارجي

يهدف التدقيق الخارجي إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، ويهدف أيضا إلى تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصفة عامة تتضمن الجوانب التالية:

1- ضرورة تفهم طبيعة وقواعد المحاسبة ومبادئها وأهدافها الرئيسية.
2- التعرف على أساليب وأدوات التحقق التي يمكن استخدامها لتنفيذ عملية المراجعة وتدقيق عناصر النشاط المختلفة في المؤسسة.
3- الإمكانيات المادية والبشرية التي يمتلكها المدقق الخارجي وما يتمتع به من قدرات شخصية وفكر سليم في مجال أداء عمله.
4- تحديد مستوى العلاقة بين المدقق الخارجي وإدارة المدقق الخارجي وإدارة التدقيق الداخلي في المؤسسة لتحديد مستوى التعاون بينهما في مجال انجاز عملية التدقيق.
5- مستوى المسؤوليات التي يقبلها المدقق الخارجي والتي يقبلها للتعبير عن آرائه المهنية.[1]

ثانيا: أهمية التدقيق الخارجي:

ترجع أهمية التدقيق إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستخدمين منها، كلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية.

ويتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، ويمكن وصف القيمة بالرقابة والثقة.

لذا قد يرى البعض أن يقسم سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات إلى ثلاث لمجموعات كما يلي:

1- **متعادلي المخاطر:** وتضم هذه المجموعة كبار السن والأشخاص الأكثر حرصا، والذين يفضلون العوائد التي تتناسب مع درجات المخاطر المناسبة، مثل الحصول على عائد ثابت منخفض مقابل درجة مخاطر منخفضة.

1: مامة مفتاح، مرجع سايق؛ ص 45.

2- **متجنبي المخاطر:** وتضم هذه المجموعة المديرين والمستثمرين ورجال الأعمال، حيث يكون الفرد في هذه المجموعة مستعد لتحمل المخاطر في حالة أن تكلفة الاستثمار المبدئي أقل من القيم المتوقع الحصول عليها في المستقبل.

3- **قاصدي المخاطر:** وتضم هذه المجموعة المقامرون في نوادي القمار، والذين يدفعون أموالا أكثر مما يتوقعون من العائد خاصة إذا تم حساب هذا العائد باحتمالات الربح أو الخسارة.

وعموما فأهمية عملية تدقيق الحسابات وآثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي:

- تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات.
- يستلزم اتخاذ قرار معين ، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير التدقيق والتي ترتبط بتحقق أهداف معينة، تكون باعثا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.[1]

3.2. أنواع التدقيق الخارجي

يمكن تبويب أنواع التدقيق الخارجي إلى عدة أنواع وذلك بناء على معايير مختلفة نذكر منها:

1- **تدقيق العمليات:** هذا النوع يدرس مدى نجاح تطبيق خطط الإدارة ويقدم لمتخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهيكل التنظيمي بنتائج وآراء قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة باعتبارها نظام معقد مفتوح على المحيط الخاص بها، إن مدقق العمليات يتعدى الناحية المالية ويتعمق في كل ما يدرسه، حيث أنه يبحث عن الأسباب الحقيقية.

ومنه يمكن تعريف تدقيق العمليات كما يلي: " إن الهدف الأساسي لتدقيق العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، وتقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها ".

1: الأخضر عايشي، مرجع سابق، ص8 – 9.

1- **التدقيق المالي:** وذلك باعتباره فحص منتظم للقوائم والتقارير المالية والمحاسبية والعمليات المتعلقة بها، لتحديد مدى تمشيها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومع السياسات الإدارية أو المتطلبات المرسومة.

2- **التدقيق المستندي:** من خلال اسمه فهذا التدقيق يخص المستندات القانونية في المؤسسة والمتمثلة في الفواتير بأنواعها، والشيكات، لذلك يمكن تحديد مفهوم التدقيق المستندي على أنه التدقيق الذي يقوم على أساس المستند المعين هو الأداة الرئيسية التي يستخدمها المدقق لإتمام مهمته بواسطة مقارنة البيانات الواردة في المستند بما تم تسجيله في الدفاتر القانونية للمؤسسة كما يقوم المدقق بفحص وتقييم مدى مصداقية وسلامة المستند وقانونيته.[1]

3- **المدقق القانوني:** وهو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به حيث نص المشرع من خلال نصوص على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المسندة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من التدقيق.

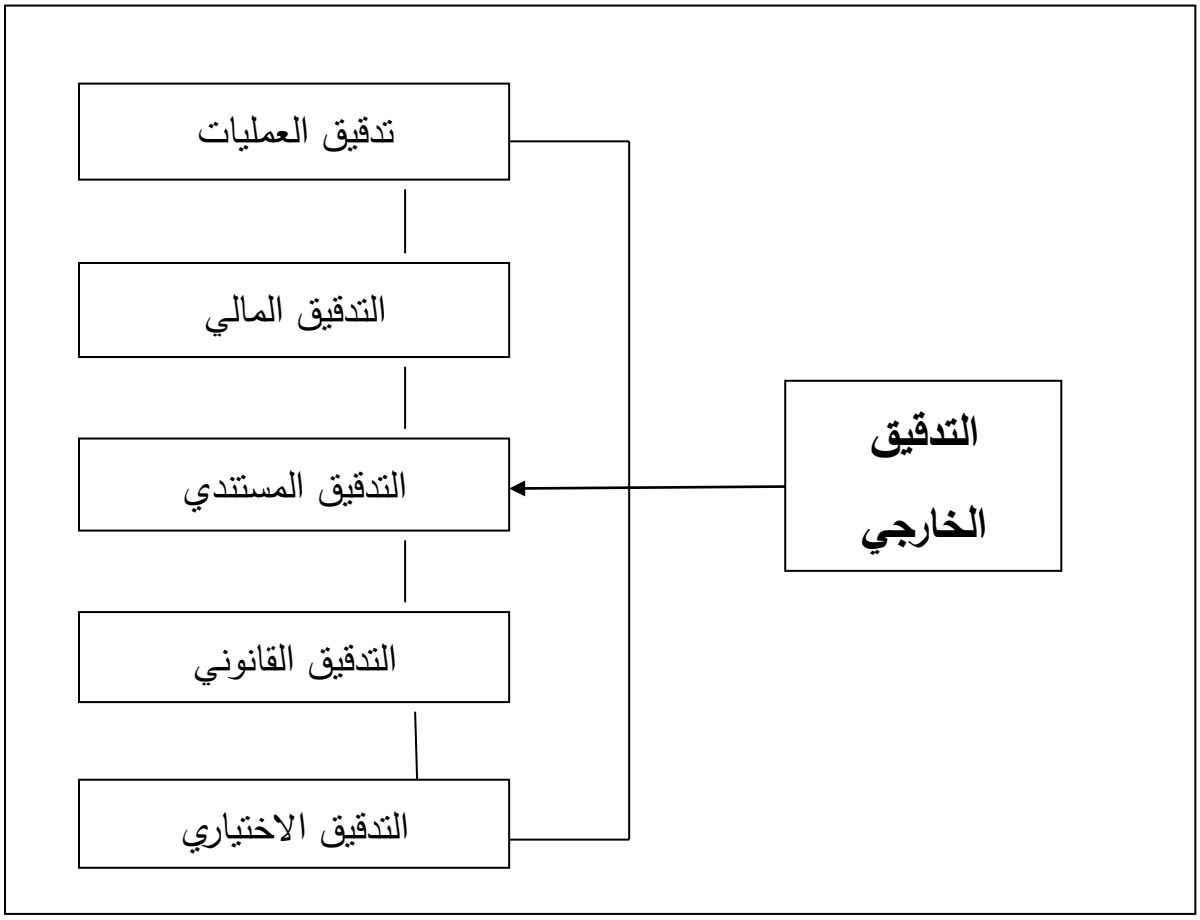
4- **التدقيق الاختياري:** وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني ويطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات ومصداقيتها.[2]

1: السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية، المعايير والقواعد**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص51.

2: عبد الفتاح محمد الصحن ، وآخرون، مرجع سابق، ص16 .

وتبيان ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم 02: التدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الطالبة

1. العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

<u>أولا</u>: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

من خلال التعاريف السابقة وأهداف كلا من المدققين يمكن إعداد الجدول التالي لإبراز أوجه الاختلاف بينهما كما يلي :

الجدول رقم 01: المقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي

معايير التفريق	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوعة.	خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية، بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي.
نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة يعين بواسطة الإدارة	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية بعين بواسطة الملاك.
درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات مثل إدارة الحسابات والمالية، ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارات جميعها.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقويم وإبداء الرأي.
المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.	مسؤول أمام الملاك ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم.
نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل بمقدار المسؤوليات التي تعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق عملها.	يحدد ذلك أمر التعيين والاعتراف السائد والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة.
توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة.

المصدر: حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزء الأول، 2009، ص 53 .

ثانيا: أوجه الشبه بين التدقيق الداخلي والخارجي:

وعلى الرغم من أوجه الخلاف بينهما فان هناك أوجه للشبه ومن أمثلة ذلك:

– يسعى كل منهما إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المشروع، ومنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب.

– يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال بالمعلومات الضرورية التي تساعد على إعداد مجموعة من القوائم المالية الصحيحة والتي يمكن الاعتماد عليها.[1]

المطلب الثاني : عموميات حول محافظ الحسابات

الفرع الأول : تعريف محافظ الحسابات

يمكن تعريف محافظ الحسابات في الجزائر من خلال القوانين الذي تنظم مهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، على النحو التالي :

التعريف الأول:

- حسب المادة 29 من قانون10 –01 المؤرخ في 29 جوان 2010 :

" هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤولية مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول بها."[2]

التعريف الثاني:

- حسب القانون التجاري :

" هو الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية لمشركة ,وفي مراقبة حسابات الشركة وصحتها , كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة ,وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحتها واحترام مبدأ المساواة بين المساهمين. "[3]

1: حسين احمد دحدوح، مرجع سابق ص 54.

2: المادة 22 من القانون 01–10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد42 ، الجزائر، المؤرخة في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو2010 ، ص7

3: المادة 715 من القانون التجاري مكرر4 ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية ,1993 ,ص184

التعريف الثالث:

- حسب المادة 27 من القانون 91-08 :

" محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة و انتظامية حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات و التعاضديات الاجتماعية و النقابات. "[1]

التعريف الرابع:

" هو الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق وتقديم تقرير يبدي فيه رأيه حول القوائم المالية للمشروع والمدقق له عدة تسميات مرادفة منها مراجع، مراقب، فاحص حسابات، أو محاسب قانوني. " [2]

التعريف الخامس:

" محافظ الحسابات هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات و يصادق على شرعية و قانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة، معايير المراجعة المتعارف عليها. " [3]

التعريف السادس:

" إن محافظ الحسابات في حقيقة الأمر- خبير و حكم يقضي برأيه الفني المحايد في مدى انتظام الدفاتر والسجلات، و صحة ما تحتويه من بيانات، ودقة تعبير ما تتضمنه القوائم المالية الختامية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما يبدي رأيه في كل ما يعرض عليه من مشاكل وكل ما يستشار فيه من موضوعات مهنية. " [4]

1: الجريدة الرسمية رقم 20 ل 1 ماي 1991

2: عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، الأردن، دار الكندي للنشر والتوزيع، 2014 م، ص7

3: سعد الله رقية، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حكومة الشركات، مذكرة ماستر، جامعة مسيلة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية علوم التسيير، 2014/2013ص07

4: إبراهيم علي عشماوي ، أساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية ،طوفي مصر للطباعة ، مصر ، بدون سنة النشر ص46

و مما سبق يمكن القول بأن محافظ الحسابات هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات، ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة، ومعايير المراجعة المتعارف عليها.

وهو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص، وتحت مسؤولية مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها، كما انه هو الذي يطمئن له المساهمين على سلامة النتائج التي تظهرها الحسابات النهائية، في شكل تقرير يدفعه إليهم في ختام الراجعة السنوية.

الفرع الثاني : شروط الالتحاق بالمهنة

تنص المادة 08 من قانون 01-10 لممارسة مهنة محافظ الحسابات على أن تتوفر الشروط الآتية :[1]

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم ارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في القانون.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من القانون 01-10 " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام، أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد " ، بعد الاعتماد و قبل التسجيل في الغرفة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم.
- تمنح الشهادة أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية.
- لا يمكن الالتحاق بعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

1: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المتضمنة القانون 01-10،المؤرخة في 11 يوليو 2010

الفرع الثالث :تعيين وموانع التعيين محافظ الحسابات

1. **تعيين محافظ الحسابات**

- حسب المرسوم التنفيذي رقم 32 -11 مؤرخ في 27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات وحسب المواد 1و2 و 3 و4 و5 [1]

- حسب المادة 01 تطبيقًا لإحكام المادة 26من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 المذكور أعلاه، بهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفية تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر شروط.
- حسب المادة 02 طبقًا لأحكام المادتين 600 و 609 من القانون التجاري، يكون تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة معفى من الإجراء المنصوص عليه في هدا المرسوم.
- حسب المادة 03 خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة للعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو مكتب المسير أو المؤسسة أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

- حسب المادة 04 يجب أن يتضمن دفتر الشروط، على الخصوص على ما يأتي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملاحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
- ملخص العينات وملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها. محافظ أو محافظي الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظي الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات .
- العناصر المرجعية المفصلة للموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.

1: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 11 يوليو2010 ، العدد42

- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- نموذج رسالة الترشح.
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبن وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا لأحكام التشريعية.
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

- حسب المادة 05 يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات ، يسمح له بإطلاع على ما يأتي:
  - تنظيم الكيان وفروعه.
  - تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.
  - معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.
- يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط.

و كذلك يتم تعين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي :[1]

- يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.
- يوضح محافظ الحسابات في العرض، استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه، ما يأتي:
- الموارد المرصودة،
- المؤهلات المهنية للمتدخلين،
- برنامج عمل مفصل،
- التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمه،
- آجال إيداع التقارير.
- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

1: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم11-32مؤرخ في 27جانفي 2011،العدد 7،المواد من 3 إلى 15 ص23،ص24

يمكن أن ترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها

في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.

يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات. غير أنه، يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي .

تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

– تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا؛

– غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المراد استشارتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظي الحسابات المراد تعيينهم.

يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (8)أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

2. موانع تعيين محافظ الحسابات

المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية :[1]

1: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، **مرجع سابق**، ص 189

– الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة.

– القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر (10/1) رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه المؤسسات.

– أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المدرين أو مجلس المراقبة.

– الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

– الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

كما تنص المادة 65 من القانون01-10يمنع محافظ الحسابات من:[1]

– القيام مهنيا بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

– القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.

– قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.

– قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة الإشراف عليها.

– ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها.

– شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي يراقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته.

الفرع الرابع: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

1. حقوق محافظ الحسابات

للقيام بمهمة تدقيق الحسابات يجب أن يتمتع محافظ الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك على أكمل وجه، ويمكن ذكر أهم حقوق محافظ الحسابات عمى النحو التالي:[2]

1: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سابق،ص11

2: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، المواد 31-32-34-38،ص08

– يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.

ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات، و أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

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

– يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته.

– يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره ,ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

– يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية . ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

2. واجبات محافظ الحسابات

تشمل واجبات محافظ الحسابات التي يجب أن يلتزم بها كالأتي :[1]

– ضرورة التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق؛

– تقديم تقرير مكتوب يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة تحت التدقيق؛

– ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العامة والرد على أي استفسار للمساهمين حول ما ورد في التقرير ؛

– ضرورة الالتزام بقواعد قانون الشرف المهني وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله؛

– يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالسر المهني وقد نص قانون محافظ الحسابات بإمكانيته الاطلاع على كافة المعلومات الخاصة بالمؤسسة بما في ذلك ما يعتبر بمثابة أسرار في حدود مهامه.

1: زاهرة توفيق سواد: **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى دار الراية للنشر، عمان– الأردن 2009 ص138

الفرع الخامس: مهام محافظ الحسابات وأسباب إنهائها.

1. مهام محافظ الحسابات

- تتمثل مهمة محافظ الحسابات في ما يلي :[1]

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

– يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

– يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حولا إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

– يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

– يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة ,بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ,ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

- كما يمكن ترتيب مهام محافظ الحسابات في صنفين أساسيين :[2]

أ. **المهام الأساسية:** تتمثل في مراجعة دائمة تؤدي إلي المصادقة على شفافية وسلامة الحسابات.

ب. **المهام القانونية:** خاصة تتعلق ببعض العمليات.

ومن خلال هذا يمكن شرح المهام والتي بدورها تنقسم إلى جزئيين وتتمثل فيما يلي:

أ. **المهام الأساسية** :إن المهمة الأساسية والعامة هي مراجعة حسابات الشركات التجارية عن طريق فحص دفاترها وقيمها وممتلكاتها، أي أن هذه المراقبة هي مراجعة قانونية خارجية إجبارية بنص المادة 828 من القانون التجاري الجزائري.

1: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ 29 يونيو 2010، العدد 42، المادة 23 د، ص7.

2: عديلة لموسخ، دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظة الحسابات، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي 2014 م ،ص57– 58.

أما الغاية منها فهي فحص أي المصادقة على الحسابات، أي إصدار رأي فني محايد عن سلامة وشفافية القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج وعملية الجرد وكل الجداول الملحقة الأخرى)، ومن ثمة فمحافظ الحسابات يفحص ويتأكد من احترام التعليمات القانونية والتشريعية وطرق تقييم بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج الميزانية وجدول حسابات النتائج لتقديم رأي للجمعية العامة للمساهمين يعبر عن القناعة بسلامة المعلومات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية، وهذا وفقا لأسس عمل مهنية ومعايير اختبار توصي بها وتحبذها الهيئات المختصة، وهذه المهمة تسمح كذلك:

تأكيد وتكميل المعلومات المالية المتضمنة في تقرير المديرين.

- تقييم شروط عقد الاتفاقيات بين الشركة الخاضعة للمراقبة والمؤسسات أو الهيئات التي تتعامل معها، أو المؤسسات التي تكون فيها مصلحة للمسيرين في الشركة.
- إعلام المسيرين والجمعية العامة بكل النقائص التي يمكن أن تؤثر سلبا على نشاط المؤسسة.
- إصدار رأي أعن التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة الخاضعة للمراقبة.
- تقييم فعالية المراقبة الداخلية بما فيها نشاطات المراجعة المالية والمحاسبية الداخلية.
- التنبيه إلى الخطاء والمشاكل المكتشفة.
- المصادقة على رواتب الأشخاص الأكثر تقييما ومكافأة في المؤسسة(عدد الأشخاص 5 حسب المادة 68 و 10 أشخاص حسب المادة819). هذه تنتهي بإعداد تقرير يقدم إلى الجمعية العامة يبين فيه محافظ الحسابات العناصر التي توصل إليها بصدد تنفيذه للعقد الذي يربطه بالشركة.

ب .**المهام القانونية** :المشرع الجزائري كلف محافظو الحسابات بمهام متعددة خاصة حتى يجعل منه الشخص الأمين أعلى تطبيق القوانين داخل المؤسسة، وهذه المهام الخاصة والمتعددة ذات الطابع ألظرفي يمكن أن نذكر منها ما يلي:

- إخطار الجمعية العامة للمؤسسة بكل المخالفات التي اكتشفها.
- التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي (بالزيادة أو بالنقصان).
- إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي أعلم بها.
- المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح.
- تقييم اقتراحات تعديل الأشكال والطرق الخاصة لحسابات النتائج والميزانية.
- ممارسة الحق التفضيلي للاكتتاب.

- فحص متطلبات التنازل والدمج و الانفصال وتصفية الشركات.
- استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة.

2. **إنهاء المهام:**

ومن الأسباب التي تؤدي إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات والتي تنقسم بدورها إلى جزئيين:[1]

أ. **الأسباب العادية:** وتعني إنهاء عهدة محافظ الحسابات وفقا بعد اجتماع الجمعية العامة بعد السنة الثالثة من مجال تعيينه.

ب. **الأسباب الفجائية أو الاستثنائية:** مثل حالة الوفاة أو الشطب أو إيقاف محافظ الحسابات أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها وذلك حسب المادة 76 من القانون01-10.

بغض النظر عن ممارسة مهنة أخرى فإن محافظ الحسابات يمكن أن يتوقف عن ممارسة وظيفته، سواء كان السبب هو الموت، أو كان محافظ الحسابات، أو كانت المؤسسة هي السبب.

الفرع السادس :مسؤوليات محافظ الحسابات

نظرا لأهمية مسؤوليات محافظ الحسابات فقد وصفت تشريعات لهذا الغرض وعلى هذا الأساس فإن محافظ الحسابات أثناء تأديته مهامه ثلاثة أنواع من المسؤوليات:

1. المسؤولية المدنية والتأديبية:

المسؤولية المدنية: برزت من بين مصادر الالتزام وكان لتطورها أثر في القوانين الوضعية الحديثة،

1: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، مرجع سابق، ص7.

