



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

بمعنوان :

أثر الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية
على جودة تقارير محافظ الحسابات
دراسة حالة شركة ذ.م.م. سوف للكراء والأشغال

تحت إشراف الدكتور:

بالقاسم بن خليفة

من إعداد الطالب :

محمد نبيل شايب

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
فاتح سردوك	أستاذ التعليم العالي	جامعة الوادي	رئيسا
بالقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر-أ-	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
وليد مرغني	أستاذ محاضر-أ-	جامعة الوادي	مناقشا

السنة الجامعية : 2021-2022



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

بمعنوان :

أثر الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية على
جودة تقارير محافظ الحسابات
دراسة حالة شركة ذ.م.م. سوف للكرء والأشغال

تحت إشراف الدكتور:

بالقاسم بن خليفة

من إعداد الطالب :

محمد نبيل شايب

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
فاتح سردوك	أستاذ التعليم العالي	جامعة الوادي	رئيسا
بالقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر-أ-	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
وليد مرغني	أستاذ محاضر-أ-	جامعة الوادي	مناقشا

السنة الجامعية : 2021-2022

الإهداء

بعد توفيق من المولى عز وجل

اهدي هذا العمل والجهود

إلى كل الأحباب والأصدقاء بدون استثناء

إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد

إلى كل هؤلاء اهدي هذا الجهد

صلوا على سيد الخلق الرسول الكريم والاعلم

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

منارة العلم

شكر وعرفان

الشكر الأول والأخير لله عز وجل العلي القدير

الذي علم الإنسان ما لم يعلم

ونحمده سبحانه وتعالى على ما أنعم به علينا

بأن وفقنا في إنجاز هذا العمل

ولا يسعنا في هذا المقام

إلا أن نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ الفاضل

♦ **الدكتور بالقاسم بن خليفة** ♦

على كل توجيهاته ونصائحه وإرشاداته وملاحظاته الدقيقة

وحرصه على إتمام العمل في أحسن الظروف

والى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل

ملخص الدراسة

لقد تناولنا في هذه الرسالة أثر الإلتزام بمعايير التدقيق الجزائرية على جودة تقارير محافظ الحسابات، وهدف هذه الدراسة معالجة إشكال تم التطرق اليه من خلال مدخل حول التدقيق، محافظ الحسابات في الجزائر ومدى الإلتزام بمعايير التدقيق الجزائرية وجودة تقارير محافظ الحسابات والإطار التطبيقي للأثر المعايير على جودة التقارير للشركة محل الدراسة.

الكلمات المفتاحية : التدقيق، معايير التدقيق الجزائرية، التقارير، محافظ الحسابات.

Study summary :

In this thesis, we have discussed the impact of adherence to Algerian auditing standards on the quality of portfolio reports, and the aim of this study is to address a problem that was addressed in an introduction to auditing and portfolios in Algeria, compliance with Algerian auditing standards, the quality of portfolio reports, and the applied framework for the impact of standards on the quality of accounts. Reports for the company under study.

Keywords : auditing, Algerian auditing standards, reports, portfolios of accounts.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرفان
	ملخص الدراسة
I	فهرس المحتويات
II	فهرس الجداول
III	فهرس الأشكال
IV	قائمة الملاحق
V	قائمة المصطلحات
أ	المقدمة
الفصل الأول: مدخل حول التدقيق ومحافظ الحسابات في الجزائر	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق
8	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه
11	المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق
13	المطلب الثالث: مبادئ وفروض التدقيق
16	المطلب الرابع: أنواع التدقيق
22	المطلب الخامس: معايير التدقيق
24	المبحث الثاني: ماهية محافظ الحسابات في الجزائر
25	المطلب الأول: تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
30	المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات
30	المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات
31	المطلب الرابع: حقوق وواجبات محافظ الحسابات
33	المطلب الخامس: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات
37	المطلب السادس: تعيين وموانع التعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات
44	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: الإلتزام بمعايير التدقيق الجزائرية وجوده تقارير محافظ الحسابات		
47	تمهيد	
48	عموميات حول تقرير محافظ الحسابات	المبحث الأول
48	تعريف تقرير محافظ الحسابات	المطلب الأول
49	أنواع تقارير محافظ الحسابات	المطلب الثاني
51	معايير تقارير محافظ الحسابات	المطلب الثالث
55	محتوى تقارير محافظ الحسابات	المطلب الرابع
58	خصائص تقارير محافظ الحسابات	المطلب الخامس
61	عموميات حول معايير التدقيق الجزائرية	المبحث الثاني
61	مدخل للمعايير التدقيق الجزائرية	المطلب الأول
64	الهيئات القانونية للمعايير التدقيق الجزائرية	المطلب الثاني
68	الإصدار الأول وفقا للقرار رقم 02 المؤرخ في 2016/02/04	المطلب الثالث
69	الإصدار الثاني وفقا للقرار رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11	المطلب الرابع
70	الإصدار الثالث وفقا للقرار رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15	المطلب الخامس
73	الإصدار الرابع وفقا للقرار رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24	المطلب السادس
75	خلاصة الفصل	
الفصل الثالث: دراسة حالة شركة ذ.م.م سوف للكراء و الأشغال		
78	تمهيد	
79	التعريف والهيكل التنظيمي للشركة	المبحث الأول
79	لمحة وتعريف بالشركة	المطلب الأول
80	الهيكل التنظيمي للشركة	المطلب الثاني
83	تقارير محافظ الحسابات للشركة	المبحث الثاني
83	التقرير العام للشركة	المطلب الأول
91	التقارير الخاصة للشركة	المطلب الثاني
100	علاقة محافظ الحسابات بمعايير التدقيق وجوده التقارير	المطلب الثالث
101	خلاصة الفصل	
103	الخاتمة	
106	قائمة المراجع	
111	الملاحق	

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	حساب رؤوس الأموال للميزانية الشركة سنة 2021	90
02	حساب الاحتياطات للميزانية سنة 2021	90
03	المبلغ الخام الأعلى خمس تعويضات ممنوحة في سنة 2021	94
04	المنافع الجماعية الخاصة سنة 2021	95
05	المزايا الفردية الخاصة سنة 2021	95
06	نتائج السنوات الخمس الأخيرة من 2016 الى 2020	96

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للشركة ذ.م.م. سوف للكراء والأشغال	80

قائمة الملاحق

الرقم	عناوين الملاحق	الصفحة
01	أصول ميزانية شركة ذ.م.م سوف للكراء والأشغال سنة 2021	112
02	خصوم ميزانية شركة ذ.م.م سوف للكراء والأشغال سنة 2021	114
03	جدول حسابات النتائج شركة ذ.م.م سوف للكراء والأشغال سنة 2021	116

قائمة المصطلحات التقنية المحاسبية

الرقم	مصطلح جزائري	مصطلح مرادف	وفق التشريع الجزائري
01	الكيان	مؤسسة، شركة، مقاوله.....	قانون 11/07 مؤرخ في 2007/11/25
02	مندوب حسابات	مراجع	القانون التجاري الجزائري وفق المادة 715 مكرر 4
03	محافظ الحسابات	مراجع	قانون 01/10 مؤرخ في 2010/06/29
04	المدقق	مراجع	مقررات الإصدارات للمعايير التدقيق الجزائرية
05	تدقيق	مراجعة	مقررات الإصدارات للمعايير التدقيق الجزائرية
06	النتيبيات	الاستثمارات	قرار وزاري مؤرخ في 2008/07/26
07	فارق الاقتناء	الشهرة	قرار وزاري مؤرخ في 2008/07/26
08	الميزانية	المركز المالي	قانون 11/07 مؤرخ في 2007/11/25
09	جدول حسابات النتائج	قائمة الدخل	قانون 11/07 مؤرخ في 2007/11/25
10	جدول سيولة الخزينة	جدول التدفقات النقدية	قانون 11/07 مؤرخ في 2007/11/25
11	جدول تغير الأموال الخاصة	جدول تغير حقوق الملكية	قانون 11/07 مؤرخ في 2007/11/25
12	الكشوف المالية	القوائم المالية	قانون 11/07 مؤرخ في 2007/11/25

المقدمة

يعتبر الكيان الاقتصادي هو الأساس في دعم وتوكيد القطاع الاقتصادي وتحسين مردوديته مما جعل الحكومات في العالم تلجأ إليها كوسيلة نموذجية تبنى عليها مؤشرات وقرارات تسمح بتحقيق النمو والاستقرار وهو الأمر الذي جعل القرار الإستراتيجي لها يزداد أهمية، فهو يسعى دائما لضمان استمراريتها، حيث أن عدم استقرار البيئة المحيطة بالكيان الاقتصادي تفرض عليها تفكير إستراتيجي يضمن لها البقاء والاستمرار وذلك لن يتحقق إلا باكتساب إستراتيجية خاصة بها،

كما أن الكيانات الاقتصادية عرفت تطورا كبيرا من شتى الجوانب المالية والبشرية خاصة في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها حيث جعل من الكيان يتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر معها مما أوجب على الكيان تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، يسمح لها بإيصال المعلومة للمتعاملين بكل التطورات داخل الكيان وكذا النشاطات التي تقوم بها ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع بصفة الحياد والموضوعية لتقديم مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت مهنة التدقيق لأجل مساعدة الكيان لتلبية المتطلبات، تتمثل مهنة التدقيق في العمل الانتقادي لما قام به المحاسب سواء الخارجي أو الداخلي، إذ يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، حيث يقوم المدقق بإتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها المدقق مسبقا في صورة استراتيجية تدقيق، وتخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير معترف بها ومقبولة عموما والتي تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة ومعترف بها دوليا لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق والمتمثل في إبداء الرأي حول الكشوفات المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية التدقيق، حيث أصبح تطوير وتحسين وترشيد الأداء في الكيانات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية إدارية قوية ومتطورة، تمكنها من المحافظة على وجودها، وتساعد على الاستخدام الاقتصادي الكفاء لمواردها المتاحة مما يكسبها ميزة تنافسية تمكنها من فرض نفسها في السوق وبالتالي المحافظة على مكانتها واستقرارها.

من هنا تتجلى أهمية التدقيق في الحفاظ على العدالة والمصداقية الواردة إلى السوق، مما يعزز الثقة في هذه المعلومات ويسهم في تنشيط السوق وتحقيق كفاءته، وبهذا تظهر العلاقة بين تطبيق مبادئ وإجراءات الشركات وعمل وأداء محافظي الحسابات، وذلك من خلال حرصهم على إعداد تقارير مالية ذات جودة عالية تعبر بكل شفافية ومصداقية عن مدى صحة الكشوفات المالية، الذي من شأنه أن يعزز ويزيد من سمعة الشركة في الأسواق.

1 - إشكالية الدراسة:

مما يبدو يمكن إبراز الإشكالية الآتية:

إلى أي مدى يساهم الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية على جودة تقارير محافظ الحسابات؟
انطلاقاً من هذه الإشكالية يمكن طرح تساؤلات عدة أهمها:

2 - الأسئلة الفرعية:

- هل تقارير محافظ الحسابات ذات جودة قبل إصدارات معايير التدقيق الجزائرية؟
- هل إصدارات معايير التدقيق الجزائرية كافية للتقارير محافظ الحسابات؟
- هل معايير التدقيق الجزائرية ساعدت على جودة تقارير محافظ الحسابات؟

3- فرضيات الدراسة:

وللإجابة على هذا السؤال نطرح هذه الفرضيات:

- تقارير محافظ الحسابات قبل إصدار معايير التدقيق الجزائرية غير كافية.
- قد تكون الإصدارات الأربعة للمعايير التدقيق الجزائرية كافية للإعداد تقارير محافظ الحسابات.
- ساعدت الإصدارات الأربعة للمعايير التدقيق الجزائرية على جودة و نوعية تقارير محافظ الحسابات.

4- أهداف الدراسة:

- التعرف على واقع مهنة التدقيق ومدى تطبيقها بالكيان الاقتصادي.
- مدى اعتماد المدقق على معايير التدقيق الجزائرية وأثر ذلك في تقديم معلومات صادقة لأصحاب المشروع.

-كما تهدف هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة الموجودة بين معايير التدقيق الجزائرية وتقارير المعدة من قبل محافظ الحسابات.

- إلقاء الضوء على تطور التدقيق بعد إصدار المعايير الجزائرية الأربعة.

5- أهمية الدراسة:

أن مهنة التدقيق من بين المواضيع الأكثر اهتمام من طرف مستخدمي الكشوفات المالية للكيان الاقتصادي، الملاك والمساهمين في المشروع، وكل من له علاقة به حيث أن هذه الكشوفات هي مقدمات لمعلومات مالية ومحاسبية يستخدمونها في اتخاذ قراراتهم الإدارية،

وبالتالي فإن عملية التدقيق وفق المعايير التدقيق الجزائرية من قبل محافظ الحسابات تؤثر على جودة التقارير المقدمة للكيان والتي تعتبر المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائجها في نهاية الفترة المالية.

6- مبررات اختيار الموضوع:

أسباب اختيار موضوع دراسة " أثر الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية على جودة تقارير محافظ الحسابات " لأسباب عدة يمكن حصرها في:

أ- الأسباب الموضوعية:

- تزايد أهمية وضرورة الكيان إجراء التدقيق من قبل محافظ الحسابات.
- إمكانية الحصول على المراجع والمصادر المتعلقة بهذه الرسالة.
- موضوع البحث هذا له علاقة مباشرة بالتخصص الذي كنا ندرس فيه.

ب- الأسباب الذاتية:

- تقديم قيمة مضافة للعمل محافظ الحسابات وإعطاءها الأهمية التي من خلالها يستطيع الباحثون إعداد دراسات ايجابية.
- المساهمة في إيجاد طرق و حلول للمشاكل المهتمين بهذه المهنة الشريفة.
- إعطاء صورة تعكس مدى أهمية التدقيق.
- الميل الشخصي للدراسة فيما يتعلق بجميع عمليات التدقيق المختلفة.

7- حدود الدراسة:

تتحدد حدود هذه الدراسة في العناصر الآتية:

أ- الحدود المكانية:

تمت هذه الدراسة في شركة ذ.م.م. سوف للكرام والأشغال.

ب- الحدود الزمانية:

تم تطبيق هذه الدراسة خلال السداسي الأخير من سنة الجامعية 2021/2022.

8- منهج وأدوات الدراسة:

- سنعتمد في الدراسة على المنهج الوصفي باعتباره الأقرب إلى سرد كل الجوانب المتعلقة بأثر الإلتزام بمعايير التدقيق الجزائرية على جودة تقارير محافظ الحسابات، وسنستخدم كذلك المنهج التحليلي والذي به سنتمكن من تحليل معطيات الشركة محل الدراسة.

9-الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات التي تناولت الموضوع من زوايا محددة، لها صلة بالموضوع نكتفي بذكر البعض منها، والتي استقدينا منها.

• الدراسة الأولى:

أسماء شرفي وابتهاج بن خليفة وعائشة فرحات، دور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات، رسالة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2019. وكانت إشكالية الدراسة تتمحور في : ما هو دور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات ؟

ومن أهم النتائج التي توصلوا إليها :

- تم إقتباس عدة معايير جزائرية للتدقيق أغلبها من المعايير الدولية للتدقيق للتحقيق التوافق.
- إلزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية يعطي موثوقية أكثر للمعلومات المحاسبية و المالية التي صادق عليها.

• الدراسة الثانية :

بركم وحيد وبوبياون مسعود وبولجنيب عادل، مدى تطبيق رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة في مكاتب التدقيق بالجزائر، رسالة ماستر أكاديمي، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2020. وكانت إشكالية الدراسة تتمحور في : الى أي مدى يتم تطبيق رقابة الجودة ووفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة على عمليات تدقيق الحسابات في مكاتب التدقيق بالجزائر ؟ ومن أهم النتائج التي توصلوا إليها :

- إن العوامل الإيجابية المؤثرة على جودة التدقيق تتلخص في : السمعة الجيدة للمكتب التدقيق ، عدم تعرض المكتب للمتابعات التأديبية ،التنظيم الداخلي للمكتب ، شهرة مكتب التدقيق.
- خبرة فريق التدقيق تعد من أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق.

• الدراسة الثالثة :

عماد مرجانة، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، رسالة ماستر أكاديمي، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2017. وكانت إشكالية الدراسة تتمحور في : هل الاعتماد على معيار التدقيق الجزائرية و تطبيقها سيساهم في تحسين جودة التدقيق في الجزائر ؟

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث:

-الاعتماد على معايير التدقيق سيساعد محافظي الحسابات على القيام بعملية التدقيق بأكبر كفاءة من خلال تطبيق ما تنص عليه إجراءات كل معيار.

-اعتماد محافظي الحسابات على معايير التدقيق الجزائرية يحميهم من أي مسائلات قانونية.

10- صعوبات الدراسة:

- الصعوبات كثيرة لم تكن في الجانب النظري، نظرا لوجود عدة مواضيع وكتب لها علاقة بالبحث منها ما هو موجود بالمكتبات الوطنية والخاصة وكذا المجالات الرسمية عبر النت، إضافة إلى الملتقيات العلمية التي تحدث بين الفنية والأخرى أما الصعوبات كانت نوعا ما في الجانب التطبيقي للتقرير محافظ الحسابات وما يكتسبه من سرية المعلومات ومن بين هذه الصعوبات ما يلي:

- عدم منح الموافقة من قبل أغلبية الكيانات للمحاسب أو محافظ الحسابات لتسليمنا الكشف المالية للسنوات محل الدراسة.

-التأخير والتأجيل في مواعيد منح الكشف المالية محل الدراسة من قبل الكيان.

11 - هيكل الدراسة:

تبعاً للأهداف المرجوة من الدراسة، ولمعالجة الإشكالية المطروحة، واختبار الفرضيات التي تم طرحها، فقد تم تقسيم الدراسة إلى مقدمة وخاتمة وثلاثة فصول حسب المنهجية التالية:

الفصل الأول: الإطار النظري للمدخل حول التدقيق ومحافظ الحسابات في الجزائر من خلال تتبع عموميات حول التدقيق وماهية محافظ الحسابات في الجزائر.

الفصل الثاني: الإطار النظري للالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية وجودة تقارير محافظ الحسابات من خلال عموميات حول تقرير محافظ الحسابات وعموميات حول معايير التدقيق الجزائرية.

الفصل الثالث: فتم تخصيصه للدراسة حالة الشركة من خلال التعريف بالشركة و هيكلها التنظيمي و إعداد التقرير العام والتقارير الخاصة للشركة محل الدراسة وعلاقة محافظ الحسابات بمعايير التدقيق وجودة التقارير.

الفصل الأول مدخل حول التدقيق ومحافظ الحسابات في الجزائر

تمهيد :

تتركز أهمية التدقيق في كونها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير الكشوفات المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن الكيان وأوجه نشاطه، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها، ووفقا لذلك فإن محافظ الحسابات ملزم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لجمع الأدلة الكافية والملائمة حتى يستطيع إبداء رأيه الفني المحايد حول هذه الكشوفات.

وكأي علم من العلوم فالتدقيق يقوم على مجموعة من الخصائص والمبادئ التي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها، كما تركز على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى ذلك فإنها تقوم بتوجيه محافظ الحسابات أثناء القيام بعمله، إذ أن هذا الأخير يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها.

لتسليط الضوء على هذه المفاهيم، تم تقسيم الفصل الأول إلى مبحثين كما يلي:

يتناول المبحث الأول عموميات حول التدقيق بدءا من التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه وأهدافه وأهميته ومبادئ وفروض التدقيق، وكذلك أنواع ومعايير التدقيق.

يتعرض المبحث الثاني إلى ماهية محافظ الحسابات في الجزائر بدءا بتطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر وتعريفه وشروط ممارسة المهنة وحقوق وواجبات محافظ الحسابات وكذلك مهام ومسؤوليات والتعيين وموانعه وإنهاء مهام محافظ الحسابات.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

إن اختلاف الآراء حول وسائل وطرق تنفيذ التدقيق واتساع المجال الذي يعمل فيه الكيان وكبر حجمه، الشيء الذي أدى إلى تنامي حاجاته في جميع الميادين، وكان لزاما عليه تحديد أولويات لهذه الحاجات من جهة، والوقوف على الكيفية التي تتم بها تلك الحاجات من جهة أخرى وهذا لما يتوفر لديها من إمكانيات مادية وبشرية، فأدى تنامي هذه الحاجات إلى تطور الممارسة المهنية للتدقيق إلا أنه لم يحدث أي تغيير في المفاهيم الأساسية في ظل ظهور أنواع متعددة له.

