

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

كيفية إعداد تقرير محافظ الحسابات
وفق لمعايير التدقيق الجزائرية الجديدة NAA
دراسة حالة لدى محافظ الحسابات

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص : محاسبة و تدقيق

تحت اشراف :

أ/د . عوادي مصطفى

من إعداد الطالبات :

✓ طبشي فاطمة الزهراء

✓ طاعن فريال

✓ الإخوة جهيدة

لجنة المناقشة :

الصفة	الرتبة العلمية	الإسم و اللقب
رئيسا	أستاذ محاضر - ب-	د/عازب ش أحمد
مؤطرا ومقررا	أستاذ محاضر - أ-	أ/د. عوادي مصطفى
ممتحنا	أستاذ محاضر - ب-	د/عوني محمد ص

السنة الجامعية : 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الشكر و التقدير

اللهم نعوذ بك من قلب لا يخشع و عين لا تدمع و علم لا ينفع و دعاء لا يستجاب له الحمد لله و الشكر للمولى جل شأنه مصدقا لقوله تعالى "لئن شكرتم لأزيدنكم" الحمد لله الذي ألهمنا الصبر و منحنا إياه طيلة هذا المشوار ليتكلم جاهدنا بهذا العمل الذي أتمنى أن يكون سندنا علميا ناجحا لكل من اطلع عليه.

و انطلاقا من قول رسول الله صلى الله عليه و سلم "من صنع إليكم معروفا فكافئوه فإن لم تجدوا ما تكافئوه به فادعوا له حتى ترو أنكم كافأتموه"

نتقدم بخالص شكرنا و امتناننا للأستاذ المشرف الأستاذ عوادي مصطفى الذي لم يدخر أي جهدا لمساعدتنا في إنجاز هذا العمل و على المجهودات التي بذلها معنا طيلة الموسم الدراسي من خلال متابعته للعمل بنصائحه و توجيهاته القيمة لنا, كما نتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفونا بقبول مناقشة مذكرتنا و تقييمها و ندين بالشكر أيضا إلى كل طاقم جامعة الوادي و قسم العلوم المالية و المحاسبية ، الذين ساعدونا من خلال تقديم جميع التسهيلات و مختلف التوضيحات و المعلومات لانجاز هذا البحث.

وفي الختام نشكر كل من ساعدنا و ساهم في هذا العمل سواء من قريب أو بعيد

حتى ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة عطرة.

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

" وقضى ربك أن تعبدوا إلا آياه ، وبالوالدين إحسانا إما يبلغن عندك الكبر أحدهما أو كلاهما ، فلا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما "

إليكم أهدي ثمرة جهدي وعملي أهدي ثمرة جهدي إلى:

إلى روعي الأولى الشمعة التي تنير دربي إلى من ذاقت مرارة الحياة لتطعمنا أحلاها و إلى من وهبت عمرها و شجعتني على مواصلة دربي " أمي الغالية " أطال الله في عمرك.

إلى أغلى ما في الوجود إلى من هدى روعي و طهر نفسي إلى الذي ساعدني طول حياتي و كان سنداً لي إلى "أبي العزيز " أطال الله في عمرك.

إلى جدتي العزيزة حفظها الله لنا و أطال في عمرها .

إلى أخي: عبد الحق ... أخواتي : سارة , مارية , أمينة , أسماء.

إلى زميلاتي التي برفقتهن أنجزنا هذا العمل.

إلى من نساهم قلبي و لن ينساهم قلبي، إليكم جميعاً أهدي عصارة جهدي.

الإهداء

الحمد لله أولاً و آخراً

" و ماتوفيقي إلا بالله "

بفضل الله تعالى أتممت مناقشة مذكرة التخرج للحصول على شهادة ماستر محاسبة و تدقيق .

إلى من كلله الله بالهبة و الوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل إسمه بكل إفتخار ..

والدي العزيز .

و إلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب و إلى معنى الحنان أمي الغالية .

و إلى أخوتي محبتنا وفاء أنتم سندي و حزام ظهري.

و إلى زوجي و إبنتي (تولين) دمتم لي في سراء و الضراء .

إلى أبناء أختي محمد إلياس و إسراء .

إلى من نساهم قلبي و لن ينساهم قلبي .

إلى زميلاتي التي برفقتهم أنجزنا هذا العمل.

الإهداء

الحمد لله أولا و أخيرا , و الحمد لله ظاهرا و باطنا .

لا يأس مع الحياة و لا حياة مع اليأس لذا أهدي هذا العمل إلى أمي و أبي و اخوتي و أبنائهم .

إلى كل من أنار دربي بمعلومة طيلة حياتي إلى الذي وقف معي في الشدائد و كان سنداً لي .

أشكر زميلاتي التي شاركنني في هذا العمل .

الفهرس العام :

الصفحة	قائمة المحتويات
I	الشكر و التقدير
IV_III_II	الإهداء
V	الفهرس العام
B_A	الملخص
C	قائمة الجداول
D	قائمة الملاحق
E	قائمة المختصرات
F	قائمة الأشكال
i	مقدمة عامة
الفصل الأول : الاطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA	
1	تمهيد
2	المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق في الجزائر
16	المبحث الثاني : الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية NAA
26	المبحث الثالث : الإصدارات الأخيرة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA
33	خلاصة الفصل
الفصل الثاني : الادبيات النظرية لمحافظ الحسابات	
36	تمهيد
37	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مهنة محافظ الحسابات
48	المبحث الثاني: تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
52	المبحث الثالث: معايير اعداد تقارير محافظ الحسابات
58	خلاصة الفصل

الفصل الثالث: كيفية اعداد تقرير محافظ الحسابات وفق لمعايير التدقيق الجزائرية الجديدة NAA

61	تمهيد
62	المبحث الأول : تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات
66	المبحث الثاني :الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية
67	المبحث الثالث : عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
70	خلاصة الفصل
72	خاتمة العامة
74	المراجع
78	الملاحق

الملخص :

يعد محافظ الحسابات مصدر ضمان لتسيير مصالح أصحاب المؤسسات فهو ذو شفافية عالية خالي من التعاملات المشبوهة , كما أن له دور فعال في تعزيز الإفصاح في القوائم المالية .

ان الهدف من دراستنا هذه كيفية اعداد تقرير محافظ الحسابات وفق لمعايير التدقيق الجزائرية NAA , هيا تبيان أهميته الكبيرة في إنشاء الدراسات الميدانية و لقد إستعنا بالدراسة الميدانية المطبقة من طرف مكتب المحاسبة و التدقيق مكتب ذو خبرة طويلة في هذا الميدان ولقد اعتمدنا على أداة الملاحظة والمقابلة .

و من خلال دراستنا توصلنا الى أن محافظي الحسابات يستعينون بمعايير التدقيق بشكل مباشر و اقراري , وأن تقرير محافظ الحسابات ماهو إلا معلومات مأخوذة من مصادر ضرورية و مهمة .

الكلمات المفتاحية : مهنة محافظ حسابات , تقرير محافظ حسابات , معايير التدقيق الجزائرية .

Résumé:

Les portefeuilles de comptes sont une source de garantie pour la gestion des intérêts des propriétaires institutionnels, car ils sont très transparents et exempts d'opérations suspectes, et jouent un rôle efficace dans l'amélioration de l'information dans les états financiers.

Le but de notre étude est de savoir comment préparer le rapport du portefeuille de comptes conformément aux normes d'audit algériennes NAA, pour montrer sa grande importance dans la mise en place d'études de terrain et nous avons utilisé l'étude de terrain appliquée par le Bureau de comptabilité et d'audit, un bureau avec une longue expérience dans ce domaine, et nous nous sommes appuyés sur l'outil d'observation et d'entretien.

Dans le cadre de notre étude, nous avons constaté que les vérificateurs utilisent les normes d'audit directement et de façon déclarative, et que le rapport du portefeuille de comptes ne contient que de l'information tirée de sources nécessaires et importantes.

Mots-clés : Profession de Comptable Gouverneur, Rapport de portefeuille, Normes d'audit algériennes.

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
68	النتائج الصافية التي حققتها المؤسسة	الجدول الاول
69	جدول الاصول	الجدول الثاني

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملاحق
77 إلى 91	تقرير محافظ حسابات وفق معايير المحاسبة الجزائرية لمؤسسة	14 صفحة

قائمة المختصرات

المختصرات	معنى المختصرات
NAA	المعايير الجزائرية للتدقيق
C.S.T.C	المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة
ISA	معايير التدقيق الدولية

قائمة الاشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
62	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	1
67	شكل المتغيرات	2

مقدمة عامة

في ظل التغيرات والتطورات التي شهدتها العالم تبع ذلك تطور المؤسسات وظهور عدة شركات مما أدى الى انفصال الملكية عن الإدارة تدريجيا و ظهور عملية المراجعة والمراقبة من أجل حماية الدائنين الغير مشاركين في الإدارة وكشف التلاعب أو غش من خلال إعطاء رأي فني محايد مدعم بقرائن وأدلة عن مدى شرعية وصدق حسابات مؤسسة. ويقوم بهذه المهمة المدقق الخارجي أو ما يعرف في الجزائر بمحافظ الحسابات.

في نهاية المهمة يقدم محافظ الحسابات تقرير تدقيق القوائم المالية وهو الوسيلة التي تمكنه من عرض رأيه في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما من التلاعبات واحترام اطار إعداد وعرض القوائم المالية, التي قد قام من قبل بتدقيق حساباتها.

في الجزائر يقوم محافظ الحسابات في اطار مهمته السنوية للمصادقة على صحة حسابات المؤسسات الاقتصادية, وانتظامها ومدى مطابقتها لاحكام التشريع المعمول به (القانون 10_1 المتعلق بالمهنة) ولهذا يعتبر تقرير تدقيق القوائم المالية في غاية الأهمية، لاعتباره مصدرا موثوقا للمعلومات.

1_ طرح الاشكالية:

ومن مجمل ما سبق فإن الإشكالية الرئيسية التي تحاول هذه المذكرة الإجابة عليها، يمكن صياغتها على النحو التالي:

_ كيف يتم إعداد تقرير محافظ الحسابات وفق معايير التدقيق الجزائرية الجديدة NAA ؟

2_ الاسئلة الفرعية:

_ ماهي معايير التدقيق الجزائرية الجديدة NAA ؟

_ ماهي أهمية مهنة محافظ الحسابات في مجال مراقبة و مراجعة الحسابات؟

_ أهمية معايير التدقيق المحاسبية بالنسبة لاعداد تقرير محافظ الحسابات؟

3_ فرضيات الدراسة :

_ تعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة المقاييس والمبادئ المهنية.

_ تعمل معايير التدقيق الجزائرية على رفع جودة تدقيق الكشوف المالية و الأعمال المحاسبية.

_ أهمية معايير التدقيق المحاسبية بالنسبة لاعداد تقرير محافظ الحسابات .

4_ أسباب اختيار الموضوع:

من الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع هي:

_ أهمية البحث في الوقت الراهن، حيث يتزامن مع حادثة اعتماد معايير التدقيق الجزائرية.

_ أهمية مهنة محافظ الحسابات في مجال مراقبة و مراجعة الحسابات .

_ الموضوع جدير بالدراسة وينسجم مع التخصص.

5_ أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

_ التعرف على مهنة محافظ الحسابات .

_ التعرف على معايير التدقيق الدولية.

_ إلقاء الضوء على تطور التدقيق في الجزائر.

_ كيفية إعداد تقرير محافظ الحسابات .

6_ أهمية الدراسة:

إن الأهمية التي تكتسبها هذه الدراسة:

_ تساعد معايير التدقيق في التسيير الحسن و تدقيق للحسابات .

_ دور محافظ الحسابات في مراجعة الحسابات و كيفية إعداد التقرير .

_ توضيح دور محافظ الحسابات في مراجعة حسابات الشركة.

7_ صعوبات الدراسة :

_ صعوبة الإلمام بمجمع القوانين المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات خاصة في المراحل الأولى.

الفصل الأول :

الإطار العلمي لمعايير

التدقيق الجزائرية NAA

تمهيد:

يعتبر التدقيق وسيلة للإثبات مدى صحة المعلومات القانونية وسلامة تطبيقها في الواقع أي مدى تمثيلها للحقيقة على أرض الواقع أحسن تمثيل.

ويعد هذا العلم نتيجة عن كثير من التجارب، فبتطوره عبر العصور نتج عليه إصدار معايير التدقيق الدولية والتي تعتبر بمثابة المرجع الأول للمدققين في عملية القياس والحكم أثناء أدائهم لمهامهم وذلك من قبل الهيئات المهنية والمنظمات الدولية.

و لإثارة هذه المحاور قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث محاور :

المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق في الجزائر.

المبحث الثاني : الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية NAA .

المبحث الثالث :الإصدارات الاخيرة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA .

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق في الجزائر

التدقيق وظيفة مهمة و حساسة في المؤسسة، و هذه الوظيفة لم تكن وليدة العصر الحديث، بل ظهرت منذ القدم، و على ضوء هذا سنتطرق في هذا المبحث للأدبيات النظرية للتدقيق من مفاهيم وهيئات و اللجان والتطور التاريخي للتدقيق في الجزائر .

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر

ترجع مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته وقد ظهرت هذه الحاجة في الحكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم التدقيق للتأكد من صحة الحسابات العامة.

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق

شهدت مهنة المراجعة في الجزائر خلال مراحل تطورها العديد من التغيرات إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل المختلفة وجاء اختيارنا لهذا لمهنة التدقيق في الجزائر من اجل التعرف على واقع المهنة في ظل قانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة المحاسب والمراجعة والتدقيق وسوف نتطرق في المطلب الأول إلى أهم وجميع المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق في الجزائر.

لقد مرت مهنة التدقيق في الجزائر بالعديد من المراحل نوجزها فيما يلي¹:

أولا :الفترة قبل الاستقلال

عرفت الجزائر مهنة التدقيق في القرن العشرين ، حيث مورست هذه المهنة في الجزائر وفق القوانين الفرنسية نذكر منها قانون 1945/09/19 المتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين المعتمدين وقد بقي هذا القانون معمول به حتى الاستقلال .

ثانيا: الفترة عقب الاستقلال

كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت فرغا كبيرا والعديد من المشاكل، إما على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأطير وظلت مهنة التدقيق خاضعة للنصوص المستمدة من القانون الأساسي.

¹ أمين الشيخ بلال ،واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر ومدى تكييفها مع معايير المراجعة الدولية، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسيير ، محاسبة وتدقيق ، جامعة سطيف 1 ، الجزائر، 2012/2013 ، ص 45.

ثالثا : الفترة ما بين 1969 – 1980

لقد بدأ تنظيم المراجعة في الجزائر سنة 1969 حيث أشار الامر رقم 69 - 107 المؤرخ في 31 جويلية 1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على انه يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيني مراجعي حسابات المؤسسة والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري في المؤسسات التي تملك الدولة فيها حصصا من رأسمالها وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصادقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية لأصول والخصوم¹.

كما تناول المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16/11/1973 تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، و ممارسة هذه الوظيفة إلى الأطراف التالية :
مراقبو المالية ، مفتشوا المالية ، أما المراقبين فأوكلت لهم المهام التالية :

_ المراقبة البعدية: لشروط انجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غري مباشرة .

_ متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشف التقديرى لمواصفات الخطة .

_ مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من الحماسية العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

رابعا: الفترة 1980 – 1988

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات الاقتصادية التي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعدد أنماط التسيير وغياب اطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي اجبر المشرع الجزائري على أن يبين آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة وكان ذلك بفعل القانون رقم 80-05 المؤرخ في 30/10/1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة في مادته رقم 05 نص على مايلي³: "مجلس المحاسبة يراقب جميع الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصادقيتها "

لقد ترتب على القانون 80-05 إلغاء المادة 39 من الأمر 69-107 وضمها المرسوم 173-70 وأعطى هذا القانون لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي للممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسيير الأصول العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني ومنه أصبحت مهنة

¹ _ الأزهر عزة، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية ، العدد ، 5 جامعة الوادي، الجزائر ، 2012 ص20.

² _ عمر شريفي، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية ، سطيف، الجزائر 1، 2012، ص 115_114.

³ _ أمين الشيخ بلال، مرجع سابق، ص.47

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

التدقيق في الجزائر تعيش فراغ قانوني من حيث شروط التعيين والمهام والواجبات والمسؤوليات¹.
لقد استمر هذا الفراغ إلى غاية سنة 1984 تاريخ إصدار قانون المالية لسنة 1985 والذي جاء لعيد تكييف المهنة،
لكن هذا القانون بقي حبرا على ورق ولم يتم تطبيقه على أرض الواقع لعدة أسباب منها:
■ النقص الحاد في عدد المدققين لممارسة المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة إليهم.
■ غياب التنظيم المهني والذي كان بمقدوره إذا ما توفر أن يحرك معايير هذه المهنة، وتنبيه السلطات
العمومية لدور هذا القطاع في التحكم في التسيير وسياسة إعادة هيكلة القطاع العمومي. لقد تطلب الأمر انتظار
سنة 1988 تاريخ صدور القانون المتعلق باستقلالية المؤسسات وبالتالي إعادة الاعتبار للتدقيق في المؤسسات
العمومية.

خامسا: الفترة 1991 – 1988

إن تطور المراجعة والتدقيق في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل
الإنتاج و إحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور رقم 88-01 إن هذا القانون حرر
الشركة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من المتابعة التي كانت ملازمة لها، في الماضي، كما أن هذا
الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة
الاقتصادية وبما يسمح مزاوله الرقابة على هذه المؤسسات³.
وقد تلي صدور القانون 88-01 المتعلق بالاستقلالية صدر القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة
يراعي التغييرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث أصبحت مهمة مجلس المحاسبة تنحصر في الرقابة
اللاحقة المالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري
والمحاسبة العمومية وأصبحت العمليات التي تتناولها المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانوني المدني
والقانون التجاري ليست من اختصاص المحاسبة⁴.

سادسا: مرحلة 2010 - 1991

❖ من: 2001 - 1991 تميزت هذه الفترة بالنصوص القانونية لتنظيم المهنة كما يلي:
■ القانون رقم: 08-91 حيث بموجبه شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و أنشأت
من المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين⁵.
■ المرسوم التنفيذي رقم: 20-92 المحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات

¹ حسام الدين حماني، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر، دراسة مقدمة لنيل شهادة ماستر كلية العلوم الاقتصادية غير منشورة، مالية ومحاسبة، جامعة سطيف، 1 الجزائر، 2012، ص 45.

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

³ شمس الدين بوعرار، مداخلة: مدى توافق التدقيق في الجزائر للتدقيق في ظل قانون 10-01 كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2011 ص 4.

⁴ قانون 90-32 المؤرخ في 12/04/1999 يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 1990 العدد، 05 المادتين 03 _ 04.

⁵ مرسوم تنفيذي رقم، 92-20 مؤرخ في، 13/01/1992 المحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية لخبراء محاسبين.

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

- والمحاسبين المعتمدين ولضبط قواعد عمله ثم تحديد أعضاء المجلس¹.
- المرسوم المؤرخ 07 نوفمبر 1994: بجدول أتعاب محافظ الحسابات والذي عدل بالقرار المؤرخ في 06 ديسمبر 2006 الذي حدد أجور وأتعاب محافظي الحسابات في إطار ما يسمح به القانون².
- المرسوم التنفيذي رقم: 96-136 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير والمحاسب والمحافظ الحسابات، حيث حدد هذا المرسوم الأخلاق والقواعد الواجب الالتزام بها من طرف أعضاء المنظمة الوطنية وبالخصوص حق وواجبات المحاسب المهني.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 والذي بموجبه يتم استحداث مجلس المحاسبة وتنظيمه³.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-431: حدد طرق تعيين محافظي الحسابات من طرف المؤسسات العمومية وكذلك من مراكز الأبحاث والمؤسسات غير مستقلة⁴.
- المرسوم التنفيذي رقم 97-457: ويهدف هذا المرسوم إلى تحديد كفايات نشر معايير وتقرير الشهادات والألقاب التي تسمح بممارسة مهنة المحاسبة⁵.
- المرسوم التنفيذي رقم 97-458: إضافة ممثل للسلطة العمومية داخل مجلس المحاسبة يعينه وزير المالية⁶.
- القرار المؤرخ في 24 مارس 1999: والمتضمن الموافقة على الإيجارات والشهادات وكذلك شروط الخبرة المهنية.

سابعاً: جانفي 2010_2011

قامت الجزائر بحل المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وإنشاء ثلاث منظمات جديدة وهي: المصنف الوطني للخبراء المحاسبة، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المهنيين، إضافة إلى إصدار قانون جديد منظم لمهنة التدقيق والمراجعة 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظي الحسابات المعتمدين⁷.

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق

لقد تعددت مفاهيم التدقيق من باحث إلى آخر ومن مؤلف إلى آخر للوصول لمفهوم الشامل. فقد عرفه أحمد جمعة بأنه⁸:

" عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء

¹ قرار مؤرخ في 06/12/2006 المؤرخ والمتمّم للقرار المؤرخ في 07/11/1994 المتعلق بأتعاب محافظي الحسابات.