حيث وضع لها القانون المدني الجزائري سبعة عشر مادة من المادة 124 إلى المادة 140 . [1]

- **تعريف المسؤولية المدنية** :هي التزام لتعويض الضرر وهي نوعان:

- مسؤولية عقدية : تقوم على أساس الإخلال بالتزام عقدي.

- مسؤولية تقصيرية : تقوم على أساس الإخلال بالتزام قانوني يتمثل في الالتزام بعدم الإضرار بالغير.

فالمشرع الجزائري و في غياب التطبيق والاجتهاد القضائي والفقهي فإنه يؤكد في المادة 61 من القانون01-10المتعلق بالمهن المحاسبية على انه " يعد محافظ الحسابات مسؤول تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامن تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون."[2]

- إن محافظ الحسابات مسؤول مدنيا أثناء تأدية مهامه اتجاه زبائنه في الحدود التعاقدية وبالتالي فهو مسؤول اتجاه الشركة عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته مهامه ويتحمل بالتضامن (سواء اتجاه الشركة أو اتجاه الغير) الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون.

- **شروط قيام المسؤولية المدنية:**

أ- **شروط قيام المسؤولية العقدية** : تثار بمجرد الإخلال بأحد شروط العقد.

ب- شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات:

- **الخطأ** :يعد محافظ الحسابات مسؤول عن الأخطاء الشخصية التي يرتكبها سواء كان ممارسا بصفة فردية أو بصفة جماعية ولا يعد مسؤول عن الأخطاء التي يرتكبها القائمون على الإدارة و المسيرون،[3] إلا إذ لم يكشف عنها في تقديره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية بناء على نص المادة 715 مكرر 14-02 من القانون التجاري الجزائري.

1: بن جميلة محمد ،**مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة** ،مذكرة لنيل الماجيستير, تخصص قانون مالية, جامعة قسنطينة ،2010 ، ص112

2: الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة، العدد 42 ، ص10

3: القانون التجاري 2007، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25-04-1993 ج ر 27مؤرخة في 25-04-1993ص34

وبما أن المادة 52 من القانون01-10المتعلقة بالمهن الثلاث الجديدة أعطت الحق لمحافظ الحسابات بالاستعانة في إطار شركة مدنية بخبراء مهنيين لحسابه و تحت مسؤوليته فيعد إذن بموجب ذلك مسؤول مدنيا إذا ارتكب فرد من مجموعته أو أحد أعوانه خطا تنتج عنه المسؤولية المدنية. [1]

ويكمن خطا محافظ الحسابات في:

- اما بالنقص في التقارير المطلوبة من محافظ الحسابات أو بالتأخر في إتمام المهام الموكلة إليهم أو الاكتفاء بالمراقبة السريعة للقوانين والسجلات.
- الامتناع عن مراقبة الحسابات لمدة تسعة أشهر.
- عدم إفشاء التزوير المسجل في الحسابات وعدم انتظامها؛
- القيام بمراقبة بسيطة وسطحية للحسابات؛

وبالتالي على محافظ الحسابات أن يقوم بمراجعة العمليات الدخلة ضمن مجال اختصاصاته وأن يبحث عن الأخطاء المحتمل وقوعها والاختلاف بين المبدأ(الالتزام ببدل العناية و توفير الوسائل) والاستثناء(الالتزام بتحقيق نتيجة)يمكن في صور الأخطاء التي يرتكبها محافظ الحسابات، و طبقا للقواعد العامة لا يمكن اعتبار محافظ الحسابات مسؤول مدنيا بمجرد وقوع الخطأ لكن يجب أن يتسبب هذا الخطأ في حدوث ضرر أكيد[2].

– **الضرر** :لا تنعقد المسؤولية التقصيرية لمحافظ الحسابات إلا في حالة وقوع ضرر للشركة أو للغير طبقا للمادة 02-610 من القانون 01-10

المتعلق بالمهن الثلاث الجديدة، ويقع على عاتق طالب التعويض إثبات الضرر الذي يجب أن يكون فعليا وقابلا للتقييم أي أن الضرر ذو طبيعة تعويضية إضافة لكونه مباشرا وشخصيا وأكيد يمس حقا معنيا للشركة أو للغير، وبصفة عامة الضرر له صفة مادية بحيث يرتب خسارة مالية للشركة أو للغير الذي يتعامل معها[3].

1: بن جميلة محمد ،**مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة** ،مذكرة لنيل الماجيستير, تخصص قانون مالية, جامعة قسنطينة ،2010 ، ص114و115

2: بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص من 115 إلى117

3: J.Moneger & T. Granier / **le commissaire aux comptes** / DALLOZ 1995 / page 145.

كما تنفي مسؤولية محافظ الحسابات في إطار ثلاث حالات و هي:

- في حالة عدم وجود خطأ.
- في حالة خطأ الغير.
- في حالة وجود قوة قاهرة . [1]

❖ **المسؤولية التأديبية (المهنية):**

لقد نظم المشرع الجزائري في القانون01- 10 المتعلق بالمهن الثلاث الجديدة في المادة 63 وذكر العقوبات التأديبية والتي تسلط على محافظ الحسابات وأحالنا إلى التنظيم بخصوص تحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها لقوله :" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجان التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة الوظيفة"[2]

حيث اعتبر المشرع الجزائري بأن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة محافظ الحسابات وظيفته وباعتبار أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا دقيقا للخطأ التأديبي فيمكنه بموجب ذلك أن يمتد

ليشمل الحالات التالية: [3]

-عدم احترام الضوابط المتعلقة بالالتزامات الواجب احترامها اتجاه الغرفة الوطنية.

يعتبر ذلك نتيجة لعدم احترام المحافظ لمختلف العلاقات التي تربطه بالغرفة كأن لا يقوم بإعلامها في أجل قدره شهر واحد بكل التغيرات التي قد تطرأ أثناء حياته المهنية

-الأخطاء التأديبية الناجمة عن عدم احترام حالات التنافي المنصوص عليها قانونيا.

بالإضافة إلى المسؤولية الجنائية الممكن انعقادها ضد محافظ الحسابات الذي لم يحترم حالات التنافي المنصوص عليها في القانون، يمكن أن تنعقد مسؤولية المحافظ التأديبية وفق ما تنص عليه المواد التي تضمنها المرسوم التنفيذي96-163 المتعلق بأخلاقيات المهن الثلاث.

1: بن جميلة محمد مرجع سابق ص من 117 إلى120

2: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية مرجع سابق، ص10

3: بن جميلة محمد مرجع سابق ص من 125 إلى128

-الأخطاء الناجمة عن عدم احترام كرامة و شرف المهنة

على محافظ الحسابات عدم المساس بكرامة المهنة وشرفها والتحلي بالرصانة اللازمة لذلك فمحافظ الحسابات الذي يرتكب تصرفا مخلة بالشرف والنزاهة حتى خارج ممارسته للمهنة توقع علية عقوبات تأديبية.

أ-المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات:

أن مختلف التشريعات لم تقم بتنظيم النظام التأديبي مثلما يتطلب الأمر فهو يعتبر أضعف نقطة لتنظيم مهنة محافظ الحسابات[1] وهنالك إجراءات متخذة اتجاه محافظ الحسابات وكذا تبيين العقوبات التأديبية الممكن توقيعها عليه.

-الإجراءات المتخذة: [2]

تتمثل الهيئات التأديبية الخاصة بالتنظيم المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر في اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة التي تقرر العقوبات التأديبية في حق المحافظين طبقا للتنظيم وهذا حسب ما نصت عليه المادة63 من القانون01-10 بينما نصت الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة63 السالفة الذكر على حق محافظ الحسابات في الطعن ضد هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول على أن يتكفل التنظيم بتحديد درجات الأخطاء وعقوبة كل واحدة منها.

-العقوبات التأديبية:

حددت المادة 63-02 من القانون 01-10 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد العقوبات التأديبية الممكن اتخاذها ضد محافظ الحسابات بقولها " تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- الإنذار؛
- التوبيخ؛

1: Jean Hémard& François Terré & Pierre Mabilat/ **Sociétés Commerciales – tome 02**/DALLOZ, Paris– 1974 / page .660

2: بن جميلة محمد,مرجع سابق, ص من 129 إلى13

- التوقيف لمدة أقصاها ستة أشهر؛
- الشطب من الجدول.

إن المشرع الجزائري تدارك نفسه خلال النص في القانون 01-10 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على العقوبات التأديبية التي توقع على محافظ الحسابات وفتح باب الطعن فيه أمام الجهة القضائية المختصة طبقًا للقواعد العامة في حين أنه أحالنا إلى التنظيم الذي يتكفل بتحديد درجة الأخطاء والعقوبات التي تقابلها. [1]

02-المسؤولية الجزائية:

لا تقتصر مهمة محافظ الحسابات على الجانب المالي للمؤسسة فقط والخدمات التي يقدمها لها، بل يساهم أيضا في اخلقه للحياة الاقتصادية، ضامنا بذلك الامتثال لقانون أخلاقيات المهنة وتشجيع شفافية المعلومة المالية، أي أن محافظ الحسابات له دور ضمان المصلحة العامة،وبذلك فان محافظ الحسابات الذي يتغافل عن أداء

هذا الدور أو الذي يخالف القوانين في حد ذاته، فانه يقع على عاتقه مسؤولية جزائية ويتحمل العقوبات المرتبطة بهذا النوع من المسؤوليات. [2]

ويتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية في حالة ارتكابه لجرائم يُعاقب عليه القانون، كما جاء في نص المادة62 من قانون 01-10 على أنه يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني."[3]

ويمكن تعريفها بناءًا على ذلك بأنها المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذا توفر القصد الجنائي ، أي علمه بالجريمة ومشاركته فيها.

وما يميز المسؤولية الجنائية عن المسؤوليتين المدنية والتأديبية هو انأ هذا الأخير لا يكون مسؤول عن الخطاء المنسوبة إليه إلا إذا توفر الركن الشرعي وفق نص المادة 01 من قانون العقوبات" لا جريمة عقوبة أو تدابير امن بغير قانون"،و باختلاف الجرائم الممكن ارتكابها الشركات تختلف وصيغة محافظ لحسابات تجاهها إذ من الممكن اعتباره فاعلا أصليا فيها كما يمكن اعتباره شريكا فيها.

1: المادة 38 من المرسوم التنفيذي رقم 96 المتضمن قانون الأخلاقيات المهنية و كذا المادة 71 من النظام الداخلي لمصف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

2 : Antoine MERCIER, Philippe MERLE, **Audit et commissariat aux comptes : guide de l'auditeur et de l'audité. Editions Francis Lefebvre**, Paris, 2009/2010, p. 269.

3: بالخير بوهايشة دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات جامعة ورقلة مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية , 2014 ص 22

الفرع السابع: التقرير العام والتقارير الخاصة لمحافظ الحسابات

وردت العنايات المهنية المتعلقة بالتقرير عن الحسابات السنوية في التوصية الثالثة من القرار المذكور سابقا بالإضافة إلى ما جاء في القانون10-01 المؤرخ في 29-06-2010 وفي المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26-05-2011 ، بينت في مجملها أنه على محافظ الحسابات إعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يترجم به مهمته الرئيسية، كما ينجز ثلاثة عشر (13) تقريرا خاصا يترجم بها مهامه الثانوية بالإضافة إلى مداخلة في الجمعية العامة نلخصها فيما يلي: [1]

7-1- تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.

يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.

يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات مايلي:

-اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول ،

-عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزأين:

-التقرير العام للتعبير عن الرأي

-المراجعات والمعلومات الخاصة

1: المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26-05-2001المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.

الجزء الأول :التقرير العام للتعبير عن الرأي

مقدمة في مقدمة التقرير ، يقوم محافظ الحسابات بالتذكير بطريقة وتاريخ تعيينه، التعريف بالكيان المعني، ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية، الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان، التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية، التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية، ويوضح إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال وكذا الملحق عند الاقتضاء. [1]

الرأي حول القوائم المالية :يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

-بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية؛ -يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية ، الذي يمكن أن يكون ، حسب الحالة:

رأي بالقبول:

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها ، كما تقدم صورة صادقة للوضعية المالية ووضعية الذمة وخزينة الكيان عند نهاية الدورة.

رأي بتحفظ (أو بتحفظات)

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ أو (بتحفظات)من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية .يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان.

1: القانون رقم 07-11 المؤرخ في 27-11-2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي.

رأي بالرفض:

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول .يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان. في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

فقرة الملاحظات:

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي ، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه.

في حالة وجود شكوك معتبرة مبنية بشكل وجيه في الملحق ، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية . يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

الجزء الثاني :المراجعات والمعلومات الخاصة

يتمحور هذا الجزء المعنون" :المراجعات والمعلومات الخاصة " حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

-الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة؛

-المخلفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية؛

-المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير على الرأي في أجل قدره خمسة وأربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل .يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

7-2-التقارير الخاصة

يترتب على مهمة محافظ الحسابات، زيادة على إعداد تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، إعداد ثلاثة عشر تقريرا خاصا تم تحديد محتواها في القرار رقم 126 المؤرخ في /24/ 06/ 2013 نتطرق لها باختصار فيما يلي:[1]

7-2-1 -التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهوم أحكام المادة628 من القانون التجاري. ويحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها . تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات ، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط ، بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين – : رئيس مجلس إدارة الشركة – الرئيس المدير العام للشركة – أحد متصرفيها – عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة – ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين – الأشخاص المعنويون المتصرفون – المسيرون و المسيرون المتضامنون – المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة

7-2-2- التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05 أو عشر (10 تعويضات

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات مهام وتقارير المدفوعة لخمسة (05) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات ، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان. يتضمن هذا الكشف :

-التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات و التعويضات المحصلة ، مهما كان شكلها وصفتها ، باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية.

– التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني و الأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي و الأجراء العاملين في فروع في الخارج.

1: القرار رقم126 المؤرخ في 24-06-2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات ، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها في الأحكام القانونية المشار إليها أعلاه.

7-2-3-التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالصداقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية

تتمثل الامتيازات الخاصة ، النقدية أو العينية ، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة. يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين. تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته .عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان ، يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان على قائمة المستخدمين الذي استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.

7-2-4-التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة

يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات الناجعة للكيان التي تعتبر مدققة ، في تقريره الخاص ، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة . يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية :

-النتيجة قبل الضريبة، الضريبة على الأرباح، النتيجة الصافية، عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي، النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية، مساهمات العمال في النتيجة .

7-2-5-التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية

في إطار مهمته العامة، يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفقرة، وأرصدة حسابات نهاية الفقرة ، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة

ضمن ملحق الحسابات . عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل ، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه . يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

.يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية ، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة :

– عنوان التقرير المرسل إليه وتاريخ واهداف تدخلاته.

–فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان عنوان التقرير ، المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته

–خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

7-2-6-التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات ، من طرف المديرية ، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون –07 11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم –08 156 المؤرخ مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدا والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال .

يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها ، والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال .

عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال ، فإن محافظ الحسابات :

-يدرس خطط على المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، بهدف متابعة الاستغلال

- يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال

-يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11من القانون التجاري عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال .

عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخرا معتبرا وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري التي ينص على الطلب من الجهة القضائية المختصة، التي تبث بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية و الجهاز التداولي المؤهل ، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

7-2-7- التقرير الخاص المتعلق بحيازة أسهم الضمان

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يجوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20 % من رأس المال الاجتماعي وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري كما يشير عند الاقتضاء ، إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل . لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله ، إلا عندما يستخرج اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة . يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمنيا أن محافظ الحسابات التي يكتشفها أثناء القيام بواجباته .

عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف المتصرفين وأعضاء مجلس المراقبة ، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة . يحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة

تطبيقا، لاسيما لأحكام المادة 660 من القانون التجاري، يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء إلى المخالفة في شكل تقرير، في اقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل .

لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حيازة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

7-2-8- التقرير الخاص المتعلق بعملية رفع رأس المال

يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال، تشمل لاسيما :

-المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح

- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب

- كيفيات تحديد سعر الإصدار

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال ، لاسيما المعلومات التالية :

التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة

فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب

-استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال لا يدل محافظ الحسابات بملائمة عملية رفع رأس المال

7-2-9-التقرير الخاص المتعلق بعملية تخفيض رأس المال

يدرس محافظ الحسابات إذا كانت وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد لاسيما :
-أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى -احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين -احترام مجمل الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة يتضمن تقرير محافظ

الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال ، لاسيما المعلومات التالية –التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة – فقرة حول الفحوصات المنجزة

–خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال لا يصرح محافظ الحسابات بملائمة عملية تخفيض رأس المال .

عندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر، يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل .

في حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، مجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.

7-2-10-تقرير خاص متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء .

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا .

يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير الشؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة العادية أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعي للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة . يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن تقرير واضح بشكل كاف خصوصا حول أسباب الإصدار وعند الاقتضاء ، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها .

يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين .

يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات التالية :

-التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة

-فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة

استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء، بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها

-الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار

يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص .

يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه

عند الانتهاء من العملية، يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله :

-يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة

- يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها أو لا يدلي برأيه، بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال، المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة .

7-2-11- التقرير الخاص متعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون و تكفي للسماح بالتوزيع .

يحرر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة للنقطة أعلاه 2.13 يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مترقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم ، يتضمن لاسيما البيانات التالية :

-أهداف تدخل محافظ الحسابات

- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات.

- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

7-2-12- التقرير الخاص متعلق بتحويل الشركات ذات أسهم

إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان ، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات .

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم ، يتضمن لاسيما المعلومات التالية :

– فقرة حول الواجبات المنجزة .

– خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد لاسيما من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.

7-2-13- التقرير الخاص متعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة، خلال الدور ة، وذلك لاسيما بإبراز :

– الاسم والمقر الاجتماعي.

– الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان .

– رأس المال الاجتماعي.

– تكلفة الاكتساب بالعمولة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

المطلب الثالث: االتطور التاريخي لمهنة محافظ حسابات في الجزائر

عرفت مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تطورات هامة ابتدءا من سنة 1969 إلى يومنا هذا غير أنها شهدت تذبذب خلال هذه الفترة إلى غاية 1988 ، أما بعد هذه الأخيرة فقد بدأ التنظيم العميق خاصة عند تطبيق النظام المالي المحاسبي، هنا زاد الاهتمام بمهنة محافظة الحسابات وأصدرت عدة قوانين و مراسيم، وفيما يلي أهم تطورات التاريخية التي مست مهنة محافظة الحسابات في الجزائر:

المرحلة الأولى ما قبل 1988:

أدرجت محافظة الحسابات لأول مرة في المؤسسات العمومية الجزائرية في سنة1969 من خلال القرار 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 الذي نصت المادة 39 منه على ما يلي":يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول و الخصوم، ويجوز له أيضا، أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأس مالها ."[1]

إضافة إلى ذلك فقد حدد مهام وواجبات م ا رجع الحسابات من خلال مرسوم70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1973 ، حيث جعل هذا المرسوم محافظ الحسابات مراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية وحول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين:

- المراقبين العامين للمالية؛
- مراقبو المالية؛
- مفتشو المالية؛
- الموظفون المؤهلون من الوزارة المالية بصفة استثنائية.

كما اعتبر محافظ الحسابات في شركات القطاع العام و شبه العام كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة وكانت مهامه متمثله في :[2]

1: قرار69-107، المتضمن قانون المالية 1970 ، المؤرخ في 1969/12/31 ،الجريدة الرسمية، العدد 110 ، المادة 39، ص5

2: بن يخلف أمال، **المراجعة الخارجية في الجزائر**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر،2002 ص20

- المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة وغير مباشرة على تسيير المؤسسة؛
- متابعة تنفيذ الحسابات و الموازنات و الكشوف التقديرية للمؤسسة؛
- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية؛
- تقييم التسيير المالي و التجاري للمؤسسة وكشف أخطاء التزوير للوزارة الوصية؛

بعد ذلك تم إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة في 1975 بمرسوم رقم 71-72 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب، خصص أساسا للضبط المحاسبي "استخبار المخططات المحاسبية القطاعية " إلى جانب هذا النشاط يوجد وصف لمشاكل أخرى لمهن المحاسبين و الخبراء المحاسبين مثل :أجوبة الاستثمارات على مشاريع النصوص المتعلقة بالمحاسبة و المخالفات المهنية وغيرها، وفي جميع هذه النشاطات مهنة محافظة الحسابات كانت غائبة.

إن إعادة الهيكلة العضوية و المالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانيات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات مما زادت الحاجة إلى مراقبتها هنا أنشأ مجلس المحاسبة بمقتضى القانون رقم 80-05المؤرخ في 1 مارس 1980 والذي ألغى المادة 39 من الأمر 79-107 وضمنيا المرسوم الخاص بمحافظة الحسابات، حيث أعطى القانون لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري و القضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات و مرافق المؤسسات و الهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

خلال هذه الفترة شهدت مهنة محافظة الحسابات تذبذبا نتيجة لوجود ثغرات قانونية وكذا غياب عامل التكوين بالنسبة للمهنيين.

