جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية التخصص: تدقيق محاسبي ومر اقبة التسيير

إختصاصات ومهام محافظة الحسابات وفقا للمعايير والتشريعات

دراسة حالة مكتب الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات بشير إلزعر خليفة (ولاية غليزان)

مقدمة من طرف الطالبة

- بشير إلزعر سارة

تحت اشراف:

د. بلقاسم أمحمد

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د. طهرات عمار	أستاذ محاضر -أ-	جامعة شلف
مشرفا و مقررا	د. بلقاسم أمحمد	أستاذ محاضر -أ-	جامعة مستغانم
مناقشا	د. بوبكر محمد	أستاذ محاضر -أ-	المركز الجامعي البيض

السنة الجامعية 2020/ 2021

الإهداء :

إن الحمد لله نحمده ونستعين به ونهتدي به، ونعوذ به من شرور أنفسنا وسيئات أعمالنا ونشكره على عونه وإلمامه لنا بالصبر والقوة .

أهدي ثمرة جهدي إلى الذي سقاني من أخلاقه وزودني من آدابه أعظم الرجال أبي العزيز

وإلى من كانت أناملها شموعا أنارت دروب حياتي التي حملتني وحمتني وكافحت من أجلي أمي الغالية الحبيبة

وإلى من قاسموني الحياة بالود والمحبة

وإلى أخواتي العزيزات نبع التفاؤل وسندي في الحياة.

كما أهدي عملي هذا إلى صديقاتي العزيزات وأخص بالذكر إهدائي إلى أستاذي المشرف بلقاسم أمحمد.

وإلى كل من أمد لي يد العون والمساعدة في إنجاز هذه المذكرة لكم جميعا امتناني واحترامي .

سارة

كلمة شكر وتقدير:

قال تعالى : ﴿ ربِّ أَوْزِعْنِي أن أشْكُر نعمتكَ التي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وعَلَى وَالِدَيَّ وأن أَعْمَلَ صَالحًا ترْضَاه...﴾ سورة الأحقاف الآية 14.

الحمد لله كثيرا يليق بمقامه وعظيم سلطانه وصلي اللهم على سيدنا محمد خاتم الأنبياء والمرسلين .

أولا نشكر الله سبحانه وتعالى على فضله وتوفيقه لنا وسلم أما بعد

إن كان لابد من الشكر فالشكر موصول لكل من علمني حرفا، فلولا تضحيات الأساتذة المخلصين وعملهم لما وصلنا إلى ما نحن عليه، وأخص بالذكر الأستاذ المشرف والموجه لنا "بلقاسم أمحمد " الذي أكرمنا بإشرافه على المذكرة والذي سهل لنا طريق العمل وبين لنا الخطأ ووجهنا إلى الصواب فألف شكر وتقدير له على كل شيء قدمه لنا من أجل إنجاز هذا العمل المتواضع فجزاه الله خيرا .

سارة

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الجداول :

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
جدول (1- II)	تبويب المعايير الدولية للتدقيق	54
جدول (2- II)	المعايير والجزائرية للتدقيق	58
جدول (3- II)	ملخص لمحتوى المعايير الجزائرية للتدقيق	59
الجدول (1-III)	مقارنة السنوات المالية الخمسة الأخيرة	109
الجدول (2-III)	المرتبات الأعلى المدفوعة لخمس موظفين في المؤسسة	110
الجدول (3-III)	قسيمة الحضور المدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة	111
الجدول (4-III)	مصاريف المهمة بالخارج	112
الجدول (5-III)	الاصول	113
الجدول (6-III)	الخصوم	114
الجدول (7-III)	حسابات النتائج	115
الجدول (8-III)	تدفقات الخزينة	117
الجدول (9-III)	تغير الأموال الخاصة	119
الجدول (10-III)	مقارنة المبلغ الإجمالي للتثبيتات بين السنتين الماليتين 2015و2016	120
الجدول (11-III)	مقارنة المبلغ الصافي للتثبيتات بين السنتين الماليتين 2015و2016	121
الجدول (12-III)	الأصول الجارية	123
الجدول (13-III)	الأموال الخاصة	124
الجدول(14-III)	خصوم غير جارية	124
الجدول(15-III)	الخصوم الجارية	125
الجدول(16-III)	إنتاج السنة المالية	126
الجدول(17-III)	المنتوجات المالية	126
الجدول(18-III)	أعباء السنة المالية .	127
الجدول(19-III)	النتائج	127

قائمة الاشكال :

الشكل	العنوان	
الشكل (1 - I)	الهيكل التنظيمي لمكتب الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات	101

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

المختصر	المختصر باللغة الأصلية	المختصر باللغة العربية
IAASB	International Auditing Assurance Standards Board	المجلس الدولي لمراجعة الحسابات ومعايير الضمان
IFAC	International Federation of Accounts	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IAPC	International Audit Practces Committee	لجنة ممارسات التدقيق الدولية
CNC	Conseil national de comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
SNC	Société nationale de comptabilité	الشركة الوطنية للمحاسبة
CAC	Commissaire aux comptes	محافظ الحسابات

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	الصفحة
إهداء .	
شكر .	
قائمة الجداول .	
قائمة الأشكال .	
قائمة المصطلحات	
مقدمة	1
الفصل الأول : الإطار النظري لمحافظة الحسابات	
تمهيد	7
المبحث الأول : محافظة الحسابات وعمليات التدقيق المحاسبي الأخرى	8
المطلب الأول : نظرة تاريخية لمحافظة الحسابات في إطار عمليات التدقيق والمراجعة المحاسبية	8
المطلب الثاني : ماهية ومكانة محافظة الحسابات ضمن عمليات التدقيق والمراجعة المحاسبية	16
المطلب الثالث : أهداف محافظة الحسابات	18
المبحث الثاني : خصائص ومهام محافظة الحسابات	20
المطلب الأول : خصائص محافظة الحسابات	20
المطلب الثاني : شروط ممارسة مهنة محافظة الحسابات	26
المطلب الثالث : محافظة الحسابات كمهام ومسؤوليات	31
خلاصة	49
الفصل الثاني : محافظة الحسابات في إطار المعايير والتشريعات في الجزائر	
تمهيد	50
المبحث الأول : الجانب التشريعي والتنظيمي لمحافظة الحسابات في الجزائر	51
المطلب الاول : مفاهيم عامة حول معايير التدقيق	51
المطلب الثاني : المعايير الخاصة بالتدقيق في الجزائر	57
المطلب الثالث : معايير التقرير في التشريع الجزائري	69
المبحث الثاني : المراحل العلمية والتطبيقية لمحافظة الحسابات	83
المطلب الأول : مرحلة التكليف بمهمة محافظة الحسابات	83
المطلب الثاني : مرحلة انجاز المهمة	86
المطلب الثالث : مرحلة التلخيص وإعداد التقرير	93
خلاصة	97
الفصل الثالث : عرض حالة ميدانية حول القيام بمهمة محافظة الحسابات (مكتب محافظة الحسابات)	
تمهيد	8

المبحث الأول : تقديم المكتب محل دراسة الحالة	99
المطلب الأول : التعريف بالمكتب	99
المطلب الثاني : التنظيم التقني والهيكلي للمكتب والخدمات المقدمة	99
المطلب الثالث : علاقة المكتب بمتعامليه	102
المبحث الثاني : الإجراءات المعتمدة في انجاز العهدات الموكلة للمكتب	103
المطلب الأول : التكليف بالعهدة	103
المطلب الثاني : الإجراءات التطبيقية المتبعة في انجاز العهدة الموكلة للمكتب	105
المطلب الثالث : وسائل العمل المعتمدة في انجاز المهام الموكلة للمكتب	107
المبحث الثالث : الأعمال النهائية في مهمة محافظ الحسابات	109
المطلب الأول : أهم الفحوصات الخاصة التي قام بها محافظ الحسابات	109
المطلب الثاني : عرض وفحص القوائم المالية المقفلة في 2019/12/31	113
المطلب الثالث : أعمال نهاية المهمة وإعداد مختلف التقارير	128
خلاصة	135
خاتمة	136
قائمة المراجع	140
الملاحق	

مقدمة

إن تنوع وتطور الأنشطة الاقتصادية عبر العصور ومعها المؤسسات والشركات الممثلة لهذه الأنشطة وخاصة بعد ظهور الثورة الصناعية في أوروبا وامتدادها فيما بعد إلى باقي دول العالم، حيث صاحب هذا التطور زيادة حجم الوحدات الاقتصادية وتعدد فروعها وتوسعها الجغرافي محليا، إقليميا ودوليا وظهور ما يسمى بالشركات المتعددة الجنسيات ومجمعات الشركات، بالإضافة إلى زيادة عدد المساهمين والمالكين لحصص في رأسمال الشركات وخاصة الكبيرة منها، حيث أصبحت أمور التسيير في هذه الشركات تتعقد شيئا فشيئا إلى درجة صعب فيها على المستثمرين من مساهمين وملاك الحصول على المعلومات الكافية التي توفر لهم الأمان والاطمئنان على أموالهم التي استثمروها في هذه الوحدات الاقتصادية المختلفة الأحجام والأوطان، ضف إلى ذلك حاجة المتعاملين ذوي العلاقة بالمؤسسة وأصحاب المصالح إلى معلومات مالية ومحاسبية ذات مصداقية وجودة عالية حول المنشأة موضوع التعامل تسمح لهم باتخاذ القرارات المناسبة في وقتها .

إن الدارس لتاريخ نشأة، تطور وتوسع المنشآت الاقتصادية عبر الزمن، يستنتج أن صعوبات التسيير التي واكبت ذلك حتمت على ملاك هذه المنشآت التخلي تدريجيا عن عملية التسييرية لذوي الاختصاص الذين هم في غالب الأحيان ليسوا من المساهمين بل هم موظفون لدى الشركات والمؤسسات، يعملون من أجل تحقيق الأهداف المسطرة لهذه الشركة أو المؤسسة، وهم بذلك ملزمون بتحقيق النتائج المرجوة باعتماد الخطط المسطرة وتطبيق الإجراءات المعتمدة من طرف الشركة، أو تلك المقبولة والمتعارف عليها بصفة عامة، وبحكم الإلزامية الملقاة على عاتق هؤلاء الموظفون وارتباطاتهم التعاقدية لتحقيق هذه الالتزامات في الزمن المحدد وبالشروط المطلوبة، ومن خلال الممارسة والتجربة لوحظ ان بعض من هؤلاء الموظفون المكلفون لم يتمكنوا من الوفاء بالتزاماتهم لأسباب متعددة، إما لعدم قدرتهم وكفاءتهم أو تعمدا من أجل تحقيق أهداف شخصية على حساب الشركة، حيث ادى بهم ذلك إلى الانحراف عن الخطط والمعايير الواجب احترامها في التنفيذ ، وبالتالي أصبحت مخرجات العملية التسييرية المتمثلة في المعلومات المالية والمحاسبية المتضمنة بصفة عامة في القوائم المالية للمنشأة لا تعكس بصدق واقع نشاط المنشأة .

وعلى هذا الأساس أصبحت حاجة الملاك وذووا المصالح من بنوك ، مقرضين ، موردين، زبائن، مستثمرين جدد، إدارة الضرائب .....الخ، إلى رأي فني محايد حول القوائم المالية والمحاسبية المقدمة من قبل المكلفين بالتسيير وكذلك نتائج أشغال مجلس إدارة الشركة أو المؤسسة، الشيء الذي أدى إلى ظهور مهنة جديدة متخصصة في مراقبة وفحص القوائم المالية والمحاسبية وإبداء رأي حول مدى صحتها، مصداقيتها، قانونيتها ومطابقتها للتشريعات والمعايير المتعارف عليهما والمعمول بهما في هذا المجال، سميت بمهنة التدقيق، هذه الأخيرة تجلت في نوعين وهما التدقيق الداخلي الذي هو عبارة عن وظيفة من وظائف المؤسسة، والتدقيق الخارجي الذي هو عبارة عن مهنة تمارس من طرف أشخاص أو هيئات مستقلين تماما عن المؤسسة الخاضعة للتدقيق، هذا

الأخير الذي يشكل محور موضوع مذكرتنا هذه، وحتى يتسنى لنا تناوله بالتحليل والإثراء وإبراز خصائصه وأهميته ارتأينا طرح الإشكالية التالية ومحاولة الإجابة عليها قد الإمكان .

ماهي إختصاصات ومهام محافظ الحسابات وفقا للمعايير والتشريعات دراسة حالة مكتب الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات بشير إلزعر خليفة ؟

إن الإجابة على هذا التساؤل يتطلب تقسيمه إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هي أهم إختصاصات التي تميز محافظة الحسابات عن باقي عمليات التدقيق الأخرى ؟
- ما هي أهم الخطوات أو المراحل الواجب القيام بها لإنجاز مهمة في إطار محافظة الحسابات ؟
- ما مدى تطابق واقع مهنة محافظة الحسابات مع المعايير والتشريعات في الجزائر ؟

فرضيات البحث :

- بناءا على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية يمكن صياغة الفرضيات التالية :
- لإنجاز مهمة تدقيق في إطار محافظة الحسابات يجب اعتماد منهجية واضحة تمكن من الوصول إلى الأهداف المسطرة .
- محافظة الحسابات أداة رقابية تعمل على ضمان صحة المعلومات المالية من طرف المؤسسة .
- الإلتزام القانوني والأخلاقي لإنجاز مهمة محافظة الحسابات يؤدي حتما إلى أداء رقابة نزيهة .
- تقرير محافظ الحسابات يعد مصدرا أساسيا للمصادقة على القوائم المالية من طرف الجمعية العامة العادية .

أهمية البحث :

إن أهمية هذا البحث تكمن في ازدياد حاجة ذوي العلاقة بالمؤسسة إلى المعلومة ذات المصداقية والمعبرة عن وضعية المؤسسة والتي لا يمكن أن تتحقق لهم إلا عن طريق إخضاع نشاط المؤسسة إلى تدقيق قانوني إلزامي منتظم يسمح بتأكيد أو نفي دقة ومصداقية المعلومات المتضمنة في مخرجات نظام التسيير والمعبر عنها بالمعلومات ذات الطابع المالي وعلى هذا الأساس فإن هذه الأخيرة إذا كانت تحمل رأي محافظ حسابات تحظى باهتمام المتعاملين الاقتصاديين أكثر من غيرها فإن الإهتمام بمحافظة الحسابات يعد من أساسيات تطوير نشاط المؤسسات الاقتصادية .

أهداف البحث :

إن الهدف من إنجاز هذا البحث يتمثل فيما يلي :

- إعطاء صورة توضيحية حول محافظة الحسابات .
- توضيح الإطار القانوني لممارسة مهنة محافظة الحسابات .
- إبراز دور محافظة الحسابات في ضبط وتأطير انتاج المعلومة المالية والمحاسبية الصادقة .
- إظهار تطبيق محافظة الحسابات في الميدان .

أسباب اختيار الموضوع :

الأسباب الموضوعية :

- أهمية محافظة الحسابات بالنسبة للمؤسسات والهيئات الواجب خضوعها للمراقبة .
- إظهار دور محافظة الحسابات في تقويم إنتاج المعلومة المالية والمحاسبية في المؤسسة .
- أثر محافظة الحسابات على نشاط المؤسسة .
- **الأسباب الذاتية :**
- محاولة الربط بين الدراسة النظرية للموضوع والمعلومات المكتسبة من خلال التجربة المهنية .
- الرغبة في إثراء معلوماتي حول الموضوع خاصة بعد الإصلاحات التي مست مهنة المحاسبة في الجزائر .
- ارتباطي بمهنتي المحاسبية والتدقيق أكاديميا ومهنيا .
- المساهمة في إثراء هذا الموضوع .

حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة التي قمنا بها فيما يلي :

الحدود المكانية :

تقتصر هذه الدراسة على الكيفية التي تمارس بها مهنة محافظة الحسابات، وكإسقاط على واقع المهنة في الجزائر، اخترنا مكتب محافظة الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات بشير إلزعر خليفة بولاية غليزان

الحدود الزمانية :

خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها، كان الإسقاط على الفترة الممتدة من 2019/01/01 إلى 2019/12/31، حيث استخدمنا في دراستنا المسائلة، واستغلال تقرير محافظة الحسابات المعد من طرف المكتب بخصوص القوائم المالية المقفلة في 2019/12/31 لإحدى المؤسسات العمومية .

المنهج المتبع :

فيما يخص الجانب النظري تم اعتماد منهج تحليل، تلخيص، تبسيط واستنباط الأفكار لأهم ما ورد في المراجع العلمية المتاحة باللغتين العربية والفرنسية من كتب، مذكرات ماجستير، اطروحات دكتوراه، مجلات متخصصة، جرائد رسمية، مقالات منشورة من طرف خبراء متخصصون والمواقع الإليكترونية لبعض مكاتب الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات وموقع المجلس الوطني للمحاسبة .

أما بالنسبة للجانب التطبيقي فتم اعتماد منهج الإسقاط، عن طريق الاستفسار، المناقشة والإطلاع على الأعمال المنجزة في الميدان، بحيث تم اختيار مكتب محافظة حسابات بولاية غيليزان لإنجاز هذه الدراسة .

الدراسات السابقة :

هناك دراسات عديدة تقترب من هذا الموضوع اهتم بها الكثير من الباحثين من مختلف المستويات، منها بحوث أكاديمية، اطروحات دكتوراه، ورسائل ماجستير ومذكرات ماستر، نذكر منها على سبيل المثال :

شريقي عمر "التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائروتونس والمملكة المغربية"، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1 ، الجزائر، سنة 2013 .

تمثل هدف هذه الدراسة في معالجة إشكالية التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر ومدى توفرها على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح المهنة وتطورها، وذلك بالمقارنة مع مثيلاتها في كل من دولتي تونس والمملكة المغربية، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجعة المتمثلة في الإطار العام لممارسة المهنة، الهيآت المشرفة على المهنة، معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة .

ومن أهم ما توصل إليه الباحث في هذه الدراسة هو أن تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر لا يتوفر على جميع الخصائص الرئيسية لعناصر التنظيم المهني السليم والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، وأن التنظيم المهني القائم يعاني العديد من أوجه القصور التي اثرت سلبا على الارتقاء بمستوى المهنة وتطورها وبالتالي تحقيق أهدافها، بالإضافة إلى أن دستور آداب وسلوك المهنة في الجزائر لا يرقى إلى مستوى دساتير المهنة في كل من تونس والمملكة المغربية .

غوالي محمد بشير "مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط "، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، سنة 2011، اهتم البحث بدراسة العلاقة بين مهنة المراجعة والبيئة المحيطة بها وتحليل أثرها على الأداء المهني للمراجع، حيث تطرق الباحث إلى الإطار النظري لمهنة المراجعة بصفة عامة، وكذلك جودة الأداء في المراجعة من

خلال شرح معايير المراجعة وقواعد الممارسة المهنية ومسؤوليات المراجع ودور تقرير المراجع في ترشيد القرارات الواجب اتخاذها، بالإضافة إلى عرض التطورات الحاصلة في مجال المراجعة كما تم التشخيص لواقع تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر .

خلصت الدراسة إلى إعطاء بعض المحددات لجودة أداء المراجعة منها استقلالية المراجع في كشف أعمال الغش والأخطاء، كما بينت كذلك أنه من بين التبريرات المفسرة لفقدان المهنة لمصداقيتها، وإخفاقات المراجعة في غياب الاستقلالية الحقيقية، عدم الكفاءة وانخفاض الأتعاب .

بلعيد وردة "مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة عينة من المراجعين والمحاسبين"، هذا البحث هو عبارة عن مذكرة ماجستير مقدمة بجامعة المسيلة سنة 2014، تمثل هدف هذه الدراسة في تبيان أهمية وأهداف المراجعة الخارجية للحسابات مع التطرق إلى أهم الخطوات والإجراءات التي يتم الاعتماد عليها اثناء القيام بمهمة المراجعة، وكذا إيجاد حلقة الوصل المفقودة ما بين العمل المحاسبي وعمل المراجعة فيما يخص بالتحديد التحقق من مدى توافر مستوى معين من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية، ولفت الانتباه إلى الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية للحس ابات كأداة رقابية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية .

ومن أهم ما توصلت غليه الباحثة هو ان الالتزام بالخطوات والإجراءات العلمية أثناء القيام بمهمة المراجعة الخارجية من شأنه ضمان حد معين من الخصائص النوعية بالقوائم المالية، وأن هناك تزايد الطلب على تقارير المراجعة الخارجية باعتبارها المنتج النهائي لعملية المراجعة، بالإضافة إلى اعتماد مراجعة خارجية تقوم على المعايير المتعارف عليها من شأنه توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية .

صبرينة بركبية "مساهمة المراجعة الخارجية في تعزيز المصداقية على الربح المحاسبي"، دراسة عينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات بولاية ورقلة هذا البحث عبارة عن مذكرة ماستر مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح – ورقلة – الجزائر سنة 2014، هدفت الدراسة إلى معرفة وإبراز دور وفعالية المراجعة الخارجية في تعزيز وزيادة موثوقية الربح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية الصادرة عن الشركة .

وخلصت إلى ان المراجعة الخارجية تساهم في توفير قوائم مالية ذات جودة عالية، وبالتالي زيادة موثوقيتها، الامر الذي ينعكس إيجابا على الربح المحاسبي، وذلك من خلال الكفاءة المهنية التي يتمتع بها المراجع عند أداء عمله، واعتماده على منهج مبني على مجموعة من معايير الأداء المهني، وأنه مسؤول عن اكتشاف التلاعبات والممارسات الاحتيالية التي تمارسها الإدارة .

هيكل الدراسة :

لإنجاز هذه الدراسة قمنا بتحرير مقدمة للموضوع قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول ثم أنهينا البحث بخاتمة تتضمن تلخيص عام لما تم تناوله في الفصول الثلاثة أين حاولنا عرض النتائج التي توصلنا إليها واختيار الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث وفي الأخير قمنا بتقديم الاقتراحات التي نرى أنها ضرورية بناء على النتائج التي توصلنا إليها كما تمت الإشارة إلى مواضيع قابلة للدراسة في المستقبل .

الفصل الأول : الإطار النظري لمحافظة الحسابات

تناولنا في هذا الفصل بنوع من الشرح والتحليل والمراحل التاريخية للتدقيق والمراجعة بصفة عامة على المستوى العالمي والوطني وظهور مصطلح محافظة الحسابات، كما تطرقنا إلى خصائص ومهام محافظة الحسابات .

الفصل الثاني : محافظة الحسابات في إطار المعايير والتشريعات في الجزائر

تناولنا في هذا الفصل المفاهيم العامة لمعايير التدقيق تضمنت باختصار تعريف المعايير، كيفية صدورها، صياغتها وأهميتها، كما تطرقنا كذلك إلى المعايير الخاصة بالتدقيق وتلك الخاصة بتقرير محافظ الحسابات في الجزائر وفي نهاية الفصل تطرقنا إلى المراحل العلمية والتطبيقية لمحافظة الحسابات .

الفصل الثالث : عرض حالة ميدانية حول القيام بمهمة محافظة الحسابات (مكتب الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات بشير إلزعر خليفة بولاية غيليزان) تطرق نا فيه إلى تنظيم المكتب والخدمات التي يقدمها، الإجراءات التطبيقية التي يعتمدها في تنفيذ المهام الموكلة له ومدى مطابقتها للتشريعات والمعايير المنظمة للمهنة، بالإضافة إلى الوسائل المستعملة، وتطرقنا كذلك إلى الأعمال التي يقوم بها في نهاية المهمة المتمثلة في الفحوصات والتقارير المتضمنة للرأي حول القوائم المالية التي يقدمها للجمعية العامة العادية .

صعوبات الدراسة :

- تكمن أهم الصعوبات في ضيق الوقت المخصص لإنجاز المذكرة .

- نقص المراجع باللغة الوطنية التي تناولت الموضوع في إطار البيئة الاقتصادية الجزائرية .

الفصل الأول :

الإطار النظري

لمحافظة الحسابات

تمهيد

إن تطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وظهور العديد من الشركات ذات الأحجام المختلفة والأشكال القانونية المتنوعة، أدى معه إلى تطور أهداف مهن التدقيق بصفة عامة ومن بينها مهنة محافظة الحسابات أو ما يعرف بتسميتها التدقيق القانوني، حيث اصبح هدفها أوسع من هدفها الكلاسيكي الذي كان يتمثل في السعي وراء اكتشاف أعمال الغش والتلاعب والسرقة، مما استدعى معه التطوير في إجراءاتها ووسائل إيصال نتائجها إلى مستحقيها، بحيث يمكن القول أن هدف هذه المهن في بدايتها كان وقائيا بحتا ثم تحول فيما بعد إلى التأكيد على ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها، وعن المركز المالي للشركة أو الهيئة في نهاية الفترة .

وعلى أساس ما تقدم، فقد ركز الأكاديميين المهتمين في العديد من الدول على تطوير معايير التدقيق وإجراءاتها لتحقيق التوازن بين المسؤولية القانونية لمراجع أو مدقق الحسابات واحتياجات مستخدمي التقارير المالية، وسوف نرى ذلك من خلال عرض المراحل التاريخية لتطور مهنة التدقيق والمراجعة في المبحث الأول من هذا الفصل .

المبحث الاول : محافظة الحسابات وعمليات التدقيق المحاسبي الاخرى

المطلب الأول : نظرة تاريخية لمحافظة الحسابات في إطارعمليات التدقيق والمراجعة المحاسبية

من المعروف إن محافظة الحسابات هي أحد أنواع التدقيق المتعارف عليها في مجال مراقبة، فحص وتأكيد المعلومات الناتجة عن التسجيل المحاسبي للعمليات ذات الطابع المالي التي قامت بها المؤسسة خلال دورة الاستغلال، ولهذا قبل ان نتطرق إلى تاريخ تداول مصطلح محافظة الحسابات في الوسط الاقتصادي والمالي يجب أن نعطي نظرة تاريخية حول مهنة التدقيق والمراجعة المحاسبية بصفة عامة، حيث نجد أن هذه المهنة ظهرت منذ الحضارات القديمة ولكن بمصطلحات مختلفة عن تلك المتداولة حاليا، تعبر كلها عن عمليات الرقابة التي كان يفرضها الحكام والزعماء على المكلفين بجمع المال لصالحهم أو لصالح خزينة الدولة، الإمبراطورية أو القبيلة آنذاك، فمثلا في الحضارة الفرعونية والرومانية كانت تمارس مهنة التدقيق عن طريق الاستماع من قبل قضاة يتم تكليفهم من طرف الإمبراطور أو الحاكم بالذهاب إلى جهات مختلفة في الدولة أو الإمبراطورية لمراقبة نشاط الإدارات التمثيلية، الحرفيين، التجار، المزارعين وغيرهم من المكلفين بدفع الأموال في شكل ضرائب، حيث كانت تتم عملية المراقبة بواسطة أسئلة شفوية يوجهها القضاة إلى المعنيين ثم يقومون في نهاية المهمة بتقديم تقرير شفوي للإمبراطور أو الحاكم تتخذ على أساسه القرارات اللازمة والتي تكون عادة اتخاذ عقوبات ضد المخالفين [1].

كما أن الحضارة الإسلامية هي الاخرى عرفت منذ بدايتها وبالضبط منذ تولي عمر بن الخطاب رضي الله عنه الخلافة، اعتماد مهنة التدقيق والمراقبة على أموال بيت مال المسلمين الموضوعة تحت مسؤولية الولاة، حيث حدد موسم الحج من كل سنة موعدا لعرض حسابات الولاة وتدقيقها، وكان الغرض من ذلك اكتشاف الغش والأخطاء ومحاسبة المسئولين عنها، وكان الهدف الهدف من وراء عملية التدقيق هذه في ذلك الوقت هو التأكد من نزاهة وصدق المكلفون بالأمور المالية عبر أقاليم الخلافة الإسلامية [2].

وهناك دراسات في مجال التدقيق والمراجعة تشير إلى أن بعض الباحثين قاموا بتقسيم تطور هذه المهنة إلى مراحل عدة نلخصها فيما يلي :

[1] د. إيهاب نظمي ، هاني العرب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص 11.

[2] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 6 – 7.

1- مرحلة ما قبل القرن 15 م :

أشارت هذه الدراسات إلى أن مهنة التدقيق والمراجعة لم تظهر إلى بعد ظهور المحاسبة، حيث كانت تتم في هذا العهد عن طريق الإستماع، فأصل مصطلح المراجعة "Audit " بمعناه اللفظي مشتق من الكلمة اللاتينية "Audire" الذي يعني الاستماع، أي ان المراجع يستمع إلى القائمين على تسجيل العمليات المالية المثبتة في السجلات الحكومية، وهو المجال الذي كان يتم فيه تفويض السلطات ويحتاج إلى المراجعة والتفتيش وقد كان الغرض الأساسي للمراجعة في هذه المرحلة هو محاولة تفادي الوقوع في الغش والتلاعب والإختلاس، كما كانت تتم المراجعة على أساس الفحص التفصيلي لكي العمليات .[1]

وتدل الوثائق التاريخية على أنه خلال الألفية الثانية قبل ميلاد المسيح (عليه السلام)، قد أقر السومريون أنه من المهم أن يكون في نظام المعلومات طريقة واضحة للاتصال بين من ينتج المعلومة ومن يستخدمها، كما ظهر عندهم وكذلك قانون حامورابي الذي لم يكن فقط مجرد مجموعة من القوانين التجارية والاجتماعية، بل كان يفرض ضرورة وجود مخطط محاسبي ودليل للمحاسبة يتضمن إجراءات تسجيل الصفقات .

وقد ظهر في وقت لاحق عند الرومان ولأول مرة نظام لحماية المحاسبة العمومية للحد من اختلاس الأموال، وتمثل في فصول المسؤوليات بين المراقبين الذي يرخصون الإيرادات والنفقات ووزير المالية الذي يسير الأموال، حيث يقوم بتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات .

وقد كان للصينيين تاريخا طويلا في تطوير ممارسات التسيير الجيد بما فيها المراجعة كنظام رقابة، حيث تم في القرن الثاني عشر وضع نظام الرقابة المتبادلة (Systéme de contrôle réciproque) وذلك بالفصل بين الوظائف .

في القرن الخامس عشر، ظهرت في إيطاليا أول دراسة حول المحاسبة من طرف الإيطالي (Pacioli Lucas) سنة 1494، حيث طور علم المحاسبة ووضع نظام القيد المزدوج، الجرد المادي ومبدأ الرقابة السطحية (Contrôle de Vraisemblance) .

ولقد جاء ذلك في كتاب ألفه بعنوان Summa di arithmetca géometrica proportioni et proportionalita

[1] د. شريقي عمر أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية بعنوان، التنظيم المهني للمراجعة، ص 05 و 06 تاريخ المناقشة : 2013/01/12

بعد أن كانت الطريقة المحاسبية المعتمدة آنذاك منحصرة في تقييد العمليات في جدول من جانبين، حيث تسجل الإيرادات في الجانب الأيمن والمصروفات في الجانب الأيسر .[1]

2- مرحلة ما بين القرن 15 ومنتصف القرن 18م .

اتسمت هذه المرحلة بظهور الثورة الصناعية، واتساع حجم النشاط الصناعي والتجاري للمؤسسات الذي ألزم فصل ملكية رأس المال عن الإدارة، والذي صاحبه ازدياد عمليات الاختلاس والتلاعب بالأموال من طرف المسيرين، مما أدى إلى الاهتمام باكتشاف ذلك عن طريق توسيع صلاحيات المراقبة المتمثلة في عمليات المراجعة والتدقيق وتكثيفها وضبطها بوجود نظام محاسبي منتظم بغرض دقة التقرير الذي حتم ان يكون هناك عرض مستقل للحسابات سواء للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة .[2]

3- مرحلة ما بين منتصف القرن 18 و القرن 19م .

عرفت هذه المرحلة تغيرات اقتصادية كبيرة في أوربا وبالخصوص في بريطانيا أدت إلى ظهور شركات أموال ضخمة وازدياد عدد التدفقات، نتج عنه زيادة حاجة أصحاب رؤوس الأموال إلى رقابة من أوكلت لهم أعمال الإدارة، بغرض ضمان صحة وصدق المعلومات ذات الطابع المالي الناتجة عن أعمال المسيرين وهذا ما تطلب وجود هيئة او شخص مستقل يقوم بمراجعة عمليات تلك الشركات .[3]

ونظرا لتعدد الأطراف المستفيدة من بيانات الشركة، ظهرت ضرورة الغفصاح المحاسبي والفذي يكون على شكل إعلان ميزانية الشركة التي تلخص مركزها المالي، وقد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1862، وبما ان المساهمين وذوي العلاقة لا يستطيعون الإطلاع على السجلات المحاسبية للتأكد من تمثيل الميزانية لحقيقة الوضعية المالية والاقتصادية لمؤسساتهم، ويرجع ذلك لعدم تخصصهم في هذا المجال أو عدم تفرغهم للقيام بذلك، او تواجدهم في مناطق بعيدة جغرافيا عن مركز الشركة، بالإضافة إلى أن القوانين لا تسمح لجميع الناس بمراجعة الحسابات، ولهذه الأسباب دعت الحاجة إلى تعيين مراجعا للحسابات حيث أن ظهور مبدأ الإفصاح ولجوء شركات المساهمة إلى تعيين مراجع خارجي للحسابات هو الذي أدى إلى نشأة مهنة المراجعة، علما أنه في ذلك الوقت لم تكن هناك طرق ومبادئ موحدة لمعالجة العمليات المحاسبية للشركات والإفصاح عنها، كما تم توجيه الاهتمام خلال هذه المرحلة نحو الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية (Le contrôle interne) باعتباره نظام ضروري لتنظيم مهنة المحاسبة .

[1] د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن الطبعة الرابعة، ص 18.

[2] أ. بلعيد وردة، رسالة ماجستير، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دفعة 2014، ص 17.

[3] د. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة ، مرجع سبق ذطره، ص 27 .

4- مرحلة القرن 19 وما بعده :

خلال هذه المرحلة انصب الاهتمام أكثر على تطوير الاساليب العلمية واعتمادها في عمليات المراجعة المحاسبية والتدقيق كالأساليب الرياضية، الإحصائية، العينات وبحوث العمليات بالإضافة إلى التركيز القوي على تقييم نظام الرقابة الداخلية باعتباره من أهم ركائز النظم المحاسبية وتحديد معايير المحاسبية والمراجعة وتوحيدها على المستوى الدولي ووضع شروط الاختصاص لممارسة مهنة المراجعة والتدقيق، وتعيين الجهات المخول لها الأمر بالمراجعة أو التدقيق، بالإضافة إلى تحديد الأهداف من القيام بهذه المهام (المراجعة والتدقيق) ونذكر على سبيل المثال الشهادة على سلامة وصدق القوائم المالية للشركة، الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية على سبيل المثال الشهادة على سلامة وصدق القوائم المالية للشركة، الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة والتدقيق، الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات، تحديد المركز المالي وربحية المؤسسة بالإضافة اكتشاف الغش والأخطاء [1].

وتجدر الإشارة إلى إنشاء المنظمات المهنية والمدارس والمعاهد المتخصصة في مجال مراجعة الحسابات ساهم بشكل كبير في غرساء قواعد تطوير مهنة المراجعة في مختلف مراحلها، حيث كان ظهور هذه المنظمات على مستوى العالم حسب التسلسل التاريخي كما يلي :

- إيطاليا سنة 1581 م
- بريطانيا سنة 1773 م
- فرنسا سنة 1881 م
- الو .م . أ . سنة 1882 م
- ألمانيا سنة 1896 م
- كندا سنة 1902 م
- استراليا سنة 1904 م
- فنلندا سنة 1911 م

[1] د. طواهر محمد التهامي و أ. صديقي مسعود، د . م . الجامعية الطبعة 2005، مرجع سابق، ص 08.

ونتيجة لسياسات التعاون وتبادل الخبرات بين الدول، وذلك سياسة عولمة الإقتصاد، لا يكاد يوجد بلد في العالم اليوم يخلو من مثل هذه المنظمات المهنية والمعاهد المتخصصة [1]

أما فيما يخص مصطلح محافظة الحسابات ظهر لأول مرة سنة 1863 بفرسنا، ولكن قانون الشركات الصادر في هذا البلد في أوج الثورة الصناعية وبالتحديد في 24 جويلية 1867 سماه بمحافظ الشركات (Le commissaire de sociétés)، حيث كان محافظا الحسابات يعينون لمدة سنة دون مراعاة شرط أن يكونوا من المهنيين المختصين في مراقبة الحسابات، وبالتالي لم تكن وظيفة محافظ الحسابات مجدية والسبب في ذلك ليس فقط في قصر مدة الوكالة والاختصاص وإنما يعود لجملة من الأسباب نذكر منها :

- القيام بمهمة محافظ الحسابات من طرف المساهمين باقتراح من الطاقم الإداري .

- يتم اختيار محافظ الحساب من طرف المساهمين باقتراح من الطاقم الإداري .

- تقاضي أجرة ضعيفة مقابل المهمة التي يقوم بها .

وبغرض إعادة تنظيم مهنة المراجعة، اصدرت فرنسا مرسوم قانوني (Décret- loi) في 08 أوت 1935 أعاد تنظيم مراقبة الشركات بشكل واسع، إقتداءا بالتجربة الإنجليزية والقانون الالماني في هذا المجال، خاصة بعد الفضائح المالية والأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929، الإصلاحات التي جاء بها هذا الأمر كانت تهدف إلى خلق رقابة فعالة وذلك بإحداث قاعدة الرقابة المستمرة، وضع مميزات تحفظ استقلالية محافظي الحسابات وساعد كذلك على خلق منظمات المهنيين وبالأخص منظمة محافظي الحسابات وذلك من أجل ضمان الكفاءة في مجال المراجعة والتدقيق، هذه التدابير التنظيمية التي جاء بها هذا الأمر كانت موجهة لضمان فعالية الرقابة، لأن محافظي الحسابات وفقا لنظام 1867 لم تتضمن سوى تأكيدات غير مبررة للمعلومات المقدمة من طرف المسيرين، هؤلاء المسيرين لم يتقبلوا مبدأ المراقبة واعتبروه إجراء وهمي بالرغم من أن تعيينهم تم دون ضمان كفاءتهم واستقلاليتهم ولا ربما حتى شرفهم (honorabilité) وفي سنوات 1966 إلى غاية 1968 باشرت السلطات الفرنسية إصلاحات جديدة فيما يخص مهنة الرقابة والتدقيق تم على اساسها إعادة تنظيم الخبرة المحاسبية التي اكتسب من ورائها محافظو الحسابات مصداقية في حدود كفاءتهم .[2]

[1] د. شريفي عمر مصدر سبق ذكره، ص 08 .

[2] Mohamed Amine Hadj Ali Expert comptable C.A.C Revue Algérienne de comptabilité et d' audire N^0 3 : P .09-10.

أما في إنجلترا وفي نفس الحقبة التاريخية المصاحبة للثورة الصناعية، قامت هيئة من المدققين تم اختيارها من بين المحاسبين المتخصصين ذوي المهارة العالية، بلعب دور محافظي الحسابات وبعد مراقبة دقيقة لحسابات الشركات التي كلفوا بمراجعتها قاموا بإعداد تقاريرهم سواء بتحفظ أو بدون تحفظ، وتم استقبال هذه التقارير بثقة كبيرة من قبل المهتمين .

وفي ألمانيا فإن وظيفة المراقبة كان يقوم بها مراجعين يتم اختيارهم من بين المدققين المتخصصين ومنذ سنة 1987 أصبحت ممارسة مراقبة الشركات مشروطة بحيازة سند رسمي (titre officiel) يسمى بالألمانية (wirtachafipufer) والذي يعني مراقب الاقتصاد [1].