² مرسوم تنفيذي رقم 36-136 المؤرخ في 25/04/1996 المتضمن قانون أخلاقيات المهنة.

³ مرسوم تنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/12/1996 المتضمن أحداث المجلس الوطني للمحاسبة.

⁴ المرسوم التنفيذي رقم 96-431: حدد طرق تعيين محافظي الحسابات من طرف المؤسسات العمومية.

⁵ مرسوم تنفيذي رقم 97-457 المؤرخ في 01/12/1997 المتضمن كيفية تقييم محافظي الحسابات.

⁶ مرسوم تنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01/12/1997 المعدل والمتمّم للمرسوم التنفيذي 92_20.

⁷ إصدار قانون جديد منظم لمهنة التدقيق والمراجعة 10-01 المؤرخ في 29/06/2010.

⁸ أحمد جمعة، المدخل في التدقيق والتأكد، المرجع السابق، ص 27

الفصل الأول: الاطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

الرأي في عدالة البيانات المالية المنشأة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية." كما عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية بأنه¹:

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

وقد عرفه التميمي بأنه:

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

وقد توصل خالد عبد الله الى المفهوم الشامل وهو:

"أن عملية التدقيق تشمل الفحص والتحقق والتقرير، ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها أي فحص وقياس العمليات المالية، أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في تقرير يقدم الى من يهمله الأمر داخل المشروع و خارج.

الفرع الثالث : أنواع التدقيق

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

أولاً: التدقيق من خلال النطاق²

ينقسم التدقيق من حيث النطاق الى قسمين هما:

1. التدقيق الكامل:

وهو التدقيق الذي يحول للمدقق في إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق، أية قيود على نطاق او مجال عمل المدقق ومن امثلة ذلك حالة تعيين مدقق خارجي لإحدى الشركات المساهمة فإنه لا يتم تحديد نطاق أو مجال التدقيق وفق قانون 159 لسنة 1981 الذي يلتزم به المدقق، ولكن يخضع ذلك لمعايير ومستويات التدقيق المتعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر إلى إبداء الرأي الفني عن مدى سلامة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختبارات.

2. التدقيق الجزئي³:

وهو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق كأن يقتصر عمل المدقق على تدقيق بعض

¹ هادي التميمي، مرجع سابق، ص 20 .

² سمير الصبان، محمد القومي، المراجعة بين التنظيم والتطبيق، ط 1، دار الجامعة، لبنان، 1990 ص 47

³ غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، ط 2، دار الميسرة، عمان، 2009 ص 30

الفصل الأول: الاطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

العمليات دون غيرها أو تدقيق الميزانية دون غيرها أو تدقيق المخزون دون غيره ويتم تحديد ذلك وفق للعقد الذي بين المدقق والجهة التي قامت بتقنيته .

ثانياً: التدقيق من حيث التوقيت

ينقسم التدقيق من حيث الوقت الى قسمين هما:

1. التدقيق النهائي¹:

يعد التدقيق النهائي مناسب للمنشأة الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد أفعال الدفاتر وترصد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها، كما أنه يؤدي الى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة وذلك لعدم مراقبة المدقق ومساعديه للمنشأة، بالإضافة إلى أنه يؤدي الى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق، ولكن يؤخذ على التدقيق النهائي تأخر النتائج وحدث ارتباك في مكتب المدقق، وعدم اكتشاف الغش والخطأ وترجع هذه الاحتمالات إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق.

2. التدقيق المستمر² :

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

ثالثاً: من حيث القائمين بعملية التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث القائمين بعملية التدقيق الى قسمين هما:

1. التدقيق الخارجي:

وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة، حيث يكون مستقلاً عن إدارة المنشأة، وينقسم الى:

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

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

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

- **التدقيق التعاقدى**: تلجأ المؤسسة الى الشخص ذو خبرة سواء مدقق أو محافظ حسابات.

¹ أحمد جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سابق، ص 44_45
² خالد عبد الله، علم التدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل، بدون بلد، سنة، ص34

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

2. التدقيق الداخلي:

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

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

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

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

رابعاً: التدقيق من حيث الإلزام

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام الى قسمين هما:

1. التدقيق الإلزامي¹:

هو التدقيق الملزم بنص القوانين في الدولة المعنية ومثال على ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للشركات يتولى تدقيق حساباتها وقوانينها المالية، وفي هذا المجال يظهر التدقيق الإجمالي واضحاً بالنسبة للهيئات والمؤسسات العامة.

2. التدقيق الاختياري:

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

خامساً: التدقيق من حيث الفحص²

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام إلى قسمين هما:

1. التدقيق التفصيلي:

وهو التدقيق الذي كان شائعاً في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام، وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو التلاعب.

2. التدقيق الاختياري:

هذا التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة الرقابة الداخلية ويتم هذا التدقيق باتباع المدقق

¹ : محمد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ط 1، مكتب جامعي، لبنان، 2007، ص 41_42
² _ أحمد جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد، مرجع سابق، ص 43.

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

أحد الأسلوبين هما التقدير الشخصي والعينات الإحصائية.

سادسا: التدقيق من حيث الغرض

نلاحظ من التقسيمات السابقة متداخلة الى حد كبير فمثلا يمكن للتدقيق أن يكون كاملا ومستمرًا وخارجيا والزاميا وتفصيليا في آن واحد، ومن هنا تصنيف التصنيف التالي:

1. التدقيق المالي:

يقصد به فحص البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع يقصد به خروج برأي الفني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية الفترة الزمنية.

2. التدقيق الإداري:

يقصد به التدقيق النواحي الإدارية للمشروع للتأكد من أن إدارة تسير بالمشروع نحو تحقيق أقصى منفعة أو عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

3. تدقيق الأهداف:

يقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة سابقا والمخطط لها قد تحققت فعلا.

4. التدقيق القانوني:

يقصد به التأكد من أن المنشأة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها سواء السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة.

التدقيق الفني¹: يتركز البحث حول قيام المؤسسة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويكون أغلب الحوار بين إدارة المشروع والمدقق في قضايا النسب العادلة للاقتطاع للاحتياجات .

التدقيق المستندي²:

هو الذي يقوم على أساس المستند المعين هو الأداة الرئيسية التي يستخدمها المدقق في انجاز عملية التدقيق عن طريق البيانات الواردة في المستند وتسجيلها في الدفاتر من القيود.

المطلب الثاني : الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر

إن الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر لا يمكن فصلها عن التطور التاريخي ولا عن المحاسبة لا اعتبار ان التدقيق مرحلة متقدمة يتم تناوله عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة. ولهذا سوف نتناول هذه الهيئات انطلاقا من تلازم التدقيق والمحاسبة فيها وعليه سوف نتطرق إلى أهم الهيئات.

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة

¹ خالد عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مرجع سابق، ص 39_49

² محمد السرايا، مرجع سابق، ص 46

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة هيئة عليا تعمل على مراقبة تسيير أموال الدولة و الجماعات الإقليمية .

1. تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة :

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 وتكرس بموجب المادة 160 من دستور 1989 وهو هيئة عليا للرقابة البعدية عن أموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية تسيير عليها أحكام المادة 170 من دستور 1996 المعدل بالقانون رقم 02-03 المؤرخ في 10 أفريل 2002 والقانون رقم 08_19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008¹ تأسس المجلس سنة 1980 بصدور الأمر 05-80 المؤرخ في 01 مارس 1980 والمتعلق بممارسة وظيفة رقابية ، ويخضع حاليا في تسييره للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10_02 المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي يحدد صلاحيات المجلس وتنظيمه وسيره وإجراء تحرياته.

يتمتع المجلس في إطار ممارسة مهامه بالاستقلالية الأزمة التي تضمن حياد وموضوعية أعماله مثلما تؤكدها إجراءات تسييره والقانون الأساسي الخاص بقضاته، يشارك المجلس من خلال نتائج أعماله في إرساء السير الصحيح للأموال العمومية من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد ويساهم بحكم صلاحيته في تدعيم الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات الغير قانونية والغير شرعية ومكافحتها. يقوم المجلس بإعداد تقرير سنوي ويتم توجيهه إلى رئيس الجمهورية خلال انعقاد مجلس الوزراء برئاسة رئيس الجمهورية لمراجعة التقرير المالي والإداري للمجلس.

2_ تنظيمات المجلس الوطني للمحاسبة:

يتكون المجلس الوطني للمحاسبة من²:

- ينظم المجلس الوطني في شكل غرف ذات اختصاص وطني وهي 8 غرف وغرف ذات اختصاص إقليمي وهي 9 غرف وغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، وتنقسم تشكيلات الرقابة إلى فروع ثانوية بحيث لا يتجاوز عددها أربعة.
- تنظيم غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في تشكيلة التحقيق وتشكيلة الحكم.
- يدير المجلس رئيس يتم تعيينه من قبل رئيس الجمهورية ويساعده في ذلك نائبه
- يتولى نائب مدير المجلس الوطني للمحاسبة النيابة العامة للمجلس.
- يشمل المجلس أيضا كتابة ضبط رئيسية تنسب لكاتب ضبط رئيسي ويساعده كتاب ضبط على مستوى الغرف الوطنية والغرف الإقليمية على حد سواء.
- يتولى مهمة الدعم التقني والإداري لهياكل الرقابة في مجلس المحاسبة أقسام تقنية (مديرية الدراسات ومعالجة المعلومات ومديرية تقنيات التحليل والإدارة)

¹ _ الجريدة الرسمية رقم 63 المؤرخة في 2008 القانون رقم 08_19 المخصص بتأسيس المجلس.

² _ الصفحة الرسمية لمجلس المحاسبة، زيارة الموقع يوم 2023/ 03/ 18، الساعة 21:00 ، www.cnc.dz .

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

- يتولى الأمين العام بصفته الأمر بالصرف الرئيسي بتنشيط الهياكل التقنية والإدارية ومتابعتها والتنسيق بينها، تحت سلطة رئيس مجلس المحاسبة.

3_ مجالات تدخل مجلس المحاسبة :

- يخول الأمر 95-20 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 مجالات التدخل الآتية:
 - رقابة مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.
 - رقابة المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون مواردها ورؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.
 - رقابة الشركات والمؤسسات والهيئات التي تمتلك فيها الدولة حقوق المتمثلة في مساهمتها في رؤوس أموال هذه المؤسسات أدنى سلطة اتخاذ قراراتها بطريقة مشتركة أو منفصلة.
 - رقابة الشركات والمؤسسات والهيئات مهما كان طابعها القانوني والتي تملك جزء من رأسمالها الاجتماعية رقابة الهيئات التي تقوم بتسيير النظم الإلزامية للتأمين والحماية الاجتماعية.
 - مراقبة نتائج استعمال المساعدات المالية التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية التي تمنحها الدولة في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية مهما كان المستفيد منها.
 - مراقبة استعمال الموارد التي تحصل عليها الهيئات مهما كانت وضعيتها القانونية.

4_ صلاحيات ومهام المجلس الوطني للمحاسبة:

- يتمتع المجلس الوطني للمحاسبة بمجموعة من الصلاحيات وفق ما يكلفه القانون:
 - يجمع ويستغل جميع المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق.
 - يقترح جميع وكل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية والتدقيق واستغلالها العقلاني.
 - يفصح ويبيد رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة والتدقيق.
 - يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية والتدقيق.
 - يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق على الصعيد الدولي.
 - ينشر تقاريره ودراساته وتحليله وتوجيهاته.
 - التأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية مع القوانين والأنظمة السارية المفعول¹.
 - التأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين المعمول بها

الفرع الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-06 المؤرخ في 27 نوفمبر 2011 تتحد تشكيله الغرفة الوطنية لمحافظي

¹ _ براق محمد قمان عمر، مداخلة أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، ورقلة، 30/ 29 نوفمبر 2011، ص7

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

الحسابات وصلاحيتها.

1. تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تتشكل الغرفة من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات¹:

■ يتم انتخاب أعضائها عن طريق الاقتراع السري.

■ الأعضاء الستة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأميناً عام للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العدد التنزلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزاً المترشح الأقدم في المهنة.

■ يعين 3 أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

■ يستقي المجلس نشاطاته من الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين هيئة لدى هذا المجلس.

2. صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تتمتع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بصلاحيات إدارية ومهنية نذكر منها²:

■ يكلف المجلس محافظي الحسابات بإدارة الأملاك المنقولة والغير منقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.

■ إقفال الحسابات السنوية عند نهايتها وعرضها على الجمعية العامة مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.

■ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.

■ ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها³.

■ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة⁴.

■ الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.

■ تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة.

■ إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

3. مهام أعضاء الغرفة الوطنية:

■ مهام الرئيس:

يقوم بتنفيذ مهام المجلس الوطني للمحاسبة، حيث يقوم بإرسال مشروع جدول الأعمال وكذلك كل الوثائق

¹ الأزر عزة، مرجع سابق، ص 23 .

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 يتعلق بالمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 45، المؤرخ في 07/07/2010 ص 06 .

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، المؤرخ في 04/03/1980، ص 10.

⁴ _حمد شمس الدين، مرجع سابق، ص 05 .

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

المتعلقة به قبل 15 يوم من انعقاد المجلس¹.

■ مهام أمين الغرفة:

- تحصيل الاشتراكات وتحرير وصل بذلك
- عرض الوضعية المالية على المجلس مرفق بالكشوفات اللازمة.
- إعداد التقرير المالي وعرض حسابات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

الفرع الثالث : مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة.

نشأ مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة تحت المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01 الذي يحدد تشكيل المجلس ويحدد مجالات تدخله واختصاصاته والقواعد العامة للمهنة . وتتمثل اختصاصات المجلس فيما يلي²:

- الدفاع عن حقوق ومصالح أعضاء النقابة.
- النيابة عن النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية.
- إعداد وتقديم المحاسبين والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.
- القضاء على النزاعات بين أعضاء النقابة.
- تحصيل الاشتراكات التي تقررها الجمعية العامة.
- إجبار وإلزام جميع أعضاء النقابة باحترام القوانين التنظيمية والتشريعية والالتزام بالقانون الداخلي.
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة.
- إبداء الرأي وتقديم الإرشادات والنصائح في ميدان التفتيش المحاسبي والمالي.
- المساعدة في التكوين المستمر والبحث التعليم.
- تعميم وإبلاغ نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة.

الفرع الرابع: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمعتمدين

نشأت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمعتمدين بموجب المادة 5 من القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 تضم المنظمة جميع الأشخاص المعنويين والمؤهلين لممارسة هذه المهنة وفق ما ينص عليه هذا القانون³.

وفضلا عن أحكام المادة 05 تقوم المنظمة باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار ما نص عليه القانون حسب ما نصت عليه المواد 11، 10، 9 من نفس القانون بما يلي⁴:

- تنظيم المهنة لمواكبة التطورات وتحسين فعاليتها.
- السهر على تحسين الجودة المهنية التي يقدمها أعضاؤها.

¹ www.cnc.dz الصفحة الرسمية لمجلس المحاسبة ، زيارة الموقع يوم 2023/03/18 ، الساعة 21:10 .

² الجريدة الرسمية رقم 63 المؤرخة في 2008 .

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 91-02 متعلق بمهنة الخبير المحاسب والمحاسبين المعتمدين، العدد 70 المؤرخ في 1993/04/27 ص 652 .

⁴ نفس المرجع ، ص 652.

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

■ تقرير في إطار التشريع المعمول به الصلاحيات المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح بطلب تسجيل في أحد أصناف هذه المنظمة.

■ نشر المؤهلات اللازمة التي تخول للأطراف المعنية بممارسة هذه المهنة.

الفرع الخامس: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصنف الخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره، يتم انتخاب أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين فيجدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة. تتمثل مهام المجلس فيما يلي¹:

- إدارة الأملاك المنقولة والغير منقولة التابعة للمصنف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ الميزانية السنوية ومشروع ميزانية السنة الموالية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات التكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل المصنف الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة، إعداد النظام الداخلي للمصنف.

المطلب الثالث: اللجان المشرفة على إصدار المعايير

يضم المجلس الوطني للمحاسبة لجان ممثلة عن منظمات تساهم وبشكل كبير في عملية إصدار القوانين المالية والمعايير المنتهجة في الاقتصاد الوطني ومنها:

الفرع الأول: لجنة مراقبة الجودة²

وهي لجنة تمثل مركز مراقبة النوعية والرزم تعتبر مؤسسة عمومية ذات طابع إداري وموضوعي تعمل تحت تصرف وصاية وزارة التجارة، تم إنشائها بموجب مرسوم تنفيذي رقم 31-03 المؤرخ في 30/09/2003 المعدل والمتمم والمكمل للمرسوم التنفيذي رقم 89-147 المؤرخ 1989 .

إن لجنة مراقبة الجودة مكلفة ب:

- وضع مناهج عمل في ميدان جودة الخدمات.
- إبداء آراء واقتراح مشاريع ونصوص شرعية في ميدان الجودة.
- ضمان جودة التدقيقات المكلف بها المدققين المهنيين.
- وضع المعايير الخاصة بكيفيات تنظيم المكاتب وإدارتها.

¹ ساليح فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإفصاح المحاسبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، منشورة، كلية العلوم التجارية، جامعة البليدة، الجزائر، 2015/2014 ص 183 .

² www.cnc.dz الصفحة الرسمية لمجلس المحاسبة، يوم 2023/03/18، الساعة 21:30 .

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

- وضع المناهج التي تسير ضمان تفقد جودة خدمات المكاتب.
- ضمان متابعة خاصة بمراعاة أحكام الاستقلال وأداب المهنة.
- ذكر أسماء المراقبين المختارين من بين أهل المهنة قصد ضمان مهمات تفقد الجودة¹.
- إقامة ندوات الجودة التقنية للأعمال والاداب والأخلاق التي يتخلق بها المهنيين فيما يتصل بنصح الزبائن.

الفرع الثاني: لجنة الممارسات المحاسبية

هي لجنة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات أو المهنيين من أجل الوصول إلى تطوير الجودة الفنية في العمل.

- وتتشكل هذه اللجنة من ممثلين مهنيين أخصائيين أو من ممثلين عن الأسواق والنشاطات المالية.
 - و تكون على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة و لها العديد من النشاطات داخل المجلس ومن بين مهامها²:
 - إعداد مشاريع لأداء المتطلبات المحاسبية الوطنية التي تنطبق على أي شخص طبيعي أو اعتباري ملزم قانونا للحفاظ على الحسابات.
 - اقتراح التدابير اللازمة لتوحيد ممارسة المحاسبة.
 - أداء جميع الدراسات والتحليلات في مجال تطوير واستخدام الأدوات والعمليات المحاسبية
 - مراجعة وتقديم المشورة والتوصيات بشأن جميع مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة.
 - ضمان التنسيق وتجميع البحوث النظرية والمنهجية في مختلف مجالات المحاسبة.
 - التعاون مع جميع ومختلف المؤسسات والجهات حول المعايير التي سيتم إنتاجها.
- ### الفرع الثالث: اللجنة الخاصة

اللجنة الخاصة هي لجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية أنشأت ضمن المجلس الوطني للمحاسبة وهي مؤلفة من خبراء في شئون المحاسبة والتدقيق.

تعمل لجنة المبادئ والمعايير المحاسبية، ولجنة المحاسبة العامة والمحاسبة الوطنية وفق مجموعة من المواد وهي³:

المادة 23 : تشمل كل لجنة على 4 أعضاء من المجلس.

المادة 24: ترأس كل لجنة من قبل عضو واحد وشخص معين من قبل المجلس.

¹ _ الجريدة الرسمية، العدد 56 ، مرجع سبق ذكره.

² _ دهامي، المجلس الوطني للمحاسبة ، أمين عام ، إصدارات معايير التدقيق الجزائرية، المجلس الوطني للمحاسبة، (10/03/2017مقابلة شفوية)

³ _ www.cnc.dz الصفحة الرسمية لمجلس المحاسبة ، زيارة الموقع 2023/03/18 ، الساعة 22:00.

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

- المادة 25: رئيس اللجنة مسؤول عن تنظيم الخلافات بين الأعضاء وإعداد مدونة حول مختلف الآراء المقدمة.
- المادة 26: تطبق القواعد العامة التي تحكم الأخلاقيات وتبادل الآراء بين الأعضاء في جلسة انعقاد اللجنة.
- المادة 27: النواتج الفنية والمشاريع التي وضعتها اللجان تتم مراجعتها قبل تقديمها في الجلسة العامة .

المبحث الثاني : الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

المطلب الأول: المعيار الجزائري للتدقيق 210 " إتفاق حول أحكام مهام التدقيق"¹

1_ مجال تطبيق المعيار:

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق.
- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية، وكذلك المهام الملحق، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.
- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.
- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

2.الأهداف:

- إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي ستجري التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها:
- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة على أحكام مهمة التدقيق .
- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

3.الشروط المسبقة للتدقيق:

- يجب على المدقق أن يضمن أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة لاسيما:
- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوفه المالية.
- الإدارة تعترف، تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية.
- تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال.
- لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام بالمهمة.
- إذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو

¹ _ حسب مقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 يتضمن المعايير الجزائرية، الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

الفصل الأول: الاطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

على أساس الحدود المفروضة من الإدارة فإنه يتوجب على هذا الأخير مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة، وفي حالة عدم معالجة، الأمر يرفض المهمة إلا إذا كان القانون يمنع ذلك¹.