المرحلة الثانية من 1988 الى 1990

اتخذت مهنة محافظة الحسابات خلال هذه المرحلة منحى مغاير وجديد وهذا من خلال إعادة تنظيم مهامها و المبادئ الأساسية و ذلك بصدور قانون 88-01 المؤرخ في 12 نوفمبر 1988 المتضمن توجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية حيث حرر المؤسسات العمومية الاقتصادية من جميع العوائق الإدارية و البيروقراطية التي كانت من قبل، إن إعادة التنظيم لمهنة المراقبة تم نقله من المخطط القضائي لإعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات وإنشاء التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية .وقد تم تخصيص قانون لمحافظ الحسابات بمهمتين جديدتين:

– ممارسة هذه المهمة من طرف مهنيين مستقلين للمراجعة القانونية

– عدم التدخل في التسيير.

نستطيع تقسيم المبادئ الأساسية التي أعطت إعادة الاعتبار لهذه المهنة من طرف مهنيين مختصين في القطاع العام الاقتصادي إلى ما يلي:

–ثقل وعدم كفاية المراقبات الداخلة المتعددة الأشكال؛

– التشدد في التسيير الذي لم يكن حقيقيا من دون إعادة الدور الخاص للمحاسبة إلى حالة مثل أداة إعلام ضرورية لإرشاد و توجيه المؤسسة الذي من اختصاص مجلس الإدارة؛

–مبدأ الشفافية في تسيير المؤسسات العمومية المستقلة ذاتيا الذي هو متوقف على تحقيق المراقبة الخارجية الحرة.

إن إعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات كان السبب في أخذ عدة تدابير قانونية في التنظيم و تأطير المهنة، وقد تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين، المحاسبين المعتمدين، ومحافظي الحسابات، فقد شمل المهن الثلاث تحت نظام واحد.[1]

المرحلة الثالثة :من 1991 إلى 1999

خلال هذه الفترة صدرت عدة نصوص تشريعية تضمنت ضبط مهنة محافظة الحسابات منها:

- قانون91–08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 الذي حدد شروط و كيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية و النقابات.
- المرسوم التنفيذي رقم92–20 المؤرخ في 13جانفي 1992الذي حدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات و المحاسبيين المعتمدين وبضبط اختصاصه وقواعد عمله.

1: حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية المعايير الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة،2009 ص36

- قرار مؤرخ في7 نوفمبر1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات فقد حدد هذا القرار نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية التي تسند إليهم طبقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما.
- مقرر رقم94-103 المؤرخ في 2 فيفري1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، هذا المقرر يعرف ويثبت الاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات في إطار المهام المنوطة لهم طبقا للتشريع و القانون الساري المفعول، من بين الاجتهادات:

-قبول التوكيل؛

-الدخول إلى الوظيفة؛

-اجتهادات خاصة بلف العمل؛

-اجتهادات متعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية.

- مرسوم تنفيذي رقم 96-136المؤرخ في15أفريل 1996 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبيين و محافظي الحسابات و المحاسبيين المعتمدين الذين يدعون في صلب النص"عضو النقابة أو المهني."
- مرسوم تنفيذي رقم96-318 مؤرخ في25 ديسمبر1997 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، وتنظيمه.
- مرسوم تنفيذي رقم97-458 المؤرخ في1 ديسمبر1997 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم92-20 المؤرخ في13جانفي1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسب المعتمد ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.
- مقرر في24مارس1999 يتضمن الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات و الشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدان المالي و المحاسبي و الذي خول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد التي حددتها اللجنة الخاصة، كما حدد مختلف التدريبات المهنية التي يتم تنظيمها و الاعتراف بها وفقا للكيفيات التي يحددها مجلس النقابة الوطنية، ويكلف هذا الأخير بتنفيذ ما ورد في هذا المقرر.
- هذه القوانين و المراسيم وضحت كل الجوانب الفنية و المهنية المتعلقة بمحافظة الحسابات في الجزائر وذلك من خلال تبيان شروط و كيفيات ممارسة هذه المهنة، كيفية تعيين محافظي

الحسابات و الإجازات و الشهادات و تحديد أتعابهم وأيضا أخلاقيات المهنة وغيرها، كل ما يمكن قوله أن القوانين السابقة قد أعطت الأبعاد الحقيقية لمحافظة الحسابات و الصورة الشاملة لها .[1]

المرحلة الرابعة :من 2000 إلى2017

صدرت عدة مراسيم تنفيذية أهمها ما صدر خلال الفترة القليلة السابقة و المتعلق بإعادة تنظيم المهنة و نقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبيين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين إلى الوزارة المالية، سنذكر أهم المراسيم كما يلي:

- المرسوم التنفيذي رقم07-210 المؤرخ في4 جوان2006 الذي أوكل لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الاستثمارات، الأصول الثابتة العينية للإهتلاك وغير القابلة للإهتلاك في المؤسسات و الهيئات الخاضعة للقانون التجاري، حسب المادة05:" تنجز إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أو قيمة التعويض التي يحددها خبير تعينه المؤسسة أو الهيئة المعنية، يعرض الخبير المؤهل تقرى ا ر مفصلا يوضح فيه اختيار طريقة التقييم المستعملة و النتائج المترتبة عنها"، وكذلك المادة06من نص المرسوم"يعد محافظ الحسابات الحالي تقريرا يوجه إلى الهيئة الاجتماعية المختصة يبدي فيه رأيه حول إعادة التقييم وكذا حول السبل و الطرق المستعملة.[2]
- القانون01-10المؤرخ في29جوان2010المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد حيث حدد هذا القانون شروط ممارسة المهنة من طرف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، والذي اعتبر الأساس بعد صدوره حتى في الفترات اللاحقة . [3]
- مراسيم تنفيذية رقم11-28،11-29 ،11-30،11-31المؤرخ في27جانفي2011 و التي تصب في إطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم و تنظم هذه المهنة .و إعادة توزيع الأدوار و توضيح الصلاحيات.[4]

1: وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر،2002 ،ص3

2: نفس المرجع و الصفحة سابقا

3: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، مرجع سبق ذكره، ص8

4: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07 ، مرجع سبق ذكره، ص20 ص23

- المرسوم التنفيذي رقم11-73المؤرخ في19فيفري2011و المحدد لكيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، حيث يتعين على محافظي الحسابات المتضامنين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة، حيث يعبرون فيها عن أرائهم في حالة الاختلاف.[1]
- المرسوم التنفيذي رقم13-10المؤرخ في13ديسمبر 2013 الذي يحدد الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبيين، محافظي الحسابات، والمحاسبيين المعتمدين.[2]
- القرار الوزاري المؤرخ في07 مارس 2013 الذي يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب،كذلك يحدد عدد وطبيعة ومعامل وبرنامج الاختبارات وكذا تشكيل لجنة لاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص و يحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات.[3]

1: سايح فايز، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية و محافظة الحسابات، **الملتقى الدولي النظام المحاسبي الدولي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية**، جامعة سعد دحلب، البليدة، **13-14** ديسمبر 2011، ص5

2: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 03 ، المؤرخة بتاريخ 16 جانفي 2013 ، ص21

3: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 45 ، مرجع سبق ذكره، ص2

خلاصة المبحث:

في نهاية هذا المبحث و بعد الإطلاع على الإطار المفاهيمي والنظري للموضوع نجد أن التدقيق المالي والمحاسبي يحتوي على مجموعة من المبادئ الأساسية ينبغي السير عليها ووفق المعايير المحددة من أجل ضمان السير الحسن للعملية، وكذلك ينبغي توفر الشروط الأساسية كلها حتى تتوفر الممارسة السليمة لهذه المهنة.

كما تتعلق جودة القرارات الاقتصادية والأنشطة الأساسية لعمل أي مؤسسة على جودة التدقيق المالي والمحاسبي، بحيث يساعد على اتخاذ القرار فأكثر فعالية وكفاءة.

المبحث الثاني: تطورات مهنة التدقيق في الجزائر

المطلب الأول: نشأة مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر

إن نشأة مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر ليست وليدة الصدفة أو التبعية، إنما كانت وليدة الحاجة لها في محاولة المحافظة على مال البلاد بتحري المعلومة المالية الصادقة التي توضح أطر وأسس المعاملات المالية، فكانت هناك طلبات ملحة ومتكررة لتشكيل مديريات تعتني بمراقبة المال كللت بأول مرسوم 64-67 المؤرخ في 10 فبراير 1964 يتضمن تعديل اختصاص المراقبة المالية للدولة، الذي جاء في أعقاب القانون 62-157 المؤرخ في 1962/12/31 المتضمن لقانون المالية والمرسوم 63 -127 المؤرخ في 1963/04/19 المتضمن تنظيم وزارة المالية والتخطيط آنذاك.

هذا في إشارة لثلاث محطات في نشأة مهنة المحاسبة والتدقيق جزائريا، غير أن الواقع يسجل عدة محطات لازدهار المهنة في الجزائر عبر مر العصور وتناوب الحضارات من القرن السادس عشر مرورا بالقرن السابع عشر وصولا إلى منتصف القرن الثامن عشر، لعل التقسيم الواقعي يلزم بضرورة دراسة نشأة المهنة من خلال ثلاث محطات مهمة.[1]

- **المحطة الأولى: التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1969 - 1980**

بدأ التأريخ للتدقيق في الجزائر في سنة 1969، وتحديد بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31/ 12/ 1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية، أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها.

وصدر بعدها المرسوم 70 - 173 المؤرخ في 16/ 11/ 1970 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية، وقد كرس النص التدقيق (محافظة الحسابات) بصفتها مرقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذي يتم تعيينهم من قبل وزير المالية، ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف عام في الدولة. وهذا ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد والمتمثل في نمط التسيير الموجه.[2]

1: محمد لمين لونيسه، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين المعلومة المالية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017، ص64.

2: سيد محمد، بوعرار أحمد شمس الدين، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01.

- **المحطة الثانية: التدقيق في الجزائر في المرحلة ما بين 1980 – 1988**

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعطيات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد أنواع الاختلال التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك لفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/10/30 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة وفي مادته رقم 05 نص على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها و قانونيتها ومصداقيتها." [1]

- **المحطة الثالثة: التدقيق في الجزائر في المرحلة ما بين 1991– 2010**

ومرت على مرحلتين:

1. **من سنة 1991–2001:** تميزت هذه الفترة بإصدار مجموعة من النصوص القانونية لتنظيم المهنة:

– **القانون رقم 91–08 المؤرخ في 27 أفريل 1991،** المتضمن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث حدد بموجبه شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وأنشأت من خلاله المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

– **المرسوم التنفيذي رقم 92–20 المؤرخ في 13 جانفي 1992** المحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والضابط لاختصاصاته وقواعد عمله، حيث تم تحديد أعضاء ينتخبون من الجمعية العامة بمعدل 5 أعضاء لكل فئة مهنية لمدة 4 سنوات قابلة للتجديد.

– **المرسوم التنفيذي رقم 96 –136 المؤرخ 15 أفريل 1996** والمتضمن قانون أخلاقيات المهنة، حدد هذا المرسوم الأخلاق والقواعد الواجبة الالتزام بها من طرف أعضاء المنظمة الوطنية.

2. **من سنة 2002–2010** تميزت مهنة المراجعة في هذه المرحلة بالحرية لكونها من طرف المهنيين الأعضاء والمنتسبين إلى المنظمة العالمية الوطنية للخبراء المحاسبين، والمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والذين ينتخبون طرف زملائهم، فمجلس المنظمة ينتخب ويوجه ويحمي مصالح المهنة

1: متيجي رحيم، ممارسة المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية، مذكرة مقدة لنيل متطلبات شهادة ماستر، جامعة أكلي محند أو الحاج البويرة، 2015، ص54

والمهنيين وقد نظمت مهنة المراجعة في الجزائر إلى غاية 2010 على الشكل التالي:

- مجلس وطني يؤطر مجموع المجالس الجهوية يتكون من 15 عضو؛
- المجالس الجهوية الأربعة الموزعة على التراب الوطني وفق ما يلي:
  - ❖ المجلس الجهوي المركزي الكائن مقره بالجزائر العاصمة؛
  - ❖ المجلس الجهوي الشرقي بولاية عنابة؛
  - ❖ المجلس الجهوي الغربي بولاية وهران؛
  - ❖ المجلس الجهري الجنوبي بولاية ورقلة.

ابتداء من 2010 قامت الجزائر بحل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبية ومراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وكذا المجالس الجهوية وإنشاء ثلاث منظمات جديدة هي المصف الوطني لخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتدين إضافة إلى إصدار قانون جديد منظم لمهنة المراجعة قانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بالمهنة.[1]

المطلب الثاني: مراحل تطور مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر

هناك عدة مراحل تبين لنا تطور مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر نوجزها فيما يلي:

الفترة ما بين 1968- 1991

عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر تنظيما الأول مرة سنة 1971 بموجب الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر من 1971 والذي يتعلق إلا بمهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، أما بالنسبة لوظيفة محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية فقد كانت مسندة إلى المفتشية العامة للمالية، حيت قام هذا الأمر بتأسيس " المجلس الأعلى للمحاسبة " تحت وصاية وزير المالية وتمثلت مهامه في إعداد المخطط المحاسبي الوطني والسهر على تسيير مهام الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، وبهذا الصدد لابد من الإشارة إلى أن منح الاعتمادات التي تسمح لممارسة هذه المهنة كانت من اختصاص المجلس الذي يرأسه ممثل وزير المالية.

1: وليد بن كيكي، واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وتكيفها مع المعايير الدولية للمراجعة، مذكرة مقدة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة أم البواقي، 2014/2013، 39،40،41.

مع بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على مهنة المحاسبة لذا تم إصدار عدد من النصوص المتتالية التي تهدف إلى تغطية النقص في الإطار التشريعي والقانوني من أجل تمكين المهنة من أداء الأدوار المنوطة بها ويظهر ذلك من خلال إصدار القانون التنفيذي رقم 19-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يعتبر من أهم القوانين التي ارتكزت عليها مهنة المحاسبة خلال هذه المرحلة.[1]

لقد حملت هذه الفترة عدة تغيرات جوهرية عمدت إلى بعث مفهوم وتصور جديد لمهنة محافظ الحسابات إثر صدور القانون 91-08 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ 27 أبريل 1991، المتضمن لمهنة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

لقد طالت المهنة جملة من القوانين على مر 20 سنة كانت لها تأثيرات إيجابية وأخرى سلبية: غير أن مجملها صب في الوعاء الإيجابي لتطوير المهنة ونقلها إلى مهنة حرة تتمتع باستقلالية فكرية وأخرى موضوعية عند إطار القيام بالأعمال المنوط بها.

لقد عرفت محافظة الحسابات بادئ القانون91-08 الذي بعث المهنة روح جديدة وانتعاش لا متناهي من حيث الحماية القانونية، إذ عمد القانون إلى تحديد كل مهنة على حدا وإقرار محافظة الحسابات كمهنة حرة مستقلة على غير الخبرة المحاسبية والمحاسبة المعتمد، هو الأمر الذي أعطاها بعد قانوني من حيث الأحكام الخاصة بالمهنة وشروط الممارسة وكذا حقوق ومسؤوليات محافظ الحسابات.[2]

الفترة ما بين 2010 – 2015

عرفت هذه المرحلة تغيرا نوعيا إن لم نقل جذريا على مستوى الإطار القانوني الخاص بالمهنة التي لم تعد تدعى في صلب الموضوع بالمهنة الحرة؛ حيث أصبحت تابعة لسلطة CNC الممثلة لوزير المالية في مختف هياكلها القاعدية للمؤسسة وفق منظور فلسفي جديد للمهنة لم تبرز أهم معالمه إلى حد الساعة.

حسب القانون10-01 فإن المهام الأساسية كانت من صلاحيات المنظمة المحلة حاليا حيث كانت تعد هيئة مدنية سيادية حرة مستقلة تعمل في صالح تطوير المهن الحرة والدفاع عنها أمام الجهات الأخرى المحلية والدولية منها، كما تعمد على تسليط العقوبات الداخلية على إفراد المهنة في حالة تجاوزهم لأحد

1: فيروز خويلدات، أعمر عزاوي، مبارك بوعلاق، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين تحولات وتحديات، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، 2015، ص06.

2: محمد لمين لونيسه، مرجع سبق ذكره ص103.

معايير المهنة أو الإخلال بأخلاقيات المهنة.[1]

واهم ما جاء في هذه الفترة بإصدار التشريع الجديد الذي ينظم المهن المحاسبية، المتمثلة في قانون رقم01/10 المؤرخ في جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وأهم ما جاء فيه:

- منح الاعتماد للمهن المحاسبية وتنظيمها ومتابعتها أصبح من مهام المجلس الوطني للمحاسبة بالإضافة إلى مهامه الأخرى؛
- تأسيس ثلاث هيئات مهنية: المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.[2]

ومن أجل شرح محتوى هذا القانون وتدعيمه أصدر المشرع الجزائري مجموعة من المراسيم التنفيذية من بينها:

- المرسوم التنفيذي رقم30/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.[3]
- المرسوم التنفيذي رقم32/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات.[4]
- المرسوم التنفيذي رقم202/11 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجل إرسالها.[5]

المطلب الثالث: الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق

المهن كالطب والهندسة والمحاماة والمحاسبة لابد أن يكون لها دليل لآداب المهنة وسلوكها والذي يتوجب على أعضائها الالتزام به حرصا على كرامة المهنة وثقة الجمهور بها، وفي مهنة المحاسبة والتدقيق أهم ما تصبوا إليه الجهات المهنية العالمية ولأهمية الدور الذي تقوم به مهنة المحاسبة والتدقيق وخطورته فإن سلوك المحاسب والمدقق وأخلاقيتهما يعدان حجر الأساس في نجاح المهنة.

1: محمد لمين لونيسه، مرجع سبق ذكره ص103.

2: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، ص4.

3: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، ص20.

4: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، ص23.

5: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، ص90.

ويمكن تعريف الالتزامات الأخلاقية على أنها: "مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب المهنة التي تستلزم من المحاسب والمدقق سلوكا معينا يقوم على الالتزام وذلك للمحافظة على المهنة وشرفها لأن الإخلال بها خروج عنها وعن شرفها."

نستنتج من هذا التعريف بان الالتزامات الأخلاقية تستلزم من المحاسب والمدقق سلوكا معينا وذلك للمحافظة على أخلاق المهنة وشرفها.

ويمكن القول بأن الالتزامات الأخلاقية تبنى على أساس أهداف المهنة والتي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع إضافة على ذلك هناك كثير من الالتزامات الأخلاقية لها أيضا أساس خلقي عام، كما تعرف معايير السلوك الأخلاقي بأن أهداف المهنة يجب أن تسعى نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية للوصول إلى أعلى مستويات الأداء وبشكل عام تلبية متطلبات الرأي العام.

وتتطلب الأهداف تحقيق أربع متطلبات أساسية تشمل:

1. المصداقية (credibilite): حيث هناك حاجة في المجتمع لمصداقية المعلومات ونظم المعلومات.
2. المهنية (professionalism): حيث أن هناك حاجة لأفراد يكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهنية الأخرى كأفراد مهنيين.
3. جودة الخدمات (quality of service): حيث أن هناك حاجة للتأكيد على أن الخدمات التي يقدمها المحاسبون المهنيون تتم على أعلى مستويات الأداء.
4. الثقة (confidence): يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمة من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل.

لذا يجب على المحاسبين المهنيين (المرجعين) لتحقيق أهداف مهمة المراجعة والمحاسبة أن يأخذوا في الاعتبار بشكل عام عددا من المتطلبات الضرورية أو المبادئ الأساسية التي تتضمن النزاهة، الكفاءة المهنية، والعناية اللازمة، السرية، السلوك المهني، والمعايير الفنية.

فمن الأهمية بمكان وضع أبعاد ومحددات الخطأ والصواب لاحتياج المجتمع إلى نظام لذلك فإن تواجد السلوك الأخلاقي في المجتمع يعد أمرا هاما حتى يعمل على نحو منظم.[1]

1: زنوش توفيق، قاسي أحلام، الأثر الأخلاقي لمراجع الحسابات في الحد من ممارسات الفساد الإداري والمالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2014، ص21.

خاتمة المبحث:

مما سبق يمكننا القول أن لمهنة المحاسبة والتدقيق علاقة وثيقة تكاملية لا يمكن للأولى الاستغناء عن تواجد الأخرى، وقد قمنا بإبراز ذلك من خلال التطرق إلى الإطار النظري لمهنة المحاسبة وكذا الإطار العلمي لمهنة تدقيق الحسابات وإظهار مختلف النقاط المهمة والمشتركة بينهما.

كما قمنا كذلك بمعالجة واقع المهنتين بمبحث منفصل وتم ربط مختلف الأفكار المهمة والملمة لكلاهما.