في الجزائر يعود تاريخ محافظة الحسابات إلى الحقبة الاستعمارية، حيث تجدر الإشارة إلى أن القوانين الفرنسية المتعلقة بممارسة مهنة محافظة الحسابات وكذلك مراقبة شركات الأسهم الخاضعة للقانون الخاص تم الإبقاء عليها بعد الاستقلال إلى غاية 1975 سنة صدور القانون التجاري الجزائري، غلا أنه يجب توضيح أن مراقبة حسابات الشركات الوطنية منذ سنة 1970 كانت تتم عن طريق تعيين محافظ أو محافظي حسابات بموجب الأمر رقم 107/69 الصادر في 1969/12/31 المتضمن لقانون المالية سنة 1970 والمرسوم التطبيقي رقم 107/70 الصادر في 1969/11/16 المتضمن لقانون المالية لسنة 1970 والمرسوم التطبيقي رقم 173/70 الصادر في 1970/11/16 المتعلق بمهام والتزامات محافظي الحسابات [2].

والأمر رقم 107 بتاريخ 1971/12/29 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب دون الإشارة إلى محافظة الحسابات، منذ ذلك التاريخ عرف تطور مهنة محافظة الحسابات ثلاثة تصورات أساسية (Trois C.Aconceptuons du C) مختلفة ومتتالية وهي :

- **التصور الأول :** وهو التصور الذي تضمنه المرسوم 173/70 السالف الذكر، الذي نص على أن محافظ الحسابات هو موظف لدى الدولة معين بوكالة (Mandat) غير محددة المدة، مكلف بمراقبة ما يلي :

- ✓ قانونية ومصداقية الحسابات وكذلك تقييم عملية التسيير .
- ✓ مراقبة شروط انجاز العمليات التي من الممكن ان تؤثر بصفة مباشرة أو غير مباشرة اقتصاديا وماليا على الهيئة الموضوعة تحت رقابته .
- ✓ متعابعة تنفيذ حسابات الموازنة (comptes de budget) أو الجداول التقديرية للمؤسسة ومدى تطابقها مع مواصفات الخطة المحددة .

[1] Christine FOURNES DATTIN Université de nantes thése de doctora (du code de commerce de 1807 – a la de 1960 : la lente émergence du commissriat aux comptes . de la fonction a la profession) p.19-20 et 26 soutenue le 7 novembre 2012.

[2] Nacer – eddine SADI et ALI MAZOUZ (source précédente) p 25.

- ✓ فحص شروط الإجراءات التشريعية والتنظيمية التي لها تأثير اقتصادي ومالي على وضعية المؤسسة.
- ✓ صون نظامية ومصداقية الجرد المادي وحسابات النتائج التي يتم إعدادها على مستوى المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية لكل مؤسسة [1].

كما يمكن الإشارة غلى أنه خلال هذه الحقبة التاريخية، كان يعين كمحافظ حسابات من بين الموظفين التاليين :

- المراقبون العامون للمالية .

- المراقبون الماليون .

- المفتشون الماليون .

- الموظفون المؤهلو ن بوزارة المالية بصفة استثنائية [2].

- **التصور الثاني :** يرى هذا التصور أن محافظ الحسابات هو مهني مختص في المراقبة القانونية والتنظيمية المستقلة للحسابات، مكلف بالتصديق على قانونية وصدق الحسابات السنوية للمؤسسات المعين فيها من أجل المراقبة والتدقيق، وكذلك فحص المعطيات المتضمنة في تقرير التسيير المقدم من طرف مجلس الإدارة دون التدخل في تسيير المؤسسة موضوع التدقيق أو المراقبة، هذا التصور جاء به (قانون 88-01) في 1988/01/12 المتضمن توجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية وقانون التجاري، الذي يحدد على وجه الخصوص القواعد المطبقة على المؤسسات الاقتصادية، بحيث تعتبر هذه القواعد مرجعا لعمل محافظي الحسابات في المراقبة والتدقيق، وكذلك قانون 08/91 الصادر بتاريخ 1991/04/27 المتضمن تنظيم مهنة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والذي سمح بغنشاء هيئة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين كلفت بتطبيق الاجراءات الخاصة

بممارسة المهنة التي جاء بها هذا القانون والقرار رقم 94/SPM /103 المتعلق بالعناية المهنية لمحافظ الحسابات[3] (diligences professionnelles du commissaires aux comptes)

[1] - Nacer-eddine SADI et ALI MAZOUZ (La pratique du commissariat aux comptes en Algérie) P25 édition S.N.C 1993.

[2] – Mohammed Amine Hadj Ali Expert Comptable C.A.C (source précédente) P. 10.

[3] – Recommandations de l'ex. Ordre des experts comptables, CAC et C.A (Diligences professionnelles du commissaire aux comptes).

- **التصور الثالث :** يرى هذا التصور ضرورة مواكبة مهنة المحاسبة والتدقيق بصفة عامة ومحافظة الحسابات ب صفة خاصة، التحولات المتسارعة التي يشهدها الاقتصادي الوطني والمتجهة نحو العولمة مما تطلب إعادة تنظيمها وهيكلتها، والهدف من ذلك هو جعل ممارستها تتماشى ومعايير المحاسبة الدولية وكذلك متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد (Le .N.S.C.F) الذي تم اعتماده بصفة رسمية ابتداءا من أول جانفي 2010 وذلك بموجب أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي .

وبمقتضى ذلك تم إلغاء كل الأحكام المخالفة لهذا القانون، لاسيما الأمر رقم 35/75 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة[1]

ولهذا الغرض صدر القانون رقم 10-01 بتاريخ 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي يهدف إلى تحديث شروط وكيفية ممارسة هذه المهن، واهم ما جاء به هذا القانون هو إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية يتولى مهام الاعتماد، التقييس المحاسبي، تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، كما تم إحداث ثلاث هيئات منفصلة عن بعضها تختص كل واحدة منها بتنظيم فئة من الفئات المهنية السالفة الذكر وهو كالتالي :

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين : يهتم بتنظيم مهنة فئة خبراء المحاسبين المعتمدين .

- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات : تهتم بتنظيم مهنة فئة محافظي الحسابات المعتمدين .

- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين : تهتم بتنظيم مهنة فئة المحاسبين المعتمدين .

يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الاشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة هذه المهن، وهذا عكس ما كان عليه في القانون 91-09 الذي كان يجمع هذه الفئات تحت راية واحدة وهي المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، رغم اختلاف مؤهلاتهم ومهامهم الأساسية، كما ورد في هذا القانون كذلك تغيير طريقة منح الاعتماد الذي اصبح من صلاحيات وزير المالية با قتراح من المجلس الوطني للمحاسبة، بعد ما كان يمنح في إطار القانون السابق من طرف مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين، محاقظي المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، كما نص هذا القانون كذلك على حيازة شهادة جزائرية كشرط لممارسة إحدى هذه المهن كما يلي :

[1] - Société nationale de comptabilité (Guide d'audit et de commissariat aux comptes) P1102.

- بالنسبة للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات تمنح الشهادات والإجازات من معهد التعليم المختص التابع بالوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه .

- يكون الالتحاق بالمعاهد المذكورة اعلاه عن طريق إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد هن طريق التنظيم .

- بالنسبة للمحاسب المعتمد، تمنح الشهادة أو الغجازة من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي [1].

المطلب الثاني : ماهية ومكانة محافظة الحسابات ضمن عمليات التدقيق والمراجعة المحاسبية.

1- ماهية محافظة الحسابات

كما سبق وأن ذكرنا في بداية المطلب الأول بان محافظة الحسابات هي أحد أنواع التدقيق، فمن الضروري ان نعرف التدقيق أولا بعد ذلك نعطي تعريف خاص لمهنة محافظة الحسابات إذا فالتدقيق باختصار هو الفحص الذي يقوم به مهني محترف كفئ ومستقل، بهدف إعطاء وجهة نظر مبررة ومحايدة عن مدى دقة ومصداقية المعلومات التي يقوم بتدقيقها ومدى مطابقتها للمعايير والقواعد والإجراءات المعمول بها والمتعارف عليها بصفة عامة .

أما فيما يخ ص محافظة الحسابات فهي تعني المراقبة القانونية للحسابات والتي تشكل فحص خارجي يفرضه القانون، يقوم به مهنيون في المحاسبة مستقلون، معتمدون ومسجلون في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، الهدف منه هو المصداقية على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به [2].

2- أهمية محافظة الحسابات

إن كل عمليات التدقيق والمراجعة المحاسبية العادية التي تهتم بفحص المعلومات أو البيانات المالية للمؤسسة أو الهيئة مهما كان الهدف منها، ومهما كانت صفة القائم بها (مدقق داخلي أو خارجي) إذا تمت وفق المعايير والإجراءات المتعارف عليها والمقبولة بصفة عامة، يكون لها دور مهم في ضبط نظام التسيير وتطوير أداء نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تحسين جودة المعلومات التي يطلبها مستحقيها من مساهمين، مستثمرين، مسيرين،

[1] مولود ديدان أستاذ محاضر (مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد) طبعة 2014 ص 1، ص 30، دار بلقيس للنشر .

[2] قانون 10 – 01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 (المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد) ج.ر. رقم 42 بتاريخ 11 جويلية 2010.

إدارات حكومية....الخ، ولكن انعدام صفة الاستقلالية والإلزامية في المدقق، سواء كان داخلي الذي هو موظف يخضع لسلطة الإدارة ويخدم توجهاتها، أو خارجي متعاقد سواء مع الهيئة الوصية للمؤسسة أو مجلس الإدارة لتأكيد معلومات معينة قد تكون جزئية، وبالتالي فإن مهمته تكون في حدود بنود العقد المبرم مع الهيئة التي كلفته بالتدقيق، وعليه فإن راية الذي يبديه من خلال التقرير الذي يقدمه في نهاية المهمة لا يرقى إلى درجة المصادقة على نظامية ومصداقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية للمؤسسة موضوع التدقيق، التي يطلبها أصحاب المصالح لاتخاذ قراراتهم المختلفة[1].

وعلى هذا الأساس اصبحت الرقابة القانونية للمؤسسة المتمثلة في محافظة الحسابات، إجبارية ومساعد لها في التسيير في آن واحد، كما أنها مراقبة رسمية لخمة المصلحة العامة، تمثل ضمان بالنسبة للدائنين ولكل المتعاملين مع المؤسسة، وحتى في حالة طلب هذه الأخيرة للادخار العمومي أو فتح رأسمالها نجد أن المستثمرين بحاجة إلى مراقبة قانونية ومستقلة تضمن مصداقية الحسابات المقدمة .

وعلى المستوى الداخلي كذلك فإن التعقيد الذي صاحب نمو المؤسسات وازدياد عدد وحداتها أدى إلى ضرورة ضمان مصداقية الحسابات المقدمة من طرف الوحدات المختلفة للمجمع، وهنا برزت أهمية ودور محافظة الحسابات بقوة فيما يتعلق بتقديم حسابات المجمع على درجة عالية من المصداقية، خاصة تلك المتعلقة بالمجمعات المنتشرة في عدة دول .

وعلى المستوى الدولي، فإن انفتاح الدول على اقتصاد السوق حتم عليها الحصول على شهادة دولية لإجراء عمليات الخوصصة أو الشراكة أو حتى الحصول على القروض الدولية، وهنا برز كذلك دور محافظي الحسابات من خلال تقارير الفحص والتدقيق لحسابات الشركات المعنية والتي تثبت ما مدى نظامية وصدق المعلومات المتضمنة في القوائم المالية المعدة من طرف هذه الشركات .

علاوة على ذلك فغن البنوك، الشركاء، المساهمين، وحتى إدارة الضرائب فقدوا الثقة والمصداقية وأصبحوا يرفضون التعامل مع المؤسسات التي تقدم حسابات غير مصادق عليها من طرف محافظ حسابات وخاصة إذا تعلق الأمر بشركات الأسهم (SPA) والشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) [2].

[*] معلومات خاصة بالباحث من خلال الممارسة المهنية .

[2] BENBERRAH SAMIR CH. De Cour université de Batna **Source citée précédemment**

المطلب الثالث : أهداف محافظة الحسابات

إن خلق أو إنشاء أي مهنة أو أي نشاط لابد أن يكون من ورائه هدف أو أهداف معينة نصبو إلى تحقيقها أو الوصول إليها، ولكن هناك بعض المهن والأنشطة تتغير أهدافها عبر الزمن، و محافظة الحسابات كواحدة من هذه المهن فإن أهدافها تغيرت تماشيا ومراحل تطورها، منذ نشأتها إلى يومنا هذا وما ذكرنا سابقا أن مهنة محافظة الحسابات هي أحد أنواع التدقيق المحاسبي والمراجعة، ولهذا فإن أهدافها كانت هي نفسها أهداف التدقيق بصفة عامة في مراحلها الأولى، إلا ما كان يميزها فقط هو تخصص المدقق في المراقبة المحاسبية واستقلاليته عن الهيئة التي يراقبها [1].

وبالتالي فإن أهدافها في البداية تمحورت حول اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير التي قد توجد في السجلات والدفاتر المحاسبية، ومع مرور الزمن وتطور الأحداث الاقتصادية والاجتماعية أصبح الهدف بالإضافة إلى اكتشاف الغش ، والتزوير والأخطاء هو التأكد من سلامة العمليات المالية المسجلة بالدفاتر المحاسبية وصدق المركز المالي المبين في القوائم المالية المقدمة من طرف المكلفين بالتسيير، ثم تلتها أهداف أخرى كان أهمها هو فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من سلامته وما مدى تطابقه ومتطلبات التسيير باعتباره مصدر للمعلومات المالية الواجب تسجيلها في السجلات المحاسبية، ومع تطور التدقيق والمراجعة أصبح الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وعدالة عرض القوائم المالية [2].

ومع ظهور وتطور لمنظمات والاتحادات المنظمة لمهن المحاسبة، التدقيق والمراجعة على المستوى الدولي، الإقليمي والمحلي، اصبحت أهداف محافظة الحسابات تتلخص فيما يلي :

- إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق كل ما هو محاسبي ومالي متضمن في تقرير مجلس إدارة الشركة موضوع المراقبة .

- التحقق من دقة وصحة عرض القوائم المالية وإعدادها حسب المعايير والإجراءات المعمول بها .

- التأكد من شرعية وصحة العمليات المالية المدونة في السجلات المحاسبية .

- ضمان مبدأ استقلال السنوات المالية .

- بتقييم نظام المراقبة الداخلية وإبراز نقاط الضعف الموجودة فيه .

---

* إضافة خاصة بالباحث .

[2] د. شريقي عمر (مصدر سبق ذكره) ص : 20- 21 .

- تأكيد الوجود المادي للعناصر المملوكة (جرد مادي صحيح لممتلكات المؤسسة أو الهيئة).

وخلاصة لما سبق نستطيع القول ان الهدف الرئيسي لمحافظة الحسابات هو تأكيد ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة محل المراقبة ونتائج أعمال السنة المالية موضوع الفحص والتدقيق ، وان رأي محافظ الحسابات يعتمد على مدى احترام المؤسسة للإطار الذي أعدت البيانات المالية على أساسه [1] .

المبحث الثاني : خصائص ومهام محافظة الحسابات

[1] محمد بوتين (المراجعة ومراقبة التسيير من النظرية إلى التطبيق) ص: 19 – 21 .

المطلب الاول : خصائص محافظة الحسابات

إن لكل مهنة خصائص تميزها عن باقي المهن الأخرى، وإلا لم تفرد لها تسمية تختلف عن مثيلاتها التي تتشابه معها في طبيعة النشاط والمجال الذي تنشط فيه، ومحافظة الحسابات واحدة من هذه المهن التي لها نفس مجال النشاط مع مهنة الخبرة المحاسبية، مسك المحاسبة وما يتعلق بها، التدقيق الداخلي والخارجي مراجعة الحسابات والخبرة القضائية، وعلى هذا الأساس كان لابد أن نشير إلى أهم خصائص هذه المهنة ونحاول شرحها باختصار وهي كالآتي :

- الاستقلالية (L'indépendance)

- الكفاءة (La compétence)

- استمرارية المهمة (la permanence la mission)

- سلطة التحقيق (un pouvoir d'nvestigation)

- عدم التدخل في التسيير (la nom immixtion dans la gestion)

- التدخل الشخصي المسئول (une intervention personnelle assujettie a responsabilité) .

الاستقلالية : إن إن محافظة الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، كي يستطيع أداء مهمته في إطار مراقبة حسابات المؤسسة التي يعين فيها على أتم وجه، وإبداء رايه بكل حرية حول القوائم المالية المقدمة من طرف المكلفين على مستوى المؤسسة، تدخل المشرع وخصه بجملة من المتعارضات (l'i ncompatibilités) التي لا تسمح له بصفته مراقب (Controleur) أن تكون له أية علاقة بالمؤسسة بصفتها مراقبة (Controlé) حتى لا يؤدي هذه العلاقة على كسر مبدأ الاستقلالية الذي من المفروض ان يتميز به محافظ الحسابات عن باقي ممارسي المهن المماثلة[1].

وعلى سبيل المثال نجد أن القانون التجاري الجزائري لسنة 2007 نص في المادة 715 مكرر 6 (معدلة) لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركات المساهمة :

1- الأقرباء والأصهار لغاية الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة .

[1] Mohaled Amine Hadje Expert comptable C.A.C (Source précédente) p 12.

2- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأسمال الشركة هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأسمال هذه الشركات .

3- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا [1].

4- الأشخاص الذين منحتهم الشركة اجرة بحكم وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات إبتداءا من تاريخ إنهاء وظائفهم .

5- الاشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداءا من تاريخ إنهاء وظائف هم فإذا حصل داع من دواعي عدم الملائمة المبنية أعلاه أثناء الوكالة، وجب على المعني ان يتوقف فورا عن ممارسة مهامه وان يبلغ مجلس الإدارة بعد خمسة عشرة يوما على الأقل بحصول عدم الملائمة المذكورة .

كما أن القانون 10-01 الصاد ر بتاريخ 29 جوان 2010 المنظم لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد نص في المواد من 64 إلى 70 على ما يلي :

* **المادة 64 :** لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون .

- كل نشاط تجاري، في شكل وسيط أو وكيل بالمعاملات التجارية والمهنية .

- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني .

- كل عهدة إداريةأو العضوية في مجلس مراقبة الشركات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، ما عدا شركات ممارسة محافظة الحسابات المنصوص عليها في المادة 46 من هذا القانون (10-01) .

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

- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة .

* **المادة 65 :** يمنع محافظ الحسابات من :

- القيام مهنيا بمراقبة الشركات التي تمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة .

[1] القانون التجاري لسنة 2007 ص 189 .

- القيام باعمال تسيير سواءا بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين .

- القبول 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 خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها .

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته .

* **المادة 66 :** زيادة على حالات التنافي المنصوص عليها في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري والمادتين 64 و 65 من القانون 10-01 المذكورتين أعلاه، 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 (03) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة .

* المادة 67 : يمنع الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة .

* المادة 68 : إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (02) للحسابات أو اكثر فعن هؤلاء يجب ان لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وان لا تربطهم اية مصلحة وأن لا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات [1].

* المادة 70 : يمنع الخبير الحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي ب صفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب وظيفة أو مهمة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية.

الكفاءة : المقصود بالكفاءة هو أن يكون محافظ الحسابات متحصل على مستوى جيد في التكوين النظري والتطبيقي في مجال المحاسبة، التدقيق المالي والمحاسبي، قانون الشركات، القانون الجنائي للاعمال، القانون التجاري، القانون المدني ، الجباية، الاقتصاد، وإتقان استعمال الإعلام الآلي والبرمجيات ووسائل الاتصال الحديثة كالشبكة العنكبوتية (internet)[2]، وإتقان اللغة المستعملة في تحرير التقارير والمراسلات بأنواعها "*"..الخ، الذي يؤهله لاحتواء المشاكل والمسائل المختلفة والمعقدة التي تصادفه خلال انجاز المهمات الموكلة إليه، بحيث يعبر هذا المستوى عن ميزة مهمة من دونها فإن الحماية المعروضة على المساهمين وأصحاب المصالح وذوي

[1] القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 (المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد) ج.ر. رقم 42 بتاريخ 11 جويلية 2010 ص 10- 11 .

[2] إضافة خاصة بالباحث من خلال التجربة المهنية (في عالم يتسم بالسرعة في التطور التكنولوجي لا يمكن القيام بمهمة مثل محافظة الحسابات بالاعتماد على الوسائل التقليدية بالإضافة إلى عدم اتقان اللغة التي سيحرر بها التقرير لا يمكنه إيصال المعلومة كاملة إلى الفئة المستهدفة).

العلاقة مع المؤسسة بخصوص المعلومات المالية المقدمة من الطاقم المسير ستكون غير مضمونة وغير موثوق بها .[1]

استمرارية المهمة : يقصد باستمرارية المهمة هو أن محافظ الحسابات له حرية وسلطة التدخل في أي وقت خلال السنة المالية لإجراء عمليات الفحص والمراقبة التي يراها ملائمة وضرورية لإتمام مهمته، هذا يعني أن سلطاته غير محددة زمنيا وهي خاصية سنها له المشرع، حيث أشارت في المادة 715 مكرر (معدلة) من القانون التجاري لسنة 2007 إلى أن مهمة محافظ الحسابات هي مهمة دائمة، وأجاز لهم أن يجروا طيلة السنة التحقيقات والمراقبات التي يرونها مناسبة، إذا هذه الاستمرارية في التدخل هي مفيدة لكل من مديري المؤسسة ومحافظ أو محافظي الحسابات معا .

بالنسبة لمديري المؤسسة هناك تدخل دائم لشخص فني يمتهن المراقبة الوقائية ويقدم النصائح ، أما بانسبة لمحافظي الحسابات تعني جعل المراقبة دائمة وتساعد على توزيع الاشغال بصفة عقلانية على الوقت المتاح وبالتالي ينظمون برامج التدخلات على النحو التالي :

- الأشغال الواجب الالتزام بها منذ بداية التعيين .

- الأشغال الواجبة التنفيذ خلال السنة المالية .

- الأشغال الواجبة التنفيذ بعد إقفال الحسابات .

- الاشغال الواجبة التنفيذ بانتظام عند انجاز مهمة خاصة .[2]

سلطة التحقيق : في إطار انجاز المهمة الموكلة إليهم ومن أجل مراقبة فعالية، محافظي الحسابات لهم الحق في الإطلاع على جميع الوثائق التي يرونها مفيدة وضرورية لإجراء عملية الفحص والتحقق من صحة وسلامة المعلومات موضوع التدقيق، نجد هذه السلطة مخولة قانونا بنص المادتين 716 و 731 من القانون التجاري الجزائري كما يلي :

- **المادة 716 :** عند قفل كل سنة مالية، يضع مجلس الغدارة أو القائمون بالإدارة، جردا بمختلف عناصر الاصول والديون الموجودة في ذالك التاريخ .

ويضعون أيضا حساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية .

---

[1] Experts comptables Nacer - e ddine SADI et ali mazou (source précédente) p.47-48 et 49.

[2] BENBERRA SAMIR (soure précédente) p 09.

ويضعون تقريرا مكتوبا عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية المنصرمة [1].

وتوضع المستندات المشار إليها في هذه المادة تحت تصرف مندوبي الحسابات خلال الأربعة أشهر على الأكثر والتالية لقفل السنة المالية .

- **المادة 831 :** يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20000 دج إلى 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس الشركة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون وكل شخص في خدمة الشركة يعتمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للإطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم خاصة فيما يتعلق بالاتفاقيات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر [2].

كما نجد كذلك أن القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أعطى لمحافظي الحسابات دون غيرهم سلطة التحقيق والمساءلة خلال عهدتهم لمراقبة حسابات الشركة أو الهيئة الموكلة إليهم وذلك من خلال المادتين 31 و 32 وذلك بالنص التالي :

- **المادة 31 :** يمكن محافظ الحسابات الإطلاع في اي 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 التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة .

- **المادة 32 :** يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلى، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها .

نستخلص من المادة 32 أعلاه أن محافظي الحسابات لهم الحق في الإطلاع وفحص كل وثائق المؤسسات التي تربطها علاقة ملكية راس المال بالمؤسسة وموضوع المراقبة مثل الفروع والوحدات التابعة لها ولكنها مستقلة في ما يخص التسيير والمالية، كذلك المؤسسات المساهمة في رأس مال المؤسسة المراقبة أو العكس أي المؤسسة المراقبة مساهمة في رأسمال هذه المؤسسات سواء كان ذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وهذا ما يفسر ويؤكد أن سلطة محافظ الحسابات غير محدودة لا بوقت التدخل ولا بمجال الفحص والمساءلة [3].

عدم التدخل في التسيير : بحكم أن محافظ الحسابات هو مراقب خارجي مهمته الأساسية هي إبداء رأي محايد حول مصداقية المعلومات ذات الطابع المالي والمحاسبي المقدمة من طرف المؤسسة التي يراقبها، فإن من البديهي

[1] القانون التجاري لسنة 2007، مرجع سبق ذكره، ص 217 .

[2] القانون التجاري لسنة 2007، مرجع سبق ذكره، ص 264 .

[3] القانون 10 – 01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 (مصدر السابق) ج ر رقم 42 بتاريخ 11 جويلية 2010 ، ص 08 .

لا يمكن باي صفة من الصفات أن يكون طرفا في اتخاذ القرارات أو المشاركة في إعداد الخطط التي تخص المؤسسة، او المساهمة في إعداد القوائم المالية (بمعنى لا يمكنه أن يكون قاضيا وطرفا في نفس الوقت) وعلى الأساس فإن معظم التشريعات المنظمة لمهنة محافظة الحسابات أو ما يسمى في بعض الدول بالتدقيق القانوني اكدت على عدم تدخل محافظ الحسابات أو المدقق القانوني في شؤون تسيير المؤسس موضوع المراقبة، ومن بين هذه التشريعات نجد التشريع الجزائري وإن كان لم يشر بدقة ووضوح إلى هذه الخاصية فيما يخص محافظ الحسابات إلا انه اشار إليها بصفة ضمنية، حيث نقرأ ذلك في القانون 88-01 الصادر بتاريخ 1988/01/12 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث نصت المادتان 41 و 58 منه على ما يلي :

- **المادة 41 :** تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية لتقييم اقتصادي دوري يقوم به جهاز مؤهل لهذا الغرض عن طريق التنظيم .

يتم هذا التقييم الاقتصادي للاستغلال باستثناء كل تدخل أو عمل مباشر في إدارة وتسيير المؤسسة أو المؤسسات المعنية .

يترتب عن مخالفة أحكام الفقرة السابقة تطبيق المادة 58 أدناه :

- **المادة 58 :** لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة أو تسيير المؤسسة الاقتصادية، خارج الأجهزة المشكلة قانونا والمعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها .

تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن [1].

كما أشارت الفقرة الأخيرة من المادة 23 من القانون 10-01 المحددة لمهام محافظ الحسابات إلى عدم التدخل في التسيير بالنص التالي :

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير [2].

التدخل الشخصي المسئول : إن أهم ما خص به التشريع مهنة محافظة الحسابات عن باقي مهن المراقبات المالية والمحاسبية وهو تحمل محافظ الحسابات شخصيا مسؤولية نتائج المراقبة والفحص التي أجراها على

[1] القنون 88-01 الصادر بتاريخ 1988/01/12 مرجع سبق ذكره، ج.ر. رقم 2 بتاريخ 13 يناير 1988 ص .ص 36، 38.

[2] القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 (مصدر سابق) ج.ر. رقم 42 بتاريخ 11 جويلية 2010، ص 07 .

المعلومات المقدمة له من طرف المؤسسة أو الهيئة التي أوكلت له مهمة تدقيق حساباتها، حتى ولو استعان بمعاونين، مراسلين أو خبراء من اختياره هو .

وهناك نوعان من المسؤوليات المعرض لها محافظي الحسابات أو من الواجب تحملها وهما :

- المسؤولية المدنية

- المسؤولية الجنائية

وسنتناول بنوع من التفصيل والشرح هاتين المسؤوليتين في المطلب الثالث من هذا المبحث [1].

المطلب الثاني : شروط ممارسة مهنة محافظة الحسابات .

إن أي مهنة من المهن تتطلب شروط لممارستها بحيث أن هذه الشروط تختلف باختلاف ميدان المهنة المراد ممارستها، حتى على مستوى ميدان المهنة نفسها تختلف الشروط حسب المجال الذي يرغب الشخص الممارسة فيه، فلما نقول ميدان الصناعة مثلا فهو ميدان واسع ومتشعب وله عدة مجالات وتخصصات وبالتالي توجد هناك شروط تحكم الولوج إلى قطاع الصناعة بصفة عامة وشروط أخرى خاصة بالمجالات وتخصصات وبالتالي توجد هناك شروط تحكم الولوج إلى قطاع الصناعة بصفة عامة وشروط أخرى خاصة بالمجالات والأقطاب والتخصصات المتواجدة في هذا الميدان، ومن هنا نخلص إلى القول أن كل مهنة لها شروط عامة وشروط خاصة تتحكم في ممارستها، ومنه فإن كل من يرغب في امتهان مهنة معينة يجب أن تتوفر فيه هذه الشروط، وبما أن محافظة الحسابات هي مهنة تنتمي إلى ميدان المحاسبة والتدقيق والمراجعة فلها ما يحكمها من هذه الشروط، والتي نحاول أن نلخصها في ثلاثة نقاط رئيسية تتمثل في :

- ✓ الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق
- ✓ الشروط العامة لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر
- ✓ شروط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

1- الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق

بصفة عامة يرتكز عمل أي مدقق حسابات على تقييم نظام الرقابة الداخلية أولا لأنه هو أساس التوجيه للعمل المحاسبي، ثم فحص وتدقيق التدفقات المالية والعينية الناتجة عن نشاط المؤسسة والتأكد من مدى انتظامها وقانونيتها وصحة تسجيلها محاسبيا سواء بصفة شاملة (مراجعة كل العمليات) أو جزئية حسب نوع

[1] Société nationale de comptabilité (Guide d'audit et de commissariat aux comptes) (source précédente) p 5110.

التدقيق المطلوب منه أو اعتماد الفحص بالعينات، والتأكد كذلك من مصداقية القوائم المالية الناتجة عن هذه التسجيلات وإعداد تقرير في نهاية المهمة يتضمن رأيه حول هذه القوائم ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة المعنية، مدعما هذا الرأي بالملاحظات والتوصيات وذا التحفظات إن وجدت وبالتالي يعمل على إضفاء نوع من الثقة على تلك القوائم المالية .

ويتضح ن خلال المراجع المهتمة بموضوع التدقيق والمراجعة، التي اطلعنا عليها سواء في المكتب أو على المواقع الإليكترونية، أن الشروط الموضوعة في عدة دول لممارسة هذه المهنة تقريبا متطابقة فيما بينها، وخاصة الشروط العامة منها، والجزائر من بين هذه الدول التي اهتمت بهذه المهنة منذ الاستقلال وخصتها بمجموعة من الشروط وذلك من خلال القوانين التي سنتها لتنظيم مهنة التدقيق والمراجعة بما فيها محافظة الحسابات وعلى هذا الأساس ارتأينا تناول هذه الشروط في تصنيفين وهما الشروط العامة والشروط الخاصة [1].

2- الشروط العامة لممارسة مهنة محافظة الحسابات :

إن هذه الشروط تضمنتها مختلف التشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة والخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات الصادرة منذ الاستقلال إلى يومنا هذا ومنها الأمر رقم 71 – 82 الصادر بتاريخ 1971/12/29 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب الذي نص في مادته العاشرة على ما يلي : لكي يرخص المحاسبون والخبراء المحاسبون بممارسة مهنتهم، يجب أن تتوفر فيهم الشروط التالية : [2]

1) أن يكونوا من الجنسية الجزائرية .

2) أن يكونوا متمتعون بحقوقهم الوطنية .

3) أن لا يكونوا محكومين سابق بعقوبة جنائية أو جزائية جسدية أو مشينة .

4) أن يكونوا متممين الخدمة المدنية طبقا للمادتين 45 و 46 من هذا الأمر .

5) أن يكونوا مستكملين ال 25 عاما على الأقل .

6) أن يكونوا مقيمين بصفة رئيسية في الجزائر .

[*] إضافة خاصة بالباحث .

[2] د. شريقي عمر، مرجع سابق، ص ، ص 120 – 121 .

7) أن يكونوا حائزين لإحدى شهادات الدولة الآتية (شهادة ديبلوم خبير محاسب بالنسبة للخبراء المحاسبين أو شهادة بروفي مهنية (Brevet professionnel) لمحاسب بالنسبة للمحاسبين أو ما يعادل هاتين الشهادتين)[1].

كما جاء في نص المادة السادسة من القانون رقم 91-08 بتاريخ 1991/04/27 ما يلي :

لممارسة مهنة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد في المجالات المحددة في المادة الأولى من هذا القانون يجب أن تتوفر الشروط التالية :

1) الجنسية الجزائرية .

2) التمتع بكل الحقوق المدنية .

3) أن لا يكون المرء صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف لاسيما الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلق بالمنع من ممارسة حق التسيير والإدارة في المجالات المحددة في المادة الأولى من هذا القانون .

4) توفر الشهادات والانجازات المشترطة قانونا .

5) التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حسب الشروط التي ينص عليها هذا القانون .

6) تأدية اليمين المنصوص عليها في المادة 4 من هذا القانون [2].

أما القانون 10 – 01 الصادر بتاريخ 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، أدخل بعض التعديلات على الشروط الواردة في التشريعين السابقين وأوردها حسب نص المادة 08 منه كما يلي : لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد يجب أن تتوفر الشروط الآتية :

1) أن يكون جزائري الجنسية .

2) أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي :

[1] الأمر رقم 71 – 82 الصادر بتاريخ 1971/12/29 (المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب) ج.ر. رقم 107 بتاريخ 1971/12/30، ص 1853 .

[2] القانون رقم 91-08 الصادر بتاريخ 1991/04/27 ج.ر. رقم 20 بتاريخ 1991/05/01 ص 652.

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

ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، ان يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها .

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

3) التمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية .

4) أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة .

5) أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون .

6) تأدية اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من هذا القانون كما يلي : **"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحارف الشريف، والله على ما أقول شهيد"** .[1]

نلاحظ أن القانون 91-08 ألغى بعض الشروط التي كانت موجودة في الأمر 71-82 مثل شرط السن، الخدمة المدنية، الإقامة الرئيسية في الجزائر وشهادة الدولة وشهادة البروفي وأحدث شروطا أخرى مثل توفر الشهادات والإنجازات المشترطة قانونا والتسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .

أما بالنسبة للقانون 10-01 أحدث عدة شروط من بينها الحيازة على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو ما يعدلها بالنسبة للخبير المحاسب والشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو ما يعادلها، بحيث هاتان الشهادتان يجب الحصول عليهما من معهد التعليم المتخصص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ويتم الالتحاق بهذه المعاهد عن طريق إجراء مسابقة للمترشحين الحاصلين على شهادات جامعية في الاختصاص يحددها التنظيم، كما اشترط الحصول على الشهادة الجزائرية للمحاسب من مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف المهني، او تلك المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي .

[1] القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 (مصدر سابق) ج.ر. رقم 42 بتاريخ 11 جويلية 2010 ص 05.

كما أحدث هذا القانون كذلك شرط الاعتماد المسبق من طرف الوزير المكلف بالمالية، واشترط أيضا على طالب الممارسة كل حسب اختصاصه ا لتسجيل المسبق في الهيئة المنظمة للمهنة التي يرغب ممارستها [1].

3- شروط المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة :

إن المعرفة المتخصصة يراد بها المعلومات المتحصل عليها عن طريق التكوين والتدريب الأكاديمي المعبر عنها بالشهادات الممنوحة من مؤسسات التعليم والتكوين كالجامعات، المدارس العليا والمعاهد المتخصصة مضافا إليها المهارات المكتسبة عن طريق التدريب التطبيقي والممارسة الميدانية، ولهذا فإن مهنة التدقيق بصفة عامة ومحافظة الحسابات بصفة خاصة كغيرها من المهن تقتضي توفر مجموعة من المعارف المتخصصة لدى المترشح لممارسة هذه المهنة، وذلك في المجالات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة بحيث يجب أن تكون مرتبة حسب الأولوية والأهمية في الممارسة، التحكم في تقنيات المحاسبة بمبادئها وقوانينها التي تنظمها، الدراية الكاملة بالقوانين التي تساعد على كيفية مسك المحاسبة ومعالجة المعلومات المالية والمحاسبية مثل القانون التجاري، القوانين الضريبية، القانون الجنائي للأعمال، القانون المدني، قانون العمل قوانين المالية، قانون الصفقات....الخ، بالإضافة إلى القوانين المنظمة للمهنة وكذلك إتقان استعمال بعض الوسائل الواجب استعمالها في انجاز المهمة مثل اللغة، التقنيات الحديثة كالبرمجيات، وسائل الاتصال الحديثة [2] .

كما يجب على المترشح لممارسة مهنة محافظة الحسابات أن تكون لديه معرفة واسعة وشاملة حول المهنة بحد ذاتها مثل واجبات محافظ الحسابات، حقوقه، أخلاقيات المهنة، حدود ومجالات التدخل، المعايير الواجب اعتمادها في عملية التدقيق منذ بداية المهمة إلى نهايتها .

وبغرض تنظيم مهنة التدقيق والمراجعة وإرساء ثقافة المعرفة المتخصصة لدى الراغبين في ممارسة هذه المهنة سنت الجزائر العديد من التشريعات منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، كان آخرها القانون 10-01 الذي سبق ذكره، حيث كان الهدف منه هو استدراك النقائص المسجلة في ميدان تكوين هذه الفئة وذلك بإعادة النظر في شروط الترخيص بالممارسة وإحداث معاهد متخصصة للتكوين للرفع من كفاءة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين، وجعل هذه المهن تتماشى ومتطلبات الاقتصاد الوطني [3] .

المطلب الثالث : محافظة الحسابات كمهام ومسؤوليات

[1] القانون 10 – 01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 (مرجع سبق ذكره) ص 05.

[*] إضافة خاصة بالباحث .

[3] د. شريقي عمر مرجع سبق ذكره، ملخص، ص ص 122 – 124 .

إن محافظة الحسابات كمهنة هي عبارة عن مجموعة من المهام يجب على المدقق القيام بها أو انجازه، وبحكم أهمية هذه المهام وقيمتها لدى العديد من الأطراف المهتمة بشأن المؤسسة أو الهيئة، إذ أن انجاز هذه المهام ستترتب عنها نتائج تبنى على أساسها قرارات الأطراف المهتمة، قد تكون هذه القرارات جد مهمة سواء بالسلب أو بالإيجاب، وعلى هذا الأساس فإن المدقق يتحمل مسؤوليته كاملة بخصوص النتائج التي توصل إليها، وعليه يجب أن نبين ما هي مهام ومسؤوليات ممارسة مهنة محافظة الحسابات .

1) مهام محافظ الحسابات : إذا كانت المهمة الأساسية لمحافظ الحسابات ترتكز على نراقبة حسابات المؤسسة من أجل إبداء رأي حول نظاميتها ومصداقيتها، هذا لا يعني أن المهمات الأخرى المسماة بالخاصة أو الإستثنائية (missions particuliéres et specials) تقل أهمية، بل تجعل من محافظ الحسابات مراقب حقيق يشبه الضبطية القضائية، وعليه فإن مهام محافظ الحسابات يمكن تعدادها كما يلي :[1]

1-1 المهمة المحاسبية (la mission comptable) :

كما ذكرنا في التقديم تعتبر هذه المهمة أساسية لمحافظ الحسابات، والهدف منها هو التصديق على نظامية الحسابات والقوائم المالية، هذا يعني أنه يجب عليه فحص المستندات المحاسبية المتمثلة في السجلات المحاسبية، حسابات الخزين، محفظة الأوراق المالية وكل قيم ممتلكات الشركة ومراقبة قانونية ومصداقية الجرد المادي والميزانية، وزيادة على فحص المستندات المحاسبية يجب عليه كذلك فحص صحة ومطابقة الحسابات السنوية والوضعية المالية للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص .

وللتوضيح فإن المقصود بالمراقبة القانونية للجرد المادي والميزانية ليست هي المصادقة على دقتهما وحقيقتهما، وإنما مصطلح المراقبة القانونية لهذين العنصرين يراد به مدى مطابقتهما للقوانين والنظم المعمول بها، خاصة الأحكام الواردة في المادة 715 مكرر 4 (معدلة) من القانون التجاري وذا أحكام القانون رقم 07-11 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي، أما المصداقية فالمراد منها هو غياب عنصر الضرر في المعلومات المقدمة وانعكاسها على الوضعية الاجتماعية للمؤسسة، على عكس الحقيقة والدقة التي يصعب الوصول إليهما بصفة مطلقة وذلك لعدة أسباب منها التضخم، تدهور قيمة العملة تأثير المعلومة غير المحاسبية، عدم وجود سوق مالية نشطة (سوق الأوراق المالية) وعدم وجود سوق منتظمة للقيم غير المنقولة تساعد على التقييم الحقيقي لممتلكات المؤسسة، وهذه عوامل نسبية لا تساعد على التحكم المطلق على دقة وحقيقة القوائم المالية

[1]. Guide d'audit et de commissariat aux comptes (SNG) (SOURCE PR2C2DENTE P 5107

وقوائم الجرد المادي، وعلى هذا الأساس يفضل استعمال مصطلح أقرب وهو "القانونية والمصداقية"، ولهذا نقول أن المهمة المحاسبية في إطار محافظة الحسابات ليست هي المراجعة الكلية والشاملة للمحاسبة [1] .

1-2- المهام الخاصة (les missions particuliéres) : هناك عدة مهام خاصة يجب على محافظ الحسابات القيام بها وإصدار تقرير خاص للبعض منها وهي كالآتي :

-1-2-1 فحص تطبيق القانون المتعلق باسهم الضمان (les actions de garanti) : نص القانون التجاري لسنة 2007 على أن أعضاء مجلس الإدارة للشركات ما عدا العمومية يجب أن يحوزا على عدد من الأسهم تمثل على الأقل 20 % من رأس المال الاجتماعي، تخصص لضمان جميع أعمال التسيير حتى ولو كانت أعمال فردية، ولا يحق لهم التصرف فيها وعلى محافظ الحسابات أن يفحص ويتأكد بأن هذا الإلزام تم احترامه ويتجلى ذلك بوضوح في نص المواد من 619 – 621 كما يلي :

المادة 619 (معدلة) : يجب على مجلس الإدارة أن يكون مالكا لعدد من الأسهم يمثل على الأقل 20 % من راس مال الشركة ويحدد القانون الأساسي الأدنى من الأسهم التي يحوزها كل قائم بالإدارة .

تخصص هذه الأسهم بأكملها لضمان جميع أعمال التسيير، بما فيها الأعمال الخاصة بأحد القائمين بالإدارة وهي غير قابلة للتصرف .

إذا لم يكن القائم بالإدارة في اليوم الذي يقع فيه تعيينه، مالكا للعدد المطلوب من الأسهم، أو توقفت أثناء توكيله ملكيته لها فإنه يعتبر مستقيلا تلقائيا إذا لم يصحح وضعيته في أجل ثلاثة أشهر .

المادة 620 : يجوز للقائم بالإدارة السابق أو لذوي حقوقه استرجاع حرية التصرف في أسهم الضمان بمجرد مصادقة الجمعية العامة العادية هلى حسابات السنة المالية الأخيرة والمتعلقة بإدارته .

المادة 621 : يسهر مندوبو الحسابات تحت مسؤولياتهم على مراعاة الأحكام المشار إليها في المادتين 619 و 620 ويبلغون عن كل مخالفة في تقريرهم المرفوع للجمعية العامة السنوية. **"يجب أن تحمل هذه الأسهم عبارة غير قابلة للتنازل أو البيع "**

2-2-1- المصادقة على مبلغ الأجور المدفوعة لخمسة أشخاص ذووا الأجور المرتفعة : بمفهوم القانون التجاري وخاصة المادة 680 فقرة 3، فإنه يحق لكل مساهم أن يطلع خلال الخمسة عشر يوما السابقة لانعقاد الجمعية

[1] القانون 10-01 (مصدر سابق) ج.ر رقم 42 بتاريخ 11 جويلية 2010، ص 07.

Mohamed Amine Hadj Ali (Source précédente) p.15.

العامة العادية على المبلغ الإجمالي المصادق على صحته من **مندوبي الحسابات** للأجور المدفوعة للأشخاص المحصلين على أعلى أجر، مع العلم أن عدد الأشخاص يبلغ خمسة .

إن دور محافظ الحسابات هنا يرتكز على الفحص والتأكد من أن هذه الأجور الممنوحة لهؤلاء الاشخاص صحيحة ومبررة بالوثائق المطابقة للقانون، بحيث يمكنه أن يطلب من المسيرين على مستوى المؤسسة إعداد قائمة للخمسة أجور المرتفعة ويقوم بفحصها والمصادقة عليها بالمطابقة متبوعة بالإمضاء والتاريخ، وفي حالة اعداد هذه القائمة من طرف المؤسسة يقوم بإعداد تقرير خاص بذلك [1]

1-2-3- في حالة الرفع من رأس المال عن طريق تحويل الديون إلى أسهم : على محافظ الحسابات المصادقة على صحة ودقة إقفال الحسابات المتعلقة بالديون المعوضة بأسهم جديدة .

1-2-4- المساواة بين المساهمين : على محافظ الحسابات أن يضمن أن المساواة بين المساهمين محترمة حسب القواعد القانونية والتأسيسية، خاصة فيما يتعلق بحق التصويت، توزيع النتائج وفي حالة التخفيض من رأس المال، وذلك حسب المادة 712 (معدلة) من القانون التجاري لسنة 2007 التي تنص على ما يلي : تقرر الجمعية العامة غير العادية راس المال، التي يجوز لها أن تفوض لمجلس الإدارة أو لمجلس المديرين حسب الحالة، كل الصلاحيات لتحقيقه، غير أنه لا يجوز لها بأي حال من الأحوال أن تمس **بمبدأ المساواة بين المساهمين .**

ويبلغ مشروع تخفيض راس المال إلى مندوب الحسابات، قبل خمسة وأربعين يوما من انعقاد الجمعية .

1-2-5- فحص الاتفاقيات المبرمة بين الشركة والقائمين بإدارتها : إن القائمين بإدارة الشركة التي تكون موضوع تدقيق في إطار محافظة الحسابات، قد يكونون أعضاء في مجلس إدارة، مسيرين، مساهمين أو مالكي حصص في شركات أخرى، وحتى لا يكون هناك لبس حول الاتفاقيات ذات الاثر المالي التي تبرمها الشركة مع هؤلاء القائمين بالإدارة بطريقة مباشرة باعتبارهم أشخاص طبيعيين، أو بطريقة غير مباشرة عن طريق الشركات التي تربطهم بها علاقة مصلحة، وحفاظا على مصلحة الشركة وحمايتها من كل أشكال التدليس والاختلاس تدخل المشرع الجزائري وحدد كيفية منع أو إبرام هذه الاتفاقيات، وذلك ما نقرأه في المادة 628 (معدلة) من القانون التجاري والتي تنص على ما يلي : لا يجوز، تحت طائلة البطلان، عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان الجمعية العامة **بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات .**

ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة ومؤسسة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا شريكا أم لا، مسيرا أو قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة .

[1] القانون التجاري لسنة 2007، مرجع سبق ذكره، ص 159 – 174 .

ولا تسري الأحكام الأنفة الذكر على الاتفاقيات العادية التي تتناول عمليات الشركة مع زبائنها، ويحظر ذلك تحت طائلة البطلان المطلق على القائمين بإدارة الشركة أن يعقدوا على أي وجه من الوجوه قروضا لدى الشركة أو أن يحصلوا منها على فتح حساب جار لهم على المكشوف أو بطريقة أخرى، كما يحظر عليهم أن يجعلوا منها كفيلا أو ضامنا احتياطيا لالتزاماتهم تجاه الغير، **وعلى مندوبي الحسابات أن يقدموا تقريرا خاصا عن الاتفاقيات التي رخص بها المجلس .**

وتتولى الجمعية العامة الفصل في تقرير مندوب الحسابات، ولا يجوز الطعن في الاتفاقيات التي تصادق عليها إلا في حالات التدليس [1] .

ولا يجوز للقائم أو القائمين بالإدارة المعنيين أن يشتركوا في التصويت ولا تأخذ في الاعتبار أسهمهم لحساب النصاب والأغلبية .

كما نجد كذلك في القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تحديد مهام محافظ الحسابات حيث نصت المادة 23 على ما يلي : يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية :

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

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقري التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهم أو الشركاء أو حاملي الحصص .

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليه من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير .

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائم بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة .

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلى، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير [1].

---

[1]. Guide d'audit et de C.A.C (SNC) (source précédente) p 5107

القانون التجاري لسنة 2007 مرجع سبق ذكره ، ص : 162 – 186 .

1-3- المهام الاستثنائية : ويقصد بها المهام التي تنتج عن حدث استثنائي يؤثر على المعلومة المحاسبية والحياة الاجتماعية للمؤسسة ومن بين هذه المهام نجد :

1-3-1- التبليغ عن المخالفات والأخطاء : ويقصد بالمخالفات عدم تطابق العمليات المسجلة من طرف المؤسسة مع القواعد والإجراءات المعمول بها، أما الأخطاء فهي الغلطات المرتكبة أثناء التسيير حتى ولو كانت العمليات القانونية، بحيث تكون هذه الغلطات ذات دلالة ولها تأثير على نتائج التسيير، وتأكيدا لذلك جاء في نص المادة 715 مكرر 13 (جديدة) من القانون التجاري لسنة 2007 ما يلي :

يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم، ويطلعون علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها .

ومع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات ومساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الافعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم [2].

وفي كثير من الأحيان، هذه المخالفات والأخطاء تشكل الملاحظات أو التحفظات المتضمنة في تقرير المصادقة الذي يعده محافظ أو محافظي الحسابات، مثل النسيان المتعلق بعدم كفاية المئونات، المقاصة بين الحقوق والديون والأخطاء المرتكبة أثناء حساب المستحقات المحصلة، الأخطاء المتعلقة بمنح الأجور والمرتبات ...الخ .

ولكن هذا لا يعني أن محافظ الحسابات يجب أن ينشغل بالبحث المفصل عن المخالفات والأخطاء لأن الإلزام على عاتقه هو إلزام متعلق بفحص طريقة اصدار المعلومات ذات الطابع المالي والمحاسبي وليس الزام يتعلق بالوصول إلى نتائج الأخطاء والمخالفات، لأنه في غالب الأحيان يعتمد الفحص عن طريق العينات وبالتالي لا يمكنه الوصول إلى النتائج الكلية أو المطلقة للأخطاء والمخالفات .

1-3-2- الحق في استدعاء المجالس : إن انعقاد الجمعية العامة العادية يتم على الأقل مرة واحدة في السنة في غضون الستة أشهر التي تلي إقفال السنة المالية، وذلك حسب القانون التجاري المادة 676 (معدلة) للتذكير فإن عدم استدعاء الجمعية العامة العادية للانعقاد في الآجال القانونية يعد جنحة يعاقب عليها القانون، وأن فترة انعقاد الجمعية العامة لا يمكن تغييرها إلا بأمر من المحكمة (الغرفة التجارية) التي تبت في الدعوى بطلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين [3].

---

[1] القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 (مصدر سابق)، ج.ر. رقم 42 بتاريخ 11 جويلية 2010 ص 07 .

[2] Nacer – eddine SADI et ALI MAZOU (source précédente) p. 103 et 104 .

[3] القانون التجاري لسنة 2007 (مرجع سبق ذكره) ، ص 191.

وخلاف لما سبق، اي في حالة عدم احترام المجلس أو القائمين بالإدارة الآجال القانونية لاستدعاء انعقاد الجمعية العامة العادية، فإن محافظ الحسابات بصفته الضامن لاستمرار نشاط الاستغلال للمؤسسة خوله المشرع حق الاستدعاء لعقد الجمعية العامة العادية وتحديد جدول الأعمال، كما خوله كذلك هذا الحق لطلب عقد جمعية غير عادية، خاصة إذا تعلق الأمر بفقدان ثلاثة ارباع (4/3) من رأس المال الاجتماعي للشركة [1].

1-3-3- مبدأ التقييم وشكل القوائم المالية : كمبدأ محاسبي وقانوني، فإن طرق التقييم وكذا الأشكال المعتمدة في إعداد القوائم المحاسبية والمالية يجب أن تكون ثابتة من سنة مالية إلى أخرى ولا يجب تغييرها إلا في إطار تنظيم جديد [2].

وعليه فإن المؤسسة يجب عليها أن تعد هذه القوائم في كل سنة بنفس الأشكال وبنفس طرق التقييم التي تمت بها في السنوات السابقة، وعلى محافظ أو محافظي الحسابات أن يولوا ذلك الأهمية اللازمة أثناء قيامهم بالمهمة المحاسبية المشار إليها سابقا .

إذا أرادت المؤسسة تغيير شكل القوائم المالية وطرق تقييمها، يجب أن يقترح مشروع التعديل على الجمعية العامة في شكل حسابات معدة بالطرق القديمة والجديدة في نفس الوقت مرفقا بتقرير من مجلس الإدارة أو المسير حسب الحالة .

وعلى محافظي الحسابات القيام بفحص الحسابات المعدة من طرف مجلس الإدارة أو المسير في شكليها القديم والجديد وفحص التقرير المقدم بشأن هذا التعديل وإعداد تقرير خاص بذلك، وإذا كان تقرير مجلس الإدارة لا يتضمن التعديلات المطبقة على حسابات الشركة، يجب على محافظي الحسابات الإشارة إلى ذلك في تقريرهم [3].

وعلى أساس مقترحات وتقرير مجلس الإدارة **وكذا تقرير محافظ أو محافظي الحسابات**، تقرر الجمعية العامة بشأن التعديلات المقترحة، وهو ما نقرئه في نص المادة 717 (معدلة) من القانون التجاري والذي جاء فيه ما يلي : يتم حساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية في كل سنة مالية حسب نفس الأشكال ونفس الطرق التقديرية المستعملة في السنوات السابقة .

غير أنه في حالة عرض تعديل، تبت الجمعية في التعديلات المعروضة، بعد الإطلاع على الحسابات الموضوع حسب الأشكال والطرق القديمة والجديدة وبناءا على تقرير مجلس الإدارة أو القائمين بالإدارة، حسب الحال **وتقرير مندوبي الحسابات .**

---

[1] Guide d'audit et de C.A.C (SNG) source précédente) p 5121 .

[2] Mohamed Amine Hadj Ali (source précédente) p 15.

[3] قانون المحاسبة المادة 39 و 40 الطبعة الثانية 2015 بيرتي للنشر ص 12.

تودع حسابات الشركة المذكورة في المقطع الأول في المركز الوطني للسجل التجاري خلال الشهر الذي يلي مصادقة الجمعية العامة عليها، ويعد الإيداء بمثابة إشهار [1]

وكملاحظة يجب التنبيه إلى أن إعداد الوثائق السنوية بأشكال وبطرق تقييم مختلفة عن السنوات السابقة، دون ذكرها في تقرير التسيير والموافقة عليها من طرف الجمعية العامة تعتبر جنحة خاصة [2].

1-3-4- حيازة المساهمات (Acquisition de participations) : من المهام الاستثنائية الواجب على محافظي الحسابات الاطلاع عليها وفحصها وإعداد تقرير خاص بشأنها، نجد المساهمات التي حازتها الشركة خلال السنة المالية موضوع التدقيق في شركة أو شركات أخرى يوجد مركزها في الجزائر، بحيث يجب أن تذكر هذه المساهمات في تقرير مجلس الإدارة في الشطر الخاص بالعمليات المنجزة خلال السنة المالية، ويجب أن يشير مجلس الإدارة أو القائمين في الإدارة في تقرير التسيير الذي يعدونه إلى نشاط الشركات التي تمت المساهمة فيها وكذا النتائج المتحصل عليها من طرف هذه الشركات، وهذا ما أورده المشرع في نص المادة 732 مكرر 1 (جديدة) كما يلي : عندما تأخذ الشركة، خلال سنة مالية، مساهمة في شركة يوجد مركزها بالجزائر، أو تحصلت على أكثر من نصف رأسمال هذه الشركة، يذكر ذلك في التقرير الذي يقدم للمساهمين أو الشركاء والمتعلق بالعمليات التي تم إجراؤها خلال السنة المالية، **وعند الاقتضاء في تقرير محافظي الحسابات .**

يشير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير في تقريره إلى نشاط الشركات التابعة حسب مجال النشاط كما يظهر النتائج المحصل عليها .

المادة 732 مكرر 2 يقوم محافظان للحسابات على الأقل بمراقبة حسابات الشركات القابضة .

1-3-5- مهام التقييم (Missions d'é valuation): هناك عدة أعمال يقوم بها مجلس الإدارة أو القائمين بالإدارة خلال مدة حياة الشركة، تتصف بالإستثنائية ولها آثار مالية قد تكون مهمة تتطلب تقييما مستقلا على مدى قانونيتها ونزاهتها وانعكاساتها المتوقعة على استمرارية نشاط المؤسسة ونتائجها المتوقعة ومن جملة هذه الأعمال نتطرق إلى أهمها والتي نلخصها في الحالات الثلاث التالية :

1-5-3-1- حالة تعديل رأس المالي الاجتماعي : المعروف أن رأس المال الاجتماعي للشركة هو عبارة عن مجموع الحصص العينية والنقدية المقدمة من طرف المساهمين أو الشركاء عند تأسي الشركة والتي يجب أن تكون مبنية في القانون التأسيسي للشركة في شكل عدد من الأسهم أو الحصص، بحيث يكون لكل سهم أو حصة قيمة معينة معبر عنها بالنقود، ولا يجوز تعديله إلا بموافقة الجمعية العامة غير العادية للمساهمين .

[1] القانون التجاري لسنة 2007، مرجع سبق ذكره، ص 217 و 221 .

[2] Mohamed Amine Hadj Ali (Revue Algérienne de comptabilité et d'audit) (source précédente) p 20 .

والمقصود بتعديل رأسمال الشركة هو إما برفعه عن طريق إصدار أسهم جديدة أو بإضافة قيمة جديدة للأسهم الموجودة، وإما بالتخفيض من رأس المال بالطرق التي حددها القانون، حيث نجد أن القانون التجاري المعدل لسنة 2007 خصص المواد 687 إلى 713 لتنظيم وتحديد كيفية تعديل رأس المال الاجتماعي للشركات، كما بين في بعض هذه المواد دور محافظي الحسابات في ضمان مصداقية هذه العمليات التي يقوم بها مجلس إدارة الشركة أو القائمين بإدارتها، والزمهم بإعداد تقرير خاص بهذه العملية وتقديمه للجمعية العامة غير العادية، الذي يجب أن يشيروا فيه إذا كان هناك إلغاء لحق الأفضلية في الاكتتاب أم لا ، وهل تم التفاوض بشأنه أم لا، وللإشارة فإن الجمعية العامة التي تقرر رفع رأس المال يمكنها إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب[1]، وذلك ما نقرؤه في نص المادة 697 من القانون التجاري "يجوز للجمعية العامة، التي تقرر زيادة رأس المال، أن تلغي حق التفاضل في الاكتتاب وتفصل تحت طائلة بطلان المداولة بهذا الشأن، بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وتقرير مندوبي الحسابات .

إن محافظي الحسابات عليهم أن يضمنوا كذلك أن أحكام المواد السالفة الذكر قد تم احترامها وتطبيقها بالكامل، خاصة فيما يتعلق باكتمال النصاب والأغلبية يجب حسابهما بعد إقصاء حملة الأسهم الجدد الذين ليس لهم حق التصويت، كما يجب ايضا أن يبينوا في التقرير بان عناصر الحساب التي تم اعتمادها من طرف مجلس الإدارة هي صحيحة وصادقة .

ومن جهة أخرى، في حالة تخفيض رأس المال الاجتماعي، على محافظي الحسابات أن يتعرفوا جيدا على أسباب وشروط التخفيض والحرص على إلغاء الأسهم التي اشترتهم المؤسسة لنفسها اثناء عملية تخفيض رأس المال الغير مبرر من طرف الجمعية العامة، بحيث يمكن اعتباره تحايل وخيانة الثقة من مجلس الإدارة والقائمين بالإدارة، حيث نصت على ذلك المادتان 714 و 715 من نفس القانون بكل وضوح[2].

1-3-5-2- في حالة المدمج أو الانفصال (en cas de fusion ou de scission): في هذه الحالة التي تحدث استثناءا وليس دائما، بحيث تقوم الشركة موضوع التدقيق بدمج أو ضم أو شراء مؤسسة أخرى أو العكس تقوم بفصل أو التنازل أو بيع مؤسسة من المؤسسات التي تتبع لها، في هذا النوع من العمليات يجب على محافظي الحسابات اعداد وتقديم تقرير حول تسعير أو تقييم الحصص الخاصة بالمؤسسات المندمجة أو المنفصلة .

* لإضافة خاصة بالباحث .

[2] KAMEL HADOUCHE C.A.C Revue de l' auditeur N^0 2 du 25/10/2014 chambre nationale des C.A.C. p18 et 19.

- code de commerce de l'ann ée 2007 (source précédente) p 180 et 187 .

1-3-5-3- حالة تحويل الشركات (La transformation de la société): يقصد بتحويل الشركات هو تغيير شكلها القانوني، أي تحولها من نوع معين إلى نوع آخر، فمثلا يمكن لشركة مساهمة أن تتحول إلى شركة تضامن أو شركة ذات مسؤولية محدودة، ولكن بشرط أن يكون مر على تاريخ انشائها سنتان على الأقل وقامت بإعداد ميزانية السنتين الماليتين الأوليتين مع موافقة المساهمين عليهما (المادة 715 مكرر 15)، واشترط المشرع الجزائري أن يتخذ قرار التحويل بناءا على تقرير مندوبي الحسابات الذين يشهدون أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس مال الشركة (المادة 715 لامكرر 16 من القانون التجاري) .[1]

والمقصود بالأصول الصافية هو صافي المركز المالي للشركة الذي يحسب بالعلاقة التالية : ص.م.م. = الأصول الحقيقية – الخصوم الحقيقية .

1-3-5-4- تسديد تسبيقات على عوائد الأسهم (Paiement d'acomptes sur dividendes):

من المعروف أن عوائد الأسهم هي جزء من الأرباح الصافية المحققة من طرف الشركة التي توزع أو تسدد للمساهمين، كما يمكننا اعتبارها مكافئة للمساهمين على الأموال التي استثمروها، إلا أن هذه الأرباح لا يمكن تسديدها إلا بعد الموافقة المسبقة من الجمعية العامة العادية السنوية التي لها الحق في المصادقة على الحسابات الاجتماعية للسنة المالية المقفلة، غير أنه يمكن لمجلس الإدارة أو المسير أن يقرر تسديد تسبيق أو عدة تسبيقات على عوائد الأرباح بعد تأكده من وجود ربح قابل للتوزيع وإعداد ميزانية **مصادق عليها من طرف محافظ الحسابات**، بحث يجب أن يأخذ بعين الاعتبار في مفهوم الربح المحقق، تخفيض الاهتلاكات والمؤونات الضرورية، خسائر السنوات السابقة إن وجدت، ومخصصات الإحتياطات القانونية والنظامية ويشترط أن تكون التسبيقات المسددة أقل من الربح المسجل .

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا تدهورت وضعية الشركة بعد تسديد هذه التسبيقات، فإن الشركة ليس لها حق المطالبة باسترجاع مبالغ هذه التسبيقات .

وتعتبر العوائد وهمية أو غير حقيقية إذا تم توزيعها في حين ان الأرباح لا تكفي لتغطيتها، وبالتالي يمكن أن تقوم المسؤولية الجنائية للمسيرين، كما تقوم كذلك المسؤولية المدنية للمسيرين ومحافظي الحسابات وفي هذه الحالة يجب على الشركاء إرجاع مبالغ التوزيعات التي تحصلوا عليها [2] .

---

[1] القانون التجاري لسنة 2007 مرجع سبق ذكره، ص 217 . 221 .

Med Amine Hadj Ali (Revue Algér . de compt . et d'audit) (Source précédente) p20.

[2] د. عبد الوهاب رميدي، علي سماي (المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد) ص 71 دار هومة الجزائر ، طبعة 2011 .

وعلى هذا الأساس يجب على محافظي الحسابات إعطاء أهمية خاصة أثناء فحص وتدقيق العمليات المتعلقة بتوزيعات عوائد الاسهم من حيث مطابقتها للقوانين والإجراءات المعمول بها ومن حيث الدقة الحسابية والمساواة بين المساهمين والتأكد من وجود أو عدم وجود تسديد تسبيقات وهمية (Acomptes foctifs) على عوائد الأسهم [1].

1-5-3-5- الكشف عن الأعمال الإجرامية (La révélation des faits délictueux) :

في إطار ممارسة مهمتهم كمحافظي حسابات يجب أن يبلغوا وكيل الجمهوري بالأفعال الإجرامية التي اكتشفوها خلال عملية التدقيق والتي عملوا بها، كما لا يجب عليهم التستر على المعلومات الكاذبة التي أدلى بها مجلس الإدارة أو المسيرين ، أو يؤكدوا صحتها، ولم يحدد التشريع الوقائع الإجرامية، ولهذا يفهم من ذلك على أنها كل الأفعال الإجرامية المتعلقة بسير المؤسسة، المرتكبة من طرف مسيري وموظفي المؤسسة .

وغياب الكشف عن هذه الأفعال يدل على ارتكاب جنحة عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية وهو ما يؤدي إلى الفرضيات التالية حيال محافظ الحسابات :

- وجود فعل إجرامي .

- العلم بهذا الفعل .

- عدم الكشف عنه .

- سوء النية .

إن معرفة الوقائع في حد ذاتها تعتبر عنصر مادي لثبوت ارتكاب الجريمة تغني، عن الحاجة إلى السعي للحصول على الحقائق بشكل منهجي أو مفصل لهذه الوقائع .

وتأكيدا لما سبق ذكره، جاء في نص المادة 830 من القانون التجاري لسنة 2007 ما يلي : يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يعتمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها [2].

[1] Cite électronique : (h ttp://www.compta-online.com) date de comsultation : 25/04/2017 a 12h35.

[2] القانون التجاري لسنة 2007، مرجع سبق ذكره، ص 245 .

Med Amine Hadj Ali (Revue Algér .de compt et d'audit) (Source précédente) p 122.

2) مسؤوليات محافظي الحسابات : على ضوء الخصائص الست التي تميزت بها محافظة الحسابات عن باقي مهن التدقيق الأخرى وأهمها خاصية الاستقلالية، وعلى أساس المهام الملقاة على عاتق محافظي الحسابات، فإن هناك مسؤوليات يجب عليهم تحملها مقابل هذه الخصائص والمهام التي أوكلت إليهم حيث أن مهمة المراقبة الممارسة بكل استقلالية توجب منذ البداية التزامات ومسؤوليات تجاه الشركة والغير محددة من حيث المجال والآثار "حسب القواعد العامة للوكالة " وهذا ما أكدته المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري لسنة 2007 والتي نصت على ما يلي : مندوبو الحسابات مسؤولون، سواء إزاء الشركة أو الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم .

ولا يكونون مسئولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو اعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/ أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها [1].

وهذا يعني كما سبق وأن أشرنا، أن هذه الالتزامات هي تلك التي تخص إنجاز الأعمال المكلة إليهم وإعلام الجمعية العامة للمساهمين حول الوضعية العامة للشركة وتأكيد العمليات الخاصة، بحيث تشكل هذه الالتزامات على التوالي إعداد تقرير عام وتقرير خاص يقدمان حسب الدورة المحددة في القانون .

وفي مقابل استقلالية محافظي الحسابات في ممارسة مهامهم، تترتب عليهم المسؤولية في أوجهها الثلاث (مسؤولية مدنية تجاه الشركة، جنائية تجاه الصالح العام وتأديبية تجاه المهنة)، حيث يمكن تحريك الدعوى الجزائية مباشرة من طرف وكيل الجمهورية من أجل المصلحة العامة أو من طرف الشركة أو أحد الشركاء الذي يمثل الطرف المدني [2].

ولقيام إحدى هذه المسؤوليات في حق محافظي الحسابات يجب توفر العناصر الدالة على ذلك وهي كالآتي :

2-1- بالنسبة للمسؤولية المدينة : إن المسؤولية المدنية هي التزام شخص بتعويض عن ضرر ألحقه بالغير سواء كان هذا الالتزام محددا في نصوص أو غير محدد، وتكون عقدية إذا وقع الإخلال بعقد قائم بين المخطئ والمتضرر، وتقصيرية إذا وقع الإخلال بالتزام قانوني عام، يجوب عدم غلحاق ضرر بالغير سواء كان هذا الإخلال متعمدا أو غير متعمد .

وفي مهنة محافظة الحسابات فإن هذه المسئولية يتم تحملها في حالة ارتكاب أخطاء أو إهمال خلال تنفيذ محافظي الحسابات لمهمتهم، وهي ذات طبيعة تعاقدية تجاه المؤسسة موضوع التدقيق وتجاه المساهمين فيها، وتكتسي طبيعة اجرامية بالنسبة للغير، ولقيام هذه المسؤولية يجب توفر العناصر الثالثة التالية :

---

[1] D. AMOR Zahi (Revue Algérienne de comptabilité et d'audit N^0 3 5 2 DITION snc 3eme trimestre 1994 ^24 et 25.

[2] D. AMOR Zahi (source précédente) p 24 et 25 suite .

- الخطأ (La faute)

- الضرر (la préjudice)

- العلاقة السببية بين الخطأ والضرر (Le lien de causalité entre la faute et le préjudice)

وتوضيح هذه العناصر باختصار كما يلي :

2-1-1- الخطأ : يجب إثباته من طرف المدعي أو الطالب (الشركة المراقبة أو أحد المساهمين) في إطار مهمة مراقبة الحسابات، ولكي يثبت الخطأ أو الإهمال يجب أن يكون المبرر هو غياب العناية العادية لمحافظي الحسابات أثناء القيام بمهامهم، ويقصد بالعناية العادية بعض أو كل المفاهيم التالية :

- غياب بعض الفحوصات اللازمة

- عدم كفاية الفحوصات التي تم إجراؤها

- غياب التقرير أو بعض الإشارات في التقرير

- عدم كفاية التقارير

- معلومات غير دقيقة

2-1-2- الضرر : يجب أن يكون الضرر المسجل أكيدا وناتجا عن رابط سببي بمعنى تحمل خسارة تبعا للخطأ المرتكب من طرف محافظ أو محافظي الحسابات، في هذه الحالة يجب التركيز على مساهمة العناية العادية لمحافظي الحسابات لتجنب وقوع الأضرار أو التخفيف من آثارها عن حدوثها [1].

وعلى هذا الأساس يجب الإشارة إلى أن الوقائع المقدمة من طرف المتضررين هي الأساس لتبرئة أو عدم تبرئة محافظ أو محافظي الحسابات من المسؤولية .

كما يجب التذكير بأنه في مفهوم القضاء لا يعتبر إعفاء من المسؤولية للأسباب التالية :

- عدم كفاءة محافظي الحسابات

- صعوبات المراقبة غير المصرح بها

- عدم كفاية الوقت

[1] Guide d'audit et de C.A.C (S.N.C) (source précédente) p 5111 – 5112 et 5113 .

2-2- بالنسبة للمسؤولية الجنائية : تعرف المسؤولية الجنائية على أنها الالتزام بتحمل الآثار القانونية المترتبة على توافر أركان الجريمة، وموضوع هذا الالتزام الجزائي هو فرض عقوبة أو تدبير احترازي حددها المشرع الجزائي في حالة قيام مسؤولية أي شخص .

وفي مجال محافظة الحسابات، تعتبر هذه المسؤولية جد معقدة بسبب تعدد المخالفات المنصوص عليها في قانون الشركات، وعلاوة على المسؤولية المدنية، فغن محافظي الحسابات معنيون مباشرة بالجرائم الكثيرة التي عددها القانون التجاري بحكم التزاماتهم ومنها :

- إبلاغ وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي عملوا بها أو اكتشفوها .

- يكشفوا في تقريرهم للجمعية العامة المخالفات المرتكبة من طرف القائمين بالإدارة، بحكم أنهم مسؤولين مدنيا .

- أن يقدموا تقريرا إلى أقرب جمعية عامة يذكرون فيه المخالفات التي وجدوها خلال أداء مهمتهم [1].

وقد تم تحديد مسؤوليات محافظي الحسابات في المادتين 61 و 62 من القانون 10-01 المنظم لمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما حددت المادتين 829 و 830 من القانون التجاري العقوبات المترتبة عن الإخلال بالمسؤوليات السالفة الذكر [2].

كما تجدر الإشارة كذلك إلى أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية الجنائية باعتبارهم الفاعل المباشر (L'auteur direct) أو باعتبارهم متواطئين مع الإداريين العاملين بالشركة (complice des administrateurs).

في مفهوم الفاعل المباشر : يقصد به ارتكاب محافظي الحسابات مخالفات تتعلق بالمراقبة مثل :

- قبول وممارسة أو الاحتفاظ بوظيفة محافظ حسابات بالرغم من وجود التعارض أو التنافي لممارسة هذه المهنة .

- القصد في اعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة حول وضعية الشركة .

- في حالة عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها .

- في حالة ارتكاب مخالفة تتعلق بتعديل رأس المال الاجتماعي .

[1] مدونة النصوص التشريعية والتنظيمية لمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد دار بلقيس للنشر الجزائر ص 14 طبعة 2014 .

[2] القانون التجاري لسنة 2007 (مصدر سبق ذكره) ص 245 .

- التعمد في إعطاء أو تأكيد مؤشرات غير دقيقة في التقارير المقدمة للجمعية العامة من أجل اتخاذ قرار إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب للمساهمين .

- في حالة ارتكاب مخالفة تتعلق بفروع الشركة ومساهماتها .

- في حالة عدم الإشارة في التقرير إلى حيازة الشركة مساهمة في شركة أخرى يتواجد مقرها بالجزائر، أو حيازة أكثر من نصف (2/1) رأسمال شركة أخرى .

في مفهوم التواطؤ مع الإداريين : يقصد به التساهل أو التغاضي عن الجرائم المتعلقة باستعمال أموال الشركة وكذلك تلك الخاصة بعدم احترام قانون الشركات، بحيث كلما تدخل محافظ الحسابات في إطار المهمة التي أوكلت له إلا ويكون هناك تسهيل أو تسامح لارتكاب هذه الجرائم وذلك بعلم منه، ومن جملة هذه الجرائم نجد :

- التحايل في شتى أنواعه

- خيانة الأمانة

- إساءة استخدام ممتلكات الشركة

- نشر ميزانيات كاذبة أو خاطئة

- توزيع أرباح وهمية [1] .

ومع هذا كله، هناك حالة خفف فيها المشرع من مسؤولية محافظي الحسابات وهي الوضعية التي لا يمكنهم فيها اتمام مهمتهم، والتي حددتها المادة 831 من القانون التجاري والتي جاء فيها ما يلي : يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس الشركة و القائمين بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة يعتمد وضع عا ئق لمراجعة الحسابات أو مراقبة مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للإطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم خاصة فيما يتعلق بالاتفاقيات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر [2].

ولكن القانون 10-01 اشترط تبرئة محافظ الحسابات من الشركة في المخالفات المذكورة سابقا ومن العقوبات التي تتبعها إذا اثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لمهمته، حيث نلمس ذلك بوضوح في نص الفقرة الثالثة للمادة 61 من هذا القانون والتي جاء فيها ما يلي :

[1] Guide d'audit et de C.A.C (SNC) (source précédente) p . 5111 – 5112 et 5113 suite .

[2] القانون التجاري لسنة 2007، مرجع سبق ذكره، ص 246 .

"لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا اثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها .

وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة [1].

2-3- بالنسبة للمسؤولية الإنضباطية : إن مفهوم الانضباط بصفة عامة يعني الالتزام، وهو عكس الانفلات والفوضى، وبمعنى أكثر شمولية فإنه يعني الجدية، الالتزام، الدقة، حسن أداء الواجب، احترام حقوق الآخرين، والقدرة على التمييز ما بين ما هو مشروع وجائز وبين ما هو محظور وغير مباح .

أما الانضباط المهني، فهو يعني الالتزام والتقيد باللوائح والقوانين المعتمدة من طرف المؤسسة أو الهيئة في تنظيم وانجاز المهام والوظائف الموكلة للعمال والموظفين بجميع أصنافهم، والتي عادة ما تكون موجودة في الاتفاقيات والمواثيق التي تحكم وتنظم سير المؤسسة أو الهيئة، وعليه فإن الالتزام باللوائح والقوانين يترتب عليه تحمل مسؤوليات معينة، والإخلال بهذه المسؤوليات يؤدي إلى تسليط عقوبات ذات طابع تأديبي محددة في القوانين والمواثيق السالفة الذكر [2].

ومحافظة الحسابات كمهنة، يجب على ممارسيها الالتزام واحترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية التي تنظمها، الذين تعهدوا بها أثناء الترخيص لهم بمزاولتها، وأي إخلال بأي من هذه الالتزامات أو ارتكاب أخطاء مهنية من شأنها الإضرار بسمعة المهنة، تعرض مرتكبيها إلى عقوبات تأديبية، بحيث تكون هذه العقوبات مستقلة تماما عن عقوبات المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية .[3]

وفي هذا السياق نصت المادة 63 من القانون 10-01 المنظم للمهنة، على أن يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المهتمد 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 .

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في :

- الإنذار .

- التوبيخ .

---

[1] القانون 10-01 (مصدر سبق ذكره) ج.ر. رقم 42 بتاريخ 2010/07/11 ص 10 .

[2] د. زكريا خنجي الموقع الإلكتروني ZKhunji@hotmail.com تاريه الإطلاع 2017/05/01 على سا 11.30 .

[*] إضافة خاصة بالباحث .

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها (6) أشهر .

- الشطب من الجدول .

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

وتم تحديد درجات الأخطاء والعقوبات من الدرجة الأولى إلى الدرجة الرابعة حسب ترتيب العقوبات المذكورة أعلاه بالمرسوم التنفيذي رقم 13-10 الصادر بتاريخ 2013/01/13، وحددت المواد من 6 إلى 9 من هذا المرسوم، الاخطاء المهنية ح سب كل درجة كما يلي :

الدرجة الأولى :

- تصريح بمراجع كاذبة .

- تصريح بالانتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارسة وظيفتهم .

- الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفويا أو باي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم .

- نقص الاحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه .

الدرجة الثانية :

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى .

- رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة طبقا للمادتين 5 و 6 من المرسوم التنفيذي رقم 11 – 393 المؤرخ في 2011/11/24 .[1] والمحدد لشروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين .

- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به .

- الغياب المهني عن حضور اجتماعين (2) متتاليين للجمعيات العامة وللانتخابات أو عدم تمثيله .

[1] المرسوم التنفيذي رقم 13- 10 الصادر بتاريخ 2013/01/13 ج.ر. رقم 03 الصادر بتاريخ 2013/01/16 ص 19.

- عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو النظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والتي قام بحضورها .

الدرجة الثالثة :

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية .

- خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف .

- استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته .

- عدم دفع الاشتراك المهني .

- عدم اكتتاب تأمين مهني .

- مقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .

الدرجة الرابعة :

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثالثة .

- إفشاء السر المهني .

- إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيه .

- تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة .

- ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف .

- ممارسة المهنة دون مكتب مهني .

ملاحظة :

1. في حالة الشطب من جدول الممارسين للمهنة، يفرض تسليم المجلس الوطني للمحاسبة الختم الرطب وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية، بعد أن يقوم هذا المجلس بتبليغ قرار التوقيف المؤقت .

2. تعد لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وإصدار العقوبات التأديبية (المادة 4 من المرسوم 13-10) .

خلاصة :

إن من خلال ما تم تناوله ومحالة إثرائه في هذا الفصل حول محافظ الحسابات، فإنه يمكننا أن نخلص إلى القول أن لمحافظة الحسابات دورا هاما في حياة المؤسسات الاقتصادية، حيث نجد أن لمحافظي الحسابات مهام رئيسية تتمثل في فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من اعدادها طبقا للمبادئ والمعايير المهنية والإجراءات المتعارف عليها بطريقة سليمة، متجانسة وثابتة من سنة إلى أخرى ويكون الغرض من القيام بهذه المهام هو إعداد تقرير يتضمن رأيا مهنيا محايدا ونزيها حول القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، سواء كانوا من داخل أو خارج المؤسسة، فبوجود هذا الرأي المهني المتخصص والمحايد يزيد من إمكانية

الاعتماد على القوائم المالية والمعلومات المقدمة من طرف إدارة الشركة أو القائمين بإدارتها يرفع من درجة الثقة فيها، كما لهم مهام خاصة واستثنائية مكملة للمهام الرئيسية تتحد أهميتها حسب طبيعتها .

وبالتالي يكون مهني محافظة الحسابات قد خدموا جهات عديدة نتيجة قيامهم بفحص القوائم المالية، وعلى رأسهم الملاك والمساهمين بالإضافة إلى إدارة المؤسسة التي ترى في تقرير محافظ الحسابات المحايد شهادة لها على نوعية نتيجة الأداء التسييري الموكل إليها من ملاك المشروع، كم يخدم محافظ الحسابات الجهات الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة مثل البنوك والدائنين على اختلاف طبقاتهم، وذلك بتأكيدهم من أن ربحية الشركة قادرة على الوفاء بالتزاماتها وأن الميزانية تعطي صورة صادقة من مركزها المالي مما يسمح بتوسع أحجام منح الائتمان من قبل المؤسسات المالية، كما أن شهادته أيضا تمنح الاطمئنان والتأكد للعاملين بالشركة، بأن مشروعهم يتمتع بالاستقرار ويحقق لهم عمالة مستقرة ويمنح كذلك لأصحاب راس المال الراحة والضمان من أن الإدارة قد حافظت على أموالهم واستخدمتها بشكل سليم في سبيل تحقيق أهداف المشروع، في حين أن السلطات الجبائية والرقابية ترى في تقرير محافظ الحسابات تأكيدا على التزام المؤسسة بما تخضع له من قوانين وما تفرضه من تعليمات وتوجيهات، وإضافة إلى كل هذا التحقق من عدم وجود تلاعب، غش أو اختلاس في هذه المؤسسة .

تعتبر مهنة محافظة الحسابات من المهن العريقة في الدول المتقدمة، فنتيجة لما تؤديه من خدمات إلى تلك الجهات العديدة فإنها تخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة وتساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات نظرا لما تؤديه من خدمات في مجال الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف أو التلاعب والغش .

الفصل الثاني :

محافظة الحسابات في إطار المعايير والتشريعات في الجزائر

تمهيد :

لقد رأينا في الفصل الأول من خلال دراستنا للتطور التاريخي لمهنة التدقيق والمراجعة، أن هذه المهنة في بداية نشأتها لم تكن هناك قواعد ومعايير تحكمها وتنظمها بل كانت تعتمد كثيرا على ثقافة المدقق وكفاءته وخبرته المهنية في فحص المعلومات المحاسبية والقوائم المالية وإبداء الرأي حوله، حيث كانت تعتمد في جزء كبير من اجراءاتها على الأحكام الشخصية للمراجع أو المدقق، وتتفاوت هذه الأحكام تفاوتا كبيرا من مدقق إلى آخر تبعا لنوعية تدريبه المهني ولقدراته المهنية، مما دفع المنظمات المهنية في الدول المتقدمة إلى السعي من أجل التقليل من هذا التفاوت وزيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يتعلق بعمليات التدقيق وأوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون قاعدة يعتمد عليها أعضاؤها عن قيامهم بأداء أعمالهم، وباعتبار أن الجزائر تسعى دائما لتكييف نظامها المحاسبي والرقابي من نظم المحاسبة والرقابة الدولية الموحدة، كان لابد من تناول في دراستنا هذه، مهمة محافظة الحسابات في الجزائر من الجانب التشريعي والمعايير المعتمدة في تنظيمها، وهو ما سنحاول عرضه في الفصل تحت عنوان محافظة الحسابات في إطار المعايير والتشريعات في الجزائر .

المبحث الاول : الجانب التشريعي والتنظيمي لمحافظة الحسابات في الجزائر

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول معايير التدقيق

1- **مفهوم معايير التدقيق :** هناك عدة مفاهيم وتعاريف تتعلق بمعايير التدقيق نذكر منها :

- بالنسبة لمعايير التديق الدولية هي قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية .[1]
- وعرفت على أنها النمط أو النموذج الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات .[2]
- وعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير التدقيق بأنها مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما تتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات.[3]
- ومن خلال التعاريف السابقة يمكن ان نلخص مفهوم معايير التدقيق على انها القواعد الأساسية التي يعتمدها المدقق في عملية القياس والحكم أثناء أدائه لمهنته ويتم وضع هذه القواعد بعد مرحلة طويلة من التفكير والاستنتاج المنطقي من مجموعة من المفاهيم والفرضيات التي تدعم وجود هذه القواعد والمعايير .

وتجدر الإشارة إلى أن **سلطة إصدار وتعديل معايير التدقيق الدولية حاليا** هي من صلاحيات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB .

2- كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق : نظرا للتغيرات العالمية وحدة المنافسة والرغبة في توحيد القواعد المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق ظهرت الحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق كانت تصدر بواسطة لجنة ممارسة التدقيق الدولية IAPCالمنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبة .[4]

إن لجنة التدقيق الدولية يتم اختيار أعضائها لمدة 5 سنوات من طرف ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الإتحاد للجنة، وعلى الممثل الذي تعينه المنظمات الأعضاء ان يكون عضوا فيها، إن الصلاحيات والمهام الموكلة لهذه اللجنة هي إصدار مسودات وأدلة التدقيق بالنيابة عن مجلس الاتحاد، وضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين من أستراليا، جمهورية ألمانيا الاتحادية، الهند، اليابان، المكسيك، الفلبين، المملكة المتحدة، ايرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية .

[1] عيد عامر معيوف الشمري : أخبار المحاسبة، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة، جامعة قطر، الدوحة، سبتمبر 2007، ص : 23.

[2] نكر أحمد : مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، الدار الجامعية ، بير وت، 1984، ص : 12.

[3] محمود السيد الناغي : دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطارللتطبيق، الطبعة الأولى، مصر، 2000، ص 201.

[4] حاتم محمد الشيشيني : أساسيات المراجعة – مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص : 84.

إن هذه اللجنة لها لجان فرعية يمكن أن تظم ممثلين عن الدول غير الأعضاء، وذلك من أجل الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة، وتتميز المعايير الدولية التي تصدر عن الاتحاد الدولي (IFAC) بمساعدة لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية والتي تتعارض مع معايير التدقيق المتعارف عليها من جهة ولا تحرم على أي دولة من إصدار معايير تدقيق خاصة بها من جهة أخرى .

3- **صياغة معايير التدقيق الدولية :** لصياغة أي معيار من معايير التدقيق الدولية، يجب على الهيئة المكلفة بصياغة وإصدار هذه المعايير ومراعاة ما يلي :

- **الاختلافات الموجودة بين الدول، بحيث يجب ان تحظى هذه المعايير بالقبول العام .**
- أن تشمل هذه المعايير المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها .
- قيام لجنة ممارسة التدقيق الدولية بتوفير مجموعة من الإصدارات تتعلق بكيفية تطبيق المعايير وذلك لمساعدة مدققي الحسابات على كيفية تطبيق وتطوير الممارسة المهنية وفق هذه المعايير، بحيث هذه الإصدارات لا تحل محل معايير التدقيق .
- قابلية تطبيق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات .
- كما يجب على لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند صياغة وإصدار معيار دولي للتدقيق اتباع الخطوات التالية :
  - تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومعمقة حولها .
  - تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح .
  - يتم توزيع مسودة المعيار المقترح على لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لتقديم الرأي والتعليق، ويكون هذا بعد أن تقر به لجنة ممارسة التدقيق الدولية .
  - تقوم اللجنة بتقديم الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح .
  - تتسلم لجنة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم باختيار أحسن طريقة لصياغة المعيار، بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية .[1]

وتجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لا تعطي الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في أي بلد، ويتم الالتزام

[1] محمد سمير الصبان : عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص : 156 – 158.

التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها الأنظمة مع المعايير الدولية [1]، وأن القاعدة العامة هي ان المعايير المحلية إن وجدت أقوى من المعايير الدولية يمكن وضع تعديلات على المعايير الدولية، ولكن هيئة التدقيق التابعة للإتحاد تطلب من أعضائها عند وضع أو حذف أو تعديل معيار جديد أن تأخذ بعين الاعتبار تطابق المعيار مع المعايير الدولية .[2]

وبما أن مهمة التدقيق وخاصة في إطار محافظة الحسابات تتطلب التزامات يجب التقيد بها، إجراءات يجب اعتمادها وخطوات أو مراحل يجب المرور عليها لإنجاز هذه المهمة، وعلى هذا الأساس تم تبويب المعايير الدولية للتدقيق حسب هذه المتطلبات كما هو مبين في الجدول التالي : [3]

جدول (1- II) : تبويب المعايير الدولية للتدقيق

رقم	اسم المعيار

[1] محمود السيد الناغي ، المراجعة، إطار النظرية والممارسة، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 1992، ص 136.

[2] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص : 35.

[3] صالح محمد القرا 2000 htt://sqarra.wordpress.com تاريخ الإطلاع 2017/05/22.

	المعيار
أمور تمهيدية 100 – 199	
مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة	100
إطار المصطلحات كما في (يوليو /تموز) 1995	110
إطار المعايير الدولية للدقيق	120
المسؤوليات 200 – 299	
الأهداف والمبادئ الرئيسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية	200
شروط التكليف بالتدقيق	210
رقابة الجودة لأعمال التدقيق	220
التوثيق	230
الاحتيال والخطأ	240
مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	250
التخطيط 300 – 399	
التخطيط	300
معرفة طبيعة عمل المنشأة	310
الأهمية النسبية (المادية) في التدقيق	320
الرقابة الداخلية 400 – 499	
تقدير المخاطر والرقابة الداخلية	400
التدقيق في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب	401
اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم مؤسسات خدمية	402
أدلة الإثبات 500 – 599	
أدلة الإثبات	500
أدلة الإثبات واعتبارات إضافية لبنود محددة	501
التكليف بالتدقيق لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية	510
الاجراءات التحليلية	520
عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى	530
تدقيق التقديرات المحاسبية	540
الأطراف ذات العلاقة	550
الاحداث اللاحقة	560
الاستمرارية	570
إقرارات الإدارة	580
الاستفادة من عمل آخرين 600 – 699	

600	الاستفادة من عمل مدقق آخر
610	مراعاة عمل التدقيق الداخلي
620	الاستفادة من عمل خبير
	استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير 700 – 799
700	تقرير المدقق حول البيانات المالية
710	المقارنات
720	المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة
	مجالات متخصصة 800 – 899
800	تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة
810	تدقيق المعلومات المالية المستقبلية
	الخدمات ذات العلاقة 900 – 999
910	التكليف بالمراجعة على البيانات المالية
920	التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية
930	التكليف بإعداد المعلومات المالية
	البيانات الدولية لمهنة التدقيق 1000 – 1100
1001	بيئة أنظمة المعلومات المحسوبة – أنظمة الحواسيب الشخصية المستقلة
1002	بيئة أنظمة المعلومات – أنظمة الحواسيب المباشرة
1003	بيئة انظمة المعلومات المحسوبة – أنظمة قاعدة البيانات
1004	العلاقة بين المشرفين على المصارف والمدققين الخارجيين
1005	الاعتبارات الخاصة في تدقيق المنشآت الصغيرة
1006	تدقيق المصارف التجارية العالمية
1007	الاتصالات مع الإدارة
1008	تقدير المخاطر والضبط الداخلي – خواص واعتبارات لأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب
1009	طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب
1010	اعتبارات الامور البيئية عند تدقيق البيانات المالية
1011	مضامين قضية العام 2000 بالنسبة للمدراء والمدققين

Source : https:// s qarra.wordpress.com/isas2000

4- أهمية معايير التدقيق الدولية :

إذا كانت معايير التدقيق الدولية مناسبة، مقبولة، متعارف عليها، ومبلغة لكل أعضاء المهنة للإطلاع عليها من أجل إزالة أي غموض أو التباس حوله، وإذا كانت تخضع للتحيين وإعادة النظر كلما اقتضت الضرورة، من أجل مسايرة المستجدات واستدراك النقائص ومعالجة الثغرات التي تظهر خلال التطبيق، فإنها ستنعكس إيجابيا على مهنة التدقيق وكذا على المؤسسات المراقبة .[1]

وتتجلى أهمية معايير التدقيق الدولية في النقاط التالية :[2]

- ✓ تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية .
- ✓ يمكن اعتبارها مكملا للمعايير الوطنية .
- ✓ معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة .
- ✓ انتشار الشركات متعددة الجنسيات أوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق الحسابات .

كما أن للمعايير الدولية عدة فوائد منها :[3]

- ✓ ودود معايير للتدقيق سوف يفرض الحصول على الفوائد التي تنتج من وجود معايير، دولية للمحاسبة، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بأن المعايير المحاسبية قد تم الالتزام بها.
- ✓ وجود مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق والتي هناك علم بضرورة تطبيقها، سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودة في بلدان أخرى ثقة مبررة براي المدقق وعن طريق إضفاء الثقة في المصداقية على عمل المدقق الخارجي، فغنها تمكن المدقق من إضفاء المصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها .
- ✓ إن معايير التدقيق الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجوعة معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ إن معايير التدقيق الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية .
- ✓ إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولاسيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية .

---

[1] حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة طرابلس لبنان، الجزء 1، الطبعة الأولى، 2003، ص : 99.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص : 169 – 170 .

[3] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق راس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، الطبعة 2005، ص 282 – 280 .

- ✓ إن تطوير مجموعة من المعايير الدولية سوف يجعل من السهل لأي دولة في طريقها للنمو أن تضع معايير محلية للتدقيق .
- ✓ إن التدقيق الفعال والذي يتسم بالمصداقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون فيها الفصل بين الإدارة التي تنتج التقارير المالية والأطراف الخارجية التي تستخدم تلك التقارير (إن الحاجة لمثل تلك الفعالية والمصداقية تتعاظم في حالة الشركات المتعددة الجنسيات)، حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية، كما تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم الاقتصادية والسياسية والحدود الجغرافية...الخ، لذلك فغن معايير التدقيق الدولية تعتبر في هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة المحلية .

بالرغم من فوائد المعايير الدولية للتدقيق السالف ذكرها، غلا أن هذه الأخيرة وجهت لها انتقادات عدة، وكان ذلك في سنة 1971، اي قبل إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومن بين هذه الانتقادات نجد :

- ✓ أن عملية وضع معايير دولية للتدقيق هي حل بسيط لمشكلة معقدة .
- ✓ التشكيك في ان المعايير الدولية ستغطى وبشكل كافي الفوارق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية، وبعض الأقطار التي يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية .
- ✓ يرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير لتدقيق المحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها مكاتب محاسبية دولية لتوسيع أسواقها.[1]

المطلب الثاني : المعايير الخاصة بالتدقيق في الجزائر

كما سبق وأن ذكرنا في بداية هذا الفصل، ان الجزائر تسعى دائما إلى مواكبة التغيرات الحاصلة على المستوى الدولي، في ميدان المحاسبة ومراقبة حسابات الشركات، ويتجلى ذلك بوضوح من خلال الاصلاحات التي باشرها منذ سنة 1999، ومنها إلغاء نظام المخطط المحاسبي الوطني وإحلال مكانه النظام المحاسبي المالي الذي جاء به القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، إصدار القانون 10-01 في 2017/06/29 المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ثم تعديله في إطار القانون رقم 13-08 المؤرخ في 2011/12/30 المتضمن تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ومن بين المهام الموكلة لهذا المجلس التي جاء بها هذا المرسوم هو ممارسته لمهام التقييس المحاسبي مثل جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها، العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والممارسات المحاسبية، متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص : 2018 – 2019.

للتدقيق، وتنفيذا للمهام الموكلة إليه بدأ المجلس بإعداد المعايير الخاصة بالتدقيق وتقارير التدقيق حيث تم اصدار منها من طرف وزارة المالية إل ى يومنا هذا أربعة (04) مجموعات من المعايير، المجموعة الأولى تتعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، وتضمنها المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26، والتي سنتناولها في المطلب الموالي، والمجموعات الثلاثة الأخرى، تتعلق بمعايير التدقيق، وسنتناول محتوى هذه المعايير في الجدول المالي :[1]

جدول (2- II) : المعايير الجزائرية للتدقيق .

مجموعة المعايير	تاريخ الإصدار	مرجع الإصدار	رقم المعيار	موضوع المعيار
المجموعة الأولى	2016/02/04	مقرر وزارة المالية رقم 022	210 505 560 580	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق التأكيدات الخارجية أحداث تقع بعد إقفال الحسابات (الأحداث اللاحقة التصريحات الكتابية
المجموعة الثانية	2016/10/11	مقرر وزارة المالية رقم 150	300 500 510 700	تخطيط تدقيق الكشوف المالية العناصر المقنعة مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية تأسي الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية
المجموعة الثالثة	2017/03/15	مقرر وزارة المالية رقم 23	520 570 610 620	الإجراءات التحليلية استمرارية الاستغلال استخدام أعمال المدققين الداخلين استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

Sourse : CNC http://www.cnc.dz/reglement.asg

وسنتناول باختصار محتوى هذه المعايير، في الجدول الموالي :[2]

جدول (3- II) : ملخص لمحتوى المعايير الجزائرية للتدقيق

[1] CNC htt://www.cnc.dz/reglement.asp Date de consultation 15/05/2017.

[2] CNC http://www.cnc.dz/reglement.asp:précédente.

رقم وموضوع المعيار	محتوى المعيار باختصار
210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	- **مجال تطبيق المعيار:** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الاشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق. يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة . يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة . - **أهداف المعيار:** إن هدد المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها. ضمان ان الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة على أحكام مهمة التدقيق، يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة . في رسالة المهمة، ويجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل . - **الشروط المسبقة للتدقيق :** يجب على المدقق أن يضمن أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة لاسيما : * المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوفه المالية . * الإدارة تعترف، تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية. * تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال . لا تضع الإدارة اية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام بالمهمة . - **رسالة المهمة :** من بين ما يجب ان تتضمنه رسالة المهمة ما يلي : - هدف ونطاق التطبيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق. - مسؤوليات المدقق . - مسؤوليات الإدارة . - تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية . - إشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق . - قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع . - **خصومات أخرى :** (مثل نموذج الرسالة، هدف التدقيق، مسؤوليات محافظ الحسابات، مسؤولية المسيرين، مخطط التدخل، الفريق المخصص للمهمة، رسالة التأكيد في نهاية المهمة، الأتعاب وكيفية الفوترة)

505 التأكيدات الخارجية	- **مجال التطبيق:** (اعتماد إجراءات التأكد الخارجية للحصول على ادلة إثبات ذات دلالة ومصداقية). - **الأداءات المطلوبة :** (تأكيد مكتوب موجه مباشرة إلى المدقق في شكل ورقي، إليكتروني....، سواء بالسلب أو بالإيجاب). - **رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد :** (تحري أسباب الرفض، بثار الرفض على إجراءات التدقيق الأخرى). وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة إثبات ذات دلالة). - **نتائج إجراءات التأكيد الخارجي :** (في حالة الشك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد يجب على المدقق الحصول على أدلة مكملة، الأخذ بعين الإعتبار أخطاء الردود الواردة بالفاكس أو البريد الإليكتروني، في حالة عدم الرد يجب وضع إجراءات تدقيق بديلة، في حالة الرد الشفهي يجب البحث عن عناصر مقنعة أخرى لتدعيم الرد الشفهي). - **عدم تلقي الرد :** في حالة تلقي المدقق ردا جزئيا أو عدم تلقيه نهائيا، عليه أن يضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة مقنعة . - **الفوارق :** في حالة وجود فرق بين الرد والطلب يجب على المدقق التأكد من وجود انحرافات أو لا ، حالات غش، او نقص في المراقبة الداخلية . - **تأكيد الضمنية:** هي أدلة أقل غثباتا وعلى المدق ق أن لا يستعملها إلا عند توفر عدة شروط منها (خطر الإنحراف ضعيف، إذا احتوت أدلة التأكيد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات أو على شروط قليلة الأهمية، إذا كان المدقق يجهل ظروف وحالات المرسل إليهم إهمال طلبات التأكيد الضمني). - **تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها :** عند تقييم نتائج طلب التأكيد الخارجي، يجب على المدقق تصنيف النتائج كما يلي : (رد من دون وجود فوارق في المعلومات، رد غير موثوق، عدم الرد، رد يحمل فوارق).
560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات	- **مجال التطبيق :** التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات . - **الأحداث اللاحقة :** تتمثل في الأحداث التي تقع بين تاريخ إقفال الحسابات وتاريخ تقرير المدقق و/أو بين تار يخ التقرير وتاريخ المداولة على الكشوف المالية والمنتهية إلى علم المدقق ، تحمل الأشخاص ذوي سلطة الإقفال مسؤولياتهم حيال ذلك، تاريخ التقرير لا يجب أن يكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوف المالية، تاريخ المصادقة على هذه الكشوف هو تاريخ اعتمادها من الجمعية العامة أو هيئة المداولة، تاريخ إصدار الكشوف المالية هو الذي يتم فيه توفيرها مدققة مع تقرير المدقق إن وجد لأطراف خارجية . - **الأهداف :** أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي : (الحصول على العناصر المثبتة،

	الكافية والملائمة، المعالجة الملائمة لهذه الأحداث) . - **الإجراءات المطلوبة :** (موافقة ال إدارة على إعلام المدقق بهذه الأحداث، يجب على المدقق وضع الإجراءات المثبتة الكفيلة والملائمة لمعالجة هذه الأحداث الواقعة، إجراء عمليات التدقيق المطلوبة، الأخذ بعين الاعتبار تقييم المخاطر الناتجة عن هذه الأحداث، مطالبة المدقق للجهاز المسير برسالة تثبيت تأكد أن كل الأحداث اللاحقة قد تمت معالجتها ولا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها).
580 التصريحات الكتابية	- **مجال التطبيق :** يعالج هذا المعيار إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية، وينص على أن الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية الأخرى للتدقيق والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار . - **الأهداف :** أهداف المدقق هي : (تحمل الإدارة لمسؤولياتها كلمة من خلال التصريحات الكتابية التي تقدمها بخصوص إعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق، تعزيز العناصر المقنعة الأخرى عن طريق التصريحات الكتابية إذا اعتبر ذلك المدقق ضروريا، الرد على التصريحات المكتوبة من طرف المدقق) . - **الواجبات المطلوبة :** التصريحات المكتوبة يجب أن تكون من طرف المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة المتعلقة بإعداد الكشوف المالية، مطالبة الإدارة بأن تبن في التصريحات الكتابية أنها قامت بكامل مسؤولياتها في إطار الكشوف المالية طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به، وأنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة مقيدة وموضحة على الكشوف المالية، عليه المطالبة كذلك بتصريحات كتابية أخرى مثل الإعلام بكل النقائص المتعلقة بالمراجعة الداخلية، غياب راي هيئات المراقبة أو الوصية التي تؤثر على كيفية عرض الحسابات وطرق تقييمها، حالة الدعاوى والمنازعات القضائية، يجب ان يكون تاريخ التصريحات الكتابية أقرب ما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالي، تشير التصريحات الكتابية إلى كل الكشوف المالية وكل الفترات التي يغطيها تقرير المدقق. يوضح هذا المعيار كذلك شكل التصريحات الكتابية، التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المطلوبة والغير متحصل عليها . كما يوضح هذا المعيار رسالة الإدارة الخاص بتأكيد الحسابات السنوية .
300 **تخطيط تدقيق الكشوف المالية**	- **مجال التطبيق:** يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص تخطيط تدقيق الكشوف المالية . - **الهدف :** يهدف هذا المعيار إلى اهتمام المدقق بالمجالات المهمة للتدقيق، التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب، التنظيم الصحيح لمهمة التدقيق، اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، الإشراف على أعضاء الفريق ومراجعة أعمالهم، تنسيق الأعمال بين المدققين في حالة المجمع، مناقشة إدارة الكيان حول المسائل المتعلقة

	بتخطيط عملية التدقيق وتنسيق الأعمال مع المستخدين . - **تخطيط مهمة التدقيق :** يتضمن التخطيط المنهج العام للأعمال، إجراءات التدقيق، الإشراف على أعضاء التدقيق، الموارد الضرورية لإنجاز المهمة وتنسيق الأعمال مع تدخل الخبراء في إطار دمج الكيانات . كما يعالج هذا المعيار كذلك استراتيجية التدقيق، برنامج العمل، التعديلات المدرجة في الاستراتيجية والبرنامج، إشراك الأعضاء الاساسيين للفريق بالمهمة لتطوير فعالية وكفاءة التخطيط، الجوانب الخاصة المتعلقة بالكيانات الصغيرة، توثيق أعمال التدقيق وفي حالة تغير المدقق يعالج المعيار كيفية التواصل مع المدقق السابق.
500 العناصر المقنعة	- **هدف ومجال التطبيق :** يعالج هذا المعيار كيفية وصول المدقق إلى عناصر مقنعة ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس الرأي، ويجب أن المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق التي تمكن من الحصول على العناصر المقنعة . - **مضمون العناصر المقنعة :** يجب ان تتضمن هذه العناصر المعلومات المؤدية إلى الكشوف المالية مثل القيود المحاسبية القاعدية، الموازنة، دفتر الأستاذ، دفتر اليومية، وثائق الإثبات من فواتير، عقود، صكوك، بيان التحليل....الخ، المعلومات الأخرى مثل المحاضر، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، دليل المراقبة الداخلية، وكل المعلومات الأخرى التي تمكن من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين . كما تتضمن كذلك المعلومات التي تثبت وتعزز تأكيدات الإدارة، حتى رفض الإدارة منح التصريح المطلوب منها يعتبر عنصر مقنع بالنسبة للمدقق، ويعرف هذا المعيار كفاية وملائمة العناصر المقنعة على أن الكفاية تمثل كمية العناصر التي جمعها والملائمة تمثل نوعية هذه العناصر، ويؤكد هذا المعيار على أن تكون العناصر التي جمعها ذات دلالة ومصداقية، بحيث تقوم الدلالة على الهدف المنشود من أجل التدقيق والمصداقية ترتبط بترتيب أولوية مصادر المعلومات، فالمصادر الخارجية تعتبر أكثر تعبيرا من المصادر الداخلية مثلا .
510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية	- **مجال التطبيق :** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، التأكد من أن الكشوف المالية للفترة السابقة لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السالف . - **الهدف :** هو التأكد من (النقل الصحيح لأرصدة إقفال السنة المالية السابقة عند إعادة الافتتاح للسنة الجارية، استمرارية الطرق المحاسبية الملائمة في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية، في حالة تغير الطريقة المحاسبية على المدقق التحقق من التسجيل المحاسبي الصحيح لأثر التغيرات الحاصلة .

	- **إجراءات التدقيق :** تتمثل هذه الاجراءات في (فحص الكشوف المالية الاحدث وتقرير المدقق السابق، إظهار الاختلالات المعتبرة للأرصدة الافتتاحية التي لها تأثير على الكشوف المالية للفترة الجارية، انعكاس الارصدة الافتتاحية على التطبيق الملائم للطرق المحاسبية، مراجعة أوراق العمل والإطلاع نتائج المدقق السابق، تقييم اجراءات التدقيق المنجزة في الفترة الجارية، ووضع اجراءات خاصة لجمع عناصر مقنعة تخص الأرصدة الافتتاحية . كما يجب على المدقق التأكد من استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية ودراسة الأثر المعتبر في حالة تغيير هذه الطرق، كما يجب عليه الاطلاع واستغلال المعلومات ذات الدلالة الواردة في تقرير المدقق للفترة السابقة والتي نجم عنها تعديل في الطرق المحاسبية وتبيان مدى تأثيرها على الكشوف المالية للفترة الجارية . في حالة عدم قدرة المدقق على جمع عناصر مقنعة وكافية حول الأرصدة الافتتاحية يمكنه اصدار اصدار رأيه بتحفظ أو استحالة تقديم رأي .
700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية	- **مجال التطبيق :** يعالج هذا المعيار ما يلي : (التزام المدقق بتشكيل راي حول الكشوف المالية، شكل ومضمون تقرير المدقق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق . - **الأهداف :** تتمثل أهداف المدقق في (تشكيل ر اي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الر أي)، والمطلوب من المدقق حسب هذا المعيار أن يكون رأيه حول ما إذا تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها وفقا للمعيار المطبق، وأنها لا تحتوي على اختلالات معتبرة سواء حصل أو لم يحصل على الضمانات من الإدارة . ويكون رأي المدقق في إحدى الأشكال التالية : (يعبر برأي معدل في حالة إعداد الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، ويعبر برأي معدل إذا كانت الاستنتاجات المتوصل إليها تثبت أن الكشوف المالية في مجملها تتضمن اختلالات معتبرة أو ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية التي تسمح باستنتاج أن الكشوف المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة . - **تقرير المدقق :** يبين هذا المعيار المعلومات الواجب أن يتضمنها تقر ير المدقق وهي كالآتي : (أن يكون التقرير كتابيا ويتضمن (عنوان يشير بوضوح أنه لمدقق مستقل، المرسل إليه، تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية، الكشوف المالية التي تمت مراجعتها، ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان، الاجتماعيين المتعلقة بإعداد الكشوف المالية، شرح مسؤولية المدقق، المعالقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية، شرح التدقيق، اختيار الاجراءات الموضوعة حيز التنفيذ وتقييم المخاطر التي تندرج ضمن الحكم الخاص للمدقق، تاريخ التقرير، عنوان المدقق، تمييز وبشكل واضح المعلومات الإضافية عن الكشوف المالية).

	وفي الأخير يعرض هذا المعيار نموذجا لتقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق (النموذج في الملحق رقم 01) .
520 الاجراءات التحليلية	**- تعريف الإجراءات التحليلية :** الاجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، وتتضمن مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابه، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة . **مجال التطبيق :** يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، وإلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق، ويجب عليه كذلك استخدام الاجراءات التحليلية أثناء التعرف على الكيان لتقييم المخاطر، وذلك بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد اجراءات التدقيق التي ستؤدى كرد على تلك المخاطر . **- الأهداف :** يجب على المدقق ان يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الاجراءات التحليلية المادية، عليه كذلك تصور وأداء اجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية . **الواجبات المطلوبة :** حسب هذا المعيار فإن واجبات المدقق تتمثل في القيام بعدة اجراءات منها الاجراءات التحليلية المادية، تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص ودلالته على التأكيدات المحددة، التأكد من فعالية الإجراء في كشف اختلال ما ، اللجوء إلى استعمال النسب والمعادلات ....الخ لأداء اجراءات تحليلية موضوعية مادية عندما تتناول هذه الأخيرة كما هائلا من المعطيات القابلة للتنبؤ عبر الزمن، عندما تؤدي الاجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فإنه يقدر ضرورة استكمال اجراءات التدقيق التي أداها، بـ (طلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة وملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها، ووضع اجراءات تدقيق أخرى ضرورية بالنظر إلى الظروف).
570 استمرارية الاستغلال	**- مجال التطبيق :** يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية . على أساس هذه الفرضية يتم اعداد الكشوف المالية للإستخدام العام إذا كانت هناك نية لتصفية الكيان أو وقف نشاطه، فرضية الاستمرارية تنطبق كذلك على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري، يعتبر من واجبات 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، وهناك تدل على ممارسة هذا الحكم وهي (عدم اليقين من نتيجة حدث أو ظرف ما كلما كانت الفترة التي وقع أو سيقع فيها طريلة، يستند أي حكم مستقبلي على المعلومة المتوفرة وقت اصداره، قد تؤدي أحداث لاحقة إلى نتيجة لا تتطابق مع الأحكام التي كان من المعقول إصدارها في الفترة التي تمت فيها صياغتها . - **الأهداف :** وحدد هذا المعيار كذلك مسؤولية المدقق في جمع العناصر المقنعة لتقدير صحة الفرضية، استنتاج وجود عدم يقين معتبر أو لا حول قدرة الكيان على مواصلة الاستغلال . - **الواجبات المطلوبة :** على المدقق أن يقوم باجراءات تقييم المخاطر المطلوبة حول استمرارية الكيان إذا كان هناك شك معتبر حول هذه المسألة، كما يجب عليه تحديد إذا كان هناك تقييم من قبل الإدارة ومناقشته معها، وفي حالة عدم وجود هذا تقييم عليه أن يناقشها حول الأسباب التي من خلالها تعتزم تطبيق مبدأ الاستمرارية، كما يجب على المدقق طوال مرحلة التدقيق، أن يظل متنبها للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى احداث أو ظروف من شأنها ان تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، في هذه الحالة يجب عليه تقييمه، وعليه أيضا أن يقدر قدرة المالكين في ضمان الدعم المالي للكيان من أجل الاستمرارية، ويمكنه المطالبة بتصريح كتابي يؤكد الأحكام والشروط المرتبطة بهذا الدعم ونية المالك المسير أو فهمه لتلك الأحكام ولتلك الشروط . يجب أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف، يمكن ان تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها والتي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله . لا يلزم المدقق بتنفيذ أي اجراء تدقيق آخر قصد تحديد أحداث أو ظروف من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله في فترة ما بعد تلك المحددة من قبل الإدارة للقيام بتقييمها، وهي اثني ع شر شهرا على الأقل بدءا من تاريخ الكشوف المالية . في حالة التأخر الكبير في المصادقة على الكشوف المالي على المدقق أن يستفسر عن أسباب التأخير .
610 استخدام أعمال المدققين الداخليين	- **مجال تطبيق :** يعالج هذا المعيار امكانية انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا اعتبرها ذات دلالة للقيام بمهمته باستثناء حالات المساعدة الفردية المباشرة من أعضاء التدقيق الداخلي، ويجب على المدقق الخارجي الأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي، بحكم استقلاليته عن الكيان يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية

	الكاملة للرأي الذي يعبر عنه . - **الأهداف :** يهدف المعيار إلى : تحديد إمكانية وإلى اي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، وفي حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق الخارجي . - **الواجبات المطلوبة :** يمكن للمدقق الخارجي استغلال أعمال التدقيق الداخلي إذا كانت تشمل المهام التالية : (متابعة المراقبة الداخلية، فحص المعلومة المالية العملياتية، إعادة النظر في الأنشطة العملياتية، فحص مدى احترام النصوص التنظيمية والتشريعية، إدارة المخاطر والحوكمة، وللتأكد من ملائمة اعمال المدققين الداخليين على المدقق الخارجي تقييم ما يلي : * موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم، القيود المفروضة عليه وتبعيته للإدارة أو المجموعة الحاكمة في المؤسسة . * احتمالية وجود التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي (التواصل بكل حرية مع المدقق الخارجي في إطار لقاءات دورية). * الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين (تكوين وخبرة، طريقة توظيفهم، وإذا ما كانوا أعضاء في هيئات مهنية معترف بها). * عما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي للكيان تقدم تقارير إلى إدارة المؤسسة أو إطار سامي لديه السلطة الملائمة، وإمكانية المدققين الداخليين الاتصال المباشر مع مسيريها . * إذا لم يكن للمدققين الداخليين مسؤوليات متضاربة . * إذا كانت المؤسسة تشرف على قرارات توظيف أعضاء وظيفة التدقيق الداخلي . * وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي . إذا كانت الإدارة تتفاعل مع توصيات وظيفة التدقيق الداخلي وإلى أي مدى . * احتمال أن تتم أعمال المدققين الداخليين بضمير مهني (يتم التخطيط لهذ الأعمال مع مراجعتها وتوثيقها).
620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	- **مجال تطبيق :** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير، يلجأ المدقق للاستعانة بالخبير من أجل جمع العناصر المقنعة، الكفاية والملائمة . يتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، ولا يخففها استخدامه لأعمال خبير عينه .

	مع ذلك، إذا خلص المدقق الذي استخدم أعمال خبير عينه، واتبع هذا المعيار، أن أعمال هذا الخبير ملائمة لاحتياجات التدقيق، يمكنه تقبل نتائج وخلاصات هذا الخبير في ميادين خبرته كعناصر مقنعة ملائمة . **- الأهداف :** * تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه . * تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق . - الواجبات المطلوبة : يجب على المدقق في حالة الإستعانة بخبير من أجل جمع عناصر مقنعة وكافية، القيام بما يلي : * تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير وذلك بتحديد إذا كان من المناسب الاستعانة بخدماته، للتعرف أفضل على الكيان ومحيطه، بما فيه مراقبته الداخلية، مخاطر الاختلالات المعتبرة وتحديد المنهج العام للرد على هذه المخاطر، تقييم بعض الأصول والمخزونات الخاصة مثل الأعمال قيد الإنجاز، الاحتياطات المعدنية، أو بعض الخصوم مثل منح الإحالة على التقاعد أو غيرها من المؤونات، الفهم الجيد لبعض المشاكل المعقدة . * طبيعة رزنامة وامتداد اجراءات التدقيق ويتعلق الأمر هنا بـ (طبيعة الموضوع، مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة بالموضوع، أهمية أعمال الخبير في إطار التدقيق. * كفاءة مهارات وموضوعية الخبير المعين من طرف المدقق ويتعلق الأمر هنا بمستوى وتأهيل الخبير وقدرته على توظيف كفاءته، وأن يتضمن تقييمه تحقيقات خاصة بالمصالح المالية، تتضمن العناصر الدالة لتقييم كفاءة، مهارات وموضوعية الخبير المعين من طرف المدقق ما إذا كانت أعمال الخبير خاضعة أو لا لمعايير تقنية للعمل أو لقواعد مهنية أخرى أو تابعة إلى مجال نشاطه . * امتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من قبل المدقق . الاتفاق المتوصل إليه مع الخبير المعين من طرف المدقق، حيث يشمل هذا الاتفاق (طبيعة، امتداد وأهداف أعمال هذا الخبير، أدوار ومسؤوليات كل من المدقق وهذا الخبير). * تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف المدقق من حيث دلالة وعقلانية ملاحظات واستنتاجات هذا الخبير، إذا استخدم الخبير فرضيات وطرق مهمة على المدقق تقدير ملائمة هذه الفرضيات والطرق. * الإشارة للخبير المعين من طرف المدقق في تقرير التدقيق، إذ ليس في كل الحالات يشير المدقق إلى عمل الخبير الذي عينه في إبداء الراي، ولكن يمكنه الإشارة إلى عمل الخبير عند إبداء رأي معدل الذي يحتاج إلى موافقة الخبير .