4. محتوى رسالة المهمة:

أ- الأحكام الأساسية للرسالة المهمة

- يجب أن تدون أحكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة للتدقيق، ويجب أن تتضمن:
- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق.
- مسؤولية المدقق.
- مسؤولية الإدارة.
- تعرف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشف المالية.
- إشارة إلى الشكل المضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق.
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع.
- مخطط وتنفيذ التدقيق.

- نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق، وكذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم تخطيط للتدقيق وتنفيذه بشكل صحيح.
- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمع له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة.
- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشف المالية والتي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على الكشف المالية.
- من جهة أخرى إذا طرأت الحالات التالية يجب أن تحتوي رسالة مهمة على النقاط التالية.
- الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء.
- الأحكام المتعلقة بأشراك مدققين داخليين أو مستخدمين الكيان.
- الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولى إذا تم توجيه الطلب الى المسئول الذي وفق المدقق على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد.

- تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين مع والتي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة.
- مباشرة إجراءات ارسال الطلبات الى الغير وكذلك متابعتها.

¹ _ حسب مقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 يتضمن المعايير الجزائرية، الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

-العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تصور طلب التأكيد تتضمن على العموم:
-الاثباتات المؤشرة.

- اخطار الانحرافات المعتبرة على وجه الخصوص، بما فيها اخطار الغش.
-شكل وتقديم الطلب.
-التجربة المتحصل عليها سابقا في إطار مهمة التدقيق أو المهام المشابهة.
-وسيلة التواصل.

-قيام الإدارة بترخيص الغير على الرد على المدقق، حيث أن بعض الأطراف يمكنها أن لا تقبل الرد على الطلبات التأكيد المتضمنة ترخيص من الإدارة.
-قدرة الغير على تأكيد أو تقديم المعلومات المطلوبة.

المطلب الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق " " 505 التأكيدات الخارجية

-يعالج المعيار الجزائري للتدقيق " " 505 استعمال المدقق للإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة¹.

-الواجبات المطلوبة.

-التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى مدقق من طرف الغير سواء أكان في شكل ورقي إلكتروني أو شكل آخر.
-طلب تأكيد مستعجل هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة.

- طلب تأكيد ضمن (تأكيد سلبي) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه المعلومات الواردة في الطلب

•إجراءات التأكيد الخارجية:

-يجب على المدقق عند لجوئه الى إجراءات التأكيد الخارجي الحفاظ على رقابة على طلبات التأكيد الامر الذي لاسيما²:

-تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، أجل الاتفاقيات، العقود أو

¹ _ الجريدة الرسمية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن م . ج . ت 505 التأكيدات الخارجية، ص 2.3.4

² _ مذكرة تخرج ماستر، معايير التدقيق الجزائرية NAA دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية Ias، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم .

الفصل الأول: الاطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسات مع طرف اخر.

-اختبار "الغير" المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصادقية

أكبر من جهة أخرى لاسيما في الحالات الاتية:

-بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء.

-اشرارك مدققين داخليين أو مستخدمى الكيان.

-التعامل مع المدقق السابق، وعند الاقتصاد في حالة التدقيق الأولي.

ب – التدقيقات المتكررة:

- يجب أن تتم المصادقة من الطرفين المعنيين على رسالة المهمة الأولية المعدة طرف المدقق في السنة

الأولى من المهمة، وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة.

- وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة حيال طبيعة ونطاق تدخلات المدقق.

- مواجهة المدقق لمشاكل خاصة لدى مباشرته للأعمال.

- حدوث تعبيرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على الحكم في المؤسسة أو المساهمين.

-ملاحظة: تطور في طبيعة وأهمية نشاطات الكيان.

-وقوع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق.

•الفوارق:

-الفارق هو وجود اختلاف في الرد بين المعلومات المقدمة من الغير وتلك التي طلب المدقق تأكيدها أو

المحتواة في الوثائق المحاسبية للكيان.

-يجب على المدقق البحث عن وجود فوارق بهدف تحديد إذا ما كانت تشير أولا إلى وجود انحرافات.

قد تشير بعض الفوارق بالمقارنة مع طلبات التأكيد إلى وجود انحرافات حقيقية أو محتملة في الكشف المالية.

إذا ما تم الكشف عن انحرافات فعلى المدقق تقديم ما إذا كان هذا يشير إلى وجود حالة.

•التأكيدات الضمنية¹:

-تقدم التأكيدات الضمنية أدلة أقل اثباتا مقارنة بالتأكيدات المستعجلة، ويستوجب على المدقق أن لا يستعمل

هذه التأكيدات إلا عند اجتماع.

-تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها.

-يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجى تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصادقية أو الزامية

الحصول على أدلة مثبتة مكمل.

-يساعد تقييم المدقق، مع الأخذ بعين الاعتبار كل إجراءات التدقيق المنجزة في جهات أخرى على تحديد ما إذا

¹ _ مذكورة تخرج ماستر ,معايير التدقيق الجزائرية NAAدراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدوليةIas, جامعة عبد الحميد بن باديس ,مستغانم .

الفصل الأول: الاطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

تم جمع أدلة مثبتة كافية وملائمة أو ضرورة الاستعانة بأدلة مثبتة مكمل.

-تحمل أخطار فيما يخص مصداقيتها لأنه قد يكون من الصعب التأكد من مصدر الوظيفة وسلطة من قام بالرد أو كشف التغيرات.

-إذا اقتنع المدقق بأن هذا الاجراء مؤمن ومراقب بطريقة مناسبة فإن مصداقية الرد تكونعالية.

-إذا تلقى المدقق رد شفهي على طلب التأكيد فإنه بإمكانه حسب الظروف من الطرف الاخر أن يرد عليه خطيا مباشرة.

-عدم تلقي الردود.

-عدم تلقي الرد هو غياب الرد أو تلقي رد جزئي من طرف الغير على طلب التأكيد المستعجل أو إعادة

ارسال طلب التأكيد إلى المدقق لأنه لم يتم تسليمه إلى المرسل إليه.

- في حالة عدم تلقي الرد على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية.

-حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل الضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة.

-إذا رأى المدقق أن الرد على طلب التأكيد المستعجل يعد ضرورة للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة،

فإن إجراءات التدقيق البديلة لن تقدم الأدلة المثبتة التي يحتاجها هذا الأخير¹.

●رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد.

-إذا رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد يجب عليه أن:

-يتحرى أسباب رفض الإدارة ويحاول الحصول على عناصر مقنعة حول صحة ومنطقية هذه الأسباب.

-يقيم آثار رفض الإدارة على تقييمه للأخطار للانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش وعلى طبيعة رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الأخرى.

-وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة مصداقية.

-إذا استخلص المدقق أن رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد غير معقول أو عدم قدرته على

الحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة ومصدقية بواسطة إجراءات التدقيق البديلة.

-يجب عليه إعلام الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة كما يجب عليه أيضا فحص آثار هذه الوظيفة على التدقيق وعلى رأيه كذلك.

●نتائج إجراءات التأكيد الخارجي:

-مصدقية الردود على طلبات التأكيد.

¹ _ فاصلة سامية، معايير التدقيق الجزائرية NAA دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ISA ، دراسة مقدمة لنيل شهادة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية ، قسم العلوم المالية و المحاسبة، جامعة مستغانم، 2021/2020 ص 40،41،42

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

-إذا تبين المدقق عوامل تثير لديه شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد، فإنه يتوجب على هذا الأخير الحصول على أدلة مثبتة مكملّة للإزالة هذه الشكوك.

-الردود المرسلّة عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني مثلاً أو معلومات متضمنة في هذه الأخيرة، قد تمّ تحديدها قد تتخلل هذه الإجراءات إعادة النظر أو مسح التحقق في الوثائق المحاسبية أو في المعاملات الحاصلة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق في حين أن المدقق غير مطالب بإجراء تدقيق إضافي حول العناصر التي سبق وأن خضعت إلى إجراءات حققت نتائج مرضية.

-يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق المطلوبة في الفقرة التي تغطي الفترة الممتدة من تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق أو إلى أقرب تاريخ ممكن منه.

-قد ترتبط الإجراءات بوفرة المعلومات خاصة تلك المتعلقة بكيفية مسك المحاسبة منذ تاريخ الكشوف المالية. يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي المخاطر قصد تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق المتضمنة ل:

أ_ إدراك كافة الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة من أجل التأكد أن الأحداث اللاحقة قد تمّ تحديدها.

ب_ طلبات للحصول على معلومات من الإدارة وإذا لزم الأمر لدى القائمين على الحكم في المؤسسة لمعرفة ما إذا كان للأحداث اللاحقة، عند أقفال الحسابات، تأثير على الكشوف المالية الواقعة.

ت_ قراءة محاضر احتمالات الشركاء أو الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة في حالة وجودها.

الأحداث اللاحقة: هي تلك الواقعة بين تاريخ كشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره تاريخ إعداد الكشوف المالية هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية، وتحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الأقفال مسؤولياتهم حيال ذلك.

تاريخ تقرير المدقق: هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئة المدولة.

تاريخ إصدار الكشوف المالية: هو الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة، وكذا تقرير المدقق إن وجد للأطراف خارجية.

•الإجراءات المطلوبة:

أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق¹

-تتضمن بنود "مذكرة مهمة" في إطار م.ج.ت. 210.

¹ _ الجريدة الرسمية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن م.ج.ت. 505 التأكيدات الخارجية، ص 2،3،4،5.

الفصل الأول: الاطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

- موافقة الإدارة على اعلام المدقق بالأحداث التي من شأنها التأثير على الكشف المالية والتي عملت بها بين تاريخ إصدار التقرير وتاريخ نشر الكشف المالية.

-من واجب المدقق وضع الإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي منشأها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ إصدار التقرير والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية.

المطلب الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 560 أحداث تضم بعد إقفال الحسابات

-يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الاحداث اللاحقة لأقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشف المالية.

● الأحداث اللاحقة:

-قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات، ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق.

-بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة يبدل تاريخ تقرير المدقق، قارئه، على أن المدقق قد أخذ بعين الاعتبار أثر الأحداث والمعاملات المنتهية إلى علمه والواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير.

-يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث.

-تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات كذلك، كاستفسار لدى الإدارة عن الكيفية التي تنوي التعامل بها اتخاذ هذه النقطة في الكشف المالية.

-إذا عدلت الإدارة الكشف المالية فعلى المدقق:

-تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم.

-إذا تعذر تطبيق الظروف المبينة في الفقرات أعلاه من تاريخ تقرير التدقيق الجديد علنا لكشوف المالية المعدلة.

• **حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشف المالية:**

لا يلتزم المدقق بأى إجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد انتهاءها انعقدت بعد تاريخ الكشوف المالية¹

- العلم بأثر الكشف المالية المرحلة بعد الإقفال الملزمة أو غير ملزمة قانونيا في حال وجودها.

- في حالة المحاسبة غير معينة، وبالتالي الكشف المالية المرحلية لم يتم إعدادها، أو في حالة عدم وجود

محاضر الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة فإن إجراءات التدقيق ذات دلالة يمكن أن تأخذ شكل مواجهة الدفاتر والوثائق المحاسبية المتوفرة، بما فيها كشوف الحسابات المالية.

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية، مقرر رقم 23 مؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن م.ج.ت.م.ج.ت.560:الأحداث اللاحقة، ص 2،3،4.

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

- إذا تبين للمدقق، أثر تحقيق الإجراءات المطلوبة في الفقرات أعلاه، وجود أحداثا تستوجب تعديلات على الكشوف المالية.

- حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير المدقق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية.

- لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره.

لكن، وإذا صادف أنم أعلمت الإدارة بحدث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير إن هو علم به عند إصداره فصلية:

- مناقشة هذه المسألة مع الإدارة، وإذا لزم الأمر مع القائمين على الحكم في المؤسسة.

- تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية، وإذا كان الأمر.

● شكل التصريحات الكتابية

- يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المدقق حيث تطالب الإدارة قانونيا، بإصدار شهادات عمومية كتابية تذكر فيها بمسؤولياتها، ويعتبر المدقق أنها تقدم كلجزء من التصريحات المطلوبة.

1. التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية:

- إذا شكك المدقق في كفاءة نزاهة وأخلاقيات أو واجبات الإدارة أو حتى في التزاماتها إتجاهها، أو تنفيذها عليه يحدد مدى تأثير شكوكه حول مصداقية تلك تصريحات الكتابية كانت أو شفوية.

2. تصريحات كتابية مطلوبة أو غير متحصل عليها:

- عندما لا تقدم الإدارة تصريحا أو عدة تصريحات كتابية من تلك المطلوبة على المدقق:

- مناقشة الإدارة حول المسألة¹

- إعادة تقييم ونزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على مصداقية التصريحات الكتابية.

- اتخاذ التدابير المناسبة، بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنهم في تقرير المدقق.

● التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة:

- إعداد الكشوف المالية.

- على المدقق مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها أنها قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف

المالية طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به.

- على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة

طبقا للأحكام رسالة المهمة.

- أن كل المعاملات مقيمة وموضحة على الكشوف المالية.

¹ _ الجريدة الرسمية الجزائرية، مقرر 23 مؤرخ في 15 مارس، 2017

الفصل الأول: الاطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

-تفصيل مسؤوليات الإدارة على التصريحات الكتابية.

•تصريحات كتابية أخرى:

-تكملة للتصريحات المطلوبة في إطار معايير التدقيق الأخرى،قد يعتبر المدقق يجب ضروريا الحصول على تصريحات كتابية أخرى لدعم عناصر مقنعة أخرى متعلقة بالكشوف المالية أو بتأكيدات خاصة عديدة متضمنة فيها.

•تاريخ ومدة التصريحات الكتابية:

يجب أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية الأقرب مما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشف المالية، وليس بعده يجب أن تشير التصريحات الكتابية إلى كل الكشف المالية، وكل الفترات التي يقضيها تقرير المدقق.

المطلب الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق " 580التصريحات الكتابية

-يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580الزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية منطرف الإدارة في اطار مراجعة الكشف المالية.¹

-الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

-التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في اطار مراجعة الكشف المالية و هي بذلك تعتبر كعنصر مقنع .

-بالرغم بأن التصريحات الكتابية تقدم عناصر الضرورية الا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافة و ملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها، إضافة إلى أن الإدارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة، فهذا لا يؤثر على طبيعة وأثر العناصر المقنعة الأخرى ، والتي جمعها المدقق والمتعلقة بأداء الإدارة لمسؤولياتها على أكمل وجه، أو تلك المتعلقة بالتأكيدات الخاصة.

•المسيرون الذين لديهم التصريحات الكتابية:

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

-تنسيق الاعمال مع تدخلات الخبراء أو غيرهم من المهنيين المكلفين بمراجعة حسابات الكيانات في إطار دمجها.

•الهدف الذي يرمي إليه المدقق وتنظيم المهنة:

¹ _ فاصلة سامية، مذكرة تخرج ماستر، معايير التدقيق الجزائرية NAAدراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية Ias، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم 2020/2021 ص 45,46

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

يهدف المدقق الى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية في هذا الإطار يلزم المدقق بإعداد استراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها.

-استراتيجية التدقيق.

-برنامج العمل.

-التعديلات المدرجة في استراتيجية التدقيق وبرنامج العمل.

•الواجبات المطلوبة:

1. اشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة: يجب على المسؤول وعلى الأعضاء الأساسيين الآخرين للفريق المكلف بالمهمة أن يساهموا في تخطيط التدقيق بما فيه التخطيط للمقابلات مع الأعضاء للآخرين من الفريق والمشاركة فيها.

2. الأعمال الأولية لتخطيط المهمة¹:

-القيام بالإجراءات المطلوبة في م.ج.ت.220 المتعلقة بالحفاظ على علاقة الزبون ومتابعة مهمة التدقيق الخاص.

-تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية، بما فيها تلك المتعلقة باستقلالية وفق م.ج.ت. 220.

-التحقق من معرفة بنود المهمة، كما هو المطلوب في م.ج.ت. 210

-التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة كما أن التخطيط الملائم يساعده في:

-اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة مع التوجيه الصحيح للمهام.

-التسيير والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ومواجهة أعمالهم.

-تنسيق الأعمال المنجزة من طرف مدققي العناصر المشكلة للمجمع والخبراء إن أمكن ذلك.

- طبيعة وامتداد التخطيط يتخيران حسب حجم ودرجة تعقيد الكيان.

تخطيط مهمة التدقيق:

يمثل تخطيط مهمة التدقيق في توقع:

-المنهج العام للأعمال.

-المنهج العام للأعمال.

-إجراءات التدقيق التي يتعين وضعها من طرف أعضاء فرقة التدقيق.

¹ يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت.580 التصريحات الكتابية، ص 04

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

- طبيعة ونطاق الاشراف على أعضاء فريق التدقيق ومراجعة أعمالهم.
- طبيعة ونطاق الموارد الضرورية للإنجاز المهمة/ بما في ذلك احتمال اللجوء إلى الخبراء.

المبحث الثالث: الإصدارات الأخيرة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق والتي سنقوم بشرحها ونتناول بعض الأساسيات لها، وذلك بإبراز كل معيار في مطلب¹.

المطلب الأول: المعيار الجزائري للتدقيق " 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

يدرس المعيار م.ج.ب. 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة.

تعالج على حدة المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

- هدف ورزنامة التخطيط:

يستوجب تخطيط التدقيق اعداد استراتيجية عامة للتدقيق كيفية للمهمة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم تدقيق الكشوف المالية، حيث يساعد المدقق في هذا النحو على:

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق.
- التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
- تعريف.

1. مفهوم العناصر المقنعة:

- العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه وتتضمن:
- المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كقيود المحاسبية القاعدية والوثائق الاثباتية والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة.
- المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمخاطر الاجتماعات التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية وكل المعلومات المتاحة والتي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين.
- العناصر المقنعة ضرورية لدعم رأي المدقق العبر عنه في تقريره وهي تراكمية في طبيعتها إذ يتم جمعها أساسا عن طريق أداء إجراءات أثناء التدقيق.

2. عناصر مقنعة كافية وملائمة:

¹ _فاصلة سامية , مذكرة تخرج ماستر ,معايير التدقيق الجزائرية NAAدراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدوليةIas, جامعة عبد الحميد بن باديس ,مستغانم, 2020/2021 .

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

-الكفاية والملائمة:

تقدر الكفاية بالنظر إلى "كم" العناصر التي تم جمعها، ويعتمد كم العناصر التي يتعين جمعها على مخاطر الاختلالات المعتمدة، وكذلك نوعية العناصر المجمعة.

-دلالة ومصادقية العناصر المقنعة:

تقوم الدلالة على الهدف المنشود من إجراء التدقيق وعلى التأكيد المتعلق به.

المطلب الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق " 500 العناصر المقنعة"

-يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة"¹ في إطار تدقيق الكشف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ، إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

-يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق تعالج معايير جزائية أخرى للتدقيق:

-جوانب معينة للتدقيق (م.ج.ث 315 م. ج. ث 501)

-عناصر مقنعة يتم جمعها لعلاقاتها بمواضيع معينة (م.ج.ث 507)

-إجراءات خاصة لجمع العناصر المقنعة م.ج.ث 520

-تقدير مدى كفاية وملائمة العناصر المقنعة المجمعة (م.ج.ث 200، م. ج. ث 330)

-يهدف المدقق الى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه الحصول على

العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند المدقق في تأسيس رأيه.

3.تخطيط مهمة التدقيق:

يجب على المدقق المسئول عن المهمة إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيمة مع المهمة، محددا نطاق رزنامة ومنهج التدقيق معطيا المبادئ التوجيهية للإعداد برنامج للعمل عند اعداده للاستراتيجية العامة للتدقيق على المدقق:

-التعرف بخصوصياتها المهمة التي تحدد نطاقها.

-التحقق من أهداف المهمة من حيي التقرير الواجب إصداره لوضع رزنامة التدقيق والتخطيط لطبيعة

الاتصالات المطلوبة.

-الأخذ بعين الاعتبار العوامل التي يعتبرها مهمة وفقا لحكمه المهني الخاص قصد توجيه الأعمال التي يتعين

إنجازها من طرف الفريق المكلف بالمهمة.

-الأخذ بعين الاعتبار نتائج الأعمال الأولية لتخطيط المهمة، والتي أنجزت سابقا، وإن أمكن تحديد ما إذا

كانت الخبرة المكتسبة في المهمات الأخرى المنجزة للكيان من طرف المدقق.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مجلس المحاسبة، مقرر رقم 150 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ث 300 "تخطيط تدقيق الكشف المالية"، ص 04-05

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

هي ذات دلالة في هذه الحالة والتأكد من طبيعة رزنامة ونطاق الموارد الضرورية للإنجاز المهمة.