والتصريح بمختلف الالتزامات والتوصيات والأخلاقيات التي يتوجب على كل من المحاسب والمدقق إتباعها أثناء ممارسة نشاطهما.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول التدقيق ومهنة محافظ الحسابات

تمهيد:

إطلع الباحث على عدة من البحوث والدراسات المتاحة في مجال محافظ الحسابات في مهنة التدقيق، واتضح من خلال استعراض هذه الأبحاث والدراسات تركيز الكثير منها على دراسة مسؤوليات محافظ الحسابات ومهامه في مهنة التدقيق، وتم تقسيم الدراسات إلى قبل الإصلاحات وبعد الإصلاحات، ويتم عرضها على النحو التالي:

1. المطلب الأول: دراسات سابقة بعد الإصلاحات بعد 2010

1/. دراسة بالعيد الطيب، مهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية-مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيظر، بسكرة 2015

هدف في هذا البحث إلى معرفة مهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها في الجزائر و كذلك ضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفقا لمعايير المراجعة الدولية ومدى ملاءمة معايير المراجعة الدولية للبيئة الجزائرية، وقد تم إشباع المنهج الوصفي في الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فقد تم إتباع المنهج التحليلي وقد تم التوصل في هذه الدراسة التي تعتبر قانون 10-01 الفاصل بين المهام المحاسبية وإنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بالإضافة إلى وضع ضوابط وحدود ممارسة المهنة، على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصول محافظ الحسابات على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية، وإعداد التقرير كمرحلة نهائية تبين نتائج التدقيق.

تهدف معايير المراجعة الدولية إلى توحيد المهنة بين مختلف الممارسين في ظل كل السياسات الاقتصادية المنتهجة.

2/. دراسة طيطوش فتحي– محافظ الحسابات في الجزائر – مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع جوان 2013، جامعة طاهر مولاي "سعيدة".

هدفت هذه الدراسة على تسليط الضوء على الجانب القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، نظرا لأهمية مهنته في المؤسسات، ومدى حرص المشرع الجزائري على التنظيم الجيد لمهنته وما جاء به قانون 91-08 المتعلق بمهنة محل الدراسة، وإلغاء هذا القانون بالقانون 10-01 وقد استعمل المنهج الوصفي في هذه الدراسة. لقد كانت أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة تتمثل في أن محافظ الحسابات يلعب دورا جد مهم في مجال الشركات التجارية، كذلك ضمان حقوق الغير داخل هذه الشركات.

3/. دراسة معمر خصير رمادية، بوزيان، عبد اللاوي، مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع المعايير الدولية للتدقيق دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين ،2021، جامعة الوادي.

إن معايير التدقيق الجزائرية تعتبر كأداة تنظيمية لمهنه التدقيق و كأساس في تصميم مخرجات عمل المدقق والتي تعطي لها المصداقية والجودة، فمختلف المصالح والأطراف ذات الصلة ستستفيد منها، ومن هنا يمكن القول أن دراستنا تهدف إلى معرفة مدى التوافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق، حيث قامت الجزائر بانتهاج سياسة إصلاح لواقع المهنة منذ أن تم تبني المعايير المحاسبية الدولية والهيئات الجزائرية المختصة بالتدقيق (وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة) تقوم بإصلاحات جوهرية ابتداء من سنة 2010 بصدور القانون 10-01 انتهاء إصدار معايير للتدقيق وآخر إصدار لها كان في مارس 2018 وجاءت دراستنا لتقييم التطورات الحاملة من جهة أخرى، وقد اتبع المنهج الوصفي في هذه الدراسة، حيث توصل إلى أنه يوجد التزام بمعايير التدقيق المحلية من قبل المدققين وبالتالي يمكن تطبيقها على بيئة الاعمال الجزائرية.

4/. دراسة إيمان، أنيسة عجاجي، أثر الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق في الجزائر دراسة لآراء بعض الأكاديميين والمهنيين، 2017.

بذلت السلطات المالية جهودا كثيرة لمحاولة تكييف نظامها المحاسبي مع المعايير الدولية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي، حيث شهدت مهنة التدقيق في الجزائر بنوع من التنظيم من الفوضى وعدم وجود ضوابط في حدود ممارسة المهنة بدليل أنه لم يعاد النظر في النصوص التشريعية المنظمة للمهنة منذ 1991، من خلال القانون 91-08 إلى غاية سنة 2010 من خلال القانون 10-01 المتعلق بمهنة

الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتم تحديد انعكاسات الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق من خلال التقرب المباشر من الأكاديميين والمهنيين (أساتذة جامعيين، محافظو حسابات، خبراء محاسبين، مهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق)، باستخدام استبان الذي كان خيار ملائم لدراسة مدى تطابق الجانب النظري مع الدراسة الميدانية وذلك من خلال اختيار فرضيات الدراسة والقيام بتحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية، من خلال المنهج المتبع في الدراسة والأدوات المستخدمة في جمع بيانات الدراسة، وتنتهي الدراسة بالمعالجة الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج المتوصل إليها وتفسيرها.

5/. دراسة عمر ديلمي، تحسين أداء المراجعة في ظل معايير المراجعة الدولية، جامعة سطيف سنة 2017 حديثة.

هدفت هذه الدراسة إلى قراءة ما تعانيه مهنه التدقيق في الجزائر حاليا من بعض المشاكل من بينها ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات موضوع المراجعة ونقص كفاءة محاسبي بعض المؤسسات في معالجة العمليات والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية حسب قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، كما تحتوي المهنة على بعض النقائص تتمثل في ضعف دور المنظمات المهنية في تنظيم المهنة بشكل جيد، بإضافة إلى حاجة المهنة من طرف المراجعين، كما تفتقر المهنة إلى هيئة مستقلة تقوم بتطويرها وتحسينها إلى إطار متكامل لمعايير المراجعة يمكن الاسترشاد والالتزام باستمرار بالإضافة إلى الاستخدام غير كفء للأساليب الكمية والعلمية كالمعاينة والإجراءات التحليلية والبحوث والعمليات من طرف المراجعين لاسيما خلال العمل الميداني.

حيث توصل الباحث إلى أن أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر من خلال تحسين مستوى التأهيل العلمي للمراجعين عن طريق اعتماد تدريس المناهج الدولية في معاهد تكوين المراجعين وفي الجامعات الجزائرية خاصة وما يتعلق بكيفية تطبيق معايير المراجعة الدولية، وكذلك تحسين مستوى التأهيل العلمي عن طريق تجسيد وتفعيل سياسة التربصات للمراجعين بالخارج وإعادة النظر في كيفية منح التراخيص وتنظيم المكاتب، بالإضافة إلى ربط علاقات مكاتب المراجعة الدولية ومحاولة الاستفادة من تجارب الدول التي نجحت في تحسين وتطوير مهنة المراجعة فيها بالاعتماد على معايير دولية.

6/. دراسة لونيسة، محمد أمين ، سعيدي يحيى، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية، دراسة عينة من مكاتب خبرة المحاسبة، جامعة المسيلة "محمد بوضياف"، سنة 2014.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهم التطورات التي طرأت على مهنة التدقيق في الجزائر وأثر ذلك على تحسين جودة المعلومة المالية خاصة بعد الانفتاح الاقتصادي الذي تشهده الجزائر، باعتماد النظام المحاسبي المالي منذ جانفي 2010، المكيف للتطورات المالية والتكنولوجية العالمية، تم تقسيم البحث إلى جزأين، الأول نظري حيث خصص لاستعراض الجانب المفاهيمي لمهنة التدقيق، وجودة المعلومة المالية في الجزائر على حد سواء في إطار منهجي وصفي تحليلي، أما الجزء الثاني فهو عباره عن دراسة ميدانية تشمل مجموعة من مكاتب الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات بالتحديد معتدين في ذلك على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية بقصد الوصول إلى نتائج كمية وتحليلها (SPSS) والبحث في إمكانية تعميمها على باقي المكاتب سعيا منا للوقوف على حالة الجزائر في جانبي التدقيق بغية الوصول لمعالم واضحة ودقيقه حول المهنة.

7/. مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومة والمحاسبية – دراسة مومنى يوسف، أقاسم، عمر/مؤطر، جامعة أحمد دراية أدرار 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الذي يلعبه التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر حيث تم التطرق إلى الأطر النظرية للمتغيرات، وفي الشق النظري من الدراسة يتم إسقاط هذه المفاهيم على الواقع من خلال دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق، وبغرض الإجابة على إشكالية الدراسة التي كانت حول مدى مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل الإصلاح القائم في مهنة المحاسبة في الجزائر، قمنا بإعداد استبيان مكون من أربعة محاور بمجموع 40 مقياس تصب في لب موضوع الدراسة حيث وزعنا 4900 استبيانة الكترونية لنتحصل على 431 استمارة صالحه للتحليل، اعتمدنا في تحليلها على برنامج SPSS V25، وبرنامج AMOS V24 حيث بصياغة نموذج نظري تم اختياره باستخدام النمذجة بالمعدلات الهيكلية أو البنائية وتحليل المسار للتأكد من صحة فرضيات الدراسة، وتوصلنا إلى أن التدقيق المالي والمحاسبي يؤثر بشكل مباشر في جودة المعلومة والمحاسبية كما أنه يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية بشكل غير مباشر وذلك بتوسط كل من

إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (متغيرات وسيطة أو كامنة) وذلك عند مستوى معنوي يساوي 5%.

8/. وسيلة بوخالفة دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات ولاية ورقلة للفترة ما بين 2008-2012 بعنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية جامعة قاصدي مرباح سنة 2012-2013:

تشمل عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة، فحصا انتقاديا منظم للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط لتليها عملية التحقيق من أجل الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة الأعمال عن فترة معينة، وكدلالة عن وضعيتها المالية في نهاية الفترة، لتنتهي عملية المراجعة بتقرير يبلور فيه المراجع الخارجي نتائج عمليتي الفحص والتحقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه، في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها للمركز المالي وبيان العمليات التي قامت بها المؤسسة بصورة سليمة وعادلة، يقدم إلى المهتمين داخل المؤسسة وخارجها، .من خلال الدراسة التطبيقية التي تمت على مستوى مكتب محافظ حسابات بورقلة بناءا على عينة عشوائية من تقارير هذا الأخير والتي تخص مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تبين أن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فأي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبي والمحافظة على إستمراريتها ، في ظل التقيد بمعايير التدقيق المتفق عليها، ليسمح هذا الأخير بتوليد معلومات تكون ممثلة للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

المطلب الثاني: دراسات سابقة قبل إصلاحات قبل 2010

1/. دراسة لقليطي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، "باتنة"، 2008.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تشخيص الواقع العلمي للمراجعة في الجزائر من أجل محاولة تضييق الفجوة بالأطراف المهتمة بمراجعة الحسابات، ومعرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه مهنة المراجعة في الجزائر، ومحاولة لتقريب وجهات النظر بين الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة في الجزائر، وقد استعمل في هذه الدراسة المنهج الوصفي في الدراسة النظرية، أما في الدراسة التطبيقية فقد استعمل المنهج التحليلي وذلك لتحليل البيانات باستعمال SPSS وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: أن مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يتقيدون وبشكل عام تقريبا من جهة نظر جميع الفئات المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني، هناك تضارب من وجهات النظر بين المراجعين، إن تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشكل مهنة المراجعة وأسبابها.

2/. دراسة مخلوفي محمد، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الداخلية للمراجعة الداخلية والبحث في الأصل رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنه 2007.

تهدف إشكالية البحث حول المراجعة الداخلية ومن خلال الدور الرئيسي الذي تلعبه في المحافظة على أصول المنشأة وديمومتها وكذلك المضي قدما بالمنشاة.

وقد قسم الباحث موضوعه إلى ثلاثة فصول، حيث تناول الفصل الأول المراجعة بشكل عام والتأصيل العلمي لها والأهداف والإجراءات والمعايير المتعارف عليها وكذلك آداب وسلوك مهنة المراجعة وأدلة الإثبات والمسؤولية القانونية للمراجع، أما الفصل الثاني فتحدث فيه عن المراجعة وكذلك واجبات المراجع، وتضمن الفصل الثالث المراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية أي دراسة تطبيقية من حيث تقديم موجز عن دور البنوك في التنمية بشكل عام ثم دور البنوك بدعم الاقتصاد المحلي ومهامها وواجباتها.

إلا أن الباحث لم يحدد موقع المعايير الأردنية من المعايير الدولية للمراجعة حيث كان يصب الدراسة حول المراجعة الداخلية للبنوك دون غيرها وكانت أبرز نتائج الدراسة هي الرفع من مستوى المراجعة الداخلية داخل البنوك.

3/. دراسة صديقي مسعود، مراجعة نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، البحث في أصل رسالة ماجستير مقدمة لمعهد علوم الاقتصاد، جامعة الجزائر سنة 2000.

هدفت إشكالية البحث حول مساهمة المراجعة في تمكين نظام المعلومات المحاسبية مع توليد معلومات ذات مصداقية معبرة عن الواقع الفعلي للمؤسسة ملائمة لاتخاذ القرارات.

عالج الباحث هذه الإشكالية في أربعة فصول أساسية تناول الأول منها المؤسسة الاقتصادية ونظام المعلومات المحاسبية، وعالج الثاني الرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي، وتناول الثالث المراجعة بأبعادها النظرية والتطبيقية، ثم درس في الفصل الأخير دراسة مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة فتحصل على النتيجة وهي إعطاء معلومة ذات مصداقية ولها صورة واضحة للواقع الفعلي للمؤسسات والمساعدة على اتخاذ القرارات.

4/. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، وقد كان البحث مقدم في شكل أطروحة دكتوراه مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.
تهدف إشكالية البحث حول إرسال إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية كفيل بضبط الممارسة الميدانية للمراجعين والإجابة عن الاحتياجات المعبرة عنها من قبل الأطراف المختلفة.

وقد قسم موضوعه إلى خمسة فصول حيث تناول في الفصل الأول التأصيل العلمي للمراجعة، وفي الفصل الثاني التوصيل الفعال في ظل مخاطر المراجعة، وقد جاء ضمن الفصل الثالث الضبط الإجرائي لفجوة التوقعات، وخصص الفصل الرابع لعرض التجارب الدولية للمراجعة المالية، كما جاء في الفصل الخامس محاولة تصور إطار المراجعة المالية في الجزائر. إلا أن الباحث لم يهتم بكيفية تطبيق المعايير الدولية في الجزائر في دراسته وكيفية التناغم مع التوحيد الدولي. تبعا لأهمية الموضوع ونظرا للارتباط بآلية كفيلة بضبط الممارسات المحاسبية وضمان مصداقية المعلومات، إلا أن الدراسة لم تضبط مرجعية التطبيق والنصوص المؤطرة لعملية المراجعة بل أخذتها مأخذ المعايير العامة المقبولة قبولا عاما. وفي استنتاج تقليل من مخاطر التي قد تهدد المراجعة ووضع ضوابط للتقليل منها.

5/. فاتح سردوك، دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL) ، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة 2003-2004

هذا من خلال أخذ صورة شاملة عن هذه الشركة كونها محل الدراسة من جهة، ولكون عملية مراجعة الحسابات تتطلب التعرف الكامل على كل جوانب المنشأة محل المراجعة من جهة أخرى، وسيتم التطرق إلى إنتاج المعلومة المحاسبية على مستوى الشركة بمختلف وحداتها مع التركيز على أكبر دورتي تسيير على مستوى الشركة، وهما دورتي المبيعات والمشتريات، وذلك من خلال تتبع مجمل مراحل إنتاج المعلومات المحاسبية، حتى الوصول إلى إعداد القوائم المالية للشركة والتي تعتبر المعلومات المحاسبية محل المراجعة، ومنه ثم إيضاح الغموض الذي يسري على مراجعة الحسابات و توضيح الأسس النظرية والإطار العلمي، ومحاولة التوفيق بينهما و توضيح الدور الفعال الذي تؤديه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة، من أجل إضفاء مصداقية من جهة واتخاذ القرارات **من** جهة أخرى.

و عليه فقد خلصت دراسة هذا الموضوع إلى العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات وتكييفه مع متطلبات الإطار الجديد للتسيير للحصول على معلومات محاسبية فعالة، وهذا من خلال الاستفادة الكاملة من مجمل خدمات المراجعة الخارجية واعتماد المراجعة الداخلية، كي يتم توفير متطلبات المرحلة الحالية من معلومات فعالة ومناسبة من حيث الوقت والتكلفة، لاتخاذ مختلف القرارات التصحيحية.

تفعيل دور المصف الوطني للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين، كالهيئة الوطنية المشرفة على الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات، وذلك من خلال تدعيمه بالدراسات الأكاديمية من أجل زيادة الترابط بين الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات والإطار النظري لها.

6/. دراسة علي محمود الخشاوي ، محسن ناصر الدوسي بعنوان المحاسبة الإبداعية و دور مدقق الحسابات في التحقيق من ممارساتها و نتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى القطاعات ،ديوان المحاسبة ، الكويت ،2008

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب و ركزت على دور المدقق في تحقيق و اكتشاف ممارسات و نتائج الممارسة الإبداعية، حيث استعرضها الباحثان أهم الاتجاهات و الوسائل و الأساليب المستخدمة للكشف عن الممارسة المحاسبة الإبداعية و الحد منها، كما عالجا دور المنظمات المهنية لمواجهة أي مشاكل أو أي أخطار قد تؤثر على المهنة ،من خلال بيان دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية ، و ناقشا الباحثان الدور الأخلاقي و علاقته بمفهوم المحاسبة الإبداعية، توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أنه هناك العديد من الوسائل التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية و أوضحت العديد من الاتجاهات و الأساليب لكشف ممارسات، و بيان مهمة المدقق في الكشف عن هذه الممارسات.

المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة (حالة مقارنة).

أولا: أوجه التشابه:

جدول رقم 02: أوجه التشابه بين الدراسات

اسم الباحث	عنوان الدراسة	سنة الدراسة	أوجه التشابه
لقليطي لخضر	مراجعة الحسابات وواقع ممارسة المهنة في الجزائر	2008	1/ دراسة محافظ الحسابات من الجانب القانوني. 2/ أهمية المحافظة الحسابات في الاستمرارية 3/ كيفية ممارسة مهنة محافظ الحسابات وفق المعايير الدولية المعمول بها. 4/ مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز
مخلوفي محمد	المراجعة الداخلية في ظل المعايير الداخلية والبحث	2007	
صديقي مسعود	مراجعة نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية	2000	
صديقي مسعود	إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر	2004	
فاتح سردوك	دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية	2003-2004	
علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسي	المحاسبة الإبداعية و دور مدقق الحسابات في التحقيق من ممارساتها	2008	

	و نتائجها		ثقة المؤسسة ودورها في تفعيل مهنة التدقيق من خلال تعزيز الملاك وإبداء رأيه اتجاه نظام المؤسسة.
بلعيد طيب	مهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية	2015	
طيطوش فتحي	محافظ الحسابات في الجزائر	2013	
معمر خصير، مارية بوزيان، عبد اللاوي	معايير التدقيق الجزائرية مع المعايير الدولية للتدقيق	2021	
إيمان، أنيسة عجاجي	أثر الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق في الجزائر	2017	
عمرديلميي	تحسين أداء المراجعة في ظل معايير المراجعة الدولية	2017	
لونيس ، محمد أمين سعيدي يحيى	تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية	2014	
مومن يوسف، أقاسم عمر/مؤطر	مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة معلومة المحاسبة	2019	
وسيلة بوخالفة	دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية	2012-2013	

ثانيا: أوجه الاختلاف

جدول رقم 03: أوجه الاختلاف بين الدراسات

	دراسة سابقة	دراسة حالية
من حيث المكان والزمان	1/- تمت بين البيئة المحاسبية في مختلف الولايات ودول أخرى أجنبية وعربية من سنة 2000 إلى سنة 2021.	1/- تمت بالتحديد في ولاية عين تموشنت في مكتب خبير محاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد لسنة 2022.
من حيث العينة	2/- نجد جزء من الدراسات السابقة تناولت عينات مختلفة العدد وأخرى نظرية وتطبيقية.	2/- أما الدراسة الحالية تناولت الجانب النظري لمحافظ الحسابات والتدقيق في الفصل الأول أما الثاني قدم دراسة تطبيقية من مكتب محافظ حسابات وكيفية القيام بمهنة التدقيق.
من حيث المتغيرات	3/- هدفت متغيرات مختلفة منها: _مستخدمي القوائم المالية _المراجعة القانونية.	3/- هدفت إلى معرفة مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام التدقيق في المؤسسة الاقتصادية من خلال وجهة نظر مراجعي الحسابات (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات).

المرجع: من إعداد الطالبة

الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

خلاصة المبحث :

على ضوء الإطار النظري للدراسة تطرقنا إلى مفهوم محافظ الحسابات وشروط تعيينه، كما تناولنا مهامه بالإضافة إلى مسؤولياته وفق القانون 10-01 وكذلك مهنة التدقيق المالي والمحاسبي.

ومنه تناولنا أهم الدراسات السابقة التي تصب في إطار واحد مع دراستنا، حيث تناولنا أهم الجوانب في هذه الدراسة والمتمثلة في الهدف والعينة وطريقة المعالجة وأهم النتائج، وفي النهاية كل دراسة تمت مقارنتها مع دراستنا من حيث إبراز أوجه الاختلاف والتشابه وذكر ما تميزت به دراستنا عن الدراسات السابقة.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، ولابد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل للمحافظ القيام بمهمة التدقيق، والوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصالح بوضعية المؤسسة.