Source : CNC http://www.cnc.dz/reglement.asq : précédente

المطلب الثالث : معايير التقرير في التشريع الجزائري

قبل الإصلاحات التي اشرنا إليها في المطلب السابق لم تكن هناك معايير متبناة بصفة رسمية يعتمد عليها المدققين بصفة عامة ومحافظي الحسابات بصفة خاصة، في إعداد التقارير الخاصة بمهام مراقبة حسابات الشركات والهيئات الموكلة إليهم، حيث كان المدقق ومحافظ الحسابات يعتمدان على التوصيات ونماذج التقارير المعدة في شكل مدونة من طرف الهيئة المنظمة للمهنة سابقا ممثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذلك دليل التدقيق المعد من طرف الشركة الوطنية للمحاسبة سابقا، هذان المرجعان في الحقيقة هما مستنبطان من المعايير الدولية دون تبنيها بصفة رسمية والدليل على ذلك هو التقارير التي كان يقدمها محافظي الحسابات تتقارب بصفة عامة مع محتوى المعايير الدولية للتدقيق

ولكن في حدود ما يتلاءم مع البيئة الاقتصادية الجزائرية، وفي غطار الاصلاحات المشار إليها سابقا قامت الجزائر بإصدار بصفة رسمية خمسة عشرة معيارا تتعلق بتقارير محافظ الحسابات وأشكالها وآجال إرسالها، وذلك ما تضمنه المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26، وتم عرض محتوى وكيفية تطبيق هذه المعايير بقرار من وزارة المالية مؤرخ في 2013/06/24، حيث تناولت هذه المعايير ما يلي :

1- معايير تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية :

1-1- القوائم المالية المعنية بإبداء الرأي : حدد النظام المحاسبي خمسة قوائم مالية (وتسمى أيضا بالكشوف المالية) يجب على المؤسسات والهيئات المطبقة لهذا النظام إعدادها في كل سنة مالية، وحسب النماذج الواردة فيه إمكانية ت كييفها حسب طبيعة وحاجات المؤسسة، وهي كالآتي :

- ميزانية .

- حساب النتائج .

- جدول سيولة الخزينة .

- جدول تغير الأموال الخاصة .

- ملحق بين القواعد والطرق المحابية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للقوائم الاربعة السابقة [1].

1-2- التعبير عن الرأي حول القوائم المالية : يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام عن الرأي، يبين ما يلي :

- التعريف بالمبادئ الأساسية، تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام .

- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يبين فيه أداء مهمته، ينتهي بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر، ويرسل هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية .

- أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة، وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بان الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية .

[1] القانون رقم 07 – 11 مصدر سيق ذكره .

- فحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، من أجل تقدير الأهمية النسبية للعمليات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها .

- تأكيد ما إذا كانت الحسابات السنوية تم اعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عنها في القانون رقم 11/07 المتضمن النظام الحسابي المالي .

- تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه كل من الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملاحق، ويتم توقيع القوائم المالية، من قبل مسؤول مؤهل في جهاز التسيير، ويتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات لإثبات فحصها .

- يجب أن يخص رأيه حسابات السنة المالية موضوع المراقبة فقط .

ويجب أن يتضمن التقرير العام الذي يعبر فيه محافظ الحسابات عن رأيه حول الحسابات الفردية المعلومات التالية :

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول .
- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق .
- ويتمحور هذا التقرير حول عنصرين هما التقرير العام للتعبير عن الرأي، والمراجعات والمعلومات الخاصة .

1-2-1- التقرير العام للتعبير عن الرأي : هناك مجموعة من المعلومات يجب أن يوردها محافظ الحسابات في تقريره وتتمثل في :

أ- المقدمة : في مقدمة التقرير ، يقوم محافظ الحسابات بـ:

- ✓ التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه.
- ✓ التعريف بالكيان المعني بالمراقبة .
- ✓ ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية .
- ✓ الإشارة إلى أن إعداد القوائم المالية قد تم من طرف الجهاز المؤهل في الكيان .
- ✓ التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية .
- ✓ التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حوا القوائم المالية .

- ✓ تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء .

ب – الرأي حول القوائم المالية : يبدي محافظ الحسابات رأيه حول القوائم المالية موضع الفحص والمراقبة بإحدى الحالات الثلاث التالية :[1]

- ✓ **رأي بالقبول (Opinion favorable):** ويعني مصادقته على القوائم المالية بدون أي تحفظ، وهذا ما يدل على أنها منتظمة وصادقة من جميع جوانبها المعتبرة، مطابقة للوضعية المالية، معبرة بصفة إيجابية عن نجاعة خزينة الكيان عند نهاية الدورة، وتطابق المعلومات الواردة في الملحق مع تلك الظاهرة في القوائم .
- ✓ **رأي بتحفظ (Opinion avec réserves) :** ويعني مصادقته على القوائم المالية بتحفظ، وهذا ما يدل على أنها منتظمة وصادقة من جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، تقدم مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة والوضعية المالية، وممتلكات الكيان في نهاية السنة المالية ولكن هناك تحفظ أو تحفظات يجب عليه تبيانها في فقرة تسبق إبداء الرأي .
- ✓ **رأي بالرفض (Opinion défavorable) :** ويعني رفضه بوضوح المصادقة على القوائم المالية بسبب عدم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، ويجب عليه كذلك أن يبين في فقرة تسبق التعبير عن الرأي التحفظات المؤسسة للرفض .

ج- فقرة الملاحظات : يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية، دون التشكيك في الرأي المعبر عنه في حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية .

1-2-2- المراجعات والمعلومات الخاصة : تتمحور المراجعات والمعلومات الخاصة حول ما يلي :

- ✓ الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، المخالفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية، والمعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها .
- ✓ يجب على محافظ الحسابات إعداد التقرير العام المتعلق بالعبير عن الرأي في أجل قدره خمسة وأربعين يوما ابتداءا من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل .

[1] قرار وزارة المالية رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24 يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات .

- ✓ يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين، وفي حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.[1]
- ✓ في حالة شركة محافظي الحسابات، يوقع التقرير من طرف ممثل الشركة أو من طرف ممثلين عن الذين شاركوا في إعداد التقرير.

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

حددت المادة 31 من القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، أن كل كيان يكون مقره أو نشاطه موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على الكيان أو عدة كيانات أخرى، يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات[2]، وفي نفس المضمون نصت المادة 732 مكرر 4 على أنه يقصد بالحسابات المدعمة، تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة، وتخضع لنفس قواعد التقديم، المراقبة، المصادقة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية[3]، وعليه فإن هذا المعيار يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات في هذا الشأن.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، عن التقرير العام من حيث المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لفحص محافظ الحسابات، إلا أنه يجب إعداد تقريرين منفصلين (تقرير عام حول الحسابات الفردية وتقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة)، بحكم أنهما يستجيبان إلى التزامين وذلك من أجل تسهيل نشر المعلومات المالية.

3- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة :

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص الذي يعده، ويقصد بالتفاقيات المنظمة تلك التي أبرمت بين الشركة موضوع المراقبة والأشخاص المعنيين التاليين :

- ✓ رئيس مجلس إدارة الشركة.
- ✓ الرئيس المدير العام للشركة.
- ✓ عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة.

---

[1] قرار وزارة المالية رقم 30 مصدر سبق ذكره.

[2] القانون 07-11 مصدر سبق ذكره.

[3] القانون التجاري لسنة 2007 مصدر سبق ذكره.

- ✓ ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين .
- ✓ الأشخاص المعنويين المتصرفين .
- ✓ المسيرون والمسيرون المتضامنون .
- ✓ المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة [1] .

أما المعلومات الواجب على محافظ الحسابات إظهارها في تقريره حول هذه الاتفاقيات، سواء تلك التي أخطر بها أو التي اكتشفها بنفسه خلال عملية الفحص والمراقبة التي قام بها هي :

- ✓ عدد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل .
- ✓ أسماء الأشخاص المعنيين المذكورين أعلاه .
- ✓ طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات .
- ✓ ظروف إبرام هذه الاتفاقيات، لاسيما الإشارة إلى الأسعار، أو التعريفات المطبقة، الرسومات والمعلومات المقدمة، آجال الدفع الممنوحة، الفوائد المشترطة والضمانات الممنوحة، وعند الاقتضاء كل الشروط الأخرى التي تسمح للمساهمين والشركاء أو المنخرطين بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تم تحليلها .
- ✓ يقدم محافظ الحسابات هذا التقرير الخاص لإعلام أعضاء الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات، بحيث لا يتضمن رأيه حول جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات .
- ✓ التذكير بالاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل، والتي لا تزال سارية المفعول .
- ✓ الإشارة إلى الاتفاقيات غير المرخصة من طرف جهاز التسيير المؤهل وإلى الظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص .

4- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو (10) تعويضات :

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات ممنوحة للعمال، وكذا التقرير الخاص لمحافظ الحسابات .

وحدد هذا المعيار مسؤولية الجهاز المسير للكيان في إعداد كشف مفصل لهذه التعويضات يتضمن ما يلي :

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

[1] قرار وزارة المالية رقم 30 مصدر سبق ذكره .

- ✓ التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني، العاملين بالتوقيت الجزئي والعاملين في فروع الكيان بالخارج .

يجب على محافظ الحسابات التأكد من المبلغ المفصل للتعويضات، مع تلك التي تحصل عليها ودققها مسبقا، ويقوم بإعداد تقرير خاص بهذه التعويضات يقدمه للجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات .[1]

5- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين :

إن الهدف من هذا المعيار هو التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات لمراقبة الامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، وتتمثل الامتيازات موضوع المراقبة والتقرير من الامتيازات النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الكيان من غير تلك التي تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد على الخدمات المقدمة، يقوم الكيان بإعداد كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، بحيث يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على المبلغ الإجمالي لهذه الامتيازات استنادا على المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته .

6- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية: حسب هذا المعيار يقوم محافظ الحسابات بعرض نتائج السنوات الخمس الأخيرة في تقريره في شكل جدول ليظهر لأعضاء الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات التطورات الحاصلة في نتائج الشركة أو الهيئة الخاضعة لمراقبته، سواء كان هذا التطور إيجابيا أو سلبيا ويجب أن يتضمن هذا الجدول العناصر التالية :

- ✓ النتيجة قبل الضريبة .
- ✓ الضريبة على الأرباح .
- ✓ النتيجة الصافية .
- ✓ عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي .
- ✓ النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية .
- ✓ مساهمات العمال في النتيجة .[2]

7- معايير التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية :

بما أن إجراءات الرقابة الداخلية هي أساس إنتاج المعلومات المالية والمحاسبية، فإنه من الضروري أن يولى الأهمية اللازمة أثناء تدخل محافظ الحسابات، وعلى هذا الأساس حدد معيار التقرير حول إجراءات الرقابة

[1] قرار وزارة المالية رقم 30 مصدر سبق ذكره .

[2] قرار وزارة المالية رقم 30 مصدر سبق ذكره .

الداخلية على أن يقوم هذا الأخير بالإطلاع على عناصر الرقابة الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحساب، وعندما يقوم الكيان بإعداد تقريره حول إجراءات الرقابة الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل للأشغال المنجزة من طرفه .

ويجب أن يتضمن التقرير الخاص الذي يعده محافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة ما يلي :

- ✓ عنوان التقرير، المرسل إليه، تاريخ وأهداف تدخلاته .
- ✓ فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الوارد في تقرير الكيان .
- ✓ خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان .

8- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال : كمبدأ تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار دون تقطع في النشاط ودون نية التوقف والتصفية، هذا المبدأ أساس قواعد التقييم ولولاه لاختلفت أشكال القوائم المالية وربما محتوياتها[1]، انطلاقا من هذا المبدأ تم اصدار هذا المعيار للتعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم اعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات ويقوم محافظ الحسابات في إطار مهمته بتحليل بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول امكانية استمرارية الاستغلال، لاسيما فيما تعلق بـ :

- ❖ **المؤشرات ذات طبيعة مالية :** وتتمثل فيما يلي :
- ✓ رؤوس الأموال الخاصة السلبية .
- ✓ عدم القدرة على دفع الدائنين عن الاستحقاق .
- ✓ قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون آفاق حقيقية للتجديد أو امكانية التسديد .
- ✓ اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل .
- ✓ مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين .
- ✓ القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر .

[1] ستار تايمز مفهوم المحاسبة المالية htt://www.startimes.com تاريخ الاطلاع 2017/06/11.

- ✓ النسب المالية الرئيسية غير إيجابية .
- ✓ خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال.
- ✓ توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم .
- ✓ عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى .

❖ **مؤشرات ذات طبيعة عملية** : وتتمثل في :

- ✓ مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم .
- ✓ خسارة صفقة مهمة أو اعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي .
- ✓ نزاعات اجتماعية خطيرة .
- ✓ نقص دائم في المواد الأولية الضرورية .

❖ **مؤشرات أخرى : تتمثل في :**

- ✓ عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال الاجتماعي أو التزامات قانونية أساسية أخرى .
- ✓ الاجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها .

كما يجب كذلك على محافظ الحسابات أن يطلع على مستوى مديرية الشركة أو الهيئة المراقبة، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، وبالتالي من واجبه أن يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، جمع العناصر الأساسية المقنعة لتأكيد أو نفي وجود شك بشأن استمرارية الاستغلال، الحصول على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل، اتخاذ اجراءات الانذار المنصوص عليها في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري في حالة تأكده من وجود شك بليغ حول استمرارية الاستغلال، كما من واجبه في إطار أحكام المادة 676 من القانون التجاري الاستفسار عن التأخر المعتبر وغير الاعتيادي في ضبط الحسابات السنوية .[1]

9- معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان : المقصود باسهم الضمان كما ورد في القانون التجاري هي الأسهم التي يجب أن يحوز عليها المتصرفون الإداريون وأعضاء مجلس المراقبة، بحيث لا يقل تمثيل هذه الأسهم عن 20 % من راس المال الاجتماعي للشركة أو الهيئة التي يسيرونها[2]، وتكون إما نقدية أو عينية وهي بالتالي ليست نوعا مختلفا من الأسهم، إنما تختلف عن سواها فقط من جهة تخصيصها بكاملها ضمانة لأعضاء مجلس الإدارة وبصورة متضامنة حيث تبقى هذه الأسهم اسمية ومجمدة وذلك بإيداعها في صندوق الشركة ويلصق عليها طابع

[1] قرار وزارة المالية رقم 30 مصدر سبق ذكره .

[2] القانون التجاري لسنة 2007 مصدر سبق ذكره .

يشير إلى عدم التفرغ عنها إلا بعد استحصال من الجمعية العامة على براءة الذمة بالنسبة لمدة عهدة مجلس الإدارة .[1]

ولأهمية هذه السندات تم اصدار معيار بشأنها، حيث أكد هذا المعيار على أن يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة باسهم الضمان التي يجب أن يحوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، ويشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل، ولا يصيغ خلاصات حول أشغاله، إلا عندما يستخرج اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة، يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمنيا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته وعندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف المتصرفين وأعضاء مجلس المراقبة، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك حسب الحالة، وأوضح هذا المعيار أن الأحكام الواردة فيه لا تطبق عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حيازة الدولة ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير .[2]

10- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال : حدد هذا المعيار المبادئ الاساسية والكيفيات التطبيقية التي يتدخل بها محافظ الحسابات في حالة رفع الشركة أو الهيئة الخاضعة لمراقبته لرأس مالها، وكذا محتوى التقرير الخاص الذي يقدمه بخصوص هذا الرفع إذ يجب عليه أن يتأكد من أن المعلومات الواردة في تقير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل ما يلي :

- ✓ المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح .
- ✓ أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب .
- ✓ كيفيات تحديد سعر الإصدار .

كما يجب ان يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص برفع راس المال المعلومات التالية :

- ✓ التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة .
- ✓ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة و لاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للإكتتاب .

[1] الأكاديمية الدولية للمالية https://www.facebook.com.iaifa.fr/.../ تاريخ الإطلاع 2017/06/11.

[2] قرار وزارة المالية رقم 30 مصدر سبق ذكره .

- ✓ استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية راس المال وهنا يجب على محافظ الحسابات أن يرجع إلى القانون التجاري للإطلاع ما نص عليه في رفع رأس المال وكذلك الرجوع إلى النظام المحاسبي المالي للتأكد من صحة تسجيل عملية راس المال .

11- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال : تطبيقا لمحتوى هذا المعيار يقوم محافظ الحسابات بدراسة ما إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون وذلك بتأكده من المعلومات التالية :

- ✓ إن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى .
- ✓ احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين .
- ✓ احترام مجمل الأحكام القانونية أو التنظيمية بصفة عامة .

وعلى محافظ الحسابات أن يضمن في تقريره المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص بتخفيض رأس المال المعلومات التالية :

- ✓ التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة .
- ✓ فقرة حول الفحوصات المنجزة .
- ✓ خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيظ رأس المال .

عندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير المؤهل بتخفيض راس المال غير المسبب بالخسائر، يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، وفي حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها لتسهيل رفع رأس المال أو اصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة [1].

ملاحظة : يجب على محافظ الحسابات التأكد من صحة العمليات المحاسبية المتعلقة سواء بالرفع أو بالتخفيض من رأس مال الشركة أو الهيئة التي يراقبها .

12- معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى : يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند اصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات .

[1] قرار وزارة المالية رقم 30 مصدر سبق ذكره .

- ✓ إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفيات اصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم ادراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عن الاقتضاء .
- ✓ يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية و إلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب اصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عن استحالة ابداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا .
- ✓ يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير الشؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة .
- ✓ يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في نصوص التشريعات والتنظيمات ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصا حول أسباب الاصدار ، وعند الاقتضاء حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كيفيات تحديد سعر اصدار سندات رأس المال الواجب اصدارها .
- ✓ يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء سعر اصدار سندات رأس المال الواجب اصدارها .
- ✓ يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين .
- ✓ يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الاصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات التالية :
- ✓ التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة .
- ✓ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة .
- ✓ إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر اصدار سندات رأ س المال الواجب اصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة [1].
- ✓ استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء، بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر اصدار سندات رأس المال الواجب اصدارها [2].

[1] قرار وزارة المالية رقم 30 مصدر سبق ذكره .

[2] قرار وزارة المالية رقم 30 مصدر سبق ذكره .

- ✓ الإشارة إلى استحالة ابداء راي حول الشروط النهائية للاصدار وأنه سيتم تقرير تكميلي عند تحقيق الاصدار .
- ✓ يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص .
- ✓ يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر اصدار سندات رأس المال الواجب اصدارها أو حول مبلغه .

عند الانتهاء من العملية يحرر محافظ الحسابات تقريرا للجمعية العامة .

- ✓ يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة .
- ✓ يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها أو لا .
- ✓ يدلي برأيه، بالنظر إلى الشروط النهائية للاصدار، حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الاصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة .

13- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم : يهدف هذا المعيار إلى :

- ✓ التذكير بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.
- ✓ يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها .
- ✓ يحرر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلال على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة .
- ✓ يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم، يتضمن لاسيما البيانات التالية :
- ✓ أهداف تدخل محافظ الحسابات .
- ✓ الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد اجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات .
- ✓ خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة .

14- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم : يهدف هذا المعيار إلى :

- ✓ التعريف بالمبادئ الأساسي وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات، بخصوص تحويل الشركة ذات الأسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات .
- ✓ إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات .
- ✓ يقوم محافظ الحسابات باعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم، يتضمن على الخصوص المعلومات التالية :
- ✓ فقرة حول الواجبات المنجزة .
- ✓ خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة .

15- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المر اقبة :

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة، حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، والعمليات المرتبطة بها، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي والمذكور أعلاه، و يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة خلال الدورة، وذلك بإبراز ما يلي :

الاسم والمقر الاجتماعي .

رأس المال الاجتماعي .

الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان .

تكلفة الاكتساب بالعملية الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء .

المبحث الثاني : المراحل العلمية والتطبيقية لمحافظة الحسابات

المطلب الأول : مرحلة التكليف بمهمة محافظة الحسابات

تعتبر مرحلة التكليف بالمهمة المؤشر الحاسم في مدى نجاح أو فشل محافظي الحسابات في المهام الموكلة إليهم، ولأجل ذلك يجب عليهم أن يتصف مسعاهم بالحيطة ومبصوم بطريقة عمل محكمة منذ قبول المهمة إلى غاية إعداد تقرير المصادقة على الحسابات .

إذا عندما تعرض عليهم عهدة التكليف بمهمة تدقيق حسابات الشركة بصفة قانونية، يجب عليهم عدم اعطاء موافقتهم بمرونة دون الحصول مسبقا على بعض التأكيدات التي تسمح لهم بـ:

- ✓ تجنب الوقوع في حالة التعارض أو المنع القانوني والتنظيمي للقيام بالمهمة .
- ✓ التأكد من امكانيات المكتب التقنية والبشرية التي تسمح بأداء المهمة .
- ✓ التأكد من أن العهدة المقترحة خالية من المخالفات القانونية، وبالتالي تجنيب الشركة المراقبة خطر بطلان مداولات الجمعية العامة للمساهمين .

تعالج هذه التوصية على ضوء القوانين والنظم المعمول بها، الحد الأدنى من العناية الواجب على محافظي الحسابات أو يولوها أهمية قبل تولي العهدة والبدء في المهمة، والتي يمكن أن نوجزها في النقاط الثلاث التالية:

- ✓ قبول العهدة (Acceptatio du mandat) .
- ✓ الدخول في المهمة (L'entrée en fonction).
- ✓ عنايات خاصة في حالة رفض العهدة (Diligences particuliéres en cas de refus d'acceptation).

1- قبول العهدة : محافظ الحسابات قبل أن يوافق على العهدة الموكلة إليه، يجب أن يولي عناية كافية لما يلي :

- ✓ يضمن عدم وجود حالات التعارض وحالات المنع القانوني والتنظيمي التي تم التطرق إليها في المطلب الأول من المبحث الثاني لهذا الفصل، وخاصة تلك المتعلقة بالستقلالية في ممارسة المهنة .
- ✓ يطلب قائمة معدة حديثا (Actualisée) تتضمن أسماء الإداريين أو أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس مراقبة الشركة الخاضعة للمراقبة، وتلك التي لها صلة الشراكة مع الشركة المراقبة Les Sociétés(apparentées) و إذا تطلب الأمر يطلب قائمة المساهمات العينية [1].
- ✓ إذا تم تعيينه لتعويض محافظ حسابات آخر تم توقيفه عن مهامه، يتأكد على مستوى المؤسسة ولدى الزميل المنهاة مهامه، بأن هذا التوقيف غير تعسفي .
- ✓ إذا خلف أحد محافظي الحسابات الذي تم رفض تجديد عهدته، يجب عليه الاستفسار لدى الشركة المراقبة عن أ سباب تنحي سابقه .
- ✓ إذا خلف أحد محافظي الحسابات الذي تم رفض تجديد عهدته، يجب عليه الاتصال بهذا الزميل الخارج للاستعلام عن أسباب رفض تجديد عهدته .
- ✓ محافظ الحسابات يجب عليه أن يتأكد من أن القدرات المتوفرة بمكتبه، تسمح له من التكفل وتنفيذ عهدته بشكل صحيح .
- ✓ كما يجب عليه أن يتأكد من أن القدرات المتوفرة بمكتبه، تسمح له من التكفل وتنفيذ عهدته بشكل صحيح .

2- الدخول في المهمة : عندما ينتهي محافظ الحسابات من الاجراءات التمهيدية السالف ذكرها في النقطة السابقة، وقبوله بالعهدة، يجب عليه القيام بما يلي :

- ✓ التأكد من نظامية تعيينه، وذلك حسب الحالة التي يتم بها التعيين، سواء من طرف الجمعية العامة العادية أو الجمعية التأسيسية، إذا كان حاضرا في الجمعية التأسيسية التي عينته، يقوم بإمضاء القانون الأساسي، وعلى العكس إذا تم تعيينه من طرف جمعية عامة عادية، عليه بإمضاء المحضر (Le

[1] Diligences professionnelles du commissaire aux comptes « ordre national des experts comptables commissaires aux comptes et comptables agrées » édition SNC 02/02/1994 p.3 a 7.

procés verbal) مع ذكر عبارة قبول العهدة (acceptation du mandat)، في حالة عدم حضوره أعمال الجمعية، يجب أن يبلغ قبوله إلى الهيئة المعنية بالتعيين كتابيا .

- ✓ في جميع أشكال التعيين، محافظ الحسابات الذي قبل بالعهدة، عليه بالصريح كتابيا بأنه لا توجد أية حالة تعارض أو منع قانوني أو تنظيمي لتنفيذ مهامه خلال عهدته .
- ✓ خلال الخمسة عشر يوما التي تلي قبوله بالعهدة، عليه تبليغ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بتعيينه محافظا لحسابات الشركة أو الهيئة المعينة، ويكون هذا التبليغ بواسطة رسالة مسجلة مع إشعار بالاستلام .
- ✓ عليه كذلك أن يذكر مسيروا الشركة الموكل إليه مراقبتها، بإجراءات الاشهار القانونية المكلفون بها، خاصة منها :
- ✓ إعلام مجلس الغرفة الوطنية بتعيين محافظ أو عدد من محافظي الحسابات للشركة التي يسيرونها، وهذا الإعلام يجب أن يكون في ظرف خمسة عشر يوما التي تلي تاريخ التعيين، وذلك عن طريق رسالة مسجلة مع اشعار بالاستلام .
- ✓ إشهار تعيين محافظ أو محافظي حسابات أو تجديد عهدتهم في جريدة الإعلانات الرسمية .
- ✓ قبل البدء في تنفيذ العهدة، يجب على محافظ حسابات إرسال رسالة إلى الشركة المراقبة يوضح فيها كيفية انجاز عهدة محافظة الحسابات، بحيث يجب أن تتضمن هذه الرسالة النقاط التالية .
- ✓ تحديد مسؤولية المهمة .
- ✓ المتدخلون في المهمة .
- ✓ معايير العمل التي سيتم استعمالها .
- ✓ أوقات التدخل والآجال القانونية الواجب احترامها.
- ✓ الآجال القانونية لإيداع التقارير .
- ✓ مبالغ الأتعاب .

- خلال تنفيذ عهدته، محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا، يجب عليه اتصال مع سلفه من أجل الحصول على المعلومات التي تعتبر ضرورية للتكفل الصحيح والعناية الجيدة لأداء العهدة الموكلة إليه .

- محافظ الحسابات المنتهية عهدته، ووفقا لتطبيق مبدأ التضامن بين الزملاء، يجب عليه تسهيل الدخول في المهمة لخليفته .

- في حالة تعدد محافظي الحسابات، كل واحد منهم يجب عليه احترام و التقيد بالعنايات السابقة الذكر وكأنه يتصرف بصفة فردية .

3- عنايات خاصة في حالة رفض العهدة : قد يحدث لسبب أو لعدة أسباب أن يرفض محافظ الحسابات العهدة التي تم تعيينه فيها لمراقبة حسابات الشركة، سواء كانت هذه الأسباب كل أو واحدة من تلك التي تم ذكرها في النقطة رقم واحد أعلاه، أو لأسباب أخرى، فعليه اتخاذ الاجراءات التالية :

- ✓ إذا وجد نفسه بعد تعيينه في عهدة محافظ حسابات لشركة أو هيئة معينة، في حالة تعارض أو منع قانوني أو تنظيمي لأداء هذه العهدة، يجب عليه ابلاغ الشركة أو الهيئة بعدم قدرته القانونية لقبول هذه العهدة، بمعنى رفض مبرر لاستلام مهام هذه العهدة، وذلك بواسطة رسالة مسجلة مع اشعار بالاستلام، في أجل قدره خمس عشر يوما ابتداءا من تاريخ علمه بحالة التعارض أو المنع القانوني .
- ✓ في حالة عدم وجود أية حالة تعارض أو منع قانوني أو تنظيمي، وقرر محافظ الحسابات رفض العهدة لسبب ما، عليه القيام بنفس الإجراء المذكور في الفقرة السابقة أعلاه .
- ✓ في حالة ما إذا كانت الشركة قد قامت بإجراءات الإشهار القانوني والتنظيمي، يجب عليه كذلك أن يطلب في رسالة الرفض من الشركة أو الهيئة، القيام بإشهار رفضه قبول العهدة [1].

المطلب الثاني : مرحلة انجاز المهمة

إن قناعة محافظ الحسابات أو المدقق بصفة عامة حول وضعية المؤسسة، لا يمكن الوصول إليها بطريقة فورية وسريعة، وإنما هي عبارة عن نتيجة تصاعدية أو تراكمية لعدة أعمال يجب عليه القيام بها تمكنه من ابداء رايه الفني المطلوب منه .

وهذه الأعمال يمكن تلخيصها في ثلاث خطوات أساسية، بحيث كل خطوة تتطلب مجموعة من الأعمال الجزئية والضرورية الواجب انجازها، وهي كالآتي :

- ✓ التعرف على المؤسسة بصفة عامة (Prise de connaissance de l'entreprise).
- ✓ تقييم الرقابة الداخلية (Evaluation du contrôle interne) .
- ✓ فحص الحسابات والقوائم المالية (Examen des comptes et des états financiers) .

1- التعرف على المؤسسة بصفة عامة : للتعرف على المؤسسة المطلوب من محافظي الحسابات القيام بما يلي:

1-1- **الأعمال الأولية (Les travaux préliminaires):** كخطوة تمهيدية، على محافظ الحسابات أن يطلع بقدر الإمكان على المعلومات الخاصة بالمؤسسة أو الهيئة التي س يعهد إليه مراقبة حساباتها، وذلك قبل التدخل في عين المكان، وفي هذا المجال وكمصدر أولي عليه الإطلاع على كل الوثائق والمعلومات ذات

[1] Diligences professionnelles du commissaire aux comptes « ordre national des experts comptables commissaires aux comptes et comptables agrées »(Source précédente) p.de 3 a 7 (suite).

الطابع التنظيمي والمهني المطبقة في المؤسسة موضوع المراقبة أو التدقيق، فعلى سبيل المثال إذا كانت هذه المؤسسة هي عبارة عن شركة تأمين كبرى، عليه أن يدرس بصفة معمقة ليس فقط النظم المختلفة التي تحكم سير هذه الشركة، وإنما كذلك المخطط المحاسبي المطبق في هذا النوع من المؤسسات، وأيضا المعلومات ذات الطابع العمومي المتعلقة بقطاع التأمينات، أو أي معلومة أخرى يراها ضرورية لتمهيد البدء في المهمة .

-2-1 **الاتصالات الأولية مع المؤسسة (Les premiers comtacts avec l'entreprise):** بعد الإطلاع على الوثائق والمعلومات ذات الطابع التنظيمي وغيرها من المعلومات، يقوم محافظ الحسابات بتنظيم لقاءات وزيارات على مستوى موقع المؤسسة ووحدتها إن أمكن، وفي أغلب الأحيان يتم تنظيم هذه اللقائات والزيارات انطلاقا من الهيكل التنظيمي للمؤسسة أو الهيئة، ويشمل ما يلي :

إجراء حوار مع المسؤولين الرئيسيين في المؤسسة، لأن أصل التدقيق هو الاستماع، وعليه فإن هذه اللقاءات لها أهمية كبيرة ومن المؤكد أنها في أغلب الأحيان هي التي تحدد طبيعة العلاقات الانسانية التي تنشأ بين المدقق ومديرية المؤسسة، إذا تمت هذه اللقاءات في ظروف ملائمة ستساعد كثيرا المهني (المدقق) في التأقلم بسرعة مع المسائل الرئيسية للشركة .

إذا فإن السير الحسن لهذه الحوارات مهم جدا لكي يتدخل محافظ الحسابات ويبدأ مهامه في أحسن الظروف .

عند استعمال الوثائق الداخلية الموضوعة تحت رقابته، فإن محافظ الحسابات سيجد بالتأكيد في المعلومات ال متداولة على مستوى هذه المؤسسة، أداة ذات أهمية للتعرف أكثر على هذه الأخيرة، والتي تخص ليس فقط الوثائق المفيدة في الجوانب المحاسبية، ولكن كذلك المتعلقة بالجوانب العملياتية والقانونية [1].

أخيرا، الزيارة لمواقع تواجد المؤسسة، يعتبر منهج واقعي يسمح لمحافظ الحسابات فهم أحسن ما يمكن المعلومات التي هي في غالب الأحيان تكون لديه نظرية أكثر مما هي عليه في الواقع، والتي يلمسها خلال مجريات المراقبة التي يقوم بها، والتي تعطيه كذلك انطباع عام حول الجو السائد في المؤسسة، وهذا يعتبر كذلك مهم بالنسبة لتدخل محافظ الحسابات في بداية عهدته .

2- تقييم الرقابة الداخلية : إن الرقابة الداخلية هي مجموعة الطرق والوسائل والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية، لأغراض متعددة منها حماية أصول وأموال الوحدة أو المؤسسة، وضمان تمسك جميع أصناف المستخدمين بالسياسات والخطط الإدارية المرسومة، لتحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية

[1] Jeae Raffegeau, Ramon Gonzalez et pierre dufils (Audit et contrôle des comptes) édition ; publi- Unio, 1979 p.52.

وعلى هذا الأساس، لا تقتصر أنظمة الرقابة الداخلية على الجوانب المحاسبية والمالية فقط، بل تشمل ايضا النشاط الإداري والفني، وعلى ضوء هذا التعريف الوجيز للرقابة الداخلية والذي يفهم منه أنه الركيزة الأساسية لإنتاج المعلومة بشتى أنواعها المتعلقة بنشاط المؤسسة، وخاصة منها المعلومات المالية والمحاسبية، فإنه يتوجب على محافظ الحسابات قبل المرور إلى فحص وتدقيق القوائم المالية وإجراء تقييم لهذه الرقابة الداخلية من حيث شموليتها ومطابقتها للقوانين والإجراءات والمعايير المتعارف عليها .

ولإنجاز هذه العملية يجب عليه المرور بالخطوات الفرعية التالية :

2-1- تدوين أو كتابة الإجراءات (La saisie des procédures) : هذه الخطوة تعتبر بداية التدقيق المرحلي أو الجزئي، الهدف منها ليس الحصول على نظرة عامة حول وضعية المؤسسة، ولكن احصاء كل الإجراءات المعتمدة من طرف المؤسسة والتي تؤدي إلى تسجيل العمليات المحاسبية، وذلك من أجل اكتساب معرفة دقيقة، في هذه المرحلة الهدف الأول لمحافظ الحسابات هو إضفاء الطابع الرسمي أو القانوني على هذه الإجراءات ، إما من خلال الاطلاع على دليل الإجراءات (Le m anuel des procédures) الخاص بالشركة في حالة وجوده، أو يتم إعداد هذه الإجراءات عن طريق وصفها لمحافظ الحسابات من طرف ال أشخاص المكلفين بتنفيذها، وإن كانت هذه الفرضية الأخيرة مستبعدة نوعا ما، وهناك تقنيات لتدوين الإجراءات التي تخدم محافظ الحسابات أو المدقق عادة، وهما :

الأولى : تقنية الوصف المكتوب لحركية المعلومات (mémorandum): يتم استخدم هذه التقنية لتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة المتبعة كتابيا حول معالجة كل العمليات ذات الأثر المالي التي تحدث بالمؤسسة، حيث تسمح لمحافظ الحسابات أو المدقق بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسة أو الهيئة موضوع التدقيق .

الثانية : تقنية حركية المعلومات (diagramme de circulation) : مخطط حركية المعلومات هو عبارة عن وصف بياني لمجموع العمليات التي تقوم بها المؤسسة أو الهيئة، والتي تتم بواسطة خط التدفق (la ligne de flux) الذي يبين حسب الترتيب الزمني مسلك (le cheminement) المستندات الناتجة عن العمليات التي قامت بها المؤسسة، إن استعمال هذه التقنية يتطلب استعمال لوحة من لوحات الرموز المعدة من طرف ب عض الخبراء والمتعارف عليها في ميدان التدقيق .

2-2- اختبارات المطابقة (Les tests de conformité) : بعد احصاء الإجراءات المعتمدة من طرف المؤسسة أو الهيئة، يقوم محافظ الحسابات باختبارات أولية على هذه الإجراءات تسمى باختبارات المطابقة وتسمى أيضا باختبارات الفهم، بحيث تسمح هذه الاختبارات لحفاظ الحسابات أو المدقق التحقق من أنه أدرك جيدا نظام

المراقبة الموجود بالشركة أو الهيئة، وهذا يعني من جهة أن الإجراءات التي تم وصفها له أو اطلع عليها كتابيا، من المفروض هي تلك المطبقة في المؤسسة، ومن جهة أخرى، أنه فهم جيدا التوضيحات التي قدمت له حول الرقابة الداخلية، وهنا يجب التنبيه إلى أن هذه الاختبارات ليس هدفها هو إثبات تطبيق الإجراءات وإنما مراقبة وجودها .

2-3- التقييم الأولي للرقابة الداخلية (L'évaluation préliminaire du cintrole interne) : بعد التأكد من أن الإجراءات رسمية ومستخدمة في المؤسسة، بإمكان المدقق إجراء عملية التقييم الأولي للرقابة الداخلية، وذلك للتأكد من أجهزة السلامة التي تضمن التسجيل المحاسبي الجيد للعمليات من جهة، والثغرات الموجودة في هذا النظام التي ينشأ عنها خطر ارتكاب الأخطاء أو الغش من جهة أخرى، ومن هنا يستطيع المهني أن يحدد أو يستنتج نقاط القوة ونقاط الضعف الموجودة في نظام المحاسبة، ومن أجل إنجاز هذا العمل على المهني ان يستعين بما يسمى بالمساءلة (le questionnaire)، والمقصود بها طرح مجموعة الأسئلة، حيث هناك نوعان من الاسئلة (المفتوحة و المغلقة)، بالنسبة للأسئلة المفتوحة هي التي تكون الإجابة عنها تحليلية ومفصلة مثل :

- ما هو المسار المتبع لطلب بضائع أو خدمات ؟ (من هو المسؤول، ماذا يفعل، ما هي المستندات المستعملة و/أو أين يمكن إيجادها؟).

- هل هناك إجراء خاص باستلام البضائع ؟ (هل هناك مسؤول مكلف بالتحقق من هذه البضائع، ما هي طريقة الفحص، هل هناك اصدار للوثائق أو التسجيل في السجلات ؟) .

- هل هناك إجراء خاص بفحص فواتير الموردين ؟ (هل هناك مسؤول يقوم بهذه العملية، ما هي الوثائق المرسلة ؟) .

...الخ.

بالنسبة للأسئلة المغلقة : هي التي تكون الإجابة عنها بنعم أو لا و من أمثلة ذلك نعطي بعض الأسئلة المتعلقة بدورة المشتريات منها :

- الفواتير المزدوجة النسخ (les doubles des factures) هل وضع عليها منذ بداية استلامها أو طبعها عبارة مكررة « duplicata »؟ (الخطر الممكن حدوثه هو ازدواجية التسجيل المحاسبي وازدواجية التسديد) .