4. التوثيق:

يجب على المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق:

-الاستراتيجية العامة للتدقيق.

-برنامج العمل.

-كل التغيرات المهمة المضافة للاستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل خلال مهمة التدقيق.

-صحة ومطابقة الكشف المالية¹.

3. إجراءات تدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة

-تفتيش التسجيلات أو الوثائق.

-تفتيش الأصول العينية.

-طلبات المعلومات.

-طلبات التأكيد الخارجية.

-المراقبة الحسابية.

-إعادة التنفيذ.

الإجراءات التحليلية:

1- (م . ج . ث) 315: التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها عن طريق معرفة الكيان ومحيطه.

2- (م . ج . ث) 501: العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة.

3- (م . ج . ث) 570: استمرارية الاستغلال.

4- (م . ج . ث) 520: الإجراءات التحليلية.

5- (م . ج . ث) 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

6- (م . ج . ث) 330: رد للمدقق على المخاطر المقنعة.

7- (م . ج . ث) 570: السير في التدقيق.

-الجمهورية الجزائرية الشعبية، وزارة المالية، مجلس المحاسبة، مقرر 150 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

8- (م . ج . ث) 500: العناصر المقنعة: من 08-03-04-05-06-07-08

-تحتاج المعلومات الصادرة عن الكيان والمستعملة من طرف المدقق في إطار تحقيق إجراءات التدقيق أن

¹ _ فاصلة سامية، معايير التدقيق الجزائرية NAA دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ISA ، دراسة مقدمة لنيل شهادة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية ، قسم العلوم المالية و المحاسبة، جامعة مستغانم، 2021/2020 ص 50

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

تكون بالقدر الكافي ودقيقة كي تمكنه من اعتبار مصداقية العناصر المقنعة المجمعة وإذا اقتضت الظروف على المدقق:

- جمع عناصر مقنعة حول دقة شمولية هذه المعلومات اذا انتجت المعلومات التي ستستخدم كعناصر مقنعة عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة:

تعتبر الضمانات التي تحصل عليها المدقق عناصر مقنعة متجانسة ومجموعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة¹.

2. تأكيدات ستستعمل في جمع العناصر المقنعة:

- الإدارة مسئولة على عرض الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق والتي تعكس بشكل صحيح ومنتظم.

- على المدقق استعمال التأكيدات المتعلقة بتدقيق العمليات بأرصدة الحسابات، وكذلك الكشوف المالية

والمعلومات المتضمنة فيها بشكل مفصل بالقدر الكافي الذي يسمح له بتقييم مخاطرة الاختلالات المعتمدة.

- على المدقق استعمال التأكيدات المتعلقة بتدقيق العمليات بأرصدة الحسابات، وكذلك عرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمنة.

- تتشكل تأكيدات مبادئ ومعايير يرتبط بها كل من انتظام وتتأثر دلالة المعلومة التي تستعمل كعنصر مقنع باتجاه الاختبار الذي سيقام.

- تتأثر نوعية كل العناصر المقنعة بدلالة ومصداقية المعلومات التي قامت بها.

الواجبات المطلوبة:

1. معلومات سيتم استخدامها كمصدر لعناصر المقنعة:

- في إطار تقديره لمصداقية العناصر التي جمعها على المدقق أن يكون يقظا وعلى أتم الوعي بالنظر

للمؤشرات التي يمكنها التشكيك في أصليتها، إذا ارتابه شك ما، عليه أنيحدد إجراءات التدقيق التكميلية التي يجب وضعها لرفع هذا التباين.

- من أجل تأسيس رأيه، لا يلزم المدقق بمعاينة كل المعلومات المتوفرة لدى الكيان إذ بإمكانه على العموم،

الاستنتاج على أساس السر بالاعتماد على عناصر تكون مقنعة أكثر استنتاجية لكم ونوعية العناصر لغرض

الاختبار هو حاسم لضمان مصداقية دلالة العناصر المقنعة التي سيتم جمعها.

- الوسائل المتاحة للمدقق قصد اختيار العناصر حسب حجم ونوعية العينة هي:

- اختبار كل العناصر (فحص شامل).

¹ فاصلة سامية، معايير التدقيق الجزائرية NAA دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ISA ، دراسة مقدمة لنيل شهادة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية ، قسم العلوم المالية و المحاسبة، جامعة مستغانم، 2021/2020 ص 51

-اختبار عناصر محددة (معين).

-السبر (طبقا ل م.ج.ث) 530.

•النتائج وتقرير التدقيق:

1.الأرصدة الافتتاحية:

-إذا المدقق:

-كان غير قادر على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة الافتتاحية يجب أن يقدم رأي،
بتحفظ وبين استحالة تقديم رأي حول الكشف المالية.

-توصل الى نتيجة أن الأرصدة الافتتاحية تحمل اختلالا لديه تأثير معتبر على الكشف المالية للفترة الجارية
وأن يتأثر هذا الاختلال لو يتم تسجيله محاسبيا بطريقة ملائمة ولم يكن محل عرض وموضوع معلومة مناسبة
في الكشف المالية.

2.استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية

-إذا توصل المدقق الى نتيجة أن:

أ –الطرق المحاسبية :للفترة الجارية لم تطبق بشكل مستمرة مقارنة بتلك المطبقة على الأرصدة الافتتاحية
ب – أثر التغيرات المحدثه على الطرف المحاسبية لم يتم تسجيله محاسبيا بشكل الملائم ولم يكن موضوع
عرض أو معلومة مناسبة في الكشف المالية.

3.تعديلات مقدمة على تقرير تدقيق المدقق السابق

-إذا طرأ في الرأي في تقرير المدقق السابق المتعلق بالكشف المالية للفترة السابقة لا يزال ذا دلالة ومعتبر
بالنسبة للكشف المالية للفترة الجارية لا يجب على المدقق أن يعدل رأيه في التدقيق على تلك الكشف المالية
وفقا م.ج.ث 705 و 710 للفترة الجارية وهذا بغية:

أ – ضمان أن أرصدة اقبال الفترة السابقة قد تم إعادة نقلها للفترة الجارية بشكل صحيح، أو إذا اقتضت
الضرورة، قد تمت إعادة معالجتها

ب – تحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس التطبيق الملائم للطرق المحاسبية

ت – اتخاذ خطوة أو مجموعة من الخطوات التالية:

-مراجعة ملفات العمل أو أسس نتائج المدقق السابق إذا كان قد تم تدقيق الكشف المالية لسنة المالية السابقة

-تقييم اجراءات التدقيق المنجزة في الفترة الجارية لتحديد ما إذا كانت تسمح بجمع عناصر مقنعة ذات دلالة

حول الأرصدة الافتتاحية¹.

2.استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية

¹ _ فاصلة سامية, نفس المرجع .

الفصل الأول: الإطار العلمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

يجب على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتحديد ما إذا كانت الطرق المحاسبية والمنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوف المالية للفترة الجارية، وأن أثر التغييرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيله محاسبيا بصفة ملائمة ويكون موضوع عرض ومعلومة ملائمين في الكشوف المالية.

3. معلومة ذات دلالة واردة في تقرير التدقيق المدقق السابق إذا تم تدقيق الكشوف

المالية للفترة السابقة من طرف المدقق آخر وكان الرأي موضوع تعديل في إطار تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة للفترة الجارية وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 315

المطلب الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية"

-يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية
-تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل¹:

الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة:

كاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تنسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها:

-لم تكن موضوع تدقيق.

-تم تدقيقها من طرف المدقق السابق "السالف".

-إجراءات التدقيق:

•الأرصدة الافتتاحية:

-تتمثل الواجبات التي كلف المدقق القيام بها في:

-فحص الكشوف المالية الأحداث وكذلك تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية أنوجدت بهدف الحصول

على المعلومات الدالة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية بما فيها المعلومات الواردة والتي ترتبط بها.

-جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تظهر أن الأرصدة الافتتاحية تحوي اختلالات

لها تأثير معتبر على الكشوف المالية.

-يستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة.

2. شكل الرأي:

-إذا استخلص المدقق أنه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها المهمة وفقا للمرجع

المحاسبي المطبق.

-يعبر المدقق عن رأي معدل في تقريره وفقا م.ب.ث. ج 705

¹ _ فاصلة سامية، معايير التدقيق الجزائرية NAA دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ISA ، دراسة مقدمة لنيل شهادة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية ، قسم العلوم المالية و المحاسبة، جامعة مستغانم ، 2021/2020 ص 52.

3. تقرير المدقق:

يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن:

- عنوان يشير بوضوح أن التقرير المدقق مستقل.

- المرسل إليه.

- فقرة تمهيدية نذكر:

- تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية.

- الكشف المالية التي تمت مراجعتها.

ملخص لأهم الطرف المحاسبية المستعملة:

- تاريخ الأفعال أو الفقرات التي تغطيها كل من الكشف المالية.

- على المدقق تاريخ تقرير التدقيق بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ.

- يجب أن يشير المدقق إلى العنوان الذي يمارس فيه المدقق نشاطه.

4. المعلومات الإضافية المعروضة بالتزام مع الكشف المالية:

- عندما يتم عرض المعلومات إضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي تزامنا مع الكشف المالية.

- للرأي المعبر عنه بنصوصه الكشف المالية للفترة الجارية عما هو الحال إذا كان تعديل الرأي في تقرير

المدقق.

الفصل الثالث: كيفية اعداد تقرير محافظ الحسابات وفق لمعايير التدقيق الجزائرية الجديدة NAA

خلاصة الفصل :

تعتبر الجزائر من بين الدول التي تهتم بتطبيق معايير التدقيق على أكمل وجه ، وذلك لتطور التدقيق فيها مقارنة ببعض دول العالم الثالث و ذلك من خلال إنشاء لجان للتدقيق و العمل على وجود هيئات مهنية ومنظمات تحرص على استقلالية مدقق الحسابات.

ومن خلال عرضنا لمعايير التدقيق الجزائرية فهي نماذج تحتاج إلى تعديلات لتكون في المستوى المقبول، بالإضافة إلى ضرورة تفعيل التواصل بين مهنيين والهيئات المنظمة وتكييف المعايير مع الواقع الدولي لخلق توافق بينها وبين معايير التدقيق الدولية (ISA).

الفصل الثاني: الادبيات النظرية لمحافظ الحسابات

تمهيد :

ظهرت فكرة مراجعة الحسابات في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة و هذا لحاجة مالك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة واكتشاف الأخطاء و الغش والتلاعب وفي عام 1917 لم يكن لتقرير صيغة موحدة بل كان بمثابة شهادة فقط بأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالية ونتائج أعماله ثم أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير مراجع الحسابات ليكون رأي بدل من الشهادة كما يقيم هذا الرأي مدى التزام المنشأة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وقد اصدر مجمع محاسبين القانونيين الأمريكي لمراجعة الحسابات أول تقرير نمطي مهني في عام 1939 يتضمن التقرير مسؤولية مراجع الحسابات عن رأيه أن القوائم المالية تمثل بعدل المراكز ونتائج الأعمال و لايزال هذا التطوير مستمرا حتى الآن .

مما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق لمهنة محافظ الحسابات وتقريره من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث :

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول مهنة محافظ الحسابات.

المبحث الثاني : تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

المبحث الثالث : معايير اعداد تقارير محافظ الحسابات.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مهنة محافظ الحسابات

مع تطور الذي شهده العالم في مجال الاقتصاد وظهور مؤسسات كبرى، وتزامنا مع تطور ظهور المدققون وهي فئة تهتم دراسة المؤسسات وتدقيق في الحسابات وهذا مايلمه أكثر الناس عن المدققون عن مهنة محافظ الحسابات ومن الملاحظ إن هذا النوع من المهن تحيط به بعض الغموض وتحوم حوله العديد من التساؤلات، وعلى إثر ذلك خصصنا هذا المبحث للحديث عن مهنة محافظ الحسابات، وذلك وفقا للمطالب الآتية:

المطلب الأول: مفهوم مهنة محافظ الحسابات

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكررة على أنه الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلّة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبي الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين¹.

حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به².

إن كل القوانين الجزائرية الخاصة بتنظيم مهنة محافظ الحسابات والذي هو اقتباس للمصطلح الفرنسي COMMISSAIRE AUX COMPTES فقد حدد القانون 10_01 والذي ألغى القانون رقم 08/91 محافظ الحسابات على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، وتعتبر مهنة محافظة الحسابات عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الشركة بشأن نتائج التصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشيها مع المعايير المحددة وتوصيل هذه النتائج لمستخدميها أصحاب المصلحة في الشركة، أو هي الرقابة الممارسة من طرف شخص مستقل مؤهل للقيام بعملية الشهادة على انتظام الحسابات السنوية للشركة ومصادقتها ويسمى هذا الشخص المستقل محافظ الحسابات³.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية القانون التجاري مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر، ص 188.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 العدد 42، المادة 22، ص 7

³ بوحفص رواني تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، محاضرة رقم 1 مدخل إلى المراجعة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2012/2013، ص 1.

الفصل الثاني : الادبيات النظرية لمحافظ الحسابات

من التعريفات المذكورة سابقا نستنتج بأن محافظ الحسابات هو شخص له مؤهلات علمية وعملية لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية بتدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

المطلب الثاني: كيفية تعيين محافظ الحسابات

حسب المواد 26، 27 من القانون رقم 10_01 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط ، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) مائيتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

وصدر المرسوم التنفيذي رقم 11/32 تعين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي¹:

1. خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

2. يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدتها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- نموذج رسالة الترشيح.
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11/32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، العدد 7، المواد من 3 إلى 15، ص 23، 24.

الفصل الثاني : الادبيات النظرية لمحافظ الحسابات

- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.
- 3. يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات يسمح له بالاطلاع على ما يلي¹:
 - 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 أجليده دفتر الشروط.
- 4. يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات
- 5. 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 تقديمها.
 - آجال إيداع التقارير.
- 6. 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 لعهددة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.
- 7. يمكن أن ترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني للعقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

¹ _ Ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés, les diligences professionnelles du commissaire aux comptes, société nationale de comptabilité, Algérie, 1994, P 05

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

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

10. 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 (2/3) سلم التنقيط الإجمالي.

11. 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 المنتخبين مسبقاً.

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

12. 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.

13. طبقاً 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.

المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات¹

تهدف مهام الحسابات إلى حماية مصلحة الهيئة المراقبة والشركاء والغير لأنها تنصب على جانب حساس وهي حسابات الشركة والتي تشكل قوتها وبصيغة عامة، فإن هذه المهام تنقسم إلى مهام رقابية عادية (الفرع الأول) ومهام رقابية استثنائية (الفرع الثاني) إضافة إلى إعداد التقارير (الفرع الثالث) وهذا ما سنحاول شرحه في هذا المطلب.

¹ _ بلعيد حمزة، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة مقدمة لنيل شهادة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة مستغانم، 2018/2019 ص 17

الفرع الأول: المهام العادية لمحافظ الحسابات

حددت مهام محافظ الحسابات في نص المادة 23 من القانون 01-10 المنظم للمهنة التي بينت المهام التقليدية التي يقوم بها محافظ الحسابات¹.

كما أن مهام محافظ الحسابات وتقاريره , ذكرت في ، المرسوم التنفيذي رقم 11 _ 202 المؤرخ في 2011/05/26 و الوارد مضمونها في القرار المؤرخ 2013/06/24، بالإضافة إلى مداخله محافظ الحسابات في الجمعية العامة بما يتعلق بأداء مهمته كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره².

أولاً: مراقبة حسابات السنة المالية

تعتبر مهمة رقابة الحسابات من المهام التقليدية التي يضطلع بها محافظ الحسابات وقد نص عليها المشرع في المادة 23 من القانون 01-10 والهدف من هذه الرقابة هو وضع إشهاد على صحة الحسابات وإنظامها وأن تكون مطابقة تماماً لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة.

والذي حدد كذلك مهام محافظ الحسابات وتقاريره ومن هنا أنجز هذا المقال محاولة منا التطرق إلى تلك التوصيات وتحيينها كونها صدرت سنة 1994 وجعلها تتماشى مع أحكام القانون الجديد (01_10)، فيما يتعلق بمهام محافظ الحسابات وتقاريره وعرض العناية المهنية الواجب وضعها قيد التنفيذ من طرف محافظ الحسابات، منذ قبوله للعهد بعد تأكده من عدم وقوعه في حالات التنافي والموانع القانونية والتنظيمية، وتكوين ملفات العمل ومن ثم أخذ معلومات عامة حول الشركة محل المراقبة وتقييم نظام رقابتها الداخلية ليتمكن من إعداد برنامج عمل مناسب لفحص الحسابات والتصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إن وجدت، إلى غاية إعداد التقرير النهائي العام للتعبير عن الرأي حول عدالة وانتظام القوائم المالية والتقارير الخاصة التابعة للتقرير العام المنصوص عليها في ، المرسوم التنفيذي رقم 11 _ 202 المؤرخ في 2011/05/26 و الوارد مضمونها في القرار المؤرخ 2013/06/24.

وحتى يشهد محافظ الحسابات على صحة الحسابات السنوية مثلما تم قتلها من قبل المسيرين عليه الإطلاع على كافة المستندات المحاسبية التي تمسكها الشركة والتأكد من أنها تمسك الدفاتر التي نص عليها القانون التجاري، والتشريع الجبائي وكذا القانون المتعلق بالمؤسسات العمومية المستقلة، كما يجب على محافظ الحسابات التأكد من تطابق حسابات الشركة مع القوانين والتنظيمات المنظمة لها، كما يجب أن تكون معدة وفق النظام المحاسبي

المالي.⁴

¹ أحمد علي فقير، محاضرات في المراجعة، جامعة وادي الليل السودان، 2012، ص 53.

² الجريدة الرسمية ، العدد رقم 24 قرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات .

³ الجريدة الرسمية ، نفس المرجع السابق.

⁴ دحموش فايزة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع إدارة و. 2002/ مالية، كلية الحقوق بن عكنون - جامعة الجزائر، س ج 200 ، ص 96-97 .

هذا ويفرض على شركات المساهمة الأم إعداد حسابات مدعمة، أي حسابات المجموعة عندما تراقب شركة أو عدة شركات يكون لها تأثير عليها، تشمل الحسابات المدعمة الميزانية وحسب النتائج المدعمة، وتشكل كلها وحدة غير منفصلة، تعطي تقديرا صعيذا عن المجموعة الاقتصادية.

وفي هذه الحالة يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على صحة هذه الحسابات وانتظامها ومن أجل ذلك عليه القيام بعملية مراقبة مستقلة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقارير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لمركز القرار نفسه طبقا لنص المادة 24 من القانون 10-01 السابق ذكره، وعادة ما توجب الحسابات المدعمة في تجمع هيئات وجود ميزانية واحدة وحساب نتائج واحد خاص بكل الهيئات أو المؤسسات الداخلة في المجموعة.¹

ثانيا: مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المديرون

لقد ورد النص على هذه المهمة في البند الثاني عن الفقرة الأولى من نص المادة 23 من القانون 10_01 ، فمحافظ الحسابات يراقب المعلومات المتواجدة في تقرير التسيير والوثائق المحاسبية والمالية المرسله إلى المساهمين، وذلك قبل إرسالها إليهم، لأنه من الثابت أن للمساهمين حق إجراء المراقبة والإشراف على أعمال الهيئة الإدارية التي تتولى التصرفات شؤون الشركة، ويكون ذلك بممارسة حق الإطلاع وحق أخذ المعلومات على الوثائق المنصوص عليها قانونا، وهذا من أجل الاطمئنان على حسن تسيير وإدارة الشركة لأنهم غير قادرين على ترجمة المحاسبة.

هذا وإنه يقع على جهاز الرقابة هذا المراقبة الحسابية دون أن تتجاوز ذلك إلى التدخل في التسيير، حيث أن الوثائق المرسله للمساهمين التي تخضع للمراقبة من طرف محافظ الحسابات هي تلك التي تتعلق بالحالة المالية للشركة والمتمثلة في جرد أصول الشركة، حسابات النتائج والميزانية، جرد القيم المنقولة، الضمانات والكفالات الممنوحة بإسم الشركة، الإتفاقيات المبرمة بين الإدارة والشركة، رقم الأعمال، المبالغ الخاضعة للضريبة، مشروع القرارات، جدول توزيع الحصص المالية، جدول فروع الشركة ومساهمتها ...

أما الوثائق التي لا تتعلق بالوضعية المالية فلا تخضع للمراقبة، كذلك التي تتعلق بالحالة المدنية للمديرين، الترشيحات لمناصب التسيير، ولكي يتولى المحافظ مهامه على أكمل وجه ألزمت المادة 716 من ق.ت. مسيري الشركة بأن يضعوا تقارير التسيير تحت تصرف محافظ الحسابات خلال الأربعة أشهر على الأكثر التالية لغلق السنة المالية.²

ثالثا: تقدير شروط إبرام الاتفاقيات المبرمة.

بالرجوع إلى أحكام الاتفاقيات الخاصة بالشركات التجارية، نجدها تستلزم الإبرام أية إتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة الحصول على ترخيص مسبق من مجلس الإدارة بعد تقديم

¹ _بدي فاطمة الزهراء، الرقابة الداخلية في شركة المساهمة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان 2017 ، ص83.

² _بدي فاطمة الزهراء ، المرجع السابق، ص 55-87 .

الفصل الثاني : الادبيات النظرية لمحافظ الحسابات

تقرير من محافظ الحسابات تحت طائلة البطلان حسب المادة 1 / 628 ق.ت.ج، ويتعذر منطقيا على محافظ الحسابات تقديم التقرير الخاص، إلا إذا أحيط علما بالاتفاقيات المرخصة، وعليه يكون المشرع قد ألزم بصفة غير مباشرة مجلس الإدارة بإعلام المحافظ مسبقا بطلب الرخصة ومشروع الإتفاقية قبل الجلسة المخصصة لدراسته حتى يتسنى له إعداد تقريره.

ويمكن القول أن محافظ الحسابات غير ملزم بتغيير الذي أصبغه المجلس على الإتفاقية، فمتى ما تبين له بأن الإتفاقية التي أدرجها المجلس ضمن العقود العادية أنها تستوجب ترخيصا مسبقا وجب على محافظ الحسابات تكررها في التقرير الذي يرفع للجمعية العامة التي يرجع لها القرار النهائي في تكييف طبيعة الإتفاقية.

أما في حالة اكتشاف محافظ الحسابات معلومات خاطئة، فيعلن عن هذه المخالفة في تقريره العام المتعلق بالمراقبة والمحاسبة على الحسابات السنوية، فمحافظ الحسابات ملزم بتقدير شروط إبرام هذا النوع من الاتفاقيات طبقا للمادة 01/23 من القانون 10-01 ويلتزم المحافظ بإعطاء تكييف قانوني للإتفاقية.

المبرمة ولا يفرض الترخيص أو يمنعه، وإنما يلتزم بإعلام المساهمين وعدمهم بأهم المعلومات اللازمة وإعطائهم رؤية صادقة عن شروط إبرام الإتفاقيات طبقا لالتزاماته القانونية¹.

رابعا: إبداء الرأي حول إجراءات الرقابة الداخلية

حيث تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل محافظ الحسابات، وذلك كون عملية المحافظة على أموال المنشأة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستمرار المنشأة وتطويرها من واجبات المحافظ، فحتى تتمكن أي منشأة عن تحقيق أهدافها سواء تحقيق ربح أو تقديم خدمة، أو إنتاج منتج بمواصفات ذات جودة معينة، فإنه يتوجب عليها أن توجه مواردها المالية والبشرية إلى تحقيق هذه الأهداف، ولا يتم ذلك إلا إذا وضعت هذه المنشأة خطة تسيير عليها جميع الأطراف ويتم تحديد مسؤولية كل طرف، ولكي يتم تنفيذ الخطة وفقا لما هو موضوع لها لابد من متابعة تنفيذها والالتزام بها وذلك ما يسمى بالرقابة الداخلية².

ويعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء، ويبرر ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات مؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة³.

هذا وتتم عملية تقييم الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات بخطوات، أولها تتمثل في فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية، حيث يتوجب على المحافظ أن يحقق المعرفة الكافية من هذا النظام، عن طريق الإستفسار من

¹ بوقرور سعيد، الاتفاقيات بين شركة المساهمة ومديرين أو الشركاء، أطروحة دكتوراه في الحقوق تخص قانون أعمال، كلية الحقوق جامعة وهران، 2012 / 358-340 ص

² علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (ل.م.د) جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2007، ص 127.

³ خماس هدى، مراجعة الحسابات في ظل النظام المحاسبي SCF، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم السير، جامعة العربي عن مهدي، أم البواقي، 2011-2012، ص 5-57.

الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المنشأة، وكذا الرجوع إلى المستندات التي نصف نظام الرقابة الداخلية والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظامها، وثانيها تتمثل في تحديد مخاطر الرقابة والتي يتسنى للمحافظ تحقيقها عن طريق معرفة مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التلقين، أما الثالثة فتتخصر في اختبارات الإلتزام، حيث تهدف هذه الخطوة إلى التحقق من أن أساليب الرقابة في المنشأة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المنشأة ملزمين بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة¹.

هذا عن الناحية النظرية بالنسبة لإجراءات الرقابة الداخلية التي يتوجب على محافظ الحسابات القيام بها، أما عن الناحية التنظيمية أو ما يعرف بالتشريع فإن المشرع نظمها في النقاط 1.7، 3.7، 4.7، من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحنا لمعايير تقارير محافظ الحسابات².

الفرع الثاني: المهام الخاصة لمحافظ الحسابات

بالإضافة إلى المهام العادية لمحافظ الحسابات، أوكل إليه المشرع مهام أخرى خاصة.

أولاً: مراقبة الحياة الاجتماعية للشركة

على محافظ الحسابات التأكد أن معاملات الشركة تسير وفق الشروط القانونية العادية، فعليه الحرص على أن بعض الأمور تسير على أحسن ما يرام وهي كالتالي:

أ- **المساواة بين المساهمين:** على محافظ الحسابات السهر على إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين في الشركة باعتبار المساواة روح الشركة، حيث تطبق في عدة حالات نذكر منها، عند ممارسة الحق في التصويت، الحق في حضور الجمعيات، الحق في الأرباح، أو الحق التفضيلي في الإكتتاب، أو حالة توزيع المال الاحتياطي. على محافظ الحسابات السهر على معاملة الشركة كافة المساهمين على قدر المساواة بما في ذلك المساهمين الذين يمثلون أقلية، إذ يجب التحقق من عدم خرق المبدأ وإحترامه³.

ب- **أسهم الضمان:** كلف المشرع محافظ الحسابات السهر تحت مسؤوليته على إحترام الأحكام المتعلقة بأسهم الضمان، حيث تعتبر هذه الأسهم كشرط العضوية داخل مجلس الإدارة ومجلس المراقبة.

فقد أوجب المشرع أن يقدم أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة على وجه الإلزام أسهما تمثل 20 % من رأسمال الشركة على أن القانون الأساسي هو الذي يتكلف بتحديد الحد الأدنى الذي يحوزه كل عضو، هذه الأسهم لا يجوز التصرف فيها، فيتوجب على محافظ الحسابات الإشارة إلى كل خرق أو تصرف يمس بأسهم الضمان في تقريره العام المرفوع للجمعية العامة العادية السنوية، فيعلم الجمعية عدم ملكية هذه الأسهم أو عدم تصحيح وضعية أحد أعضائه رغم فوات مهلة ثلاثة أشهر، أو تصرف المجلس في هذه الأسهم أو إسترجاع حرية التصرف فيها قبل مصادقة الجمعية العادية⁴.

¹ علاوي عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 123.

² القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير الحسابات، ج ر 24 المؤرخة في 30 أبريل 2014.

³ بدي فاطمة الزهراء، المرجع السابق، ص 38.

⁴ بدي فاطمة الزهراء، المرجع السابق، ص 38.

ج- حماية إستمرار الإستغلال: عند اكتشاف المحافظ أفعال من شأنها عرقلة إستمرار أشغال الشركة وتؤدي إلى تدهور وضعيتها المالية لدرجة تهديدها وتوقفها عن الدفع، يعلم المديرين والجمعية العامة.

محافظ الحسابات عند إكتشافه عرقلة إستمرار الأشغال كمرحلة أولى يطلب من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة توضيحات وتفسيرات التي يراها ضرورية.

أما في حالة انعدام الرد أو إذا كان هذا الرد ناقصا، يتعين على محافظ الحسابات الطلب من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة إستدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة المداولة حول هذه الوقائع بحضور محافظ الحسابات لهذه الجلسة كمرحلة ثانية، أما المرحلة الثالثة إذا لم تتو هذه الوضعية بالرغم من إنذار الهيئة الإدارية يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير خاص يقدمه الى أقرب جمعية عامة أو إلى جمعية خاصة يستدعيها بنفسه لهذا الغرض¹.

ثانيا: محافظ الحسابات

يعتبر محافظ الحصص الشخص الذي يقوم بتقييم الحصص العينية المقدمة من الشركاء سواء كانت مادية أو معنوية، ويتم تعيينه في حالة تأسيس الشركة عن طريق اللجوء العلني للإدخار بقرار قضائي بناء على طلب أحد المؤسسين، ويقوم بإعداد تقرير يقيم فيه الحصة العينية التي تقع على مسؤوليته، ويقوم بإيداعه لدى المركز الوطني للسجل التجاري، وكذا وضعه بمقر الشركة لتقوم الجمعية التأسيسية بالمصادقة عليه ولا يجوز تعديل التقدير إلا بموافقة مكتبي الأسهم وإلا عدت الشركة غير مؤسسة، هذا ما أشارت إليه المادة 601 من ق.ت.ج. أما إذا كان التأسيس دون اللجوء العلني للإدخار، حيث يقوم محافظ الحصص بإعداد تقرير بنوم فيه بتقييم الحصص تحت مسؤوليته ويقدمه للمساهمين حسب المادة 608 من ق.ت.ج.

وفي حالة الزيادة في رأسمال الشركة، فالتعيين يكون بقرار قضائي بناء على طلب رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، ويقوم محافظ الحصص بتقديم تقريره قبل انعقاد الجمعية العامة بثمانية أيام للمساهمين حسب المادة 707 من القانون التجاري.

أما في حالة إندماج الشركة أو انفصالها فإنه في هذه الحالة لا يعين محافظ حصص آخر بل يستعان بمحافظ الحصص للشركة المدمجة أو المنفصلة، الذي يعد تقريره بصفة سليمة بمعنى دون غش. كأن يعطي قيمة أكثر من قيمتها الحقيقية، هذا ما أشارت إليه م 753 من ق.ت.ج، وإلا تعرض لعقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية عن 20.000 دج إلى 200.000 دج، أو إحداهما².

الفرع الثالث: إعداد التقارير

بعد قيام محافظ الحسابات بالمراقبة والتدقيق في كل ما يتعلق بالشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها، أي كل مسألة تؤثر سلبا أو إيجابا على حياة الشركة، في هذه الحالة فقط تأتي المرحلة المعبرة والمبينة لحقيقة عمل

¹ المرجع نفسه، ص 90، 89.

² يومكواز عبدالقادر، بوعناني نسيم، دور مندوب الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2012 / 2013، ص 83.

الفصل الثاني : الادبيات النظرية لمحافظ الحسابات

المحافظ، أي بمعنى أن هذا الأخير يؤدي عمله كما تمليه عليه مهامه الرقابية، ذلك لأنه في هذه المرحلة بالذات تظهر نتائج عمله عن طريق ما يعرف بالية تقديم التقارير المتنوعة.

أولاً: تعريف تقرير محافظ الحسابات

يعرف تقرير محافظ الحسابات بأنه وثيقة مكتوبة صادرة من شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الإقتصادية كالفحص المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة محافظ الحسابات وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات للإعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صادقة وعائلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق¹.

ثانياً: أنواع التقارير

تكون تقارير محافظ الحسابات بصفة دورية ومنتظمة، وكنتيجة لعمل الرقابي الذي يقوم به على حسابات الشركة ودفاترها ونتائجها بالصفة الإعتيادية، أو ما يعرف بالتقرير العام السنوي، كما قد تكون هذه التقارير تتميز بصفة الخصوصية، أي أنها لا تكتسي كسابقتها في أوقات منتظمة، بل إن هذه التقارير بهذه الصفة الخاصة لا يقدمها محافظ الحسابات إلا إذا كانت هناك حاجة لتقديمها.

ظروف ومستجدات طرأت نشاطها، هذه الحالات الخاصة حددها المشرع بنصوص قانونية ولم يترك الحرية للمحافظ أو سلطته التقديرية حتى لا يقع الاختلاف فيها.

ثالثاً: إخطار وكيل الجمهورية

من الإلتزامات الخاصة بطبيعتها، والمفروض على محافظ الحسابات القيام بما والمبادرة إلى فعلها متى تحققت أوصافها ومعالمها، ألا وهي إبلاغ وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة عن الوقائع الإجرامية التي اكتشفها أثناء قيامه بمهامه الرقابية، وهذا ما نص عليه المشرع في القانون رقم 10-01 المنظم للمهنة، وذلك في باب مسؤولية محافظ الحسابات، حيث جاءت المادة 61 في فقرتها الأخيرة مقررّة لهذا الإلتزام بنصها: وفي حالة معارينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة".

كما أكد المشرع على هذا الإلتزام في القانون التجاري في المادة 715 مكرر 15 منه، والتي جاء فيها أنه يعرض محافظين الحسابات على أقره مجرية مقبلة المخالفات والأخطاء التي لاحظوها عند ممارسة مهامهم، ليس هذا وحسب بل ويطلعون علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية عن الأعمال الجنحية التي اطلعوا عليها، كما معدات المادة 715 مكرر 14 من ذات القانون إمكانية المحافظ الحسابات حتي يدرأ المسؤولية عن نفسه، وذلك عن طريق كشف المخالفات، والأخطاء التي اطلعوا عليها أثناء قيامهم بمراقبة أعمال القائمين بالإدارة أو المسيرين، سواء للجمعية العامة، أو لوكيل الجمهورية أو لكليهما معا.

¹ _ عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، اليمن، 2009، ص 157.

كما أن عدم قيام محافظ الحسابات بتنفيذ هذا الإلتزام، فإنه بذلك يعرض نفسه لعقوبات جزائية لم يتوانين المشرع في تسليها عليه حال التحلف أو التأخر في تأدية هذا الإلتزام، وهذا ما تجد المشرع نص عليه في المادة 630 من في، ته وبالتحديد في المخالفات التي تقع في مراقبة شركات المساهمة، حيث جاء فيها بأنه يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل محافظ للحسابات يعتمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة، أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها، وما يصلح لشركات المساهمة ينطبق على الشركات المقابلة كشركات التوصية بالأسهم بالتحديد.

إن إلتزام محافظ الحسابات بإبلاغ وكيل الجمهورية كان محل نقد وشد وجذب، لأن هذا الأخير أي المحافظ ليس واشيا ولا عميلا ولا حتى مساعدا للنيابة العامة، بالرغم من أن هذا الإلتزام يؤدي لا محالة إلى أخلفة عالم الأعمال، كما أن من طبيعته أن يؤدي إلى تدعيم استقلالية محافظ الحسابات إزاء أجهزة الشركة الخاضعة لرقابته، وذلك لوجود ضمانات له في حال التعرض له بأي شكل كان بعد تأديته هذا الواجب. وما أن المشرع لم يحدد طبيعة ونوع الوقائع الواجب الإخطار منها تحديدا دقيقا بعيدا عن أي التباس أو شك في طبيعة أو نوع الأفعال، لكن ما يمكن أن يقال هو أن محافظ الحسابات لا يستطيع تحديد ما إذا كانت الوقائع تكون جنحا خاضعة للقانون العام ومتعلقة بسير الشركة أم لا، وعلى هذا الأساس وقياسا على ما جاء به المسارع، من الأحسن والأفضل أن يكشف جميع الوقائع الإجرامية التي يكونون على علم بما، فضلا عن ذلك عليه أن يكشف كافة المخالفات الخاصة بقانون الشركات¹.

وبالتالي يجب على محافظ الحسابات الكشف عن المخالفات التي تتعلق بقانون العقوبات أو ها تأثيرها على الوضعية المالية للشركة أو حساباتها، وحتى ثلاث التي لها علاقة بتمير أجهزة الشركة، وبصفة عامة. كل ما يرتبط بعمل المحافظ ووظيفته، من أجل ذلك يشترط علم محافظ الحسابات بالأفعال الجنحية الخاصة بقانون العقوبات كاستعمال أموال الشركة بطريقة تعسفية، أو تقديم ميزانية غير صحيحة، أو عدم استدعاء الجمعية العامة في الأجل القانوني، وشرط العلم جاءت به المادة 715 مكرر 14 من ق. ته في فقرة الثانية حيث أن المشرع يعاقب محافظ الحسابات الذي علم بالأفعال الجنحية، لكن إمتنع عمدا وعن سوء نية الكشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية، والغاية والهدف المنشود من جراء كل ذلك في المحافظة على مصلحة الشركة من جهة، ومصلحة المساهمين من جهة أخرى، وتحقيقا لذات الغاية والهدف المنشود من تقرير هذا الإلتزام وتقاديا لتقرير مسؤولية محافظ الحسابات بسبب صعوبة الوقوف عند تكيف بعض الوقائع، فيكون لزاما عليه أن يدلي بجميع الأفعال التي يعتقد أنها تشكل وقائع محرمة، وذلك بفعل تخصصه واحترافه الوظيفة

¹ _ صالح زراوي فرحة، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، العدد 01، بن عكنون الجزائر، معهد الحقوق و العلوم الإدارية، 1994، ص177.

الرقابة والمراقبة، لأنه يفترض فيه المعرفة جميع أحكام القانون التي تنظم سير الشركات وكذا قوانينها الأساسية لأنه يراقب حساباتها ويعتبر محامي الشرعية بها.¹

وما يحسب على المشرع في هذا الشأن، هو أنه لم يحدد الأجل الممنوح لمحافظ الحسابات للكشف عن هذه الوقائع، وبالتالي فمن المنطوق أن تخضع هذه المسألة في تحديدها للسلطة التقديرية لقضاة الموضوع. وعلى أية حال يجب على محافظ الحسابات أن يكشفها في أقرب وقت، وفي الوقت المناسب ودون أن يتجاوز مدة طويلة².

والغاية من كل ذلك هو إخلي المسؤولية عن نفسه وتجنب أي مساءلة من أي أحد، و من أي نوع كانت، سواء مدنية من أجهزة الشركة ممثلة في الجمعية العامة، أو جزائية من قبل النيابة العامة ممثلة في وكيل الجمهورية، مع الإشارة إلى أن المشرع قد اشترط العلم القانوني لمراجعة الأفعال المحرمة , و يجب على المحافظ أن يبلغ عن هذه الأفعال لا عن الأشخاص المرتكبين لها، ولو أن المشرع لم يراعي في وضعه هذا الإلتزامات حماية المحافظ من كل الأخطاء في تقدير الأفعال الخاطئة، أن يكون الإخطار في شكل مكتوب يوضع في المقر الرئيسي للشركة، مع إمكانية أن يكون في شكل شفهي في البداية وذلك حتى يتسنى لوكيل الجمهورية تكييف الفعل المرتكب.

المبحث الثاني: تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق الهدف منها إعطاؤه الاستقلالية اللازمة لأداء مهامه و القيام بمهنته على أكمل وجه .

المطلب الأول: صفات محافظ الحسابات

الممارسة مهنة محافظ الحسابات على الشخص القائم بها التحلي بصفات مميزة نذكر منها:

1- الاستقلالية والموضوعية:

يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة، وهذا حتى يتسنى لهم إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة، ومما ألزم به المشرع الجزائري محافظ الحسابات أنه لا يملك عند تنفيذ المراجعة أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم، فحسب المادة 64 من قانون - 0110 المؤرخ في 29/06/2010 انه يمنع محافظ الحسابات مما يأتي³:

- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.

¹ عماد محمد أمين السيد رمضان، حماية المساهم في شركة المساهمة، دراسة مقارنة، دار الكتاب القانونية، دار شتات للنشر والبرمجيات 2008 ، ص 20، 21، 22.

² زرواي صالح فرحة، المرجع السابق، ص 178.

³ بلة سوسن، تأثير تطور مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر على كفاءة محافظ الحسابات، مذكرة ماستر 2018، ص 38.

الفصل الثاني : الادبيات النظرية لمحافظ الحسابات

- إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من قانون 10 01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- كل عهدة برلمانية.

- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

وتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (01) من تاريخ مباشرة عهده.

بالإضافة الى ذلك فان المادة 36 من قانون 136/96 المؤرخ في 15/04/1996 تنص على عدم ممارسة مهام محافظ الحسابات في مؤسسات يحوزون فيها أزواجهم أو آبؤهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة جزء من رأسمال أو أي شكل آخر من المنافع بالإضافة إلى ذلك أن لا يتعرض محافظ الحسابات لأية ضغوط من طرف الإدارة عند أداء مهامه مما يؤثر على تقديم رأيه بموضوعية حول سلامة الدفاتر وانتظامها ودقة القوائم المالية¹.

2- النزاهة والأمانة:

على محافظ الحسابات أن يكون أميناً ونزيهاً في عمله وان يعطي هذا العمل حقه الوافي وأن يقوم بالعمل بوعي من ضميره ويبدل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل، وأن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة وأمانة دون تحريف أو تمويه، ولا يضمن سلامتها، والحقائق التي يعقد في صحتها وألا يجمال أحداً في ما يبديه من آراء وأن يكون لعملائه ناصحاً أميناً.

ومحافظ الحسابات موضع ثقة عملائه ويطلع بحكم عمله على اسرارهم، وتقضي التقاليد المهنية في جميع المهن وليس في مهنة المحاسبة والمراجعة فقط، بأن يحافظ الرجل المهني على هذه الأسرار وان لايقوم بإفشائها او استخدامها ضد عملائه، وان يكون دائماً كتوما وموضع ثقة.

المطلب الثاني: تاريخ تنظيم مهنة محافظ الحسابات وشروط الالتحاق بها في الجزائر

مرت عملية تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر مراحل شملت عدة قرارات وزارية وقوانين منظمة لهذا المجال، حيث تم تنظيم المهنة لأول مرة سنة 1969 بالأمر رقم 69/10 المؤرخ في 31/12/1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث جاء فيه كيفية تعيين محافظ الحسابات، وفي المرسوم 173-70 المؤرخ في 16/11/1970 تم تحديد واجباته ومهامه. وفي عام 1971 جاء الامر رقم 71/72 المؤرخ في 29/12/1971 لتنظيم مهنة المحاسبة محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية في شكل جمعية تدعى المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية C.S.T.C» تمثل عمله في ضبط المقاييس المحاسبية وإعداد مخطط وطني لكل قطاع"، إلا أن هذا

¹ _ زرقوق سعاد، علاقة مهنة محافظ الحسابات بالمراجعة الخارجية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، 2017/2018، ص19.

الفصل الثاني : الادبيات النظرية لمحافظ الحسابات

التنظيم الذي دام 20 سنة (من 1971 إلى غاية 1991) كانت به ثغرات ونقص أهمها قلة المراجعين الخبراء (المحاسبون) وهذا راجع لعدم الاهتمام بجانب التكوين، حيث كانت نسبة المترشحين ضعيفة جدا مقابل احتياجات الاقتصاد الوطني.

إلى أن جاء المرسوم التنفيذي رقم 2092 المؤرخ في 8 رجب 1412 الموافق ل 13 يناير 1992 يحدد تشكيل المصفي الوطني للخبراء المحاسبين محافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ويضبط اختصاصه وقواعد عمله، ويهدف هذا المصنف بصفة أساسية ومباشرة الى تطوير وتحسين الممارسة المهنية.

إلا أن هذا المصنف لم يدم طويلا، حيث في سنة 2010 تم حله بموجب قانون 01-10 المتعلق بالخبير المحاسبي المعتمد، وتمت متابعة وتنظيم المهنة الى الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات التي تخضع بدورها إلى متابعة المجلس الوطني للمحاسبة، يتمثل دور الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات فيما يلي:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها ومبادئهم.
- تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.
- إعداد الأنظمة الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.
- كما تلى هذا القانون مراسيم تنفيذية تنظم المهنة متمثلة في¹:
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 26/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 30-11 المؤرخ في 17 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 31-11 المؤرخ في 17 جانفي 2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 32/11 المؤرخ في 17/10/2011 يتعلق بتعيين محافضي الحسابات.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 72-11 المؤرخ في 16 فبراير 2011 يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 73-11 المؤرخ في 16 فبراير 2011 يحدد كيفية ممارسة المهنة التضامنية لمحافظات الحسابات.

¹ _ حجاج زينب، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كالية لمحاربة المخالفات، ع10، ص 185.

الفصل الثاني : الادبيات النظرية لمحافظ الحسابات

- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 74-11 المؤرخ في 16 فبراير 2011 يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسبي.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 202-11 المؤرخ في 26 ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.
- ✓ "المرسوم التنفيذي رقم 393-11 المؤرخ في 24 نوفمبر سنة 2011 المحدد لشروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 10-13 المؤرخ في 13 يناير 2013 يحدد درجة الاخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.
- ✓ "قرار وزارة المالية رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 المتضمن محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الصادر عن وزارة المالية.
- ✓ "قرار مؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات

هناك ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي:

(1) **المسؤولية المدنية:** تتعدد المسؤولية المدنية بنوعيتها العقدية أو التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توافر ثلاث أركان وهي:¹

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ حسابات في أداء واجباته المهنية.

- تحمل الشخص لإهمال وتقصير الصادر عنه .

- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

(2) **المسؤولية الجزائية:** هي التي تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي:²

-مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات ونعني بها القيام بالمخالفات التي نصنعها القانون التجاري.

¹ يوسف محمود جربوع مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق مؤسسة الوراق عمان، الأردن، 2000، ص 238

² محمد السيد سرايا أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص74.

- القيام عمدا بممارسة أو الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية (المادة 829 من القانون التجاري).
 - إعطاء معلومات كاذبة أو تكايدها عن حالة الشركة.
 - عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية (المادة 830 من القانون التجاري).
 - إفتشاء السر المهني (المادة 830 من القانون التجاري).
 - عدم الإشارة في تقريره عن عمليات النشاط المتعلق بالشركات الفرعية.
 - الممارسة غير القانونية لمهنة محافظ الحسابات (المادة 54 من القانون 08/91).
- وهنا كمسؤولية تضامنية عن الأفعال مخالفة التي قد يقوم بها محافظ الحسابات بالاشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية كتقديم معلومات خاطئة والتستر على أفعال المسيرين والنصب والاحتيال... الخ.

المبحث الثالث: معايير اعداد تقارير محافظ الحسابات

تقوم عملية إعداد التقرير باختلاف أنواعه، على عدة أسس ومعايير، إضافة إلى تضمينه عدة عناصر أساسية. سنتحدث في هذا المبحث على معايير إعداد التقارير وأهم الخصائص المتعلقة به¹.

المطلب الأول: متطلبات اعداد تقرير محافظ الحسابات

لقد انتشر استخدام تقارير محافظ الحسابات المستقل في عصرنا الحاضر لما لها من مزايا وفوائد كثيرة، ولقد تزايدت أهمية هذه التقرير بعد النمو الهائل في حجم المشروعات سواء الخاصة أو الحكومية وغيرها من المشروعات غير الهادفة الى الربح ويقوم المراجع بالتعبير عن النتائج التي توصل اليها بعد انتهاء عملية المراجعة وإصدار هذا التقرير يختتم المراجع عمله ولكنه لا يعفيه من المسؤولية مستقبلا ان ثبت اهماله في أداء واجباته المهنية.

- يجب ان يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

- يجب ان يوضح التقرير تلك الظروف التي أدت الى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة وبثبات من سنة الى أخرى مقارنة بين هذه السنة والسنوات السابقة.

- يجب ان يبين التقرير الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية أو الإشارة الى غير ذلك.

- يجب ان يبين التقرير رأي المراجع على القوائم المالية كوحدة واحدة، وعندما لا يستطيع المراجع إعطاء رأيه على القوائم المالية يجب ان يذكر في التقرير أسباب ذلك.

¹ _ بلعيد حمزة، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة مقدمة لنيل شهادة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية ، قسم العلوم المالية و المحاسبة، جامعة مستغانم، 2018/2019 ص 29 .

وفي جميع الأحوال عندما يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية، يجب ان يتضمن التقرير توضيح قاطع لطبيعة عمل المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها¹.

المطلب الثاني: أنواع تقارير محافظ الحسابات

يقدم نظام المعلومات المحاسبية للمستفيدين منه مجموعة المعلومات التي تساعد في اعداد كافة التقارير المتعلقة بالمؤسسة بغض النظر عن نوع التقارير سواء كانت مالية او تسييري.....الخ.

لذلك سيتم التطرق الى أنواع التقارير المالية الموجودة من حيث النواحي كما يلي:

أولاً: التقارير من حيث درجة الالتزام في اعدادها

(1) **التقارير الخاصة:** وهي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة ولم ينص القانون على اعدادها.

(2) **التقارير العامة:** وهي التقارير التي يعدها المدقق تماشياً مع نصوص القوانين المنظمة للشركة والذي الزم الشركات المساهمة بتدقيق حساباتها من قبل مدقق خارجي، وغالياً ما يطلق على هذا النوع من تقرير الميزانية.

ومن ذلك فان الفرق بينهما وهو ان التقرير العام يتوجب قانوناً نشره في الصحف اليومية لاطلاع ذوي العلاقة عليه، اما التقرير الخاص لم يتوجب نشره².

ثانياً: من حيث محتوياتها من معلومات.

(1) **التقرير المعدل:** يمكن تقديم تعرف موجز كالتالي: التقرير المختصر هو التقرير الذي يرتبط دائماً بالقوائم المالية ويهدف أساساً الى تقديم الحقائق المالية بطريقة مختصرة، وهو ثلاث أنواع والمتمثلة في:

- تقرير بدون تحفظ ويبين هذا التقرير ان القوائم المالية تعرض بعدالة المراكز المالية ونتائج العمليات والتدفقات النقدية بالانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ويعدا التقرير من أكثر التقارير ابداء الرأي قبولاً من طرف المؤسسات التي تخضع لعمليات المراجعة.

- تقرير بتحفظ: وهذا التقرير يحدث في حالة من الحالات التالية :

1- عندما يكون هناك تحديد لمجال او نطاق عمل المراجع

2- عندما يكون هناك عدم اتفاق مع إدارة المؤسسة حول القوائم المالية، من ناحية قبول السياسات المطبقة أو طريقة تطبيقها أو كفاية الإفصاح عنها .

¹ مريم لودية، أفاق تطوير مراجعة الحسابات في الجزائر وفقاً لمعايير المراجعة الدولية مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي جامعة الوادي، 2012، ص 57
² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات دار وائل للنشر والتوزيع، ط4 الإسكندرية، 2007، ص 94.

- تقرير سلبي: ان التقرير السلبي يصدره المراجع عادة في الحالات التي لا تمثل فيها القوائم المالية نتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا وعادلا، طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

(2) التقرير المطول: التقرير المطول يعد بواسطة مراجع الحسابات بناءً على طلب إدارة المؤسسة، إضافة إلى القوائم المالية الأساسية وتقرير المراجعة العادي المختصر نجد معلومات إضافية المتمثلة:

- حسابات إضافية تفصيلية تخص بعض بنود القوائم المالية الأساسية

- معلومات وجداول مختصرة لبعض بنود القوائم المالية الأساسية

- بيانات إحصائية

- معلومات أخرى مستخرجة من مصادر أخرى بخلاف نظام المعلومات المحاسبية

- عرض لبعض إجراءات المراجعة المتبعة في فحص عنصر ما من عناصر القوائم المالية الأساسية¹.

ثالثا: التقارير من حيث ابداء الرأي

(1) الرأي المطلق: ويصدر هذا الرأي عندما لا يجد المدقق أي ملاحظات أو اقتراحات اثناء قيامه بعملية التدقيق، تؤثر على صحة القوائم المالية، أي ان القوائم المالية ممثلة لواقع المشروع، وان المدقق كون هذا الراي بعد قيامه بعملية التدقيق وفقا للمعايير المتعارف عليها، وان البيانات المالية كانت معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وان تلك المبادئ طبقت كما في السنة السابقة، وأنها تحتوي كافة المعلومات الإضافية اللازمة.

(2) الرأي المتحفظ: ويصدر هذا الراي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات وهنا لابد من ذكر موضوع التحفظ واسبابه وأثره على القوائم المالية ان أمكن، اما اذا كان التحفظ من الأهمية بحيث يؤثر على صحة البيانات الى درجة كبيرة فلا بد من الامتناع عن ابداء الراي، أو إعطاء راي معاكس اذا تكونت القناعة لدى المدقق بان ذلك التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المشروع، ويذكر التحفظ عادة في فقرة وسيطة بين فقرتيالنطاق والرأي.

وتقسم التحفظات الى ثلاثة اقسام:

-التحفظات التي تهدف الى تحديد مسؤولية المدقق.

¹ _ الأخضر عياشي، مرجع سابق، ص 46

- التحفظات التي تفصح عن اختلاف رأيه مع الإدارة والتي غالبا ما تشير الى مخافة الشركة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- التحفظات التي تشير الى مخالفات لقانون الشركات او لنظام الشركة الداخلي.

(3) **الرأي المضاد أو المعاكس:** ويصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق ان القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمشروع سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الاعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي وذكره.

(4) **الامتناع عن ابداء الرأي:** ويصدر هذا الرأي عندما لا يحصل المدقق على ادلة وقرائن اثبات كافية لإبداء رأي فني محايد في القوائم المالية، سواء كان ذلك سبب تضيق نطاق المراجعة من حيث الزمن او الكلفة او وجود ظروف استثنائية غير طبيعية¹.

المطلب الثالث: خصائص تقرير محافظ الحسابات الجيد ومضمونه أولا: خصائص التقرير

يعتبر تقرير مدقق الحسابات حلقة الوصل بينه وبين الأطراف التي يتم التدقيق لأجلها، ومن الطبيعي ان يفترض مدقق الحسابات وهو بصدد اعداد تقريره ان قارئ التقرير على دراية بالمنشئ وبالقوائم المالية العادية وبالعمليات التجارية الأساسية، ومن الطبيعي ان تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها ومعرضة بطريقة تمنع أي تأويل او تحريف غير مقصود

تستطيع ان توجز الخصائص الرئيسية لجودة التقرير في الآتي:

(1) **الايجاز:** يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وان يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك ان لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقد التركيز.

(2) **الوضوح:** يجب ان لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.

(3) **الأهمية:** يجب ان تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وان يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن ان لا تكون ذات أهمية.

(4) **الصحة والدقة:** يجب ان تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.

¹ _ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 95 .

(5) الترابط: يجب ان تكون الجمل في التقرير مترابطة وان تشجع القارئ للتقرير على اكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الوارد فيها.

(6) الصدق والأمانة: يجب ان يكون المدقق متحيز في تقريره لأي طرف من الأطراف وان يوضع النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة¹

ثانيا: مضمون تقرير محافظ الحسابات

ان تقرير محافظ الحسابات يعتبر ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة وكافة المتعاملين معها كما أشرنا سابقا الا اننا لم نتطرق الى ما يجب ان يتضمن في التقرير لكي يتميز بالسلامة والمصداقية، لذلك سنبرز اهم محتويات التقرير في العناصر التالية:

(1) عنوان التقرير: يجب ان يعنون التقرير بعبارة (تقرير مراقب حسابات) وذلك حتى يتميز عن التقرير الصادر من أطراف أخرى مثل مسير المؤسسة او مراجعين آخرين.

(2) الموجه إليهم التقرير: يجب ان يتوجه تقرير مراجع الحسابات الى الفئة المعنية وفقا لظروف المراجعة والقوانين واللوائح ويوجه التقرير عادة الى المساهمين او الشركاء او أعضاء مجلس الإدارة للمؤسسة التي محل المراجعة

(3) الفقرة التمهيدية: وهي الفقرة الأولى في التقرير مراجع الحسابات ويجب ان تتضمن إشارة واضحة لكل من: القوائم المالية والتي تم مراجعتها سنة المراجعة مسؤولية الإدارة عن اعداد القوائم المالية ومسؤولية مراجع الحسابات عن مراجعة هذه القوائم المالية وابداء الراي عليها.

(4) فقرة النطاق: وهي الفقرة الثانية في التقرير وتتضمن مايلي: وصفا لنطاق المراجعة أداء مراجع الحسابات لإجراء عملية المراجعة الهدف من تخطيط وتنفيذ المراجعة، ووصف عملية المراجعة وان اعمال التي قام بها توفر أساسا مناسباً لإبداء رأيه على القوائمالمالية

(5) فقرة التقرير: وهي الفقرة الأخيرة في التقرير، وتتضمن الإشارة الى راي مراجع الحسابات على القوائم المالية ككل، وفقا لمعايير المراجعة المعمول بها وفي حدود القوانين والتنظيمات السارية.

(6) تاريخ التقرير: عادة يقدم خلال الشهور الأولى من تاريخ نهاية السنة المالية.

(7) عنون مراجع الحسابات: يجب ان يحدد التقرير عنوان معيا لمراجع الحسابات، وهو المدينة التي يقع فيها مكتب مراقب الحسابات المسئول عن عملية المراجعة.

¹¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2006، ص123.

(8) توقيع مراجع الحسابات: يجب ان يوقع التقرير باسم مراجع الحسابات المعين لمراجعة القوائم المالية¹

¹ _الأخضر العياشي، مرجع سابق، ص 44

خلاصة الفصل :

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

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

الفصل الثالث :

كيفية اعداد تقرير محافظ

الحسابات وفق لمعايير

الجزائرية الجديدة NAA

(دراسة حالة)

تمهيد:

بعد ما تم تناول الجانب النظري الذي تضمن التعريف بأهم مفاهيم الدراسة المتئلمة في محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية NAA، وكذا تحديد علاقة التأثير بين محافظ الحسابات واعداد التقرير وفق هذه المعايير ، وسيتم من خلال هذا الفصل تطبيق محتوى مفاهيم الجانب النظري على مكتب محافظ الحسابات _توقرت_ ، للتعرف على درجة الأثر الرابط بين متغيرات الدراسة، والخروج بنتائج ميدانية تطابق الواقع. كيف يمكن اعداد تقرير محافظ الحسابات وفق لمعايير التدقيق الجزائرية الجديدة NAA ؟ وهذا ما سيتم دراسته وتحليله وفقا للمباحث الثلاث الآتية:

المبحث الأول : تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات _توقرت_
المبحث الثاني :الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية
المبحث الثالث :عرض نتائج الدراسة ومناقشته

الفصل الثالث: كيفية اعداد تقرير محافظ الحسابات وفق لمعايير التدقيق الجزائرية الجديدة NAA

المبحث الأول : تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات

تعتبر مكاتب محافضي الحسابات وسيلة ضرورية لتدقيق حسابات الشركات، حيث تسعى كل شركة إلى المحافظة على حساباتها وذلك من خلال مختلف الإجراءات التي يقوم محافظ الحسابات . ومن هذا سيتم في هذا المبحث التطرق إلى :

المطلب الأول : مكتب محافظ الحسابات والخدمات التي يقوم بها
سنتناول في هذا المبحث التعريف بالمكتب محل الدراسة والخدمات التي يقدمها بمسك المحاسبة والخبرة القضائية ومراجعة الحسابات.

الفرع الأول : التعريف بالمكتب وتنظيمه

مكتب الخبرة المحاسبية و محافظ الحسابات توقرت العنوان : حي الامير عبد القادر

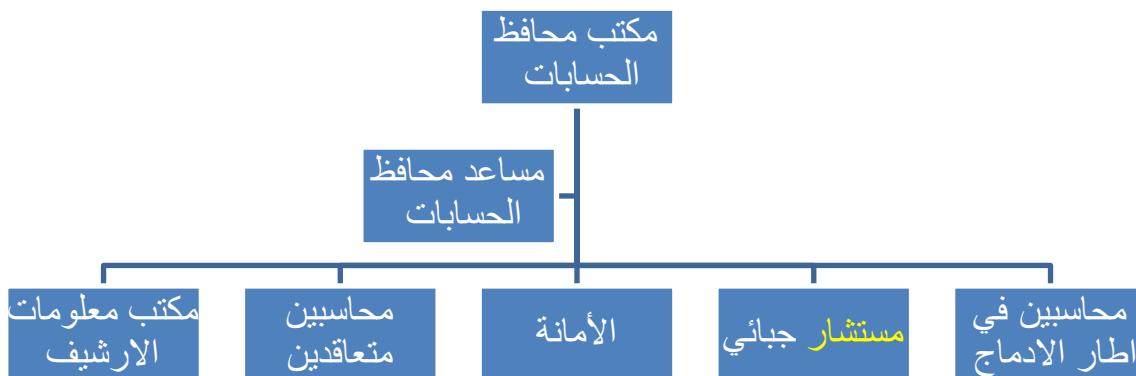
Bp emir aek touggourt _ tel _029666083

تاريخ الانشاء : ماي 2023

يقوم محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال إصدار رئيس مفتشية الضرائب للولاية، ويقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي لدى الغرفة، وبهذا يصبح مسجلا في جدول الغرفة الوطنية¹.

محافظ الحسابات ومحاسب معتمد من المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر، ويتميز عمله بكثير من الالتزام والانضباط والجدية في الخدمات التي يقدمها والخدمات التي قدمها لزيائنه.

الشكل الاول : الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطلبة

¹ وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

الفرع الثاني : الخدمات التي يقوم بها المكتب.

إن المكتب ينشط في مجال الميدان المالي والمحاسبي بحيث يقوم بما يلي

- 1- لمتابعة المحاسبية والجبائية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين، والتصريحات الجبائية الشهرية، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية.
- 2- مسك محاسبة الأجور.
- 3- الإرشادات والاستشارات الجبائية والقانونية حيث تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان.
- 4- الخبرة القضائية، من طرف المحاكم والمجالس القضائية، حيث يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناء على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس.
- 5- تدقيق الحسابات بحيث يقوم بالمصادقة على حسابات المؤسسة سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مساهمة، اظو جمعيات مثقفة ، إجتماعية ، أو مهرجانات ولأئية، كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير.
- 6- الدراسات التقنية والاقتصادية مثل خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا.

المطلب الثاني : الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات

يمارس محافظ الحسابات العديد من الإجراءات عن القيام بمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهناك إجراءات تسبق التقييم وهناك إجراءات تتم بعد التقييم وتتمثل في إصدار تقرير شامل¹.

الفرع الأول : الإجراءات الأولية

1- قبول الوكالة.

يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية.

عند التوكيل وقبل البدء في الوظيفة، على محافظ الحسابات أن يمتنع من إبداء قبوله بسهولة وهذا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي:

- 1_ تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.
- 2_ التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه.
- 3_ التأكد من أن التوكيل المقترح لا يوجد فيه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداوات جمعيتها للمساهمين.

إن هذه التوصية تدرس على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المفعول، الاجتهادات الدنيا لمحافظ الحسابات قبل قبول الوكالة والبدء في الوظيفة، حيث يجب على محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية:

_ طلب قبول الوكالة من طرف الزبون.

_ الاستفسار عن وضعية الزبون.

_ الاطلاع على وثائق إثبات الحالة : سجل تجاري، قانون أساسي، شهادة النشاط.

_ الاطلاع على التقرير السابق (السنة) N-1

_ قبول الوكالة وتقديم شهادة قبول الوكالة.

_ التوقيع على محضر التعيين

¹ _ وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

الفرع الثاني: الدخول إلى الوظيفة.

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل:

- 1_ يجب على محافظ الحسابات 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 إما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع الملاحظة " قبول التوكيل " وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة " كتابيا ."
- 2_ في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية
- 3_ يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله التوكيل.
- 4_ قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات.
- " هذه الرسالة تشير إلى : مسؤولية المهمة ، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل و الأجال القانونية التي يجب احترامها، الأجال القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب.
- 5_ عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تقيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية.
- 6_ يجب على محافظ الحسابات المغادر أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء.
- 7_ في حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء احترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف لمفرده.

الفرع الثالث: حالة رفض القبول

إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيل أو يحاط علما بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه بإعلام المؤسسة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يوما من تاريخ عمله .
بهذا الأمر، إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه باتباع الإجراءات المنصوص في القانون التجاري، وإذا سبق وإن قامت المؤسسة بإجراء الإشهار القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

المطلب الثالث : الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات

تتمحور مهام محافظي الحسابات حول ثلاث واجبات شرعية.

الفرع الأول: التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة.

قبل بداية مراقبة الحسابات على محافظ الحسابات معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية المحاسبية للمؤسسة المراقبة والهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة المراقبة ب :

- 1_ تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة التي بإمكانها التأثير على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة.
- 2_ على محافظ الحسابات أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية : طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكل المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي، والاطلاع على القانون الأساسي.

الفصل الثالث: كيفية اعداد تقرير محافظ الحسابات وفق لمعايير التدقيق الجزائرية الجديدة NAA

3_ تقديم المؤسسة بصفة عامة: التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكلية العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة.

الفرع الثاني : فحص وتقييم المراقبة الداخلية

إن إمكانيات محافظ الحسابات محدودة ماديا نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصادقتها، يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي أو (منظمات محاسبية وإدارية) فيما يخص شرعية ومصادقية الحسابات من واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية: احترام الأشكال الشرعية والقانونية، مستوى نوعية المراقبة الداخلية .

أولا : احترام الأشكال الشرعية والقانونية:

- 1_ على محافظ الحسابات أن يتحقق من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية منها : اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجور، اليومية، سجل تداول المجالس العامة، سجل تداولات مجلس الإدارة أو الحراسة، كل سجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به، يتحقق من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو الحراسة حسب الحالات.
- 2_ يتحقق من احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي والمخططات المهنية.
- 3_ يتحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري.

ثانيا : الفحص وتقدير المراقبة الداخلية.

- 1_ يقرر محافظ الحسابات إمكانية الأنظمة وإجراءات المؤسسة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصادقية
- 2_ الحتميات التي تخضع لها المراقبة الداخلية تتمثل في أمرين : يرتبط البعض بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة والإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها وإستراتيجياتها الخاصة، البعض الآخر لقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستبث للتطبيق والتقنية الإدارية وهي كيفية بحجم المؤسسات .
- 3_ إن تقدير المراقبة الداخلية يجب أن يسمح لمحافظ الحسابات : تعريف المراقبات الداخلية التي يركز عليها، الكشف عن نسبة الغلط في معالجة المعطيات من أجل تقليص برنامج مراقبة الحسابات المناسبة
- 4_ إن دراسة وتقييم المراقبة الداخلية يركز على المكونات الأساسية الآتية : نضام التنظيم، نظام التوثيق والإعلام، نضام الأدلة، الوسائل المادية للحماية، الموظفين، نظام المراقبة.

ثالثا : مراقبة الحسابات.

- إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية.
- 1_ إن امتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نضام الرقابة الداخلية.
 - 2_ يجب على برنامج مراقبة الحسابات أن يكون مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى آلة المحاسب، وإلى الأنظمة والإجراءات المعمول بها¹.
 - 3_ يمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة 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 انجاز المراقبة، مرجع في ورقة العمل أين تم إسناده إلى المراقبة، المشاكل المتعرض لها الإشارة إليها ضرورية أثناء المراقبة.

1 - شيماء قرفي. عبد العالي مرغادي، دور محافظ الحسابات في مراجعة حسابات الشركات، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسيير ، محاسبة وتدقيق ، جامعة تبسة ، الجزائر، 2020

الفصل الثالث: كيفية اعداد تقرير محافظ الحسابات وفق لمعايير التدقيق الجزائرية الجديدة NAA

4_ للحصول على العناصر والأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي، بحوزة محاسبة الحسابات مختلف التقنيات والتي يجب عليه أن يتركها أو يوحدتها حسب الحسابات أو الجزء المراقب تتمثل في: المفتشية المادية والملاحظة والتي تقوم بفحص الأصول والحسابات أو مراقبة طريقة تنفيذ الإجراء، فحص المستندات، المراقبة الجبرية العددية، التحليلات، تقييمات، تقارب وتقسيمات ، الفحص التحليلي.

5_ يجب أن تسمح مراقبة الحسابات من التأكد على أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها

6_ حتى يتمكن من إبداء رأيه، يجب على محافظ الحسابات التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصته ومعرفته بالمؤسسة، وإنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مخلصه لنشاطه وحالته المالية

7_ إن الميزانية، حسابات النتيجة والمرافق تتطابق مع معطيات المحاسبة، وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبة والقانون الساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء النشاط.

رابعا : إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

بعد انتهائنا من الإجراءات القانونية التي يتبعها محافظ الحسابات، سوف نقوم في هذه المرحلة بإجراءات تدقيق الدفاتر والعمليات المحاسبية حيث ننفذ البرنامج الذي سطرناه مسبقا وذلك لتمكيننا من إبداء رأي سليم حول مدى صحة البيانات المثبتة في القوائم المالية. يتضمن تقديم تقرير محافظ الحسابات إلى مسير المؤسسة، وبالتالي محتويات التقرير يحتوي على ما يلي :

1_ تقرير المصادقة على الحسابات السنوية.

2_ تقديم القوائم المالية.

3_ التعليق على القوائم المالية.

المبحث الثاني :الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية

تعد منهجية البحث ذلك الموجه الذي يقود الباحث لاستكشاف مختلف مراحل البحث، وأيضا الإجابة على مختلف الأسئلة وفك الغموض وإيجاد تفسيرات علمية واقعية لإشكال موضوع الدراسة، إلا أن هذه الأساليب والإجراءات تشكل مقياسا لجمع ومعرفة المعلومات التي يرجى من خلالها الوصول إلى نتائج نهائية وإيجاد حلول للتساؤلات الخاصة بموضوع الدراسة والتي تشتمل ما يلي¹:

المطلب الأول :عينة الدراسة

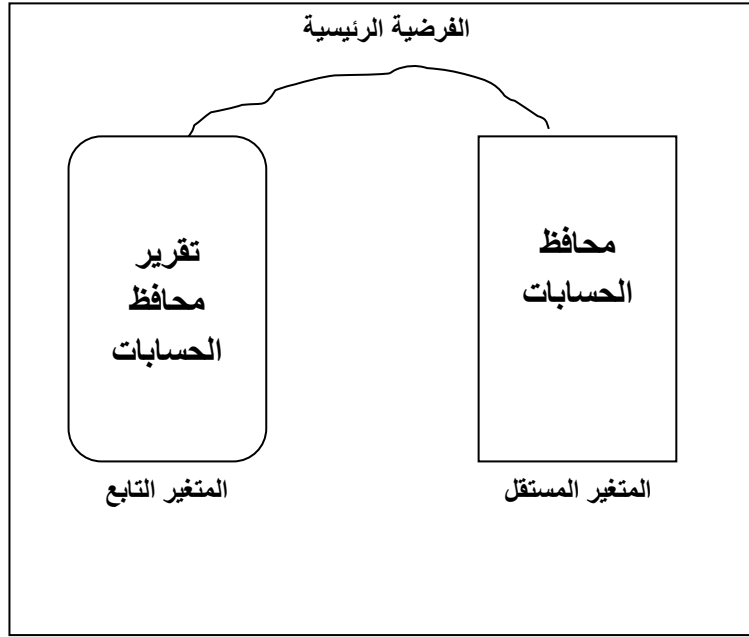
تتناول دراسة البحث في دور محافظ الحسابات في اعداد التقرير وفق معايير التدقيق الجزائرية الجديدة . دراسة مكتب محافظ الحسابات _ توقرت _ ، وبالتالي فهي تشتمل على المتغيرات التالية:

-المتغير المستقل :محافظ الحسابات.

-المتغير التابع:تقرير محافظ الحسابات.

ويمكن عرض مختلف تلك المتغيرات بيانيا من خلال الشكل التالي:

¹ وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.



المصدر : اعداد الطلبة

وبالتالي تم اعتماد جملة من الإجراءات الموضوعية بغية الوصول إلى نتائج عملية دقيقة.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة وطرق جمع المعلومات
لغرض إتمام عمليات البحث تم الاستعانة بالأدوات اللازمة والمناسبة لكل مرحلة من مراحل البحث، والمتمثلة في دراسة ميدانية لدى محافظ الحسابات إضافة إلى السجلات والوثائق التي تم تسلمها من قبل المكتب والتي ساعدت على توفير بعض المعلومات المتعلقة بها ومنها تلك التي توضح الجانب التاريخي والتنظيمي.
الأدوات المستخدمة في الدراسة:

الوثائق والسجلات:

لغرض إتمام عمليات البحث تم الاستعانة بمعلومات من المكتب خاصة بمؤسسة معينة وذلك من خلال تقديم تقرير محافظ الحسابات لهذه المؤسسة .

المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها¹

يتضمن هذا المبحث عرض وتفسير التقرير ومناقشته من خلال التقرير الذي تم تقديمه من طرف المكتب و القيام بدراسة ، إذ هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كيفية اعداد تقرير محافظ الحسابات وفق معايير الجزائرية الجديدة (دراسة حالة)بمكتب محافظ الحسابات – توقرت -وسيتم التطرق إلى النقاط التالية:

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج بيانات الدراسة .

تم الاستعانة بتقرير بحافظ الحسابات لدراسة و تحليل التقرير (تقرير عام حول البيانات المالية للسنة المالية 2017 لمؤسسة معينة) و التي تم اعدادها في شكل مستندات موجزة – المنصوص عليها من قبل المحاسبة و النظام المالي

¹ وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

الفصل الثالث: كيفية اعداد تقرير محافظ الحسابات وفق لمعايير التدقيق الجزائرية الجديدة NAA

تم اعتماد هذه البيانات المالية ,التي تشمل الميزانية العمومية و جدول بيانات الدخل , تحت مسؤولية تصميم و تنفيذ و مراقبة الرقابة الداخلية المتعلقة بانشاء و عرض عادل للبيانات المالية التي لا تحتوي على أي أخطاء كبيرة مسؤوليتنا هيا ابداء رأي حول هذه البيانات المالية بناءا على مراجعتنا .

مراقبة الحسابات السنوية للمؤسسة . المتعلقة بالسنة المالية المنتهية في 2017/12/31

و تظهر مبلغا سالبا لحقوق الملكية قدره ثمانية عشر مليوناً و تسعمائة و سبعة آلاف و تسعمائة و أربعة و خمسون دينارا و ثمانية و خمسون سنتا (954.58.18,907) متمنضة خسارة محاسبية قدرها 4.641.019,33 da

المطلب الثاني : عرض وتحليل محاور الدراسة

تم اجراء فحوصتنا المختلفة وفقا للقواعد و الأسس المتعارف عليها في مهنتنا .

لتحقيق هذا تم أخذ الميزانية العمومية و TCR 2017

تم اقفال الرصيد العام في 2017/12/31

وثائق أخرى اعتبرناها مفيدة لمهنتنا .

ركز هذا العمل على مراقبة المؤسسة و التأكد من الالتزام بمبادئ و قواعد التسجيل المحاسبي للمعاملات التي

تقوم بها المؤسسة خلال السنة المالية 2017.

تقرير مدقق الحسابات sarl x 2017

فيما يتعلق بتطور نتيجة السنوات المالية الخمس الماضية :

وفقا لأحكام المادة 25 من القانون رقم 01/10 تاريخ 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة المحاسب القانوني و المدقق

القانوني بموجب المرسوم التنفيذي رقم 93_08 الصادر في أفريل 1993 و المعدل و المتمم للأمر رقم 75_59

المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 بشأن القانون التجاري .

_النتائج الصافية التي حققتها مؤسسة sarl من آخر خمس سنوات مالية (2014 و 2016) :

السنة	النتيجة
2014	457.957.00
2015	7.264.141.00
2016	5.941.425.00

الفصل الثالث: كيفية اعداد تقرير محافظ الحسابات وفق لمعايير التدقيق الجزائرية الجديدة NAA

الحسابات النشطة :

الاصول غير متداولة :

البيان	القيمة
أصول ثابتة	
البنائات	13.004.463,70
الممتلكات و المنشآت و المعدات الاخرى	14.515.326,07
أصل قيد الانشاء	268.804.513,34
	296.324.303,11
الاجمالي	26.183.507,61
الجرد و الأعمال	6.143.088,18
الاستخدامات المماثلة	1.978.203,95
الضرائب	
الخزينة	8.121.292,13
الاجمالي	
المجموع الاجمالي	330.629.102,85

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل الذي تم فيه مناقشة وتحليل الدراسة التطبيقية التي تم إجراؤها رفقة محافظ الحسابات بالتطبيق على مكتب محافظ الحسابات- توقرت-، وذلك من خلال تطبيق الجانب النظري على الجانب التطبيقي واختبار فرضية الدراسة، هذا بعد تفريغ وتحليل البيانات المتعلقة بتقرير حول مؤسسة معينة و ذلك لتأكيد أو نفي صحة فرضيات الدراسة.

حيث أكد نتائج هذه الدراسة أن :

- يبدي محافظ الحسابات برأيه فني محايد فقط حول الميزانية المالية للمؤسسة لا يتدخل في أي شئ آخر .
- للمراجع الخارجي دور فعال في تحقيق مصداقية و صحة القوائم المالية .



خاتمة عامه

خاتمة عامة :

من خلال بحثنا حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول كيفية اعداد تقرير محافظ الحسابات وفق المعايير التدقيق الجديدة فيمكن اعتبار دور محافظ الحسابات فعالا في تعزيز موثوقية وشفافية القوائم المالية ومخرجاتها المحاسبية، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة التطبيقية من جهة أخرى.

حيث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع مراجعة الحسابات حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات لأن لها دور فعال في التأكد من صحة المعلومات المقدمة في القوائم المالية. كما قمنا بإبراز الهدف الأساسي لمهنة محافظ الحسابات و هو التحقق من صدق و صحة البيانات المالية و المحاسبية 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 ومحيادا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة.

كما اهتمت دراستنا بأهمية محافظ الحسابات البالغة في كيفية اعداد التقارير المالية حسب معايير التدقيق، وذلك من خلال الإدلاء بحكم وانتظام وصدق وصحة الحسابات السنوية، وإعطاء الصورة الصادقة للمؤسسة. وجاءت دراستنا الميدانية بمكتب محافظ الحسابات لتعزيز المفاهيم التي تعرضنا لها في الجانب النظري و قد تم توصلنا إلى جملة من النتائج والاقتراحات يمكن إيجازها في:

_ دور محافظ الحسابات مهم وفعال في تأكيد صحة وشرعية التقارير المالية الخاصة بالقوائم المالية لتوصيل المعلومات لجميع الفئات المستخدمة بكل مصداقية وسهولة ووضوح، لطمأنة المالكين والمساهمين على جميع ممتلكاتهم وأموالهم.

_ بناء على ما تم تناوله، حيث وقفنا على التزام المحافظ وتقيده الصارم بما نصت عليه مواد القانون التجاري، في طبيعة العمل الذي يزاوله والمسؤوليات التي تقع على عاتقه، وذلك من خلال حرصه على تدقيق وفحص كافة الوثائق والمستندات المالية والمحاسبية، وكذا الزيارات الميدانية ليقف على حقيقة ما تقوم به المؤسسة وتقييم نضام رقابتها الداخلية.

1_ فرضيات الدراسة :

من خلال هذا المطلب سيتم اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة، وبالتالي سيتم رفض أو قبول فرضيات الدراسة. بعد ما تم عرضه في دراسة الموضوع من الجانب النظري و التطبيقي فان اختباراتنا للفرضيات السابقة كما يلي :

الفرضية الاولى : " تعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة المقاييس والمبادئ المهنية"

تثبت صحة الفرضية الاولى من خلال أن معايير التدقيق الدولية هيا بمثابة المقاييس والمبادئ المهمة الضرورية لتنفيذ عمليات التدقيق المختلفة .

الفرضية الثانية : " معايير التدقيق الجزائرية لها دور كبير في تدقيق الكشوف المالية و الأعمال المحاسبية"

تثبت صحة الفرضية الثانية من خلال متابعة المدقق للحسابات و التدقيق في الكشوف المالية و تطبيق معايير التدقيق الجزائرية

الفرضية الثالثة: " أهمية معايير التدقيق المحاسبية بالنسبة لاعداد تقرير محافظ الحسابات"

تثبت صحة الفرضية الثالثة من خلال اعداد تقرير محافظ الحسابات على معايير التدقيق المحاسبية .

_ و من خلال موضوعنا كيفية اعداد تقرير محافظ الحسابات وفق لمعايير التدقيق الجزائرية الجديدة NAA

تم الخروج بجملة من النتائج من أهمها مايلي :

- _ يبدي محافظ الحسابات برأيه فني محايد فقط حول الميزانية المالية للمؤسسة لا يتدخل في أي أمر آخر .
- _ للمراجع الخارجي دور فعال في تحقيق مصداقية و صحة القوائم المالية .
- _ التدقيق هو عملية مهمة لفحص الحسابات و التحقيق من عدم وجود تلاعبات و اختلاس في المؤسسات .
- كما اهتمت درستنا بكيفية اعداد تقرير محافظ حسابات وعناصره وفقا للقانون .

2_ نتائج الدراسة :

- بناء على ما ورد في الدراسة توصلنا إلى النتائج النظرية الميدانية التالية :
- تعمل المراجعة الخارجية على منع و تقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة لها
 - يلعب محافظ الحسابات دورا مهما في مراجعة حسابات الشركات
 - يساعد محافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش والممارسات غير قانونية هذا ما يؤهل المؤسسات مستقبلا للحد من الأخطاء وتقليل الأخطار
 - يمر محافظ الحسابات بمراحل أولا وهي التعرف بالمهنة واتجاهها العام والثنائية تتمثل في فحص مراقبة الحسابات وكتابة التقرير
 - مراجعة الحسابات لمؤسسة ما تشمل على دراسة أعمالها والنظم المتبعة في القيام بعمليات ذات مغزى مالي وطريقة الرقابة والإشراف عليه وفحص سجلاتها والقيود المحاسبية
 - يقوم محافظ الحسابات أثناء أداء مهامه بدراسة و تقييم نضام الرقابة الداخلية في المؤسسة ويكتشف بذلك موطن الضعف وكذا حالات الأخطاء والغش في النظام كوجود أخطاء دفترية أو محاسبية في السجلات وتسجيل عمليات وهمية بالإضافة إلى عدم التطبيق السليم للسياسات المحاسبية
 - محافظ الحسابات يعزز الثقة في المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي باعتباره المسؤول الأول عن توليد المعلومات التي يتخذ على أساسها مجموعة القرارات وإعداد التقرير النهائي.

3_ أفاق الدراسة :

- لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع طرعا يتعلق بعملية التقييم التي يقوم بها محافظ الحسابات والتي أصبحت ضرورية لكل المؤسسات والتي من خلالها يمكن زيادة الثقة والمصداقية بالمؤسسة وزيادة الاعتماد على مخرجات نظامها المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية نتيجة لمراجعتها من طرف شخص محايد ومستقل غير أننا لم نتناول جوانب مهمة في هذه الدراسة يمكن أن تكون دراسات مستقبلية من طرف الباحثين وهي كما يلي:

- فعالية تقرير محافظ الحسابات في توصيل رأيه لمختلف مستخدميهم.
- أثر إلزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية على عملية المراجعة ونأمل في الأخير أن يساهم بحثنا هذا ولو بشيء قليل في تدعيم البحث العلمي خاصة أن جامعتنا تفتقد إلا هذا النوع من البحوث و إلا هذا النوع من خبراء و محافظي الحسابات ولذا عالجنا دراستنا هذا الجانب المهم من جوانب محافظي الحسابات على أمل أن تفتح المجال إلى بحوث أخرى في المستقبل تعالج جوانب أخرى من هذا النوع و أن يلقي الاهتمام الواسع من قبل الباحثين لإبرازها للرأي العام وإظهار أهميته .
- وفي الأخير نرجوا الله أن يكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع.



قائمة المراجع

قائمة المراجع :

1_ الكتب :

- 1_ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية القانون التجاري مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر
 - 2_ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات دار وائل للنشر والتوزيع، ط4 الإسكندرية، 2007
 - 3_ خالد عبد الله، علم التدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل، الأردن
 - 4_ سمير الصبان، محمد القومي، المراجعة بين التنظيم والتطبيق، ط، دار الجامعة 1، لبنان، 1990
 - 5_ عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، اليمن، 2009
 - 6_ عماد محمد أمين السيد رمضان، حماية المساهم في شركة المساهمة، دراسة مقارنة، دار الكتاب القانونية، دار شتات للنشر والبرمجيات 2008
 - 7_ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2006
 - 8_ محمد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ط، 1 مكتب جامعي، لبنان، 2007
 - 9_ محمد السيد سرايا أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002
 - 10_ غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، ط، 2 دار الميسرة، عمان، 2009
 - 11_ محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق مؤسسة الوراق، عمان الأردن، 2000
- ### 2_ المذكرات و الرسائل :
- 1_ أمين الشيخ بلال، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر ومدى تكييفها مع معايير المراجعة الدولية، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسيير، محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2013/2012
 - 2_ براق محمد قمان عمر، مداخلة: أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، ورقة، 30، 29 نوفمبر، 2011
 - 3_ بدي فاطمة الزهراء، الرقابة الداخلية في شركة المساهمة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق، والعلوم السياسية، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان 2017
 - 4_ بوقرور سعيد، الاتفاقات بين شركة المساهمة ومشيرين أو الشركاء، أطروحة دكتوراه في الحقوق تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق جامعة وهران، 2012 / 2011
 - 5_ بلة سوسن، تأثير تطور مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر على كفاءة محافظ الحسابات، مذكرة ماستر جامعة الوادي _ 2018
 - 6_ حسام الدين حماني، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر، دراسة مقدمة لنيل شهادة ماستر كلية العلوم الاقتصادية غير منشورة، مالية ومحاسبة، جامعة سطيف، 1 الجزائر، 2012
 - 7_ خماس هدى، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم السير، جامعة العربي عن مهدي، أم البواقي، 2011-2012، مراجعة الحسابات في ظل النظام المحاسبي scf
 - 8_ دحموش فايزة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع إدارة و مالية، كلية الحقوق بن عكنون - جامعة الجزائر، س ج 200، 2000
 - 9_ زيادي سامي، أهمية إصلاح مهنة التدقيق وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، دراسة مقدمة لنيل شهادة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، دراسات مالية، محاسبة معمقة، جامعة سطيف، 1 الجزائر، 2013/2012،
 - 11_ زرقوق سعاد، علاقة مهنة محافظ الحسابات بالمراجعة الخارجية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، 2017/2018

- 12_ عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية ، سطيف، 1 الجزائر، 2012 ص 115-114
- 13_ علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (ل.م.د) جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2007
- 14_ سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإفصاح المحاسبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، منشورة ، كلية العلوم التجارية، جامعة البليدة ، 2 الجزائر ، 2014، 2015
- 15_ شمس الدين بوعرار، مداخلة: مدى توافق التدقيق في الجزائر للتدقيق في ظل قانون 10-01 كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر ، 2011
- 16_ مريم لودية، أفاق تطوير مراجعة الحسابات في الجزائر وفقا لمعايير المراجعة الدولية مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي جامعة الوادي، 2012
- 17_ يومكواز عبدالقادر، بوعناني نسيم: دور مندوب الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2012 / 2013
- 18_ فاصلة سامية، معايير التدقيق الجزائرية NAA دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ISA ، دراسة مقدمة لنيل شهادة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية ، قسم العلوم المالية و المحاسبة، جامعة مستغانم، 2021/2020 .
- 3_ المحاضرات :**
- 1_ أحمد علي فقير، محاضرات في المراجعة، جامعة وادي الليل السودان، 2012
- 2_ بوحفص رواني تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، محاضرة رقم 1 مدخل إلى المراجعة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2012/2013
- 3_ دهماي، المجلس الوطني للمحاسبة، أمين عام، إصدارات معايير التدقيق الجزائرية، المجلس الوطني للمحاسبة، (10 /03/2017 مقابلة شفوية)
- 4_ المجلات و الجريدة :**
- 1_ الأزهر عزة، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية ، العدد (5) ، جامعة الوادي، ص 12
- 2_ الجريدة الرسمية رقم 63 المؤرخة في 2008 القانون رقم 08_19
- 3_ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 يتعلق بالمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 45 المؤرخ في 07/07/2010 ص 06
- 4_ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 91-02 متعلق بمهنة الخبير المحاسب والمحاسبين المعتمدين، العدد 70 المؤرخ في 27/04/1993 ص 652
- 5_ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-101 المؤرخ في 29 جويلية 2010 العدد 42، المادة 22، ص 7
- 6_ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 32/11 مؤرخ في 27 جانفي 2011، العدد 7، المواد من 3 إلى 15، ص 24، 23
- 7_ إصدار قانون جديد منظم لمهنة التدقيق والمراجعة 10-01 المؤرخ في 29/06/2010
- 8_ صالح زراوي فرحة، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، العدد 01، بن عكنون الجزائر، معهد الحقوق و العلوم الإدارية، 1994
- 9_ قرار مؤرخ في 06/12/2006 المؤرخ والمتمم للقرار المؤرخ في 07/11/1994 المتعلق بأتعاب محافظي الحسابات

- 10_ قانون 90-32 المؤرخ في 12/04/1999 يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 05، المادتين 03_04
- 11_ مرسوم تنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/12/1996 المتضمن أحداث المجلس الوطني للمحاسبة
- 12_ المرسوم التنفيذي رقم 96-431 حدد طرق تعيين محافظي الحسابات من طرف المؤسسات العمومية
- 13_ مرسوم تنفيذي رقم 97-457 المؤرخ في 01/12/1997 المتضمن كيفية تقييم محافظي الحسابات
- 14_ مرسوم تنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01/12/1997 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 92_20
- 15_ مرسوم تنفيذي رقم 92-20 مؤرخ في 13/01/1992 الحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية لخبراء محاسبين
- 16_ مرسوم تنفيذي رقم 36-136 المؤرخ في 25/04/1996 المتضمن قانون أخلاقيات المهنة
- 5_ المواقع:
- 1_ الصفحة الرسمية لمجلس المحاسبة ، زيارة الموقع www.cnc.dz

MR. TRABELSI MED SAID

- Commissaires Aux comptes - Comptable Agrée -

Touggourt le 21/04/2019

SARL : SARL XXXX

Exercice clos au 31 DECEMBRE 2017.

RAPPORT GENERAL DE CERTIFICATION DES COMPTES

Messieurs les Actionnaires de la SARL XXXX

En exécution de la mission que nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport général sur les états financiers ci-joints de l'exercice 2017, établis selon la forme de documents de synthèse prévue par le système comptable et financier.

Ces états financiers qui comporte le bilan, le tableau des comptes de résultats, ont été arrêtés sous la responsabilité des organes de direction et d'administration de la société. Cette responsabilité comprend la conception la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère d'états financiers ne comportant d'anomalies significatives.

Notre responsabilité consiste à émettre un avis sur ces états financiers sur la base de notre examen.

- Le contrôle des comptes annuels de votre société, relatif à l'exercice clos le 31/12/2017, et faisant apparaître un montant des capitaux propres négatif de dix huit millions neuf cent sept mille neuf cent cinquante quatre dinars et cinquante huit centimes (18.907.954,58), dont un résultat comptable déficitaire de 4.641.019,33 da.
- La revue des procédures de contrôle interne.
- Les vérifications et informations spécifiques prévues par la loi.

1-COMPTES RENDU DE CONTROLE ET CERTIFICATION

A- CONSISTANCE DE LA MISSION

- 1- Nous avons procédé aux vérifications que nous avons jugées utiles pour apprécier la régularité et la sincérité des comptes sur lesquels vous avez à statuer.
- 2- Nos différents contrôles ont été accomplis conformément aux règles et principes admis dans notre profession.

B- DOCUMENTS COMMUNIQUEES

Pour l'accomplissement de notre mission, nous a été communiqué

- bilan et TCR 2017
- Balance générale arrêtée au 31/12/2017
- Autres documents que nous avons jugés utiles à notre mission,

2-Rapports Spéciaux

2.1. Sur les conventions réglementées :

Conformément aux dispositions de l'article n° 25 de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréé, et au vertu du décret exécutif n° 93-08 du 25 avril 1993, modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce et notamment son article 628, nous avons l'honneur de vous informer qu'aucune convention particulière conclue entre la SARL XXXX et l'un des Administrateurs n'a été portée à notre connaissance durant l'exercice 2017.

2.2. Sur les Avantages particuliers accordés au Personnel :

Conformément aux dispositions de l'article n° 25 de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréé, nous avons l'honneur de vous informer que les diligences mises en œuvre dans ce sens, nous ont permis de constater qu'aucun avantage n'est accordé au personnel de la société.

2.3. Sur le constat d'une menace sur continuité d'exploitation :

Conformément aux dispositions de l'article n° 25 de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréé, nous avons l'honneur de vous informer que l'actif net au 31/12/2017 est négatif, par conséquent, il existe une menace sur la continuité d'exploitation de la société. Cette situation est due que la société est en phase de réalisation.

Rapport Commissariat aux comptes SARL XXXX 2017

C- CERTIFICATION :

Compte tenu des diligences que nous avons accomplies selon les recommandations de la profession. Ces travaux ont porté essentiellement sur les points suivants :

Le contrôle de la régularité des comptes sociaux consistant à

- S'assurer du respect des principes et règles d'enregistrement comptable des opérations effectuées par la société durant l'exercice 2017
- Vérifier par sondage les pièces justificatives de ces opérations et des écritures comptables qui en découlent.

Compte tenu des diligences professionnelles mises en œuvre et à l'exception des observations figurant sur ce rapport au titre de la revue générale des comptes nous estimons que les comptes annuels tels qu'ils sont présentés en annexe du présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice, ainsi que la situation financière et patrimoniale de la société , arrêtés au 31/12/2017.

Le Commissaire Aux Comptes

Rapport Commissariat aux comptes SARL XXXX 2017

2.4. Sur l'évolution du résultat des Cinq derniers exercices :

Conformément aux dispositions de l'article n° 25 de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréée, et au vertu du décret exécutif n° 93-08 du 25 avril 1993, modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce et notamment son article 628,

Je vous présente ci-dessous les résultats nets réalisés par La SARL au cours des cinq (05) derniers exercices (2014 à 2016).

EXERCICE	RESULTAT
2014	(-) 457.957,00
2015	(-) 7.264.141,00
2016	(-) 5.941.425,00

2.5. Sur le détail des cinq (05) Rémunérations les plus élevées

En conformité avec la loi, je certifie que les informations annexées sur les personnes les mieux rémunérés de la société sont exactes.

N°	NOM & PRENOM	FONCTION	SALAIRE BRUT
01	AAAA	SOUDEUR	310.771,15
02	BBBB	AGENT DE SECURITE	290.520,00
03	CCCC	MANŒUVRE ORDINAIRE	258.576,89
04	DDDD	AGENT COMMERCIAL	131.970,00
05	EEEE	MANŒUVRE ORDINAIRE	94.811,53
TOTAL			1.086.649,57

Le Commissaire Aux Comptes

Rapport Commissariat aux comptes SARL XXXX 2017

Commentaires sur les comptes sociaux

Le bilan de la SARL se totalise au 31 décembre 2017 à la somme de **330.629.102,85** (trois cent trente millions six cent vingt neuf mille cent deux dinars et quatre vingt cinq centimes)

Nos commentaires sur ce bilan se synthétisent dans les points suivants :

1- Comptes Actif

1.1. ACTIF NON COURANTS

DESIGNATION	MONTANT
<u>Immobilisations corporelles</u>	
-Bâtiments	13.004.463,70
- Autres immobilisations corporelles	14.515.326,07
- Immobilisation en cours	268.804.513,34
S/TOTAL	296.324.303,11
<u>STOCKS ET ENCOURS</u>	
<u>Créances et emplois assimilés</u>	
- Impôts et assimilés	6.143.088,18
-Trésorerie	1.978.203,95
S/TOTAL	8.121.292,13
TOTAL GENERAL	330.629.102,85

Rapport Commissariat aux comptes SARL XXXX 2017

Nos principales observations sur cette rubrique des immobilisations se résument ainsi :

- L'inventaire physique des immobilisations en fin d'exercice, n'est pas établi, même que la société est en phase de réalisation, il fallait réaliser l'inventaire physique pour permettre le rapprochement avec l'inventaire comptable. A cet effet nous rappelons les dispositions réglementaires dans ce sens.

- le code de commerce par son article 10 stipule que toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant « doit faire tout les ans un inventaire des éléments actifs et passifs de son entreprise et arrêter ses comptes en vue d'établir son bilan et le compte de ses résultats ».

- l'article 14 de la loi 07/11 portant SCF « les actifs et passifs des entités soumises à la présente loi doivent faire l'objet au moins une fois par an d'inventaire en quantité et en valeur sur la base d'examen physique et de recensement de documents justificatifs .Ces actifs et passifs doivent refléter la situation réelle des actifs et passifs ».

L'objectif de l'inventaire physique, annuellement réalisé est de :

- confirmer les données de la comptabilité
- corriger éventuellement des données comptables par suite d'écarts
- révéler l'état (qualité) de l'immobilisation.

1.2. ACTIF COURANTS

1.2.1 Stocks et encours

26.183.507,61

La société, dans la cadre des essais des équipements, a procéder à l'achat des différents déchets (carton, papier,...etc.), ce qui explique l'importance des stocks a la fin de l'exercice, malgré que la société est en phase de réalisation.

1.2.3. Créances et emplois assimilés

6.143.088,18

Le tableau des créances & emplois assimilés se présente comme suit :

COMPTE	Désignation	Montant
445600	Impôts & Assimilés	6.143.088,18

Représente la TVA des achats en instance de récupération.

1.2.4. DISPONIBILITES & ASSIMILES

1.978.203,95

Le tableau des disponibilités & assimilés se présente comme suit :

Compte	désignation	Montant
512500	YYYY Touggourt	1.976.900,98
530000	Caisse	1.302,97
		1.978.203,95

- le solde du compte bancaire est justifié par un état de rapprochement.

2 - COMPTES PASSIF

2.1. CAPITAUX PROPRES

18.907.954,58

Le solde des capitaux propres résulte des comptes suivants :

LIBELLE	Montant
Capital émis	5.000.000,00
Résultat exercice	(-) 4.641.019,33
Report à nouveau	(-) 19.266.935,25
Total	(-) 18.907.954,58

2.2. PASSIFS NON COURANTS

250.000.000,00

Représente l'emprunt contracté auprès de l'agence YYYY TOUGGOURT
pour la réalisation de ce projet.

2.2.1. CAPITAL EMIS

Aucune modification à signaler.

2.2.2. REPORT A NOUVEAU

Ce solde représente les soldes nets des résultats antérieurs (2014/2015/2016).

2.3. - PASSIFS COURANTS

Le tableau du Passif courants se présente comme suit :

LIBELLE	Montant
Fournisseurs immobilisations	16.661.644,66
Autres dettes	82.875.412,77
total	99.537.057,43

- la dette fournisseurs représente le reste à payer des différents fournisseurs d'immobilisations. Dette réelle et expliquée par un état des dettes fournisseurs.

Rapport Commissariat aux comptes SARL XXXX 2017

- autres dettes représente :

CNAS (cotisations 4 ^e T/18)	162.494,25
SALAIRES (12/2018)	219.345,62
Comptes associés	81.996.590,00
Recette en attente d'imputation (encaissement non expliqué)	490.000,00
TOTAUX AUTRES DETTES	82.875.412,77

3-COMPTES DE GESTION

Pour l'exercice 2017, la société est toujours en phase de réalisation, ce qui explique que les charges supportées entre dans ce cadre.

L'examen des postes des charges dans leur ensemble nous ramène aux observations suivantes :

- les principes comptables fondamentaux sont respectés.
- le principe d'indépendance des exercices est respecté.
- Les sondages effectués sur les charges n'appellent aucune observation significative du point de vue de justification.

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

(Méthode Directe)

La période

Du: 01/01/2017

au: 31/12/2017

RUBRIQUES	Note	Exercice 2017	Exercice 2016
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients		26 756 461.68	175 125 598.81
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		24 918 825.60	174 492 893.34
Intérêts et autres frais financiers payés			
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		1 837 636.08	632 705.47
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		1 837 636.08	632 705.47
Flux de trésorerie provenant des activités d investissement			
Décaissements s/acquisition d'immobilisations corporelles ou incorp.			
Encaissements s/cessions d'immobilisations corporelles ou incorp.			
Décaissements sur acquisition d immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d investissement (B)			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d actions			
Dividendes et autres distribution effectués			
Encaissements provient d emprunts			
Remboursements d emprunts ou d autres dettes assimilés			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			
Incidences des variations taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		1 837 636.08	632 705.47
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		140 567.87	- 492 137.60
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		1 978 203.95	140 567.87
Variation de trésorerie de la période		1 837 636.08	632 705.47
Rapprochement avec le résultat comptable			

Date d'édition' 15/04/19

COMPTE DE RESULTAT

(Par nature)

La période

Du: 01/01/2017

au: 31/12/2017

RUBRIQUES	NOTE	Exercice 2017	Exercice 2016
Chiffre d affaires			
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d exploitation			
I - Production de l'exercice			
Achats consommés		1 080 511.15	609 988.51
Services extérieurs et autres services		203 711.69	4 648 637.89
II- Consommation de l'exercice		1 284 222.84	5 258 626.40
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		-1 284 222.84	-5 258 626.40
Charges de personnel		1 694 348.22	474 140.38
Impôts, taxes et versements assimilés		719.95	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-2 979 291.01	-5 732 766.78
Autres produits opérationnels		69 895.03	1.46
Autres charges opérationnelles		76 662.37	50 000.00
Dotations aux amortissements et aux provisions		1 728 586.69	
Reprise sur pertes de vateur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-4 714 645.04	-5 782 765.32
Produits financiers		83 625.71	
Charges financières			73 174.62
VI-RESULTAT FINANCIER		83 625.71	-73 174.62
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-4 631 019.33	-5 855 939.94
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		10 000.00	10 000.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		153 520.74	1.46
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 794 540.07	5 865 941.40
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-4 641 019.33	-5 865 939.94
Eléments extraordinaires (produits)(à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)(à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			75 485.89
X- RESULTAT NET L'EXERCICE		-4 641 019.33	-5 941 425.83
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		-4 641 019.33	-5 941 425.83
Dont part des minoritaires(1)			
Part du groupe(1)			

Date d'édition' 15/04/19

La période

Du: 01/01/2017

au: 31/12/2017

BILAN

P A S S I F	Note	Exercice 2017	Exercice 2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		5 000 000.00	5 000 000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves /(Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net /(Résultat net part du groupe /(1))		-4 641 019.33	-5 941 425.83
Autres capitaux propres -Report à nouveau		-19 266 935.25	-7 722 098.06
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		-18 907 954.58	-8 663 523.89
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		250 000 000.00	250 000 000.00
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		250 000 000.00	250 000 000.00
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		16 661 644.66	18 732 425.04
Impôts			
Autres dettes		82 875 412.77	56 966 406.04
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		99 537 057.43	75 698 831.08
TOTAL GENERAL PASSIF		330 629 102.85	317 035 307.19

Date d'édition 15/04/19

Du: 01/01/2017

au: 31/12/2017

BILAN

ACTIF	Note	Exercice 2017			Exercice 2016
		Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF NON COURANTS					
Ecart d'acquisition(ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		19 219 160.99	6 214 697.29	13 004 463.70	17 521 356.31
Autres immobilisations corporelles		15 679 114.74	1 163 788.67	14 515 326.07	10 314 775.54
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		268 804 513.34		268 804 513.34	270 243 020.76
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		303 702 789.07	7 378 485.96	296 324 303.11	298 079 152.61
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		26 183 507.61		26 183 507.61	13 137 908.98
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs					2 327 460.97
Impôts et assimilés		6 143 088.18		6 143 088.18	3 350 216.76
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		1 978 203.95		1 978 203.95	140 567.87
TOTAL ACTIF COURANT		34 304 799.74		34 304 799.74	18 956 154.58
TOTAL GENERAL ACTIF		338 007 588.81	7 378 485.96	330 629 102.85	317 035 307.19

Date d'édition: 15/04/19

تسبح بحمد الله
وفضله