الفصل الثاني: دراسة عينة مكتب خبير محاسب محافظ الحسابات معتمد

تمهيد الفصل

من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بالبحث، عند عرض النتائج المتوصل إليها مع الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في إشكالية الدراسة، حيث قمنا بإجراء دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات للوقوف على مختلف مراحل التدقيق، ومن أهم المراحل التي يقوم بها محافظ الحسابات من خلال إعداد التقرير النهائي يمكن تبيان الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات.

المبحث الأول: تقديم المكتب اكتب محل الدراسة الميداني

سوف نقوم في هذا البحث بالتطرق إلى المكتب محل الدراسة والمتمثل في مصلحة المحاسبة استاذ بن شيحة بومدين، من خلال تعريفة وتقديم الهيكل التنظيمي لهذا المكتب والخدمات التي يقوم بها.

المطلب الأول: التعريف بالمكتب

إن مصلحة المحاسبة محل الدراسة عبارة عن مكتب للخبرة المحاسبية بولاية عين تموشنت الذي يتمتع صاحبة بالإعتمادات التالية:

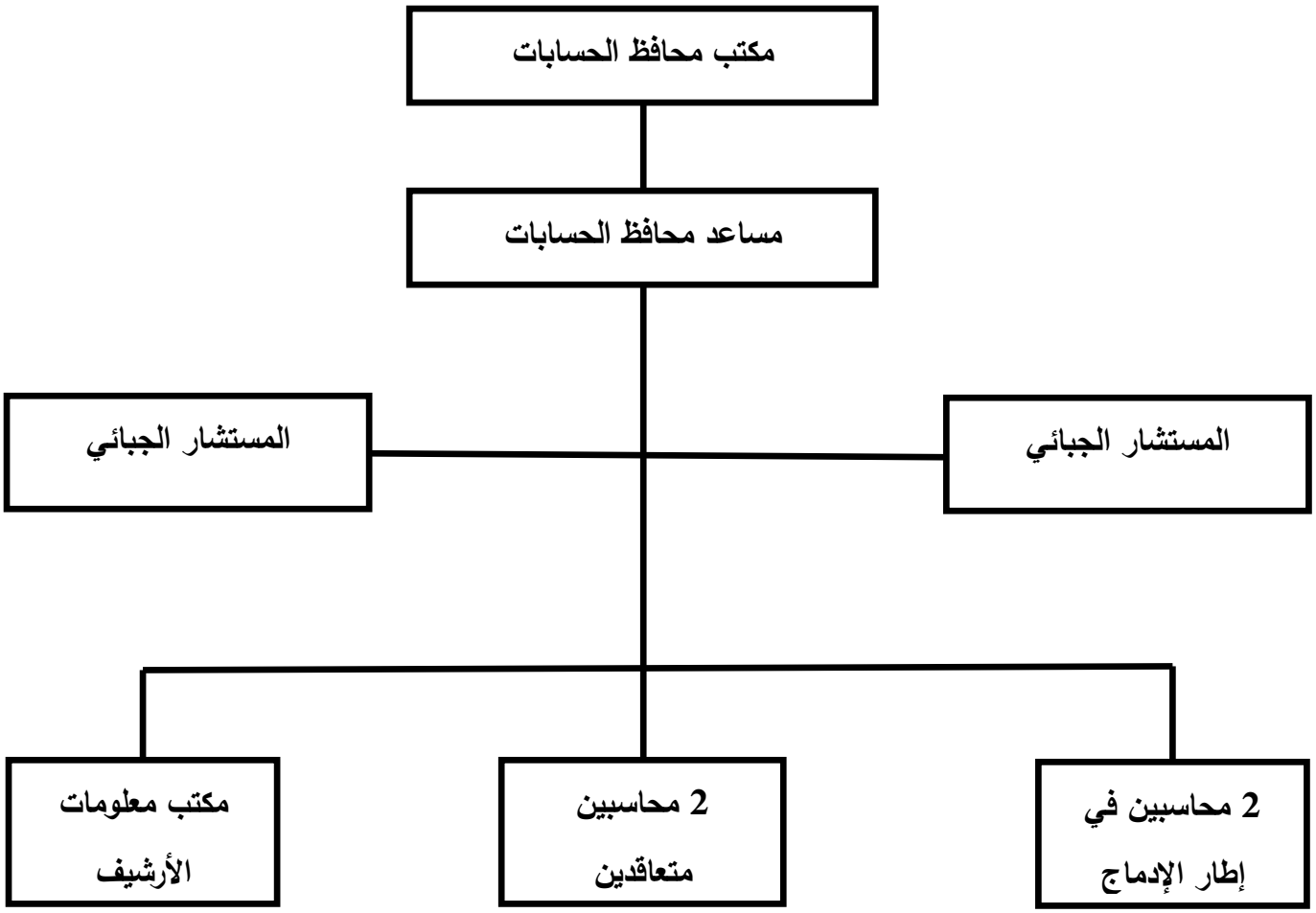
1. محافظ حسابات ومحاسب معتمد وفقا للاعتماد رقم 864/03 المؤرخ في 1996/06/22 الصادر عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر.
2. خبير محاسب قضائي وفق شهادة التنصيب لدى المجلس بتاريخ 1997/09/16.

يقوم محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة عين تموشنت)، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عملة بصورة قانونية من خلال إصدار رئيس مفتشية الضرائب، حيث يمثل الرقم الجبائي 197207010098430 ورقم المادة 07017111415 حيث يقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدر ب 12000.00 دج لدى الغرفة ومن هذا يصبح مسجل في جدول الغرفة الوطنية.

كما يتميز المكتب بالجدية والانضباط والالتزام في الخدمات التي قدمها ويقدمها لزبائنه وهي ذات جودة عالية، كما قام صاحب المكتب بالتربص الميداني لدى رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين وشارك في كثير من الأعمال ذات الصبغة الدولية.

المطلب الثاني: تقديم الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات التابع لمكتب الدراسة

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات التابع لمكتب الدراسة



المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الثالث: الخدمات التي يقوم بها مكتب الدراسة

إن المكتب نشيط في مجال الميدان المالي والمحاسبي بحيث يقوم بما يلي:

1. مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالمحامي والصيدلي، والأشخاص المعنويين كالمؤسسات والتصريحات الجبائية الشهرية وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.

2. تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية، كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، بلدية، ولاية).

3. يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة، مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية، اجتماعية أو مهرجانات ولائية.

4. يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة، وهذا بناءا على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.

5. كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة، بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا.

المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة

يقوم محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة بتدقيق لمؤسسة معينة وذلك بالتوكيل، وللقبول أو رفضه هناك اجتهادات يبذلها محافظ الحسابات، وهذا ما سوف نتطرق له في هذا المبحث وذلك في حالة قبوله التوكيل والدخول إلى الوظيفة، أو في حالة رفضه للتوكيل وبعد ذلك نتطرق إلى الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل لدراسة ميدانية لمؤسسة (x) ومن ثم إلى الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات في إعداد التقارير من إبداء رأيه الفني المحايد .

المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة في إطار قبول التوكيل أو رفضه

أولا: قبول التوكيل:

يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل في إعداد ومصادقة الحسابات السنوية للمؤسسة (x)محل الدراسة.

عند الاستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة، على محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة أن يمتنع عن إيداع قبوله بسهولة قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي.

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتب الدراسة.
- التأكد من أن التوكيل المقترح لايحتوي على مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة محل التدقيق أخطار بطلان المداولات جميعها للمساهمين.
- أن هذه التوصية تدرس على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المفعول، الاجتهادات الدنيا لمحافظ الحسابات تابع لمكتب دراسة قبل قبول التوكيل والبدء في الوظيفة، حيث يجب على محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة قبل إيداع قبوله للتوكيل الذي يستشعر به أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية:

- يتأكد محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.
- يطالب محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة بالقائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة للمؤسسة (x)المنسوبة، وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية.

- وفي حالة الاستشعار بتبديل محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة المعزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة (x)والزميل المعزول أو أن قرار عزلة لم يكن تعسفيا.
- وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر للاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله.
- يجب على محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وبتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة.
- كما يجب عليه أيضا أن يتأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية وحيادية لاسيما إزاء مسيري للمؤسسة(x).

ثانيا: الدخول إلى الوظيفة:

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل:

- يجب على محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام
العادي أو المجلس التأسيسي، وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه يمضي القوانين العامة، أما إذا تم تعيينه من طرف المجلس العام العادي يمضي المحضر مع ملاحظة "قبول التوكيل"، وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة (x)كتابيا.
- في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا أنة ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة تسرعية أو تنظيمية.
- يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل إيداع للجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله التوكيل.
- قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة أن يرسل إلى المؤسسة (x)محل التدقيق رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة .

- هذه الرسالة تشير إلى: مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية لإيداع التقارير والأتعاب.

- عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بمن قام بالمهمة قبلة (صاحب المهمة السابقة) للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية.

- يجب على محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة المغادر أن يسهل لخليفته الدخول إلى المهمة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء.
- وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء باحترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنة يتصرف لوحدة.

ثالثا: حالة رفض القبول:

إذا تم استشعار محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة بالتكفل بتوكيل أو يحاط علما بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه بإعلام المؤسسة(x) محل الدراسة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يوما من تاريخ علمه بهذا الأمر، إذا لم يكن محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل بإتباع الإجراءات المنصوص عليها في القانون التجاري، وإذا سبق وأن قامت المؤسسة (x)محل الدراسة بإجراء الإشهارات القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل قيام بالمهمة.

المطلب الثاني: الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل

إن الطابع الدائم لمهمة محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة تفرض عليه مسك المستندين الأساسيين إن لم نقل الإجباريين في تنفيذ اجتهاداته، ملف دائم، ملف سنوي حيث مسك هذه المستندات يسمح لمحافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة بما يلي:

- إتباع طريقة المراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه للمؤسسة (x)محل الدراسة.
- أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة (x)محل التدقيق طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده في نفس المؤسسة (x)محل الدراسة.
- الاحتفاظ وتوفير إذا اقتضى الأمر بدليل عن الأعمال التي أجريت، الاجتهادات والوسائل المستعملة للوصول إلى إبداء رأي حول مدى شرعية ومصداقية الحسابات السنوية للمؤسسة (x)محل الدراسة .
- أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي.
- الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين.

أولا: الملف الدائم

1. الشكل والمضمون: طريقة الترتيب ومضمون الملف الدائم متوقعة على خصائص المؤسسة(x) محل التدقيق والنظام الداخلي لمكتب محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة ، إلا أنه يمكنه التمحور حول الفصول الآتية:

أ. **العموميات الخاصة بالمؤسسة (x)محل التدقيق:** التي تشير إلى المؤسسة (x)ووحدتها.

ب. **المراقبة الداخلية للمؤسسة(x):** يمكن أن يحتوي هذا الفصل على كل سند يسمح بتقييم بصفة عامة صحة الرقابة الداخلية للمؤسسة (x)، والمخاطر العامة (وصف المهام، مجموعة أسئلة تخص الرقابة الداخلية، بيانات...)

ت. **معلومات محاسبية ومالية للمؤسسة(x):** النظام المالي والمحاسبة المستعمل، إجراءات محاسبية، مخطط المصالح المحاسبية، حجم العمليات وفقا لطبيعتها، السياسة المالية، طرق إجراءات تقدير وعرض الحسابات، حسابات سنوية لنشاطات الثلاث سنوات الأخيرة، حالة الخزينة والتموين.

ث. **معلومات قانونية، الضريبة الاجتماعية للمؤسسة(x):** قوانين ومراجع أخرى ذات طابع قانوني، قرار تعيين محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة والأدلة على أن كل الواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه تم ملاحظتها، قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي هي في حوزة كل واحد منهم، الوثيقة الخاصة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة (x)، محاضر الجمعيات والمجالس، تقرير محافظي الحسابات السابقة، العقود الهامة والمراجع القانونية الأخرى.

ج. **الخصائص الاقتصادية والتجارية للمؤسسة (x):** قطاع النشاط، وصف الدورات الأساسية، وصف المؤسسة(x) في الفرع وكذا على مستوى السوق، الزبائن والسياسة التجارية.

ح. **معلومات حول الإعلام الآلي خاص بالمؤسسة(x):** مخطط مصلحة الإعلام الآلي، التجهيزات والنظم المستعملة، برامج ومراجع منشورة.

2. يمكن للملف الدائم أن ينظم على شكل ملف فرعي يسهل ترتيب المراجع وفحصها، وهكذا يجب فتح ملف فرعي لكل فصل من الفصول المذكورة أعلاه.

3. يمكن إضافة لكل ملف فرعي ملخص المضمون مطبوعا مسبقا.

4. مسك الملف الدائم:

حتى يشكل الملف الدائم مجموعة معلومات مفيدة ذات طابع دائم حول المؤسسة (x)محل التدقيق يستوجب:

- تعيين الملف الدائم بانتظام كلما طرأ تعديلا على عنصر دائم.
- اقتضاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها أية فائدة.
- القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الضخم.

ثانيا: الملف السنوي:

1. على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل وتجديده المحتمل، يتضمن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز استعمالها نشاط المراقبة.

2. يجب أن يحتوي هذا الملف على مجموعة الأعمال المنفذة، المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات تابع لمحل الدراسة بإبداء رأيه حول درجة شرعية ومصداقية الحسابات السنوية للمؤسسة(x) محل الدراسة الميدانية.

3. يعد هذا الملف ضروري من أجل: تحكم أفضل في المهمة، تدوين الأعمال التي أجريت والاختبارات المعمول بها، التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج بدون إهمال، تبرير الرأي المبدي وتسهيل تحرير التقرير.

4. بالتالي، يعتبر ذلك دليل إثبات لكل الاجتهادات المطبقة والجدية التي اتصفت بها هذه المهمة أثناء أدائها.

5. الشكل المضمون: يدور الملف السنوي حول الفواصل الآتية:

أ. **تنظيم وتخطيط المهمة للمؤسسة(x):** برنامج عام، قائمة المتدخلين، ميزانية الوقت ومتابعة الأعمال، يومية المتدخلين، تاريخ ومدة الزيارات، مكان التدخل، تاريخ إيداع التقرير.

ب. **تقييم المراقبة الداخلية للمؤسسة(x):** وصف الأنظمة والمخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالمراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية، قوة وضعف الأنظمة وإجراءات الشركة المراقبة، أوراق العمل، استنتاج مدة الثقة الممنوحة للأنظمة والإجراءات المعمول بها وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات.

ت. **مراقبة الحسابات السنوية للمؤسسة(x):** برنامج العمل المكيف مع خصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأعمال التي أجريت، مراجع، أو نسخة من المراجع المتحصل عليها من طرف المؤسسة أو الآخرين مبررة الأرقام والحسابات المفحوصة، تلخيص الأعمال المقدمة والتعقيب عليها إضافة إلى النقائص التي تم اكتشافها، خلاصة عامة للشهادة.

ث. **المراقبات الخاصة أو الشرعية للمؤسسة(x):** فحص الاتفاقيات القانونية، الكشف عن المخالفات لدى وكيل الدولة، التدخلات، جمع مراجع الأعمال المتعلقة بالواجبات الخاصة المشار إليها أعلاه، فحص الأحداث اللاحقة عند إنهاء النشاط.

ج. **المراجع العامة للمؤسسة(x):** المراسلات المتبادلة مع المؤسسة، معلومات حول اجتماعات مجلس الإدارة وجمعية المساهمين بالأخص القرارات التي تؤثر على حسابات النشاط، التأكيدات المتحصل عليها من الغير، نسخ من المحاضر.

6. كما هو الحال بالنسبة للملف الدائم، يستحسن تحضير ملفات فرعية تسهل استعمال وفحص الملف السنوي للمؤسسة(x) محل الدراسة.

ثالثا: الاحتفاظ بملفات العمل للمؤسسة(x):

1. إن الطابع السري للمعلومات التي تتضمنها هذه الملفات تجبر الحسابات على المحافظة تابع لكتب الدراسة على هذا الطابع خارج المكتب وهذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات .

2. إن الملفات السنوية والملف الدائم على المراجع المتعلقة بالمؤسسة (x)محل التدقيق، يجب الاحتفاظ بها مدة 10 سنوات حتى بعد انتهاء مدة الوكالة (المادة 12 من القانون التجاري).

رابعا: حالة تعدد محافظي الحسابات للمؤسسة(x):

1. في حالة تعدد محافظي الحسابات، كل واحد من المحافظين مجبر على مسك ملفات العمل المشار إليها أعلاه.

2. وفي حالة تقسيم العمل بين المحافظين يجب أن يتضمن ملف كل واحد منهم على نسخ مستندات عمل زميله.

3. تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة لتنفيذ المهمة على أحسن وجه.

المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة

تتمحور مهام محافظي الحسابات حول ثلاث واجبات شرعية:

- مراقبة انتظام ومصداقية الحسابات السنوية للمؤسسة(x).
- التأكد من احترام الإجراءات الشرعية والقانونية التي تسير حياة المؤسسة (x)محل التدقيق.
- المهام الخاصة بالتعريف برأيها وملاحظتها لأجهزة المؤسسة (x)محل التدقيق وفي بعض الأحيان للسلطات المعنية.
- لبلوغ الأهداف المسطرة على محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة أن يتعرف ويقدر على أجل محدود جدا لكتلة المعلومات التي هي جد مهمة ومختلفة.

- حجم وتعقد كمية المعلومات، وضيق الوقت المحدد لها كنتيجة لذلك يلزم المهنيين الحذرين وينذر باتخاذ طريقة عقلانية، والتي تسمح له بجمع أكبر عدد ممكن من الأدلة اللازمة للتعبير عن رأيه.

هذه الطريقة تتركز على الإجراءات الآتية:

أ. إجراءات الدخول إلى المهنة.

ب. التعرف على المؤسسة (x)محل التدقيق بصفة عامة.

ت. فحص وتقييم المراقبة الداخلية للمؤسسة(x).

ث. مراقبة الحسابات المؤسسة(x).

<u>أولا:</u> التعرف على المؤسسة (x)محل التدقيق بصفة عامة:

قبل بداية مراقبة الحسابات على محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية المحاسبية للمؤسسة (x)محل الدراسة المراقبة، والهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة (x)محل التدقيق ب:

- تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة (x)محل التدقيق التي بإمكانها التأثير على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة.
- على محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية: طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكلة المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي والاطلاع على القانون الأساسي.
- تقديم المؤسسة (x)بصفة عامة: التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكلة العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة(x).

<u>ثانيا:</u> فحص وتقييم المراقبة الداخلية للمؤسسة(x):

إن إمكانيات محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة محدودة ماديا نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للمؤسسة (x)محل الدراسة المراقبة وقدرتها على القيام بأحوال مالية ناجحة، للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي(أو منظمات محاسبية وإدارية) فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات من الواجب محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة التركيز على النقاط التالية: احترام الأشكال الشرعية والقانونية، مستوى نوعية المراقبة الداخلية للمؤسسة(x) محل الدراسة.

1. احترام الأشكال الشرعية والقانونية للمؤسسة (x)

- على محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة أن يتحقق من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية منها: اليومية العامة، دفتر الجرد، دفاتر الأجور اليومية، سجل تداول المجالس العامة، سجل تداولات مجلس الإدارة أو الحراسة، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به، يتحقق من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو الحراسة حسب الحالات.
- يتحقق من احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي والمخططات المهنية.
- يتحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري لاسيما: دوام الطرق، استقلالية النشاطات، استمرارية الاستغلال، التكلفة التاريخية، عدم التعويض الحذر.

2. الفحص وتقدير المراقبة الداخلية للمؤسسة(x):

- يقدر محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة إمكانية الأنظمة وإجراءات المؤسسة xمحل الدراسة التي يتولد منها أحوال المالية التي تقدم مستوى عالي من المصداقية.
- الحتميات التي تخضع لها المراقبة الداخلية للمؤسسة (x)تتمثل في أمرين: يرتبط البعض بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة والإجراءات التي بدورها تؤخذ من تسجيلاتها واستردادتها الخاصة، البعض الآخر لقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستثبت للتطبيق والتقنية الإدارية وهي مكيفة بحجم المؤسسة (x)محل الدراسة .

ثالثا: مراقبة الحسابات المؤسسة (x)محل الدراسة:

إن الهدف من هذه المرحلة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية للمؤسسة x.

- إن امتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين المعرفة العامة للمؤسسة (x)وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- يجب على برنامج المراقبة طريقة العمل الخاصة ومنظمة كما يلي: قائمة المراقبات للإنجاز يجب أن تكون هذه المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين بتنفيذها، امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم، الإشارة إلى إنجاز المراقبة العمل، أين يتم إسناده إلى مراقبة المشاكل المتعرض لها بالإشارة إلى ضرورته أثناء المراقبة.
- الحصول على العناصر والأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي بحوزة محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة ومختلف التقنيات والتي يجب عليه أن يتركها أو يوحدها حسب الحسابات أو الجزء المراقب تتمثل في: المفتشية المادية، والملاحظة والتي تقوم بفحص الأصول والحسابات أو مراقبة

طريقة تنفيذ الإجراءات، فحص المستندات، مراقبات الجبرية العددية، التحليلات، تقييمات، تقارب وتقسيمات، الفحص التحليلي.

- يجب أن تسمح مراقبة الحسابات من التأكد على أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها.
- حتى يتمكن من إبداء رأيه، يجب على محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة التأكد من أن الحسابات السنوية متوافقة مع خلاصته ومعرفته بالمؤسسة(X) محل الدراسة، وإنما تبرر بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مخلصة لنشاطه وحالته المالية.
- إن الميزانية، حسابات النتيجة والمرافق تتطابق مع معطيات المحاسبية وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبية والقانون الساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء النشاط.

المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة ميدانية للمؤسسة(x).

المطلب الأول: تقرير المصادقة على الحسابات السنوية

1. رسالة قبول المهمة

أيها السادة ، شركاء المؤسسة (x)محل الدراسة

بعد المهمة التي أردتم أن تعهدوا بها إلينا، نتشرف بأن نقدم إليكم تقريرنا عن مراجعة الحسابات الخاص بشركتكم ذات المسؤولية المحدودة (x)، للسنة المالية المنتهية في 2015/12/31.

يحتوي تقريرنا على جزأين:

- **تقرير الشهادة.**

- **البيانات المالية المنتهية في 2015/12/31، والتعليقات على البنود الرئيسية.**

نحن لا نزال تحت تصرفكم لإبلاغكم بأي معلومات قد ترغبون فيها بشأن محتوى هذا التقرير.

نود أن نعرب عن شكرنا لإدارة ا لمؤسسة(x) والموظفين على روح التعاون التي أظهروها خلال مداخلاتنا المختلفة.

أرجو أن تتقبلوا منا، أيها السادة الشركاء، فائق الاحترام.

حرر في عين تموشنت، بتاريخ 2016/10/06

بن شيحة بومدين

محافظ الحسابات الخارجي

2. تقرير مكتب محافظ الحسابات تابع لمكتب الدراسة الميدانية للمؤسسة (x)عن البيانات المالية للسنة المالية في 2015/12/31.

أعزائي الشركاء:

بصفتك مديرًا تنفيذيًا للاختصاصات التي قدمتها لنا: فيما يلي تقريرنا عن البيانات المالية المنتهية 2015/12/31.

تقرير البيان المالي:

قد قمنا ب تدقيق البيانات المالية المرفقة لقائمة استعراض الحسابات **للمؤسسة (x)محل الدراسة** ، بما في ذلك الميزانية ختامية في 2015/12/31، فضلا عن بيان الدخل، وبيان التدفقات النقدية، وبيان التغيير في رأس المال للسنة المنتهية بعد ذلك، .

وقد حددت إدارة المؤسسة (x)محل الدراسة إعداد وتقديم هذه البيانات المالية، وفقا لنظام المحاسبة المالية الذي دخل حيز التنفيذ اعتبارا من يناير 2010، صافي مجموع الميزانية الختامية البالغ **458 014 801.87 دج**، وصافي ربح قدره **23 786 730.79 دج**.

لقد قمنا بإجراء مراجعتنا وفقا لمعايير التدقيق، وتتطلب هذه المعايير منا تأكيد معاييرنا الأخلاقية من أجل الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية لا تحتوي على بيانات خاطئة مادية.

وأجريت مراجعة الحسابات لهذا الغرض عن طريق تنفيذ إجراءات جمع الأدلة المتعلقة بالمبالغ والإفصاحات المقدمة في البيانات المالية وتقييم الخطر المخاطر التي تنطوي عليها البيانات المالية من أوجه قصور هامة.

ونعتقد أن الأدلة التي جمعت كافية ومناسبة لتكوين رأينا. رهنا بالملاحظات الواردة في تعليقنا على حسابات المؤسسة(x):

وفي رأينا أن البيانات المالية تقدم بصدق، في جميع النواحي المادية، الوضع المالي للمؤسسة (x)**محل الدراسة في 2015/12/31**، وكذلك نتائج هذه العمليات والتدفقات النقدية للسنة التي انتهت فيها، وفقا لنظام المحاسبة المالية.

حرر بعين تموشنت، 2016/10/06

بن شيحة بومدين

مدقق الحسابات القانوني

المطلب الثاني: تقديم القوائم المالية

البيان المالي

جدول رقم 04: الميزانية الختامية للمؤسسة (x) في 2015/12/31

الأصول	الملاحظة	2015 المؤونات	2015 الاهتلاكات المتراكمة	صافي 2015	صافي 2014
الأصول طويلة الأجل					
الأصول الثابتة					
– انحراف الحيازة (أو حسن النية)		487030,33	239167,09	247863,24	
– الأصول المالية		40251062,59	31999161,60	8251900,99	10580755,86
– الأصول الرأسمالية					
– الأصول غير المسددة					
الأصول المالية					
– الأوراق مالية مقومة حسب الأسهم					
– استثمارات الأسهم الأخرى والأصول ذات الصلة					
– الأوراق المالية الأخرى المحبوسة					
– القروض وغيرها من الأصول المالية غير المتداولة		180000,00			210000,00

				180000,00	
مجموع الأصول غير الجارية		**40918092,92**	**32238328,69**	**8679764,23**	**10790755,86**
الأصول الجارية					
– الأصول الحالية		81124078,12		81124078,12	75084517.85
الديون والاستخدامات الثابتة					
– الزبائن		231232796.58		231232769.58	213557729.52
– مدينون آخرون		15727375.75		15727375.75	16366837.35
– الضرائب		111650654.24		111650654.24	92053945.32
– الأصول المتداولة الأخرى					
التوافر والاستيعاب					
– المشاركة في المشاريع التابعة					
الخزينة		9600132.95		9600132.95	27138910.38
مجموع الأصول الجارية		449335037.64	0.00	449335037.64	424201940.42
مجموع الأصول		490253130.56	32238328.69	458014801.87	434992696.28

جدول رقم 05 : الميزانية الختامية للمؤسسة (x) في 2015/12/31

خصم	ملاحظة	2015	2014
حقوق الملكية			
رأس المال الصادر (أو حساب المشغل)		52000000.00	52000000.00
رأس المال غير المستدعى أدناه			
الأقساط والاحتياطيات (الاحتياطيات الموحدة) (1)		5200000.00	4688210.61
فرق إعادة التقييم			
فرق التكافؤ			
صافي الربح لهذا العام		23786730.79	26060289.25
التأجيل مرة أخرى		62036925.71	36663119.90
حصة الشركة الموحدة (1)			
حصة الأقليات (1)			
المجموع 1		143023656.50	119411619.76
الخصوم غير الجارية			
القروض والديون المالية			
الضرائب (الضرائب والأحكام)			
حقوق المرخِّص			
المخصصات والإيرادات المدفوعة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية 2		0.00	0.00
الخصوم الجارية			
المورِّدون والحسابات ذات الصلة		184515306.60	217827815.17
الضرائب		21842124.72	18816297.25
ديون أخرى		24530950.14	24131264.42
النقد السلبي		84102763.91	54805699.68
مجموع الخصوم الجارية 3		314991145.37	315581076.52
مجموع الخصوم		458014801.87	434992696.28

جدول رقم 06: جدول النتائج للمؤسسة (x) في 2015/12/31

البيان	ملاحظة	2015	2014
مبيعات البضائع		595419632.44	56177717.47
الخدمات المقدمة			
الإنتاج الثابت			
إعانات الدعم التشغيلية			
1- إنتاج السنة المالية		595419632.44	561177717.47
شراء السلع المباعة/المواد المستهلكة		512474314.39	491663144.37
الخدمات الخارجية وغيرها من الاستهلاك		15458663.78	14585541.53
2- استهلاكات السنة المالية		527932978.17	506248685.90
3- قيمة مضافة للممتلكات (1-2)		67486654.27	54929031.57
تكاليف الموظفين		14148909.33	10959835.25
الضرائب والمدفوعات المماثلة		9206861.64	8424861.00
4- إجمالي فائض الاستغلال		44130883.30	35544335.32
المنتوجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى.		363553.14	2342983.97
		263899.53	236341.88
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة		2427401.88	2105347.56
استرجاعات على خسائر القيمة و المؤونات			
5- النتائج العملياتية		41803135.03	35545629.85
المنتوجات المالية		817384.47	
الأعباء المالية		10476288.71	1701098.35
6- النتيجة المالية		-9658904.24	-1701098.35
7- **النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)**		32144230.79	33844531.50
الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية		8357500.00	7784242.25
الضرائب المؤجلة (التغيرات) على النتائج العادية			
مجموع المنتوجات الأنشطة العادية		596600570.05	563520701.44
مجموع الأعباء على الأنشطة العادية		572813839.26	537460412.19
8- النتيجة الصافية على الأنشطة العادية		23786730.79	26060289.25
العناصر غير العادية منتوجات			
العناصر غير العادية الأعباء			
9- النتيجة غير عادية		0.00	0.00

10- صافي نتيجة السنة المالية		23786730.79	26060289.25
حصة صافي دخل الشركات القائمة على حقوق الملكية (1)			
11- النتيجة الصافية للمجموعة الموحدة (1)		23786730.79	26060289.25

المطلب الثالث : التعليق على القوائم المالية

جدول رقم 07: الأصول غير المتداولة للمؤسسة (x)

رقم الحساب	التسميات	قيمة سنة البدء	القيمة المتحركة للسنة	قيمة نهاية السنة
	الأصول غير االعينية			
204	برمجيات الحاسوب	230620,08	256410,25	487030,33
	الأصول االعينية			
218	الأصول العينيةالأخرى	40161062,59	90000,00	40251062,59
	الأصول المالية			
275	السندات المدفوعة	210000,00	-30000,00	180000,00
	المجموع الكلي	40601682,67	316410,25	40918092,92

وفي 2015/12/31، كانت قيمة الأصول العينية بلغ رصيد هذا الحساب **40918092.92 دج،** مما أسفر عن زيادة قدرها 316410.25 دج بالمقارنة بالسنة المالية 2014.

أ- حسابات الأصول الثابتة الغير العينية :

***204/ برمجيات الحاسوب: 487030.33 دج**

اعتبارا من 2015/12/31 ظهر هذا الحساب لرصيد مدين قدره 487030.33 دج، هناك تطور بمبلغ قدره 256410.25 دج مقارنة بالعام المالي لسنة 2014. وهو أصل الإستحواذ وفقا fact°02 P°JRL/AC 12) شهر أوت 2015).

ب- حسابات الأصول العينية:

***218/ الأصول العينية الأخرى: 40251062.59 دج**

اعتبارًا من 2015/12/31، يظهر هذا الحساب لمدين قوي يبلغ 40251062.59 دج، وهناك تغير قدره 90,000.00 دج بالمقارنة بالسنة المالية 2014 التي يعيد تجميع حساباته:

- **218050 معدات المكاتب: 660.35 775 2 دج**

اعتبارا من 2015/12/31، يظهر هذا الحساب خصم قوي يبلغ 660.35 775 2 دج ، وهذا الحساب لم يتغير مقارنة بالعام المالي 2014.

- **218051 أجهزة الكمبيوتر: 1489910.15 دج**

اعتبارا من 2015/31/12 يتم سرد هذا الحساب لرصيد مدين من 1489910.15 دج، هناك زيادة قدرها 36000.00 دج مقارنة بالسنة المالية 2014 والتي تمثل قيمة المعدات المكتسبة خلال السنة المالية 2015 (FACT°20080249 JRL/AC P°36 شهر سبتمبر 2015).

- **218051 أجهزة كمبيوتر للمراقبة: 640.15 319 دج**

اعتبارا من 2015/12/31 تم إدراج هذا الحساب لرصيد مدين قدره 640.15 319 دج ، هذا الحساب بقي دون تغيير مقارنة بالسنة المالية 2014.

- **218300 معدات / أدوات: 372.08 230 دج**

اعتبارا من 2015/12/31 تم إدراج هذا الحساب لرصيد مدين قدره 372.08 230 دج ، هذا الحساب بقي دون تغيير مقارنة بالسنة المالية 2014.

- تصحيح تسمية الحساب " معدات – معدات ".
- يجب تحميل المعدات والأدوات على الحساب 215 بدلا من الحساب 218.

- **218440 معدات النقل: 25803573.12 دج**

اعتبارا من 2015/31/12، تم إدراج هذا الحساب لرصيد مدين قدره 25803573.12 دج، هذا الحساب بقي دون تغيير مقارنة بالسنة المالية 2014.

❖ تصحيح تسمية الحساب "معدات – معدات ".

- **218470 الترتيب/ المنشآت: 9167517.33 دج**

اعتبارا من 2015/12/31 ، تم إدراج هذا الحساب لرصيد مدين قدره 9167517.33 دج ، هذا الحساب بقي دون تغيير مقارنة بالسنة المالية 2014.

- **218471 تخطيط الاتصالات: 165.79 200 دج**

اعتبارا من 2015/12/31 تم إدراج هذا الحساب لرصيد مدين قدره 165.79 200 دج، هذا الحساب بقي دون تغيير مقارنة بالسنة المالية 2014.

- **218472 ترتيب ENSEJ: 000.00 27 دج**

اعتبارا من 2015/12/31 تم إدراج هذا الحساب لرصيد مدين قدره 000.00 27 دج، هذا الحساب بقي دون تغيير مقارنة بالسنة المالية 2014.

❖ يجب تسجيل الأصول الثابتة الملموسة الأقل من 000.00 30 دج كمصروفات وفقا للنظام المحاسبي والمالي.

- **218473 ترتيب معدات التثبيت: 145872.62 دج**

اعتبارا من 2015/31/12 ، تم إدراج هذا الحساب لرصيد مدين قدره 145872.62 دج، وهناك زيادة قدرها 54000.00 دينار مقارنة بالسنة المالية 2014 والتي تمثل قيمة المعدات التي تم الحصول عليها خلال السنة المالية 2015 (FACT°004 JRL/AC P°18 شهر نوفمبر 2015).

- **218520 أثاث / معدات: 351.15 91 دج**

اعتبارا من 2015/12/31 تم إدراج هذا الحساب لرصيد مدين قدره 351.15 91 دج، هذا الحساب بقي دون تغيير مقارنة بالسنة المالية 2014.

<u>* 274/ حساب أجر الموظفين: 180000.00 دج</u>

اعتبارا من 2015/12/31، تم إدراج هذا الحساب لرصيد مدين قدره 180000.00 دج، وهناك انخفاض بمعدل 30 000.00 دج مقارنة بالسنة المالية 2014. (انظر JRL/CR P°4 شهر فيفري 2015 و JRL/CR P°4 شهر مارس 2015).

- " هذا الحساب هو أصل السلف والأقساط المدفوعة لحسابات موظفي الشركة في شكل قرض، وكذلك تسديد المبالغ"، يجب أن ينظم هذا الحساب من قبل الحساب 425 الشخصي، السلف و الإيداع الممنوح.

ب- حسابات الأصول المالية الثابتة :.....لاشيئ

المراقبة:

الغرض من الشيكات المنفذة على حسابات الأصول الثابتة هو:

← التأكد من الوجود الحقيقي للأصول الثابتة المسجلة؛

- ← التأكد من أن الشركة لديها الحق في السيطرة على جميع الأصول الثابتة الملموسة المسجلة وفقا للنظام المحاسبي والمالي؛
- ← التأكد من تسجيل جميع الأصول الثابتة؛
- ← التأكد من أن الممتلكات والمنشآت والمعدات يتم تقييمها وحسابها وفقا إلى النظام المحاسبي والمالي.

جدول رقم 08: استهلاك الأصول الثابتة العينية وغير العينية للمؤسسة (x)

رقم الحساب	التسميات	قيمة بداية العام	قيمة حركة التمرين	قيمة نهاية السنة
280	اهتلاك الأصول غير العينية	230620,08	8547,01	239167,09
281	اهتلاك الأصول العينية.	29580306,73	2418854,87	31999161,60
	مجموع الاهتلاكات	**29810926,81**	**2427401,88**	**32238328,69**

في 2015/12/31، بلغت قيمة الاهتلاك رصيدا ائتمائيا قدره 328.69 238 32 دج، هناك تطور بمبلغ قدره 401.88 427 2 دج مقارنة بالسنة المالية 2014، وهو ما يمثل نفقات الاهتلاك لعام 2015.

جدول رقم 09 : الأصول الجارية/ الأسهم غير المسددة للمؤسسة (x)

رقم	التسميات	قيمة بداية العام	التطور	قيمة نهاية السنة

الحساب				
30	مخزونات البضائع	74901365,88	−5514741,47	69386624,41
31	المواد الخام واللوازم	0,00	0,00	0,00
32	مستلزمات أخرى	183151,97	538782,54	721934,51
33	إنتاج متميز	0,00	0,00	
35	مخزون الإنتاج	0,00	0,00	
37	المخزونات الخارجية	0,00	11015519,20	11015519,20
	مجموع المخزونات	**75084517,85**	**6039560,27**	**81124078,12**

اعتبارا من 2015/31/12، تم تقديم قيمة المخزونات لرصيد مدين قدره 81 124 078.12 دج، وهناك زيادة قدرها 6 039 560.27 دج مقارنة بالسنة المالية 2013.

- 300000 الأسهم // السلع: 69386624.41 دج

← المخزون الأولي 2015/01/01 ← 74901365.88 دج

← إدخال المخزون (300000) ← 506467704.97 دج

← حساب الخصم (380000) ← 516135418.79 دج

← خروج المخزون (300000) ← 511982446.44 دج

← الاهتلاك (600000) ← 511971712.42 دج

← المخزون النهائي 2015/12/31 ← 69386624.41 دج

- ❖ الفرق بين الخصم من الحساب 300000 و الخصم من الحساب 380000 يمثل مختلف اللوائح والتسويات في المعاملات المحاسبية لدين الحساب ورصيده الدائن 380000 ولا سيما الفواتير المراد إدخالها....(مثال: JRL/OD ص16 + ص25 + ص26 شهر ديسمبر 2015).
- ❖ كمية المخزون المادي في 2015/12/31 = كمية المخزون المحاسبي في 2015/12/31.

- 320000 تطبيقات أخرى.الأسهم: 183151.97 دج

← المخزون الأولي 2014/01/01 ← 183151.97 دج

← إدخال المخزون (320000) ← 721934.51 دج

← حساب الخصم (382000) ← 721394.51 دج

← خروج المخزون (320000) ← 183151.97 دج

← الاهتلاك (602000) ← 183151.97 دج

← المخزون النهائي 2015/12/31 ← 721934.51 دج

- 370000 مخزون البضائع في الخارج: 11015519.20 دج

اعتبارا من 2015/31/12، بلغت قيمة الأسهم الخارجية رصيدا مدينا قدره 11015519.29 دج.

جدول رقم 10: الأصول الجارية للمؤسسة (x)

رقم الحساب	التسميات	قيمة بداية العام	قيمة حركة التمرين	قيمة نهاية السنة
	الاعتمادات والوظائف المماثلة			
41 409/45/46/ 445	العملاء مدينون آخرون الضرائب وما شابه ذلك	213557729,52 16366837,35 92053945,32	17675067,06 -639461,60 19596708,92	231232796,58 15727375,75 111650654,24
	التوفر وما شابه			
51/53/54	الخزينة	27138910,38	-17538777,43	9600132,95
	مجموع الأصول الجارية	**349117422,57**	**19093536,95**	**368210959,52**

اعتبارا من 2015/31/12، كانت قيمة الأصول الجارية لرصيد مدين بمبلغ **368210959.52 دج،** هناك تغيير بمبلغ قدره 19093536.95 دج مقارنة بالسنة المالية 2014.

أ- **<u>الاعتمادات والوظائف المماثلة :</u>**

<u>* 41/العملاء: 231232796.58 دج</u>

اعتبارا من 2015/31/12 تم إدراج هذا الحساب لرصيد مدين قدره 231232796.58 دج ، وقد زاد بمبلغ 17675067.06 دج مقارنة بالسنة المالية 2014. يتم تمثيله بواسطة :

- الحساب 411000 ----- مبلغ 230028159.83 دج

- الحساب 418000 ----- مبلغ 1204636.75 دج

❖ الشركة مدعوة لتحسين وضعها تجاه هؤلاء العملاء من أجل تحسين الصورة المالية.

*** 46/45/409/ المدينون الآخرون: 15727375.75 دج**

اعتبارا من 2015/31/12، تم إدراج هذا الحساب لرصيد مدين قدره 15727375.75 دج، وقد انخفض بمقدار مبلغ 639461.60 دج مقارنة بالسنة المالية 2014. يتم تمثيله بواسطة :

- الحساب 409000 ----- مبلغ 15214832.75 دج

- الحساب 409620 ----- مبلغ 512543.00 دج

***445/الضرائب والضرائب المماثلة: 111650654.24 دج**

اعتبارا من 2015/31/12 تم إدراج هذا الحساب لرصيد مدين قدره 111650654.24 دج، وقد زاد بمبلغ 19596708.92 دج مقارنة بالسنة المالية 2014. يتم تمثيله بواسطة :

- 445200 ضريبة القيمة المضافة/ المشتريات المحصلة: 111650654 دج

ب- **التوفر وما شابه:** يتضمن هذا القسم الحسابات التالية:

*** 512000 / بنك BEA: 623.52 8 دج**

اعتبارا من 2015/31/12، بلغ رصيد هذا الحساب المحاسبي 8623.52 دج. وبقي دون تغيير.