و من المتعارف عليه علميا أن التدقيق هو الأداة التي عن طريقها يمكن التأكد من تنفيذ المهام وفقا للخطط و البرامج المقررة و تقييم مستوى الأداء الذي يتم به التنفيذ داخل الكيانات المختلفة، و قد تم تقسيم المبحث الأول إلى خمسة مطالب هم كمايلي:

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق

المطلب الثالث: مبادئ وفروض التدقيق

المطلب الرابع: أنواع التدقيق

المطلب الخامس: معايير التدقيق

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه

إذا أردنا معرفة مفهوم التدقيق باعتباره علم قائم بذاته لا بد من الرجوع إلى ماهية هذا التدقيق كيف ظهر وكيف كان يستخدم قديما من خلال المرور على مراحل عدة عبر الزمن ولمعرفة ذلك سنوضح ماهيته كالآتي:

نبعت الحاجة إلى رقابة عمل الغير من قديم الزمان وذلك من أجل اكتشاف الأخطاء والاحتفاظ بالأصول، ثم قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، وذلك خالفا للمحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود كوحدة ومن هنا فإن المنقضي لتاريخ التدقيق يعطي أسسا لتحليل وتفسير التغيرات التي ظهرت على أغراض التدقيق وأساليبها، حتى أن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت نتيجة للأهداف المتوخاة منه من جهة.

من جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذا الأخير بغية جعله يتماشى والتغيرات الكبرى التي عرفت حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، ومن خلال هذا العرض يمكن تقسيم التطور التاريخي للتدقيق إلى خمسة مراحل وهي:

أ- المرحلة الأولى قبل عام 1500 م:

يعود التدقيق إلى حكومات قدماء المصريين واليونانيين الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستند إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلمتها من كل التلاعبات والأخطاء وحتى أن المصطلح " Audit " مشتق من الكلمة اللاتينية " Audire " والتي معناها يستمع، في هذه المرحلة كان الأمرون بالتدقيق أغلبهم من الطبقة الحاكمة كالمملوك والأباطرة. أما المدقق فكان إما حاجب الملك أو الكاتب وذلك من أجل معاينة السارق على اختلاس الأموال لحمايتها، وبسقوط الإمبراطورية الرومانية تطور التدقيق بتطور النشاط التجاري في إيطاليا، وتم حينها استخدام المدققين لغرض محاسبة قباطنة السفن العائدة بالثروات من إفريقيا وآسيا والقارة الأوروبية، وذلك لمنع اختلاس هذه الثروات.¹

ب- المرحلة الثانية من سنة 1500م إلى سنة 1850م:

لم يكن هناك أي اختلاف في أغراض التدقيق عن الفترة ما قبل سنة 1500م غير أن مهنة التدقيق قد اتسع استخدامها لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بظهور الثورة الصناعية، وظلت أغراض التدقيق تتجه نحو اكتشاف الاختلاس والتلاعب وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة وكانت القاعدة الأساسية هو الفحص المفصل للأحداث المالية، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات التدقيق قد تحققت في هذه الفترة، فأول مرة يتم الاعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منظم لغرض الدقة في التقارير المالية ومنع التلاعب والاختلاس، و ثاني تغيير هام كان القبول العام بالحاجة إلى استعراض مستقل للحسابات سواء للكيانات الكبيرة أو الصغيرة، وكان الأمر بالتدقيق في هذه الفترة من الحكومة أو المحاكم التجارية والمساهمين وذلك لهدف منع الغش، و معاينة فاعليه، و حماية الأصول.

ج- المرحلة الثالثة من سنة 1850م إلى ما بعد 1960:

كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة في هذه المرحلة، حيث ظهرت في بريطانيا كيانات كبيرة الحجم التي نتجت عن الثورة الصناعية آنذاك وبرزت الكيانات في صورة شركات أموال، وانتقلت الإدارة من الأفراد

¹ خالد أمّني، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، الأردن، 1980، ص 5

المهنيين وأصبح أصحاب رؤوس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي انصب الاهتمام على سلامة المحافظة على رأس مال المستثمر وتميمته، وبالتالي ظهر التدقيق كرقابة خارجية محايدة، حيث يمكن تجزئة هذه المرحلة إلى فترتين:

• الفترة ما بين سنة 1905م حتى سنة 1933

تطورت مهنة التدقيق في أمريكا على أساس الأغراض التي تكونت في إنجلترا لتصبح أغراض التدقيق هي: الحكم على المركز المالي الفعلي وعلى نتيجة المشروع واكتشاف التلاعب والأخطاء.

• الفترة ما بين سنة 1940 حتى سنة 1960

لم تتغير أغراض التدقيق إلا تغيرا طفيفا بحيث أن أهمية التدقيق انصبت على تكوين الرأي حول النتيجة والمركز المالي للكيان وقلت أهمية الأغراض الفرعية، إلا أنه توجب على المدقق أن يجري الاختبارات اللازمة لغرض أن يطمئن بنفسه بأنه ليس هناك تلاعب أو خطأ، فكان الغرض الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي في سلامة وصحة التقارير المالية، ولكي يكون المدقق في مركزه يمكنه من تكوين رأيه المهني في التقارير المالية يجب أن يقوم بعمل كاف ليتأكد من أنه ليس هناك أي أخطاء ارتكابها تؤدي إلى عدم سلامة التقارير المالية، في هذه الفترة غلب على الأمرين بالتدقيق البنوك التي تسعى إلى صدق وسلامة انتظام الكشوفات المالية التاريخية له.

د- المرحلة الرابعة من سنة 1960م إلى 2002:

شهدت هذه المرحلة تطورا ملحوظا للتدقيق بصفة عامة حيث لم تعد تقتصر على المجال المحاسبي و المالي فقط بل تعدت ذلك حتى أصبح يعالج المشاكل و القضايا المعاصرة، فمن التدقيق الجبائي إلى تدقيق التسويق و الإدارة فالتدقيق القضائي و بعدها ظهرت المسؤولية الاجتماعية و البيئية ليتشكل ما يسمى بالتدقيق البيئي والاجتماعي، لكن يبقى هناك تداخل كبير بين هذه المجالات الأمر الذي أدى بالبحث عن عوامل هذا التداخل ليكون هذا كله موضوع الدراسات الأكاديمية الحالية و هو محاولة للانتقال من الإطار النظري إلى الإطار التطبيقي لتشكيل إطار متكامل لكل تدقيق على حدى، طبقا للمعايير الدولية المتفق عليها مع عدم تناسي خصوصيات كل بلد.

هـ- المرحلة الخامسة من سنة 2002 م إلى يومنا هذا:

بعد حادثة شركة إنرون الأمريكية و ظهور قانون oxley-Sarbanes الأمريكي ظهرت مفاهيم حديثة متصلة بخدمات التدقيق مثل التأكيد وحوكمة الشركات، بالإضافة إلى ظهور لجنة التدقيق على

مستوى الشركات لتدقيق أعمال المدققين الخارجيين والداخليين هذه اللجنة تضم أعضاء مستقلين يقومون بالإشراف على عملية تقييم التدقيق.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق

إن الهدف الجوهرى للتدقيق يتمثل في مهمة فحص الوضعية المالية والمحاسبية للكيان محل التدقيق لضمان صدق وتناسق حسابات ونتائج هذا الكيان، واحترام معايير التدقيق ومبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، ويستطيع المدقق أن يلاحظ التطور الهائل الذي حدث في أهميته بمدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام التدقيق.

- أهداف التدقيق:

حيث يمكن حصرها فيما يلي:

- ✓ التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر، والتأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليها.
- ✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش.
- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك.
- ✓ اعتماد الإدارة على التدقيق في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الحاضر أو في المستقبل.
- ✓ طمأننة مستخدمي الكشوفات المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.
- ✓ مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- ✓ تقييم نتائج أعمال الكيان بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.
- ✓ تدقيق كافة الأحداث والوقائع المالية وغير المالية أي النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري.
- ✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي نشاط الكيان.

- أهمية التدقيق:

يعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، ولهذه الوسيلة أهمية كبيرة هذا بالنظر إلى الخدمة التي تقدمها لمختلف الجهات التي تستخدم الكشوفات المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قرارها ورسم سياساتها وتتمثل هذه الجهات في:

1 - إدارة الكيان:

تعتمد إدارة الكيان على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف الكيان بكفاءة عالية، فالقرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتماداً أساسياً على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق، وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية لا عن طريق فحصها من قبل هيئة محايدة ومستقلة¹

2 - الملاك والمستخدمين:

تلجأ هذه الجهة إلى الكشوفات المالية المعتمدة، ويسترشدون بياناتها لمعرفة الوضع المالي للكيان ومدى مركزه المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم للوجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالكشوفات المالية دقيقة وصحيحة.

3- الهيئات الحكومية:

²تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها الكيانات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم الاستراتيجيات الاقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب وهذه تعتمد على بيانات واقعية سليمة، بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار بعض المنتجات أو تقديم إعانات مالية لبعض الكيانات.

4- رجال الاقتصاد:

ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالكشوفات المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها تقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية، وتعتمد على دقة تقديراتهم وكفاءة دقة البيانات المحاسبية التي يعتمدون عليها.

5- نقابات العمال:

تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في الكشوفات المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور وتحقيق كل ما يخدم الطبقة العاملة.

¹ - نواف محمد عباس الرواحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص20.

* أهمية التدقيق في تخصيص الموارد

يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تجتذبها الكيانات القادرة على استخدامها بأفضل كفاية، والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في الكشوفات المالية المعتمدة، إذ أن البيانات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها إسرافا وسوء الكفاية، التي تحول دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة رشيدة.

* أهمية التدقيق بالنسبة للاقتصاد الوطني

يخدم التدقيق الاقتصاد الوطني بصفة عامة كنتيجة لخدماته وأهميته للفئات السابقة الذكر، فمهمة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة، وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات أو التثبيات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة، ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية و خير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها الوطنية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم، والمدقق يعتبر خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق الخطط المرسومة، والوصول إلى أقصى مستوى للكفاية الإنتاجية، من استخدام إمكانياتها المتاحة المادية و الطبيعية و الاقتصادية والبشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل الوطني وتنمية الاقتصاد الوطني وتحقيق الرفاهية للمواطنين.

المطلب الثالث: مبادئ وفروض التدقيق

- مبادئ التدقيق:

مبادئ التدقيق هي المعايير الأساسية التي هي ملزمة لجميع المدققين المستقلين تماما والشركات المعنية في تقديم خدمات التدقيق من الأنشطة المهنية وهذه المبادئ تضع الحد الأدنى من الجودة المناسبة التي يتوقعها العملاء عند التقدم للحصول المدققين لمساعدتهم في التحقق أو تعديل قيمة التداول للأدوات المالية كما ينبغي احترام هذه المبادئ بغض النظر عن المنطقة وطبيعة تدقيق الحسابات.

صممت مبادئ التدقيق لتقديم ضمانات لنتائج عمليات التفتيش في سياق الحقائق الاقتصادية المتغيرة، فهي دوريا عرضة للتغيير والتعديل، ولكن الركيزة الأساسية لهذه المبادئ دون تغيير وهي تحدد النهج المتبع في إجراء عمليات التدقيق.

- فروض التدقيق:

تمثل الفروض في أي مجال معرفة نقطة بداية آلية التفكير المنظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة له وتتمثل فروض التدقيق في:

▪ قابلية البيانات المالية للفحص:

من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة التدقيق، فإن لم تكن البيانات والكشوفات المالية قابلة للفحص، فلا مبرر لوجود هذه المهنة، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية.

▪ الملائمة:

وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

▪ القابلية للفحص:

ومعنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد من أن يصل إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

▪ البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية

▪ القابلية للقياس الكمي:

هو خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات وأن تكون أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية.

✚ عدم وجود تعارض حتمي بين المدقق الكيان:

إذ أنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة الكيان والمدقق، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي المدقق، وذلك لغرض تقديم الكيان ورخائه ومن ثم فهو يستفيد من المعلومات التي تم تدقيقها.

✚ خلو الكشوفات المالية من أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية:

ويشير هذا الفرض نقطة هامة، وهو مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء ولذلك يتطلب من المدقق عند إعداد برنامج التدقيق أن يوسع من اختباره وأن يتقصى وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء.

✚ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:

ويعني هذا الفرض والذي ورد فيه لفظ (احتمال) أنه وبوجود نظام سليم للرقابة الداخلية يكون من الصعوبة احتمال حدوث الخطأ ولكن لا يستبعد إمكانية حدوثه فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

✚ التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل الكشوفات المالية

لمركز المالي ونتائج الأعمال:

ويعني هذا الفرض أن المدققين يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة مختلف الكشوفات المالية.

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

ويعني هذا الفرض أن المدقق إذ أتضح له أن إدارة الكيان رشيقة في تصرفاتها وذلك عند شراء أحد الأصول مثلا وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك.

✚ يفرض المركز المهني للمدقق التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز:

نجد أن هذا الفرض لم يوضع تحت الدراسة الشاملة، ومع ذلك فإن الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز التدقيق قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول معايير التدقيق المتعارف عليها.

✚ يتصرف المدقق كمراجع فقط:

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المدقق أن يؤديها لعملية التدقيق فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة الكشوفات المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة فقط، ويثير هذا الفرض موضوع استقلالية المدقق في أداء عمله ويمثل استقلال المدقق سندا أساسيا لحياة عملية التدقيق.

المطلب الرابع: أنواع التدقيق

هناك عدة أنواع من التدقيق تختلف حسب الكيان والهدف أو وقت التدقيق ومنه نعرض ما يلي:

أولا : من حيث طبيعة الكيان المراد التحقق منها

ينقسم التدقيق هنا إلى نوعين حسب ما يلي:

- التدقيق المحاسبي في الكيانات العمومية

تنصب المراجعة العامة على الكيان ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعية، أما الأموال المستغلة في هذا الكيان لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في الكيانات التجارية أو الصناعية، إلا أن طريقة التدقيق واحدة في كلتا الحالتين وبصدور قانون يوليو 1961م (عهد الاشتراكية) انتقل عدد كبير من شركات المساهمة إلى الملكية العامة بالرغم من احتفاظ هذه الشركات بصفقتها القانونية وأصبح للدولة حق الرقابة عليها، وقد ترتب عن إصدار قانون رقم 129 لسنة 1964م بشأن الجهاز المركزي مراجعة حسابات الكيان والهيئات العامة وما يتبعها من شركات وجمعيات كيانات، لأن انتقال المراقبة من مراقبي الحسابات الخاصين بجهاز مركزي يقتضي فترة انتقال، فإن القانون نص على جواز تعيين مراقبي الحسابات من بين من يزاولون المهنة خارج القطاع العام حتى يتم تشكيل إدارة خاصة بهذا الجهاز.¹

¹ خالد أمّني، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للنشر، ط 2، 2004، ص 1

- التدقيق المحاسبي في الشركات الخاصة

وهو التدقيق ومراجعة الكيانات التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو كيانات فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في كيان، وتختلف علاقة المراجع بأصحابها، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلاً ملزمة بتعين مدقق خارجي ليراجع لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المدقق والمهمة المسندة إليه.

ثانياً: من حيث نطاق عملية التدقيق:

- المراجعة الكاملة أو التدقيق الكامل

كان التدقيق قديماً وحتى عهد قريب منه يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش أي تدقيق كامل تفصيلي، إذ كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة وكنتيجة لتطور ميادين الصناعة والتجارة وما صاحبها من تعدد المشاريع وكبر حجمها أصبح التدقيق مستحيلاً ومكلفاً وغير عملي لما يتطلبه من جهد كبير ووقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري وقد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية وأدواتها وتحقيق نظام دقيق متين لها، حيث أصبحت كمية الاختيارات وحجم العينة تتوقف على مدى مكانة ودقة أنظمة الرقابة الداخلية، فالفرق بين الكامل التفصيلي والكامل الاختياري يقتصر على نظام التدقيق فقط وليس بالأسول والمبادئ المحاسبية.

- التدقيق الجزئي أو المراجعة الجزئية

وهي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن والتأكد من جرد المخزون. ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى الحصول على التقرير المتضمن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة الكشوفات المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوبة منه ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.

ثالثا: التدقيق من حيث حتمية القيام بالمراجعة:

هنا أيضا نجد نوعين من التدقيق:

- التدقيق الإلزامي

يتميز التدقيق الإلزامي بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن ثم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن يتم التدقيق وفقا لقواعد ونصوص وإجراءات المنصوص عليها وعلى المدقق أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية المعمول بها.

وفي ضوء هذا التدقيق فإن المدقق يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المدقق أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للكيان، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين.

- التدقيق الاختياري

في حقيقة الأمر إن تدقيق الحسابات الاختيارية تقول إلى أصحاب الكيان أنفسهم وإلى غيرهم من أصحاب المسألة والمصلحة فيه، وبناء ذلك فإن عملية تعيين مدقق الحسابات في المشروعات الفردية أو كيانات الأشخاص يرجع إلى أصحاب الشركات وفي بعض أنواع الكيانات مثلا شركة الأموال فإن أمر تعيين مدقق الحسابات إلزامي بناء على النصوص والتشريعات الصادرة عن الدولة، ويرجع ذلك إلى الدور الذي تلعبه الكيانات في الاقتصاد الوطني، وبناء على ذلك فإنه يتعين إسناد عملية تدقيق الحسابات لمدقق مستقل للشركات الأموال سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص.

رابعا: من حيث وقت عملية التدقيق:

- التدقيق النهائي

يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للكيان، بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت وقيود التسوية قد أجريت والكشوفات المالية والمحاسبية قد أعدت، ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

- التدقيق المستمر

يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة الكيان بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى التدقيق النهائي للكشوفات المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات.

يتم هذا النوع ويسير وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.

خامسا التدقيق من حيث الهدف:

ينقسم هذا التدقيق إلى أربعة أنواع هي:

- التدقيق المالي

يتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وسجلات المستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمشروع وعن مدى إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا المشروع.

- التدقيق الإداري

من أجل تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة، على المدقق أن يتأكد من أن أموال المشروع يتصرف فيها بشكل اقتصادي، بحيث يحصل على أحسن أو أفضل منفعة لأقل تكلفة ممكنة ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة.

- تدقيق الأهداف

يهدف هذا النوع إلى التعرف فيما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي تأسس من أجلها وتعني التدقيق القانوني وهو تأكد المدقق من أن الكيان طبق نصوص الأنظمة التي تصدرها الدولة، فمثلا على مدقق الحسابات التأكد من تطبيق الشركات لقانون الشركات رقم 14 الصادر 1964 وتعديلاته، بالإضافة إلى ذلك فإنه على المدقق التأكد من تقييد الشركة بنظامها الداخلي وعقد تأسيسها.

- التدقيق الاجتماعي

التأكد من أن الكيان قد حقق أهدافه الخاصة والأهداف العامة تجاه البلد الذي يعمل به، فشركة المساهمة مثلا تسعى إلى تحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الأهداف الاجتماعية والصحية للمجتمع الذي تعمل لخدمته.

سادسا: التدقيق من حيث استقلاليتها وحيادها:

يتضمن هذا النوع من التدقيق نوعين منها:

- التدقيق الداخلي

يعرف التدقيق الداخلي بأنه الفحص المنظم للمشروع ودفائره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مدققين تابعين كموظفين للمشروع، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من التدقيق يرجع أساسا إلى كبر حجم المشروعات وتعدد وتنوع عملياتها المالية وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها أو حدوثها.

ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للتدقيق بالكيان لا يغني عن تكليف المدقق الخارجي بفحص ومراجعة الحسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المدقق الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المدقق الداخلي.

- التدقيق الخارجي

تقوم بها جهة مستقلة من خارج الكيان وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة للكيانات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام، حيث أن الوظيفة الأساسية للمدقق الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات الكيان فحصا فنيا دقيقا ومحايذا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها.

إن عمل المدقق الخارجي لا يقتصر على تحقيق الهدف السابق فحسب بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعية لكيان أو فحص لغرض خاص مثل شراء الكيان أو إدماج الكيان، والتدقيق الخارجي يقع عادة في نهاية المدة المالية كما أنها شاملة وكاملة حيث أن المدقق يعمل دون قيد ويتطلع على ما يريد متى ما شاء وهي إلزامية تفرضها القوانين إلا أنها اختيارية أي تتم عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية ومراجعتها دون القيام بمراجعة العمليات كلها،

وختاماً فإن تقرير المدقق الخارجي يرد نتيجة المراجعة وعادة ما يكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية وهو بالطبع مسئول عما يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق مالية وآراء مسئولة على ذلك تحددها القوانين السائدة والمعمول بها.