- هل نسخ الفواتير المزدوجة الغير مستعملة في دورة المشتريات تم اتلافها ؟ (الخطر الممكن حدوثه هو ازدواجية المحاسبي وازدواجية التسديد) [1].

- هل الكميات المفوترة هي نفسها الكميات التي تم استغلالها ؟ هو توجد مقاربة فيما يخص هذه النقطة بين الفاتورة وسند الاستلام أو سند التسليم الممضي من طرف أمين المخزن ؟ (يمكن تسجيل أعباء لا تتطابق مع الحقيقة).

- الاسعار المفوترة هل تمت مراقبتها مع تلك المحددة في :

* الطلبية .

* وفي خلاف ذلك مع تلك المحددة في ملف الأسعار المعين .

(الخطر الممكن حدوثه هو تسجيل وتسديد أعباء بالزيادة) .

- هل تمت مراقبة الفوترة حسابيا ؟

(الخطر الممكن حدوثه هو تسجيل وتسديد أعباء بالزيادة) .

- هل هناك تاشيرة تثبت مراقبة الفاتورة ؟

(الخطر غياب المراقبة) ....الخ .

ومماسبق، نقول لكي يستطيع المدقق استخلاص استنتاجات إيجابية حول نوعية الوثائق المالية عليه أن يثبت بان التأمين النظري لنظام الرقابة الداخلية تم فحصه على أرض الواقع، وهو السبب الذي من أجله بعد إلغاء نقاط القوة المتكررة أو تلك الضعيفة التي ليس لها تأثير ذو دلالة على الحسابات، يبدأ في اختبار السير الحسن للنظام المؤمن أو ما يسمى بأقفال الأمان (verrous de sécurité) التي توصل إليها أثناء عملية التقييم .

2-4- اختبارات الاستمرارية (Les tests de permanence) : تهدف اختبارات الاستمرارية والتي تسمى ايضا باختبارات الدوام إلى التحقق من أن الإجراءات المطابقة لنقاط القوة في النظام المحاسبي، تعتبر إجراء ثابت في جميع الدورات المالية، وتغطي بشكل واسع وكاف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، لكي تعطي للمدقق قناعة تامة بأن الإجراءات المراقبة مطبق بصفة مستمرة وبدون نقائص ، وهذا عكس اختبارات المطابقة المشار إليها سابقا .

[1] Jeae Raffegeau, Ramon Gonzalez et pierre dufils « source précédente » p. 53 , 89 , 90 et 107 .

5-2- التقييم النهائي للمراقبة الداخلية (l'évaluat ion définitive du comtrole interne):

أخذا بعين الإعتبار اختبارات الدوام التي قام بها المدقق يجب عليه التفرقة بين ما يلي :

- نقاط القوة الحقيقية التي هي في نفس الوقت نظرية وتطبيقية .

- نقاط الضعف المنسوبة إلى خلل في تصميم النظام .

- نقاط الضعف المنسوبة إلى سوء تطبيق الإجراءات .

وعلى هذا الأساس فإن النتيجة الطبيعية لتقييم الرقابة الداخلية هي إعداد أو كتابة تقرير ي شير إلى هذه النقاط وكيفية معالجتها، في الواقع هذا التقرير هو خلاصة لتدخل محافظ الحسابات أو المدقق في هذه المرحلة، وبالتالي عليه أن يقوم بإعداد تقرير لصالح مديرية المؤسسة الخاضعة لمراقبته يتضمن جميع النقائص المكتشفة والتوصيات المتعلقة بتحسين الإجراءات، هذا التقرير ميزته أنه يعكس الجوانب البناءة للتدقيق[1].

3. فحص الحسابات والقوائم المالية : إن محافظة الحسابات أو المدقق سواء من خلال محاولته التعرف على المؤسسة بشكل عام وكذا تقييمه لرقابتها الداخلية هدفه هو البحث بطريقة غير مباشرة عن عناصر إثبات لنوعية الإقتناع ولو اثبت أن إجراءات المعالجة المحاسبية للمعطيات صحيحة وفعالة، فإنه يبقى في إطار الافتراض أن المعطيات المحاسبية الناتجة صحيحة، ولا يمكنه في حقيقة الأمر المصادقة عليها .

ولهذا يجب عليه القيام ولو بحد أدنى من الفحوصات المباشرة إذا أراد ان يعطي لرأيه صفة الموضوعية والعقلانية، هذه الملاحظات تسلط الضوء على الطبيعة التكاملية لعناصر الأدلة المستنتجة من فحص الحسابات، وعلى هذا الأساس فإنه على محافظ الحسابات تحديد الفحوصات أو المراقبات الواجب القيام بها، استنادا إلى الأدلة التي توصل إليها، والذي ستمكنه من تنفيذ عمله إذا قام بتطبيقها، ولإتمام فحص الحسابات يجب عليه القيام بالخطوات الثلاث التالية :

1-3- تكييف برنامج فحص الحسابات (l'adaptation du programme d'exame des comptes) : عندما يبدأ المدقق عمله لا يعرف بالتفصيل الأعمال التي سيقوم بها، ولذلك يعتمد على خطة تدخل نموذجية .

بعد التقييم النهائي للمراقبة الداخلية ي صبح لدى المدقق المعطيات الضرورية التي يستطيع من خلالها تحديد كيفية تدخله بدقة، ويكفيه في ذلك البحث عن تأثير نقاط القوة ونقاط الضعف على قانونية وصدق الحسابات، وبتعبير آخر يمكنه التحديد بدقة الضمانات التي تقدمها نقاط القوة والمخاطر التي يمكن أن تنجم عن نقاط الضعف .

[1] Jeae Raffegeau, Ramon Gonzalez et pierre dufils « source précédente » p.54, 90 et 107.

انطلاقا من هذه الافتراضات التي يمكن أن تكون تقريبا إما متينة أو ملائمة، يعرف المدقق حينها الدلائل التي يحتاجها لإبداء رأيه بصفة موضوعية وعقلانية، ومنه يستطيع أن يكيف برنامج التدقيق بطريقة تساعده على انجاز مهمته دون إضاعة الوقت .

ومن هنا يمكن القول أن نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية تبرر بعض التسهيلات في برنامج تدخل المدقق، على عكس نقاط الضعف التي تؤدي إلى تمتين البرنامج أو تعديله باستعمال بعض الاختبارات المكملة .

2-3- اختبارات الإثبات والتناسق (Les tests de validation et de cohérence) :

هذه الاختبارات تتمثل في المراقبات التي تجري مباشرة على الحسابات، حيث يمكن شرحها كل على حدى كما يلي : [1]

- **اختبارات الإثبات :** هذا النوع من الاختبارات يتعلق بكل عنصر على حدى وترتكز على فحص معطيات المحاسبة ومقاربتها مع ما يماثلها في الواقع، وهناك عدة أشكال للإثبات منها :

* الإثبات عن طريق الوثائق التي بحوزة المؤسسة .

* الإثبات عن طريق التأكد الخارجي .

* الإثبات عن طريق المعاينة المادية .

- **اختبارات التناسق :** على عكس اختبارات الإثبات تركز اختبارات التناسق على مجموعة من العناصر، هدفها البحث عن العيوب المكن أن توجد بين مختلف المعلومات التي بحوزة المدقق، هذا النوع من الإختبارات يمكن أن نصادفه تحت تسمية التدقيق التحليلي، ومن أمثلة هذه الاختبارات نجد :

* إ عادة النظر في نوعية المعلومة هل هي محاسبية أم عملياتية .

*** المقارنة الحسابية :** في غالب الأحيان المدقق يجمع بين اختبارات الإثبات واختبارات التناسق للحصول على مستوى من الضمان يراه كاف، فيمكنه مراقبة التثبيتات التي تمت حيازتها خلال السنة وهل تم رصدها في الميزانية التقديرية أم لا ، مراقبة مثلا حقيقة التسجيل المحاسبي للتثبيتات التي تمت حيازتها إذا كان على أساس الفواتير التي بحوزة المؤسسة أو على أساس تقييم أنجزه خبير مختص ....الخ .

[1] Jeae Raffegeau, Ramon Gonzalez et pierre dufils « source précédente » p.55 et 55.

المطلب الثالث : مرحلة التلخيص وإعداد التقرير

تعتبر هذه المرحلة آخر محطة في مسار محافظ الحسابات في تدقيقه لحسابات الهيئة الموكل له مراقبتها، وعند الوصول إلى هذه المرحلة من التدقيق، يبقى عليه عمل حوصلة لكل الأعمال التي قام بها وبالتالي فإن هذه الحوصلة يجب أن تتضمن ما يلي :

- إعادة النظر في الخيارات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة .

- فحص الأحداث الواقعة بعد الميزانية : على المدقق أن يتعرف على الأحداث الهامة التي يمكن أن تقع بعد إقفال الحسابات .

- فحص العروض والمعلومات التكميلية، والذي يعني فحص المقترحات المتعلقة بالوثائق المحاسبية : إن حسابات الشركة يجب أن تكون مرتبة بطريقة صحيحة، مفصلة قدر الإمكان وإعطاء الشروحات الضرورية .

- إعادة النظر في أوراق العمل التي يمكن مراجعتها انطلاقا من ملف الأعمال المسطرة والتي تم تنفيذها والتي لها نوعية تكفي لإصدار رأي المدقق .

- إصدار الرأي يأخذ في نهاية خطوات عمل المدقق ويكون ضمن التقرير الذي يقدم إلى الجمعية العامة العادية للمساهمين .

وكما راينا في المطلب الثالث من المبحث الثاني، أن محافظ الحسابات له مهام عامة ومهام خاصة يجب عليه القيام بها، فإن عليه كذلك أن يتوج كلا من المهتمين بتقرير خاص لها، بمعنى يجب عليه إعداد تقرير عام خاص بالمصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة التي قام بفحصها، وتقرير خاص بالمهام الخاصة أو الاستثنائية [1] .

1- التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية :

يتضمن هذا التقرير ما يلي :

- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات .

- التعرف على المؤسسة والدورة موضوع التدقيق .

- الوثائق المالية التي خضعت للتدقيق والتي يجب أن تمضي وترفق بالتقرير كملاحق .

- التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة .

[1] Jeae Raffegeau, Ramon Gonzalez et pierre dufils « source précédente » p.56.

- عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة .

- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس .

- أسباب التعديلات المحتملة والتي تحص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم .

- خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ، او بتحفظ أو يرفض الم صادقة بأدلة .

- على محافظ الحسابات بإعطاء رأيه بصفة خاصة حول :

- قائمة ال 5 أو ال 10 الموظفين الأوائل ذوي الأجور المرتفعة في المؤسسة والمدفوعة خلال الدورة المراقبة .

- الأوضاع الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط .

- المساهمات في رؤوس أموال شركات أخرى التي قامت بها المؤسسة، إن وجدت .

- المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء المجلس واي موظف في الشركة التي ينبغي التصريح بها لوكيل الجمهورية .

تعني المصادقة بدون تحفظ (Certification sans réserve) أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق، ويمن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين ودون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات، إذ هذه الأخيرة تتصف بالشرعية والصدق وأن القوائم المالية تعطي الصورة الصادقة عن نشاط المؤسسة ووضعية النتيجة .

وتعني المصادقة بتحفظ (Certification avec réserves) أي أن الأخطاء والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المدقق لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، على أن يذكر بوضوح كل تحفظ واقتراح الحلول حتى يتلاشى أثرها على حسابات الدورة ونتيجتها .

أما رفض المصادقة (Refus de certification) فيعني أن الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها، وقد يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف محافظ الحسابات نتيجة لما يلي :

- وجود عراقيل حالت دون استطاعة المدقق القيام بمهمته .

- رفض المسؤولين القاطع القيام بالتعديلات المقترحة من طرف المراجع .

على محافظ الحسابات في حالة رفض المصادقة تقديم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفصيل وذلك حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة واتخاذ القرارات اللازمة .

إن رفض المصادقة على الحسابات يكون لسببين اثنين هما :

- عدم الموافقة (Désaccord) : درجة اللاشرعية التي تم الوقوف عليها كبيرة مما يجعل الحسابات غير شرعية وغير صادقة، وأن الصورة الفوتوغرافية والوضعية المالية للذمة ونتائج المؤسسة المعنية غير صادقة.

- عدم اليقين: (Incertitude) ق د ينجم عدم التمكن من المصادقة على الحسابات والقوائم المالية، إما لظروف مثل تعيين محافظ الحسابات بعد انتهاء الفترة المراد تدقيق حساباتها، حريق أتلف الوثائق المحاسبية كما قد ينجم من موقف إدارة المؤسسة نفسها كرفض هذه الأخيرة لجوء محافظ الحسابات للمصادقات الخارجية وامتناعها على تزويده بالمعلومات الكافية داخليا [1]

2- التقرير الخاص :

أما التقرير الخاص فيتعلق بالإتفاقيات المبرمة، خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين ومع الغير، التي صرح بها لمحافظ الحسابات ويتضمن هو الآخر ما يلي :

- قائمة الاتفاقيات المبرمة، خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين ومع الغير، والتي صرح بها لمحافظ الحسابات ويتضمن هو الآخر ما يلي :

- قائمة الاتفاقيات، طبيعتها وموضوعها، المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين، .

- قائمة المستفيدين منها .

- شروط إبرامها .

- الرأي حولها .

على محافظ الحسابات قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يتم إعلامه بها وذلك بعد اطلاعه على محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية، وفي حالة عثوره على اتفا قيات مبرمة ممنوعة، عليه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات .

[1] Jean Raffegeau, Ramon Gonzalez et Pierre Dufils « source précédente » **P**. 56

وممها يكن حتى في غياب الاتفاقيات، على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه، كما عليه كذلك كتابة تقرير خاص لكل حدث خاص ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حول زيادة رأس المال الشركة، تقرير حول توزيع تسبيقات على الأرباح، وتقرير حول تغيير الشكل القانوني للشركة ....الخ .

بالإضافة إلى التقرير العام والتقرير الخاص (أو التقارير الخاصة) يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقارير أخرى هي :

- تقرير حول المراقبة الداخلية : يهدف من خلال هذا التقرير لفت انتباه المسئولين إلى مشاكل النظام وهو في الغالب، تقرير مختص يبين بوضوح طبيعة نقاط الضعف المكتشفة، الأخطار الناتجة عن ذلك مع اقتراحات حلول .

- **تأشيرة محافظة الحسابات :** تتمثل في تقرير حول المنوطات الإعلامية (les notes d'information) التي تصدرها لشركات، المقيمة في البورصة كلجو ئها إلى قرض إلزامي (Emprunt obligataire) .

- **تقرير حول الحسابات المجمعة (Comptes consolidés)يشرح ويعطي رأيه فيه، حول عملية التجمع على مستوى المجمع** (Le groupe) وعلى مستوى المؤسسة .[1]

خلاصة

من خلال ما تم تناوله في هذا الفصل نستطيع أن نلخص إلى أن مهن التدقيق بما فيها مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، بدأت تتعافى من الإهمال وحالة التنظيم العشوائي غير المدروس التي مرت به منذ الاستقلال إلى

[1] محمد بوتين، مصدر سبق ذكره، ص : 32 – 33 – 34 .

غاية بداية الألفية الثالثة، وذلك من خلال الاهتمام الذي حظيت به من قبل الجهات المكلفة بتنظيم هذه المهن، ممثلة في مصالح وزارة المالية، ويتجلى هذا الاهتمام في جملة الاصلاحات التي باشرتها هذه الأخيرة في ميدان المحاسبة والتدقيق، وذلك بإصلاح التشريعات المنظمة لمهنتي المحاسبة والرقابة المحاسبية وتدعيمهما بقوانين جديدة ذات طابع تنظيمي وتطبيقي حددت بوضوح الإطار التصوري، المنهجي، الأخلاقي والعلمي لممارسة المهنة بكل احترافية، بالإضافة إلى تبني بصفة رسمية المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، من خلال تكييف نظام المحاسبة المحلي بما يتماشى والنظام المحاسبي الدولي، والشروع في إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق المستنبطة من المعايير الدولية، وعلى هذا الأساس نستطيع القول أن مسار مهنة محافظة الحسابات هو في الاتجاه الصحيح، نحو مواكبة التطور الذي بلغته هذه المهنة على المستوى الإقليمي والدولي رغم البطء الذي تعرفه عملية تجسيد الإصلاحات في الميدان

الفصل الثالث : عرض حالة ميدانية حول القيام بمهمة محافظة الحسابات (مكتب محافظة حسابات)

تمهيد

على ضوء الدراسة النظرية التي قمنا بها في الفصلين السابقين، ومن أجل الإجابة على كل التساؤلات المطروحة في إشكالية هذا البحث، والإلمام بكامل فرضياته ما مدى تطابق واقع هذه المهنة مع الجانب الأكاديمي لمهن التدقيق، وكذا مدى توفر الشروط القانونية والتنظيمية للممارسة حاولنا أن نطلع عن قرب على الإجراءات العلمية والتطبيقية التي يقوم بها محافظ الحسابات في الميدان، حيث اخترنا كموطن لهذه الدراسة الميدانية مكتب خبير محاسب ومحافظ حسابات بولاية غليزان، حيث توصلنا إلى المعلومات التي سيتم عرضها في هذا الفصل مبوبة حسب المطالب المتضمنة في المباحث الثلاثة لهذا الفصل الأخير من هذه الدراسة .

المبحث الأول : تقديم المكتب محل دراسة الحالة

المطلب الأول : التعريف بالمكتب

إن المكتب محل الدراسة هو مكتب الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات الكائن مقره بحي الانتصار 48 مسكن ولاية غليزان ، يخضع لملكية وتسيير صاحبه السيد بشير إلزعر خليفة الخبير المحاسب الحاصل على شهادة خبير محاسب من جامعة الجزائر وسط والمعتمد بصفة قانونية من طرف وزارة المالية ومسجل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين تحت رقم 278 ومسجل كذلك في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تحت رقم 0940 ومعتمد كذلك كخبير قضائي لدى المجلس والمحاكم القضائية لولاية غليزان .

يتمتع السيد الخبير بشير إلزعر خليفة بخبرة وتجربة ميدانية جد معتبرة في شتى مجالات المهنة، بدأ ممارسة هذه المهنة منذ سنة 1987 إلى يومنا هذا، ويعد من الخبراء المحاسبين الأوائل الذين تم اعتمادهم على المستوى الوطني وساهم في الكثير من الملتقيات التكوينية الخاصة باعتماد النظام المحاسبي المالي كما تم تعيينه مستشارا (Consultant) للمرافقة في عدة مؤسسات خلال مرحلة الانتقال من نظام المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، الذي تم اعتماده في سنة 2010 .[1]

المطلب الثاني : التنظيم التقني والهيكلي للمكتب والخدمات المقدمة .

1- التنظيم التقني :

من الناحية التقنية تأكدنا من أن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات السيد بشير إلزعر خليفة التزم بما نصت عليه المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 11 – 31 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والتي جاء فيها ما يلي : يلزم المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإثبات وجود محل مهني، عند إيداع طلب التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .[2]

كما حدد القرار الصادر عن وزارة المالية المؤرخ في 26 مارس 2013، شروط المساحة، المرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للمهن السابقة الذكر، التي تسمح للمهنيين اشخاصا طبيعيين كانوا أو معنويين بتنفيذ مهامهم في احسن الظروف حسبما تقتضيه العهدات المسؤولين عنها .

وحددت المادة الثانية من هذا القرار المساحة الدنيا للمحل المهني بـ 50 م^2 مخصصة للمهني وللأمانة والمساعدين، ويتم تحديد مكان عمل مساعد بـ 4م^2 على الأقل، ويجب تخصيص مكان مناسب لأرشيف الملفات حسب عدد وحجم الأعمال، كما أكد هذا القرار في مادته الثالثة على وجوب توفر المحل المهني على كل التجهيزات الضرورية مثل الطاقة، الماء، التدفئة ودورات المياه، وفي مادته الخامسة أكد نفس القرار على وجوب توفر المحل المهني على كل التجهيزات الضرورية لممارسة النشاط، لاسيما :

[1] المصدر الخبير المحاسب صاحب المكتب .

[2] المرسوم التنفيذي رقم 11 – 31 المؤرخ في 2011/01/27 الجريدة الرسمية رقم 07 مؤرخة في 2011/02/02 ص 22 .

- تجهيزات وأثاث المكتب .

- تجهيزات الإعلام الآلي وتجهيزات الحفظ وتأمين المعطيات المعلوماتية .

- تجهيزات الإتصالات .[1]

كما نجد في المادة 5 من هذا القرار أنه يجب أن يتم تأمين المحل المهني بكل الوسائل .

أما المادة السابعة أوجبت أن يتم التعريف بالمحل المهني عن طريق لافتة توضع عند مدخله الرئيسي، ويجب أن لا يتجاوز حجم اللافتة 20 سم × 25 سم .

وتبين لقب واسم المهني و / أو عنوان المقر الاجتماعي وكذا صنفه المهني وأرقامه الهاتفية .[2]

من خلال تواجدنا بالمكتب المهني موضوع دراسة الحالة لاحظنا ان هذا الأخير يتوفر على مستوى جد مقبول من المواصفات والشروط التقنية التي حددها القانون، لاسيما فيما يتعلق بمساحة المكتب، المرافق الصحية، التجهيزات، حيث وجدناه يتطابق إلى حد كبير مع نصوص المرسوم التنفيذي والقرار التنظيمي المذكورين أعلاه.

2- التنظيم الهيكلي :

إن المكتب المهني محل الدراسة مهيكل حسب متطلبات النشاط وحسب ما نص عليه القرار الصادر في 26 مارس 2013 حيث تم تقسيمه كما يلي :

- المكتب الرئيسي مخصص للخبير ومحافظ الحسابات .

- مكتب الأمانة .

- مكتب المدققين المساعدين .

- مكتب المحاسبة .

- مكتب مخصص للمتربصين .

- قاعة الأرشيف .

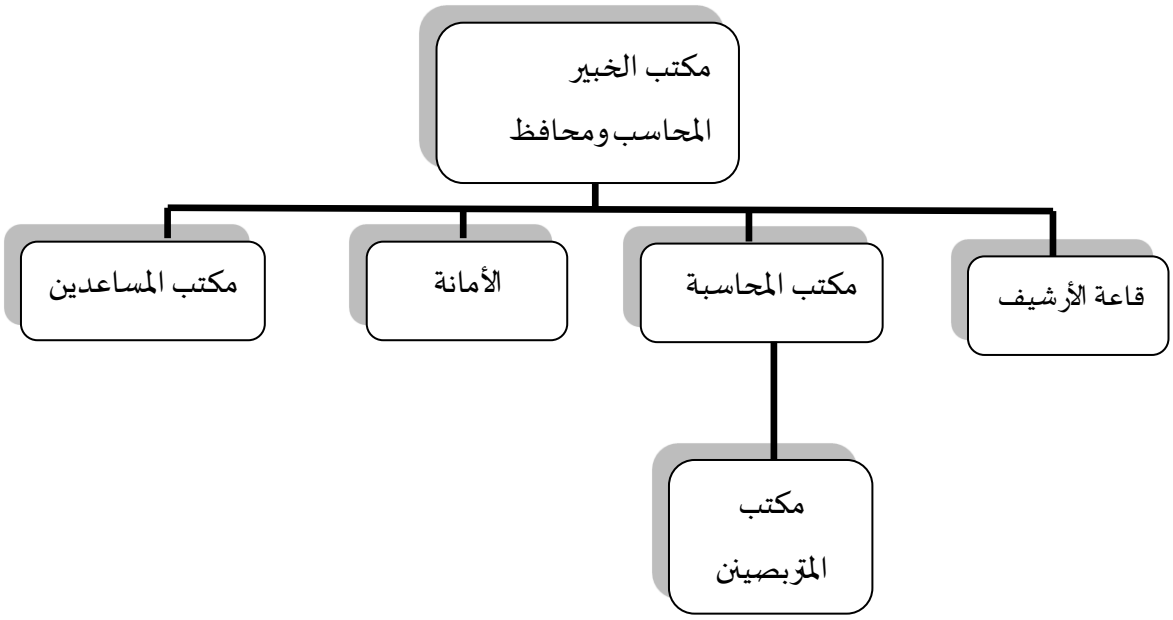
ويمكن عرضه حسب مخطط الهيكل التنظيمي التالي[3] :

الشكل (1- 1-) : الهيكل التنظيمي لمكتب الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات .

[1] القرار المؤرخ في 2013/03/26 الجريدة الرسمية رقم 45 مؤرخة في 2013/09/29 ص. 15، 16 .

[2] القرار المؤرخ في 2013/03/26 مصدر سبق ذكره ص. 16.

[3] معلومات من المكتب المهني .



المصدر : بناءا على وثائق المكتب

3- الخدمات المقدمة .

إن الخدمات التي يقدمها مكتب الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات موضوع الدراسة، متنوعة ومتعددة بدءا من التعيين في عهدات كثيرة للقيام بمحافظة الحسابات لعدة مؤسسات عامة وخاصة، حيث يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة، القيام بالعديد من أعمال التدقيق والمراجعة في إطار التعاقد مع عدة مؤسسات، الخبرة المحاسبية، ساهم في دورات التكوين للعديد من إطارات المحاسبة والمحاسبين في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، تقديم المرافقة لبعض المؤسسات أثناء مرحلة الانتقال من النظام المحاسبي القديم (P.C.N) إلى النظام المحاسبي المالي خلال سنة 2010، كما شارك المكتب في عملية تصفية المؤسسات العمومية التي تم حلها من طرف الدولة في نهاية سنوات التسعينات .

ويقوم المكتب كذلك بمسك محاسبة بعض زبائنه من تسجيل العمليات المحاسبية إلى غاية إعداد الميزانية، مساعدة الزبائن في المسائل الجبائية والشبه جبائية، دراسات تقنو اقتصادية المطلوبة لزبائن المكتب من طرف المؤسسات المالية من أجل الحصول على قروض، أو تلك المطلوبة من طرف الهيئات المساعدة على الاستثمار مثل الوكالة الوطنية للاستثمار، الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب والصندوق الوطني للبطالة ...الخ .

والتزاما منه بأحكام المادة 78 من القانون 10 – 01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي تلزم هؤلاء المهنيين الممارسين، باستقبال المتربصين من الفئات الثلاث وتنظيم التربص حسب الكيفيات المحددة من طرف مجلس المحاسبة، فإن المكتب يستقبل في كل سنة عدد من هؤلاء المتربصين

ويشرف على تدريبهم ومتابعتهم إلى غاية إنهاء التربص، بالإضافة إلى استقبال طلبة المعاهد والجامعات في إطار التربصات القصيرة التي تطلب منهم وذلك في حدود إمكانيات المكتب .[1]

المطلب الثالث : علاقة المكتب بمتعامليه .

إن علاقة مكتب الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات بالمتعاملين تختلف حسب فئة المتعامل وحسب طبيعة العمل التي تربط المتعامل بالمكتب .

فمن حيث فئة المتعامل، يمكن أن نقسم متعاملي المكتب إلى فئتين :

- **فئة الزبائن :** وتنقسم هذه الفئة بدورها إلى مجموعتين، الأولى هي مجموعة الزبائن العاديين الذين يستفيدون من خدمات المكتب في مجالات المحاسبة، الجباية، الإرشادات المالية إلى غير ذلك من الخدمات التي باستطاعة المكتب تقديمها، ويتم ربط هذه العلاقة بين الطرفين عن طريق التعاقد أو تقديم طلبيات تقدم إلى المكتب، والثانية وهي مجموعة الزبائن الذين تربطهم علاقة خضوع لمراقبة المكتب في إطار محافظة الحسابات وتتمثل في المؤسسات والهيئات التي تعهد مراقبة حساباتها السنوية للمكتب المهني ممثلا في شخص صاحبه السيد الخبير بشير إلزعر خليفة في إطار القانون 10 – 01 .

- فئة المتعاملين الآخرين وتتمثل في المتعاملين الذين تربطهم مصالح متبادلة مع المكتب مثل إدارة الضرائب، هيئات الضمان الاجتماعي، المحاكم، البنوك .

المبحث الثاني : الإجراءات المعتمدة في إنجاز العهدات الموكلة للمكتب .

المطلب الأول : التكليف بالعهدة .

التكليف بالعهدة هو تعيين محافظ و / أو محافظي حسابات لمراقبة حسابات شركة أو هيئة معينة وفحص قوائمها المالية، ولهذا الغرض نصت المادة 26 من القانون 10 – 01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أن تعيين محافظ الحسابات يتم من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف

[1] معلومات من المكتب المهني .

بالمداولات، ويكون هذا التعيين بالموافقة كتابيا وعلى أساس دفتر شروط، بحيث يجب أن يكون من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .[1]

وعلى ذكر دفتر الشروط فغن المقصود من ذلك حسب المرسوم التنفيذي رقم 11 – 32 الصادر بتاريخ 2011/01/27 المتعلق ط بتعيين محافظي الحسابات هو قيام مجلس الإدارة، أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة .

كما أكد هذا المرسوم على أن يتضمن دفتر الشروط، على الخصوص ما يأتي :

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحدتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج .

- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أ بداها محافظ أو فحافظو الحسابات المنتهية عهدتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات .

- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها .

- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها .

- نموذج رسالة الترشح .

- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية .

- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة .

- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية .

كما أن محافظ الحسابات المترشح له الحق في الحصول على ترخيص مكتوب من الكيان لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات يسمح له بالإطلاع على ما يلي :

- تنظيم الكيان وفروعه .

- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة .

- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة .

يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط .[1]

[1] القانون 10-01 مصدر سبق ذكره الجريدة الرسمية رقم 42 بتاريخ 2010/07/11، ص 7 .

إذا ما يمكن استنتاجه هو أن تعيين محافظ و/أو محافظي حسابات يخضع لشروط وإجراءات محددة يجب التقيد بها، أهمها الإعلان من طرف المؤسسة المعنية عن مناقصة لتعيين محافظ حسابات، يبين في هذا الإعلان رغبة المؤسسة في تعيين محافظ و/أو محافظو حسابات، تحديد العهدة، تحديد تاريخ بداية وانتهاء سحب دفتر الشروط، تاريخ فتح الأظرفة ودراسة العروض، تكاليف سحب دفتر الشروط، وعند انتهاء المؤسسة من هذه الإجراءات يقوم محافظو الحسابات الراغبين في الترشح للحصول على العهدة سحب دفتر الشروط وإتمام المعلومات الموجودة فيه وإرفاقه بالوثائق المطلوبة وإمضائه وإيداعه على مستوى إدارة المؤسسة المصدرة له في الآجال المحددة في ظرف مغلق يحمل عبارة **"مناقصة لا يفتح"** .

على مستوى المؤسسة تقوم لجنة الصفقات بفتح ودراسة وترتيب العروض المقدمة من طرف المهنيين المترشحين وتحديد المهني الذي تتوفر فيه الشروط وإعداد محضر بشأن ذلك وعرضه على الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات لتعيينه أو رفضه، في حالة التعيين يجب أن يبلغ المهني المعني كتابا كما أشارت إلى ذلك المادة 26 من القانون 10-01 المذكورة أعلاه .

في دراسة الحالة التي قمنا بها اخترنا إحدى المؤسسات العمومية التي تمت مراقبة حساباتها من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات السيد بشير إلزعر خليفة للسنة المالية المقفلة في 2016/12/31، حيث أطلعنا على الاجراءات التي تم بها الحصول على هذه العهدة والخطوات التي اتبعها المكتب المهني في إنجاز المهام الموكلة إليه، حيث تم وضع تحت تصرفنا نسخة من التقرير الذي أعده وقدمه للجمعية العامة العادية للمؤسسة، فمن حيث إجراءات التعيين تعتبر هذه العهدة تجديد للعهدة السابقة ولمدة ثلاث سنوات تبدأ من 2015 وتنتهي في 2017 وهي متطابقة تماما مع النصوص التشريعية السالفة الذكر، ونشير هنا إلى أن السيد محافظ الحسابات ملتزم بشكل كبير بالإجراءات القانونية، حتى أنه طلب منا الالتزام بنص المادة 71 من القانون 10-01 المتعلقة بكتم السر المهني واشترط علينا عدم ذكر اسم المؤسسة في أي وثيقة مكتوبة كما وفانا بالإجابة على كل التساؤلات التي طرحناها، أما من حيث الإجراءات التطبيقية فسنتناولها في المط لب الموالي .

المطلب الثاني : الإجراءات التطبيقية المتبعة في إنجاز العهدة الموكلة للمكتب .

الخطوة الأولى : الإجراءات التمهيدية .

بما أن هذه العهدة هي الثانية لمحافظ الحسابات لمراقبة حسابات هذه المؤسسة وفحص قوائمها المالية، فإنه بعد حصوله على تجديد العهدة مكتوبا في محضر الجمعية العامة العادية لسنة 2014، وباعتبار أن كل الإجراءات التمهيدية من اتصالات أولية مع المسيرين والمعرفة العامة للمؤسسة قد تمت في بداية العهدة الأولى، فإنه باشر مهامه على النحو التالي :

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-32 في 2011/01/27 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات الجريدة الرسمية رقم 07 في 2011/02/02، ص 24-23 .

- وجه رسالة قبول العهدة الثانية لأعضاء الجمعية العامة في الآجال المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27، والمحددة بـ 8 أيام من تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه، حيث أن تاريخ تبليغه تم حسابه إبتداءا من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي حضر مداولاتها .

- وجه رسالة إلى مجلس الإدارة يذكر فيها الخطوات التي سينتهجها في إنجاز المهام الموكلة إليه والمستندات الواجب إعدادها من طرف المؤسسة والتي ستشكل موضوع الفحص الذي سيقوم به وكذلك الوسائل المادية واللوجيستية الواجب توفيرها لتسهيل إنجاز المهمة بالإضافة إلى تحديد تاريخ مباشرة المهمة .

الخطوة الثانية : تنظيم عملية التدخل .

حسب الشروحات المقدمة من طرف محافظ الحسابات، قام هذا الأخير بتقسيم عملية التدخل إلى مرحلتين هما : المرحلة الانتقالية والمرحلة النهائية .

1- المرحلة الانتقالية : (la phase d'intérim) :

يتم في هذه المرحلة وفي معظم عمليات التدقيق الخارجي إجراء عملية تقييم لنظام الرقابة الداخلية، إلا أنه في هذه الحالة وبما أن هذه العهدة هي الثانية لمحافظ الحسابات في هذه المؤسسة، فإن تقييم إجراءات الرقابة الداخلية قد قام بها في بداية عهدته الأولى وبقيت تحت مراقبته طوال فترة هذه العهدة، وعليه فغن محافظ الحسابات خلال هذه المرحلة من العهدة الثانية اكتفى بإعادة مراجعة فقط لإجراءات الرقابة الداخلية المعتمدة من طرف المؤسسة وخاصة تلك التي كانت محل ملاحظات أو توصيات قدمها في تقاريره خلال العهدة الأولى .

وتمثلت هذه المراجعة في التأكد من استمرار حركية الوثائق والمستندات المبررة للعمليات المحاسبية المسجلة، والتي قام بإجراء عليها عينة من اختبارات المطابقة والت مثيل (les tests de conformité et de validité) في بداية العهدة الأولى، من الإصدار أو الاستلام إلى غاية الوصول إلى مصلحة المحاسبة، وذلك للتحقيق من ثبات واستمرار الطرق المنتهجة في إعداد القوائم المالية ومدى صدق العمليات الظاهرة في الحسابات ودرجة تمثيلها للوضعية المالية للمؤسسة، ومن أمثلة هذه الاختبارات التي قام بها نجد :[1]

- فحص نظام الفصل بين المهام خاصة في المناصب الحساسة .

- فحص نظام سير حسابات الخزينة .

- فحص نظام الفوترة .

- فحص نظام المشتريات والتخزين والاستهلاك .

- فحص نظام مسك الجرد المادي وطريقة المقاربة مع الجرد المحاسبي ومعالجة الفوارق .

- فحص نظام التثبيتات .

[1] مكتب محافظة الحسابات .

- فحص نظام الأجور .

إلا أن في هذه المرحلة، محافظ الحسابات قام بإعداد نقاط في شكل مذكرة حول الرقابة الداخلية اعتمد عليها في فحص الحسابات، ولم يحرر تقرير خاص بالرقابة الداخلية وذلك لكونها لم ينص عليها دفتر الشروط.

2- المرحلة النهائية (la phase finale) :

تعتبر هذه المرحلة صلب المهمة التي قام بها محافظ الحسابات، حيث لاحظنا أن القائمون بإدارة المؤسسة تجاوبوا بصفة إيجابية مع رسالة محافظ الحسابات التي أشرنا إ ليها في الاجراءات التمهيدية، والتي طلب من خلالها إعداد الوثائق والمستندات الواجب مراقبتها، حيث شرح لنا أنه برمج عدة تدخلات خلال السنة المالية 2019موضوع التدقيق وأجرى المراقبات والفحوصات التالية حسب أولويتها :

- فحص تكفل المؤسسة بالملاحظات والتوصيات التي تضمنها تقريره حول حسابات السنة المالية المقفل ة في 2018/12/31 .

- قام كذلك بمراقبة إتمام السجلات القانونية (les registres légaux) وتوقيفها بصفة متطابقة مع إ يقاف الميزانية لسنة 2018، (دفتر الجرد واليومية المركزية)، (le l ivre d'inventaire et le journal centralisateur).[1]

- قام بمراقبة التكفل باللوائح الصادرة عن الجمعية العامة العادية المتعلقة بحسابات السنة المالية المقفلة في 2018/12/31 .

- قام كذلك بمراقبة تطابق أرصدة إقفال الحسابات في 2018/12/31 مع الأرصدة الافتتاحية لنفس الحسابات في 2019/01/01 .

- وقام أيضا بمراقبة مدى احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

- قام بالفحص عن طريق العينات لعمليات السنة المالية 2019 والتأكد من وجدود الإثباتات القانونية للتسجيلات المحاسبية .

- قام بمراقبة دورية لحسابات الخزينة، (مسك بصفة يومية لدفاتر حسابات الخزينة la tenue a jour des brouillards des comptes de trésoreie، إجراء عمليات المقاربة البنكية بين الأرصدة المحاسبية الظاهرة بدفتر الأستاذ لحسابات الخزينة وتلك الظاهرة في كشوف الحسابات التي تصدرها المؤسسات الماسكة لهذه الحسابات، الجرد المادي للصندوق، الاجراءات المتخذة بشأن العمليات العالقة الناتجة عن المقاربة البنكية والصندوق، وخاصة تلك التي لم تسجل محاسبيا .

- قام بفحص مدى احترام قواعد وإجراءات مسك عملية الجرد المادي في نهاية السنة المالية 2019 .

[1] مكتب محافظة الحسابات .

- قام بمراقبة نهاية السنة ذات الدلالة .

هذه المراقبات والفحوصات قام بها محافظ الحسابات قبل الإقفال النهائي للحسابات في 2019/12/31، وهناك اعمال نهائية التي تم إنجازها بعد إقفال حسابات السنة المالية سنتناوله في المبحث الثالث .