❖ كشف حساب بنك BEA اعتبارا من 2015/31/12 وبيان التسويات المصرفية.

*** 530000/تسجيل النقدية: 2445306.01 دج**

اعتبارا من 2015/31/12، يحتوي هذا الحساب على رصيد مدين قدره 2445306.01 دج.

الرصيد المحاسبي..... 2445306.01 دج

الرصيد النقدي ..... 2445306.01 دج

يمثل الصندوق مبلغ 2445306.01 دج، ثم هناك فجوة صفرية (الرصيد المحاسبي و الرصيد النقدي).

*** 540010/ الاعتمادات / الخصومات /CREDOC: 4893761.79 دج**

اعتبارا من 2015/31/12 تم إدراج هذا الحساب لرصيد مدين قدره 4893761.79 دج، وقد انخفض مقارنة بالسنة المالية 2014.

*** 540200/ بيانات الاعتماد / OCD: 2252441.63 دج**

اعتبارا من 2015/31/12، تم إدراج هذا الحساب لرصيد مدين قدره 2252441.63 دج، وقد زاد بمقدار مبلغ 401565.93 دج مقارنة بالسنة المالية 2014.

جدول رقم 11 : حقوق الملكية للمؤسسة (x)

رقم الحساب	التسميات	قيمة بداية العام	قيمة حركة التمرين	قيمة نهاية السنة
	حقوق الملكية			
101	رأس المال الصادر	52000000,00	0,00	52000000,00
106	الأقساط والاحتياطيات (الاحتياطيات الموحدة)(1)	4688210,61	511789,39	5200000,00
11	التأجيل الجديد	26060289,25	35976636,46	62036925,71
12	**صافي الربح للسنة**	36663119,90	−12876389,11	23786730,79
	مجموع حقوق الملكية	**119411619,76**	**23612036,74**	**143023656,50**

وفي 2015/12/31، بلغت قيمة رأس المال السهمي والقيمة الإيجابية لمبلغ **143023656.50 دج**،

لقد عرفت زيادة قدرها 23612036.74 دج مقارنة بالسنة المالية 2014.

وهي تتمثل في:

***101000/ رأس المال الاجتماعي: 52 000 000.00 دج**

اعتبارا من 2015/12/31، تم تسجيل هذا الحساب وفقا لمركز التوثيق. التي تحدد رأس مال أسهم الشركة وتظل دون تغيير.

***106000/ الاحتياطيات القانونية: 5 200 000.00 دج**

وفي 2015/12/31، بلغ رصيد هذا الحساب **5 200 000.00 دج**، وقد زاد بمبلغ 511789.39 دج مقارنة بعام 2014. وهذا يمثل الاحتياطيات القانونية الإضافية وفقا للمادة 721 من القانون التجاري الفرنسي (انظر JRL 31/01/2015 P°04).

***REPORT A NOUVEAUM/110000 : 62036925.71 دج**

في 2015/12/31، بلغ الرصيد الائتماني لهذا الحساب **62036925.71 دج**، وقد زاد بمقدار 35976636.46 دج مقارنة بعام 2014. وهذه الزيادة هي سبب التغير في تحويل الدخل لعام 2014؛ الاحتياطيات القانونية وتنظيم الشركة وانعكاساتها مسبقا (انظر JRL OD P°3 ET 4 شهر 2015/01، JRL OD P°16,25 ET 26 شهرا 2015/12).

***120000/ أرباح السنة: 23786730.79 دج**

ويمثل هذا الحساب صافي الربح للسنة المالية 2015، وهو مبلغ 23786730.79 دج.

جدول رقم 12: الخصوم غير الجارية للمؤسسة (x)

رقم الحساب	التسميات	قيمة بداية العام	قيمة حركة التمرين	قيمة نهاية السنة
	حقوق الملكية			
16	القروض والديون المالية	0,00	0,00	0,00
	مجموع الخصوم غير الجارية	**0,00**	**0,00**	**0,00**

اعتبارا من 2015/12/31، ظهرت قيمة الخصوم غير الجارية برصيد صفري.

جدول رقم 13: الخصوم الجارية للمؤسسة (x)

رقم الحساب	التسميات	قيمة بداية العام	قيمة حركة التمرين	قيمة نهاية السنة
	الخصوم الجارية			
401	الموردون والحسابات ذات الصلة	217827815,17	-33312508,57	184515306,60
444/445/447	الضرائب	18816297,25	3025827,47	21842124,72
419/43/45	ديون أخرى	24131264,42	399685,72	24530950,14
519	النقد السلبي	54805699,68	29297064,23	84102763,91
	مجموع الخصوم الجارية	315581076,52	-589931,15	314991145,37

في 2015/12/31، بلغت قيمة الخصوم الجارية **314991145.37** دج، أي بانخفاض قدره 589931.15 دج مقارنة بعام 2014.

وتتمثل في:

***404/401 الموردين والحسابات ذات الصلة: 184515306.60 دج**

في 2015/12/31، بلغ رصيد هذا الحساب 184515306.60 دج، وقد انخفضت مقارنة بعام 2014 بمقدار 33312508.57 دج، وهي تشمل ما يلي:

- **FRS 401000 من الأسهم: 183674853.43 دج**

اعتبارا من 2015/12/31 ظهر هذا الحساب برصيد ائتمان بقيمة **183674853.43 دج.**

- **401620 FRS خدمات المخزونات: 840453.17 دج**

اعتبارا من 2015/12/31 ظهر هذا الحساب برصيد ائتمان بقيمة **840453.17 دج.**

***447/445/444 الضرائب: 21842124.72 دج**

اعتبارا من 2015/12/31، بلغ رصيد هذا الحساب 21842124.72 دج، وقد ازداد بالمقارنة مع عام 2014 بمبلغ 3025827.47 دج، وهو يشمل ما يلي:

- **444000 بيان الإيرادات IBS : 8357500.30 دج**

اعتبارا من 2015/12/31، بلغ رصيد هذا الحساب 8357500.30 دج. وهو يمثل IBS المستحق للسنة المالية 2015.

- عدم وجود إيداعات IBS .

- **444700 الجمارك الجزائرية: 11 547 099.90 دج**

اعتبارا من 2015/12/31 يظهر هذا الحساب لرصيد دائن قدر 9658269.75 دج. وهو يمثل مبلغ الرسوم الجمركية الجزائرية على مختلف عمليات الإمداد التي قامت بها الشركة خلال السنة المالية 2015. وقد ارتفع مقارنة بالسنة المالية 2014 بمقدار 1 888 830.15 دج.

- **447100الضرائب المستحقة: 1 861 863.64 دج**

اعتبارا من 2015/31/12 ، بلغ رصيد هذا الحساب 1 861 863.64 دج. ويمثل ذلك مبلغ الاستفادة المستحقة على أساس **G50 شهرا** الذي سيتم دفعه في ديسمبر 2015= 1161107.64 دج وشهر ديسمبر الإضافي 2015= 700756.00 دج.

- **4458 رسوم المستحقة 75660.68 دج. (Droit Timbre due)**

اعتبارا من 2015/31/12 تم إدراج هذا الحساب للحصول على رصيد دائن قدره 75660.88 دج رصيد هذا الحساب لا يتفق مع **G50** 2015/12 = 215 287.00 دج مع دفعة زائدة من 139627.00 دج... يجب أن يكون هذا الحساب منتظمًا ومشروحا.

ملحوظة:

الشركة مدعوة إلى تسوية رصيد هذا البند مرة أخرى ***447/445/444/442/ الضرائب: 21842124.72 دج**. لأن الحساب 442630 IRG/الراتب محذوف ويجب إدراجه في هذا السطر. الرصيد المعدل هو 22059671.92 (الرصيد القديم **21842124.72** + IRG/الراتب 217547.20).

- **45/43/419 / ديون أخرى: 24530950.14 دج**

اعتبارا من 2015/31/12 تم إدراج هذا الحساب للحصول على رصيد دائن قدره 24530950.14 دج، وقد زاد بالمقارنة مع السنة المالية 2014 بمبلغ 399685.72 دج، فإنه يشمل:

- **419700 CLTS CRTEURS AVCES RECUES : 1608741.47 da**

اعتبارا من 2015/31/12 تم إدراج هذا الحساب لرصيد دائن قدره 1608741.47 دج، وهو يمثل الكثير الذي تم جمعه من العملاء، وقد انخفض بمقدار 419079540 دج مقارنة بالسنة المالية 2014.

- **421000 المستحق الشخصي: 477459.12 دج**

اعتبارا من 2015/31/12 تم إدراج هذا الحساب لرصيد دائن قدره 477459.12 دج، وهو يمثل المبلغ الصافي لبيان الرواتب شهر 2015/12.

- **431000 الخصومات من الأسهم الجديدة: 56769.13 دج**

اعتبارا من 2015/31/12 تم إدراج هذا الحساب للحصول على رصيد دائن قدره 56769.13 دج، وهو يمثل مبلغ مساهمات حصة العمال CNAS للربع الرابع 2015.

09%*(630776.16)--- اتفاق مع BDR CNAS 04 T2015 من 2016/01/10.

- **432000 ORG/SOCIAUX CNAS 26% : 164001.87 da**

اعتبارا من 2015/31/12 تم إدراج هذا الحساب للحصول على رصيد دائن قدره 164001.87 دج، رصيد هذا الحساب يتوافق مع مبلغ مساهمات حصة صاحب العمل CNAS في للربع 04 2015.

26%*(630776.16)--- اتفاق مع BDR CNAS 04 T2015 من 2016/01/10.

- **442603 ضرائب الدولة IRG SALAIRES: 217547.20 دج**

اعتبارا من 2015/12/31 ، بلغ رصيد هذا الحساب 217547.20 دج. ميزان هذا حساب يتفق مع G50 2015/12 انظر استلام رقم 0114993 recette EMIR 2016/01/20.

الشركة مدعوة إلى تسوية ضرائب مركزها / عنوانها بدلا من الديون الأخرى.

- **455 ASSOC.CPYESC/RANTS : 22006431.35da**

اعتبارا من 2015/31/12 تم إدراج هذا الحساب للحصول على رصيد دائن قدره 22006431.35دج، هناك زيادة بمبلغ قدره 5888002.07 دج مقارنة بالسنة المالية 2014. وهي تضم:

- 455010 ASSOC الشيخ محمد = 12167117.04 دج
- ASSOC C/455020 الشيخ مراد = 5180576.90 دج
- ASSOC C/455030 فتاح مريم = 4658737.41 دج

<u>* 54/51 الخصوم النقدية: 84102763.91 دج</u>

اعتبارا من 2015/31/12 تم إدراج هذا الحساب للحصول على رصيد دائن قدره 84102763.91 دج، وقد زاد بالمقارنة مع السنة المالية 2014 بمبلغ 29297064.23 دج، وهو يشمل:

- **519000 الائتمانات القابلة للتعبئة: 5827582.43 دج**

اعتبارا من 2015/31/12 تم إدراج هذا الحساب لرصيد دائن قدره 5827582.43 دج، وهو يمثل الائتمان الذي يمكن تعبئته خلال السنة المالية 2015.

- **519040 COMPTE DECOUVERT BANC.NATIXIS : 13312086.02 da**

اعتبارا من 2015/31/12 تم إدراج هذا الحساب للحصول على رصيد دائن قدره 13312086.02 دج،

ويمثل السحب على المكشوف المحول وفقا لحالة التسوية المصرفية لحساب بنك **NATIXIS** اعتبارا من 2015/31/12، انخفض مقارنة بالسنة المالية 2014 بمقدار 6493613.66 دج.

ملحوظة: كشف التسويات المصرفية وكشف الرصيد

- **540300 AVANCE/FACTS/CLTS : 14627265.36 da**

اعتبارا من 2015/31/12 تم إدراج هذا الحساب للحصول على رصيد دائن قدره 14627265.36 دج،

ويمثل الائتمان القابل للتعبئة الذي تم الحصول عليه مسبقا على الفواتير.

- **542000 حساب الدفع المنزلي: 50335830.10 دج**

اعتبارا من 2015/31/12 تم إدراج هذا الحساب للحصول على رصيد ائتماني قدره 50335830.10دج، ويمثل الدفع المنزلي لستة موردين انظر JRL OD P 27 12/2015 .

تفاصيل النفقات والمنتجات

*** الفئة 6 / النفقات:**

← إجمالي النفقات 2015 ..... 572 813 839.26

← إجمالي النفقات 2014 ..... 537 460 412.19

الزيادة 35 353 427.07

وهي مقسمة إلى:

- المشتريات المستهلكة..... 512 474 314.39
- الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى 15 458 663.78
- تكاليف الموظفين 14 148 909.33
- الضرائب، الرسوم والمدفوعات المماثلة..... 9 206 861.64
- مصروفات التشغيل الأخرى..... 263 899.53
- المصروفات المالية 10 476 288.71
- مخصصات الاهتلاكات 2 427 401.88
- ضرائب الدخل المستحقة على النتائج 8 357 500.00

إجمالي النفقات EXE 2015..... 572 813 839.26

*** الفئة 7/ المنتجات:**

← إجمالي المنتجات 2015 ..... 596 600 570.05

← إجمالي المنتجات 2014 ..... 563 520 701.44

الزيادة 33 079 868.61

وهي مقسمة إلى:

- رقم الأعمال 595 419 632.44
- المنتجات العملياتية الأخرى 363 553.14
- مخصصات مؤونات و اهتلاكات 0.00

- المنتجات المالية..... 817 384.47
- عناصر استثنائية – منتجات 0.00

إجمالي المنتجات 2015..... 596 600 570.05

*النتائج:

← الأرباح 2015 ..... 23 786 730.79

← الأرباح 2014 ..... 26 060 289.25.

الانخفاض 2 273 558.46

خاتمة:

- إنشاء مجلة الاستثمار للمحاسبة وسجلات جميع العمليات المتعلقة بالأصول الثابتة.
- يجب احتساب الممتلكات والمنشآت والمعدات التي تقل عن 30000.00 دج كمصروفات وفقا للنظام المحاسبي والمالي.
- عدم وجود أقساط مؤقتة لـ IBS (الحساب 444 المدين)
- مطلوب من الشركة تسوية وضع الحساب 442630 IRG/الراتب في الضرائب بدلاً من الديون الأخرى.

استنتاج عام

1. الرأي حول الحسابات السنوية للمؤسسة (x) محل الدراسة.:

تم إجراء التدقيق وفقا لمعايير المهنة، تتطلب هذه المعايير العناية الواجبة لضمان خلو الحسابات السنوية من الأخطاء المادية.

وتمثلت تدقيق الحسابات في القيام، عن طريق الدراسات الاستقصائية، بفحص الأدلة العادلة على البيانات الواردة في هذه الحسابات عن السنة المالية 2015.

وهو يتألف أيضا من تقييم المبادئ المتبعة والتقديرات الهامة المعتمدة لاعتماد الحسابات وتقييم عرضها.

ومن المعتقد أن ضوابطنا توفر أساسا معقولا للرأي المعبر عنه أدناه.

نشهد أن الحسابات السنوية للسنة المالية 2015 منتظمة وصادقة وتعطي نظرة حقيقية وعادلة لنتيجة أصول المؤسسة x وخصومها ووضعها المالي في نهاية تلك السنة.

2. عمليات التحقق والمعلومات المحددة للمؤسسة (x) محل الدراسة :

وفقا لمعايير المهنة، تم إجراء عمليات التحقق المحددة أيضا المنصوص عليها في القانون.

ليس لدينا تعليقات على صدق واتساق الحسابات السنوية للمعلومات الواردة في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضع المالي والحسابات السنوية

ونرى دون تحفظ، أن البيانات المالية تعرض بصدق ، من جميع الجوانب الجوهرية و المركز المالي للمؤسسة **(x)**محل الدراسة في 2015/12/31، وكذلك نتائج هذه العمليات والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقا لنظام المحاسبة المالية.

خلاصة الفصل:

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في مكتب المحافظ الحسابات ساعدنا في التعرف على طريقة عمله وكيفيه إعداد القوائم المالية والتقارير النهائية للحسابات السنوية للمؤسسة **(x)**وهذا ما حاولنا التطرق إليه من خلال طرح الأسئلة للاستفادة أكثر من معرفة ضوابط مهنة التدقيق وكذا حصولنا على التقرير النهائي حيث ساعدنا في معرفه كيفية إعداد التقارير للمؤسسة**(x)**.

الخاتمة العامة

من خلال دراستنا المتواضعة بينا الإصلاحات الجديدة في مهنة التدقيق حيث سعينا بالإحاطة على أهمية مهنة محافظ الحسابات المتمثلة في إضفاء المصداقية على الحسابات المقدمة من المؤسسة و محاربة الفساد والممارسات الغير القانونية فان هذه الأخيرة حريصة كل الحرص على التنظيم الجيد لها ليكون أداءها جيدا ،و هذا ما جعلها تراجع القانون 91-08 الصادر سنة 1991 المتعلق بالمهن وتعويضه بالقانون 10-01، و هدف من هذا التغيير هو فرض استرجاع سلطة الدولة في الرقابة على مهنة المحاسبة كذا تحسين الأداء من خلال المتابعة المهنية لتكوين نظري في المعاهد الخاصة و التربص المهني على مستوى مكاتب المحاسبة.

وكانت هذه الدراسة محاولة التوافق بين الإطارين النظري و الميداني من أجل الإجابة على الإشكالية الأساسية و التساؤلات المرفقة لها.

حيث الجزء النظري حاولنا الإلمام بإشكالية البحث بتناول فصل يتمثل في الإطار العام للتدقيق المالي و المحاسبي حيث تناولنا فيه التطور التاريخي للتدقيق و مختلف تعاريف و أهمية وأنواع وأهداف التدقيق، وكذا التطرق إلى الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات الذي يتمثل في شروط ممارسة المهنة و موانع تعينه و مهامه و مسؤولياته بالإضافة إلى التعرف على منهجية مهمته من خلال التخطيط و جمع أدلة الإثبات و إعداد التقارير و في الأخير قمنا بتوضيح دور محافظ الحسابات في أداء مهنة التدقيق و أهميته في اكتشاف الأخطاء.

أما الفصل الثاني يتمثل في دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات، حيث قمنا بالتعرف على مكتب محافظ الحسابات و أهم الإجراءات التي يقوم بها و بالأهم إعداد التقرير النهائي.

النتائج المرتبطة الفرضيات

انطلاقا من الجانب النظري و الدراسة الميدانية ثم الوصول إلى ما يلي :

الفرضية الأولى : التي نصت على "لقد جاء القانون 10-01 بعدة تعديلات من أجل التنظيم الجيد للمهنة و إلغاء الفوضى التي كانت سائدة في مهنة محافظ الحسابات "،و لقد تم إثبات صحتها في الفصل الأول في الإصلاحات الجديدة التي مست مهنة محافظ الحسابات التي

جاء بها القانون 10-01 الذي ألغى القانون 91-08 الذي كان غير منظم و يحتوي على فوضى عارمة .

الفرضية الثانية : التي تنص على" من خلال التعديلات التي جاء بها القانون 10-01 المختصة ب التقرير بحيث أصبح يتضمن ثلاثة عشر تقرير جزئي كل تقرير يخص عملية معينة " لقد تم أتبات صحتها في افصل الأول من خلال دراستنا للنصوص التشريعية و القانونية المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات أنه جاء بثلاثة عشر تقرير مفصل و منظم من أجل إبداء رأيه الفني المحايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها و نتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق ، أما في الفصل الثاني المتمثل في الدراسة الميدانية استنتجنا أنه لحد الآن محافظ الحسابات التابع لمكتب الدراسة يطبق التقرير القديم وهذا ما يبين أن وجود تناقض في تطبيق النصوص و الالتزامات القانونية.

نتائج أخرى:

فبعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في الفصلين توصلنا إلى النتائج التالية

1. بعد الالتزام بالقوانين الجديدة المنصوص عليها يسمح بضبط عملية التدقيق و الشخص القائم بها من أجل محاربة الفساد و الوصول إلى الحقائق الصحيحة.
2. ساهمت الإصلاحات الحديثة في مجال محافظة الحسابات الى تدعيم استقلالية محافظ الحسابات ،باعتباره أهم العوامل المساعدة للوصول لمصداقية القوائم و التقارير المالية ، وينبت من الدراسة أن هناك عوامل تهدد هذا الاستقلال منها، التعيين و العزل، تحديد الأتعاب و تقديم خدمات استشارية.
3. ترتكز أهمية الإفصاح والشفافية على حصول محافظ الحسابات على القدر الكافي من المعلومات و المعطيات المحاسبية يسمح له باكتشاف كافة الأخطاء، و الانحرافات و التجاوزات و المخالفات الموجودة للقوائم المالية و الإبلاغ عنها بكل شفافية
4. يتوقف نجاح محافظ الحسابات في منهج عمله على إتباعه لقوانين و التشريعات التي تضبط مهنة التدقيق المتعرف عليها فأهمية هذه القوانين تكمن في كونها مقياسا في الأداء الذي يقوم به محافظ الحسابات في تنفيذ عملية التدقيق.