سابعا: التدقيق حسب الاهتمام

حيث ينقسم الى نوعين وهما

1- التدقيق المالي والمحاسبي

وهي أيضا تنقسم إلى نوعين:

أ- التدقيق القانوني

هي تدقيق الحسابات الإجبارية بمقتضى القانون الذي يلزم كل كيان تجاري على تعيين محافظ الحسابات لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ويقوم هذا المدقق المخول قانونا والمسجل في قائمة المدققين القانونيين بمهمته التي ستنتهي بإصدار تقرير سنوي يتضمن ملاحظاته على حسابات الكيان ورأيه الفني المحايد بالمصادقة أو الرفض والتي هي حكم على سلامة وصراحة الحسابات السنوية للكيان (الميزانية، جدول حسابات النتائج والجرد).

هذا النوع من الحسابات يتم عن طريق عمليات صبر الآراء أي أن التدقيق ليس شامل لكل حسابات الكيان ولكل أنظمتها كون هذه المهمة مكلفة، وهي خارج نطاق ما يطلب من محافظ الحسابات.

ب- التدقيق التعاقدى

هو تدقيق يقوم به مدقق مهني في إطار تعاقدى والفحص هو تطهير الحسابات أي الحصول على حسابات واقعية وصحيحة أي الوصول إلى ميزانية جديدة وتعتمد هذه الطريقة في حالة وجود أخطاء كثيرة في الميزانية تمس بمصداقيتها ولا يكون بإمكان الإطارات المالية في الكيان المشغولين بالمهام الروتينية بعمليات البحث والتتقيب فتلجأ إلى طرف خارجي مختص بهذا العمل ويتطلب عدة سنوات لأنها مراجعة شاملة لمحاسبة الكيان ومحاولة تفسير كل الحسابات بالرجوع إلى تاريخ الكيان ثم اقتراح الحلول والتعديلات للوصول إلى الكشوفات الصحيحة.

2- التدقيق العملي

نشأة بعد المراجعة المالية والمحاسبية ويتعلق الأمر بمراجعة أنظمة وإجراءات تسير الكيان والحكم على مدى فعاليتها وتحقيقها ولا يتعلق الأمر بمراجعة الحسابات.

التدقيق المالي والتدقيق العملي يتكاملان فيما بينهما بحيث أن نجاح التسيير ورشاد القرار يتعلق بجودة المعلومات المالية المعتمد عليها وفعالية وكفاءة أنظمة إجراءات التسيير.

المطلب الخامس: معايير التدقيق

تختلف جودة عمليات التدقيق اختلافا كبيرا من حالة إلى أخرى اعتمادا على معرفة وخبرة المدقق وحكمه الشخصي وقد أدركت منهجية التدقيق منذ مراحله الأولى الحاجة الملحة للمعايير التي تعتبر مقياس لجودة الأداء والإجراءات والأهداف التي يجب تحقيقها والتي يجب أن يتبناها المدقق أثناء الفحص. وقد قسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير التدقيق إلى ثلاثة أقسام رئيسية وهي:

أولا: المعايير العامة

تتعلق هذه المعايير بمؤهلات المدقق وجودة ما يقوم به وتتشكل من ثلاث معايير نذكرها بالترتيب كما يلي:

✚ معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية:

يجب أن يكون المدقق مؤهلا تأهيلا علميا أي يجب أن يكون متحصل على شهادة تؤهله قانونيا لإصدار الأحكام عن الكشوفات المالية للكيانات الخاضعة وعلى أسس علمية سليمة.¹ وأن يكون له تأهيل عملي وكفاءة مهنية والتي تعني وجود خبرة فعالة في ميدان التدقيق، وأن يظل ملما بالتطورات الحديثة في مجال التدقيق من خلال الملتقيات والندوات والتربصات الميدانية.

✚ معيار الاستقلالية:

يعني هذا المعيار أن يحافظ المدقق على استقلاله تجاه جميع الأمور المتعلقة بمهمة التدقيق، وبدونه هذا المعيار لن تكون هناك تدقيق وينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المدقق وهي:

- ✓ عدم وجود مصالح مادية للمدقق مع الكيان الذي يقوم بتدقيقها.
- ✓ وجود استقلال ذاتي.

من خلال توافر النقطتين التاليتين يمكن أن تحدد الأبعاد الثلاثة الدالة على استقلال المدقق كما يلي:

- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق.
- الاستقلال في مجال الفحص.
- الاستقلال في إعداد التقرير.

1- أبو الفتوح على فضالة، المراجعة العامة، الطبعة الثانية، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، مصر، 1996، ص 13.

✚ معيار العناية المهنية:

يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية المعقولة أثناء تأدية مهمته وخلال إعداد تقريره من خلال تفهمه الجيد لطبيعة العمل الذي يقوم به ولماذا يقوم به، كما تقتضي العناية المهنية أن يقدم المدقق خدماته بدون أخطاء وبدقة واهتمام.¹

ثانيا: معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بإجراءات التدقيق وتنفيذها، فهي توضح مؤهلات المدقق وما يقوم به من أعمال حيث تتمثل هذه المعايير فيما يلي:

✚ معيار كفاية التخطيط والإشراف:

وهو أن يضع المدقق خطة كافية للعمل الذي يقوم به، حيث أن التخطيط أساسي للتنظيم والذي هو بدوره مهم جدا للعمل الميداني السليم وتعتمد الخطة العملية للتدقيق على التقارير السابقة مع تقييم علمي وعملي لأساسياتها، كما يجب أن يكون هناك إشراف جدي على أعمال المساهمين.

✚ معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أهم محدد لنوعية التدقيق ولحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة ونوعية ومصادقية المعلومات لهذا يجب تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في الكيان لتقرير مدى الاعتماد عليها وبقصد تحديد نطاق الاختبارات اللازمة القيام بها لأن إجراءات التدقيق التي تستخدم في كيان لديه نظام رقابة داخلية قوي يختلف عن تلك التي تستخدم في كيان لديه نظام رقابة داخلية ضعيف.²

✚ معيار كفاية الأدلة:

يجب الحصول على قدر واف من أدلة الإثبات أو قرائن التدقيق عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في الكشوفات المالية تحت الفحص، حيث يجب أن تكون أدلة الإثبات ذو جودة وصلاحية ملائمة وأن تكون ذات قيمة وفعالية.

¹ - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة الجزء الثالث الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 39.

² - أبو الفتوح على فضالة، مرجع سبق ذكره، ص 306.

ثالثا: معيار إعداد التقرير

تقرير التدقيق هو ذروة عملية التدقيق وهو خلاصة لعملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات الكافية والمناسبة بغرض التعبير عن الرأي وهذا الرأي هو الهدف الأساسي للمدقق، ولا يمكن التعبير عن الرأي إلا بعد أن يكون المدقق قد قدر مخاطر التدقيق وأكمل جميع اختبارات التدقيق، كذلك فإن تقرير التدقيق المتضمن رأيا غير مقيدا لا يمكن إصداره للمساهمين وغيرهم حتى يكون العميل قد وافق على إدخال تعديلات التدقيق اللازمة والإفصاحات في الكشوفات المالية.¹

المبحث الثاني: ماهية محافظ الحسابات في الجزائر

إن تعامل الكيان مع عدة أطراف مختلفة لها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، وجب عليه في هذه الحالة الاستعانة بمدقق مستقل ليتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة التي تصدرها هذه الأخيرة، حيث سعت جميع الدول إلى تبني هذه المهنة والتي تطورت بمرور الوقت وفقا لاحتياجات كل عصر، والجزائر بدورها رأت في مهنة المدقق (محافضة الحسابات) السبيل الذي سيجنبها أي تلاعبات أو مخالفات في كياناتها الاقتصادية.

وبالتالي بروز مهنة محافضة الحسابات بصفة عامة كانت من هذا المنطلق، وقد أفضت عليها العديد من التغييرات منذ الاستقلال إلى غاية اليوم، وهذا من أجل إعطاء الصورة الصادقة والمعبرة عن حالة الكشوفات المالية دون أي تحيز، ولإلزام أكثر بالموضوع ارتأينا أن نقسم هذا المبحث الثاني ماهية محافظ الحسابات في الجزائر إلى ستة مطالب كما يلي:

المطلب الأول: تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات

المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

المطلب الرابع: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

المطلب الخامس: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

المطلب السادس: تعيين وموانع التعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 139.

ينظر إلى وظيفة محافظ الحسابات في الحياة الاقتصادية بأنها الوظيفة التي تلعب دورا كبيرا في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في الكيان، لما يقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف من خلال رأي فني محايد ومستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة الكيان.

المطلب الأول: تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

لقد عرفت الجزائر منذ الاستقلال عدة تحولات اقتصادية وخلال هذه المراحل التي مرت بها قامت بسن مجموعة من القوانين والتشريعات تتماشى مع سياساتها الاقتصادية التي تميزت بها كل مرحلة، حيث ركزت هذه التشريعات بشكل كبير على تنظيم عمل الكيانات وكيفية التحكم والسيطرة وممارسة الرقابة عليها ومن بين تلك القوانين، القوانين الخاصة بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

ومنذ 1969 إلى يومنا هذا عرفت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تطورا كبيرا حيث شهدت تطورا معمقا لمهنتها، ومع تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي زاد الاهتمام بالمهنة أكثر وأصدرت عدة قوانين ومراسيم تنظمها وفيما يلي نتناول مختلف التطورات التي عرفتها المهنة:

أولا: مرحلة ما قبل 1980

أهم ما ميز هذه المرحلة هو صدور الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31/12/1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 والذي حدد مهام وواجبات محافظي الحسابات في التأكد من سلامة ومصداقية حسابات وأصول الشركات والمؤسسات العمومية.

كما تناول المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970 تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها مدقق الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية ودخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين¹:

- المراقبين العاميين للمالية.
- مراقبة المالية.
- مفتشو المالية.

وأوكلت للمدققين المهام التالية:

¹ عزة الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير العدد 05، جامعة الوادي، 2012، ص 20.

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة.
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للكيان ومدى صلاحيتها.

وفي هذه المرحلة أيضا تم إصدار الأمر الرئاسي رقم 71-82 بتاريخ 1971/12/29 والمتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة حيث تعرض إلى تحديد اختصاص كل منهما في المواد من (المادة 4 إلى غاية المادة 9) وشرط الدخول في المهنة في المواد من (المادة 10 إلى المادة 12) ، وكيفية ممارسة المهنة في المواد من (المادة 13 إلى غاية المادة 21) وتطرق إلى كيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وتسييره من (المادة 22 إلى المادة 66) .

ثانيا: مرحلة من 1980 إلى غاية 1988

"في هذه المرحلة بدأ التفكير في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تخضع للقانون التجاري وتأخذ في الغالب شركة ذات أسهم، وعليه يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم الرقابة وإعادة الاعتبار لمهنة التدقيق وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم: 80-05 المؤرخ في 1980/10/30 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة¹، حيث أعطى هذا القانون مجلس المحاسبة كافة الصلاحيات المتعلقة بممارسة الرقابة الداخلية والخارجية على المنظمات ذات رأس مال عمومي، الأمر الذي أدخل مهنة التدقيق في فراغ قانوني من حيث شروط التعيين والمهام والواجبات والمسؤوليات، والذي أستمر حتى سنة 1984 تاريخ إصدار قانون المالية لسنة 1985، الذي جاء ليعيد تكييف المهنة، إلا أن هذا القانون بقي حبرا على ورق ولم يتم تطبيقه على أرض الواقع لعدة أسباب، منها عدم توفر الأرضية المناسبة ونقص عدد المدققين المؤهلين لممارسة المهنة والظروف الاقتصادية السائدة في تلك المرحلة، و استمر هذا الأمر على حاله حتى سنة 1988 تاريخ صدور القانون المتعلق باستقلال المؤسسات العمومية"².

¹ لمايسي سارة، تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية والإبلاغ الدولي، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2016، ص96.

² عاشوري عبد الناصر ، دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2016، ص101.

ثالثاً: مرحلة ما بعد 1988

في سنة 1988 صدر القانون رقم 88-01 المؤرخ في: 12/01/1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، وتعديل القانون التجاري بواسطة القانون 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث أصبحت هذه المؤسسات بموجب هذين القانونيين شركات تجارية لها الشخصية المعنوية

ويتم تنظيمها بمقتضى قواعد القانون التجاري، وبذلك تم تحرير المؤسسات العمومية من القيود الإدارية التي كانت تتعرض لها وإعادة تنظيم وظيفة الرقابة التي تم ترجمتها قانونياً بإعادة تأهيل محافظ الحسابات وتعيين المدقق الداخلي في الكيان.

وفي سنة 1991 صدر القانون رقم 91-08 المؤرخ في: 27/04/1991 الذي حدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وفي سنة 1994 صدر قرار مؤرخ في: 07/11/1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار نظام الأتعاب الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية الموكلة إليهم. وفي سنة 1995 صدر القانون رقم 95-20 المؤرخ في: 17/07/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية وذلك من خلال المواد من 07 إلى 12، وانحصر مجال اختصاصه برقابة ما يلي:

- مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية (مضمون المادة 07).
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو مالياً؛ والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية (مضمون المادة 08).
- تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها الاجتماعي (مضمون المادة 09).
- الهيئات التي تسيّر النظم الإجبارية للتأمين وحماية الاجتماعيين (مضمون المادة 10).
- استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة (مضمون المادة 11).

– استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الاجتماعية أو العلمية أو التربوية أو الثقافية (مضمون المادة 12).

"وفي سنة 1996 صدور المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير محاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

حيث بموجب المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم، على أنه يحدد الأخلاق المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ليتم بعد ذلك إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة كهيئة استشارية لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث والتطوير ووضع المعايير المتعلقة بمهنة المحاسبة، وهذا من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996.¹

وفي سنة 2010 قامت الجزائر بعدة تعديلات على مهنة التدقيق من أجل تكييفها مع النظام المحاسبي المالي الجديد وضمان حسن تطبيقه وذلك من خلال القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي يمنح صلاحيات أوسع للسلطات العمومية من خلال استعادة وزارة المالية صلاحيات تنظيم المهنة وممارسة الوصاية عليها، حيث أن هذا القانون ألغى العمل بالقانون 91-08 وجاء بعدد من التغييرات نذكر منها :

– إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية وهذا حسب المرسوم التنفيذي رقم 11/24 المؤرخ في: 27/01/2011 حيث يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهنة المحاسبية وإنشاء اللجان التالية:

1- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية.

2- الواجبات المهنية.

3- لجنة الاعتماد.

4- لجنة التكوين.

5- لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية لدى نفس المجلس وتكون متساوية الأعضاء.

– كما تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة المهنة وتعمل بالتنسيق مع وزير المالية.

¹ عاشوري عبد الناصر مرجع سابق ، ص 102.

- كما نص هذا القانون على أنه يتعين على مدقق الحسابات إعلام وكيل الجمهورية في حالة عدم المصادقة على حسابات الكيان خلال سنتين مائيتين متتاليتين.

- كما تم الفصل بين المهام الثلاثة بإنشاء ثلاث منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي :

1- المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

2- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

3- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ومن أجل توضيح وتفسير محتوى هذا القانون أصدر المشرع الجزائري مجموعة من المراسيم التنفيذية أهمها:

- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/01/2011 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27/01/2011 والذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27/01/2011 والمتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13/01/2013 والذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

- القرار المؤرخ في 12/01/2014 المتعلق بكيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات.

حيث حدد هذا القرار مدة تسليم محافظ الحسابات لتقريره والمحددة بـ (15) يوما قبل انعقاد الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، كما أشار القرار إلى وجوب تسليم التقرير بمقر الكيان موضوع التدقيق مقابل وصل استلام، وأن توضع الوثائق الضرورية لإعداد التقرير تحت تصرف محافظ الحسابات قبل (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة.¹

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 24 لسنة 2014 للمؤرخ في 30/04/2014 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ص 22.

المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات

لقد وردت مجموعة من التعاريف لمحافظ الحسابات ولعل أهمها ما يلي:

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه «...الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها...»¹

وأما القانون 01-10 فقد عرفه وتحديدا في المادة 22 منه " يعد محافظ حسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص أو تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹

المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر لابد أن تتوفر مجموعة من الشروط، والتي هي في المادة 08 من القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والتي تنص على ما يلي:

" لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد يجب ان تتوفر الشروط الآتية:²

1- أن يكون جزائري الجنسية.

2- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

أ- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.

ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

ج- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم 42 المؤرخ في 29/06/2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص7.

² أسماء شرقي، ابتهاج بن خليفة، عائشة فرحات، دور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافضي الحسابات، رسالة ماستر أكاديمي، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الوادي، 2019، ص25.

- 4- ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- 5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- 6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 01/10 المؤرخ في: 2010/06/29 أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم.
- اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من القانون 01/10 هو " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"

المطلب الرابع: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

في هذا المبحث سنبين حقوق وواجبات محافظ الحسابات للقيام بعمله على أكمل وجه بالإضافة إلى الشروط اللازمة لممارسة مهنته.

* حقوق محافظ الحسابات

- حتى يؤدي محافظ الحسابات مهامه على أكمل وجه، أعطاه المشرع الجزائري مجموعة من الحقوق والتي نصت عليها المواد من 31 إلى 38 من القانون 01/10 السالف ذكره وهي كالآتي:¹
- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة (مضمون المادة رقم 31).
 - يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الكيان على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها (مضمون المادة 32).
 - يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحويلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون (مضمون المادة 33).

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 08.

- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري (مضمون المادة 34).
- مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه (مضمون المادة 35).
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته (مضمون المادة 36).
- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته (مضمون المادة 37).
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقرير عن المراقبات والإثباتات الحاصلة (مضمون المادة 38).

* واجبات محافظ الحسابات

- حدد المشرع الجزائري في القانون 01/10 السالف ذكره لمحافظ الحسابات مجموعة من الواجبات وألزمه بالوفاء بهاء ومن بين هذه الواجبات نذكر ما يلي¹:
- يجب على محافظ الحسابات ألا يتدخل في تسيير شؤون الكيان (مضمون المادة 23 آخر فقرة).
 - يجب على محافظ الحسابات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة خلال سنتين متتاليتين إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا (مضمون المادة 27).
 - يجب على محافظ الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشرة (15) يوما (مضمون المادة 30).
 - يجب على محافظ الحسابات أن يحدد مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه (مضمون المادة 35).
 - يجب على محافظ الحسابات أن يحتفظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهد (مضمون المادة 40).

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 لسنة 2010 مرجع سابق، ص 07، 08، 11، 12.

- يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بسر المهنة في أداء مهنته إلا في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها (مضمون المادة 71).
- يجب على محافظ الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارستهم لمهنتهم (مضمون المادة 75).
- يجب على محافظ الحسابات استقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني وهذا حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، كما يجب منح أجره للمتربصين الذين يتكفلون بهم (مضمون المادة 78).

المطلب الخامس: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

سنبين في هذا المبحث مهام محافظ الحسابات والمسؤوليات التي يتحملها وكذا الأتعاب التي سيتحصل عليها عند قيامه بعمله.

*** مهام محافظ الحسابات.**

ونميز هنا بين نوعين المهام وهي المهام الدائمة والمهام المؤقتة.

أولاً: المهام الدائمة

- تتمثل المهام الدائمة لمحافظ الحسابات دون أي تدخل في التسيير أثناء قيامه بفحص الحسابات على المهام التالية التي نصت عليها المواد من 23 إلى 25 القانون 01/10 وهي:¹
- يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:
 - يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
 - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
 - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 لسنة 2010 مرجع سابق ، ص 07.

• يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للكيان المعني مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

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

– عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

– يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد ما يلي:

• تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

• تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.

• تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

• تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

• تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

• تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.

• تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

• تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

ثانيا: المهام المؤقتة

كلف المشرع الجزائري محافظو الحسابات بمهام مؤقتة ذات طابع ظرفي يمكن ذكرها فيما يلي :

– إخطار الجمعية العامة للمؤسسة بكل المخالفات التي اكتشفها (المادة 715 مكرر 10 جديدة من القانون التجاري).

– التدخل في حالة التغيير في رأس المال سواء بالزيادة أو النقصان (المادة 712 معدلة من القانون التجاري).

– إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها (المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري).

- المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح (المادة 723 من القانون التجاري).
 - تقييم اقتراحات تعديل الأشكال والطرق الخاصة لحسابات النتائج والميزانية (المادة 715 من القانون التجاري).
 - فحص متطلبات التنازل والدمج والانفصال وتصفية الشركات (المادة 750 من القانون التجاري).
 - استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة (المادة 621 من القانون التجاري).
- *مسؤوليات محافظ الحسابات.**

يمارس محافظ الحسابات مهنته تحت مسؤوليته الخاصة وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه وخبراء يختارهم، ولهذا يقع على عاتقه ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي كما يلي:

أولاً: المسؤولية المدنية

تقوم المسؤولية المدنية على أساس أن هناك ضرراً أصاب المدعي نتيجة خطأ أو إهمال يصدر من محافظ الحسابات.

كما حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات المسؤولية المدنية وهذا في نص المادة 61 من القانون 01/10 السالف الذكر حيث "يعد محافظ الحسابات مسئولاً تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامناً تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة"¹.

وتشمل هذه المسؤولية بالنسبة لمحافظ الحسابات في بعض نواحي التقصير التي تتعلق بعمله ومن أهمها:

- حالة إهمال محافظ الحسابات في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة.
 - حالة وقوع محافظ الحسابات في بعض الأخطاء أثناء مراجعته.
 - عدم قيامه نهائياً بأداء لعمله.
- لذلك قد يتعرض محافظ الحسابات نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية المدنية حيث يسأل عن أي أخطاء يسيرة أو كبيرة وقد يكون عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطر للحرص أمام المسؤولين في الشركة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 لسنة 2010 مرجع سابق، ص 10.

"يمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع المسؤولية المدنية عن نفسه بإثباته عدم وجود خطأ أو إثباته أن الضرر كان نتيجة أسباب خارجية عن نطاق إرادته أو كان نتيجة خطأ الضحية نفسه، أما عن الجهة القضائية المختصة بدعوى المسؤولية المدنية فلا نجد حكم خاص في القانون المنظم للمهنة وأمام ذلك ترفع الدعوى ضد محافظ الحسابات أمام الجهة القضائية التي يقع محل إقامته في دائرة اختصاصها"¹.

ثانيا: المسؤولية الجزائية

لا تقتصر مهمة محافظ الحسابات على الجانب المالي للمؤسسة فقط، والخدمات التي يقدمها بل يساهم أيضا في أخلة الحياة الاقتصادية، ضمانا بذلك الامتثال لقانون أخلاقيات المهنة وتشجيع شفافية المعلومة المالية، وبذلك فإن محافظ الحسابات الذي يتغافل عن أداء هذا الدور أو الذي يخالف القوانين، فإنه يقع على عاتقه مسؤولية جزائية.

كما يمكن تعريف المسؤولية الجزائية على أنها "المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذا توافر القصد الجنائي أي علمه بالجريمة ومشاركته فيها كأن يعتمد مثلا إعداد تقرير كاذب بنتائج المراقبة أو يعتمد إغفال وقائع في تقريره الموجه إلى الجمعية العامة بهدف الإضرار بمصالح أعضائها"². يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية في حالة ارتكابه لجرائم يعاقب عليها القانون حيث جاء في نص المادة 62 من القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 السالف ذكره "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

ثالثا: المسؤولية التأديبية

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية في حالة ما إذا أخل باعتباره كعضو بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها، حيث جاء في نص المادة 63 من القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010.

¹ طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 09، جامعة طاهر مولاي سعيدة، الجزائر، 2011، ص 45.

² بن جميلة محمد مسؤولية، محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، رسالة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2011، ص 134.

يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها¹.

ولقد حدد المشرع الجزائري الجهاز المخول له سلطة البت في المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات إلى لجنة الانضباط والتحكيم التي أنشئها المجلس الوطني للمحاسبة، والذي لديه سلطة البت في كل إخلال بالواجبات المهنية أو عدم احترام النظام الداخلي للنقابة، وهذا حسب المادة 05 من القانون 01/10 السالف ذكره².

كما نصت المادة 78 من القانون 01/10 السالف ذكره على تعرض محافظ الحسابات إلى المسؤولية التأديبية في حالة رفضه تأطير المتربصين دون تبرير، تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم المذكورة في المادة 05 من نفس³.

المطلب السادس: تعيين وموانع التعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات

نظرا للدور الهام والفعال الذي يلعبه محافظ الحسابات في الشركة، سنحاول في هذا المبحث التعرف على شروط تعيين محافظ الحسابات، وكذا الموانع التي تمنعه من القيام بهذه المهمة، بالإضافة إلى كيفية إنهاء مهامه عند الاقتضاء.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 10.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 04.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 04.

1- تعيين محافظ الحسابات

يتم تعيين محافظ الحسابات في الشركات والهيئات حسب نوع المراجعة المراد القيام بها، إذا كانت التدقيق قانوني فإن تعيينه يتم طبقاً لأحكام القانون المنظم للمهنة، أما إذا كانت التدقيق تعاقدية فإن القانون لم يحدد أية شروط لأن ذلك يعود حسب العقد المبرم بين محافظ الحسابات والشركة المعنية.

ولقد نصت المواد من 26 إلى 30 من القانون 01/10 السالف ذكره على شروط وكيفيات تعيين محافظ الحسابات سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً لدى الهيئات والشركات المنصوص عليها قانونياً كما يلي¹:

- تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوالات بعد موافقتها كتابياً وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية (مضمون المادة 26).

- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات (مضمون المادة 27).

- عندما تعين شركة أو هيئة شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظاً للحسابات يتصرف باسمها (مضمون المادة 28).

- عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقاً لأحكام هذا القانون (مضمون المادة 29).

- يجب على محافظ الحسابات أو مدير شركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوماً (مضمون المادة 30).

أما عن كيفية تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة على أساس دفتر الشروط فقد حددها المرسوم التنفيذي رقم 11-32 الصادر بتاريخ 2011/01/27 الذي أوجب أن يعد مجلس الإدارة أو مكتب المدير أو المدير أو الهيئة المؤهلة خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات بإعداد دفتر الشروط من أجل تعيين محافظ للحسابات من طرف الجمعية العامة حيث يتضمن دفتر الشروط حسب نص المادة 4 من المرسوم السابق ذكره ما يلي²:

- عرض عن الهيئة أو الشركة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 07.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07 المؤرخ في 2011/02/02 للمرسوم التنفيذي رقم 32/11 المؤرخ 2011/11/27 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، ص 23.

- ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أيدها محافظ الحسابات المنتهية صلاحيته.
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع المهمة والتقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- نموذج رسالة الترشح.
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقاً للأحكام التشريعية.
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.

2- موانع تعيين محافظ الحسابات

- أوجبت ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم، ولهذا فقد جاء في أحكام المادة 715 مكرر 6 (معدلة) من القانون التجاري عدم إمكانية تعيين محافظ للحسابات في شركة المساهمة بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات الآتية:
- الأقرباء الأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس مراقبة الشركة.
 - القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركات.
 - أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجراء أو مرتباً إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.
 - الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
 - الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

كما حدد المشرع الجزائري حالات التنافي والموانع في نص المواد من 64 إلى 70 القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كالتالي¹:

– لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات استقلالية فكرية وأخلاقية يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون (مضمون المادة 64)

- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من هذا القانون.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهده، ويتم تعيين مهني لإستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته طبقا لإحكام المادة 76 من هذا القانون.
- يمنع محافظ الحسابات من (مضمون المادة 65)

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد اقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010 مرجع سابق، ص 10.

- لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة، توسع نفس حالات التنافي والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و 65 من هذا القانون إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات (مضمون المادة 66)

- يمنع محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة (مضمون المادة 67).

- إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر فإن هؤلاء يجب ألا يكونوا تابعين لنفس سلطة وألا تربطهم أية مصلحة و ألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات (المادة 68).

- إذا أراد محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في بعض مواد هذا القانون، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعته بالمصالح الأخلاقية للمهنة (مضمون المادة 69).

- يمنع محافظ الحسابات من السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور، تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة (مضمون المادة 70).

3- إنهاء مهام محافظ الحسابات

لا يستطيع محافظ الحسابات تأدية مهامه بفعالية ما لم يتمتع بنوع من الاستقلالية الكافية، وهذا لضمان الاستمرارية والاستقرار في العمل، وحتى يكون في مأمن من الإجراءات التي قد يتخذها المديرون سواء بإقالته أو بعرقلة نشاطه وفيما يلي سنوضح كافة الطرق الممكنة لإنهاء مهام محافظ الحسابات في الشركة:

أولاً: إنهاء المدة المحددة قانوناً

تنتهي مهام محافظ الحسابات بانتهاء العهدة التي عين لها وهذا طبقاً لنص المادة 27 من القانون 01/10 "تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، كما لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات"¹. كما نصت على ذلك المادة 715 مكرر 7 (جديدة) من القانون التجاري "يعين محافظو الحسابات لثلاث سنوات مالية، وتنتهي مهامهم بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة".

ثانياً: استقالة محافظ الحسابات.

نصت المادة 38 من القانون 01/10 السالف ذكره على أنه "يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة"².

ثالثاً: عزل محافظ الحسابات

نصت المادة 715 مكرر 9 (جديدة) من القانون التجاري على أنه "في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام محافظي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة".

إذن إذا توفر شرط الخطأ أو المانع يتم عزل محافظ الحسابات بموجب قرار قضائي بناء على طلب يقدم من طرف:

- مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.
- مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة.
- الجمعية العامة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010 مرجع سابق، ص 07.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 08.

رابعاً: وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه

إن الوفاة تضع نهاية للعلاقات المبنية على الاعتبار الشخصي، كما هو الحال علاقة محافظ الحسابات بالشركة الخاضعة لرقابته، لأن اختيار المحافظ من طرف الجمعية العامة يتم على أساس الثقة في شخص المحافظ وأمانته وكفاءته، والأمر كذلك إذا تم شطب محافظ الحسابات أو تم إيقافه، لأن هذا يضر بمصلحة الشركة ولا يسعها الانتظار، وبالتالي عليها إيجاد البديل في أقرب وقت ممكن.

وحسب المادة 76 من القانون 01/10 السالف ذكره فإنه " في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف محافظ الحسابات أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركة أو شهر إفلاسها، وفي هذه الحالة يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس الغرفة الوطنية مهنيا مؤهلاً لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع، ويخضع المهني المعين لحالات التنافي والموانع المنصوص عليها في هذا القانون"¹

خامساً: اختتام عملية التصفية بعد حل الشركة أو شهر إفلاسها

لا يمكن حل الشركة دون اللجوء إلى تصفيتها، ولهذا فإن مهام محافظ الحسابات لا تنتهي بمجرد الحل أو شهر الإفلاس خلال مرحلة التصفية، وإنما تنتهي بانتهاء عملية التصفية وإقفالها نهائياً وهذا حسب المادة 76 السالف ذكرها من القانون 01/10.

سادساً: رفض محافظ الحسابات من طرف الأقلية

نص المشرع الجزائري في المادة 715 مكرر 8 (جديدة) من القانون التجاري على أنه "يجوز لمساهمين أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للدخار، أن يطلبوا، من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض محافظ أو محافظي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة".

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص12.

خلاصة الفصل

التدقيق هو أداة يمكن عن طريقه التأكد من تنفيذ المهام وفقا للخطط والبرامج المقررة، وتقييم مستوى الأداء الذي يتم بمقتضاه التنفيذ داخل هذه الكيانات، فالتدقيق يعتبر عملية منتظمة للحصول على الأدلة والقرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية.

وتتم عملية التدقيق بأقل تكلفة ممكنة وبأكبر فعالية، فإنه يجب على محافظ الحسابات الاعتماد على قواعد وأسس ومعايير منطقية وثابتة محددة لظروف إنجازها، وتعتبر الإجراءات التحليلية أقل أنواع الإجراءات والاختبارات تكلفة لذلك فقد اهتمت الهيئات المهنية المختلفة بأساليب التدقيق الحديثة وحثت على استخدامها في المراحل المختلفة لعملية التدقيق، سواء في حالة التدقيق الكشوفات المالية التي تنتهي بإصدار رأي مهني على مدى عدالة تمثيل الكشوفات المالية لنتائج الأعمال والميزانية وسيولة الخزينة ، أو في حالة الفحص المحدود للكشوفات المالية المرحلية.

نظرا لأن الهدف العام لموضوع الدراسة هو أثر الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية على جودة تقارير محافظ الحسابات، فقد بينا في هذا الفصل معايير وقواعد الأداء المهني للتدقيق، كما بينا مراحل أداء عملية التدقيق.

استكمالا لهدف الدراسة سوف نركز في الفصل الثاني على الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية وجودة تقارير محافظ الحسابات.

الفصل الثاني

الالتزام بمعايير التدقيق الجزائية

وجودة تقارير محافظ الحسابات

تمهيد :

إن تدقيق الحسابات يمثل عملية منتظمة ومنهجية، فهي تعتمد على الفكر والمنطق وتنفذ بأسلوب مهني سليم يمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث وضرورة تطابق العمليات والأحداث الاقتصادية محل الدراسة والتقييم من طرف المدقق مع المعايير الموضوعية وهي جوهر عملية التدقيق لأن نتائجها لها تأثير كبير على مستخدميه من حيث ترشيد قراراتهم.

بناء على التعريفات السابقة يمكن أن نعتبر أن التدقيق "عملية منتظمة للحصول على الأدلة والقرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مستقل ومؤهل، لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تماثل وتوافق المعلومات المتعلقة بالكيان مع الواقع وفقا لمجموعة من المبادئ والمعايير المحددة، وتوصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".

ولتسليط الضوء على هذه المفاهيم، تم تقسيم الفصل الثاني إلى بحثين كما يلي:

يتناول المبحث الأول عموميات حول تقرير محافظ الحسابات بدءا من تعريف تقرير وأنواع ومعايير وكذلك محتويات وخصائص تقارير محافظ الحسابات.

ويتعرض المبحث الثاني إلى عموميات حول معايير التدقيق الجزائرية بدءا من مدخل للمعايير التدقيق الجزائرية والهيئات القانونية للمعايير التدقيق الجزائرية والإصدارات وفقا للقرارات الأربعة للمعايير التدقيق الجزائرية بتاريخ مختلفة.

المبحث الأول: عموميات حول تقرير محافظ الحسابات

إن أهمية تقرير محافظ الحسابات بالنسبة للكيان بمثابة صمام أمان للوجود الفعلي للكيان ونظرا لأن تقارير محافظ الحسابات هي عبارة عن تدقيق دوري قانوني لنشاط الكيان يمنح المسير تدارك أخطائه من خلال التقارير المعدة من قبل محافظ الحسابات إذا كانت مبنية على أساس دقيق ومعلومات مؤكدة.

وبالفعل هناك أطراف أخرى تستفيد من المعلومات الواردة بتقرير محافظ الحسابات وهذه الأطراف تختلف من حيث طبيعة نشاطها وهدف استخدامها لهذه التقارير ونذكر منها: البنوك، مصالح الجبائية، مصالح التأمينات، الإدارات العمومية.

وللإلمام أكثر بالموضوع ارتأينا أن نقسم هذا المبحث الأول إلى عموميات حول تقرير محافظ الحسابات كما يلي:

المطلب الأول: تعريف تقرير محافظ الحسابات

المطلب الثاني: أنواع تقارير محافظ الحسابات

المطلب الثالث: معايير تقارير محافظ الحسابات

المطلب الرابع: محتوى تقارير محافظ الحسابات

المطلب الخامس: خصائص تقارير محافظ الحسابات

المطلب الأول: تعريف تقرير محافظ الحسابات

يعد تقرير التدقيق المنتج النهائي لعملية التدقيق لذا فقد عرفه علي حاج بكري على أنه "وثيقة أو بيان مكتوب يظهر فيه الرأي الفني المحايد لمحافظ الحسابات حول نتيجة أعمال التدقيق التي أجراها كاملة، وما استخدمه من إجراءات وأساليب ووسائل فنية في فحص وتدقيق العمليات والبيانات المالية في مختلف سجلات وبيانات المؤسسة محل التدقيق".

كما عرفه سامي الوقاد بأنه "وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توفرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي مهني محايد يعتمد عليه،

ويتضمن تقريره بإيجاز إجمالي ما قام به من عمل ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحويه من بيانات محاسبية، ومدى تعبير الكشوفات الختامية عن نتيجة نشاط الكيان ".
أما هادي التميمي فقد عرف تقرير محافظ الحسابات بأنه "خلاصة ما توصل إليه محافظ الحسابات من خلال تدقيقه ومعرفة أنشطة الكيان وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية محافظ الحسابات".

انطلاقاً مما سبق يمكن اعتبار تقرير التدقيق بأنه "وثيقة مكتوبة بيدي فيها الشخص المهني المؤهل رأيه الفني المحايد حول مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات، ومدى دلالة الكشوفات المالية للكيان ونتائج أعماله في السنة المالية محل التدقيق".

المطلب الثاني: أنواع تقارير محافظ الحسابات

1- تقرير التعبير عن الرأي حول الكشوفات المالية:

معيار التقرير العام (1- أبدى الرأي بالقبول أي بدون تحفظ 2- المصادقة بتحفظ 3- رفض المصادقة المبرر....) هل الحسابات تم إعدادها وفقاً لأحكام القانون 11/07 الصادر بتاريخ 2007/11/25، كما يقوم بإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي في أجل قدره 45 يوماً من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل.¹

2- تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:

يهدف التعبير عن الرأي وفقاً لأحكام القانون 11/07 الصادر بتاريخ 2007/11/25 للمواد 31 و36 وتطبيقاً لأحكام القانون التجاري المادة 732 مكرر 4، إعداد تقرير حسابات فردية وتقرير حول الحسابات المدعمة والمدمجة.

3- التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:

المادة 628 و672 من القانون التجاري بين الشركة وأحد مديريها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.

4- التقرير حول أعلى خمس أو عشر تعويضات:

المادتين 680 و819 من القانون التجاري، المعدل والمكمل.

¹ الجريدة الرسمية العدد رقم 24 المؤرخ في 2014/04/30، قرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

5- التقرير حول الامتيازات الخاصة للمستخدمين:

الامتيازات الخاصة الممنوحة العينية والنقدية.

6- التقرير حول تطور نتيجة 5 سنوات الأخيرة حسب السهم أو الحصة:

وفقا لأحكام المادة 678 الفقرة رقم 06 من القانون التجاري الجزائري والمادة 25 الفقرة 5 من القانون رقم 01/10 بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلق بمهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهذا التقرير يبين التغييرات في نتائج قبل الضريبة والضريبة على أرباح الشركات والنتيجة الصافية وعدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية ومساهمات العمال في النتيجة.¹

7- التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:

يتم إعداد التقارير الخاصة بإجراءات المراقبة الداخلية المعتمدة من قبل مسير الشركة تطبيقا للمادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 مضمونه معايير تقارير محافظ الحسابات وكيفيات وآجال تسليمها والقرار رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 مضمونه معايير تقارير محافظ الحسابات.

8- التقرير حول استمرارية الاستغلال:

تطبيقا لأحكام المادة 06 من القانون 11/07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 08/156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتعلق بتنفيذ أحكام قانون النظام المحاسبي المالي والمادة 25 من القانون رقم 10/01 بتاريخ 29 جوان 2010 والمتعلق بمهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وطبقا لأحكام المادة 715 مكرر 11 والمادة 676 من القانون.

9- التقرير حول أسهم الضمان:

أسهم الضمان التي يجب أن يحوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس المال وفقا للأحكام المادة 619 و660 من القانون التجاري.

10- التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:

تتم عملية رفع رأي المال وفقا للمادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري.

11- التقرير المتعلق بعملية خفض رأس المال:

تتم عملية تخفيض رأس المال وفقا للمادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري.

¹ الجريدة الرسمية العدد رقم 24 المؤرخ في 2014/04/30، قرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

12- التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة الغير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.¹

13- التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:

تتم العملية من قبل محافظ الحسابات بإعداد تقرير بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم.

14- التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:

يهدف بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر.

15- التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:

حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 بتاريخ 26 ماي 2008 المتعلق بتنفيذ أحكام قانون النظام المحاسبي المالي والقانون 11/07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

المطلب الثالث: معايير تقارير محافظ الحسابات

يعتبر تقرير محافظ الحسابات المنتج المادي الأساسي لتدقيق الحسابات وهو يمثل المعلومات المبلغة من المحافظ لأغلب المستخدمين، وقد أصدرت الهيئات المختصة أربعة معايير لإعداد تقرير محافظة الحسابات وهي:

- إعداد الكشوفات المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- الإفصاح الكافي.
- التعبير عن رأي محافظ الحسابات.

المعيار الأول: إعداد الكشوفات المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

وفقا لهذا المعيار يتعين على محافظ الحسابات الإشارة أو النص صراحة داخل تقريره إلى ما إذا كانت الكشوفات المالية تعبر عن عدالة الوضعية المالية الحقيقية للكيان محل التدقيق وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.²

¹ الجريدة الرسمية العدد رقم 24 المؤرخ في 2014/04/30، قرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم 74 المؤرخ في 2007/11/25، قانون 11/07 يتضمن النظام المحاسبي المالي.

وتعرف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بأنها " الأعراف والقواعد والإجراءات الضرورية لتعريف الممارسة المحاسبية المقبولة عن فترة زمنية معينة، وهي تمثل معيار قياس صدق وعدالة عرض الكشوفات المالية، فالإلتزام الإدارة بهذه المبادئ في إعداد وعرض الكشوفات المالية يضمن صدقها، أي أنها ستكون خالية من التحريفات الجوهرية المتعمدة كالغش أو غير المتعمدة كالأخطاء.

يتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية، ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول طرق تطبيق تلك المبادئ، وهو ما يحتم على محافظ الحسابات أن يكون على دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمبادئ البديلة التي يمكن تطبيقها.

ويتلخص هذا المعيار بصفة عامة في التحقق من النقاط التالية:

- إعداد الكشوفات يتفق مع المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- العرض داخل هذه الكشوفات صادق بدرجة مقبولة.
- القواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة مطبقة بطريقة سليمة.
- ينبغي على محافظ الحسابات التركيز على أن المبادئ المحاسبية تحقق أمرين:
- تحديد تأثير عمليات الكيان، وأنه يستخدم الأساس السليم والملائم لتحقيق الإيرادات، وتعمل على تحقيقه في الفترات المحاسبية المتعلقة بها.
- أن تتضمن إجراءات إعداد وعرض الكشوفات المالية وعدم الانحياز، وأن تعبر بأقصى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي توفرها، والطرق المحاسبية للمهتمين بالميزانية.

المعيار الثاني: الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يتطلب هذا المعيار تأكد محافظ الحسابات من استخدام الكيان محل التدقيق المبادئ المحاسبية المتسقة نفسها من سنة إلى أخرى، حيث يعزز الاتساق خصائص القابلية للمقارنة والقابلية لفهم النتائج على مدار فترة من الزمن.

ينبغي أن يشير محافظ الحسابات في تقريره إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية، أي توضيح ما إذا كانت المبادئ المحاسبية قد طبقت في الفترة المالية محل التدقيق بنفس طريقة الفترة السابقة، وإذا ما كان هناك تغيير يجب الإفصاح عنه في التقرير.

كما يجب على محافظ الحسابات أيضا أن يظهر في تقرير إبداء رأيه عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد الكشوفات المالية الخاضعة للتدقيق تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وعرض الكشوفات المالية الخاصة بالفترة السابقة.

إن إشارة محافظ الحسابات في تقريره إلى ثبات واتساق تطبيق المبادئ المحاسبية إنما يهدف إلى:

- التأكد من قابلية الكشوفات المالية للمقارنة للفترات المتتالية.
 - عدم تأثر الكشوفات المالية تأثرا جوهريا بالتغيرات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية.
 - عدم اضطرار المحافظ لتعديل تقرير وأسس إعداداته بسبب حدوث أي تغيرات في هذه المبادئ المحاسبية.
 - عدم إتاحة الفرصة للتلاعب في استخدام وتطبيق بعض المبادئ المحاسبية لإظهار نتيجة ما.
- وبصفة عامة ينشأ التغير في المبادئ المحاسبية نتيجة لاستخدام مبدأ محاسبي يختلف عن المبدأ الذي سبق استخدامه عند إعداد الكشوفات المالية كتغيير طريقة تسعير المخزون، تغيير طريقة امتلاك الأصول الثابتة وغيرها، ويجب أن يشير المحافظ إلى هذا التغيير في تقريره إذا كان له أثر جوهري على الكشوفات المالية.

المعيار الثالث: الإفصاح الكافي

يقوم هذا المعيار على أساس افتراض أن الكشوفات المالية تفصح بدرجة كافية عما تضمنه هذه الكشوفات من بيانات جوهرية، ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك.

ويقصد بالإفصاح الكافي " تفسير أو إظهار حقيقة أو رأي أو تفاصيل تتعلق الكشوفات المالية، يتضمنها تقرير محافظ الحسابات ويظهر في شكل معلومة أساسية أو ملحوظة للمساعدة في تفسير هذه الكشوفات أو التقارير.

ولا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في الكشوفات المالية وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في الكشوفات المالية، وكذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية حتى يمكن قراءة محتويات الكشوفات المالية من كافة الأفراد التي لها مصلحة في هذا الكيان بشكل واضح ودقيق.

من المفيد أن يأخذ محافظ الحسابات الاعتبارات التالية للحكم على ملائمة الإفصاح وكفايته:

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.
- وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح، فقد يكون الضرر للكيان يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة.
- الكشوفات المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات.
- إن محتويات الكشوفات المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى، أو تحمل شكا في معناها، وعموم الإفصاح الكافي يتضمن نواحي عديدة أهمها:
- الإفصاح عما إذا كانت الكشوفات المالية أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- الإفصاح عن مدى ثبات وتناسق المبادئ المحاسبية من سنة إلى أخرى وسلامة تطبيقها.
- الإفصاح عن أي معلومات تؤثر على نتيجة النشاط أو الميزانية.
- الإفصاح عن نقاط الضعف التي تؤثر على النظام المحاسبي، وكذا أنظمة الرقابة الداخلية.

المعيار الرابع: التعبير عن رأي محافظ الحسابات

يجب أن يتضمن التقرير رأي محافظ الحسابات الفني المحايد والمستقل حول مدى صدق وعدالة الكشوفات المالية كوحدة واحدة، أو يمتنع عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها الإفصاح عن هذا الرأي مع ذكر أسباب ذلك، كما يجب أن يوضح التقرير طبيعة الفحص الذي قام به محافظ الحسابات ودرجة المسؤولية التي يتحملها، وذلك بهدف عدم تحريف أو تمييع المسؤولية التي قبل المحافظ أن يتحملها. وعلى العموم يتوقف تحديد نوع رأي أو تقرير محافظ الحسابات على نوع القيود أو الأخطاء أو أوجه التقصير التي يواجهها خلال أداء مهمته، وقد يجد محافظ الحسابات نفسه أمام أربع حالات عند إعداد تقريره وإبداء رأيه وهي:

- **الرأي النظيف:** وهو الرأي الذي لا يتضمن تحفظات.
- **الرأي المقيد:** وهو الرأي الذي يتضمن بعض التحفظات.
- **الامتناع عن إبداء الرأي:** عدم إبداء رأي في الكشوفات المالية.
- **الرأي السلبي:** وهو الرأي الذي يفصح على أن الكشوفات المالية لا تعبر بصورة صحيحة وصادقة عن الميزانية ونتائج أعمال الكيان.

المطلب الرابع: محتوى تقارير محافظ الحسابات

يعتبر تقرير الفحص حلقة الوصل بين محافظ الحسابات وبين الأطراف الأخرى، وحتى يضيفي هذا التقرير الثقة على الكشوفات المالية موضوع التدقيق يجب أن يتضمن على العناصر الأساسية التالية:

1- عنوان التقرير

يجب أن يحتوي تقرير محافظ الحسابات على العنوان المناسب له، ويفضل استخدام اصطلاح " تقرير محافظ الحسابات في العنوان، وذلك لتمييزه عن التقارير المالية والإدارية التي تصدر عن موظفي الكيان أو عن مجلس الإدارة.

2- الجهة التي يوجه إليها التقرير

يجب أن يوجه تقرير محافظ الحسابات إلى الفئة المعنية وفقا لظروف عملية التدقيق والقوانين واللوائح، ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين، أو إلى أعضاء مجلس إدارة الكيان التي تم تدقيق كشوفاتها المالية.

3- الفقرة الافتتاحية

وهي الفقرة الأولى في تقرير محافظ الحسابات، ويجب أن تتضمن إشارة واضحة لكل الكشوفات المالية التي تم تدقيقها، سنة التدقيق، مسؤولية الإدارة عن إعداد الكشوفات المالية، ومسؤولية محافظ الحسابات عن تدقيق هذه الكشوفات المالية، وفي حالة وجود بيانات إضافية لم يدققها محافظ الحسابات ولم يطلب منه فحصها فإنه يشير إلى هذه الحقيقة بشكل واضح في الفقرة الافتتاحية للتأكد من عدم وجود تناقض بينها وبين البيانات المالية المدققة.

إن الفقرة الافتتاحية لتقرير محافظ الحسابات تحدد ثلاث أمور أساسية وهي:

- الكشوفات التي خضعت للتدقيق والتي تتضمن الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة.

- يحدد التقرير من أول عبارة فيه أن ما تم إنجازه على الكشوفات المالية هو تدقيق، وفي هذا الصدد يركز محافظ الحسابات على أمرين أساسيين:

* أن التقرير الحالي يركز على كلمة " دققنا " بدلا من كلمة " فحصنا " وذلك لعمومية الأولى عن الثانية.

* أن التقرير يؤكد على أن الكشوفات المالية تم تدقيقها، وذلك لتمييزها من الفحص المحدود.

- الجزء الأخير من الفقرة تضع حدودا واضحة للفصل بين مسؤولية محافظ الحسابات ومسؤولية إدارة الكيان محل التدقيق.

4- فقرة النطاق

- توضح فقرة النطاق أن التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، ثم تبين شرح لعملية التدقيق، وهذا الشرح هو إضافة جديدة للتقرير لم تكن موجودة من قبل وتشمل الجوانب التالية:
- وصف نطاق التدقيق، وذلك بالإشارة إلى أن العملية قد تم إنجازها وفقا للمعايير الدولية، أو وفقا للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة.
 - الإشارة إلى تمكن محافظ الحسابات من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية، وحصوله على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض التدقيق.
 - وصف عملية التدقيق والهدف من تخطيطها وتنفيذها.
 - الإشارة إلى الفحص الاختباري، وهو الإشارة الواضحة والصريحة على أن التدقيق الذي يقوم به محافظ الحسابات يتم على أساس العينة وليس على أساس التدقيق الشامل.

5- فقرة الرأي

- وهي الفقرة الثالثة والأخيرة في حالة التقرير النمطي غير المتحفظ، وتتضمن رأي محافظ الحسابات عما إذا كانت الكشوفات المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن الميزانية في تاريخ نهاية السنة، ونتائج الأعمال وسيولة الخزينة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وذلك طبقا لمعايير المحاسبة الوطنية واللوائح والقوانين السارية.
- يجب أن تبين فقرة الرأي في تقرير محافظ الحسابات بوضوح رأيه بعدالة الإفصاح في الكشوفات المالية، وما إذا كانت الكشوفات المالية تتفق مع المتطلبات القانونية.

6- تاريخ التقرير

- يجب على محافظ الحسابات أن يؤرخ تقريره بتاريخ إكمال عملية التدقيق، كما يجب عليه عدم إصدار التقرير بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات، لأن مسؤولية محافظ الحسابات هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من طرف الإدارة.

7- عنوان محافظ الحسابات

- يجب أن يحدد التقرير عنوانا معيناً لمحافظ الحسابات، وهو المدينة التي يقع فيها مكتب محافظ الحسابات المسؤول عن عملية التدقيق.

8- توقيع محافظ الحسابات

ينبغي على محافظ الحسابات أن يوقع على تقريره باعتباره مسؤولاً عن عملية التدقيق بما يترتب على ذلك من مسؤوليات قانونية.

الفقرة التمهيدية: لقد قمنا بتدقيق الميزانية للكيان أ في 31-12-20..، وجدول حسابات النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وإن تلك الكشوفات المالية تعتبر مسؤولية إدارة الكيان، وإن مسؤوليتنا تتمثل في إبداء الرأي عن هذه الكشوفات المالية استناداً إلى التدقيق الذي قمنا به.

فقرة النطاق: لقد قمنا بإجراء عملية التدقيق بناءً على المعايير الخاصة بالتدقيق المتعارف عليها، وهذه المعايير تتطلب منا أن نقوم بتخطيط وإجراء عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بخصوص ما إذا كانت الكشوفات المالية خالية من التحريفات الجوهرية، وإن عملية التدقيق تتضمن فحص لأدلة الإثبات على أساس اختياري، والمؤيد للقيم والإفصاحات في الكشوفات المالية، كذلك تتضمن عملية تقييم المبادئ المحاسبية والتقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بإجرائها، بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للكشوفات المالية، وفي اعتقادنا بأن تدقيقنا يوفر أساساً معقولاً لإبداء رأينا.¹

فقرة الرأي: في رأينا أن الكشوفات المالية المشار إليها أعلاه عرضت بعدالة وصدق في كافة النواحي الجوهرية، ميزانية الكيان المؤرخة في 31-12-20.. وحسابات النتائج وسيولة الخزينة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها.

التاريخ		محافظ الحسابات	
العنوان		التوقيع	

¹ إبراهيم عثمان شاهين، المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة، مجلة المحاسبون، العدد 04، الكويت، 1995، ص 20.

المطلب الخامس: خصائص تقارير محافظ الحسابات

إن من خصائص تقارير محافظ الحسابات هو إبداء رأي في الكشوفات المالية التي قام بتدقيقها ويختلف تبعاً لاختلاف نتائج عمليتي الفحص والتحقق، لذلك من المتعارف عليه أن رأي محافظ الحسابات لا يخرج عن أربع احتمالات وهي:

1- التقرير النظيف

يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق أو التقرير غير المقيد بتحفظات أو التقرير بدون تحفظات، ويشير هذا النوع من التقارير إلى عدم وجود تحفظات أو ملاحظات أو اقتراحات خلال القيام بعملية التدقيق والتي تؤثر على صحة الكشوفات المالية، أي أن هناك عدالة في تمثيل الكشوفات المالية لحقيقة الكيان محل التدقيق.

يقوم محافظ الحسابات بإصدار التقرير النظيف إذا توافرت لديه أربعة شروط وهي:

- إعداد الكشوفات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.¹
- بنود الكشوفات المالية تمثل واقع الكيان المالي الحقيقي.
- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأي محافظ الحسابات.

2- التقرير المقيد

يصدر محافظ الحسابات التقرير المقيد أو ما يعرف أيضاً بالتقرير المتحفظ عندما تكون الحالة جوهرية ولكن ليس لها أثر شامل على صدق وأمانة عرض الكشوفات المالية كوحدة واحدة، وفي هذه الحالة تضاف فقرة بسيطة بين فقرتي النطاق وإبداء الرأي تسمى فقرة الإيضاح.

كما يصدر محافظ الحسابات هذا النوع من التقارير عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات، ويكون محافظ الحسابات قد حاول أثناء عملية التدقيق إقناع إدارة الكيان بالعدول عنها ولكنها أصرت عليها، واعتقد محافظ الحسابات أن هذه التحفظات ضرورية فعليه تبيانها في تقريره، وتنقسم هذه التحفظات إلى²:

أ- تحفظات تتعلق بالإجراءات

وهي تحفظات يضعها محافظ الحسابات عندما لا يتمكن في مرحلة ما من إتباع إجراءات التدقيق المتعارف عليها، كضيق الوقت مثلاً أو عدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو غيرها من الأسباب.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006، ص 18، 122.

² زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 104.

ب- تحفظات تتعلق بالقيود

قد يقوم الكيان محل التدقيق بفرض قيود معينة على عملية التدقيق، ما قد يؤثر على عملية فحص بعض الحسابات كعدم حصول محافظ الحسابات على مصادقات العملاء على الأرقام المدينين بها للكيان، وهنا على محافظ الحسابات أن يتحفظ بسبب هذا القيد.

ج- تحفظات تتعلق بعدم ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية

قد تقوم إدارة الكيان محل التدقيق بعدم الثبات في تطبيق مبدأ محاسبي ما من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فهذا يجب على محافظ الحسابات الإشارة إلى ذلك في تقريره وتبيان مدى تأثير هذا التغيير على الكشوفات المالية.

د- تحفظات تتعلق بالنواحي التقديرية

قد تلجأ إدارة الكيان محل التدقيق إلى استخدام أسلوب التقدير الشخصي لبعض عناصر المصاريف أو الالتزامات، مما قد يؤثر على حساب نتيجة الكيان وعلى الميزانية كتحديد قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وعليه يجب على محافظ الحسابات تبيان ذلك في تقريره.

3- التقرير السلبي

يطلق على هذا النوع من التقارير اسم التقرير المعارض أو التقرير العكسي، وهو يعد عندما يصل محافظ الحسابات إلى درجة يستطيع أن يؤكد فيها بالأدلة والبراهين اللازمة أن حسابات وبيانات وأعمال الكيان لا تعطي صورة صحيحة وعادلة عن الميزانية الحقيقية، وأنها ليست معدة حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

يتكون التقرير السلبي من أربع فقرات، الفقرة الأولى تمهيدية، الفقرة الثانية تغطي نطاق التدقيق وتتشابه عبارات هاتين الفقرتين مع فقرات التقرير النظيف، وفقرة إيضاحية تحتوي على أسباب الرأي المعارض مع بيان تأثير هذه الأسباب في الكشوفات المالية، ثم فقرة الرأي التي تنص على أن الكشوفات المالية لا تمثل الميزانية للكيان وحساب النتيجة وسيولة الخزينة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، دون الإشارة إلى تماثل مبادئ المحاسبة.

في كثير من الأحيان يكون إصدار محافظ الحسابات لرأي سلبي أمر خارج عن إرادة الكيان لأسباب لا يمكن للإدارة تلافيها، لذلك قد يتفق كل من محافظ الحسابات وإدارة الكيان على انسحاب المحافظ بدلاً من إصدار رأياً عكسياً وهذا في حالة ما إذا كان من المستحيل على إدارة الكيان التسليم على رأي محافظ الحسابات وتعديل الكشوفات المالية.

4- تقرير الإمتناع عن إبداء الرأي

هذا التقرير يعده محافظ الحسابات ويمتنع فيه عن إبداء رأيه الفني المحايد حول حسابات وبيانات ونتائج الكيان عن المدة المنتهية وذلك نتيجة لعدم صحة ومصداقية ما توفر لديه من أدلة إثبات، فضلا عن عدم كفاية هذه الأدلة وكذلك عدم تمكنه من إجراء عملية التدقيق بالشكل المطلوب والمتعارف عليه نتيجة لأسباب وموانع اختلقتها إدارة الكيان.¹

يتم عادة إصدار تقرير عدم إبداء الرأي في الأحوال التي لا يتمكن فيها محافظ الحسابات من تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى ضرورة استخدامها للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة لإبداء رأيه في الكشوفات المالية، وإن من أهم أسباب عدم إبداء الرأي نذكر:

- وجود تحديد جوهري لنطاق التدقيق بحيث لا يمكن لمحافظ الحسابات من تكوين رأيه حول عدالة الكشوفات المالية سواء بسبب الصعوبات التي تضعها إدارة الكيان على هذا النطاق، أو بسبب ظروف خارجة عن إرادة إدارة الكيان أو محافظ الحسابات نفسه.
 - وجود حالة من عدم التأكد غير الاعتيادي حول مبلغ عنصر معين أو نتيجة، أو قد يكون من الأهمية النسبية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأي حول عدالة الكشوفات المالية.
 - عدم استقلالية محافظ الحسابات.
- يتكون تقرير عدم إبداء الرأي عادة من فقرات ثلاث، حيث تغطي الفقرة الأولى منه نطاق عملية التدقيق، أما الفقرة الثانية فهي الفقرة الوسطية التي توضح الأسباب التي أدت بمحافظ الحسابات إلى عدم إبداء الرأي، ثم الفقرة الثالثة وهي الفقرة التي يتم فيها إقرار عدم إبداء الرأي.

¹ الجريدة الرسمية العدد رقم 24 المؤرخ في 2014/04/30، قرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

المبحث الثاني: عموميات حول معايير التدقيق الجزائرية

اتسم التدقيق في الجزائر بنوع من الفوضى وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة بدليل أنه لم يعاد النظر في النصوص التشريعية المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من سنة 1991 إلى غاية 2010، فقد وضعت معايير تدقيق جزائرية مؤخرا من طرف لجنة خاصة والتي تشمل مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة، فهذه المعايير بمثابة نموذج يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق. انطلاقا مما سبق ولدراسة ذلك أكثر تفصيلا، سنحاول تقسيم هذا المبحث الثاني إلى ستة مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول: مدخل للمعايير التدقيق الجزائرية

المطلب الثاني: الهيئات القانونية للمعايير التدقيق الجزائرية

المطلب الثالث: الإصدار الأول للقرار رقم 02 المؤرخ في 04/02/2016

المطلب الرابع: الإصدار الثاني للقرار رقم 150 المؤرخ في 11/10/2016

المطلب الخامس: الإصدار الثالث للقرار رقم 23 المؤرخ في 15/03/2017

المطلب السادس: الإصدار الرابع للقرار رقم 77 المؤرخ في 24/09/2018

المطلب الأول: مدخل للمعايير التدقيق الجزائرية

تعتبر الجزائر من أواخر الدول التي تبنت معايير التدقيق ولذلك سنحاول إعطاء نبذة تاريخية لتطور التدقيق في الجزائر بالإضافة إلى التعرف على الهيئات المشرفة على التدقيق وكذا اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية.

إن مهنة التدقيق هي المهنة الحديثة في الجزائر، وقد عرف التدقيق في الجزائر تطورات كبيرة من خلال عدة قوانين لتنظيمها وذلك من أجل مسايرة التطورات الاقتصادية على مستوى البلاد، فيمكن تلخيص هذه التطورات في أربعة مراحل.

1 - الفترة ما بين 1969-1980

بدأ تنظيم التدقيق في الجزائر سنة 1969 بموجب الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 1970 حيث أشار إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها...¹

ثم جاء مرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي يحدد واجبات ومهمة مدقق الحسابات في المؤسسات العمومية والمختلطة، إلا أنهم يعينون من بين:

- المراقبين العامين للمالية.

- المراقبين الماليين.

- الموظفين المؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية

حيث أوكلت لهم المهام التالية:

- مراقبة مصداقية وصحة الجرد وحسابات النتائج الموجودة في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية للكيان.

- الإشارة إلى الأخطاء المرتكبة في التسيير وتقديمها للوزارة الوصية أو لوزارة المالية، فقد تميزت هذه المرحلة بوجود خلل في ممارسة مهنة تدقيق الحسابات سواء من حيث القائمين بها أو من حيث المهام الموكلة لهم، ومن أبرز الثغرات الجوهرية التي تميزت بها هو غياب قانون خاص بمهنة تدقيق الحسابات وفقا للمعايير المهنية الدولية.

2- الفترة ما بين 1980-1988

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول انكشفت عيوب وأساليب الاقتصاد الوطني وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة، ومن ثم يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتبت على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقب من طرف مجلس المحاسبة.

¹ ابن حواس كريمة ، بنية عمر ، دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 40، عنابة، الجزائر، 2016، ص 90.

حيث ألغي هذا القانون الأمر 69-107 كما ألغى المرسوم، 70-173 وقد نص على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية.¹ إلا أن إلغاء هذه القوانين لم يكن كافيا لتعديل محتوى النصوص القانونية المنظمة للمهنة فيما يتعلق بالعناصر التالية:

- شروط تعيين مدقي الحسابات.
 - مهام وواجبات هؤلاء المهنيين.
 - مسؤولياتهم، وبصفة عامة كل ما يتعلق بالقوانين المنظمة لتدقيق الحسابات.
- وبقي الحال إلى غاية صدور المادة 196 من قانون المالية سنة 1985 حيث نص على أنه يتم تعيين محافظين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي، لكن لم تصدر نصوص متعلقة بكيفية تطبيقها وذلك بسبب العوامل التالية:

- الظروف الاقتصادية لتلك الفترة التي استدعت احتياجات أخرى مثل إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات، مما حجب مشكل محافظة الحسابات وعدم الاهتمام بها.
- نقص الإمكانيات البشرية من حيث عدد المهنيين المختصين في الرقابة القانونية الذي كان أقل من 20، بينما قدر عدد المؤسسات في ذلك الوقت بحوالي 1600 مؤسسة.
- غياب التنظيم المهني للمهنة ساعد بشكل كبير في عدم جلب اهتمام السلطات العمومية بالمهنة والدور الذي قد تلعبه في التحكم في إدارة وسياسة إعادة الهيكلة للقطاع العمومي.

3 - الفترة ما بين 1988-1991

بموجب القانون رقم 88/01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والقانون 88-04 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية تم الفصل التام بين التدقيق الخارجي لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة.

ثم جاء القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث أصبحت العمليات التي تتناولها المؤسسات العمومية الاقتصادية ليست من اختصاص مجلس المحاسبة بل تنحصر مهمته في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري.

¹ أشرف بن صغير، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، ماستر أكاديمي، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2017، ص 38.

4 - الفترة ما بين 1991-2010

بموجب القانون رقم 88-01 نتج عنه صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 حيث أنشأت بموجب هذا الأخير المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وأوكلت له مهنة تدقيق الهيئات والمؤسسات التي ليست من اختصاص مجلس المحاسبة.

وقد صدر القانون رقم 95-20 الذي يعدل ويلغي بعض أحكام القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 96-136 لسنة 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارها مهن مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم آدابها وسلوك أعضائها.

ثم صدر مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وشروط الالتحاق بمهنة التدقيق، وقد عدل هذا المقرر في سنة 2002 و ثم في سنة 2006 وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تم إضافتها تمنح الحق بالالتحاق بالمهنة.

المطلب الثاني: الهيئات القانونية للمعايير التدقيق الجزائرية

في سنة 2010 تم صدور قانون جديد لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كذلك يلغي أحكام القانون 91-08 المنظم للمهنة وهو القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010. * في 27 جانفي 2011 صدرت في الجريدة الرسمية ثلاثة مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة وصلاحيات الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر، فسنحاول التعرف في كل فرع على هيئة من الهيئات.

أولاً: المجلس الوطني للمحاسبة

نشأ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره.

أ- تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ويتشكل من:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.

- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
 - ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
 - ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
 - رئيس المفتشية العامة للمالية.
 - المدير العام للضرائب.
 - المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
 - ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
 - ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
 - ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
 - ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.
- يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي.
- يعين أعضاء المجلس بقرار الوزير لمدة ستة (06) سنوات بناء على اقتراح من الوزراء ومسؤولي الهيئات.
- تحدد تشكيلة المجلس بالثلث (1/3) كل سنتين (2) وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها، ويستخلف العضو الجديد حتى نهاية العهدة.
- كما يمكن للمجلس أن يستعين بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته، لاسيما في المجال المحاسبي والمالي والاقتصادي والقانوني.
- ب-صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة
- تتمثل صلاحيات المجلس على الخصوص فيما يلي:
- يجمع كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق.
 - يعمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات.
 - يعمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
 - يقترح كل الإجراءات التي تهدف الى تقييس المحاسبات والتدقيقات.

- يبدأ رأيه ويقدم توصيات بشأن جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة والتدقيق.
- يساهم في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة والتدقيق.
- يتابع تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي.
- ينظم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطاره.

ثانيا: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني

للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.

أ- تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

يتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين عن طريق الاقتراع السري.

الأعضاء التسعة (09) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنها على التوالي رئيسا وأميناً عاماً وأميناً للخرينة ويوزع الأعضاء الستة (06) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.

ب- صلاحيات المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها.
- اقبال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية 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 وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.
- اعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

ثالثا: تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/11/2011 تحدد تشكيلة المجلس الوطني لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

أ- تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتشكل المجلس تسعة 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. وله نفس قواعد طريقة انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

ب- صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تتشابه بعض صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مع صلاحيات المجلس الوطني للخبراء للمحاسبين أما الصلاحيات الأخرى التي تختلف عنها تتمثل فيما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.
- اعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ج- اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية

- 1- لجنة توحيد الممارسات المحاسبية واجراءات العمل.
- إن لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل مكلفة ب:
- وضع مناهج عمل في ميدان الممارسات المحاسبية واجراءات العمل.
 - اعداد المشاريع المتفق عليها فيما يتعلق بأحكام المحاسبة الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع لوجوب القيام بالمحاسبة.
 - القيام بكل الدراسات والتحليلات في إطار التنمية واستعمال وسائل المحاسبة ومناهجها.
 - اقتراح الإجراءات الموحدة للمحاسبة.
 - دراسة وإبداء آراء وتوصيات خاصة بكل مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة.
 - ضمان تنسيق البحوث النظرية والمنهجية وإجمالها في مختلف ميادين المحاسبة.
 - اعداد المشاريع المتفق عليها بالتنسيق مع مختلف المؤسسات المعنية، المتعلقة بالمعايير التي وضعتها الهيئات الدولية حول توحيد المحاسبة وتطبيقها.

2- لجنة مراقبة الجودة

إن لجنة مراقبة الجودة مكلفة ب:

- وضع مناهج عمل في ميدان جودة الخدمات.
- إبداء آراء واقتراح مشاريع نصوص شرعية في ميدان الجودة.
- ضمان جودة التدقيقات المكلف بها المدققين المهنيين.
- وضع المعايير الخاصة بكيفيات تنظيم المكاتب وإدارتها.
- وضع المناهج التي تسير ضمان تفقد جودة خدمات المكاتب.
- ضمان متابعة خاصة بمراعاة أحكام الاستقلال وآداب المهنة.
- ذكر أسماء المراقبين المختارين من بين أهل المهنة قصد ضمان مهمات تفقد الجودة.
- إقامة ندوات الجودة التقنية للأعمال والآداب والأخلاق التي يتخلق بها المهنيين فيما يتصل بنصح الزبائن ومخالفاتهم.

3- اللجنة الخاصة

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

المطلب الثالث: الإصدار الأول للقرار رقم 02 المؤرخ في 2016/02/04¹

إن المعايير الجزائرية لم تأخذ في الحسبان البيئة القانونية للتدقيق ولم تعط محافظ الحسابات وزنه القانوني في اكتشاف الأخطاء أو فساد مالي والتبليغ عنها في حالة الشك المبرر، ولهذا فإن المعايير الجزائرية للتدقيق بعد صدورها أبرزت أن الالتزام بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في البيئة المحاسبية الجزائرية مازالت تحتاج إلى تطوير لتتوافق مع الإصدارات الأخرى للمعايير التدقيق التي لم تصدر بعد من قبل اللجان المختصة بالمجلس، وسنتطرق إلى الإصدار الأول للمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة بشكل مختصر.

1- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت. 210) اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

- تطبيق المعيار يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في الكيان، حول أحكام مهمة التدقيق.

¹ المقرر رقم 002 للمؤرخ في 2016/02/04 للمعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر من المجلس الوطني للمحاسبة.

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.¹

- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

2- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت. 505) التأكيدات الخارجية

- تطبيق المعيار يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق الإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

3- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت. 560) أحداث تقع بعد إقفال الحسابات الأحداث اللاحقة

- تطبيق المعيار تطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

4- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت. 580) التصريحات الكتابية

- تطبيق المعيار يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.

- في إطار مراجعة الكشوف المالية.

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

المطلب الرابع: الإصدار الثاني للقرار رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11

وسنتطرق الى الإصدار الثاني للمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة بشكل مختصر.

1- لمعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت. 300) تخطيط تدقيق الكشوف المالية²

- يدرس المعيار م.ج.ت. 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة ويعالج على حد المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

¹ لبوز نوح ، بوعلاق مبارك، تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 02، 2019.

² المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 للمعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر من المجلس الوطني للمحاسبة.

2-المعيار الجزائري للتدقيق (م. ج.ت 500) العناصر المقنعة

- يوضح هذا المعيار مفهوم " العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف 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.

3-المعيار الجزائري للتدقيق (م. ج.ت. 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 مثل: الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.

- مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها:

- لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق " السالف" تضاف الى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300 و710.

4-المعيار الجزائري للتدقيق (م. ج.ت 700) تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

- يعالج هذا المعيار (م. ج.ت. 700) التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية وشكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل والرأي غير المعدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن أعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

المطلب الخامس: الإصدار الثالث للقرار رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15

وستنطبق الى الإصدار الثالث للمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة بشكل مختصر.

1-المعيار الجزائري للتدقيق (م. ج.ت 520) الإجراءات التحليلية¹

- استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها.

- إلزامية أداء المدقق الإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر من المجلس الوطني للمحاسبة.

- تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعية حيز التنفيذ أثناء التعرف تلي الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات التقييم المخاطر (والتي يعالجها المعيار 315) بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدي كرد على تلك المخاطر.

- الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة.

تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا بالجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

2- المعيار الجزائي للتدقيق (م.ج.ت 570) استمرارية الاستغلال

- يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة الفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

- فرضية استمرارية الاستغلال

- حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع. يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يتاح لها أي حل بديل واقعي آخر، عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول والخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله ودفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته.
- استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع الأحكام القانون التجاري.

- مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

- يفرض وبشكل ضمني المرجع المحاسبي المطبق على الإدارة القيام بعمل تقييم خاص لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، حيث وباعتبار فرضية استمرارية الاستغلال كمبدأ أساسي في إعداد الكشوف المالية، فإنه يستوجب على الإدارة تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.
- يقتضي تقييم الإدارة لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، ممارسة حكم في مرحلة ما، على النتيجة اللاحقة للأحداث أو الظروف الغير مؤكدة بطبيعتها.

• يجب على المدقق:

جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعية من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشف المالية.

- قدرة أم عدم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله «عدم يقين» استنتاج وجود...

مع ذلك الآثار المحتملة للحدود الملازمة لقدرة المدقق في كشف الاختلالات المعتبرة هي أكثر أهمية عندما يتعلق الأمر بأحداث أو ظروف مستقبلية والتمين شأنها أن تؤدي بالكيان إلى وقف الاستغلال.

3-المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت 610) استخدام أعمال المدققين الداخليين

-يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقاً لأحكام المعيار (م.ج.ت. 315)، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

-لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

-العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

-يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذلك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي.

-بالرغم من اختلاف أهداف كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، قد تتشابه بعض الوسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الوظيفتين.

-مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، فإن هذه الأخيرة ليست مستقلة عن الكيان

مثلما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشف المالية، فالمدقق الخارجي يتحمل

المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه ولا يخففها استغلاله الأعمال المدققين الداخليين.¹

4-المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت 620) استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

-يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في

ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير.

¹ لبوز نوح ، بوعلاق مبارك ، تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 02، 2019.

- لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:

- يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيأة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، والتي تمت معالجتها في المعيار 220 أو يستخدم المدقق أعمالاً لشخص طبيعي أو لهيأة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغل من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خبير معين من طرف الإدارة)،

التي تمت معالجتها في المعيار الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيأة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

- يتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، ولا يخففها استخدامه الأعمال خبير عينه. مع ذلك، إذا خلص المدقق الذي استخدم أعمال خبير عينه، واتباع هذا المعيار، أن أعمال هذا الخبير ملائمة للاحتياجات التدقيق، يمكنه تقبل نتائج وخلصات هذا الخبير في ميادين خبرته كعناصر مقنعة ملائمة.

المطلب السادس: الإصدار الرابع للقرار رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24

وسنتطرق الى الإصدار الرابع للمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة بشكل مختصر.

1- المعيار الجزائري للتدقيق (م. ج.ت. 230) وثائق التدقيق: مجال التطبيق¹

- يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.

2- المعيار الجزائري للتدقيق (م. ج.ت. 501) العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة

- يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقاً للمعايير 330 و 500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر من المجلس الوطني للمحاسبة.

3-المعيار الجزائري للتدقيق (م. ج. ت) 530 السير في التدقيق

-يطبق المعيار الجزائري رقم 530 عندما يقرر المدقق استخدام السير في التدقيق لانحاز إجراءات التدقيق.
- يتم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وانحاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاص معقولة والتي يؤسس عليها رأيه.¹

4-المعيار الجزائري للتدقيق (م. ج. ت) 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات

المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.

-يعالج المعيار 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

¹ لبوز نوح و بوعلاق مبارك، تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 02، 2019.

خلاصة الفصل

أن التدقيق يعتبر عملية منتظمة للحصول على الأدلة والقرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهي بذلك عملية انتقادية للكشوفات المالية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه للكشوفات للواقع الفعلي لها، وهو ما يمكن محافظ الحسابات من إبداء رأيه الفني المحايد على أسس قوية.

أن قانون مهنة محافظ الحسابات والمراسيم التنفيذية المرتبطة به لم تشترط أدنى تكوين قانوني لمحافظ الحسابات بل تشترط أن يحمل شهادة في المحاسبة والمراجعة تؤهله لممارسة مهنة محافظ حسابات، رغم أن مهنة محافظ الحسابات في دول أوربية أخرى ترأسها غرفة وطنية تابعة لوزارة العدل وليس لوزارة المالية مثلما هو الشأن في الدولة الجزائرية نظرا لارتباط مهنة محافظ الحسابات بتطبيق القوانين أكثر منها التدقيق في الحسابات، ولعل إهمال محافظ الحسابات للجانب القانوني يجعل تقاريره تقتقد للقدرة الإثباتية القانونية التي تحظى بها محاضر رجال القانون الأخرى، بالرغم من أن القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد قد منح الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات صفة الخبير القضائي، هذه الصفة التي يجب على حاملها معرفة قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية من جهة وقانون الإجراءات الجنائية من جهة أخرى ناهيك عن بعض القوانين الأخرى ذات الصلة وهنا نكون أمام إجبارية خضوع محافظ الحسابات إلى تكوين قانوني خاص قبل بداية ممارسته لمهامه حتى نضمن صحة أعماله من الناحية القانونية وحجية التقارير التي يصدرها ضمن أداء مهامه.

الفصل الثالث

دراسة حالة شركة ذ.م.م. سوف
للكرء والأشغال

تمهيد :

بعد تحليل ومعالجتنا في الفصل الأول مدخل حول التدقيق ومحافظ الحسابات في الجزائر والفصل الثاني الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية وجودة تقارير محافظ الحسابات، سنحاول توضيح ما تطرقنا له سابقا وذلك بإسقاط الجانب النظري تطبيقيا على شركة ذ.م.م. سوف للكراء والأشغال مقرها بالمنطقة الصناعية بحاسي مسعود ولاية ورقلة، ولإلمام أكثر بالفصل تم تقسيم الفصل الثالث إلى:

المبحث الأول يتناول التعريف والهيكل التنظيمي للشركة بدءا من لمحة وتعريف بالشركة والهيكل التنظيمي للشركة والمبحث الثاني تقارير محافظ الحسابات للشركة من التقرير العام والتقارير الخاصة للشركة وعلاقة محافظ الحسابات بمعايير التدقيق وجودة التقارير.

المبحث الأول: التعريف والهيكل التنظيمي بالشركة

سنحاول تقسم هذا المبحث إلى لمحة وتعريف بالشركة والهيكل التنظيمي للشركة.

المطلب الأول: لمحة وتعريف بالشركة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة

المطلب الأول: لمحة وتعريف بالشركة ذ.م.م. سوف للكراء والأشغال

قبل التطرق إلى واقع الشركة محل الدراسة لابد من التعرف عليها بالإضافة إلى نشاطات التي تقوم بها ويظهر ذلك فيما يلي:

أولاً: نبذة عن الشركة محل الدراسة:

نشأت الشركة في 02 أفريل سنة 1998 باسم شركة ذات مسؤولية محدودة سوف للكراء والأشغال بعد إجراءات التوثيق المتتالية قانونيا من قبل الموثق ثم التسجيل في المركز الوطني للسجل التجاري الفرع المحلي لولاية ورقلة وقد تكونت الشركة من شريكين وكانت حصصهم بتساوي برأسمال اجتماعي المقدّر بـ: 100.000.00 دينار جزائري ونشاطه الرئيسي كراء العتاد للأشغال العمومية والبناء.

- وقد تم استخراج سجلات ثانوية للنشاطات أخرى متعددة في:

- 1- مقره الثانوي الأول بلدية ورقلة نشاطه النقل العمومي على كل المسافات.
- 2- مقره الثانوي الثاني بلدية الوادي نشاطه أشغال العمومية والبناء في مختلف مراحله.

ثانياً: التزامات الشركة:

إليك بعض التزامات الشركة وهي كمايلي:

- 1- تم تعيين محاسب للشركة منذ تاريخ إنشائها وفق القانون الجزائري.
- 2- للشركة محافظ حسابات للعهد سنوات 2020 و 2021 و 2022.
- 3- تقوم الشركة بإيداع حساباتها الاجتماعية في السجل التجاري بعد اجتماع الجمعية العامة.
- 4- الشركة ملتزمة قانونيا بإيداع التصريحات الشهرية والسنوية للإدارة الضرائب مع دفع المستحقات.
- 5- الشركة ملتزمة بإيداع التصريحات الشهرية والسنوية للإدارة الضمان الاجتماعي مع دفع المستحقات.
- 6- الشركة بتاريخ 2021/03/25 رفعت رأسمالها من 100.000.00 د.ج. إلى 50.000.000.00 د. ج وستتطرق إلى هاته النقطة المهمة عند إعداد تقرير محافظة الحسابات مع التوضيحات.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة ذ.م.م. سوف للكراء والأشغال

وضع الهيكل التنظيمي من أجل ضمان السير الحسن لأنشطته والهدف الأساسي منه هو التوزيع الجيد والاستغلال العقلاني لموارد الشركة المادية والبشرية، وحتى نتمكن من تحليل الهيكل التنظيمي للشركة يجب علينا أولاً تقديم الهيكل التنظيمي للشركة ذ.م.م. سوف للكراء والأشغال.



المصدر: مصلحة الموارد البشرية

الشكل رقم (01) الهيكل التنظيمي للشركة

ذ.م.م. سوف للكراء والأشغال

1- شرح الهيكل التنظيمي للشركة:

1.1-المديرية العامة: تعبر على المستويات القيادية في الشركة، مهمتها المحافظة على سلامة واستمرارية الشركة و السهر على التسيير الجيد، و تكون قراراتها محصورة في يد المسير الذي يعمل على تحقيق مهام المديرية فيقوم بوضع الخطة العامة و التخطيط لمختلف البرامج و التنسيق بين مصالح و أقسام الشركة.

2.1-أمانة المديرية: لها علاقة مباشرة بالمدير حيث تقوم بتنفيذ مهامها من اتصالات وتوزيع قرارات المدير على مختلف الأقسام و المصالح، وتقوم بتنظيم عمل المدير داخل الشركة و خارجها.

3.1-مصلحة الاتصال: تقوم بالتنسيق مع مختلف الخلايا بوضع إستراتيجيات الاتصال الداخلي والخارجي وفقا للسياسات العامة المنتهجة، وذلك من خلال تسهيل تدفق المعلومات بين مختلف هياكل الشركة، والتحسيس بالفرص والتهديدات والرهانات المؤثرة على حياة الشركة، وإصدار التوجيهات العامة للعمال والموظفين وإعلامهم بأهداف الشركة ونتائج المحققة.

4.1-مصلحة التثبيات: تهتم هذه المصلحة بمتابعة مشاريع التوسع و التجديد و الاقتناء، و متابعة تطور استثمارات الشركة، بالاعتماد على المخططات المدروسة.

5.1-مصلحة المحاسبة والمالية: تعكس هذه الدائرة الوجه الحقيقي للشركة من الناحية المحاسبية و المالية، و تتمثل مهمتها في تسجيل كل التدفقات المالية و المادية للشركة و كذلك إعداد الميزانية الختامية و جدول حسابات النتائج، و القيام بالجرد الكامل للأموال التي في حوزة الشركة.

6-1- مصلحة الأمن الداخلي: وهي مصلحة خاصة بالحراسة والمراقبة.

7.1-مصلحة الإعلام الآلي: تعمل بالتنسيق مع المدير العام على تطوير البرامج المعلوماتية للشركة و شبكتها الداخلية، ومحاولة إرساء الإدارة الإلكترونية الشاملة داخل الشركة.

8-1- مصلحة الموارد البشرية: إن المهام الموكلة للموارد البشرية هي مشاركة في إعداد مخططات مديرية تنمية الموارد البشرية وتحضير مخططا لتدريب والتوظيف والعمل على تنفيذها وتسيير العلاقات بين العمال وتتكون من الأقسام التالية:

أ-قسم التكوين: وتهدف إلى التكوين والتحسين المهني للعمال والموظفين في إطار المخطط السنوي للموارد البشرية.

ب-قسم التسيير المهني: تهتم بتوظيف وتعيين العمال والموظفين الأكفاء وذلك حسب الشهادات والكفاءات المهنية والخبرة.

ج-قسم علاقات العمل: وتهدف إلى تحسين العلاقات بين العمال والموظفين والمسؤولين أو العمال والموظفين مع بعضهم البعض وتقوم بتسوية النزاعات والخلافات القائمة بينهم.

9-1- مصلحة الكراء والأشغال: يقع على عاتقها كلما يتعلق بنشاط الكراء والأشغال العمومية والبناء والري

كما تسهر هذه المصلحة على:

- اقتناء التثبيات القديمة والجديدة.
- تقوم بدراسة دفاتر الشروط للكراء والأشغال.
- تقوم بإعداد الملف التقني.
- تقوم بمتابعة الأشغال.

المبحث الثاني: تقارير محافظ الحسابات للشركة

بعد التعريف بالشركة وتقديم الهيكل التنظيمي، سنقوم بإعداد التقرير العام والتقارير الخاصة للشركة وعلاقة محافظ الحسابات بمعايير التدقيق وجودة التقارير وفق ما تم توضيحه في الفصل الأول والثاني مع الأخذ بعين الاعتبار القوانين والمراسيم والقرارات التي تلزم محافظ الحسابات في كيفية إعداد تقاريره وبالتالي سننجز تقرير محافظ الحسابات للسنة 2021

المطلب الأول: التقرير العام للشركة.

المطلب الثاني: التقارير الخاصة للشركة.

المطلب الثالث: علاقة محافظ الحسابات بمعايير التدقيق وجودة التقارير.

المطلب الأول: التقرير العام للشركة

نقدم لكم التقرير العام للشركة ذ.م.م. سوف للكراء والأشغال وفق معايير الجزائرية للتدقيق .

السيء : (محافظة الحسابات)

العنوان: (محافظة الحسابات)

اعتماد رقم: (محافظة الحسابات)

رقم التسجيل :... في جدول الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات

شركة ذ.م.م. سوف للكرء والأشغال

المنطقة الصناعية بحاسي مسعود

ورقلة - ولاية ورقلة -

رأسمالها : 50,000.000.00 د.ج.

تقرير محافظة الحسابات

للسنة المحاسبية والمالية 2021

السيد :..... (محافظ الحسابات)
 العنوان :..... (محافظ الحسابات)
 إعتداد رقم :..... (محافظ الحسابات)
 رقم التسجيل:.. في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

إلى السادة: أعضاء
 الجمعية العامة العادية
 الشركة ذ.م.م سوف
 للكراء والأشغال

الموضوع: محافظة الحسابات للسنة المالية 2021

السادة الأعضاء:

- طبقاً للمهمة التي كلفنا بها من طرف جمعيتكم العامة، نتشرف بتقديم التقرير الخاص بمراقبة الحسابات السنوية المتعلقة بالسنة المالية من 2021/01/01 إلى 2021/12/31 وفقاً للقرار رقم 30 الصادر في 2013/06/24 الخاص بتحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

- لقد تم توفير قوائم الجرد والميزانية وحسابات النتائج ودفتر الأستاذ العام واليوميات المساعدة وجميع المستندات المحاسبية اللازمة لإنجاز مهمتنا.

في الواقع، قمنا بتدقيق الحسابات السنوية للشركة وفقاً للمعايير المهنية.

- يتم تسجيل نتائج أعمالنا في التقرير المتعلق بحسابات الشركة، وفقاً لأحكام القانون التجاري المعدل والمكمل بالمرسوم التشريعي رقم 08/93 بتاريخ 1993/04/25، وتنفيذاً لنص المادتين 23 و25 من القانون رقم 01/10 الصادر بتاريخ 2010/06/29 المتعلق بالمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتتكون من التقارير التالية:

- 1- التقرير العام لإبداء الرأي والتصديق على حسابات الشركة.
 - 2- التقارير الخاصة وفق القانون رقم 01/10 بتاريخ 29 جوان 2010 والمتعلق بمهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والمرسوم 32/11 بتاريخ 27 جانفي 2011 والمرسوم التنفيذي رقم 202/11 بتاريخ 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها بالإضافة إلى القرار رقم 30 بتاريخ 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه وهم كالآتي:
 - التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة.
 - التقرير الخاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
 - التقرير بخصوص المزايا الخاصة الممنوحة للعمال والموظفين.
 - التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة.
 - التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال.
 - التقرير الخاص بالمراقبة الداخلية.
- نبقى تحت تصرفكم في حالة طلب أي معلومات أو استفسارات حول محتوى التقرير.
- تقبلوا منا السادة الأعضاء فائق التقدير والاحترام.

الوادي في: 2022/04/30

إمضاء محافظ حسابات

التقرير العام

السيد : (محافظ الحسابات)
 العنوان : (محافظ الحسابات)
 إعتما د رقم : (محافظ الحسابات)
 رقم التسجيل : في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

إلى السادة: أعضاء
 الجمعية العامة العادية
 الشركة ذ.م.م. سوف
 للكراء والأشغال

الموضوع: تقرير المصادقة على الحسابات الاجتماعية للسنة المالية المنتهية في 2021/12/31

السادة الأعضاء:

- طبقا للمهمة التي كلفنا بها من طرف جمعيتكم العامة، وتطبيقاً لأحكام القانون التجاري، ولا سيما المادة 715 مكرر 4، وتنفيذاً للمادتين 23 و 25 من القانون رقم 01/10 بتاريخ 2010/06/29 المتعلق بالمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ووفقاً للقرار رقم 30 الصادر في 2013/06/24 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، وكذلك طبقاً للمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بالإصدارات الأربعة:

- الإصدار الأول للقرار رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 م.ج.ت. (580،560،505،210).
- الإصدار الثاني للقرار رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 م.ج.ت. (700،510،500،300).
- الإصدار الثالث للقرار رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 م.ج.ت. (620،610،570،520).
- الإصدار الرابع للقرار رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 م.ج.ت. (540،530،501،230).

نتشرف بأن نقدم لكم تقرير المصادقة الخاص بشركة سوف للكراء والأشغال.

1- الرأي:

في الواقع البيانات المالية هي مسؤولية الشركة وإدارتها، حيث أن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول الحسابات المالية بناءً على المراجعة، ولهذه الغاية قمنا بإجراء المراجعة والتدقيق وفقاً للمعايير المهنية. ومع ذلك، فإن التدقيق يتكون من فحص على أساس العينة (مراجعة الاختيارية بدلا من التفصيلية) وفقا للأدلة الداعمة للبيانات الواردة في حسابات الشركة، كما أنها تتكون من تقييم المبادئ المحاسبية المطبقة والتقديرات الهامة التي يتم إجراؤها من خلال إغلاق الحسابات المالية.

كجزء من عملنا، قمنا بإجراء فحوصات المراجعة والتدقيق بحيث لفتت عمليات التحقق التي أجريناها انتباهنا إلى أنه لم يتم تحديد أي تحفظات على تقرير الحسابات المالية للشركة.

في رأينا أننا قادرون المصادقة على الحسابات السنوية للشركة كما هو معروض في هذا التقرير بأنها منتظمة وصادقة وتعطي رؤية حقيقية وعادلة لنتائج العمليات للسنة المنتهية في 2021/12/31 وكذلك الوضع المالي للشركة وأصولها في نهاية السنة المالية.

بالإضافة إلى ذلك، بالنظر إلى الملاحظات والتوصيات الواردة في تحليل حسابات الشركة، فأنت مطالب بضمان وتطبيق التعديلات والتسويات من خلال الرجوع إلى الأحكام المعمول بها في المسائل المحاسبية والضريبية.

2- التدقيق والمعلومات المحددة:

لقد عملنا وفقاً للمعايير المهنية المتعلقة بالتحقق والمعلومات المحددة المنصوص عليها في التشريعات واللوائح المعمول بها، وعلى وجه الخصوص:

2-1 / تناسق المعلومات

تم التحقق من توافق معلومات الشركة تطبيقا للمادة 23 من القانون رقم 01/10 بتاريخ 2010/06/29 المتعلق بالمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكذلك أحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري. ولهذه الغاية ننشر بإبلاغكم أن تقرير نشاط إدارة الشركة (تقرير المسير) للسنة المالية 2021 المرسل إلى الجمعية العامة للشركة لم يصل إلينا لتأكيد المعلومات المحاسبية والمالية.

2-2 / السجلات القانونية والتنظيمية:

أ / السجلات القانونية:

السجلات القانونية المنصوص عليها في المادتين 10 و 11 من القانون التجاري الجزائري أي "دفتر اليومية" و "دفتر الجرد" والمرسوم التنفيذي رقم 98/96 الصادر في 1996/03/06 "سجل الأجور" موقعين ومؤشرين من قبل المحكمة وتم تحديثهم.

ب / السجلات التنظيمية:

السجلات التنظيمية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 98/96 الصادر في 1996/03/06 موقعين ومؤشرين من قبل مفتشية العمل وقد تم تحديثهم.

ج / السجلات الخاصة:

لم يتم تحديث السجل الخاص بمداورات هيئة الإدارة والاجتماعات العامة للشركة رغم أنه موقع ومؤشر من قبل المحكمة.

2-3 / النشر القانوني للحسابات الاجتماعية:

تم النشر القانوني للحسابات الاجتماعية للشركة للسنة المالية 2020 في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية وسيبقى أجل شهر من تاريخ انعقاد الجمعية العامة الأخيرة للنشر الحسابات الاجتماعية للشركة للسنة المالية 2021 وفقا للمادة 717 و 676 من القانون التجاري الجزائري.

وعلاوة على ذلك، ووفقا للتنظيم الساري نضع تحت تصرفكم المعلومات التالية حسب البيانات

المالية للسنة المالية المنتهية في 2021/12/31.

- الأصول أو الخصوم تبين مبلغ صافي قدره: 254.658.150.65 د.ج.

- النتيجة تظهر ربح إجمالي قدره: 7.201.692.25 د.ج.

الوادي في: 2022/04/30

إمضاء محافظ حسابات

تحليل الحسابات الاجتماعية

1- تحليل حسابات الميزانية

1-1 تحليل حسابات الأصول

1-1-1 الأصول الغير الجارية

1-1-1-1 التثبيّات

1-1-1-2 الضرائب المؤجلة على الأصول

1-1-2 الأصول الجارية

1-1-2-1 المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

1-1-2-2 الحقوق والحسابات الملحقّة

1-1-2-3 الأدوات المالية المشتقة

1-2 تحليل حسابات الخصوم

1-2-1 رؤوس الأموال

1-2-2 الخصوم الغير الجارية

1-2-3 الخصوم الجارية

2- تحليل حسابات التسيير

1-2 حسابات المنتجات

2-2 حسابات الأعباء

3-2 حسابات النتائج

2-1- تحليل حسابات الخصوم

1-2-1- رؤوس الأموال

ونلاحظ أن رؤوس الأموال (حقوق الملكية) بتاريخ 2021/12/31 يسجل مبلغ 59.177.229.89 دينار جزائري ويمثل زيادة قدرها 51.704.085.38 دينار جزائري مقارنة برؤوس الأموال (حقوق الملكية) بتاريخ 2020/12/31 والبالغ 7.473.144.51 دينار جزائري.

الجدول رقم 01: حساب رؤوس الأموال للميزانية الشركة سنة 2021

البيان	رقم الحساب	سنة 2020	سنة 2021	التغيير في المبلغ
رأسمال الاجتماعي	101	100.000.00	50.000.000.00	49.900.000.00
علاوات واحتياطات	106	1.375.803.54	1.975.537.64	599.734.10
نتيجة السنة الصافية	12	5.997.340.97	7.201.692.25	1204.351.28
الترحيل من جديد	11	0.00	0.00	0.00
المجموع		7.473.144.51	59.177.229.89	51.704.085.38

المصدر : تقرير محافظ الحسابات للسنة 2021

ويمثل مبلغ رؤوس الأموال نسبة 23.24 % من مجموع الخصوم للسنة 2021.

أ) رأسمال الاجتماعي

نحيطكم علما بأن الشركة خلال الجمعية العامة الغير العادية بتاريخ 25 مارس 2021 قررت رفع رأسمال الشركة من 100.000.00 د.ج. إلى 50.000.000.00 د.ج بتحويل رصيد الحسابات الجارية للشركاء (حساب 455) بمبلغ 49.900.000.00 د.ج. إلى حساب الرأسمال الاجتماعي (حساب 101) بعد تقديم التقرير الخاص لرفع رأسمال الشركة من قبل محافظ الحسابات وهذا وفقا للمادة 567 من القانون التجاري الجزائري، و بتاريخ 03 ماي 2021 تم تعديل القانون الأساسي رقم 2020/156 من قبل الموثق ثم تعديله بالسجل التجاري الجزائري.

ب) الاحتياطات

تم إغلاق حساب الاحتياطات بتاريخ 2021/12/31 د.ج. بقيمة 1.975.537.64 دينار جزائري مكون على النحو التالي

الجدول رقم 02 : حساب الاحتياطات للميزانية سنة 2021

الحسابات	التغيير	المبالغ سنة 2020	الزيادة في سنة 2021	الرصيد في 2021
1060 احتياطات قانونية		10.000.00	0.00	10.000.00
1064 احتياطات اختيارية		634.863.73	299.867.05	934.730.78
1065 احتياطات التسيير		730.939.81	299.867.05	1.030.806.86
المجموع		1.375.803.54	599.734.10	1.975.537.64

المصدر : تقرير محافظ الحسابات للسنة 2021

ج) صافي الربح للسنة المالية

حساب النتيجة الصافية للسنة المالية 2021 بمبلغ 7.201.692.25 د.ج.

د) الترحيل من جديد

تم إيقاف حساب المرحل من جديد بمبلغ 0.00 د.ج.

ملاحظة: لم نتطرق لتحليل الحسابات الاجتماعية كلها والسبب أنها نفس طريقة تحليل الحسابات التي قمنا بها في المجموعة الأولى (رؤوس الأموال).

المطلب الثاني: التقارير الخاصة للشركة

سنقدم لكم التقارير الخاصة للشركة محل الدراسة ذات الأهمية والضرورة بالنسبة للنشاط الشركة.

- التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- التقرير الخاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- التقرير بخصوص المزايا الخاصة الممنوحة للعمال والموظفين.
- التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة.
- التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال.
- التقرير الخاص بالمراقبة الداخلية.

التقارير الخاصة

السيد : (محافظ الحسابات)
 العنوان : (محافظ الحسابات)
 إعتقاد رقم : (محافظ الحسابات)
 رقم التسجيل : في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

إلى السادة: أعضاء
 الجمعية العامة العادية
 الشركة ذ.م.م سوف
 للكراء والأشغال

الموضوع: تقرير حول الاتفاقيات المنظمة

السادة الأعضاء:

تطبيقاً للمادة 25 من القانون رقم 01/10 بتاريخ 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، والمادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 بشأن تحديد المعايير للتقارير محافظ الحسابات ومواعيد إرسالها ، والقرار رقم 30 بتاريخ 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى معايير التقارير ، والمادة 628 و 672 من القانون التجاري الجزائري المعدل والمكمل بالمرسوم التشريعي رقم 08/93 بتاريخ 25 أفريل 1993 المعدل و المتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 و المتضمن القانون التجاري، ينص على أن أي اتفاق بين الشركة وأحد مديريها ، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر ، أو من خلال وسيط ، وينطبق الشيء نفسه على الاتفاقيات المبرمة بين الشركة وشركة أخرى حيث يكون أحد مديريها عضواً منتدباً أو مديراً أو مديراً للشركة المذكورة.

وفقاً لهذه الأحكام، نعلمك أننا لم نكن على علم بأي اتفاقية مشار إليها خلال السنة المالية 2021

مع تأكيد المسير والشركاء بعدم وجود اتفاق يندرج ضمن هذا الإطار.

الوادي في: 2022/04/30

إمضاء محافظ حسابات

السيد : (محافظ الحسابات)
العنوان : (محافظ الحسابات)
إعتماد رقم : (محافظ الحسابات)
رقم التسجيل : في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

إلى السادة: أعضاء
الجمعية العامة العادية
الشركة ذ.م.م. سوف
للكراء والأشغال

الموضوع: تقرير حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات

السادة الأعضاء:

تطبيقا للمادة 25 من القانون 01/10 تاريخ 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، والمادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات ومواعيد إرسالها والقرار رقم 30 بتاريخ 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه ، والمادتين 680 و 819 من القانون التجاري ، المعدل والمكمل ، نحن نصادق على إجمالي المبلغ السنوي للأجور، إلى خمسة (05) من الأشخاص الأفضل أجراً في الشركة للسنة المالية 2021 ، نعلن مبلغ أعلى خمس تعويضات .

نصرح أن المبلغ الخام الأعلى خمس تعويضات الممنوحة في الفترة من 01 جانفي 2021 الى 31 ديسمبر 2021 يقدر ب 2.206.088,04 دج (مليونين ومائتان وستة آلاف وثمانية وثمانون دينار جزائري وأربعة سنتيم) وهي مفصلة حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 03 : المبلغ الخام الأعلى خمس تعويضات ممنوحة في سنة 2021

الاسم واللقب	الوظيفة	المبلغ الخام
عمار نونو	رئيس مصلحة الحظيرة	595.115,74
ضيف الله محمد سعد	سائق الوزن الثقيل	576.939,20
شوشو محند رزيق	سائق الوزن الثقيل	496.224,00
طالب محمد فاتح	سائق الوزن الثقيل	274.142,96
مختاري محمد	سائق آلة رافعة	263.666,14
المجموع		2.206.088,04

المصدر : تقرير محافظ الحسابات للسنة 2021

الوادي في: 2022/04/30

إمضاء محافظ حسابات

السيد : (محافظ الحسابات)
 العنوان : (محافظ الحسابات)
 إعتداد رقم (محافظ الحسابات)
 رقم التسجيل : في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

إلى السادة: أعضاء
 الجمعية العامة العادية
 الشركة ذ.م.م. سوف
 للكراء والأشغال

الموضوع: التقرير بخصوص المزايا الخاصة الممنوحة للعمال والموظفين
السادة الأعضاء:

طبقا للقانون 01/10 بتاريخ 29 جوان 2010 و المتعلق بمهام الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، و المرسوم التنفيذي رقم 202/11 بتاريخ 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و أجال إرسالها بالإضافة إلى القرار رقم 30 بتاريخ 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه ننهي إلى علمكم بأننا لم نستلم أي كشفا اسميا يتعلق بالمزايا الخاصة الممنوحة للعمال و الموظفين خلال السنة المالية 2021 لغرض التدقيق ، وبالتالي لا يمكننا إبداء أي رأي على هذا الأمر.
1- المنافع الجماعية الخاصة

الجدول رقم 04 : المنافع الجماعية الخاصة سنة 2021

الترتيب	مجموعة المنافع المحددة	مبلغ المنفعة
01	نقل الأفراد	لاشي
02	الإطعام	لاشي
03	الإقامة	لاشي
04	عمل اجتماعي	لاشي
05	منافع أخرى	لاشي
	المجموع	لاشي

المصدر : تقرير محافظ الحسابات للسنة 2021

2- المزايا الفردية الخاصة

الجدول رقم 05 : المزايا الفردية الخاصة سنة 2021

الترتيب	الاسم و اللقب	الوظيفة	نوع المنفعة	المنفعة النقدية	المنفعة العينية
01	لاشي		سكن وظيفي	لاشي	لاشي
02	لاشي		سيارة خدمة	لاشي	لاشي
03	لاشي		هاتف و انترنت	لاشي	لاشي
04	لاشي		قرض اجتماعي	لاشي	لاشي
05	لاشي		مزايا أخرى	لاشي	لاشي
	المجموع			لاشي	لاشي

المصدر : تقرير محافظ الحسابات للسنة 2021

الوادي في: 2022/04/30
 إمضاء محافظ حسابات

السيد : (محافظ الحسابات)
 العنوان : (محافظ الحسابات)
 إعتماـد رقم..... (محافظ الحسابات)
 رقم التسجيل : في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

إلى السادة: أعضاء
 الجمعية العامة العادية
 الشركة ذ.م.م. سوف
 للكراء والأشغال

الموضوع: تقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة

السادة الأعضاء:

وفقا لأحكام المادة 678 الفقرة رقم 06 من القانون التجاري الجزائري والمادة 25 الفقرة 5 من القانون رقم 01/10 بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلق بمهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و المرسوم التنفيذي رقم 202/11 بتاريخ 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و أجل إرسالها بالإضافة إلى القرار رقم 30 بتاريخ 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه، هذا التقرير يبين التغييرات في نتائج السنوات الخمس الأخيرة:

الجدول رقم 06: نتائج السنوات الخمس الأخيرة من 2016 إلى 2020

سنة 2016	ربح	2.478.639,00
سنة 2017	ربح	2.035.679,00
سنة 2018	ربح	1.735.692,00
سنة 2019	ربح	5.131.162,00
سنة 2020	ربح	5.997.340,00

المصدر : تقرير محافظ الحسابات للسنة 2021

الوادي في: 2022/04/30

إمضاء محافظ حسابات

السيد : (محافظ الحسابات)
 العنوان : (محافظ الحسابات)
 اعتماد رقم (محافظ الحسابات)
 رقم التسجيل : في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

إلى السادة: أعضاء
 الجمعية العامة العادية
 الشركة ذ.م.م. سوف
 للكراء والأشغال

الموضوع: تقرير حول استمرارية الاستغلال

السادة الأعضاء:

تم إعداد هذا التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال تطبيقاً لأحكام المادة 06 من القانون 11/07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 و المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 156 /08 بتاريخ 26 ماي 2008 المتعلق بتنفيذ أحكام قانون النظام المحاسبي المالي والمادة 25 من القانون رقم 01/10 بتاريخ 29 جوان 2010 و المتعلق بمهام الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، و المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 202/11 بتاريخ 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و أجال إرسالها بالإضافة إلى القرار رقم 30 بتاريخ 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه و طبقاً لأحكام المادة 715 مكرر 11 و المادة 678 الفقرة 06 من القانون التجاري و المتعلق بالتقرير الخاص الذي يعده محافظ الحسابات في حالة وجود خطر أو تهديد للشركة.

نتشرف بإبلاغكم أنه في سياق مهمتنا لم نحدد أو نلاحظ وجود خطر أو تهديد من شأنه أن يعرقل استمرارية استغلال الشركة.

الوادي في: 2022/04/30

إمضاء محافظ حسابات

السيد : (محافظ الحسابات)
 العنوان : (محافظ الحسابات)
 إعتداد رقم : (محافظ الحسابات)
 رقم التسجيل : في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

إلى السادة: أعضاء
 الجمعية العامة العادية
 الشركة ذ.م.م. سوف
 للكراء والأشغال

الموضوع: التقرير الخاص بالمراقبة الداخلية

السادة الأعضاء:

تعتبر المراقبة الداخلية مجموعة من مخططات تنظيم تهدف إلى ما يأتي:

- تطوير نوعية الإعلام وتحسينه.
- حماية الأملاك.
- استمرارية الشركة.
- تطبيق قرارات ولوائح الجمعية العامة للشركة والتنظيم المعمول به.
- مردودية الشركة.

يجب على الشركة، لحماية نظام مراقبتها الداخلية، أن تدون الإجراءات التي تحدد بوضوح المهام التي يتعين على كل متدخل تنفيذها وكذا الوسيط الذي ينقل المعلومة بالإضافة إلى آجال تسليم تلك المعلومة. تم إعداد هذا التقرير الخاص بإجراءات المراقبة الداخلية المعتمدة من قبل مسير الشركة تطبيقاً للمادة 25 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 مضمونه معايير تقارير محافظ الحسابات وكيفيات وآجال تسليمها والقرار رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 مضمونه معايير تقارير محافظ الحسابات. تحقيقاً ولهذه الغاية، نتشرف بإبلاغكم أن التقرير الخاص بإجراءات المراقبة الداخلية للسنة المالية 2021 الذي يجب أن يعده مسير الشركة وفقاً للأحكام التنظيمية المعمول بها، والتي ينبغي إرسالها إلى الجمعية العامة للشركة لم يصل إلينا لتأكيد المعلومات المحاسبية والمالية.

الوادي في: 2022/04/30

إمضاء محافظ حسابات

الكشوفات المالية المنتهية في 2021/12/31

• أنظر الى الملاحق

المطلب الثالث: علاقة محافظ الحسابات بمعايير التدقيق وجوده التقارير

إن هذا المطلب نستخلص منه بأن الدراسة التطبيقية لحالة الشركة أثبتت أن معايير الجزائية للتدقيق لم تكن كافية لإعداد تقارير محافظة الحسابات في إبداء رأيه المحايد ومن خلاله ينتج عن التقرير نقص في الجودة المهنية ويصبح إعداده في الشكل وليس في المضمون ومن أسبابها:

- 1- التأهيل المهني الغير كافي لمحافظي الحسابات.
- 2- نقص خبرة بعض محافظي الحسابات بسبب ملفات التدقيق الغير كافية.
- 3- عدم تحديث القوانين والمراسيم والقرارات والمقررات والأوامر من قبل المجلس الوطني للمحاسبة منذ سنة 2010 ليتماشى مع التطورات الحاصلة.
- 4- تأثير أتعاب محافظي الحسابات على جودة التقارير.
- 5- وجود بعض معايير الجزائية للتدقيق لم تصدر بعد.

خلاصة الفصل

في هذا الفصل حاولنا تقديم وتعريف الشركة محل الدراسة ثم قمنا بعرض التقرير العام والتقارير الخاصة وفق المعايير الجزائرية للتدقيق بطريقة مفصلة ومبسطة والتي نتجت في الأخير على أن جودة تقارير محافظة الحسابات ناقصة للأسباب تم التطرق للبعض منها في المطلب الثالث.

الخاتمة

الخاتمة

إن الدراسة التي تطرقنا إليها أثر الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية على جودة تقارير محافظ الحسابات تكتسي أهمية لدى جهات عدة و مختلفة بداية من الكيان نفسه من ملاك المستثمرين وكذلك الأطراف الأخرى المتعددة من إدارة الضرائب و الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للأجراء و الغير الأجراء و البنوك.....الخ ، و للإجابة على الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة وهي الى أي مدى يساهم الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية على جودة تقارير محافظ الحسابات وذلك بدراسة و تحليل دقيق للشركة محل الموضوع حيث يمكن القول ما تم استنتاجه أن الوضعية الحقيقية للإعدادات تقارير محافظ الحسابات وفق معايير الجزائرية للتدقيق ووفق القانون و المراسيم التي تم إصدارها للمهنة محافظ الحسابات تعتبر الجوهر الرئيسي للأطراف الداخلية و الخارجية المهمة بجودة تقارير محافظة الحسابات ، وقد تم التوصل في النهاية إلى جملة من النتائج والتوصيات يمكن إيجازها فيما يلي:

1- نتائج اختبار الفرضيات:

• الفرضية الأولى:

إن جودة تقارير محافظ الحسابات قبل إصدار معايير التدقيق الجزائرية كانت تقاريرهم أغلبها ترتكز على تقارير تعتمد على الخبرة المهنية والمعرفة العلمية من جهة ومحاولة أغلبهم إعداد تقارير تتماشى مع تقارير دول عربية وأجنبية طبقت المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية من جهة أخرى، وبالتالي نكون قد أكدنا صحة الفرضية الأولى.

• الفرضية الثانية:

إن إعداد تقارير محافظة الحسابات يتطلب على المدقق تطبيق كل معايير التدقيق الجزائرية خلال المهمة التي تم توكيله من قبل مجلس إدارة الكيان وبالتالي تتضح العملية بأن الإصدارات الأربعة للمعايير الجزائرية للتدقيق مهمة ولكنها غير كافية ومنتظر الإصدارات الأخرى للمعايير التدقيق الجزائرية، وبالتالي نكون قد أكدنا صحة الفرضية الثانية.

• الفرضية الثالثة:

إن جودة تقارير محافظ الحسابات بعد الإصدارات الأربعة للمعايير التدقيق الجزائرية أعطت التقارير صورة واضحة نسبيا بحيث ساعدت الإصدارات الى إلغاء العشوائية في التدقيق من قبل محافظي الحسابات ومنح آلية قانونية لعملية التدقيق بعد صدور ستة عشر معيار، وبالتالي نكون أثبتنا صحة الفرضية الثالثة.

2-نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة التي قمنا بها حول أثر الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية على جودة تقارير محافظ الحسابات تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نذكرها في النقاط التالية:

- تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل كبير في تحسين جودة تقارير محافظة الحسابات.
- اعتماد محافظي الحسابات على معايير التدقيق الجزائرية وتطبيقها بشكل مهني يعطي جودة للتقارير.
- تطبيق محافظي الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق بشكل دقيق لكل معيار وفق ما ينص عليه القانون نحصل على جودة في التقارير وكذلك جودة في مخرجات التدقيق.
- جودة تقارير محافظي الحسابات بعد تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يمنح ثقة للمستخدمين الكشوفات المالية.

3-التوصيات والاقتراحات:

تم التوصل من خلال هذه الدراسة الى التوصيات التالية:

- تأخر مجلس الوطني للمحاسبة في إصدار بقية المعايير الجزائرية للتدقيق المكملية لعملية التدقيق.
- على محافظي الحسابات القيام بتطوير قدراتهم القانونية والمهنية بصورة مستمرة.
- إصدار قوانين ومراسيم تجبر محافظي الحسابات والجامعة على التنسيق المستمر مع الطلبة للحصول على معرفة مهنية تطبيقية للعملية التدقيق.
- ضرورة التنسيق الإجباري بين محافظي الحسابات للتبادل الخبرة المهنية للتدقيق.
- إصدار مرسوم تنفيذي يوضح نموذج موحد للتقارير محافظة الحسابات في الجزائر.

4-آفاق الدراسة:

من خلال الدراسة التي تطرقنا إليها في أثر الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية على جودة تقارير محافظ الحسابات، توجد نقاط يمكن التطرق إليها وتكون دراسات بحث لاحقة وتتمثل في الآتي:

- الإصدارات المكملية للمعايير التدقيق الجزائرية.
- نتائج تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على الكشوفات المالية.
- المتبعات القانونية لمحافظي الحسابات بعد تقديم التقرير.

قائمة المراجع

* قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- 1- أبو الفتوح على فضالة، المراجعة العامة، الطبعة الثانية، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، مصر، 1996.
- 2- خالد أمني، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، الأردن، 1980.
- 3- زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 4- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 5- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006.
- 6- نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

ثانياً: أطروحات دكتوراه

- 1- رشيدة خالدي، دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة عمار ثلجي الأغواط، الجزائر، 2016.
- 2- فريد يحيوي مفيدة، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2018.

ثالثاً: رسائل ماجستير و ماستر أكاديمي

- 1- أشرف بن صغير، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، رسالة ماستر أكاديمي، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2017.
- 2- أعمر الصالح وبن حاجي العراي، معايير التدقيق الجزائرية بين مدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق ومدى تطبيقها، رسالة ماستر أكاديمي، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2018.
- 3- أسماء شرفي وابتهاج بن خليفة وعائشة فرحات، دور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات، رسالة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2019.

- 4- بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، رسالة ماجستير، جامعة منتوري بقسنطينة، الجزائر، 2011.
- 5- بركم وحيد وبويباون مسعود وبولجنيب عادل، مدى تطبيق رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة في مكاتب التدقيق بالجزائر، رسالة ماستر أكاديمي، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2020.
- 6- حمامة بوعابة وسامية بومصران، المعايير المنظمة لمهنة التدقيق القانوني و أثرها على جودة عملية التدقيق، رسالة ماستر أكاديمي، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، الجزائر، 2020.
- 7- عاشوري عبد الناصر، دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016.
- 8- عماد مرجانة، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، رسالة ماستر أكاديمي، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2017.
- 9- كريم بوخشبة وكمال سليمان وهشام بوحامد، دور حوكمة الشركات في تحسين أداء محافظي الحسابات، رسالة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2020.
- 10- لمايسي سارة، تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية و الإبلاغ الدولي، رسالة ماجستير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2016.
- 11- محمد بن الصديق، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، رسالة ماجستير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015.
- 12- وليد بن غانم، تطبيق المعايير الدولية للمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015.

رابعاً: المجالات

- 1- إبراهيم عثمان شاهين، الحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة، مجلة المحاسبون، العدد 04، الكويت، 1995.
- 2- بن حواس كريمة، بنية عمر، دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات جامعة باجي مختار بعنابة، العدد 40، الجزائر، 2016.

- 3- طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة طاهر مولاي بسعيدة، العدد 09، الجزائر، 2011.
- 4- عزة الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد 05، الجزائر، 2012.
- 5- لبوز نوح وبوعلاق مبارك، تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة ورقلة، العدد 02، الجزائر، 2019.

خامسا: التشريعات

قوانين :

- 1- قانون 11/07 الصادر بتاريخ 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد رقم 74 بتاريخ 2007/11/25.
- 2- قانون رقم 01/10 الصادر بتاريخ 2010/06/29 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد رقم 42 بتاريخ 2010/07/11.
- مراسيم تنفيذية :

- 1- المرسوم التنفيذي رقم 156/08 الصادر بتاريخ 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد رقم 27، بتاريخ 2008/05/28.
- 2- المرسوم التنفيذي رقم 32/11 الصادر بتاريخ 2011/01/27 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية العدد رقم 07، بتاريخ 2011/02/02.

قرارات :

- 1- قرار الصادر بتاريخ 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد رقم 19، بتاريخ 2009/03/25.
- 2- قرار رقم 30 الصادر بتاريخ 2013/06/24 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية العدد رقم 24 بتاريخ 2014/04/30.

مقررات:

- 1- المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر من المجلس الوطني للمحاسبة.
- 2-المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر من المجلس الوطني للمحاسبة.
- 3-المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر من المجلس الوطني للمحاسبة.
- 4- المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر من المجلس الوطني للمحاسبة.

سادسا: المواقع الإلكترونية

- | | |
|---|--------------------------------------|
| http://www.ifrs.org | 1- موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية |
| http://www.ifac.org | 2- موقع الاتحاد الدولي المحاسبي |
| http://www.cnc.dz | 3- موقع المجلس الوطني للمحاسبة |

الملاحق



الملاحق الأول

أصول ميزانية سنة 2021

شركة ذ.م.م. سوف للكراء والأشغال

شركة ذ.م.م. سوف للكرء والأشغال

السنة المالية 2021				الأصول
2020	2021			
الصافي	الصافي	الإهلاكات	الإجمالي	
				الأصول الغير الجارية
				فارق بين الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
				تشبيكات المعنوية
				تشبيكات عينية
				أراضي
				مباني
14,818,595.28	8,641,026.13	57,676,823.88	66,317,850.01	تشبيكات عينية أخرى
				تشبيكات ممنوح امتيازها
				تشبيكات يجرى امتيازها
				تشبيكات مالية
				سندات موضوعة موضع معادلة
				مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
				سندات أخرى مثبتة
7,627,083.99	1,975,719.82		1,975,719.82	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
				ضرائب مؤجلة على الأصول
22,445,679.27	10,616,745.95	57,676,823.88	68,293,569.83	مجموع الأصول غير الجارية
				أصول جارية
312,807.00	1,615,379.94		1,615,379.94	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
				حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
115,997,709.37	131,323,000.62		131,323,000.62	الزبائن
4,889,243.26	3,953,227.52		3,953,227.52	المدينون الآخرون
74,033,890.18	88,992,173.38		88,992,173.38	الضرائب وما شبيهها
				حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
				الموجودات وما شبيهها
				الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
3,556,342.47	18,157,623.24		18,157,623.24	الخزينة
198,789,992.28	244,041,404.70	0.00	244,041,404.70	مجموع الأصول الجارية
221,235,671.55	254,658,150.65	57,676,823.88	312,334,974.53	المجموع العام للأصول

الملاحق الثاني

خصوم ميزانية سنة 2021

شركة ذ.م.م. سوف للكراء والأشغال

شركة ذ.م.م. سوف للكراء والأشغال

2020	2021	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة
100,000.00	50,000,000.00		رأس مال تم اصداره
			رأس مال غير مستعان به
1,375,803.54	1,975,537.64		علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة
			فوارق اعادة التقييم
			فارق المعادلة
5,997,340.97	7,201,692.25		نتيجة صافية-نتيجة صافية حصة المجمع
			رؤوس أموال أخرى /ترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة
			حصة ذوي الأقلية
7,473,144.51	59,177,229.89		المجموع 1
			الخصوم الغير جارية
0.00	7,815,640.00		قروض وديون مالية
			ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
			ديون أخرى غير جارية
			مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
0.00	7,815,640.00		مجموع الخصوم الغير جارية
			الخصوم الجارية
160,097,100.34	185,333,924.08		مورد وحسابات ملحقة
2,650,352.00	1,920,127.00		ضرائب
51,015,074.70	411,229.68		ديون أخرى
			خزينة سلبية
213,762,527.04	187,665,280.76		مجموع الخصوم الجارية
221,235,671.55	254,658,150.65		مجموع عام للخصوم

الملاحق الثالث

جدول حسابات النتائج سنة 2021

شركة ذ.م.م. سوف للكراء والأشغال

السنة المالية 2021		جدول حسابات النتائج		
2020	2021	ملاحظة		عنوان
187,817,262.00	183,961,094.01			رقم الأعمال
				تغير المخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
				الإنتاج المثبت
				إعانات الاستغلال
187,817,262.00	183,961,094.01			إنتاج السنة المالية
12,401,215.03	16,738,168.00			المشتريات المستهلكة
144,746,074.95	137,426,206.18			الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
157,147,289.98	154,164,374.18			استهلاك السنة المالية
30,669,972.02	29,796,719.83			القيمة المضافة للاستغلال
9,442,381.61	10,436,944.96			أعباء المستخدمين
3,106,310.32	3,796,584.00			الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
18,121,280.09	15,563,190.87			الفائض الإجمالي عن الاستغلال
	346,394.53			المنتجات العملية الأخرى
4.07	0.00			الأعباء العملية الأخرى
10,016,761.05	6,177,569.15			مخصصات للاهلاك والمؤونات
				استرجاع خسائر القيم والمؤونات
8,104,514.97	9,732,016.25			النتيجة العملية
				المنتجات المالية
				الأعباء المالية
				النتيجة المالية
8,104,514.97	9,732,016.25			النتيجة العادية قبل الضرائب
2,107,174.00	2,530,324.00			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
				الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
187,817,262.00	184,307,488.54			مجموع منتجات الأنشطة العادية
181,819,921.03	177,105,796.29			مجموع أعباء الأنشطة العادية
5,997,340.97	7,201,692.25			النتيجة الصافية للأنشطة العادية

ملحق رقم 03

*ملاحظة: تؤشر الميزانية وجدول حسابات النتائج من قبل محافظ الحسابات المعين.