المطلب الثالث : وسائل العمل المعتمدة في إنجاز المهام الموكلة للمكتب

اعتمد المكتب المهني في تدخلاته لأداء هذه المهمة الموكلة إليه على الكفاءات البشرية والمسائل المادية التي تتوفر عليها، حسب ما قمنا بابرازه في التنظيم التقني والتنظيم الهيكلي في المبحث الاول من هذا الفصل، فبالنسبة للكفاءات البشرية يوظف المكتب الم هني عناصر ذات مستوى تعليمي وتكويني جيد، بدءا بشخص محافظ الحسابات الحاصل على ديبلوم دراسات عليا في المحاسبة (D.E.C.S) في النظام القديم الذي يعادل شهادة ليسانس في العلوم المالية حاليا، زائد ديبلوم في الخبرة المحاسبية من جامعة الجزائر وسط، ويتمتع بخبرة مهنية قبل فتح المكتب، حيث شغل منصب إطار سامي في شركة سوناطراك بالإضافة إلى الخبرة التي يتمتع بها منذ اعتماده كخبير محاسب ومحافظ حسابات ودخوله مباشرة لممارسة المهنة، وكذلك الموظفون المساعدون ذووا المستوى الجامعي والخبرة المهنية المكتسبة في المكتب تحت إشراف الخبير، إضافة إلى الأعوان الإداريين مثل أمانة الكتب، المحاسب والمتربصون الذين يتوفرون على تأهيل علمي وكفاءة مهنية في مستوى تطلعات المكتب .

أما بخصوص الوسائل المادية و اللوجيستية، يتوفر المكتب على تجهيزات حديثة من مكاتب وأجهزة إعلام آلي، برامج إلام آلي في المحاسبة، وسائل اتصال حديثة، نظام ربط داخلي (Réseau interne)، شبكة الإنترنت بالإضافة إلى المراقبة الإليكترونية (Télésurveillance) لتأمين المكتب .

وبالتالي باستطاعتنا القول بان الوسائل البشرية والمادية المتاحة للمكتب المهني موضوع الدراسة، تتطابق مع الشروط القانونية الواردة في المادتين 4 و 5 من القرار المؤرخ في 2013/03/26 المحدد للشروط الواجب توفرها في المحل المهني، وكذلك المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات .[1]

[1] مكتب محافظة الحسابات .

المبحث الثالث : الأعمال النهائية في مهمة محافظ الحسابات .

من خلال الأسئلة المطروحة على محافظ الحسابات حول الأعمال التي يقوم بها في نهاية المهمة والأجوبة على هذه الأسئلة، ومن خلال إطلاعنا واستغلالنا لتقرير محافظة الحسابات للسنة المالية المقفلة في 2019/12/31 الخاص بالمؤسسة التي أوكلت له مراقبة حساباتها، والذي و ضع تحت تصرفنا استطعنا ان نتعرف على الأعمال التي يختتم بها محافظ الحسابات مهمته وارتأينا تقسيمها إلى العناصر التالية :

- الفحوصات الخاصة التي قام بها .

- فحص القوائم المالية المقفلة في 2019/12/31 .

- إعداد حوصلة الأعمال المنجزة وتحرير مختلف التقارير .

وسنتناول ذلك بالتحليل في المطالب الثلاثة التالية :

المطلب الأول : أهم الفحوصات الخاصة التي قام بها محافظ الحسابات .

باعتبار أن المؤسسة موضوع المراقبة هي مؤسسة عمومية، فغن محافظ الحسابات لم يقم بجميع الفحوصات الخاصة التي اشرنا إليها في المطلب الثالث من الجانب النظري، وذلك لعدم توفر أسباب القيام ببعض هذه الفحوصات مثل عدم تعدد المساهمين لفحص مبدأ المساواة بينهم، عدم وجود أسهم الضمان لفحص تطبيق نص القانون التجاري بخصوص هذا النوع من الأسهم....الخ ولكنه قام ببعض الفحوصات الخاصة التي كان بإمكانه القيام بها مثل :

- ✓ طلبه من المسيرين موافاته بالاتفاقيات المبرمة بين الشركة والقائمين بإدارتها أو بين الشركة وشركة أخرى يكون أحد القائمين بالإدارة مساهما فيها، وذلك من أجل تأكده من مدى احترام المادة 628 من القانون التجاري لسنة 2007 المشار إليها في الفصل الأول المخصص للجانب النظري .
- ✓ كما فحص أيضا مدى تطابق المعلومات المتضمنة في تقرير التسيير المقدم من طرف القائمين بإدارة الشركة .
- ✓ فحص أيضا نتائج الشركة المحققة خلال السنوات الخمس الأخيرة، وذلك تطبيقا لنص المادة 678 فقرة 6 من القانون التجاري، وبينها في الجدول التالي :

الجدول (1-III) : مقارنة السنوات المالية الخمسة الأخيرة .

السنوات المالية	المبالغ	النتائج
السنة المالية 2019	6 258 807,57- دج	خسارة
السنة المالية 2018	2 391 464 ,16 - دج	خسارة
السنة المالية 2017	17 495 040,56- دج	خسارة
السنة المالية 2016	66 018 879,38- دج	خسارة
السنة المالية 2015	29 822 217,31-دج	خسارة

مصدر : مكتب الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات بشير إلزعر خليفة (تقرير محافظ الحسابات 2019)

إلا أن الملاحظة التي يمكن الإشارة إ ليها من خلال عرض هذا الجدول، هو أنه لا يتطابق من الناحية الشكلية والمعلومات المتضمنة فيه، التي نص عليها معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، إذ حدد هذا

المعيار في فقرته الثالثة، على أنه يتم إعداد تطور النتيجة في شكل جدول علة مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية :

* النتيجة قبل الضريبة .

* الضريبة على الأرباح .

* النتيجة الصافية .

* عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لراس المال الشركة .

* النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة .

* فحص المرتبات المدفوعة لـ 5 أشخاص الأعلى أجرا في المؤسسة حيث أظهر في تقريره جدول المرتبات التي قام بفحصها وتأكد من شرعيتها وهي كالآتي :[1]

الجدول (2-III) : المرتبات الأعلى المدفوعة لخمس موظفين في المؤسسة .

الرقم التسلسلي	الاسم واللقب	المهنة	الأج. ج.ث.-ج.م.- والمنح .	المبلغ الصافي
1	غنام شوكي	مدير عام	1 094 709,68	735 972,40
2	ولد محمد رشيد	مدير عام	840 000,00	468 360,00
2	بالجلالي فيصل	رئيس العمليات	548 498,17	422 585,91
4	تيبي بن عودة	مدير التقاضي	475 721,62	376 219,23
5	عدة سكران حبيب	اطار تحميل الشبكات	424 225,70	359 494,79

[1] نفس المصدر

	المجموع		3 383 155,17	2 362 632,33

المصدر : نفس المصدر أعلاه

يظهر هذا الجدول مجموع الامتيازات المالية الإجمالية والصافية التي استفاد منها الإطار المسير الرئيسي للمؤسسة ممثلا في شخص المدير العام والإطارات المساعدة له خلال الفترة الممتدة من 2019/01/01 إلى 2019/12/31، والذين هم بطبيعة الحال يتقاضون المرتبات الأعلى مقارنة بباقي الفئات المهنية الأخرى، ونلاحظ هنا أن محافظ الحسابات عمد إلى إظهار العناصر التي تتكون منها هذه الامتيازات، والمتمثلة في الأجر القاعدي ومجموع المنح بالإضافة إلى الجزء الثابت (la partie fixe) والجزء المتغير (la partie var iable) وذلك ليظهر للجمعية العامة العادية في تقريره الخاص الذي سنتناوله في المطلب الثالث من هذا المبحث، مدى شرعية هذه الامتيازات التي تحصلوا عليها .

- ✓ قام بفحص وإظهار المبالغ المسددة برسم قسائم الحضور (jetons de présence) لأعضاء مجلس الإدارة .
- ✓ وقدم المعلومات التي رءاها ضرورية لإعلام أعضاء الجمعية العامة في الجدول التالي :[1]

الجدول (3-III) : قسيمة الحضور المدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة .

الاسم واللقب	الصفة	رقم 01: 2019/05/16	رقم02 : 2019/12/09
مصطفى قادة بالفار بوشامة حسين	مدير عام ش.م & مدير عام ش,م & كبديل للسيد مصطفى قادة بالفار	5000,00 /	/ 4400,00
بلكحل بوبكر	رئيس مجلس الإدارة	5000,00	4400,00
بلكحل بوبكر	رئيس مجلس الإدارة	5000,00	4400,00

[1] نفس المصدر

عزوز سمير	عضو مجلس الإدارة	5000,00	غائب
كوباج ابراهيم	عضو مجلس الإدارة	5000,00	4400,00
رقاد سليم	عضو مجلس الإدارة	5000,00	4400,00
شعبان شهرزاد	عضو مجلس الإدارة	5000,00	4400,00
بوتغان نور الدين	عضو مجلس الإدارة	5000,00	4400,00
بوشامة حسين	عضو مجلس الإدارة	5000,00	/
مجاميع الحصص		45000,00	30800,00

المصدر : نفس المصدر أعلاه

إن محافظ الحسابات من خلال فحصه وتدقيقه للمبالغ المالية المسددة لأعضاء مجلس الإدارة، قام بالإطلاع على محاضر الاجتماعات ، وقوائم الحضور للأعضاء المشكلين لهذا المجلس وفحص مدى تطابق هذه الوثائق مع قسيمات (jetons) التي تم تسديدها ، وقدم بعض التوضيحات في التقرير الذي تناولته في المبحث الثالث .

- ✓ ومن الفحوصات التي قام بها محافظ الحسابات كذلك هو تأكده من عدم وجود مصاريف مهام بالخارج، وقدم في تقريره جدولا يحمل عبارة لا شيء وعرضه في الشكل التالي :

الجدول (4-III) : مصاريف المهمات بالخارج

الاسم واللقب	الوظيفة	هدف المهمة	البلد	المبلغ بالدينار	المبلغ بالعملة الأجنبية
	لا	ش	ي	ئ	

المصدر : نفس المصدر أعلاه

المطلب الثاني : عرض وفحص القوائم المالية المقفلة في 2019/12/31 .

1- عرض القوائم المالية لسنة 2019 : إن القوائم المالية التي تم إعدادها من طرف القائمين ب إدارة الشركة موضوع المراقبة والتي تم وضعها تحت تصرف محافظ الحسابات من أجل فحصها وإصدار رأيه بشأنها تتمثل في :

- ➢ الوضعية المالية (الأصول- الخصوم – الأموال الخاصة)
- ➢ جدول النتائج ح سب الطبيعة
- ➢ جدول تدفقات الخزينة

- جدول تغير الأموال الخاصة
- الملحقات

إن البيانات المالية والمحاسبية لشركة المساهمة &، التي تم فحصها وتدقيقها من طرف محافظ الحسابات، مبنية ومرتبة حسب النماذج القانونية المحددة في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي وهي كالآتي :[1]

1.1. جدول الأصول

ميزانية الأصول

السنة المالية المقفلة في 2019/12/31 أنظر (الملحق رقم 02)

الجدول (5-III) : الأصول

الأصول	ملاحظة	الإجمالي 2019	إهتلا-.مؤو. 2019	الصافي 2019	الصافي 2018
الأصول المثبتة (غير الجارية)					
فرق الاقتناء					
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات العينية		635704808,03	310630957,00	325073851,03	337729637,32
الاراضي		308448000,00		308448000,00	308448000,00
البنايات		324317175,03	1287938,29	1651694,71	1945658,01
تثبيتات عينية أخرى		324317175,03	309343018,71	14974156,32	27335979,31

[1] نفس المصدر .

تثبيتات عن طريق الامتياز					
تثبيتات قيد الإنجاز		46035000,00	17263125,00	28771875,00	31073625,00
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة أصول					
مجموع الأصول غير جارية		681739808,03	327894082,00	353845726,03	368803262,32
أصول جارية					
مخزونات قيد التنفيذ		40805737,09		40805737,09	40656901,17
حقوق واستخدامات مماثلة		157935808,26		157935808,26	373002645,12
حقوق على الزبائن		651830,00		651830,00	598280,00
مدينون آخرون		140098663,42		140098663,42	350485323,61
ضرائب		17185314,84		17185314,84	21919041,51
أصول أخرى جارية					
الموجودات وما شابهها		342562414,98		342562414,98	115598151,67
الأموال الموظفة وأصول مالية أخرى جارية					
الخزينة		342562414,98		342562414,98	115598151,67
مجموع الأصول الجارية		541303960,33		541303960,33	529257697,96
المجموع العام للأصول		1223043768,36	327894082,00	895149686,36	898060960,28

المصدر : نفس المصدر أعلاه

1.2. جدول الخصوم

ميزانية الخصوم .

السنة المالية المقفلة في 2019/12/31. أنظر (الملحق رقم 03)

الجدول (6-III) : الخصوم .

الخصوم	ملاحظة	2019	2018
الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره (أو حساب الاستغلال)		141417000,00	495900000,00

رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات (احتياطات مجمعة) (1)			
فرق إعادة التقييم			
فرق المعادلة			
النتيجة الصافية للسنة المالية		-6258807,57	-52222215,62
رؤوس أموال خاصة أخرى – الترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة الأقليات (1)			
مجموع I		73511722,08	441286320,22
خصوم غير جارية			
قروض وديون مالية		455022692,04	445392766,63
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
حقوق المانح		354483000,00	
مؤونات ومنتجات مسجلة مسبقا		3304259,17	2249712,14
مجموع الخصوم غير جارية II		812809951,21	447612478,77
خصوم جارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب		6964600,36	5777636,18
ديون أخرى		301671,96	379946,08
خزينة سلبية		1561740,75	3004580,03
مجموع الخصوم الجارية			
المجموع العام للخصوم		8828013,07	9162161,29
		895149686,36	898060960,28

المصدر : نفس المصدر أعلاه

3.1. جدول حسابات النتائج

حساب النتائج (حسب الطبيعة)

للفترة من 2019/01/01 إلى 2019/12/31 أنظر الملحق رقم 04)

الجدول (7 – III) : حسابات النتائج

	ملاحظة	2019	2018
خدمات مقدمة		32508138,59	38258184 ,82

إنتاج مخزن أو مخرج من المخزون			
إنتاج مثبت			
إعانات الاستغلال		41982072 ,81	46290538,79
1. إنتاج السنة المالية		74490211,40	82548723,61
مشتريات البضائع القابلة للبيع		-12435102,09	-132962945,28
خدمات خارجية والإستهلكات أخرى		-3927871,82	-4795945,28
2. استهلاك السنة المالية		-16362973,91	-18092239,34
3(2-1) القيمة المضافة للإستغل .		58127237,49	64456484,27
أعباء المستخدمين		-44822887,08	-44752822,66
الضرائب، الرسوم والمدفوعات المشابهة		-655161,00	-735067,00
4. الفائض الإجمالي للاستغلال		12649189,41	18968594,61
المنتوجات العملياتية الأخرى		422309,39	1617528,12
الأعباء العملياتية الأخرى		-47265,71	-88004,06
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		-17671666,09	-22879587,83
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات			
5. النتيجة العملياتية		-4647666,09	-2381469,16
المنتوجات المالية			5,00
الأعباء المالية		-1601141,48	
6. النتيجة المالية		-1601141,48	5,00
7. النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)		-6248807,57	-2381464,16
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		-10000,00	-10000,00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) على النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية		74912520,79	84166256,73
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-81171328,36	-86557720,89
8. النتيجة الصافية للنشاطات العادية		-6258807,57	-2391464,16
العناصر غير العادية . منتوجات			
العناصر غير العادية . أعباء			
9. نتيجة غير العادية			
10. النتيجة الصافية للسنة المالية		-6258807,57	-2391464,16
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11. النتيجة الصافية للمجمع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			

حصة المجمع (1)			

المصدر: نفس المصدر أعلاه

4.1. جدول تدفقات الخزينة

جدول تدفقات الخزينة

(الطريقة المباشرة)

الفترة من 2019/01/01 إلى 2019/12/31 أنظر (الملحق 05).

الجدول (8 – III) : تدفقات الخزينة

	ملاحظة	2019	2018

تدفقلت الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			33295145,00
تحصيل قسائم الصندوق			-57024336,04
تحصيلات أخرى			-54071,03
المبالغ المدفوعة للموردين			
المبالغ المدفوعة للمستخدمين			
الأعباء الاجتماعية			
فوائد مالية أخرى مدفوعة			
الضرائب على النتائج المدفوعة			
ضرائب الرسوم			
Accréditifs provisions			
تسدسدات أخرى			
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية			-23783262,07
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
1. تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من النشاطات العملياتية (أ)			-23763262,07
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية			
تسديديات على اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
تحصيلات على التنازل على التثبيتات العينية والعنوية			
تسديديات على اقتناء تثبيتات مالية			
تحصيلات على التنازل على التثبيتات المالية			
فوائد محصلة على التوظيفات المالية			
الحصص والأقصاط على النتائج المقبوضة			
2. تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية (ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التميلية			
التحصيلات التابعة لإصدار الأسهم			

الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
3. تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة التمويلية (ج)			
تأثير تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
4. تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			-23783262 ,07
أموال الخزينة ومعدلاتها عند إقفال السنة المالية			109912423,91
تغير أموال خزينة الفترة			86295461,84
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			-23616962,07
			-66016879,37

المصدر : نفس المصد اعلاه

5.1. جدول تغير الأموال الخاصة

جدول تغير الأموال الخاصة. أنظر (الملحق رقم 06)

الجدول (9 – III) : تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	راس المال الاجتماعي	علاوات الإصدار	فرق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد إلى غاية 2017/12/31						
تغير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء ذات الدلالة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الارباح والخسائر غير المدمجة في حساب النتيجة						
الحصص المدفوعة						
الرفع من رأس المال						
النتيجة الصافية للسنة المالية						
الرصيد إلى غاية 2018/12/31		495900000,00				-52222215,62
تغير الطريقة المحاسبية						-9424254,73
تصحيح الأخطاء ذات الدلالة						
إعادة فتح التثبيتات						
الارباح والخسائر غير المدرجة في حساب النتيجة						
الحصص المدفوعة						
الرفع من رأس المال						-6258807,57
الرصيد إلى غاية 2019/12/31		141417000,00				-67905277,92

المصدر : نفس المصدر أعلاه

2. **فحص القوائم المالية** : إن عملية فحص القوائم المالية تعتبر الخطوة الأساس في المنهج التدقيق لدى محافظي الحسابات ، وذلك باعتبارها مصدرا مهما لإبداء الرأي حول مدى صدق المعلومات المالية المقدمة من

طرف الجهاز المكلف بالتسيير ، وانطلاقا من هذا المفهوم عمد محافظ حسابات شركة المساهمة & الموكل له مراقبة حساباتها إلى تقسيم عملية الفحص إلى ثلاثة أجزاء وهي :

- فحص حسابات الأصول

- فحص حسابات الخصوم

- فحص حسابات النتائج

1.2. فحص حسابات الأصول : إن عملية فحص الاصول تناولها محافظ الحسابات على النحو التالي :

1.1.2. – الأصول غير الجارية : تمت عملية فحص الاصول غير الجارية بإظهار كل من المبالغ الإجمالية والصافية للتثبيتات المعنوية ، والعينية والمالية التي تمتلكها الشركة إلى غاية 2019/12/31 ، ثم قام بإجراء مقارنة بين هذه المبالغ وتلك المتحصل عليها في السنة المالية السابقة ، وتحديد التغير الحاصل في منصب التثبيتات وتحليله وشرحه والتعليق عليه وتم ذلك كما يلي :

التثبيتات (الأصول غير الجارية) **الإجمالية** تم توقيفها في 2019/12/31 بمبلغ قدره 683315663,06 **دج** وهي مفصلة كما يلي :

الجدول (10 – III) : مقارنة المبلغ الإجمالي للتثبيتات بين السنتين الماليتين 2018 و 2019 .

التعيين	2018/12/31	2019/12/31	التغير
تثبيتات معنوية	0,00	0,00	0,00
تثبيتات عينية	680 066 953,00	683 315 663,06	3 248 710,06
تثبيتات قيد الإنجاز	0,00	0,00	0,00
تثبيتات مالية	0,00	0,00	0,00
مجموع الاصول غير الجارية	680066953,00	683315663,06	3248710,06

المصدر : نفس المصدر أعلاه

التثبيتات (الأصول غير الجارية) الصافية تم توقيفها في 2019/12/31 بمبلغ قدره 353 845 726,03دج وهي مفصلة كما يلي :

الجدول (11 – III) : مقارنة المبلغ الصافي للتثبيتات بين السنتين الماليتين 2018 و2019 .

التعيين	2018/12/31	2019/12/31	التغير
تثبيتات معنوية	0.00	0.00	0.00
تثبيتات عينية	368 803 262,32	353 845 726,03	-14 957 536,29
مجموع الأصول غير الجارية	368 803 262,32	353 845 726,03	-14 957 536,29

المصدر : نفس المصدر أعلاه

تحليل تطور منصب الأصول غير الجارية مقارنة بالسنة المالية السابقة :

من خلال التحليل الذي قام به محافظ الحسابات على هذه الأصول ، بين أن صافي الأصول غير الجارية قد انتقل من 262,32 803 368 دج في سنة2018 إلى 726,03 845 353دج في سنة 2019.

كما بين كذلك أن التثبيتات التي تمت حيازتها من طرف الشركة خلال سنة 2019 قد بلغت 3 472 983,00 دج (خارج الرسم) ، وتم تمويلها تمويلا ذاتيا بصفة جزئية ، أي بوسائل المؤسسة الخاصة والباقي تم تمويله من طرف المؤسسة الأم وأشار إلى ان التفاصيل موجودة في ميزان المراجعة لحسابات الشركة المراقبة .

وبين أيضا أن الإهتلاكات والمؤونات المسجلة إلى خاية 2019/12/31 نتيجة لتدني قيم الأصول قد بلغت 587,83 879 22دج ، ومنها :

1) **مخصصات الإهتلاكات** في 2019/12/31 بقيمة 477,93 525 21دج.

2- **مخصصات المؤونات** في 2019/12/31 بقيمة 109,90 354 1دج

حيث أكد محافظ الحسابات من خلال الفحص الذي قام به ، أن ملف هذه المخصصات مدعم بوثائق إثبات ومصادق عليه من طرف مجلس إدارة المؤسسة المراقبة .

وذكر بأن هذا النوع من المخصصات من الناحية الجبائية فهو منظم في الشكل والمضمون، وطلب من الشركة تحضير ملفها تحسبا لطلب إدارة الضرائب المختصة لمعلومات بشأنه .

المراقبات التي تم إجراؤها : ثم بعد ذلك ذكر بالمراقبات التي أجراها على هذا المنصب الهام من الأصول وعدده كما يلي :

* فحص الوجود المادي للتثبيتات العينية بالاعتماد على طريقة السبر (Sondage)

* مقاربة التثبيتات التي تم اقتناؤها في سنة 2019 مع الوثائق المحاسبية .

* فحص الوثائق الرسمية المتعلقة بالجرد المادي للتثبيتات إلى غاية 2019/12/31.

* مقارنة الجرد المادي للتثبيتات مع الجرد المحاسبي .

* فحص بطاقية الاستثمارات (Fichier d'investissements) وسجل الاستثمارات

(Registre d'investissements)

* فحص الإهتلاكات وبالخصوص مخصصات السنة المالية 2016 .

خلاصة الفحص : في نهاية فحصه للأصول غير الجارية خلص محافظ الحسابات إلى ما يلي :

من خلا المراقبات التي تم إجراؤها لا يوجد أي تغيير يذكر في طريقة التقييم ، وأن المؤسسة في سنة 2019 ابقت على طريقة التقييم بالتكلفة التاريخية للتثبيتات (تكلفة الاقتناء) ، وهذا يبقى خيار حددته الشركة ، ولكن يتطلب وثيقة رسمية يعدها الجهاز المسير متمثلة في (اتفاقية – مبادئ واختيار الطرق) .

الجرد المادي لسنة 2019 : في إطار إعداد الميزانية المحاسبية لسنة 2019 ، وتطبيقا للقانون الذي يلزم القيام بعملية الجرد المادي على الأقل مرة واحدة في كل سنة محاسبية ، أكد محافظ الحسابات على أنه تم القيام بحملة جرد التثبيتات التي تملكها الشركة إلى غاية 2019/12/31 ، من طرف لجنتين أ و ب تتشكل كل واحدة مهما من ثلاثة أعضاء تم تعيينهم بمقررة مؤرخة في 2019/12/04 تحمل رقم 454/DG/EG &/2019، كما تم تعيين لجنة ثالثة لمراقبة سير عملية الجرد تتكون من عضوين ، هذه اللجنة أسندت إليها مهمة مقارنة وفحص قوائم العد (Le contage) المنجزة من طرف اللجنتين أ و ب وأعدت تقريرا مؤرخ في 2020/01/02 صرحت فيه أنه لا يوجد أي فرق في الجرد المادي المعد من طرف اللجنتين .

2.1.2. – الأصول الجارية : تمت عملية فحص الأصول الجارية بنفس الخطوات التي تم بها فحص الأصول غير الجارية، حيث أظهر محافظ الحسابات المبلغ الصافي للحقوق والاستخدامات المماثلة لها، المسجلة في ميزانية الشركة إلى غاية 2019/12/31 وقارنها بتلك المسجلة في ميزانية السنة المالية 2018 ، وبين هذه الأصول في جدول المقارنة التالي :

الجدول (12 – III) : الأصول الجارية

التعيين	2018/12/31	2019/12/31	التغير
مخزونات قيد التنفيد	40656901,17	40805737,09	148 835,92

الزبائن	598280,00	651830,00	53 550,00
المدينون الآخرون	350485323,61	140098663,42	-210 386 660,19
الضرائب	21919041,51	17185314,84	-4 733 726,67
الخزينة	115598151,67	342562414,98	226964263,31
مجموع اصول الجارية	529257697,96	541303960,33	12046262,37

إن التحليل الذي قام به محافظ الحسابات ، تناول فيه كل عنصر من عناصر الحقوق المذكورة في الجدول أعلاه على حدى حيث :

- **الزبائن** : بين أن المبلغ الإجمالي للحقوق على الزبائن قد ارتفع بقيمة 53 550,00دج في سنة 2019 مقارنة بسنة 2018
- **المدينون الآخرون :** يظهر هذا الحساب في جانبه المدين رصيد قيمته 140098663,42 دج .
- الضرائب : في تحليله لقيمة الضرائب الظاهرة في مركز الأصول الجارية بقيمة 17185314,84د.ج بين أنها تتشكل من :

-رصيد المدين لحساب ضريبة القيمة المضافة على الفاتورة : 861 787,25دج

- رصيد المدين من الحساب المقتطع لضريبة القيمة المضافة : 16 323 529,00دج

- رصيد مسبق الدفع (Précompte) للرسم على رقم الأعمال :1, 41د.ج

- الموجودات وما شابهها : أوضح محافظ الحسابات من خلال فحصه للموجودات وما شابهها والتي تظهر بمركز الأصول الجارية للشركة تحت المراقبة إلى غاية 2019/12/31 بمبلغ صافي قدره 342562414,98 د.ج ، مقابل 115598151,67د.ج في سنة 2018 ، أي تسجيل زيادة قدرها 226964263,31د.ج ، وتتكون هذه الموجودات في الأساس من :

- قيمة الحساب للتحصيل: 740950,00د.ج

- بنك بدر حساب (1) 77417239,71 دج

- بنك بدر حساب (2) 2454911,43دج

-حساب الخزينة العمومية : 261723015,26 دج

- الصندوق : الرصيد المحاسبي 193980,00 دج

- الصندوق : الرصيد العيني 32318,58 دج

2.2 فحص حسابات الخصوم : تم فحص حسابات الخصوم للشركة المراقبة حسب المراكز الظاهرة في ميزانية الخصوم كما يلي :

1.2.2. الأموال الخاصة : تظهر الأموال الخاصة في ميزانية الشركة المراقبة في 2019/12/31 بقيمة **73 511 722,08** دج مقابل **441 286 695,65** دج في سنة 2018 أي بانخفاض قدره **367 774 598,14** دج ، حيث أشار محافظ الحسابات بعد فحصه للأموال الخاصة أنها تطورت حسب شكل النظام المحاسبي كما يلي :

الجدول (13-III) : الأموال الخاصة .

التعيين	2018/12/31	2019/12/31	التغير
رأس مال تم اصداره	495 900 000,00	141 417 000,00	-354 483 000,00
نتيجة السنة المالية	-2 391 464,16	-6 258 807,57	-3 867 343,41
الترحيل من جديد	-52 222 215,62	-61 646 470,35	-9 424 254,73
المجموع	**441 286 320,22**	**73 511 722,08**	**-367 774 598,14**

المصدر : نفس المصدر أعلاه

2.2.2. خصوم غير جارية : الخصوم غير الجارية بصيغة النظام المحاسبي المالي ، تطورت كما يلي :

الجدول (14-III) : خصوم غير جارية

التعيين	2018/12/31	2019/12/31	التغيير
القروض والديون المالية	445 362 766,63	455 022 692,04	9 659 936,41
الضرائب المؤجلة والمخصصة			
ديون أخرى غير متداولة (حقوق مانح الترخيص)		354 483 000,00	354 483 000,00
المخصصات والدخل المدفوع مقدمًا	2 249 712,14	3 304 259,17	1 054 547,03
المجموع	**447 612 478,77**	**812 809 951,21**	**365 197 483,44**

المصدر : نفس المصدر أعلاه

3.22. الخصوم الجارية : تظهر الخصوم الجارية للشركة المراقبة بصيغة النظام المحاسبي المالي ، حسب الفحوصات التي قام بها محافظ الحسابات كما يلي :

الجدول (15-III) : الخصوم الجارية

التعيين	2018/12/31	2019/12/31	التغير
الموردون والحسابات الملحقة	5 777 635,18	6 964 600,36	1 186 965,18

ضرائب	379 946,08	301 671,96	-78 274,12
ديون أخرى	3 004 580,03	1 561 740,75	-1 442 839,28
المجموع	**9 162 161,29**	**8 828 013,07**	**-334 148,22**

المصدر : نفس المصدر أعلاه

إن عملية الفحص التي قام بها محافظ الحسابات على مركز الخصوم الجارية أسفرت عن النتائج التالية:

- مستوى ديون الموردون والحسابات الملحقة بلغ في 2019/12/31 إلى 6 964 600,36 دج مقابل5 777635,18 دج في سنة 2018 .

- الضرائب بلغت مستوى 301 671,96دج وتتكون من :

الديون الأخرى : 1 561 740,75دج

وفي نهاية فحص محافظ الحسابات لمنصب الخصوم الجارية، أعطى بعض الملاحظات وهي :

تأكيده على ضرورة إحضار شهادة أداء المستحقات من أجل المصادقة بصفة عادلة على الديون الاجتماعية ، هناك ديون ظاهرة باسم المؤسسة القديم يجب تسويتها ، الحساب الجاري للشركاء (ديون اتجاه المؤسسة الأم بقي رصيده على حاله مقارنة بالسنة المالية 2018 .

بالنسبة للحقوق اتجاه مؤسسات تسيير موانئ الصيد الأخرى لم تقدم له المقاربة (Le rapprochement) الخاصة بها .

3.2. فحص حسابات النتائج : باعتبار أن حسابات النتائج هي أحد القوائم المالية الواجب على محافظ الحسابات فحصها بعناية شأنها شأن القوائم المالية الأخرى ، كونها تظهر نتيجة نشاط المؤسسة خلال سنة مالية معينة ، وانطلاقا من هذا المفهوم عمد محافظ الحسابات لشركة في فحصه لهذه القائمة إلى تدقيق كل من حسابات النواتج ، التكاليف وحسابات الضرائب المتعلقة بنتيجة السنة المالية 2019 ومقارنتها بتلك المحققة في السنة المالية 2018 ، حيث أظهر هذه الفحوصات في تقريره كما يلي :

1.3.2. إنتاج السنة المالية : ذكر محافظ الحسابات بالمبلغ الإجمالي الذي حققته الشركة خلال السنة المالية 2019 والمقدر بـ 74 490 211,40 دج مفصل كما يلي :

- رقم الأعمال : بلغ رقم الأعمال الذي حققته الشركة خلال سنة 2019 مبلغا إجماليا قدره 32 508 138,59مقابل 36 258 184.82دج في سنة 2018 أي انخفاض قدره 3 750 046,23 دج.

- إعانات استغلال بـ 41 982 072,81دج مقابل 46 290 538.79دج في سنة 2018 أي بانخفاض قدره 4 308 465,98دج ، وأظهر في الجدول الموالي تطور رقم الأعمال بين سنتي 2018 و 2019 .

الجدول (16-Ⅲ) : إنتاج السنة المالية

التعيين	2018/12/31	2019/12/31	التغير
رقم الأعمال	36 258 184.82	32 508 138,59	-3 750 046,23
إعانات الإستغلال	46 290 538.79	41 982 072,81	-4 308 465,98
المجموع	82 548 723.61	74 490 211,40	-8 058 512,21

المصدر : نفس المصدر أعلاه

1.1.3.2. منتجات عملياتية أخرى : تعتبر المنتجات العملياتية الأخرى بمثابة قاعدة أساسية لنتيجة الأنشطة العادية في المؤسسة ، حيث بلغت في سنة 2019 بـ 1 617 528,12دج مقابل 422 309,39دج أي بزيادة قدرها 1195218,73 دج .

2.1.3.2. المنتوجات المالية : لم تكن هناك المنتوجات المالية للشركة في سنة 2019 ، وبين محافظ الحسابات حركية المنتجات العملياتية والمنتوجات المالية بالمقارنة بين سنتي 2019 و 2018 في الجدول التالي :

الجدول (III-17) : المنتوجات المالية

التعيين	2018/12/31	2019/12/31	التغير
المنتجات العملياتية	422 309,39	1 617 528,12	1195218,73
المنتوجات المالية	5,00		-5,00
المجموع	422 314,29	1 617 528,12	-1195213,83

المصدر : نفس المصدر أعلاه

2.3.2. أعباء السنة المالية : الأعباء المسجلة برسم السنة المالية 2019 بلغت 81 171 328,36 دج مقابل 86 557 720,89دج في سنة 2018 مسجلة بذلك انخفاضا قدره 5386392,53 دج ، حيث أوضح محافظ الحسابات أن هذه الأعباء تتشكل أساسا من أعباء المستخدمين، مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة بالإضافة إلى أعباء الخدمات المقدمة للشركة كما هو مبين في الجدول أدناه .

الجدول (III-18) : أعباء السنة المالية

التعيين	2018/12/31	2019/12/31
موارد ولوازم مستهلكة	13 296 294.06	12 435 102,09
خدمات خارجية وأخرى مستهلكة	4 795 945,28	3 927 871,82
أعباء المستخدمين	44 752 822,66	44 822 887,08
ضرائب، رسوم ومدفوعات مشابهة	735 067.00	655 161,00
أعباء عملياتية أخرى	88 004.06	47 265,71
مخصصات الإهتلاكات / المؤونات- تدني القيم	22 879 587,83	17 671 899,18
استرجاع على خسارة القيمة		1 601 141,48

المجموع	86 557 720,89	81 171 328,36

المصدر : نفس المصدر أعلاه

يبين الجدول أعلاه أهمية أعباء المستخدمين المسجلة في سنة 2019 مقارنة بأعباء الإستغلال الأخرى، وأن مخصصات الإهتلاكات، المؤونات وخسائر القيمة قد سجلت ارتفاعا مقارنة بسنة 2018 .

3.3.2. النتائج : بين محافظ الحسابات في الجدول أدناه حركة النتائج وتطورها بين سنتي 2018 و 2019 .

الجدول (19-III) : النتائج .

التعيين	2018/12/31	2019/12/31
القيمة المضافة	64 456 484,27	58 127 237,49
فائض الاستغلال الإجمالي	18 968 594,61	12 649 189,41
النتيجة العملياتية	- 2 381 469,16	- 4 647 666,09
النتيجة المالية	5.00	-1 601 141,48
النتيجة الصافية للسنة المالية	-2 391 464,16	-6 258 807,57

المصدر : نفس المصدر أعلاه

ملاحظة : لم يقدم محافظ الحسابات أي تعليق حول النتائج الظاهرة في هذا الجدول ماعدا الإشارة إلى ما يلي:

أ) انعدام الضريبة الواجبة الدفع على النتيجة العادية () بسبب تسجيل النتيجة الجبائية بعبارة لا شيء .

ب) سلبية النتيجة الصافية للسنة المالية 2019 .

4.3.2. الفحص الجبائي : فيما يخص الفحوصات التي قام بها محافظ الحسابات على الجانب الجبائي لشركة المساهمة & غليزان ، أمد أنها قامت بإيداع التصريحات الجبائية في الآجال القانونية .

المطلب الثالث : أعمال نهاية المهمة وإعداد مختلف التقارير

1. أعمال نهاية المهمة :

كما تطرقنا في الجانب النظري من هذه الدراسة ، أن محافظ أو محافظي الحسابات يقومون بعدة أعمال في نهاية المهمة أهمها القيام بمراجعة المعلومات والملاحظات المدونة في أوراق العمل الخاصة بالمراقبات والفحوصات التي قاموا بها أثناء تدخلاتهم المستمرة خلال السنة المالية، إعداد حوصلة أو تلخيص لهذه الأعمال، فحص بعض الأحداث الواقعة بعد إقفال ميزانية السنة المالية موضوع التدقيق، حيث تعتبر هذه الأعمال بمثابة تمهيد لإعداد مختلف التقارير حول المهمة التي قاموا بها في إطار العهدة الموكلة إليهم، وهو ما لمسناه في دراسة الحالة موضوع البحث، حيث قام محافظ الحسابات بعد انتهائه من جميع الفحوصات والمراقبات للسنة المالية 2019 بإعداد حوصلة للأعمال التي قام بها تضمنت النقاط الرئيسية والملاحظات الهامة الواجب إدراجها في تقاريره التي

سيقدمها للجمعية العامة، وكخلاصة لأعمال المهمة التي قام بها، قدم عملا مكتوبا يتكون من ثلاثة وثلاثون (33) صفحة موسوما بعنوان في صفحة الغلاف **محافظة الحسابات لمؤسسة & غليزان تقرير السنة المالية 2019** تضمن ما يلي :

* الرسالة المرفقة

* الفحوصات الخاصة .

* القوائم المالية لسنة 2019 .

* الفحص والتعليق على المناصب الأساسية للقوائم المالية لسنة 2019 .

2. محتوى الوثائق المتضمنة في تقرير السنة المالية 2019

1.2. الرسالة المرفقة : هذه الرسالة موجهة من محافظ الحسابات إلى رئيس وأعضاء الجمعية العامة وكان محتواها كما يلي :

السيد بشير إلزعر خليفة

خبير محاسب – محافظ حسابات

غيليزان

هاتف/فاكس: 72-31-74-046

العنوان الإليكتروني : bachirelezaarkhelifa@yahoo.fr

2.2 **الفحوصات الخاصة :** إن الفحوصات الخاصة التي أشار إليه محافظ الحسابات، هي تلك التي تناولتها في المطلب الأول من هذا الفصل وهي :

- ✓ فحص الإتفاقيات المبرمة بين الشركة والقائمين بإدارتها أو بين الشركة وشركة أخرى يكون أحد القائمين بالإدارة مساهما فيها .
- ✓ فحص مدى تطابق المعلومات المتضمنة في تقرير التسيير المقدم من طرف القائمين بإدارة الشركة .
- ✓ فحص نتائج الشركة المحققة خلال الخمس سنوات الأخيرة .
- ✓ فحص المرتبات المدفوعة لخمس (5) أشخاص الاعلى أجرا في المؤسسة .
- ✓ فحص المبالغ المسددة برسم قسائم الحضور لأعضاء مجلس الإدارة .

- ✓ فحص مصاريف المهام بالخارج .

3.2- القوائم المالية لسنة 2019 : القوائم المالية التي ضمنها محافظ الحسابات في تقريره المرسل إلى الجمعية العامة العادية للمساهمين تتمثل في نفس القوائم التي قدمت له من طرف مسيري الشركة لفحصها والمصادقة عليها والتي تم ذكرها في المطلب السابق وهي كالآتي :

- ✓ الوضعية المالية (الأصول – الخصوم – الأموال الخاصة) .
- ✓ جدول النتائج حسب الطبيعة .
- ✓ جدول تغير الأموال الخاصة .