5 - تطور كفاءة محافظ الحسابات مع ظهور قوانين جديدة تحكم مهنة المحاسبة و التدقيق.

6 - التدقيق المالي و المحاسبي يحتوي على مجموعة من المبادئ و القواعد و الشروط التي ينبغي أن تسير عليها لتحقيق الفعالية و الكفاءة في المؤسسة.

الاقتراحات:

في ضوء النتائج السابقة نقدم مجموعة من الاقتراحات التي نعتقد أنه بتجسيدها ستعود بالنفع على كل من محافظ الحسابات و مستخدمي المعلومة المحاسبية و منظمات مهنية و هذا كله يصب في هدف نهائي هو الحصول على معلومات ذات مصداقية و تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة المذكورة كما يلي:

1 - الاهتمام بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات الخاصة بالتقرير بالرقابة الداخلية و التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة.

2 - لابد على مكتب محافظ الحسابات توفير فرص لتنمية و تطوير معارف المحافظين من خلال برامج التعليم المهنية المستمرة و المنظمة من طرف الغرفة الوطنية.

3 - توظيف مدققين داخليين في كل مؤسسة يكون بشكل إجباري مما يساعد محافظ الحسابات على أداءه الجيد.

4 - ضرورة اهتمام المؤسسة بجودة التدقيق و جودة التقرير.

5 - نقترح ضرورة تدعيم استقلال محافظي الحسابات لتعزيز الثقة بمصداقية في القوائم. المالية المدققة و ذلك من قبل المنظمات المهنية و الهيئات المشرفة على التدقيق.

6 - ضرورة قيام محافظي الحسابات بالسعي المستمر و الدائم نحو تطوير أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات و ورشات عمل ندوات علمية مختصة، المشاركة في دورات تدريبية و التي تواكب كل ماهو جديد و أن تأخذ الجمعيات و المؤسسات المهنية دورها المناسب في ذلك .

7 - نقترح توكيل لجان مهمتهم فحص القوائم المالية للمؤسسة، و تقارير محافظي الحسابات بغية تقييم من التزام محافظي الحسابات بالمعايير المهنية و القواعد المعمول بها التي تطبق في تدقيق القوائم المالية.

8 -يجب أن لا تكون عهدة محافظ الحسابات ثابتة أي تتجاوز ثلاثة سنوات لأداء مهمته بكل نزاهة.

9 -يجب أن يكون هناك اتصال بين محافظ الحسابات الحالي مع محافظ الحسابات القديم في تقديم له المعلومات الكافية .

10 - يجب تحديد الأتعاب التي يتقاضاها محافظ الحسابات

أفاق الدراسة:

إن ما تبين لنا من خلال الدراسة أن موضوع الإصلاحات الجديدة التي مست مهنة التدقيق التي حددت مسؤوليات محافظ الحسابات هو موضوع متشعب يصعب حصره لدى يبقى باب الدراسة مفتوح لمن أراد البحث فيه أكتر و عليه يمكن في أخر هذا البحث طرح المواضيع التالية:

- قدرة محافظ الحسابات على اكتشاف الغش حسب القانون 10-01.
- واقع التدقيق في المؤسسات العمومية الجزائرية.
- مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في امتداد الإصلاحات الجديدة للتدقيق من خلال خلق معايير جزائرية للتدقيق

قائمة المراجع

قائمة المراجع

- **المراجع باللغة العربية:**

أولا: الكتب:

1) حمدي السقا، **أصل المراجعة**، الجزء الأول، مطبعة بن حيان، دمشق 1979.

2) خالد امين، **علم تدقيق الحسابات** ، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان 1980.

3) عبد الفتاح الصحن ، فتحي رزق السوافيري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

4) أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد**، الدار الجامعية، مصر، 2007.

5) خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات**، الناحية النظرية، دار وائل للنشر الطبعة الثانية 2004.

6) محمد الفيرمي، عوض لبيب، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

7) هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق**، دار وائل للنشر، عمان ، جانفي 2004.

8) خالد أمين، **التدقيق ورقابة البنوك**، الطبعة 1، دار وائل للنشر، عمان، 1998.

9) خالد أمين عبد الله، وخليل محمود الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.

10) رأفت سلامة وآخرون، **علم تدقيق الحسابات**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

11) أبو رقبة توفيق مصطفى والمصري عبد الهادي إسحاق، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، دار الكندي، الأردن، 2000.

12) رؤوف عبد المنعم حسين شادلي، **مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق**، الفاروق الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2000.

13) أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.

14) محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.

15) عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، **أسس المراجعة**، دار الجامعة ،الإسكندرية، 2004.

16) عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، **الرقابة والمراجعة الداخلية** (على مستوى الجزئي والكلي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003-2004.

17) منصور حامد محمود، محمد هشام الحمودى، محمد أبو العلا الطحان، **أساسيات المراجعة**، الطبع بمطبعة مركز جامعة القاهرة، 1999.

18) طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الجزء الأول، 2003.

19) أمين السيد احمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

20) محمد احمد خليل، **المراجعة و الرقابة المحاسبية**، دار الجامعيات المصرية، 1968.

21) عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، **الرقابة و المراجعة الداخلية**، دار الجامعية الجديدة للنشر.

22) احمد سمير الصبان، فتحي رزق السوافيري، **الرقابة والمراجعة الداخلية** (مدخل نظري تطبيقي)، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1986.

23) أحمد حلمي جمعة؛ **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2000.

24) عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1999-2000.

25) السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية، المعايير والقواعد**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008.

26) حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة** (الإطار النظري والإجراءات العملية)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزء الأول، 2009.

27) عبد الهادي أسحق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، الطبعة الأولى، الأردن، دار الكندي للنشر والتوزيع، 2014 .

28) إبراهيم علي عشماوي ، **أساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية ،طوفي مصر للطباعة** ، مصر، بدون سنة النشر .

29) زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى دار الراية للنشر، عمان – الأردن 2009.

30) فيروز خويلدات، أعمر عزاوي، مبارك بوعلاق، **واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين تحولات وتحديات**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، 2015.

<u>ثانيا: الأطروحات والمذكرات:</u>

1) صلاح ربيعة، **المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق**، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية وغير، 2007.

2) مسعود صديقي، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط الاقتصادي غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003.

3) هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2004.

4) صديقي مسعود، دور **المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية،** مقال في مجلة الباحث الصادرة عن كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ورقلة، عدد 01.

5) شريفي عمر ، **التنظيم المهني للمراجعة،** أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2012/2011.

6) يعقوب ولد الشيخ محمد ولد بورة، **التدقيق المحاسب في المؤسسات العمومية،** أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان2015/2014.

7) رقية غربي، **تقييم مدى التزام المراجع الخارجية بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقا لمعايير المراجعة الدولية،** مذكرة تدخل لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي؛ جامعة الوادي، 2012.

8) مامة مفتاح؛ **دور المراجعة الخارجية في الحكم على مصداقية وشرعية القوائم المالية،** مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2011-2012.

9) الأخضر عايشي، **دور المراجعة الخارجية في تحقيق جودة التقارير المالية،** مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2012.

10) سعد الله رقية، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حكومة الشركات،** مذكرة ماستر، جامعة مسيلة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية علوم التسيير، 2014/2013.

11) عديلة لموسخ، **دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظة الحسابات،** مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستر ، . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي 2014 .

12) بن جميلة محمد ،**مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة** ،مذكرة لنيل الماجيستير, تخصص قانون مالية, جامعة قسنطينة ،2010.

13) بالخير بوهايشة، **دور محافظ الحسابات في ضبط حكومة الشركات،** جامعة ورقلة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية , 2014.

14) محمد لمين لونيسه، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين المعلومة المالية،** جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017.

15) متيجي رحيم، **ممارسة المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية،** مذكرة مقدة لنيل متطلبات شهادة ماستر، جامعة أكلي محند أو الحاج البويرة، 2015.

16) وليد بن كيكي، **واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وتكيفها مع المعايير الدولية للمراجعة،** مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة أم البواقي، 2014/2013.

17) زنوش توفيق، قاسي أحلام، **الأثر الأخلاقي لمراجع الحسابات في الحد من ممارسات الفساد الإداري والمالي،** مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة أكلي محند أوالحاج، البويرة، 2014.

ثالثا: النصوص التشريعية والتنظيمية:

1) المادة 22 من القانون 01-10 **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الجزائر، المؤرخة في 16 رجب 1431الموافق ل 29 يونيو 2010.

2) المادة 715 من القانون التجاري مكرر4 ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، 1993.

3) الجريدة الرسمية رقم 20 ل 1 ماي 1991.

4) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المتضمنة القانون 01-10، المؤرخة في 11 يوليو2010 .

5) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، العدد 7.

6) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المتضمنة القانون التجاري 2007، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخة في 25 أفريل 1993.

7) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97.

8) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30.

9) المادة 38 من المرسوم التنفيذي رقم 96 المتضمن قانون الأخلاقيات المهنية و كذا المادة 71 من النظام الداخلي لمصف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

10) المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2001 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.

11) القانون رقم 07-11 المؤرخ في 27-11-2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي.

12) القرار رقم126 المؤرخ في 24-06-2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

13) سيد محمد، بوعرار أحمد شمس الدين، **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق** في ظل القانون رقم 10-01.

- **المراجع باللغة الفرنسية:**

1) LIONNEL.G et GERARD.V, Audit et control interne, aspects Financiers, opération et stratégique, 4ème édition, Dolloz, Paris, France, 1992.

2) J.Moneger & T. Granier, **le commissaire aux comptes**, DALLOZ 1995.

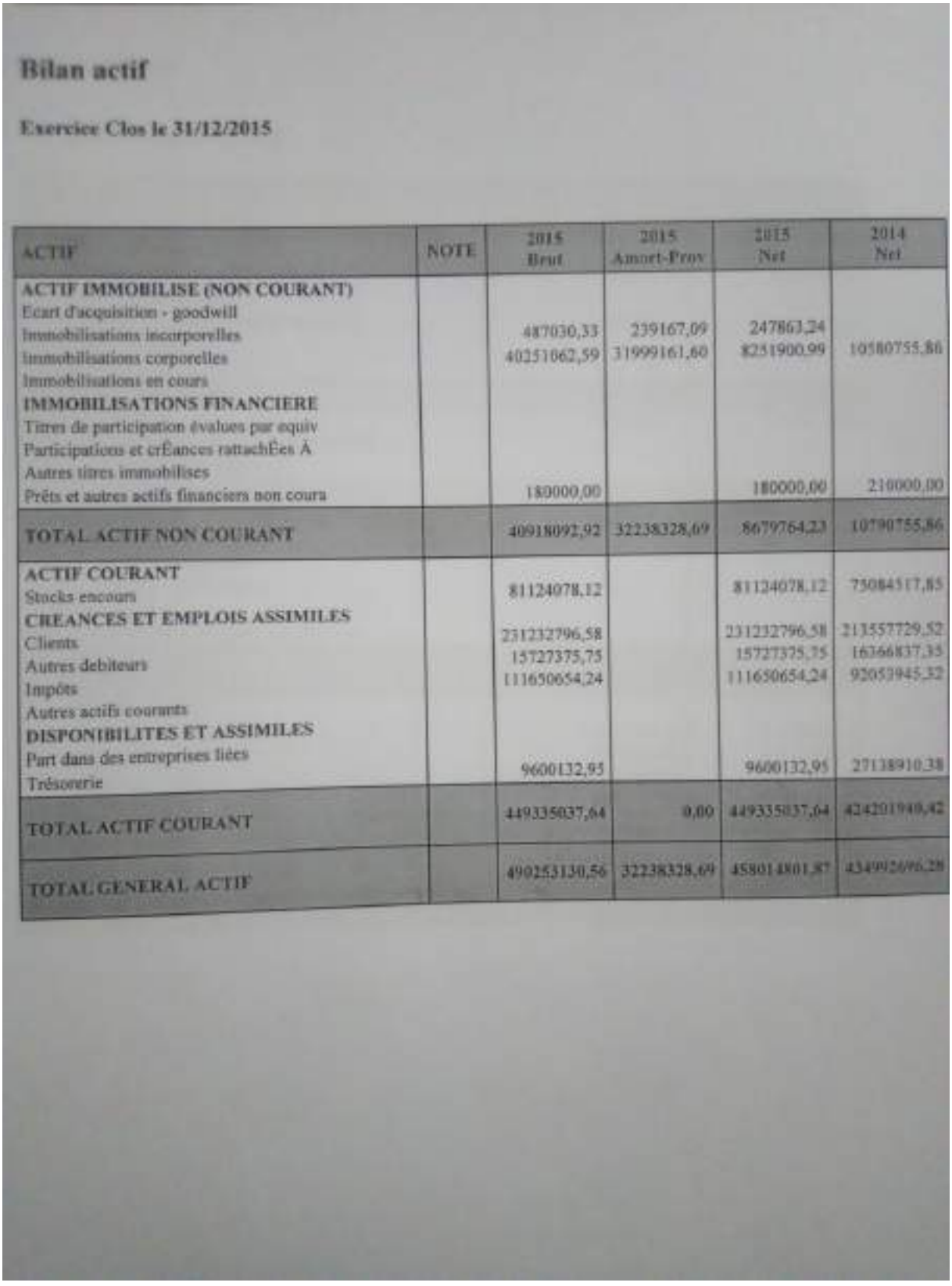
3) Jean Hémard& François Terré & Pierre Mabilat, **Sociétés Commerciales** – tome 02, DALLOZ, Paris, 1974.

4) Antoine MERCIER, Philippe MERLE, **Audit et commissariat aux comptes : guide de l'auditeur et de l'audité**. **Editions Francis Lefebvre**, Paris, 2009/2010.

الملاحق

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01:



Bilan actif

Exercice Clos le 31/12/2015

ACTIF	NOTE	2015 Brut	2015 Amort-Prov	2015 Net	2014 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition - goodwill					
Immobilisations incorporelles		487030,33	239167,09	247863,24	
Immobilisations corporelles		40251062,59	31999161,60	8251900,99	10580755,86
Immobilisations en cours					
IMMOBILISATIONS FINANCIERE					
Titres de participation évalues par equiv					
Participations et crÉances rattachÉes À					
Autres titres immobilises					
Prêts et autres actifs financiers non coura		180000,00		180000,00	210000,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		40918092,92	32238328,69	8679764,23	10790755,86
ACTIF COURANT					
Stocks encours		81124078,12		81124078,12	75084517,85
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES					
Clients		231232796,58		231232796,58	213557729,52
Autres debiteurs		15727375,75		15727375,75	16366837,35
Impôts		111650654,24		111650654,24	92053945,52
Autres actifs courants					
DISPONIBILITES ET ASSIMILES					
Part dans des entreprises liées					
Trésorerie		9600132,95		9600132,95	27138910,38
TOTAL ACTIF COURANT		449335037,64	0,00	449335037,64	424201940,42
TOTAL GENERAL ACTIF		490253130,56	32238328,69	458014801,87	434992696,28

الملحق رقم 02:

Bilan Passif

Exercice Clos le 31/12/2015

PASSIF	NOTE	2015	2014
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		52000000,00	52000000,00
Capital souscri-non appele			
Primes et réserves (réserves consolidées) (1)		5200000,00	4688210,61
Ecart de réévaluation			
Ecart d'Équivalence			
Résultat net de l'exercice		**23786730,79**	**26060289,25**
Report a nouveau		62036925,71	36663119,90
PART DE LA SOCIETE CONSOLIDANTE (1)			
PART DES MINORITAIRES (1)			
TOTAL I		**143023656,50**	**119411619,76**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Droits du concédent			
Provisions et produits comptabilises d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**0,00**	**0,00**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattaches		184515306,60	217827815,17
Impôts		21842124,72	18816297,25
Autres dettes		24530950,14	24131264,42
Trésorerie passif		84102763,91	54805699,68
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**314991145,37**	**315581076,52**
TOTAL GENERAL PASSIF		**458014801,87**	**434992696,28**

الملحق رقم 03:

COMPTE DE RESULTAT "TCR"

Période Clos le 31/12/2015

LIBELLE	NOTE	2015	2014
Ventes de marchandises		595419632,44	561177717,47
Prestations fournies			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
1 - PRODUCTION DE L'EXERCICE		**595419632,44**	**561177717,47**
Achats de marchandises vendues/matières consommées		512474314,39	491663144,37
Services extérieurs et autres consommations		15458663,78	14585541,53
2 - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**527932978,17**	**506248685,90**
3 - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		**67486654,27**	**54929031,57**
Charges de personnel		14148909,33	10959835,25
Impôts, taxes et versements assimiles		9206861,64	8424861,00
4 - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**44130883,30**	**35544335,32**
Autres produits opérationnels		363553,14	2342983,97
Autres charges opérationnelles		263899,53	236341,88
Dotations aux amortis, prov et pertes de valeurs-actifs non courants		2427401,88	2105347,56
Reprises sur pertes de valeur et provisions			
5 - RESULTAT OPERATIONNEL		**41803135,03**	**35545629,85**
Produits financiers		817384,47	
Frais financiers		10476288,71	1701098,35
6 - RESULTAT FINANCIER		**-9658904,24**	**-1701098,35**
7 - RESULTAT ORDINARE AVANT IMPOT (5 + 6)		**32144230,79**	**33844531,50**
Impôts exigibles sur résultat ordinaires		8357500,00	7784242,23
Impôts différes (variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**596600570,05**	**563520701,44**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**572813839,26**	**537460412,19**
8 - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**23786730,79**	**26060289,25**
Eléments extraordinaires produits			
Eléments extraordinaires charges		0,00	0,00
9 - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		**23786730,79**	**26060289,25**
10 - RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
11- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		**23786730,79**	**26060289,25**

الملحق رقم 04:

Actif Non courant

N° compte	Désignations	Valeur Début exercice	Valeur Mouv, exercice	Valeur Fin exercice
	Immobilisations incorporelles			
204	logiciel informatique	230620,08	256410,25	487030,33
	Immobilisations corporelles			
218	Autres Immobilisations corporelles	40161062,59	90000,00	40251062,59
	Immobilisations financières			
275	cautionnements versées	210000,00	-30000,00	180000,00
	Total Général	**40601682,67**	**316410,25**	**40918092,92**

الملحق رقم 05:

Les Amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles

N° compte	Désignations	Valeur Début exercice	Valeur Mouv, exercice	Valeur Fin exercice
280	Amort Immobilisations incorporelles	230620,08	8547,01	239167,09
281	Amort Immobilisations corporelles	29580306,73	2418854,87	31999161,60
	Total Général	29810926,81	2427401,88	32238328,69

الملحق رقم 06:

Actif Courant / Stocks encours

N° compte	Désignations	Valeur Début exercice	Evolution	Valeur Fin exercice
30	stocks de marchandises	74901365,68	-5514741,47	69386624,41
31	mat-premiere & fournitures	0,00	0,00	0,00
32	Autres approvisionnements	183151,97	538782,54	721934,51
33	encours de production	0,00	0,00	
35	stocks de produits	0,00	0,00	
37	stocks à l'extérieur	0,00	11015519,20	11015519,20
	Total Général	**75084517,65**	**6039560,27**	**81124078,12**

الملحق رقم 07:

Actif Courant

N° compte	Designations	Valeur Début exercice	Valeur Mouv. exercice	Valeur Fin exercice
	créances & emplois assimilés			
41	clients	213557729,52	17675067,06	231232796,58
409/45/48	autres débiteurs	16366837,35	-639461,60	15727375,75
445	Impôts & assimilés	92053945,32	19596708,92	111650654,24
	Disponibilités & assimilés			
51/53/54	trésorerie	27138910,38	-17538777,43	9600132,95
	Total Général	**349117422,57**	**19093536,95**	**368210959,52**

الملحق رقم 08:

Capitaux Propres

N° compte	Désignations	Valeur Début exercice	Valeur Mouv. exercice	Valeur Fin exercice
	CAPITAUX PROPRES			
101	Capital émis (ou compte de l'exploitant)	52000000,00	0,00	52000000,00
106	Primes et réserves (réserves consolidées) (1)	4688210,61	511789,39	5200000,00
11	Report a nouveau	26060289,25	35976636,46	62036925,71
12	**Résultat net de l'exercice**	36663119,90	-12876389,11	23786730,79
	Total Général	119411619,76	23612036,74	143023656,50

الملحق رقم 09:

Passifs non courants

N° compte	Désignations	Valeur Début exercice	Valeur Mouv. exercice	Valeur Fin exercice
	CAPITAUX PROPRES			
16	Emprunts et dettes financières	0.00	0.00	0.00
	Total Général	0,00	0,00	0,00

الملحق رقم 10:

Passifs courants

N° compte	Désignations	Valeur Début exercice	Valeur Mouv. exercice	Valeur Fin exercice
	PASSIFS COURANTS			
401	Fournisseurs et comptes rattachés	217827815,17	-33312508,57	184515306,60
444/445/447	Impôts	18816297,25	3025827,47	21842124,72
419/43/45	Autres dettes	24131264,42	399685,72	24530950,14
519	Trésorerie passif	54805699,68	29297064,23	84102763,91
	Total Général	315581076,52	-589931,15	314991145,37