4.2. المناصب الأساسية للقوائم المالية لسنة 2019 : إن المناصب الأساسية للقوائم المالية التي قام محافظ الحسابات بفحصها والتعليق عليها ، تعتبر النواة الرئيسية في مهمته التي بنا عليها رأيه حول مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركة وهي تتمثل في عناصر الأصول والخصوم وحسب طبيعة دورانها (جارية وغير جارية) بالإضافة إلى فحص حسابات النتائج كما تم التطرق إلى ذلك في المطلب السابق من هذا المبحث .

3. التقارير التي تم إعدادها من طرف مكتب محافظة الحسابات برسم السنة المالية 2019 : على ضوء المراقبات والفحوصات التي قام بها مكتب الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات بشير إلزعر خليفة في إطار العهدة الموكلة إليه لمراقبة وتدقيق حسابات شركة المساهمة & وهران ، خلص إلى إعداد نوعين من التقارير هما :

- التقرير العام لإبداء الرأي حول القوائم المالية لسنة 2019.

- تقارير الفحوصات الخاصة .

1.3. التقرير العام : عمد محافظ الحسابات إلى إعداد التقرير العام الخاص بإبداء رأيه حول القوائم المالية لشركة & غليزان للسنة المالية 2019 ، إلى تقسيمه إلى جزئين ، خصصه لعرض حال حول المراقبة التي قام بها ، والثاني لإبداء رايه على القوائم المالية لسنة 2019 ، وأرفق هذا التقرير برسالة تقديم وكان محتوى التقرير كما يلي :

2.3. رسالة التقديم : تضمنت هذه الرسالة ما يلي : أنظر (الملحق رقم 07)

السيد بشير إلزعر خليفة

خبير محاسب – محافظ حسابات

غيليزان

هاتف / فاكس : 72-31-74-046

السيد الرئيس وأعضاء الجمعية العامة العادية لشركة المساهمة & غليزان.

الموضوع: رفع التقرير العام المتضمن الرأي حول السنة المالية 2019

- لقد قمت في إطار مهمتي الدائمة بمراقبة الحسابات السنوية قبل وبعد إقفال الحسابات الاجتماعية لشركتكم المسماة شركة المساهمة & وهران .

- القوائم المالية ، دفتر الأستاذ ، وكذلك تقرير التسيير ، هذه الوثائق الضرورية في المهمة التي أقوم بها ، قد تم وضعها تحت تصرفي .

- قمت بالفحوصات المختلفة التي رأيتها مفيدة في تثمين القوائم المالية للشركة .

- فحص القوائم المالية ركز على العينات من المحاسبة ، اختبارات التناسق (cohérence) وإجراءات المراقبة الأخرى التي اعتبرتها ضرورية وفقا لتوجيهات المهنة .

- القوائم المالية بنموذج النظام المحاسبي المالي الجديد تم إعدادها من طرف مصلحة المحاسبة والمالية للشركة المراقبة .

- الحسابات الاجتماعية للسنة المالية 2019 تم إيقافهم من طرف مجلس إدارة شركة المساهمة & غليزان بتاريخ 2019/02//12 بمقر الشركة المراقبة .

القوائم المالية وبالأخص الوضعية المالية لشركة المساهمة & وهران تظهر الأرقام التالية :

- ✓ في اصول الوضعية المالية إلى غاية 2019/12/31
  - ➢ مجموع الأصل الصافي غير الجاري بـ: 353845726 ,03دج
  - ➢ أصل جاري بـ: 541303950,33 دج
- ✓ في خصوم الوضعية المالية إلى غاية 2019/12/31
  - ➢ الأموال الخاصة بـ: 73511722,08دج
  - ➢ خصم غير جاري بـ: 812809951,21دج
  - ➢ خصم جاري بـ: 8828013,07دج
- ✓ النتيجة المحاسبية الصافية للسنة المالية 2019 سلجت خسارة قدرها : 6258807,57دج
- ✓ مجموع الاصول يساوي مجموع الخصوم بمبلغ قدره : 895149686,36 دج

ب) رأي حول القو ائم المالية لسنة 2019 (Opinion sur les états financiers) :

على أساس المعاينات والملاحظات المسجلة خلال عملية الفحص والمراقبة، آمل أن أكون قادرا ، مع تأكيد معقول للتصريح بالمصادقة بتحفظات على الحسابات الاجتماعية الموقفة في 2019/12/31 التي ستقررون بشأنها .

المعاينات والملاحظات تتمحور بصفة خاصة على :

- إعداد دليل مبادئ الاتفاقية واختيار الطرق المحاسبية ووضعها في الخدمة بعد اعتمادها من طرف هيئة التسيير .
- التحسين مستقبلا في إعداد القوائم المالية عن طريق التطبيق العلمي لمرحلة اعتماد النظام المحاسبي المالي ، وذلك بوضع وبوضوح المفاهيم الجديدة التي تحكم محاسبة القيم مثل القيمة القابلة للتحصيل، القيمة الصافية للإنجاز ، مؤشرات تدني الأصول وأخيرا نموذج الملاحق وترقيم خانة الملاحظات للقوائم المالية للمؤسسة المراقبة .
- دراسة مصير الخسائر المحاسبية المسجلة في السجلات المحاسبية لشركة المساهمة & غليزان ، والتي يجب أن تولى اهتمام خاص .
- تسجيل التكاليف المتعلقة بالاستثمارات كتكاليف استغلال برسم السنة المالية 2018 ، والتي اشرنا إليها في التحفظات الواردة في تقريرنا لمحافظة الحسابات لسنة 2018 ، حيث هذا التحفظ لم يرفع إلى غاية 2019/12/31.
- يجب إعداد تحليل للحسابات الموقفة في 2019/12/31 .

4- محافظ الحسابات

1.4. التقارير الخاصة : تتعلق هذه التقارير بالفحوصات الخاصة التي قام بها محافظ الحسابات والتي تناولتها (الفحوصات) في المطلب الأول من هذا المبحث، حيث أورد بشأنها التقارير التالية :

2.4. تقرير خاص حول الاتفاقيات : أنظر (الملحق رقم 09) ذكر محافظ الحسابات في هذا التقرير بالجانب القانوني المنظم لعقد الاتفاقيات بين الشركة وأحد الأفراد القائمين بإدارتها أو بين الشركة وشركة أخرى يكون فيها أحد القائمين بالإدارة مساهما، إداريا أو مديرا لهذه الشركة المتعاقد معها، وخلص في تقريره إلى أن ليس لديه أي معلومة تخص إن كان هناك اتفاقية تم إبرامها .

3.4. تقرير خاص حول تقرير التسيير: وذكر هنا كذلك بالجانب التطبيقي المنظم لمراقبة تقرير التسيير المقدم من طرف مجلس الإدارة ، وخلص في تقريره أنه لا يوجد أي تناقض في البيانات الظاهرة في تقرير التسيير وتلك الموجودة في المستندات المرسلة للمساهمين حول وضعية الحسابات السنوية لشركة المساهمة & غليزان، لكن أوصى بالتكفل بالمعاينات والملاحظات المرفوعة في تقرير المصادقة على حسابات الشركة برسم السنة المالية 2019 .

4.4 تقرير خاص حول نتائج الشركة : اكتفى محافظ الحسابات بالتذكير بالجانب القانوني الذي يجبر المهني بإعداد تقرير خاص حول النتائج المحققة من طرف الشركة المراقبة ، وعرض جدولا يبين تطور نتائج الشركة للسنوات من 2015 إلى 2019 ، دون ملاحظات أو توصيات تذكر .

5.4. تقري خاص بالمرتبات المدفوعة لخمس (05) اشخاص الأحسن أجرا : كما رأينا في المطلب الأول من هذا المبحث أن محافظ الحسابات قام بفحص هذه الأجور وتدقيقها جيدا ، وخلص في النهاية إلى إعداد التقرير الخاص الذي ذكر فيه بالجانب القانوني الذي يفرض على محافظ الحسابات فحص وتدقيق هذه الأجور وإعداد تقريرا خاصا بها

- في المحضر رقم 03 بتاريخ 2016/06/30، مجلس إدارة شركة & غليزان، فحص وصادق على القواعد الجديدة المتعلقة بصرف أجر الإطار المسير الرئيسي للشركة، وهذا بتطبيق التعليمة رقم DG/GSP/194 / 16 بتاريخ 2019/06/15 الصادرة عن المؤسسة الأم، وتم تطبيق هذه القواعد الجديدة بأثر رجعي ابتداءا من 2019/01/01 .

6.4. تقرير خاص حول المبالغ المسددة برسم قسائم الحضور (jetons de présence) لأعضاء مجلس الإدارة : من خلال الفحوصات التي قام بها محافظ الحسابات التي تناولتها في المطلب الأول من هذا الفصل

7.4. تقرير خاص حول المهمات بالخارج : من خلال معاينته وفحصه للمهام التي قام بها حول تنقل المستخدمين في مهام إلى الخارج، أوضح في تقريره في شكل جدول أنه لا توجد مصاريف متعلقة بهذه المهام .

ملاحظة : إن الفحوصات الخاصة والتقارير المتعلقة بها ليس ثابتة من حيث العدد ومحددة من حيث الموضوع بالنسبة لجميع المؤسسات، بل تختلف حسب شكل نشاط وحجم كل مؤسسة، كما تختلف من حيث الأهمية في تقدير كل محافظ حسابات .

خلاصة :

إن هذه الدراسة الميدانية قادتنا إلى التعرف عن قرب على مدى تطابق الممارسة الميدانية لمهنة محافظ الحسابات مع الدراسة النظرية، فمن خلال الأسئلة التي طرحناها على مهني مكتب محافظ الحسابات موضوع الدراسة وعلى راسهم السيد الخبير صاحب المكتب المتعلقة بالخطوات العلمية التي يقومون بها في ظل الإصلاحات الجديدة للمهنة من تشريعات ومعايير ومن خلال كذلك دراستنا لتقرير محافظة الحسابات الذي

وضع تحت تصرفنا، استخلصنا أنه رغم البيئة الاقتصادية والمالية غير الملائمة التي تنشط فيها المؤسسات الخاضعة لمراقبة محافظة الحسابات، والتي لا تزال لم ترق بعد إلى مستوى التطبيق الفعلي للمعايير والإصلاحات الجديدة، إلا ان هناك تطابق واقع ممارسة هذه الهنة مع ما هو مطلوب نظريا، ليس بصفة مطلقة ولكنه مقبول إلى حد ما، ويتجلى ذلك من خلال الخطوات العلمية والالتزامات القانونية، التنظيمية والأخلاقية التي يتقيد بها المكتب في إنجاز المهام الموكلة إليه، وظهر ذلك بوضوح في التحفظات التي تضمنها تقرير المصادقة، ولكن حسب ما تم فهمه من المناقشات التي تناولتها في المكتب موضوع الدراسة، تجدر الإشارة إلى أن ليس كل المهنيين في هذا المجال يتوفرون على نفس المواصفات والسبب يعود حسب السيد الخبير إلى مستوى ثقافة، ضمير وأخلاقيات كل مهني .

خاتمة

خاتمة

من خلال موضوع الدراسة اختصاصات ومهام محافظة حسابات وفقا للمعايير والتشريعات، تطرقنا إلى أهم المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق على المستوى الدولي وفي الجزائر، وظهور فكرة التدقيق القانوني، ثم تبلورها وشيوعها تحت اسم محافظة الحسابات في العالم الفرانكفوني بما فيها الجزائر، ثم بينا أهداف محافظة الحسابات وأهم الخصائص التي تميزها وشروط ممارستها، والمسؤوليات المترتبة عن هذه الممارسة، كما تطرقنا إلى التشريعات والمعايير التي تنظم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، وإلى المراحل العلمية والتطبيقية المعتمدة في إنجاز المهام الموكلة في إطار هذه المهنة، ومن خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها عرضنا واقع المهنة من حيث التنظيم التقني والعلمي، الإمكانيات المرصودة، العلاقات مع الشركاء وأهم الخطوات والإجراءات ال متبعة في إنجاز المهام الموكلة لمحافظ الحسابات بدءا من التعرف على المؤسسة موضوع المراقبة إلى إعداد تقرير إبداء الرأي وحضور أشغال الجمعية العامة العادية .

خلصت الدراسة إلى ان محافظة الحسابات لها دور مهم في توطيد الثقة لدى الملاك والمساهمين في الاطمئنان على أموالهم المستثمرة في الشركات، وإظهار مدى شرعية ومصداقية المعلومات المقدمة لجمهور المتعاملين مع المؤسسة من طرف الجهاز المسير، وحتى ضبط وترشيد تصرفات المسيرين بحكم صفة المساعدة القضائية التي تتمتع بها محافظ الحسابات، واتضح لنا ذلك جليا من خلال التوضيحات التي تحصلنا عليها من مكتب محافظة الحسابات محل الدراسة الميدانية .

وفي نهاية الدراسة قمنا باختيار الفرضيات التي طرحت في مقدمة هذه الدراسة وتوصلنا إلى بعض النتائج وقدمنا بعض الاقتراحات .

اختيار الفرضيات :

حسب الفرضية الأولى : أظهرت الدراسة أن ممارسة مهنة محافظة الحسابات تخضع لشروط قانونية وأخرى أخلاقية الواجب توفرها في الشخص الذي يرغب في ممارسة هذه المهنة تتم ثل في المستوى التعليمي المتخصص، التكوين النظري والتطبيقي وأداء اليمين القانونية، التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، الكفاءة المهنية، التحكم في الجانب القانوني واللغوي، الجنسية الجزائرية، النزاهة، العناية اللازمة، الاستقلالية، والحياد في إبداء الرأي والمساهمة تكوين المتربصين .

حسب الفرضية الثانية : أن هناك منهجية علمية تم تبنيها من طرف محافظ الحسابات خلال جميع مراحل التدخل التي قام بها لتدقيق حسابات الشركة الموكل له مراقبة حساباتها، وذلك من خلال إعداده لخطة واضحة

للعمل تضمنت التحضير لعملية التدقيق، تحديد أولويات الفحص على القوائم المالية المقدمة من طرف جهاز التسيير، منتهيا بإعداد تقرير إبداء الرأي والتقارير الخاصة تقيدا بالنصوص التشريعية ومعايير التقرير.

الفرضية الثانية : اثبتت الدراسة النظرية والميدانية أن محافظة الحسابات هي أداة رقابة وفعالة وضرورية في حياة المؤسسة الاقتصادية لضمان حقوق أصحاب المصالح في المعلومة المالية الصادقة، وذلك من خلال الصلاحيات المخولة لمحافظي الحسابات، بدءا من المراقبات الأساسية المتمثلة في فحص الوضعية المالية للمؤسسة وابداء الرأي حولها، إضافة إلى المراقبات الخاصة التي يمكنهم القيام بها إذا رأوها ضرورية، وصولا إلى إعلام أعضاء الجمعية العامة وإن اقتضى الأمر إبلاغ وكيل الجمهورية في حالة اكتشاف أعمال اجرامية .

الفرضية الرابعة : أكدت الدراسة الحالية أنه لا يمكن للجمعية العامة المصادقة على الحسابات السنوية ما لم يتم فحصها من طرف محافظ الحسابات وإصدار تقرير بشأنها يتضمن رأيه بالمصادقة عليها بدون تحفظ أو بتحفظ أو رفض المصادقة إذا كان هناك مانع قانوني مبرر .

النتائج :

إن أهم النتائج التي تم التوصل في هذه الدراسة هي :

- إن التدقيق بأشكاله تطور مع تطور الاقتصاد العالمي الذي تطور بدوره بنمو الشركات وتعدد أشكالها وفروعها وأحجامها، وزياد ة حاجة الملاك والمساهمين وأصحاب المصالح إلى خدمات الأشخاص المختصين في مراقبة حسابات الشركات لتزويدهم بالمعلومات الصادقة التي تساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة، خاصة فيما يتعلق بالاستمرار في الاستثمار أو التنازل عن الأسهم أو الحصص أو تغيير وجهة الاستثمار، وبالتالي أصبح للتدقيق وخاصة القانوني أهمية كبيرة في بناء الخطط الاستراتيجية الحالية والمستقبلية للمؤسسات .

- إن وجود تشريعات قوية تؤطر مهنة التدقيق عموما ومحافظة الحسابات خصوصا وتحمي المهني من كل أشكال الخضوع والتبعية، ووجود معايير كافية وشاملة تنظم المهنة وتوحد طرق وإجراءات العمل تساعد بدون شك المهني في تطوير قدراته وكفاءاته المهنية وبالتالي تحسين مستوى أدائه ونوعية الخدمات المقدمة .

- إن استقلالية محافظ الحسابات في أداء مهمته وإبداء رأيه حول الوضعية المالية للمنشأة أو الكيان الخاضع لمراقبته، يقابله بأشكالها الثلاث المدنية، الجزئية والتأديبية في حالة تقصيره وعدم بذله العناية الكافية أثناء تأدية مهمته أو ارتكابه خطئا مهنيا قد يلحق أضرارا بالمنشأة أو الكيان، ولا يمكنه التنصل من مسؤوليته إلا في حالة إبلاغه كتابيا الجهات المختصة بالعراقيل التي تعترض أداء مهمته .

- هلى محافظ الحسابات احترام الأجندة الزمنية المحددة قانونا لتسليم نتائج المراقبة التي قام بها على الحسابات السنوية للمنشأة أو الكيان المراقب .

- من النتائج المتوصل إليها كذلك هو أن محافظ الحسابات لا يحق له التدخل في شؤون التسيير ومشاركته في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشأة أو الكيان المراقب سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .

- ومن النتائج المتوصل إليها كذلك هو أن طريقة تحديد أتعاب محافظ الحسابات تم تغييرها في إطار الإصلاحات الجديدة، بعدما كانت تتم عن طريق جدول (Baréme) يتكون من عدة مؤشرات أصبحت تتم عن طريق تقديم عرض تقني ومالي بعد إعلان المؤسسة أو الكيان في إطار قانون الصفقات عن تعيين محافظ حسابات .

- واستنتجنا أيضا من الدراسة الميدانية أنه باعتماد الطرق الجديدة لتعيين محافظ أو محافظي الحسابات، بدأت المهنة تفقد مكانتها وهي بتها وذلك بسبب غياب الكفاءة، المنافسة الشريفة، وتحطيم الأسعار، مما أثر سلبا على نوعية الخدمات المقدمة وعلى سمعة المهنة .

الاقتراحات :

من خلال نتائج الدراسة المتوصل إليها يمكن تقديم بعض الاقتراحات وهي كالآتي :

- الإسراع في وضع حيز التنفيذ ما جاء في القانون 10-01 بخصوص شروط الاعتماد لمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مع إ ضفاء ال شفافية على طريقة الانتقاء .

- إعادة النظر في طريقة تعيين محافظ الحسابات لتحسين مستوى الخدمات المقدمة .

- رصد ميزانية خاصة من طرف الدولة لرسكلة وتحسين مستوى المهنيين الحاليين والمستقبليين، للارتقاء بالمهنة إلى المستوى المطلوب لمواكبة التحولات الاقتصادية دوليا ومحليا .

- عقد اتفاقية بين وزارة التعليم العالي والمجلس الوطني للمحاسبة أو احدى الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات لتدعيم تكوين طلبة شعبة التدقيق نظريا وتطبيقيا، بدل اللجوء إلى انشاء معاهد متخصصة .

- توفير البيئة المناسبة لتجسيد الاصلاحات الفعلية والشاملة لمهنتي المحاسبة والتدقيق .

آفاق الدراسة :

هناك موضوعين ارى أنهما جديرين بالبحث هما :

- مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية على مهنة محافظة الحسابات في الجزائر .

- هل من الضروري وجود سوق مالي وفعال لإبراز المستوى الحقيق لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر

قائمة المراجع

1- قائمة المراجع باللغة العربية :

1- الكتب :

1-د.إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن 2012 .

2- أمين السيد احمد لطفي، الدراجعة الدولية وعولدة أسواق رأس الدال، الدار الجامعية ، الإسكندرية مصر الطبعة 2005

3- حاتم محمد الشيشيني، أساسيات الدراجعة – مدخل معاصر، الدكتبة العصرية، مصر، 2007.

4.حازم هاشم الالوسي، الطريق الى علم الدراجعة والتدقيق، الجامعة الدفتوحة طرابلس لبنان، الجزء ،1الطبع الأولى، 2003.

5.د. عبد الوهاب رميدي،د. علي سماي (المحاسبة الدالية وفق النظام الدالي و المحاسبي الجديد) دار هومة الجزائر، طبعة2011.

د.خالد امين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع الأردن الطبعة الرابعة.

7.عيد عامر معيوف الشمري،أخبار المحاسبة، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة، جامعة قطر الدوحة، سبتمبر 2007 .

8.محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي، الدراجعة الخارجية، الدفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير الدتعارف عليها والدعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

9.محمود السيد الناغي: دراسات في الدعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق، الطبعة الأولى، مصر، 2000.

10- محمود السيد الناغي، الدراجعة ،إطار النظرية والدمارسة ، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر مصر،1992

11.نكر أحمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، الدار الجامعية، بيروت، 1984.

13- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر الأردن،2006 .

13.طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، الدراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان الدطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، .2005

الكتب باللغة الفرنسية :

14. Jean Raffegeau, Ramon Gonzalez et Pierre Dufils (Audit et contrôle des comptes) édition : Publi-Union 1979 .

15. Nacer-eddine SADI et Ali MAZOUZ (La pratique du commissariat aux comptes en Algérie) édition S.N.C 1993.

المذكرات والأطروحات :

1- المذكرات والأطروحات بالعربية

16- أ .بلعيد وردة ،رسالة ماجستير ،مساهمة الدراجعة الخارجية في تحسين جودة الدعلومات المحاسبية، دفعة 2014.

17.د. شريقي عمر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية بعنوان، التنظيم الدهني للمراجعة،تاريخ الدناقشة: 2013/01/12 .

2- المذكرات والأطروحات باللغة الفرنسية :

18. -Christine FOURNES DATTIN Université de Nantes Thèse de doctorat (**Du Code de Commerce de 1807**

a la loi de 1966: la lente émergence du commissariat aux comptes.De la fonction à la profession). Soutenue le 7 novembre 2012.

المجلات والملتقيات :

باللغة الفرنسية :

19. -D.AMOR Zahi (Revue Algérienne de comptabilité et d'audit N° 3) édition SNC 3eme trimestre 1994

20. - KAMEL HADOUCHE C.A.C Revue de l'auditeur N° 2 du 25/10/2014 chambre nationale des C.A.C .

التشريعات :

21- القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 (المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد) ج.ر. رقم 42 بتاريخ 11 جويلية 2010.

22- القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 (المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد) ج.ر. رقم 42 بتاريخ 11 جويلية 2010.

23- الأمر رقم 71-82 الصادر بتاريخ 1971/12/29 (المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب) ج.ر. رقم 107 بتاريخ 1971/12/30 .

24- القانون رقم 91-08 الصادر بتاريخ 1991/04/27 ج. ر . رقم 20 بتاريخ 1991/05/01 .

25- قانون المحاسبة المادة 39 و 40 الطبعة الثانية 2015 بيرتي لنشر .

26- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 الصادر بتاريخ 2013/01/13 ج.ر. رقك 03 الصادرة بتاريخ 2013/01/16.

27- قرار وزارة المالية رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24 يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات .

28- القرار المؤرخ في 2013/03/26 الجريدة الرسمية رقم 48 مؤرخة في 2013/09/29 .

29- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 مؤرخ في 2011/01/27 الجريدة الرسمية رقم 07 مؤرخة في 2011/02/02.

30- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات الجريدة الرسمية رقم 07 في 2011/02/02 .

31- مولود ديدان أستاذ محاضر (مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد) طبعة 2014، دار بلقيس للنشر .

32- مدونة النصوص التشريعية والتنظيمية لمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد دار بلقيس للنشر الجزائر طبعة 2014.

33. Diligences professionnelles du commissaire aux comptes « ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agrées » édition SNC 02/2/1994 .

34. Société nationale de comptabilité (Guide d'audit et de commissariat aux comptes)

المو اقع الإلكترونية :

35. https://www.compta-online.om

36. Zkhunji@hotmail.com-

37 https://www.facebook.com/www.iaifa.fr/.. –الأكاديمية الدولية للمالية

38. http://www.startimes.com ستار تايمز مفهوم المحاسبة الدالية-

39. CNC http://www.cnc.dz/reglement.asp

40. https://sqarra.wordpress.com/isas2000

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01

Norme Algérienne d'Audit 700

IV. Annexe: Exemple de rapport de l'auditeur sur des états financiers établis conformément au référentiel comptable applicable.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT [Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société X, comprenant les états suivants au [date de clôture ou la période couverte] : le bilan, le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres, l'état des flux de trésorerie et l'annexe.

Responsabilité des dirigeants sociaux relative aux états financiers

Les dirigeants sociaux sont responsables de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Système Comptable Financier, ainsi que du contrôle interne qu'ils estiment nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Algériennes d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique, de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité.

Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère et de conformité

A notre avis, les états financiers de la société X pour l'exercice clos le 31 décembre 20xx, sont réguliers et présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou donnent une image fidèle de) la situation financière de la société X au 31 décembre 20xx, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au Système Comptable Financier.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Identification et signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

قائمة الملاحق

الحق رقم 02

الأصول	ملاحظة	الإجمالي 2019	إهتلا-.مؤو. 2019	الصافي 2019	الصافي 2018
الأصول المثبتة (غير الجارية)					
فرق الاقتناء					
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات العينية		635704808,03	310630957,00	325073851,03	337729637,32
الاراضي		308448000,00		308448000,00	308448000,00
البنايات		324317175,03	1287938,29	1651694,71	1945658,01
تثبيتات عينية أخرى		324317175,03	309343018,71	14974156,32	27335979,31
تثبيتات عن طريق الامتياز					
تثبيتات قيد الإنجاز		46035000,00	17263125,00	28771875,00	31073625,00
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة أصول					
مجموع الأصول غير جارية		681739808,03	327894082,00	353845726,03	368803262,32
أصول جارية					
مخزونات قيد التنفيذ		40805737,09		40805737,09	40656901,17
حقوق واستخدامات مماثلة		157935808,26		157935808,26	373002645,12
حقوق على الزبائن		651830,00		651830,00	598280,00
مدينون آخرون		140098663,42		140098663,42	350485323,61
ضرائب		17185314,84		17185314,84	21919041,51
أصول أخرى جارية					
الموجودات وما شابهها		342562414,98		342562414,98	115598151,67
الأموال الموظفة وأصول مالية أخرى جارية					
الخزينة		342562414,98		342562414,98	115598151,67
مجموع الأصول الجارية		541303960,33		541303960,33	529257697,96
المجموع العام للأصول		1223043768,36	327894082,00	895149686,36	898060960,28

الملحق رقم 03

الخصوم	ملاحظة	2019	2018
الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره (أو حساب الاستغلال)		141417000,00	495900000,00
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات (احتياطات مجمعة) (1)			
فرق إعادة التقييم			
فرق المعادلة			
النتيجة الصافية للسنة المالية		-6258807,57	-52222215,62
رؤوس أموال خاصة أخرى – الترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة الأقليات (1)			
مجموع I		73511722,08	441286320,22
خصوم غير جارية			
قروض وديون مالية		455022692,04	445392766,63
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
حقوق المانح		354483000,00	
مؤونات ومنتجات مسجلة مسبقا		3304259,17	2249712,14
مجموع الخصوم غير جارية II		812809951,21	447612478,77
خصوم جارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب		6964600,36	5777636,18
ديون أخرى		301671,96	379946,08
خزينة سلبية		1561740,75	3004580,03
مجموع الخصوم الجارية			
المجموع العام للخصوم		8828013,07	9162161,29
		895149686,36	898060960,28

الملحق رقم 04

	ملاحظة	2019	2018
خدمات مقدمة		32508138,59	38258184 ,82
إنتاج مخزن أو مخرج من المخزون			
إنتاج مثبت			
إعانات الاستغلال		41982072 ,81	46290538,79
1. إنتاج السنة المالية		74490211,40	82548723,61
مشتريات البضائع القابلة للبيع		-12435102,09	-132962945,28
خدمات خارجية والإستهلكات أخرى		-3927871,82	-4795945,28
2. استهلاك السنة المالية		-16362973,91	-18092239,34
3(2-1) القيمة المضافة للإستغل .		58127237,49	64456484,27
أعباء المستخدمين		-44822887,08	-44752822,66
الضرائب، الرسوم والمدفوعات المشابهة		-655161,00	-735067,00
4. الفائض الإجمالي للاستغلال		12649189,41	18968594,61
المنتوجات العملياتية الأخرى		422309,39	1617528,12
الأعباء العملياتية الأخرى		-47265,71	-88004,06
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		-17671666,09	-22879587,83
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات			
5. النتيجة العملياتية		-4647666,09	-2381469,16
المنتوجات المالية			5,00
الأعباء المالية		-1601141,48	
6. النتيجة المالية		-1601141,48	5,00
7. النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)		-6248807,57	-2381464,16
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		-10000,00	-10000,00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) على النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية		74912520,79	84166256,73
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-81171328,36	-86557720,89
8. النتيجة الصافية للنشاطات العادية		-6258807,57	-2391464,16
العناصر غير العادية . منتوجات			
العناصر غير العادية . أعباء			
9. نتيجة غير العادية			
10. النتيجة الصافية للسنة المالية		-6258807,57	-2391464,16

حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية **11. النتيجة الصافية للمجمع المدمج (1)** منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

الملحق رقم 05

	ملاحظة	2019	2018
تدفقلت الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			33295145,00
تحصيل قسائم الصندوق			-57024336,04
تحصيلات أخرى			-54071,03
المبالغ المدفوعة للموردين			
المبالغ المدفوعة للمستخدمين			
الأعباء الاجتماعية			
فوائد مالية أخرى مدفوعة			
الضرائب على النتائج المدفوعة			
ضرائب الرسوم			
Accréditifs provisions			
تسدسدات أخرى			
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية			-23783262,07
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
1. تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من النشاطات العملياتية (أ)			-23763262,07
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية			
تسديديات على اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
تحصيلات على التنازل على التثبيتات العينية والعنوية			
تسديديات على اقتناء تثبيتات مالية			
تحصيلات على التنازل على التثبيتات المالية			
فوائد محصلة على التوظيفات المالية			
الحصص والأقصاط على النتائج المقبوضة			
2. تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية (ب)			

تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التميلية			
التحصيلات التابعة لإصدار الأسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
3. تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة التمويلية (ج)			
تأثير تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
4. تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			-23783262 ,07
أموال الخزينة ومعدلاتها عند إقفال السنة المالية			109912423,91
تغير أموال خزينة الفترة			86295461,84
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			-23616962,07
			-66016879,37

الملحق رقم 06

	ملاحظة	راس المال الاجتماعي	علاوات الإصدار	فرق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد إلى غاية 2017/12/31						
تغير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء ذات الدلالة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الارباح والخسائر غير المدمجة في حساب النتيجة						
الحصص المدفوعة						
الرفع من رأس المال						
النتيجة الصافية للسنة المالية						
الرصيد إلى غاية 2018/12/31		495900000,00				-52222215,62
تغير الطريقة المحاسبية						-9424254,73
تصحيح الأخطاء ذات الدلالة						
إعادة فتح التثبيتات						
الارباح والخسائر غير المدرجة في حساب النتيجة						
الحصص المدفوعة						
الرفع من رأس المال						-6258807,57
الرصيد إلى غاية 2019/12/31		141417000,00				-67905277,92

الملحق 07

Mr BACHIR ELEZAAR KHELIFA

Expert comptable

Commissaire aux comptes

Relizane

Tel /FAX : 046 74 31 72

E-mail : bachirelezaarkhelifa@yahoo.fr

A

Monsieur LE DIRECTEUR

& RELIZANE.

Monsieur ,

Dans le cadre de l'accomplissement de notre mission de commissariat aux comptes au titre de l'année **2019** , nous avons l'honneur et le plaisir de vous demander de bien vouloir mettre à notre disposition tous les documents nécessaires que nous citons ci après et nous tenir informer de leur disponibilité à l'effet de programmer notre mission.

Les documents demandés sont les suivants :

- ✓ le bilan comptable **2019 Etats financiers et annexes en SCF**
- ✓ Le grand livre relatif à l'exercice considéré année **2019**
- ✓ Les journaux auxiliaires année **2019**
- ✓ Balance comptable au **31 /12 /2019**
- ✓ Les pièces justificative (achats ,ventes, caisse, banque, opérations Diverses)
- ✓ L'état de rapprochement , PV de caisse au **31 /12 /2019**
- ✓ Les inventaires physiques des investissements et stocks
- ✓ Le journal centralisateur et le livre d'inventaire dument renseignés conformément à la réglementation en vigueur .
- ✓ Extrait de rôles au **31 /12 /2019**
- ✓ Situation CNAS au **31 /12 /2019**
- ✓ Les **05** Cinq meilleures rémunérations de la période considérée année **2019.**
- ✓ Etat des jetons de présence des membres du CA**.**
- ✓ Rapport de gestion année **2019**
- ✓ Les conventions réglementées **2019.**

- ✓ Déclarations fiscales **2019/2019** appelées communément bilan fiscal .

Dans l'attente de recevoir une suite de votre part ; l'urgence est signalée pour les besoins de L' élaboration de notre rapport de certification dans les délais prévus par le code de commerce (**45 J** après l'arrêt des comptes par le CA).

Veuillez agréer, Monsieur le Directeur , l'expression de notre parfaite considération.

LE CABINET

الملحق رقم 08

A) **COMPTES RENDU DU CONTROLE :**

- **J'ai procédé au contrôle des comptes annuels dans le cadre de ma mission permanente effectuée avant et après clôture des comptes sociaux de votre & RELIZANE**

- **Les états financiers, le grand - livre, ainsi que le rapport de gestion, nécessaires à mes travaux ont été mis à ma disposition.**

- **J'ai procédé aux diverses vérifications que j'ai estimé utiles pour apprécier**

les états comptables et financiers de la société.

- **L'examen des états financiers a été axé sur les sondages de la comptabilité, les tests de cohérence et les autres procédures de contrôle que j'ai considéré nécessaires conformément aux recommandations de la profession.**

- **Les états financiers en modèle nouveau système comptable financiers (SCF) sont confectionnés au 31/12/2019 par le service comptable et financier de votre établissement public & RELIZANE.**

- **Les comptes sociaux sont arrêtés par le Conseil d'administration de & RELIZANE en date du 26/12/2019.**

Les états financiers notamment la situation financière de l'établissement public & RELIZANE , affichent les chiffres ci-après :

✓ **A L'ACTIF DE LA SITUATION FINANCIERE AU 31/12/2019**

- **Un actif total non courant en net de l'ordre de : 353 845 726,03 DA.**
- **Un actif courant de l'ordre de : 541 303 960,33 DA.**

- ✓ **AU PASSIF DE LA SITUATION FINANCIERE AU 31/12/2019**
  - ➢ **Capitaux propres de l'ordre de : 73 511 722,08 DA.**
  - ➢ **Un passif non courant de l'ordre de : 812 809 951,21 DA.**
  - ➢ **Un passif courant de l'ordre de : 8 828 013,07 DA.**
- ✓ **Le résultat net comptable de l'exercice 2019 s'est inscrit en Déficit pour une somme de : -6 258 807,57 DA.**
- ✓ **Le total de l'actif est égal à celui du passif pour un montant de : 895 149 686,36 DA.**

B) OPINION SUR LES ETATS FINANCIERS 2019

Hormis, les constatations de forme – observations et remarques relevées, j'estime être en mesure, avec une assurance raisonnable de prononcer la certification portant sur les comptes sociaux arrêtés au 31/12/2019 et sur lesquels vous aurez à statuer.

Les constatations de forme - observations et remarques trouvent leur origine plus particulièrement sur :

- ➢ **La confection d'un manuel de procédure des marchés publics dûment validé Par l'organe de gestion de & RELIZANE.**
- ➢ **La confection d'un manuel de principes –conventions et choix de méthodes comptables à mettre en place, dûment validé par l'organe de gestion.**
- ➢ **l'amélioration future dans la préparation des états financiers en procédant à l'application pratique de la phase d'adoption du SCF en mettant en évidence les nouveaux concepts régissant la comptabilité d'intention tels**

que la valeur recouvrable , la valeur nette de réalisation, les indices de dépréciation d'actifs et enfin le modèle d'annexes et la numérotation de la colonne « notes » des états financiers de l'établissement contrôlée.

- **A Assainir la situation de la liste des immobilisations figurants sur les états financiers de & RELIZANE au 31/12/2019 pour une valeur de :**

365 650,00 DA. Les immobilisations listées en quantité et valeur n'ont pu être Localisées physiquement . Cette situation mérite un examen et appréciation de la part de l'établissement &

- **A Prendre en charge sur l'exercice 2020 , les observations et remarques**

Portant sur les rubriques faisant partie des « ETATS FINANCIERS au 31/12/2019» .

<u>Rubrique des Immobilisations</u>

1/ Aucun changement dans la méthode d'évaluation n'a été signalé, à travers les contrôles effectués nous avons constaté que l'établissement est restée en 2019 à l'évaluation au cout historique de ces immobilisations (cout d'acquisition).
L'élaboration et l'officialisation par l'organe de gestion d'un manuel conventions-principes et choix de méthode déterminant la comptabilité d'intention institutionnalisée par le SCF est fortement conseillé.

2/ La procédure des inventaires des immobilisations est à améliorer par une proposition sous forme de procédure complète adéquate.

3/Le contrôle croisé entre l'inventaire physique , et les immobilisations figurants sur les états financiers 2019 , a abouti à une

différence de comparaison de l'ordre de 26000,00 DA au 31/12/2019 , soit 327 230 808,03 DA - 327 256 808 ,03 DA = 26 000,00 DA à analyser .

4/ l'examen et l'appréciation du contenu des éléments d'immobilisations inventoriés physiquement, m'a permis, de constater que certaines immobilisations héritées du transfert de l'entité ancienne x & ne sont pas valorisées .

Rubrique des créances et emplois assimilées

Aucune perte de valeur sur créances n'a été constitué au 31/12/2019.

Rubrique des disponibilités

L'examen par mes soins des états de rapprochements établis m' a permis de relever qu'une seule opération financière est restée en souffrance au 31/12/2019 et qu'il y a lieu de prendre en charge pour analyse et régularisation sur l'exercice 2020.

Rubrique gestion

La validation systématique engagée portant sur le chiffre d'affaire 2019 , notamment celui des tickets de transport , m' a permis de relever ce qui suit :

- **Certaines feuilles de route sont surchargées.**
- **Absence d'identification de la personne ayant procéder au retrait des tickets De bus sur le registre tenu par le service exploitation.**

Je recommande vivement la prise en charge de cette situation.

Rubrique des capitaux propres

Au 31 /12/ 2019 , le capital social porté sur les états financiers de l'établissement public & RELIZANE est de 141 417 000, 00 DA et il s'agissait de la dotation initiale octroyée à & RELIZANE , composée comme suit :

- ✓ **Dotation initiale effectivement encaissée : 89 939 000,00 DA**
- ✓ **Dotation initiale non encore encaissée : 51 478 000,00 DA**

La relance par &/R du reste de la dotation initiale est impérative.

Rubrique des passifs non courants

- **La dette financière FNI en principal portée sur l'échéancier de remboursement soit 509 534 527,63 DA est différente de celle portée en comptabilité « balance des comptes plus grand livre comptable exercice 2019.**

Les emprunts devenant à moins d'un an , devront être reclassés en passif courant .

Il y a lieu de s'assurer auprès du FNI du montant de 509 534 527,63 DA et le nombre de bus couvert par ce montant.

La régularisation de ce dossier FNI doit être prise en charge par l'établissement public & dans les meilleurs délais afin d'éviter une situation conflictuelle avec l'organisme FNI.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES.