الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales

جامعة محمد خيضر– بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلـوم التجـاريـة

الموضـــــــــــــــــوع

واقع إلتزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق
دراسة حالة: مكتب محافظ حسابات

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محـــــاسبة

إعداد الطالبان:
مصمودي محسن
نجاي أيمن بهاء الدين

الأستاذ المشرف:
د/ كردودي سهام

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّـفـة	مؤسسة الانتماء
1	جودي محمد رمزي	أستاذ محاضر (أ)	رئيسا	**جامعة بسكرة**
2	كردودي سهام	أستاذ محاضر (أ)	مشرفا	**جامعة بسكرة**
3	بن عيشي بشير	أستاذ تعليم عالي	ممتحنا	**جامعة بسكرة**

السنة الجامعية: 2019 /2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلـــوم التجـــاريـــة

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales

الموضـــــــــــــــــــــوع

واقع إلتزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق
دراسة حالة: مكتب محافظ حسابات

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محـــــاسبة

إعداد الطالبان:
مصمودي محسن
نجاي أيمن بهاء الدين

الأستاذ المشرف:
د/ كردودي سهام

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّـفـة	مؤسسة الانتماء
1	جودي محمد رمزي	أستاذ محاضر (أ)	رئيسا	**جامعة بسكرة**
2	كردودي سهام	أستاذ محاضر (أ)	مشرفا	**جامعة بسكرة**
3	بن عيشي بشير	أستاذ تعليم عالي	ممتحنا	**جامعة بسكرة**

السنة الجامعية: 2019 /2020

الإهداء(1)

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى:

إلى من علمتني معنى الحياة والحياء فأحسنت ولها الفضل في الوصول إلى ما أنا عليه الآن، جوهرة عيني وضوء قلبي ونبراس دربي وصهرت من أجل وصولي إلى هذا المقام أمي العزيزة حفظها الله

إلى من كان له الفضل الأكبر من حبي للعلم وإصراري على النجاح وأدعو من الله أن يكون من أهل جنة الخالدين أبي الغالي حفظه الله لنا ورعاه

إلى من تقاسمت معهم دروب الحياة و أحييتهم حتى الممات أخوتي الأعزاء

إلى رفيق درب في هذه السنين و زميلي في المذكرة

إلى كل الأهل والأصدقاء والزملاء

إلى كل طالب علم قضى مزهرة حياته في طلب العلم

إلى من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

مصمودي محسن

الاهداء (2)

إلى من أوصانا الله عز وجل بهما وقال"بالوالدين إحسان"

إلى من أعطتني الحب والحنان وعلمتني العطاء والتسامح، رمز العطاء والحنان

أمي الغالية أطال الله في عمرها

إلى الذي تعلمت منه كيف تكون الحياة وتعب من أجلي، أبي العزيز رمز الرجولة والنبل والعطاء

إلى أجمل هدايا أهدتني إياهم أمي إخوتي الذين كانوا سندا لي في جميع مجالات حياتي وفقهم الله

إلى رفيق الدرب في هذه السنين وزميلي في المذكرة

وإلى الذين وقفوا بجانبي فكانوا بمثابة سند لي، فدعوا الله لي

أن يوفقني في هذا العمل

ولن أنسى أحبائي، أصدقائي، كل واحد باسمه

إلى كل من احتواه قلبي ونسيه قلمي أهديه هذا العمل المتواضع

نجاي أيمن بهاء

الدين

شكر وعرفان

الحمد لله الذي أعطى كل شيء خلقه ثم هدى، نحمد الله حمدا طيبا مبارك فيه على أن وفقني على إتمام هذا العمل المتواضع.

لابد لنا أن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة تعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد

نتقدم أولا بجزيل الشكر والامتنان والتقدير إلى الأستاذة المشرفة الدكتورة **كردودي سهام** على ما أفادت وأجادت به من نصائح وتوجيهات، وحرصها الدائم على إتمام هذا العمل وإخراجه على أكمل وجه

إلى جميع **أساتذتنا الأفاضل** بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير بجامعة محمد خيضر بسكرة .

ونختم شكرنا إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إنجاز هذه المذكرة

ونسأل الله العلي العظيم أن يجعل هذا العمل في ميزان حسناتنا جميعا ، فإن أصبنا فمن الله وإن أخطأنا فمن أنفسنا، والله ولي التوفيق.

ملخص:

إن الهدف من هذه الدراسة هو محاولة الوقوف على واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر ومدى تكيفها مع المعايير الخاصة بمهنة التدقيق، ومن خلال هذه الدراسة حاولنا تسليط الضوء على أهم الجوانب الملمة بكل جوانبه، محافظ حسابات و المعايير الجزائرية واستراتيجية الجزائر في التزام محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية من خلال النصوص القانونية التي أصدرتها السلطات الجزائرية في هذا المجال، وأهم ما جاء به القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وما أعقبه من مراسيم تنفيذية، خاصة وأن الجزائر اتخذت إصلاحات محاسبية للتوفيق بين نظامها المحاسبي مع معايير المحاسبة الجزائرية من خلال إصدارها القانون 11-07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 | المتضمن تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة.

الكلمات المفتاحية : محافظ الحسابات – المعايير الخاصة بمهنة محافظ الحسابات – مهنة التدقيق– معايير التدقيق الجزائرية

The summary:

The aim of this study is to try to find out the reality of the commitment of the account portfolios in Algeria and the extent of their adaptation to the standards of the auditing profession. Through the legal texts issued by the Algerian authorities in this field, and the most important of what was stated by Law 10-01 of 29 June 2010 related to the organization of the profession of accountant, account manager and certified accountant and the subsequent executive decrees, especially since Algeria has taken accounting reforms to reconcile its accounting system with Algerian accounting standards through the issuance of Law 11-07 on November 25, 2007 | Including the adoption of the financial accounting system derived from international accounting standards.

Key words: Accounts Governor - Standards for the Profession of Accountants - Auditing Profession - Algerian Auditing Standards

الفهرس

الإهداء 1 I

الإهداء 2 II

الشكر III

الملخص V

الفهرس VII

قائمة الجداول و الأشكال XI

مقدمة ..... أ- ه

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات والتدقيق 01

تمهيد 02

المبحث الأول: مفاهيم حول محافظ الحسابات 03

المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات 03

المطلب الثاني: مسؤولية وحقوق وواجبات محافظ الحسابات..... 12

المطلب الثالث: معايير تقارير محافظ الحسابات 18

المبحث الثاني: مفاهيم حول التدقيق 33

المطلب الاول: ماهية التدقيق 33

المطلب الثاني: أنواع التدقيق 35

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق 38

خلاصة الفصل الأول 42

الفصل الثاني: مدخل للمراجعة وتدقيق الحسابات في الجزائر 43

تمهيد 44

المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر 45

المطلب الأول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر 45

المطلب الثاني: اللجان المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر 48

المطلب الثالث: كيفية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق 50

المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بمحافظ الحسابات 51

المطلب الأول: معايير التدقيق الجزائرية 51

المطلب الثاني: ضرورة إصدار وتوفير بيئة ملائمة لتطبيق معايير التدقيق 68

المطلب الثالث: مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة المعلومات ... 69
خلاصة الفصل الثاني..... 73
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمكتب محافظ حسابات 74
تمهيد: 75
المبحث اللأول: نظرة عامة حول المؤسسة 76
المطلب الأول: نظرة عامة حول الشركة 76
المطلب الثاني: سجلات الشركة و إبداء الرأي 76
المبحث الثاني: تقرير محافظ الحسابات..... 80
المطلب الأول: عرض القوائم المالية لشركة أطلس 80
المطلب الثاني: مقابلة حول معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بمحافظ الحسابات 85
خلاصة الفصل الثالث: 88
الخاتمة 89
المراجع 91
الملاحق 96

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(2 . 1)	معايير الجودة في المعلومات المحاسبية و المالية	72

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجداول	الصفحة
(1 . 3)	**ميزانية الأصول للفترة من : 01-01-2018 إلى 31-12-2018**	**80**
(2 . 3)	**ميزانية الخصوم للفترة من : 01-01-2018 إلى 31-12-2018**	**81**
(3 . 3)	**جدول حسابات النتائج للفترة من: 01-01-2018 إلى 31-12-2018**	**82**
(4 . 3)	**جدول سيولة الخزينة للفترة من : 01-01-2018 الى 31-12-2018**	**83**
(5 . 3)	**جدول تغير الأموال الخاصة للفترة من : 01-01-2018 الى 31-12-2018**	**84**

مقدمة

إن التطور الذي شهده القطاع الإقتصادي، و تحول المنشأة الصغير إلى مؤسسات عملاقة تنشط في شتى بقاع العالم، والأهمية التي إكتسبتها هذه المؤسسات عبر الزمن و إنتقال معاملاتها من معاملات بسيطة إلى معاملة معقدة , مما إستلزم تطوير و إستحداث مهنة جديدة من غير المحاسبة و أطلق عليها مراجعة الحسابات ,وذلكلضمان وسيلة أمان للمتعاملين الإقتصاديين مع المؤسسات و مستخدمي قوائمها المالية وذلك خاصة بعد الفصل بين الملكية عن الإدارة ,و إن الأزمات المالية التي وقع بها العالم زاد من أهمية و مصداقية المرجع الخارجي لما تكتسبه تقاريره المالية التي يقوم بإصدارها في نهاية السنة عن الوضعية المالية للمؤسسة و هي بمثابة المرآة التي تعكس صورة المؤسسة للمتعاملين الإقتصاديين الحاليون و المحتملين , حيث أن شفافية و مصداقية هاته التقارير تحفز المستثمرين المحتملين، كما تطور بعد ذلك عمل المرجع الخارجي ليهم كافة المسيرين في المؤسسة على إعتبار أنهم يعتمدون بشكل كبير على المعلومات المحاسبية في إتخاذ القررات. .

سابقا إختلفت مبادئ التدقيق الخارجي من بلد إلى آخر حيث كان لكل بلد مبادئ معينو و طرق يسير عليها في عملية مراجعة الحسابات، و بعد تطور الشركات و ظهور شركات متعددة الجنسيات التي تنشط في شتى بقاع العالم، و تطور الممارسة المهنية لمهنة المراجعة الخارجية، و هو الأمر الذي ادى بالهيئات الدولية إلى تقليص الفارق بين ممارسة مهنة المراجعة بين الدول، فقد قامت الهيئات الدولية و في مقدمتها الإتحاد الدولي للمحاسبيين إلى إصدار جملة من الإرشادات ووضع إطار وخطوات و إجرائات تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في المعايير الدولية للمراجعة.

و الجزائر كغيرها من الدول وجب عليها مواكبة التطور خارج حدودها لا سيما أن كل الدول المتقدمة قامت بالخطوة الأولى و سارعت إلى تطبيبق هاته المعايير الدولية ،كما أن إلتزاماتها الدولية خصوصا مع غبرامها إلى إتفاقيات دولية مع مختلف دول العالم و إرتقاب إنضمامها إلى منظمة التجارة العالمية، هذا ما جعلها تخطيطا للدول المتقدمة و الدول النامية، فقامت بتطوير نظامها المحاسبي المالي، و كذا إصلاح منظومة مهنة المراجعة في الجزائر و إعطائها الشكل القانوني الذي تستحقه من أجل ان يرقى أدائها إلى المستوى المقبول دوليا.

الإشكالية المطروحة

ما مدى إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية ؟

التساؤلات الفرعية:

ما المقصود بمحافظ الحسابات في الجزائر و ماهي مهامه ؟

هل تطبق المعايير الجزائرية من طرف محافظ الحسابات؟

الدراسة السابقة :

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

1- دراسة صباحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية و اثره على جودة المعلومات، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر ، 2011 ، ، تطرق الباحث فيها إلى الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وبين تأثيرها على جودة المعلومات بإضافة إلى دراسة تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية مع متطلبات الإفصاح الدولي، وتهدف هذه الدراسة إلى التطرق لمتطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية وأثرها على جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية والتطرق للتجربة الجزائرية في محاولة تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ليقوم الباحث في الأخير بتقديم توصيات تتمحور حوول إلزام المؤسسات على الافصاح عن البيانات و أي معلومات إضافية تكون ضرورية للاطمئنان و تقليل المخاطر .

2- شارف يوسف بوقرين محمد، مدى مطابقة بيئة التدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية،مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية، جامعة الأغواط،الجزائر، 2011، ص9-10 ، تطرق الباحث فيها إلى إستخلاص مجموعة من الأهداف المتعلقة بمهنة التدقيق في الجزائر نذكر منها:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.
- مراقبة عناصر الأصول و الخصوم.
- التأكد من صحة التسجيل السليم للعمليات.
- التأكد من صحة التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.

- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء.

- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل.

- تقييم الأهداف والهيكل التنظيمي.

فرضيات الدراسة:

للإحاطة بالإشكالية محل الدراسة يتطلب منا الجانب المنهجي تبني فرضيات ومنها:

- يرتكز محافظي الحسابات في مهنة التدقيق على الخبرات السابقة .
- لا يتم تطبيق المعايير الدولية لتدقيق من طرف محافظي الحسابات .
- تساهم معايير مهنة التدقيق بالحد من أخطار التدقيق.

أسباب اختيار الدراسة:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة وإنما كان نتيجة لعدة اعتبارات منها:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع وهذا نظرا لأهميته و ارتباطه بمجال التخصص.
- حداثة الموضوع و قلة الدراسات السابقة في مثل هذه المواضيع
- أهمية الموضوع بالنسبة للمدقق و أثره على مهنته
- **أهمية الدراسة:**

تعد معايير التدقيق بصفة عامة ومعايير التدقيق الجزائرية بصفة خاصة الضوابط والقواعد والأسس التي تحدد وترسم معالم ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، لذا تتطلب إهتماما بالغا من طرف محافظي الحسابات وتستوجب منهم إلتفاتة خاصة بهدف الفهم الجيد والتشريح المعمق لها وذلك بغية الارتقاء بمهنة التدقيق ، و تبرز أهمية بحثنا في توجيه وتركيز نظر محافظ الحسابات إلى أهمية الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية والاطلاع عليها بهدف تقييم مدى ملائمتها للبيئة الاقتصادية الجزائرية .

أهداف الدارسة:

تهدف هذه الدارسة بشكل رئيسي للوقوف على مدى تطبيق محافظي الحسابات المعايير التدقيق الجزائرية، خاصة وأن هذه المعايير حديثة الإصدار وما زالت في طريقها للإكتمال (في إنتظار صدور معايير أخرى)، للارتقاء إلى مستوى معايير التدقيق الدولية (ISA) بالإضافة إلى محاولة التعرف على الصعوبات التي يواجهها محافظي الحسابات عند تطبيق هاته المعايير.

منهج الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي والإستدلالي، والذي يعد منهجا يحاول الوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية لعناصر والإجراءات المستقبلية الخاصة بها، مما jالمشكلة ، أو الظاهرة القائمة للوصول إلى فهم أفضل وأدق، أو وضع الأساسيات يدعوا لمعرفة تفاصيل أكثر حول الموضوع أو الظاهرة ، ويهدف هذا المنهج كذلك إلى توفير البيانات والحقائق عن مشكلة موضوع البحث والوقوف على دلالتها وكذلك في ظل تنظيم مهنة المحاسبة حسب القانون 10-01 يهدف هذا المنهج إلى جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتبويبها وتصنيفها وتحليلها بغرض فهم الإطار النظري للموضوع. وسنعتمد على المنهج التحليلي عند إجراء دراسة استطلاعية لآراء محافظ الحسابات بالإضافة إلى المنهج التقويمي باعتبار أن الدراسة تبحث عن الجوانب الايجابية في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر بعد تبني معايير التدقيق الجزائرية المقتبسة من المعايير الدولية للتدقيق.

صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهتنا أثناء هذه الدراسة مايلي:

- نقص المراجع بسسب الوضع الراهن الذي وقع فيه العالم (فيروس كورونا) الذي بسببه أغلقت الجامعات و المكتبات؛
- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع .
- قلة المراجع المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية .

هيكل الدراسة:

تماشيا مع طبيعة الموضوع والمبتغى منه قسمنا هذه الأخير إلى ثلاث فصول ، حيث جاء القسم الأول و الثاني في فصليين بمثابة توطئة نظرية للموضوع بينما خصص الفصل الثالث والأخير للجانب التطبيقي بهدف الربط بين النظري وما يجري في واقعنا. الفصل الأول:" الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات والتدقيق" وهذا الأخير قسم بدوره الى مبحثين حيث تناولنا المبحث الأول: مفاهيم حول محافظ الحسابات" وفي المبحث الثاني: "مفاهيم حول التدقيق " ومن ثم تطرقنا إلى الفصل الثاني و الذي يحتوي على مبحثين، حيث تناولنا في المبحث الأول: "مدخل للمراجعة وتدقيق الحسابات في الجزائر" وفي المبحث الثاني "معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بمحافظ الحسابات".

أما الفصل الثالث والأخير والذي يغطي الجانب التطبيقي للدراسة فقد تناولنا "دراسة ميدانية لمكتب "محافظ حسابات، (نجاي علي)" هذا الأخير بدوره قسمناه إلى مبحثين حيث تناولنا في المبحث الأول: " نظرة عامة حول المؤسسة" و في المبحث الثاني: " تقرير محافظ الحسابات ".

الفصل الأول:

الاطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات و التدقيق

تمهيد:

تساهم مهمة محافظ الحسابات في الحفاظ على الممتلكات و حسابات الشركة من سوء الاستخدام، و بهذا الصدد شهدت مهنة التدقيق في الجزائر تطورا ملحوظا و تماشيا مع المتغيرات، فبعدما كان هناك تداخل بين دور كل من محافظ الحسابات و الخبير المحاسبي، و على الرغم من اهمية الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مختلف الهيئات المعنية بالرقابة، و ينتج عن منحها الاطار القانوني المناسب من أجل ممارستها في احسن الظروف و حمايتها من مختلف الضغوط و الممارسات التي تؤثر عليها الخروج بعصارة من المعلومات المحاسبية الموثوقة حول الشركة محل التدقيق.

يعتبر تدقيق الحسابات عملية منتظمة للحصول على قرائن مرتبطة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، و من ثم توصيل النتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهي بذلك عملية إنتقادية للقوائم المالية من خلال فحص جميع الدفاتر و السجلات المحاسبية و الأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها الشركة، و كذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الحقيقي لها، إن هذه العملية تمكن محافظ الحسابات من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية للشركة عن المركز المالي الحقيقي لها و مدى الإلتزام بمبادئ المحاسبة.

و عليه سوف يتم في هذا الفصل عرض محافظة الحسابات في الجزائر من خلال مبحثين حيث نتناول في:

المبحث الأول:مفاهيم حول محافظ الحسابات

المبحث الثاني:مفاهيم حول التدقيق

المبحث الأول: مفاهيم محافظ الحسابات.

سنحاول من خلال هذا المبحث إلى الإجابة على الأسئلة التالية: ما مفهوم محافظ الحسابات؟ و ما كيفية تعيينه و مهامه؟ و معرفة حقوقه و واجباته أثناء القيام بمهامه، ما هي المسؤوليات التي يخضع لها؟ وأيضا التعرف على معايير تقارير محافظ الحسابات.

المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات.

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم محافظ الحسابات وكيفية تعيينه والقيام بمهامه، والأتعاب الخاصة به.

الفرع الاول : مفهوم محافظ الحسابات

يعد مندوب حسابات كل شخص يعين من طرف الجمعية العامة للشركة لتحقق في الدفاتر والوثائق و الاوراق المحاسبية و في مراقبة و صحة المعلومات و الوضعية المالية للشركة و حساباتها و المصادقة على عملية إنتظام الجرد. (المادة 715 مكرر 4)

نشير هنا إلى ان مندوب الحسابات يعني محافظ الحسابات.

كما يعد محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية و بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و إنتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. (المادة 22،القانون 10-01، العدد 42، 29 جوان 2010)

من التعريفين السابقين يمكن إستخلاص تعريف شامل لمحافظ الحسابات و يتمثل في الآتي: يعتبر محافظ الحسابات كل شخص مؤهل علميا و عمليا و مسؤولا مسؤولية شخصية لإبداء رأي فني محايد بكل إستقلالية و موضوعية حول صحة حسابات الشركة و إنتظامها.

الفرع الثاني : تعيين محافظ الحسابات

- يتم تحديد كيفيات تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر الشروط.
- طبقا لأحكام المادتين 600 و 609 من القانون التجاري يكون تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل عند تاسيس الهيئة او المؤسسة معفى من الإجراء المنصوص عليه. (المادة 609،600، 25 أفريل 1993)
- خلال اجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ او محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الغدارة أو المكتب المسير أو المسيرأو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة. (المادة 3، المرسوم التنفيذي رقم 11-32، العدد 07، 27 يناير سنة 2011)
- يجب أن يتضمن دفتر الشروط، على الخصوص ما يأتي:
  - ✓ عرض عن الهيئة أو المؤسسة و ملحقاتها المحتملة و وحداتها و فروعها في الجزائر و في الخارج.
  - ✓ ملخص المعاينات و الملاحظات و التحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، و كذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
  - ✓ العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات و التقارير الواجب إعدادها.
  - ✓ الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
  - ✓ نموذج رسالة الترشح.
  - ✓ نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الإستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية.
  - ✓ نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
  - ✓ المؤهلات و الإمكانيات المهنية و التقنية. (المادة 4، المرسوم التنفيذي رقم 11-32، العدد 07، 27 يناير 2011)
- يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالإطلاع على ما يأتي:
  - ✓ تنظيم الكيان و فروعه.
  - ✓ تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.

✓ معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة، يتم الإطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط. (المادة 5، المرسوم التنفيذي رقم 11-32، العدد 07 ، 27 يناير 2011)

- يلزم محافظ الحسابات و مساعدوه باسر المهني عند إطلاعهم على الوثائق و على وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات . (المادة 71، من القانون رقم 10-01، العدد 07، 29 يونيو سنة 2010)
- يوضح محافظ الحسابات في العرض، استنادا غلى العناصر المذكورة في المادة 5 اعلاه، ما يأتي :
  - ✓ الموارد المرصودة.
  - ✓ المؤهلات المهنية للمتدخلين.
  - ✓ برنامج عمل مفصل.
  - ✓ التقارير التمهيدية، الخاصة و الختامية الواجب تقديمها.
  - ✓ آجال إيداع التقارير. (المادة 7، المرسوم التنفيذي رقم 11-32، العدد 07 ، 27 يناير 2011)
- يجب أن تتوافق الآجال و الوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة (3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم اساسها التقييم المبدئي. (المادة 8، المرسوم التنفيذي رقم 11-32، العدد 07، 27 يناير 2011)
- يمكن أن تترتب على عدم إحترام الإلتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط. (المادة 9، المرسوم التنفيذي 11-32، العدد 07، 27 يناير 2011)
- يجب ان يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي و مبدأ الإستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون

إلى نفس المكتب او إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها. (المادة 10، المرسوم التنفيذي رقم 11-32، العدد07، 27 يناير 2011)

- في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد. (المادة 11 ، المرسوم التنفيذي 11-32، العدد 07، 27 يناير 2011)
- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني و العرض المالي من أجل إختيار محافظ الحسابات، غير انه يجب ألا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم تنقييط الإجمالي. (المادة 12 ، المرسوم التنفيذي رقم 11-32 ، العدد 07، 27 يناير 2011)
  - ✓ تقوم الهيئات و المؤسسات الملزمة بتعيين محافظ حسابات او اكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.
  - ✓ تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها و عرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا.
  - ✓ غير أنه يجب ان يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع إستشارتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم. (المادة 13، المرسوم التنفيذي رقم 11-32، العدد 07، 27 يناير 2011)
- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل اقصاه ثمانية (8) ايام، بعد تاريخ وصل إستلام تبليغ تعيينه. (المادة 14، المرسوم التنفيذي 11-32، العدد 07، 27 يناير 2011)
- إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهئية أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.
- لا تكون أحكام هذا المرسوم قابلة للتطبيق في حالة ما إذا تم تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء طبقا للأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها. (المادة 715، مكرر 4)

الفرع الثالث : مهام محافظ الحسابات.

- . يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و إنتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. (المادة 22، قانون 10-01، العدد 42، 29 يونيو 2010)
- يقوم محافظ الحسابات بالمهام الآتية :
- . يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة و كذا الأمر بانسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركيات و الهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين او الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة ، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، و من طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة.

و تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير. (المادة 23، القاون 10-01، العدد 42، 29 يونيو 2010)

- . عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة و إنتظام الحسابات المدعمة و المدمجة و صورتها الصحيحة و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار. (المادة24، القانون 10-01، العدد 42، 29 يونيو 2010)

- . يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد :

✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء، رفض المصادقة المبرر.

✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الإقتضاء.

✓ تقرير خاص حول الغتفاقيات المنظمة.

✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

✓ تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية.

✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الإستغلال.

✓ تحدد معايير التقرير و أشكال و آجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة و إلى الاطراف المعنية عن طريق التنظيم. (المادة 26، القانون 10-01، العدد 42 ، 29 يونيو 2010)

❖ . تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية.

❖ تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

❖ . تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

❖ لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتن إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

❖ في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتالتيين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك. و في هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات. (المادة27،قانون 10-01،العدد 42، 29 يونيو 2010)

- . عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الاخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف بإسمها. (المادة 28، قانون 10-01، العدد42، 29 يونيو 2010)
- عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين اكثر من محافظ حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون. (المادة 29، قانون 10-01، العدد 42، 29 يونيو 2010)
- تحدد ممارسة هذه المهمة عن طريق التنظيم.
- يتعين على محافظ الحسابات أو مسيير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشرة (15) يوما. (المادة 30، قانون 10-01، العدد 42، 29 يونيو 2010)
- يمكن محافظ الحسابات الإطلاع في رأي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر و بصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.
- و يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان و التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات و المعلومات و أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة . (المادة 31، القانون 10-01، العدد 42، 29 يونيو 2010)
- . يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها. (المادة 32، القانون 10-01، العدد 42، 29 يونيو 2010)
- . يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون. (المادة 33 ، القانون 10-01، العدد 42، 29 يونيو 2010)
- . يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري. (المادة 34، القانون 10-01، العدد 42، 29 يونيو 2010)

- ❖ . مع مراعاة معايير التدقيق و الواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى و كيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه . (المادة 35 ، القانون 10-01، العدد 42، 29 يونيو 2010)
- ❖ يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، و يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته. (المادة 36، قانون 10-01، العدد 42، 29 يونيو 2010)
- ❖ . تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، اتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.
- ❖ لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو إمتياز مهما يكن شكله، بإستثناء الأتعاب و التعويضات المنفقة في إطار مهمته.
- ❖ ولا يمكن إحتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية. (المادة37، قانون10-01 ، العدد 42، 29 يونيو 2010)
- ❖ . يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقل دون التخلص من إلتزاماته القانونية، و يجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة. (المادة 38، قانون10-01، العدد 42، 29 يونيو 2010)
- ❖ . لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة ، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات. (المادة 39، قانون 10-01، العدد 42، 29 يونيو 2010)
- ❖ . يتعين على محافظ الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة. (المادة 40، قانون 10-01، العدد 42، 29 يونيو 2010)

الفرع الرابع : أتعاب محافظ الحسابات

إن القاعدة العامة هنا أن الذي يقوم بتحديد الأتعاب، هي الجهة التي قامت بالتعيين، على أنه في الشركات المساهمة يكون منوطا بالهيئة العامة للمساهمين أصلا، إذ تحدد الأتعاب من قبل هذه الهيئة قبل صدور قرارها بتعيين المحافظ وهذا هو العرف السائد، أما إذا لم يتسن للهيئة العامة القيام بذلك فهي تفوض مجلس الإدارة ولكن لها حدا أقصى لا يمكن تجاوزه.

إن الأتعاب و الرسوم المستوفاة من العميل عن عملية التدقيق قد تتخذ كل أو بعض الأشكال التالية:

أ. الأتعاب الثابتة: وتحدد سلفا كمبلغ معين غير قابل للزيادة.

ب. الأتعاب المتغيرة: وتكون حسب الوقت الذي يمضيه المحافظ أو المندوبون في عملية التدقيق.

ج. الأتعاب الشرطية: ويتوقف مقدار هذه الأتعاب على نتائج مستقبلية، ومثل هذه الأتعاب مخالفة لآداب المهنة إلا إذا كانت متوقفة على النتائج الضريبية حيث التحقيقات هنا من عمل دائرة الضريبة ولادخل للمحافظ فيها.

هذا كما يجب على المحافظ أن يأخذ الإعتبارات التالية في الحسبان عند تقديره للأتعاب:

- الوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق.
- عدد الموظفين اللازم إشغالهم ومدى مسؤولية المحافظ إتجاهها.
- نصيب العملية من التكاليف الثابتة ___ غير مباشرة ___ الإيجار.
- قدرة العميل على الدفع، وأهمية التقرير للعميل.
- التاريخ الذي تقدم فيه العميل للمحافظ لإنجاز العملية وإرتباط ذلك بخطة العمل في مكتب المحافظ.

وبالإضافة إلى الأتعاب المتفق عليها بين المحافظ والعميل، على العميل أن يرد للمحافظ أية مصاريف يدفعها هذا الأخير أو يتحملها في أثناء تأدية عمله والخاصة بأعمال الشركة، لأنها منفصلة عن مسألة الأتعاب. (عبدالله، 2000/1999)

الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات هي المسؤولة عن أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته وأكد المشرع الجزائري في نص المادة على أنه لايمكن لمحافظ الحسابات تلقي أي أجرة أو إمتياز مهما يكون شكله بإستثناء الأتعاب أو التعويضات المنفقة في إطار مهمته، وأنه لايمكن إحتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية. (المادة 37، قانون 10-01، العدد 42، 29 يونيو 2010)

المطلب الثاني: مسؤولية و حقوق و واجبات محافظ الحسابات.

سنتطرق في هذا المطلب إلى التعرف على مسؤولية وحقوق وواجبات محافظ الحسابات.

الفرع الأول : حقوق محافظ الحسابات

بعد أن تطورت مهنة التدقيق من الفحص الشامل للدفاتر و السجلات إلى الفحص الانتقادي المنظم لإبداء الرأي الفني المحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء الإدارة كونه الرقيب و الراعي لحقوق الأطراف المعنية بالشركة. ذلك وللقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع محافظ الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك وقد تم التطرق لبعض حقوق المحافظ.

ويمكن ذكر أهم حقوق محافظ الحسابات على النحو التالي :

أ- حق الإطلاع :

يحق لمحافظ الحسابات الاطلاع على دفاتر الشركة و سجلاتها و مستنداتها في أي وقت دون اخطار مسبق خاصة اذا كان هناك شكوى لدى المحافظ عن حالات تلاعب أو غش و رأى أنه من الضروري القيام بزيارة مفاجئة أما في حالة عدم وجود شك فيقوم محافظ الحسابات بإبلاغ الشركة مسبقا و الإتفاق على موعد زيارته لإختيار الوقت الملائم حتى لايعطل أعمال الشركة، و ليتمكن الموظفون من تجهيز الدفاتر و المستندات اللازمة لعملية الفحص.

و في حالة عدم تمكن المحافظ من ممارسة هذا الحق بسبب قيام الشركة بوضع العراقيل مثل سرية الأوراق أو عدم وجود الوقت الكافي لتجهيزها فإنه يجب على المحافظ في هذه الحالة رفع تقرير بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة.

ب- حق طلب البيانات و الإيضاحات :

يحق لمحافظي الحسابات طلب البيانات و الإيضاحات من إدارة الشكة التي يقم بفحص حساباتها، للقيام بمهمته بالشكل المناسب، ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات و الإيضاحات لتقرير المحافظ الشخصي ومدى إرتباطها بعملية التدقيق.

في حالة رفض إدارة الشركة توفير البياتات و الإيضاحات الضرورية لمحافظ الحسابات فإنه يحق له إبلاغ الإدارة عن إمتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات، وذلك لأن المحافظ يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات و البيانات الضرورية لأداء مهمته.

ج- حق الحصول على صورة من الإطارات المرسلة للمساهمين :

من حق محافظ الحسابات الحصول على صورة من الإطارات و البيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور إجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

د–حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين :

يحق لمحافظ الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للإجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالشركة تهدد مركزها المالي و إستقرارها، مثل سوء تصرف الإدارة، وجود حالات إنحراف خطيرة تؤثر على مستقبل الشركة.

وذلك كونه وكيلا للمساهمين للحفاظ على مصالحهم و أموالهم، وذلك لإحاطتها علما بما يحصل داخل الشركة من خلل و مشاكل حتى يخلي مسؤوليته.

هـ– حق مناقشة إقتراح عزله :

يحق لمحافظ الحسابات مناقشة إقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى الشركة، كذلك يحق له مناقشة إقتراح عزله و الرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين. يعتبر هذا الحق أحد الضوابطالتي تحول دون عزل محافظ الحسابات عزلا تعسفيا أو إستخدام هذا الحق للتأثير على محافظ الحسابات.

و– حق إحتجازه للأوراق و المستندات حتى يحصل على أتعابه :

يحق لمحافظ الحسابات قانونا أن يحتجز الأوراق و المستندات للمطالبة بأتعابه و الحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى الشركة حتى يتحصل على أتعابه و تكاليف إستخراج تلك المستندات.

س– تحديد وقت الجرد :

يحق لمحافظ الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات الشركة و التزامها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع الشركة، و أن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه و إلا من حقه أن يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه و أن بحقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

تقديم تقرير و الحفاظ عليه في حالة حدوث خلاف بين المحافظ و إدارة الشركة. وفي حالة الإستفسارات تكون المخاطبات رسمية. (المطارنة، 2006)

الفرع الثاني : واجبات محافظ الحسابات:

هناك عدد من الواجبات الأساسية لمحافظ الحسابات الخارجي و التي ينص عليها قانون الشركات على جزء من هذه الواجبات، و يمكن ذكر أهمها:

أولا – إعداد التقارير:

يعتبر إعداد التقارير الواجب الأول من واجبات محافظ الحسابات و يجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين و غيرهم من الأطراف ذوي العلاقة، فقد نصت المادة 1932 فقرة (ز) من قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 على أن يقدم محافظوا الحسابات تقريرا خطيا موجها للهيئة العامة و عليهم أو من ينتدبونه أن يتلو التقرير أمام الهيئة العامة، وذلك يعني أن تقرير المحافظ يجب أن يحتوي على رأيه الفني المحايد عما توصل من خلال الإفصاح و يجب على محافظ الحسابات أن يتلو تقريره أمام الجمعية العامة للمساهمين و الرد على التساؤلات التي يبديها الحضور في التقرير على ما يلي:

- ✓ مع مراعاة أحكام قانون تدقيق الحسابات المعمول به و أي قانون أو نظام آخر له علاقة بهذه المهنة، يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات مايلي:
- ✓ أنه قد يحصل على المعلومات و البيانات و الإيضاحات التي رآها البيانات المالية في عمله.
- ✓ أن الشركة تمسك حسابات و سجلات و مستندات شركة و أن البيانات المالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة، التي تمكن من إظهار المركز المالي للشركة و نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية بصورة عادلة، و أن الميزانية وبيان الأرباح و الخسائر متفقة مع القيود و الدفاتر.
- ✓ إن إجراءات التدقيق التي قام بها محافظ حسابات الشركة تعتبر كافية برأيه لتشكل أساسا معقولا لإبداء رأيه حول المركز المالي و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية للشركة وفقا لقواعد التدقيق المتعارف علها عالميا.
- ✓ أن البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة الموجهة للهيئة العامة تتفق مع قيود الشركة وسجلاتها.
- ✓ المخالفة لأحكام هذا القانون أو نظام الشركة الواقعة خلال السنة موضوع التدقيق.

و على محافظ الحسابات أن يبدي رأيه النهائي في الميزانية وحساب الأرباح و الخسائر بإحدى التوصيات التالية(القوائم المالية):

- ✓ المصادقة على ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرها وتدفقاتها النقدية بصورة مطلقة.

- ✓ المصادقة على ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرها و تدفقاتها النقدية مع التحفظ وبيان أسباب هذا التحفظ و أثره المالي على الشركة.
- ✓ عدم المصادقة على الميزانية و حساب أرباحها وخسائرها و تدفقاتها النقدية، وردها إلى مجلس بيان الأسباب لرفضه التوصية على الميزانية. (زريقات، 2011)

الفرع الثاني : حضور إجتماع الهيئة العامة للمساهمين:

يجب على محافظ الحسابات حضور إجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة التقرير والتأكد من محتوياته ويقوم محافظ الحسابات بعرض قائمة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها والمصادقة عليها وكذلك الموافقة على إقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة الشركة، لذلك على مجلس إدارة الشركة أن يزود محافظ الحسابات بنسخة عن التقرير لحضور إجتماع الهيئة العامة للشركة وعلى المحافظ أو من يمثله حضور هذا الإجتماع.

مما سبق نجد أنه ربما لا يتمكن محافظ الحسابات من حضور الإجتماع بنفسه لظرف ما عندئذ يمكنه أن يرسل من ينوب عنه من مساعديه في الحضور على أن يكون المساعد ممن قاموا بعملية التدقيق لنفس الشركة حتى يتمكن من الرد على الإستفسارات التي من الممكن أن تطرح من قبل أعضاء الجمعية.

عند حضور المحافظ أو من ينوب عنه يجب عليه أن يتأكد من عدد من الأمور منها:

- صحة إجراءات الدعوة للإجتماع.
- التأكد من تدوير محاضر إجتماعات الجمعية في سجل خاص.
- التوقيع على المحاضر سالفة الذكر مع رئيس الجمعية وسكرتيرها.
- التحقق من صحة الإجتماع والنصاب قانونا.

ثالثا – التدقيق و التحقيق في أصول و خصوم الشركة

يعتبر هذا الواجب من أهم واجبات محافظ الحسابات وذلك كونه مطالبا بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة وضع الشركة، ولكي يقوم بإبداء رأيه بعدالة وإسقلالية لابد وأن يقوم بالفحص و التحقق من أصول الشركة وخصومها.

رابعا – مراقبة سير أعمال الشركة و تدقيق حساباتها:

من واجبات محافظ الحسابات مراقبة الحسابات، مراقبة أعمال الشركة و التحقق من مدى إنتضام الدفاتر واالسجلات وأنه تمت مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها وقد نص قانون الشركات المادة 193 الفقرة (أ) على أن من واجبات محافظ الحسابات مراقبة أعمال الشركة.

خامسا – فحص الأنظمة المالية و الإدارية للشركة:

من واجبات محافظ الحسابات أن يقوم بفحص الوضعية المالية للشركة محل التدقيق، النظام الإداري وكذلك نضام الرقابة الداخلية ومدى ملائمته، حيث نصت المادة 193 من قانون الشركات فقرة (أ) على أنه يتولى محافظو الحسابات مجتمعين أو منفردين القبام بفحص الأنظمة المالية و الإدارية للشركة و أنظمة المراقبة المالية الداخلية لها و التأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة و المحافظة على أموالها.

سادسا – الإلتزام بأصول المهنة:

يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بأصول مهنة التدقيق و أن يراعي مصالح العميل، فقد نصت المادة 24 من القانون العام المؤقت رقم 73 لسنة 2003 على أن يقسم مقدم الطلب بعد الموافقة على طلبه، وقبل منحه إجازة المزاولة، أمام رئيس الهيئة العليا أو من ينتدبه من أعضائها بحضور الرئيس.

- الإطلاع على قرارات الشركات.
- المحافظة على أسرار الشركة.
- عدم تلويث السمعة المالية للشركة.
- تقديم التقرير.
- إستلام كتاب رسمي من إدارة الشركة عند تعيينه. (الواردات، 2013)

الفرع الثالث: مسؤوليات محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين:

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج. (المادة 59، القانون 10-01، العدد 42، 2010)
- يعد الخبير المحاسبي و المحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية. (المادة 60، القنون 10-01، العدد 42، 2010)

- يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

و يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة. (المادة 61، قانون 10-01، العدد 42، 2010)

- يتحمل الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بإلتزام قانوني. (المادة 62، القانون 10-01، العدد 42، 2010)
- يتحمل الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

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

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

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

تحدد درجات الأخطاء و العقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم. (المادة 63، القانون 10-01، العدد 42، 2010)

المطلب الثالث: معايير تقارير محافظ الحسابات

سنتطرق في هذا المطلب إلى التعرف على محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض بعض معايير تقارير محافظ الحسابات المتمثلة في : (قرار وزارة المالية، محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24، 2013)

اولا : معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:

1.1– يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و محتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

2.1– يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته.

يتم ارسال هذا التقرير الى الجمعية العامة العادية.

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

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

4.1– حتى يكون التعبير عنرأيه مؤسسا، يقوم محافظ الحساباتبفحص و تقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي كشفها.

5.1– يحدد محافظ الحسابات ماإذا كانت الحسابات السنوية قد تم اعدادها طبقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المنصوص عليها و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل و النصوص المتعلقة به.

6.1– تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية و حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة و كذا الملحق.

يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل.

يتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات. تتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة.

7.1– لايسر رأي محافظ الحسابات ، الا على حسابات السنة المالية المعنية ، حتى و ان كانت تتضمن، اشارة الى رقم السنة المالية السابقة، بانسبة لكل قسم.

8.1– يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية :

– اسم و عنوان محافظ الحسابات و رقم اعتماده و رقم التسجيل في الجدول،

– عنوان يشير الى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح و أنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ اقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزئيين :

– الجزء الأول : التقرير العام للتعبير عن الرأي.

–الجزء الثاني : المراجعات و المعلومات الخاصة.

الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

1.1.1– مقدمة:

في مقدمة التقرير ، يقوم محافظ الحسابات ب :

- ✓ –التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه،
- ✓ –التعريف بالكيان المعني ،
- ✓ –ذكر تاريخ اقفال السنة المالية المعنية،
- ✓ الاشارة الى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان،
- ✓ التذكيير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند اعداد القوائم المالية،

- ✓ -التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية،
- ✓ تحديد اذا تم ارفاق التقرير بالميزانية و جدول حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رأس المال و كذا الملحق عند الاقتضاء.

2.1.1- الراي حول القوائم المالية :

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم :

- ✓ بالاشارة الى أهداف و طبيعة مهمة المراقبة ، مع توضيح أن الاشغال التي انجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة و أنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية ،
- ✓ يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية ، الذي يمكن أن يكون ، حسب الحالة .

رأي بالقبول :

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

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها .

يمكن لهذا الرأي أن يرفق بملاحظات و معاينات ذات طابع حيادي ، موجهة الى تنوير قارئ الحسابات السنوية .

رأي بتحفظ (أو بتحفظات):

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو تحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول ،كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة و كذا الوضعية المالية و ممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية .

يجب على محافظ الحسابات ان يبين بوضوح في فقرة ، تسبق التعبير عن الرأي ، التحفظات المعبر عنها ، مع تكميمها اذا أمكن قصد ابرزتأثيرها حول النتيجة و الوضعية المالية للكيان .

رأي بالرفض :

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات ، المصادقة على القوائم المالية و أنه يتم اعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول .

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة ، قبل التعبير عن الرأي ، التحفظات التي دفعته الى رفضه للمصادقة مع تكميمها اذا أمكن ذلك ، قصد ابراز تأثيرها حول النتيجة و الوضعية المالية للكيان.

3.1.1- فقرة الملاحظات :

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة ، يتم ادراجها بعد التعبير عن الرأي ، ملاحظات تهدف الى لفت انتباه القارئ 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 . يلزم محافظ الحسابات باءبداء الملاحظات الضرورية .

الجزء الثاني : المراجعات و المعلومات الخاصة

1.2.1- يتمحور هذا الجزء المعنون (المراجعات و المعلومات الخاصة) حول الفقرات الثلاثة المنفصلة :

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة ،
- المخالفات و الشكوك التي لاتؤثر على الحسابات السنوية،
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الاشارة اليها.

2.2.1– يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية و اعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي ، في أجل قدره خمسة و أربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة .

3.2.1– اذا تعلق الأمر بشركة محافضي الحسابات ، يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في اعداد هذا التقرير .

4.2.1– يتم اعداد و توقيع تقرير مشترك ، في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين . في حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك .

ثانيا : معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة

1.2– يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة المنصوص عليها والمتضمن النظام المحاسبي المالي ، الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و مضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

2.2– إجراء التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة.

3.2– يتم اعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة ، وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية.

4.2– لايختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة ، عن التقرير العام ، في جزئه الأول الا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.

5.2– يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية و التقرير حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة اللذان يستجيبان الى التزامين مختلفين ، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة.

ثالثا : معيار تقرير حول الإتفاقيات المنظمة

1.3– يهدف هذا المعيار الى التعريف بامبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

2.3– يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين ، لاسيما أثناء اعداد رسالة مهمته ، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة ، قصد السماح له باءعداد تقريره الخاص.

و يتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

3.3– تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات ، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية ، و المبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط ، بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين :

- ✓ رئيس مجلس ادارة الشركة،
- ✓ الرئيس المدير العام للشركة،
- ✓ احد متصرفيها،
- ✓ عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة،
- ✓ ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين،
- ✓ الأشخاص المعنويون المتصرفون،
- ✓ المسيرون و المسيرون المتضامنون،
- ✓ المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

4.3– يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالاتفاقيات المنظمة ، بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف الى ضمان اطلاع المساهمين و المشاركين و الغير ، على الوقائع و الوضعيات و المعلومات التي يجب الاشارة اليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل.

5.3– يعد التبليغ الاجباري من طرف المسير الرئيسي للكيان الى الأجهزة الاجتماعية و الى محافظ الحسابات بقائمة و موضوع الاتفاقيات المتضمنة عمليات جارية و مبرمة في ظروف عادية ، مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء ، تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جاري ظاهريا ، بالنظر الى معرفته العامة بالكيان و أنشطته.

6.3– عند دراسة المعلومات المقدمة من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبطة و العمليات المنجزة معها ، يمكن لمحافظ الحسابات أيضا أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنيين و يمكنه تشكيل اتفاقيات منظمة ، كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له.

7.3– إذا تم إخطار محافظ الحسابات بإتفاقيات أو قام بإكتشافها ، يحصل على المعلومة الازمة لتقديمها في تقريره الخاص ، طبقا لأحكام المادة 628 من القانون التجاري أو القوانين الأساسية و هي:

- ✓ عد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل،
- ✓ أسماء المتصرفين أو المدراء العاملين المعنيين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة ، حسب الحالة ، و المسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص الآخرين المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية ،
- ✓ طبيعة و موضوع هذه الاتفاقيات،
- ✓ ظروف ابرام هذه الاتفاقيات ، لا سيما الاشارة الى الأسعار أو التعريفات المطبقة ،
- ✓ الرسومات و العمولات المقدمة ، آجال الدفع الممنوحة ، الفوائد المشترطة و الضمانات الممنوحة ، و عند الاقتضاء ، كل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين و الشركاء أو المنخرطين بتقدير الفائدة التي تنتج عن ابرام اتفاقيات تم تحليلها.

8.3– يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة ، موجه لاعلام أعضاء الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعاءه للموافقة أو الفصل في تقريره ، طبقا لأحكام المادة 628 من القانون التجاري و الأنظمة الأساسية.

يتضمن هذا التقرير الخاص ، الاتفاقيات التي تم اخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء هام الرقابة المسندة اليه.

لا يقدم محافظ الحسابات في تقريره الخاص ، بأي حال من الأحوال ، أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات.

9.3– يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالتذكير في تقريره الخاص ، بوجود الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل ، و التي لاتزال سارية المفعول ، و ذلك بناء على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التسير المؤهل.

اذا لم يتم اخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية ، يعد تقريرا خاصا يشير فيه الى هذه الوضعية.

10.3– يشير محافظ الحسابات في تقريره الخاص ، اذا تم ابلاغه باتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل ، الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة و على الجهاز التداولي المؤهل لضمان الغائها ، الى الظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق اجراء الترخيص.

يعرض محافظ الحسابات التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من طرف المسيرين الاجتماعيين ، ضمن تقريره.

11.3– عندما يكتشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء أداء مهمته ، فانه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية ، بغرض تحديد ما اذا تعلق الأمر باتفاقية منظمة أو لا.

في حالة ما اذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة ، فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة الشركة، ضمن احترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص، كما يقوم باعداد التقرير الخاص نتيجة لذلك و يرسله الى الجمعية العامة العادية.

رابعا : معيار التقرير حول المبلغ الاجمالي لأعلى خمس (5) أو عشر (10) تعويضات

1.4– يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الاجمالي لأعلى خمس (5) أو عشر (10) تعويضات و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات .

2.4– يعتبر اعدادد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (5) أو عشر (10) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه الى محافظ الحسابات ، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

يتضمن هذا الكشف :

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات و التعويضات المحصلة ، مهما كان شكلها و صفتها ، باستثناء المصاريف الغير الجزافية،
- –التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني و الأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي و الأجراء العاملين في فروع في الخارج.
- يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات ، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا ، ويعد التقرير الخاص للمصادقة لاثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية المشار اليها أعلاه.

خامسا : معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

1.5– يهدف هذا المعيار الى التعريف بامبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

2.5– يفحص محافظ الحسابات ، جميع الامتيازات الخاصة و المعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني ، في اطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية و تطبيقا للواجبات المهنية.

3.5– تتمثل الامتيازات الخاصة ، النقدية أو العينية ، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

تتم المصادقة على مبلغها الاجمالي من طرف محافظ الحسابات ، استنادا الى المعلومات المقدمة و تلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته.

4.5– عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان ، يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان ، على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.

سادسا : معيار التقرير حول نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية

1.6– يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية ، للسنوات الخمس (5) الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة مااذا كان العدد أقل من خمسة (5) و يهدف ذلك الى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.

2.6– يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف وؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة ، في تقريره الخاص ، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة.

3.6– يتم اعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة ، يعرض العناصر التالية:

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

سابعا : معيار التقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية

1.7– يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة و الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات و كذا محتوى تقريره الخاص.

2.7– في اطار مهمته العامة ، يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات ، و كذا الاثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات و الأحداث المحاسبية للفترة ، و أرصدة حسابات نهاية الفترة ، و كذا عرض القوائم المالية و المعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

3.7– عندما يقوم الكيان باءعداد تقريرحول اجراءات الرقابة الداخلية ، بموجب الأحكام التنظيمية ، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية و المحاسبية ، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل ، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه.

يتضمن هذاالتقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان و ليس حول الاجراءات في حد ذاتها.

4.7– يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول اجراءات الرقابة الداخلية ، الذي يتم ارساله الى الجمعية العامة:

- عنوان التقرير، المرسل اليه و تاريخ و أهداف تدخلاته.
- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل ابداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.
- خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

ثامنا : معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

1.8– يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة الى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها اعداد الحسابات ، بما فيها التقييم الذي تم اعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

2.8– يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط و أداء مهمة الرقابة ، صحة استعمال الإتفاقية المحاسبية القاعدية حول إستمرارية الإستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية.

3.8– يحلل محافظ الحسابات في اطار مهمته ، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدة و التي تشكل مؤشرات تؤدي الى التساؤل حول امكانية استمرارية الاستغلال لاسيما :

1/مؤشرات ذات طبيعة مالية :

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية.
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند 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 أو المستمر.
- 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.

2/ مؤشرات ذات طبيعة عملية :

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

3/ مؤشرات أخرى :

- 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.

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

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

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

- يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية و الملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال،

- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

6.8– يتخذ اجراء الانذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، عندما تؤكد الوقائع و الأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال.

7.8– عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخرا معتبرا و غير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لا سيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة، التي تبث بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية و الجهاز التداولي المؤهل، فاءنه يستفسر عن الأسباب التي أدت الى ذلك.

تاسعا : معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان

1.9– يهدف هذا المعيار الى التعريف بامبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

2.9– يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية و أحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يجوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، و يجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20 بالمئة من رأس المال الاجتماعي وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء، الى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.

3.9– لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله، الا عندما يستخرج اختلالات يجب أن يبلغها الى الأجهزة المختصة المؤهلة و الى الجمعية العامة.

يؤدي غياب الاشارة للاختلالات الى اعتبار ضمنيا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.

4.9– عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف المتصرفين و أعضاء مجلس المراقبة، يعلم مجلس الادارة أو مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة.

يحق للمجلس اجراء التسويات الملائمة.

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

6.9– لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حيازة الدولة، و يعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

عاشرا : معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

1.10– يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لاسيما في أحكام المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري عند رفع رأس المال الاجتماعي و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

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

- المبلغ و أسباب رفع رأس المال المقترح،
- أسباب اقتراح الغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب،
- كيفيات تحديد سعر الاصدار.

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

- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة،
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة و لاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الاصدار و حول احترام الحق التفضلي للاكتتاب،
- استنتاجات تشير للملاحظات حول عملية رفع رأس المال.
- لايدل محافظ الحسابات بملائمة عملية رفع رأس المال.

المبحث الثاني: مفاهيم حول التدقيق.

نظرا للدور الذي يلعبه التدقيق في مساعدة الأطراف المختلفة باتخاذ القرارات المناسبة سنتناول في هذا المبحث بداية ظهور التدقيق و كذلك مختلف المفاهيم المتعلقة به و إبراز أهميته و أهدافه في مختلف المجالاتو المنشآت.

المطلب الأول: ماهية التدقيق

سنتطرق في هذا المطلب إلى نشأة وتطور مهنة التدقيق والتطلع على مفهوم التدقيق.

الفرع الأول : نشأة و تطور مهنة التدقيق

إن المتتبع لتاريخ تطور مهنة التدقيق في العصر الحديث (بداية النصف الثاني من القرن العشرين) يجد بأنه تطورت في ضل فكرة إنفصال الملكية عن الإدارة و ذالك لحاجة ملاك المنشأة على راي مهني مستقل عن كيفية إدارة المنشاة في استخدام مواردها المتاحة.

و نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي و تعدد مجالاته و تنوع الاشكال القانونية للمنشآت، فإن هدف التدقيق اضحى أعم و أوسع مما استدعى معه تطور في إجراءاته ووسائل إيصال نتائجه إلى المستفيدين، بينما كان هدف التدقيق في مراحل تطوره الأولية وقائي بحيث ينحصر في إكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعبات او الإختلاس، و قد ركزت المنظمات المهنية و المهنيين و الأكاديميين و الباحثين في العديد من الدول على تطوير معايير التدقيق و إجراءاته لتحقيق التوازن بين مسِولية المدقق (المستقل) القانونيةو احتياجات مستخدمي البيانات المالية، و في عام 1932 أصدرت هيئات الأوراق نشرة، عدلت فيها تقرير المدقق ليكون "رأي" بدلا من شهادة و تحديد هذا الرأي بمدى التزام المنشأة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها(GAAP)، و في عام 1989 و بسبب ما يعرف "بفجوة التوقعات" اصدر المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين بيا التدقيق الأمريكي(58) المرسوم: التقرير عن البيانات المالية المدققة و قد تضمن ثلاث فقرات رئيسية (المقدمة–النطاق–الراي) و في سنة 1994 أصدرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) معيار التدقيق الدولي (700) و الذي يشبه محتواه محتوى التقرير النمطي الصادر عن معهد الأمريكي للمحاسبيين القنونيين عام 1989، و في عام 2006 اصدر مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي معيار التولي المعدل (700) و الذي طبق اعتبارا من 2006/12/31. (جمعة، 2009)

الفرع الثاني : مفهوم التدقيق

يجدر في بادئ الامر الإشارة أن التدقيق بمعناه اللفظي (TIDUA) مشتق من الكلمة اللاتينية "ERIDUA" و معناها يستمع لأن الحسابات سابقا كانت تتلى على المدققين. (جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث،جزء الأول،طبعة الأولى، 2009)

أما من ناحية المهنية فقد تعددت الآراء و اختلفت لتحديد مفهوم واضح و شامل للتدقيق:

يمكن حصر مفهوم التدقيق على انه: "فحص المعلومات بصورة رئيسية او البيانات من قبل شخص مستقل و محايد لأي شركة بغض النظر عن هدفها و حجمها أو شكلها القانوني". (تميمي، 2004)

وكذلك أشار مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي(IASB) التابع لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) في إطار الدولي لعمليات التأكيد الى ان التدقيق يعد مهمة (عملية) تأكيد معقولة.

و أيضا يعرف المجلس مهمة التدقيق على انه: "عملية يبدي في الممارس استنتجا مصمما لرفع درجة الثقة للمستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة بشان تقييم أو قياس موضوع مقابل المقياس، و نتيجة تقييم الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقياس " و بموجب الإطار الدولي لعمليات التأكيد هناك".

التدقيق هو" فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية و جميع الدفاتر،السجلات و البيانات المحاسبية فحصا محاسبيا و التحقق من نتيجة أعمال المشروع من الربح و الخسارة،و التأكد من سلامة المركز المالي، للخروج برأي محايد و مستقل حول صحة القوائم المالية خلال فترة مالية معينة". (آخرون، 2011)

حيث يحتوي هذا التعريف على المصطلحات التالية:

- **إجراءات شركة:** و تعني الخطوات او الإجراءات التي يقوم بها المحافظ.

- **الحصول و تقييم الأدلة:** نعني فحص القرارات و تقييم النتائج و بدون تحيزها ضد او مع الجهة التي تقوم بتدقيقها، و التي وفرت هذه القرارات.

- **القرارات و الأحداث الاقتصادية:** و تمثل ما تقدمه إدارة الشركات أو الأشخاص، و هذه القرارات هي موضوع التدقيق.

- **درجة العلاقة:** و تشير إلى العلاقة التي بالإمكان من خلالها معرفة قرارات و علاقتها مع مقياس معين، على سبيل المثال أن البيانات المالية تمثل باعتدال المركز المالي.

•**مقياس معين**: و هي الجهة التي بإمكان المحافظ قياس قرارات الإدارة بواسطتها، هذا المقياس ربما مصدرها الدولة أو الجمعيات المهنية ذات الاختصاص او الموازنات المالية.

•**إيصال النتائج**: و يكون بواسطة تقرير مكتوب يبين درجة ملائمة بين القرارات، و هذا التقرير يبين العلاقة إما جيدة أو غير جيدة. أي لا تتطابق مع مبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

• **المستفيدون**: و هم الأشخاص أو الشركات الذين يتخذون قرارهم بناءا على تقرير المحافظ و منهم على سبيل المثال المساهمون، الإدارة الدائنون و الدوائر الحكومية ذات علاقة.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق.

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي، تختلف الزاوية التي ينظر إليها منه، إلا أن ذلك لايغير من جوهر عملية التدقيق وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:

الفرع الأول: التدقيق من حيث الإلزام.

حيث ينقسم التدقيق من حيث الإلزام إلى نوعيين:

أ. التدقيق الإلزامي:

تلزم قوانين الشركات و المؤسسات أن يكون لها مدقق خارجي، حيث يتم تعيينه من قبل أعضاء الجمعية العامة التي تحدد واجباته وحقوقه، وأن تعطيه كامل الصلاحيات المهنية.

ب. التدقيق الإختياري:

هي عملية غير ملزمة بالقانون وخاصة في شركات الأشخاص، فالتدقيق هنا يكون إختياريا ويتم تعيين المدقق بالإتفاق مع الشركات أو صاحب المشروع وفي هذه الحالة يفضل أن يكون هناك عقد بين المدقق و المنشأة. (الصبان، 2005)

الفرع الثاني: التدقيق من حيث حدوده.

ينقسم إلى نوعيين:

1. التدقيق الكلي:

هذا النوع من التدقيق يعتمد في المؤسسات الصغيرة أو تلك التي يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية، فالتدقيق الكلي هو الذي يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل.

2. التدقيق الجزئي:

يقتصر التدقيق الجزئي على بعض العمليات المعنية أي يتضمن وضع قيود على النطاق، فهو يتطلب وجود إتفاق كتابي بين المدقق و الجهات المعينة له و الإتفاق على حدود التدقيق و الهدف منه. (الصبان، نظرية المراجعة و آليات التدقيق، 2003)

الفرع الثالث: التدقيق من حيث مدى الفحص.

و ينقسم إلى قسمين:

1. التدقيق التفصيلي:

وهو التدقيق الذي يقوم فيه المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات صحيحة كما أنها خالية من التلاعبات والأخطاء.

2. التدقيق الإختباري:

يعتمد فيه المدقق على قوة وصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد الأساليب التالية: التقدير الشخصي، العينات الإحصائية. (جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، 2007)

الفرع الرابع: التدقيق من حيث التوقيت.

وينقسم إلى نوعين:

1. التدقيق النهائي:

يعد التدقيق النهائي مناسبا للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وتوحيد الحسابات وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديلات على البيانات بعد تدقيقها. (الرماحي، 2009)

2. التدقيق المستمر:

يعد التدقيق المستمر، التدقيق الذي يتم أول بأول خلال السنة المالية. وهذا النوع يعد مناسبا لشركات الأموال والمنشآت التي تحتاج لوقت طويل لفحص سجلاتها ودفاترها وفقا لبرنامج زمني محدد سواء بطريقة منتظمة أو غير منتظمة. (الله، 2000)

الفرع الخامس: التدقيق من حيث الإستقلال

وينقسم إلى نوعيين:

1. التدقيق الداخلي:

يعرف معيار التدقيق الدولي رقم (610) على أنه تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنشأة كخدمة للمنشأة و تتمثل وظائفه من بين أشياء أخرى الفحص و التقييم، مراقبة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

2.التدقيق الخارجي:

هو التدقيق الذي يتم من طرف عنصر من خارج المؤسسة بغية فحص و التأكد من سلامة و صحة السجلات و الدفاتر و تقييم أداء الرقابة الداخلية من خلال إبداء رأي فني محايد. (المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر،الناحية النظرية، 2009)

المطلب الثالث: أهمية و أهداف التدقيق

تطرقنا في هذا المطلب على توضيح أهمية وأهداف مهنة التدقيق.

الفرع الأول : أهمية التدقيق.

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسات الاقتصادية و خارجها، حيث أن القيام بعملية التدقيق يبين أنه يخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة من التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة و البيانات المالية المصرح عنها و يمكن ذكر هذه الجهات كما يلي: (جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، 2000)

1- إدارة المنشأة:

اعتماد المنشأة على البيانات المحاسبية و القوائم المالية التي تم إعدادها من طرف الحسابات المحايد و المستقل على أساس أنها وسيلة لإثبات كفاءة مجلس الإدارة و كذلك تعتبر وسيلة لتوجيه استثمار المنشأة.

2- المستثمرون:

إن ظهور الشركات المالية الكبرى التي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة، أجبر المستثمرين و أصحاب المصالح و الأموال الاستعانة بطرف ثالث يضمن لهم الكفاءة و النزاهة في تسيير أموالهم و حسن استغلالها.

3- المؤسسات المالية التجارية و الصناعية:

ان التوسع في حجم المبادلات التجارية قد يجبر المؤسسات الى التوجه نحو التمويل الخارجي عن طريق الاقتراض من جهات عديدة، حيثتكون هذه الجهات مجبرة على الاطلاع على القوائم المالية لكي تضمن حق الدفع. (الكافي، 2014)

4- الجهات الحكومية:

تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض، مثل الرقابة و التخطيط فرض الضرائب،منح القروض، و رسم السياسات الاقتصادية للدولة. (الكافي، تدقيق الحسابات،طبعة الاولى، 2014)

الفرع الثاني : أهداف التدقيق

قبل عام 1900 كان الهدف من التدقيق إكتشاف التلاعب و الإختلاس والأخطاء، ولذلك كان التدقيق تفصيلي ولا يوجد نظام للرقابة الداخلية، ومن عام 1905 حتى 1940 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة المركز المالي بالإضافة إلى إكتشاف التلاعب و الأخطاء، وبدا الإهتمام بالرقابة الداخلية، ومن عام 1940 حتى 1960 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة المركز المالي وتم التحول نحو التدقيق الإختباري الذي يعتمد على فعالية نظام الرقابة الداخلية، و من عام 1960 وحتى الآن أضيف أهداف عامة للتدقيق أهمها :

- مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها والتعرف على ماحققته من أهداف.
- دراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ماكان مستهدفا منها.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط. (جمعة، المدخل الى التدقيق و التاكيدات الحديثة، 2009)

وهذه بعض الأهداف الأخرى:

* **الوجود و التحقق** : يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة الإقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا.

* **الملكية و المديونية** : تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم إلتزام عليها.

* **الشمولية والكمال** : بما أن الشمول من أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة من الضروري على نضام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال إحتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصلة إلى الحدث.

* **التقييم و التخصيص** : بهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الإستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص العملية في الحسابات المعنية، وبإنسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

* **العرض و الفحص** : تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات، التي أعدت للمعاييرالممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية.

* **إبداء رأي فني** : يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، وفي إطار مايمليه التدقيق بالقيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية :

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.
- مراقبة عناصر الأصول و الخصوم.
- التأكد من صحة التسجيل السليم للعمليات.
- التأكد من صحة التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء.
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل.
- تقييم الأهداف والهيكل التنظيمي. (شارف، 2011)

خلاصة الفصل الأول:

تحدثنا في هذا الفصل عن عموميات حول التدقيق وإعطاء فكرة عن ماهية ومفهوم وأنواع وأهداف التدقيق، بالإضافة إلى تقديم مفهوم محافظ الحسابات ومهامه وشروط وصفة ممارسة المهنة، طرق تعيين محافظ الحسابات وأتعابه والهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات، ومن جهة أخرى استعرضنا حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات.

الفصل الثاني :

مدخل للمراجعة و تدقيق الحسابات في الجزائر

تمهيد:

في الأمس القريب وفي عصر جزائر الإصلاحات، فإن محافظ الحسابات كان يواجه نوعا من الإبحار في فضاء دون معالم واضحة ولاضوابط محددة يسترشد بها في آداء مهامه التدقيقية على أتم وجه وبكل إستقلالية، ومسايرة للتطور الحاصل على مستوى الدولي لاسيما في جانبه الإقتصادي والسياسي قامت الدولة الجزائرية بتبني معايير التدقيق الدولية و إصدارها لمعايير تدقيق جزائرية، في فيفري سنة 2016 لتكون بمثابة خارطة الطريق التي يحتكم و يستند إليها محافظ الحسابات في إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صحة القوائم المالية للكيان المراقب، وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى هاته المعايير معتمدين الخطة التالية:

المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بمحافظ الحسابات.

المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

نستعرض من خلال هذا المبحث الهيئات و اللجان المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر وكذلك كيفية إصدار معايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر.

تطرقنا في هذا المطلب التعرف على الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر.

الفرع الاول : المجلس الوطني للمحاسبة.

أ) مفهوم ونشأة المجلس الوطني للمحاسبة:

هو عبارة عن جهاز مهني أو هيئة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمنشور بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، ثم تلت بعد ذلك مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة وقواعد سيره، ووضع تحت السلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية، الذي يتولى رئاسته أو يعين ممثلا عنه.

ب) مهام المجلس الوطني للمحاسبة:

يستشف من إستقراء المادة 10-01 أن المهام المسندة إلى المجلس الوطني للمحاسبة تتمثل فيما يلي: (قانون 10.01،المادة 4، العدد 42، 2010)

- مهام الإعتماد.
- مهام التقييس المحاسبي.
- مهام التنظيم والمتابع للمهن المحاسبية.
- مهام الإشراف والتسيير للتنظيمات المهنية.

ج) تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من:

- ممثل عن الوزارات التالية والذين يجب أن تتوفر فيهم شرط رتبة مدير مركزي بالإدارة على الأقل ولهم كفاءات في المجال المحاسبي والمالي (الطاقة، الإحصاء، التربية الوطنية، التجارة، التعليم العالي، التكوين المهني، الصناعة).
- رئيس المفتشية العامة للمالية.
- المدير العام للضرائب.
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
- ممثل برتبة مدير عن لجنة مراقبة عمليات البورصة.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ثلاثة أعضاء منتخبون من المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ثلاثة أعضاء منتخبون من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ثلاثة أعضاء منتخبون من المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ثلاثة أشخاص يعينهم الوزير المكلف بالمالية لكفاءتهم في مجال المحاسبة.

هـ) ملاحظات:

- يعين الأعضاء المذكورين أعلاه بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة 06 سنوات بعد إقتراحهم من الوزراء ورؤساء الهيئات المعنية.
- تتجدد تشكيلة المجلس في حدود الثلث كل سنتين.
- إستخلاف العضو المنقطع خلال عهدته إلى غاية إنتهاء العهدة بنفس الكيفية.
- للمجلس الحق في الإستعانة بأي شخص له دراية و إهتمام بالمجال المحاسبي و المالي.

د) اللجان المكونة للمجلس:

عند إستقرائنا للمادة 05 من القانون 10-01 والمادة 17 من المرسوم التنفيذي 11-24 يتبين لنا أن المجلس الوطني للمحاسبة يضم اللجان متساوية الأعضاء الآتية:

1) لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية:

و من بين المهام المسندة إليها إعداد مشاريع الآراء بخصوص تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ودراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة مع إبداء الرأي وتقديم توصيات حولها، وكذا إقتراح كل الإجراءات الهادفة إلى التقييس المحاسبي.

2) لجنة الإعتماد:

تتولى مهام إعداد طرق وكيفية معالجة ملفات الإعتماد، وتحضير ودراسة طلبات الإعتماد المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذلك متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

3) لجنة التكوين:

من بين المهام التي تقوم بها تعد طرق العمل المتعلقة بالتربصات، ودراسة ملفات المشاركة في التربصات وضمان متابعتها، وتسليم شهادات التربص.

4) لجنة الإنظباط:

مهمتها إعداد سبل العمل في مجال التحكيم والإنظباط والصلح، ودراسة الحالات التأديبية المتعلقة بالمهنيين المخالفين لقواعد المهنة و أخلاقياتها.

5) لجنة الرقابة و النوعية:

من أهم الأعمال المسندة لهذه اللجنة إعداد معايير العمل بخصوص نوعية الخدمات التي يجب أن تقدمها المكاتب المهنية المحاسبية، وكذا التدابير التي تسمح بمراقبتها.

الفرع الثاني : الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

أ) مفهوم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

هي عبارة عن تنظيم أو جهاز مهني يتميز بالشخصية المعنوية، أنشأت بموجب المادة 14 من القانون 10-01 السالف الذكر، تضم أشخاص طبيعيين ومعنويين مؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، تسير من طرف مجلس وطني ينتخب من طرف نظرائهم

المهنيين، وتعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين ممثلا عن هذا التنظيم لهذا الغرض، مقرها الجزائر العاصمة ويمكن نقله إلى أي إقليم داخل التراب الوطني بقرار من وزير المالية. (القانون 10.01، المادة 14،العدد 42، 2010)

ب) مهامها:

إستنادا إلى المادة 15 من القانون 10-01 المذكور آنفا تتضح لنا مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في النقاط الآتية:

- تسهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها.
- تحفظ وتصون كرامة أعضائها وتضمن إستقلاليتهم.
- تسهر على إحترام قواعد المهنة و أعرافها.
- تقوم بإعداد النظام الداخلي للغرفة.
- تقوم بإعداد مدونة أخلاقيات المهنة.
- تبدي رأيها في المسائل المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات وحسن سيرها.

ج) تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يتشكل مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من تسعة أعضاء ينتخبون بالإقتراع السري، من طرف الجمعية العامة من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والذين يتحصلون على أكبر عدد من الأصوات، و في حالة تساوي عدد الأصوات يؤخذ بعين الإعتبار معيار الأقدمية في ممارسة المهنة، ويمارس الأعضاء المنتخبون مهامهم بالمجلس لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة طبعا عن طريق الإنتخاب، وفي حالة شغور منصب بالمجلس يتم تعويضه من قائمة الفائزين في الإنتخاب.

المطلب الثاني: اللجان المشرفة على إصدار معايير التدقيق الجزائرية

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى اللجان المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر.

يضم المجلس الوطني للمحاسبة لجان ممثلة عن منظمات تساهم و بشكل كبير في عملية إصدار القوانين المالية و المعايير المنتهجة في الاقتصاد الوطني و منها:

الفرع الأول: لجنة مراقبة الجودة(www.caqe.org.dz, 2017)

و هي لجنة تمثل المركز الوطني لمراقبة النوعية و الرزم الذي هو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري و موضوع تحت وصاية وزارة التجارة، تم إنشاءه بموجب مرسوم تنفيذي رقم 31-03 المؤرخ في 30 سبتمبر 2003 العدل و المتمم و المكمل للمرسوم التنفيذي رقم 89-147 المؤرخ في 1989 كحيز وسيط لأجل تدعيم الجهاز الذي وضعه في إطار السياسة الوطنية لمراقبة و ترقية الجودة و هي لجنة تلعب إلى حد كبير و أساسي على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة من خلال مساهمتها في: (عام، 2017)

- تطوير الأساليب المستخدمة لضمان الجودة.
- تقديم مشورات و اقتراح مسودات تنظيمية للجودة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة.
- تساهم في تطوير ضمان جودة عمليات التدقيق.
- تساهم في وضع معايير موحدة و محددة وواضحة لأجل تحسين جودة التنظيم و تطوير الممارسة المهنية.
- تساهم في وضع إجراءات خاصة لضمان مراقبة الجودة في الشركات و خاصة الخدمية.
- تساهم في الرقابة على المهنيين من خلال امتثالهم للمعايير المهنية(الاستقلالية، الذاتية، النزاهة).
- تساهم في اقتراح إنشاء قائمة مختارة من المهنيين التي تتحكم في البعثات التي توجه لمراقبة الجودة .
- تساهم في تنظيم أيام دراسية حول كيفية الوصول إلى الجودة الفنية في العمل و الإجراءات الواجب اتخاذها من قبل المتخصصين في العلاقات الاستشارية من أجل تطوير خدمة العملاء.

الفرع الثاني: لجنة توحيد الممارسات المحاسبية

هي لجنة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات أو المهنيين من أجل الوصول إلى تطوير الجودة الفنية في العمل و تتشكل هذه الجنة من ممثلين عن المنهيين الأخصائيين أو من ممثلين عن الأسواق و النشطات المالية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة و هي لديها العديد من النشطات داخل المجلس و من مهامها: (عام، 2017)

- إنشاء طرق في الممارسات المحاسبية و العناية المهنية.

- إعداد مشاريع الأداء على المتطلبات المحاسبية الوطنية التي تنطبق على أي شخص طبيعي أو اعتباري ملزم قانونا للحفاظ على الحسابات.
- أداء جميع الدراسات و التحليلات في مجال تطوير و استخدام الأدوات و العمليات المحاسبية.
- اقتراح التدابير اللازمة لتوحيد ممارسة المحاسبة.
- –مراجعة و تقديم المشورة و التوصيات بشأن جميع مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة.
- ضمان التنسيق و تجميع البحوث النظرية و المنهجية في مختلف مجالات المحاسبة.
- التعاون مع جميع و مختلف المؤسسات و الجهات حوا المعايير التي سيتم انتهاجها.

الفرع الثالث: اللجنة المتخصصة

و هي لجنة داخلية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة متكونة من لجان عبارة عن مؤسسات تشارك بالرأي و تشارك في تطوير اللوائح الفنية و هي تتضمن لجنة المبادئ و المعايير المحاسبية، و لجنة المحاسبة العامة و المحاسبة الوطنية و تعمل وفق مجموعة من المواد و هي: (www.ccomptes.org.dz، 2017)

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

المادة 24: كل لجنة يجب ان ترأس من قبل عضو واحد و شخص معين من قبل المجلس.

المادة 25: رئيس اللجنة مسؤول عن تنظيم الخلافات بين الأعضاء و إعداد مدونة حول مختلف الآراء المقدمة.

المادة 26: القواعيد العامة التي تحكم الأخلاقيات و تبادل الآراء بين الأعضاء يجب أن يطبقوا على مستوى انعقاد اللجنة.

المادة 27: النواتج الفنية و المشاريع التي وضعتها اللجان تتم مراجعتها قبل تقديمها إلى الجلسة العامة أو الفحص الثاني.

المطلب الثالث: كيفية اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق

إن عملية إعداد و إصدار معايير التدقيق الجزائرية يتم بعد الاتفاق بين اللجان (لجنة مراقبة الجودة و لجنة المتخصصة ولجنة توحيد الممارسات)، حيث يتم تبني المعايير الدولية و محاولة معالجتها و تنظيمها و محاولة تكييفها مع الواقع الوطني الذي تتطلبه ممارسة مهن المحاسبة و التدقيق. و تتم عملية ترجمتها على مستوى اللجنة الوطنية لتوحيد المقاييس و بعد عملية التأكد من المعايير

و بعد عملية فحصها و مراجعتها للمرة الثانية و عرضها على الهيئات التشريعية في الدولة و إذا تمت الموافقة تتم عملية نشرها على مستوى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية

المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بمحافظ الحسابات

نتطرق في هذا المبحث إلى مجموعة المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة إلى غاية يومنا هذا و كذلك مدى تطبيق هذه المعايير من طرف محافظ الحسابات.

المطلب الأول: معايير التدقيق الجزائرية

في هذا المطلب تناولنا معايير التدقيق الخاصة بمهنة محافظي الحسابات في الجزائر.

الفرع الاول : المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 "إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"

يحتوي هذا المعيار على المبادئ الأساسية و الإجراءات الجوهرية والإرشادات ذات العلاقة حول مضمون المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210الذي يتضمن إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق.

جاء لغرض فهم المبادئ الأساسية و الإجراءات والإرشادات المتعلقة بهذا المعيار فمن الضروري الأخذ بعين الإعتبار النص الكامل للمعيار الذي يتضمن كافة الشروحات المفضلة حسب الطبيعة التالية:

1- مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للإتفاق مع الإدارة عند الإقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة ويخص هذا المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية.

2- الأهداف: إن الهدف المدقق هو قبول و متابعة المهمة عند توفر الشروط المتفق عليها بين المدقق والإدارة.

- ضمان أن الشروط مجتمعة.
- التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق و الإدارة.
- يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تأكيد الشروط.
- المعروضة في رسالة المهمة.

3- الشروط المسبقة للتدقيق: يجب على المدقق التأكد من الإدارة أن لا تضع أية قيود لعرقلة السير الحسن لمهمة التدقيق وأ، الشروط المسبقة لليدقيق مجتمعة ومتوفرة وأن الإدارة تعترف وتدرك وتتحمل مسؤوليتها فيما يخص أعداد الكشوف المالية.

4- الأحكام الأساسية للرسالة المهمة:

أحكام مهمة التدقيق يجب أن تدون في الرسالة مهمة التدقيق ويجب أن تتضمن مايلي:

- تحديد هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية.
- تحديد مسؤوليات المدقق وكذلك مسؤوليات الإدارة.
- تعرف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية.
- يجب على الإدارة إخطار المدقق بالأفعال التي تؤثر على الكشوف المالية.
- على الإدارة تقديم توضيحات وتصريحات كتابية للمدقق عند طلبها.

التدفقات المتكررة يجب المصادقة على الرسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المدقق في السنة الأولى من المهمة في الحالات التالية:

- وقوع حدث يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق.
- مواجهة المدقق لمشاكل خاصة عند مباشرته لأعماله.
- حدوث تغيرات في الهيئة المسيرة.

5- خصوصيات أخرى: تتضمن هذه الخصوصيات بعض الإستنتاجات تتلخص فيما يلي:

في حالة تعدد المدققين حيث تمنح المهمة إلى عدة مدققين فإن هؤلاء أما يعودون رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل:

- في حالة رسالة المهمة المشتركة فإن هذه الأخيرة يجب أن تحدد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين.
- في حالة الحسابات المجمعة أو المدمجة ينبغي إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة وحدات.
- في حالة إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة وحدات يجب أن يطلب من الشركة الأم إعطاء موافقتها كتابيا على أن كل الوحدات وافقت على محتوى رسالة المهمة.

الفرع الثاني : المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية"

يتم تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 الخاص بالتأكيدات الخارجية عند تدقيق البيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية كذلك يتم تطبيق هذا المعيار بعد تكيفه حسب ضرورة تدقيق المعلومات. يحتوي هذا المعيار على المبادئ الأساسية و الإجراءات والإرشادات التي تكون على شكل شروحات إيضاحات ومعلومات أخرى التي تفسر حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير، ولغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات والإرشادات يجب الأخذ بعين الإعتبار النص الكامل للمعيار مع كافة الشروحات التي يتضمنها المعيار الخاص بالتأكيدات الخارجية.

من خلال التطبيق الجيد للمعيار يتمكن المدقق من تحقيق الهدف بشكل أكثر فعالية حيث الغرض من هذا المعيار هو توفير نوعية الأدلة التي يتم الحصول عليها من التأكيدات الخارجية عند القيام بعملية تدقيق البيانات المالية. يتضمن المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 كافة الشروحات الخاصة بالتأكيدات الخارجية والمفضلة حسب الصيغة التالية:

1- مجال تطبيق المعيار: يعالج المعيارالجزائري للتدقيق 505 إستعمال المدقق لإجراءات التأكد الخارجية بغية الحصول على أدلة مثبتة تساعد المدقق في بناء رأيه المهني حول الكشوفات المالية.

2- الأهداف: يلجأ المدقق إلى هذه الإجراءات الخاصة بالتأكيدات الخارجية للحصول على الأدلة مادية ذات دلالة ومصداقية الأداءات المطلوبة. يقصد بالتأكيد الخارجي هو الدليل المثبت الذي يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشر إلى المدقق من طرف الغير، حيث يكون هذا الرد في شكل إرسالية أو برقية أو نص إلكتروني أو أي شكل آخر.

3- الفوارق: الفارق هو وجود إختلاف في المعلومات المقدمة من الغير والتي طلب المدقق تأكيدها وهذه المعلومات موجودة في الوثائق المحاسبية للمؤسسة.

تشير بعض الفوارق إلى وجود إنحرافات حقيقية أو محتملة في الكشوف المالية وهناك على المدقق تقييم آثار هذه الفوارق على المعلومة المالية وعلى حسابات المؤسسة.

4- تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها:

يجب على المدقق عند إستعمال المعيار الجزائري للتدقيق 505 الخاص بالتأكيدات الخارجية تحديد ماإذا كانت نتائج التأكد الخاجي تقدم أدلة ذات دلالة ومصداقية وتساعد على إبداء الرأي لكل موضوعية على الكشوفات المالية.

يجب إستعمال المدقق المعيار الجزائري للتدقيق 505 الخاص بالتأكيدات الخارجية يقوم بجمع كل أدلة الإثبات الكافية و الملائمة التي يبني عليها رأيه المهني في إصدار حكمه على القوائم المالية.

الفرع الثالث : المعيار الجزائري للتدقيق 560 أحداث تقع بعد إقفال الحساب "الأحداث الاحقة"

يتم تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 560 في إطار تدقيق الكشوف المالية حيث يحتوي المعيار الجزائري للتدقيق على المبادئ الأساسية و الإجراءات الجوهرية والإرشادات.

يتم تطبيق هذا المعيار بعد تكييفه حسب الضرورة لتدقيق الكشوفات المالية.

قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات حيث يتعلق الأمر بما يلي:

* أحداث تقع بين تاريخ إقفال الحسابات وتاريخ تقرير المدقق.

* أحداث تقع بين تاريخ تقرير المدقق وتاريخ إعتماد الكشوف المالية.

يدل تاريخ تقرير المدقق على أن المدقق أخذ بعين الإعتبار أثر الأحداث المتهية إلى عملية والواقعة بعد إقفال الحسابات.

من خلال التطبيق الجيد للمعيار يتمكن المدقق من تحقيق الهدف بشكل أكثر فعالية حيث الغرض من هذا المعيار وهو كيفية معالجة البيانات للأحداث الاحقة الإيجابية منها والسلبية والتي تحدث بعد نهاية الفترة وبعد تاريخ إقفال الحسابات.

يتضمن المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 كافة الشروحات الخاصة بالأحداث الاحقة التي تلي إقفال الحسابات المؤسسة والمفضلة حسب الصيغة التالية:

1- مجال تطبيق المعيار: يعلج المعيار الجزائري للتدقيق 560 الأحداث الاحقة إلتزامات المدقق إتجاه الأحداث الاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف.

2- الأحداث الاحقة: قد تتأثر بعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات على الكشوف المالية حيث يتم تطبيق هذا المعيار بعد تكيفه حسب الضرورة وحسب المبادئ الأساسية والإجراءات و الإيضاحات الواردة في الشرح و التفسير.

يلجأ المدقق إلى هذه الإجراءات الخاصة بالأحداث الاحقة التي تضمنها المعيار 560 للحصول على الأدلة مادية وموضوعية يرتكز عليها في إبداء رأيه حول الكشوفات المالية.

3- الأهداف: في إطار هذا المعيار الخاص بالأحداث الاحقة يعالج المدقق الأحداث التي وقعت بيت تاريخ إقفال الكشوفات المالية وتاريخ تقريره وذلك عن طريق أحداث تعديلات على الكشوفات المالية.

4- الإجراءات المطلوبة: يجب على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق:

حيث تتضمن بنود مذكرة مهمة في إطار م ج ت 210 موافقة الإدارة على إعلام المدقق بالأحداث التي من شأنها التأثير على الكشوف المالية و التي عملت بها بين التاريخ إصدار التقرير و تاريخ نشر الكشوف المالية:

- إتلاف الأصول جراء حريق أو فيضان.

- التنازلات أو إقتناءات الأصول المحققة.

- نزع الملكية من طرف الإدارة.

- الأحداث ذات دلالة لتقييم التقديرات أو المؤونات المسجلة.

5- حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ إعتماد الكشوف المالية:

لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره كما عليه مناقشة هذه المسألة مع الإدارة ومع القائمين على الحكم في المؤسسة ومناقشة كيف تنوي الإدارة التعامل مع هذه النقطة.

إذا عدلت الإدارة الكشوفات المالية فعلى المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية الازمة على الكشوفات المالية المعدلة.

الفرع الرابع : المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية"

يتم تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 التصريحات الكتابية عند تدقيق البيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية كذلك يتم تطبيق هذا المعيار بعد تكيفه حسب الضرورة لتدقيق المعلومات المحاسبية، يحتوي هذا المعيار على المبادئ الأساسية و الإرشادات التي تكون على شكل شروحات وإيضاحات ومعلومات أخرى التي تفسر سياق الكلام الوارد في الشرح و التفسير.

و الغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية و الإجراءات والإرشادات يجب الأخذ بعين الإعتبار النص الكامل للمعيار مع كافة الشروحات التي يتضمنها المعيار الخاص بالتصريحات الكتابية.

من خلال التطبيق الجيد للمعيار يتمكن المدقق من تحقيق الهدف بشكل أكثر فعالية حيث العرض من هذا المعيار هو توفير نوعية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها التصريحات الكتابية عند القيام بعملية تدقيق البيانات المالية تتضمن المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 التريحات الكتابية كافة الشروحات الخاصة بكيفية الحصول على التريحات الكتابية من المعيار مفضلة حسب الصيغة التالية:

1- مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق 580 كيفية توثيق إقرارات الإدارة بموجب التصريحات الكتابية حيث يتحصل المدقق على الأدلة المادية ليثبت بها مسؤولية الإدارة حول مايراه مناسبا.

2- التريحات الكتابية:على المدقق أن يحصل على التريحات الكتابية ليدعم أدلة الإثبات الأخرى ويعزز موقفه في بناء رأيه المهني حول الكشوف المالية.

3-الأهداف: يلجأ المدقق عند إستعماله لهذا المعيار الخاص بالتصريحات الكتابية إلى تحقيق أهداف تتمثل في:

* الحصول على التريحات الكتابية من الإدارة لتحديد مسؤوليتها المتعلقة بإعداد الكشوف المالية.

* جمع أدلة الإثبات المادية والعناصر المقنعة المتعلقة بالكشوف المالية.

* الرد بشكل ملائم على التريحات المقدمة من طرف الإدارة.

4- الواجبات المطلوبة: خلال إجراء عملية التدقيق يلجأ المدقق للمطالبة بالتصريحات الكتابية من المسيرين الذين لهم علاقة مباشرة بإعداد الكشوف المالية والذين هم على دراية بالنواحي المالية للمؤسسة مثل المدير العام أو المدير المالي.

يقوم المدقق بحفظ أدلة التصريحات الكتابية ضمن أوراق عمله حيث تعتبر التريحات الكتابية أفضل دليل للإثبات.

يأخذ الإقرار و التصريح الكتابي أحد الأشكال التاية:

- اقرار خطي من الإدارة أو تصريح كتابي.
- رسالة من المدقق يتم قبولها وتصنيفها من قبل الإدارة.
- محاضر إجتماعات مجلس الإدارة أو نسخة موقعة من البيانات المالية.

التصريحات الكتابية تبين أن الإدارة قامت بكامل مسؤوليتها في إطار إعداد الكشوف المالية وأنها قدمت للمدقق كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة.

كما على المدقق طلب تصريحات كتابية أخرى من الهيئة المسيرة في إطار معايير التدقيق الأخرى لدعم عناصر إثبات مقنعة متعلقة بالكشوف المالية وعلى سبيل المثال مايلي:

* الإفصاح عن الحالات الدعاوي والنزاعات التي تم شأنها التأثير بشكل كبير على كيفية عرض الحسابات.

* إخطار عن كل النقائص المتعلقة بالمراقبة الداخلية والتي يمكن أن يكون لها أثر معتبر على المعلومة المالية.* الإعلام عن المعلومات الموجهة أو الموضوعية في متناول الشركاء أو المساهمين.

5- الملحق: نماذج التريحات الكتابية هي عبارة عن رسائل تدعى أدلة الإثبات لدى المدقق وتعزز موقفه عند إستعمال معايير التدقيق الجزائرية. (للمحاسبة و.، 2016)

الفرع الخامس : المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

يحتوي هذا المعيار على المبادئ الأساسية و الإجراءات الجوهرية و الإرشادات ذات علاقة حول مضمون المعيار 300 الذي يتضمن تخطيط تدقيق الكشوف المالية.

لغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية و الإرشادات المتعلقة بهذا المعيار فمن الضروري الأخذ بعين الإعتبار النص الكامل المتعلق بهذا المعيار الذي يتضمن كافة المشروحات المفضلة حسب الصيغة التالية:

1- مجال تطبيق المعيار: يدرس المعيار الجزائري للتدقيق لرقم 300 إلتزامات المدقق فيما يخص تدقيق الكشوف المالية.

2- أهداف: يستوجب عمل المدقق إعداد إستراتيجية عامة تتطابق مع المهمة ومع طبيعة المؤسسة، وإن العناية الهامة و الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق بطريقة كفؤة وبالتوقيت المطلوب.

3- تخطيط العمل:

* يساعد التخطيط على توزيع الأعمال و المهام على المساعدين وبرنامج التدقيق يبقى عن مسؤولية المدقق الذي عليه إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق حسب المهمة.

* يختلف التخطيط حسب حجم المؤسسة و كذلك حسب المهمة.

* على المدقق وضع رزنامة التخطيط و توثيق برنامج التدقيق.

* عند إعداد برنامج التدقيق على المدقق مراعاة التقديرات الخاصة بالمخاطر.

* يجب إعادة النظر في خطة التدقيق الشاملة كلما دعت الضرورة لذلك.

4- الواجبات المطلوبة:

يجب على المدقق المسؤول عن المهمة إعداد إستراتيجية يشارك الأعضاء الأساسين الآخرين للفرق حيث يعود إسهام الأعضاء الآخرين الأساسين للفريق المكلف بالمهمة بالفائدة على خبرتهم ومعارفهم فهو بذلك يسمح بتطوير فعالية وكفاءة عملية التخطيط.

يستوجب تطبيق هذا المعيار مراعات مايلي:

- الإهتمام المناسب بالمجالات المهمة.

- التعرف على المشاكل المحتملة ووضع خطط بديلة.

- وضع رزنامة توقيت للمهمة.

- إختيار أعضاء الفريق ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات.

- تنسيق الأعمال ومتابعة التوقيت.

- تقييم المخاطر التي تواجه المؤسسة وتعرقل مهمة التدقيق.

- التعرف على الإطار الن=تنظيمي والقانوني للمؤسسة.

5- مسائل إضافية تؤخذ بعين الإعتبار في المهمة الأولية:

عند إعداد برنامج التدقيق في إطار تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 وبعد تكيفه حسب الضرورة على المدقق قبل البداية في مهمة التدقيق الأولية القيام بالأعمال التالية.

* يجب على المدقق التوصل مع المدقق السابق طبقا للقواعد الأخلاقية المعينة.

* القيام بالإجراءات المنصوص عليها في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 "إتفاق حول أحكام التدقيق"

الفرع السادس : المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة"

يحتوي هذا المعيار على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية والإرشادات ذات علاقة حول المضمون المعيار 500 الذي يتضمن العناصر المقنعة في تدقيق الكشوف المالية.

لغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية و الإجراءات و الإرشادات المتعلقة بهذا المعيار فمن الضروري الأخذ بعين الإعتبار النص الكامل للمعيار الذي يتضمن كافة الشروحات المفضلة حسب الصيغة التالية:

1- مجال تطبيق المعيار:يطبق هذا المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جميع العناصر القنعة الكافية المناسبة قصد إستخلاص النتائج المعقولة التي يستند عليها في تأسيس رأيه.

2- الهدف: أثناء وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق يهدف المدقق إلى الحصول على العناصر المقنعة الكافية المناسبة قصد إستخلاص النتائج المعقولة التي يستند عليها في تأسيس رأيه.

3- الواجبات المطلوبة: المعلومات الصادرة عن المؤسسة والمستعملة من طرف المدقق في إطار إجراءات التدقيق تعكس بشكل صحيح ومنتظم طبيعة وعمليات المؤسسة.

الإدارة مسؤولة عن عرض الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، كذلك تقدم الإدارة أن الكشوف المالية يعطي صورة وفية وأنه تم عرضها بشكل صحيح في كل جوانبها الهامة.

إن البيانات المالية التي تتضمنها الكشوف المالية يمكن تصنيفها كما يلي:

- الوجود: ان الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة موجودة فعلا في تارخ معين.
- الحقوق و الواجبات: إن المؤسسة تملك حقوق و عليها واجبات مفيدة في الكشوفات.
- الحدوث: إن المعاملات و الأحداث و وقعت فعلا و هي مقيدة في السجلات.
- الاكتمال: ليس هناك أي موجودات أو مطلوبات أو أحداث لم تسجل.
- التقييم و القيد: إن الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة تتم قيدها بقيمتها الصحيحة.
- القياس: إن المعاملة و الحدث قد سجلت في الفترة المناسبة.

4 – إجراءات الحصوال على أدلة الإثبات: يجمع المدقق العناصر المقنعة للوصول إلى نتائج معقولة لتأسيس رأيه و ذلك بوضع حيز التنفيذ بمجموعة من الإجراءات يمكن تلخيصها فيما يلي:

* الفحص: يتضمن الفحص اختيار السجلات و المستندات الملموسة و يوفر ادلة اثبات مختلفة.

* الملاحظة: تتضمن الملاحظة النظر الى المعالجة و الإجراءات الذي يقوم به اخرون مثلا ملاحظة المدقق لعملية الجرد الذي يقوم بها عمال المؤسسة.

* الاستفسار: يتضمن المصادفة الإجابة على الاستفسار لتعزيز المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية.

* الاحتساب:هو التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الاصلية و للسجلات المحاسبية.

* الإجراءات التحليلة: هي المؤشرات الهامة التي ينبغي تحليلها و معرفة أسباب الانحرافات مثل عدم تحقق الأرقام المثبتة في المبيعات.

الفرع السابع : المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 (مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية)

يحتوي هذا المعيار على المبادئ الأساسية و الإجراءات الجهوية و الارشادات ذات علاقة حول مضمون المعيار 510 الذي يتضمن مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية عند تدقيق الكشوف المالية.

لغرض فهم و تطبيق المبادئ الأساسية و الإجراءات و الإرشادات المتعلقة بهذا المعيار فمن الضروري الاخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الذي يتضمن كافة الشروحات المفضلة حسب الصيغة التالية:

- الارصدة الافتتاحية لا تتضمن أخطاء جوهرية تؤثر على البيانات.

- ان الأرصدة الختامية للفترة السابقة تم نقلها بشكل صحيح للفترة الحالية.

- ان السياسيات المحاسبية تم تطبيقها بشكل ثابت.

يقصد بأرصدة الافتتاحية الحسابات الموجودة في بداية الفترة و التي هي في الأصل الأرصدة الختامية للفترة السابقة.

1- مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في اطار مهمة التدقيق الأولية.

2- الهدف: يستوجب على المدقق عند التكليف باتدقيق فحص الكشوف المالية و الأرصدة الافتتاحية و التأكد من عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على البيانات المالية و أن الأرصدة الختامية السابقة تم نقلها بشكل سليم و صحيح في بداية الفترة.

3- إجراءات التدقيق: يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة التي تثبت أن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على أخطاء جوهرية و لا يوجد اختلالات في الكشوف المالية.

يحتاج المدقق الحصول على أدلة اثبات حول الأرصدة الافتتاحية و هو بذلك يعتمد على ما يلي:

- استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية: عللى المدقق التأكد من ثبات الطرق المحاسبية المطبقة بشكل دائم في المؤسسة.
- التأكد من ان البيانات المالية للفترة السابقة تم تدقيقها.
- يجب على المدقق تقييم مخاطر الاختلالات في حالة وجودها.
- في حالة التغيير في الطرق المحاسبية على المدقق التأكد ان التسجيلات تمت بصفة ملائمة محاسبيا و تم الإفصاح عن ذلك.

4- نتائج التدقيق و اعداد التقرير:

في حالة عدم استطاعت المدقق جمع عناصر مقنعة و كافيية و ملائمة حول الأرصدة الافتتاحية و بعد القيام بالإجراءات المشار اليها أعلاه من الحصول على أدلة اثبات كافية و ملائمة للأرصدة الإفتتاحية فإن تقرير المدققيكون في احدى الحالتين:

أــ رأي بتحفظ.

بــ إستحالة تقديم رأي.

مثلا: عدم قدرة و استطاعة المدقق الحصول على قناعة بكميات المخزون المدونة على الأرصدة الافتتاحية رغم قيامه بكل الإجراءات الأخرى فعليه ابداء رأيه بتحفظ.

الفرع الثامن : المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 تأسيس الرأي و تقرير الكشوف المالية

يحتوي هذا المعيار على المبادئ الأساسية و الجراءات الجوهرية و الارشادات ذات علاقة حول مضمون المعيار 700 الذي يتضمن تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية عند تدقيق الكشوف المالية.

لغرض فهم و تطبيق المبادئ الأساسية و الارشادات المتعلقة بهذا المعيار فمن الضروري الاخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الذي يتضمن كافة الشروحات المفصلة حسب الصيغة التالية:

1- مجال تطبيق المعيار: يدرس المعيار إلتزامات المدقق فيما يخص تشكيل رأي حول الكشوف المالية.

2- الأهداف: يستوجب على المدقق تشكيل رأي قائم على أساس الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة و التغيير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

3- الواجبات المطلوبة: يجب على المدقق المسؤول عن المهمة عند اعداد تقرير التدقيق ان يقوم بتأسيس رأي حول الكشوف المالية و ان تكون هذه الكشوف في مجملها لا تحتوي عل إختلالات معتبرة، كما يجب ان يتضمن تقرير المدقق الكتابي ما يلي:

- تعريف المؤسسة.

- ذكر الكشوف المالية التي تم تدقيقها.

- شرح لمسؤولية المشيرين الاجتماعيين.

- شرح مفصل لإجراءات التدقيق.

- عنوان المدقق. (للمحاسبة و.، www.cnc.dz، 2016)

الفرع التاسع : المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 الإجراءات التحليلة

يحتوي هذا المعيار على المبادئ الأساسية و الاجراءات ذات علاقة حول مضمون المعيار 520 الإجراءات التحليلية في تدقيق الكشوف المالية.

لغرض فهم و تطبيق المبادئ الأساسية و الارشادات المتعلقة بهذا المعيار فمن الضروري الاخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الذي يتضمن كافة الشروحات المفصلة حسب الصيغة التالية:

1- مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار الإجراءات التحليلية التي هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى و معلومات غير مالية صادرة او غير صادرة عن الحسابات.

2- الأهداف: يجب على المدقق اثناء أدائه للإجراءات التحليلية ان يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثقة من خلال استعراض تناسق مجمل الحسابات.

الواجبات المطلوبة: يجب على المدقق استخدام الإجراءات التحليلية اثناء فحص الحسابات في اطار مهمة التدقيق و ان يستخدم دلالة و عقلانية ملاحظات و استنتاجات الغجراءات التحليلية.

- على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية لمساعدة في فهم الاعمال و تحديد مناطق الخطورة المحتملة.

يقوم المدقق في اطار الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية بالإستفسار من الإدارة حول المعلومات التي يحتاج اليها و مدى موثوقيتها و يمكن استخدام المعلومات التي أعدتها المؤسسة بشرط يكون اعدادها قد تم بشكل مناسب.

3- الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية:

عند اعتماد المدقق للإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية للحصول على التاكيدات الخاصة بالبيانات المالية فإنه يحتاج لمراعاة عدة عوامل منها:

- طبيعة المؤسسة.
- توفير المعلومات.
- موثوقيية المعلومات المتوفرة .

- ملائمة المعلومات المتوفرة.
- مصادر المعلومات المتوفرة.
- قابلية المعلومات المتوفرة للمقارنة.

4- الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة:

على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية لتعزيز الاستنتاجات، و ذلك لتأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية يستوجب تطبيق الإجراءات التحليلية للحصول على تفسيرات و أدلة معززة و ملائمة لتأسيس رأي موضوعي الكشوفات المالية.

الفرع العاشر : المعيار الجزائري للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال

يحتوي هذا المعيار 570 استمرارية الاستغلال عند تطبيق البانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية كذلك يتم تطبيقه بعد تكيفه حسب الضرورة لتدقيق المعلومات المحاسبية يحتوي هذا المعيار على المبادئ الأساسية التي تكون على شكل شروحات و إيضاحات و معلومات أخرى الى تفسير حسب سياق الكلام الواردة في الشرح و التفسير.

و لغرض فهم و تطبيق المبادئ الأساسية و الإجراءات يجب الاخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الخاص باستمرارية الاستغلال.

من خلال التطبيق الجيد للمعيار يتمكن المدقق الحصول على أدلة اثبات ذات نوعية حول مدى استمرارية الاستغلال من خلال القراءة الجيدة للبيانات المالية و الغير المالية المتوفرة في المؤسسة و خارج المؤسسة حيث كيفية تطبيق المعيار مفصلة حسب الصيغة التالية:

1- مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية و مدى تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد الكشوف المالية.

2- فرضية استمرارية الاستغلال: يفترض ان المؤسسة تقوم بإعداد الكشوف المالية لإستخدام العام و هذا على أساس هذه و إن التصفية هي حالات خاصة و استثنائية و هذه الفرضية تقتضي ان المؤسسة تسجل أصولها و خصومها على أساس استمرارية النشاط.

كما أن من مسؤولية المدقق جمع كل العناصر المقنعة و الكافية و الملائمة من اجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة لإعداد الكشوف المالية.

3- الأهداف: يستوجب عمل المدقق القيام بعدة إجراءات ميدانية خلال مهمة التدقيق لجمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة من اجل تقدير فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة اثناء اعداد و عرض الكشوف المالية.

4- الواجبات المطلوبة:يجب على المدقق طوال مرحلة التدقيق أن يظل متنبها للعناصر المقنعة التي من شأنها ان تبعث الشك حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال.

أما اذا كانت هناك احداث او ظروف من شأنها ان تبعث بشك، على المدقق أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة و يناقش خطط العمل للتصدي لهذه الحالات.

كما على المدقق في اطار تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في هذا المعيار جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة لفرضية استمرارية الاستغلال و عليه كذلك مراجعة تقييمه قبل ابداء رأيه الفني.

الفرع الحادي عشر : المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 استخدام اعمال المدقين الداخليين

يتم تطبيق هذا المعيار عند تدقيق البانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية كذلك يتم تطبيق هذا المعيار بعد نكيفه حسب الضرورة لتدقيق المعلومات المحاسبية.

يحتوي هذا المعيار على المبادئ الجوهرية و الأساسية التي تكون على شكل شروحات و إيضاحات و معلومات أخرى التي تفسر حسب سياق الكلام الوارد في الشرح و التفسير.

لغرض فهم تطبيق المبادئ الأساسية و الإجراءات يجب الاخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الخاص باستخدام اعمال المدققين الداخلين.

من خلال التطبيق الجيد للمعيار يتمكن المدقق في تحقيق الهدف بشكل اكثر فعالية حيث الغرض من هذا المعيار هو توفير نوعية ادلة الاثبات التي يتم التحصل عليها من خلال استخدام هذا المعيار .

يتضمن المعيار 610 كافة الشروحات الخاصة بكيفية الحصول على ادلة اثناء عملية التدقيق حيث كيفية تطبيق المعيار مفصلة حسب الصيغة التالية:

1- مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار الجزائري 610 فرصة انتفاع المدقق الخارجي من اعمال التدقيق الداخلي أو كيف يساهم التدقيق الداخلي في مساعدة التدقيق الخارجي.

2- العلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

قد يساعد التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر كما يحتاج المدقق الخارجي إلى احاطة بتقارير التدقيق الداخلي ووضعها تحت تصرفه، على المدقق الخارجي اختبار نتائج عمل التدقيق الداخلي و اختيار نتائج العمل المنجز.

يسعى المدقق الخارجي الى استعمال اعمال المدققين الداخليين ووضع حيز التنفيذ إجراءات حول هذه الاعمال لتحديد ملائمتها لإحتياجاته الخاصة.

يعتبر المدقق الداخلي سندا هاما يرتكز عليه المدقق الخارجي في إجراءات التدقيق في جرد الاختلالات التي تم اكتشافها و أساليب معالجتها.

3- الأهداف:

يلجأ المدقق الخارجي في اطار استخدام هذا المعيار الى الانتفاع من اعمال المدققين الداخليين و كيفية استخدامها لإحتياجات التدقيق و يقدم التدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في إجراءات التدقيق.

4- الواجبات المطلوبة:

خلال عملية التدقيق يلجأ المدقق للمطالبة بأعمال و تقارير المدققين الداخليين كما يطلب المعلومات و الإستفسارات الخاصة بنظام الضبط الداخلي حيث تتباين وظائف التدقيق الداخلي حسب متطلبات الإدارة،

يهتم المدقق الخارجي أثناء عملية التدقيق اذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

إذا عقدت الاجتماعات تزداد فعالية التنسيق مع التدقيق الداخلي و يحتاج المدقق الخارجي الى تقارير التدقيق الداخلي.

إن حالة المثالية هي ارتباط التدقيق الداخلي بأعلى مستوى اداري و أن يكون للمدققين الداخليين حرية الاتصال بشكل كامل مع المدقق الخارجي و على المدقق الخارجي تقييم عمل التدقيق الداخلي و هذا قد يتضمن دراسة فيما إذا:

- تم انجاز تقارير لتدقيق الداخلي من قبل اشخاص لديهم التدريب الفني المناسب و التاهيل المهني.
- إذا تم الحصول على ادلة اثبات كافية و ملائمة تكون أساسا معقولا للنتائج التي تم التوصل اليها.
- إذا كانت الإختلالات التي اكتشفت من قبل التدقيق الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب.

الفرع الثاني عشر : معيار التدقيق الجزائري رقم 620 استعمال اعمال خبير معين من طرف المدقق

يتم تطبيق المعيار الجزائري لتدقيق 620 على أساس المبادئ و الإجراءات الجوهرية ذات علاقة حول مضمون المعيار الذي يتضمن كيفية استخدام اعمال خبير معين من طرف المدقق في اطار مهمة التدقيق.

لفرض فهم و تطبيق المبادئ الأساسية لهذا المعيار يجب الاخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الذي يتضمن كافة الشروحات حسب الصيغة التالية:

1- مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب ميدان آخر غير المحاسبة.

2- مسؤولية المدقق في رأي التدقيق:

يتحمل المدقق وحده كامل المسؤولية في رأي التدقيق و لا يخفف ذلك استخدامه لأعمال خبير آخر، و مهما كانت أعمال هذا الخبير ملائمة لإحتياجات التدقيق على المدقق تقبل نتائج و خلاصات هذا الخبير كعناصر مقنعة و ملائمة.

3- الأهداف:

إن هدف المدقق في استخدام اعمال خبير آخر هو تحديد ما اذا كانت هذه الأعمال ملائمة لإحتياجات التدقيق و تقدير ضرورة الاستعانة لجمع ادلة إثبات كافية.

4- الواجبات المطلوبة:

عندما يرى المدقق ان أعمال خبير آخر ملائمة لغحتياجات التدقيق حيث يقوم المدقق المسؤول عن المهمة بما يلي:

- تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات خبير آخر في مجال غير مجال المحاسبة.
- تحديد مع الخبير طبيعة الإجراءات.
- كفاءة و خبرة الخبير المعين من طرف المدقق.
- اكتساب خبرة إضافية و تقديم ادلة اثبات قرائن.
- الإشارة للخبير المعين من طرف المدقق في تقرير التدقيق. (للمحاسبة و.، 2017)

المطلب الثاني: ضرورة اصدار و توفير بيئة ملائمة لتطبيق معايير التدقيق

سنتطرق في هذا المطلب إلى ضرورة اصدار معايير التدقيق ووجوب توفير بيئة ملائمة لتطبيقها .

الفرع الأول: ضرورة اصدار معايير التدقيق الجزائرية

إن ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر في الأمس القريب كانت مختلفة عن الممارسات الدولية كونها تخضع لممارسات ميدانية لا تستند إلى معايير واضحة و مظبوطة قانونا، هذا من جهة، و من جهة أخرى باعتبار الإقتصاد الجزائري لا يمكن أن ينمو بمعزل عن إقتصاديات الدول العالمية الأخرى، و بالتالي فهو يؤثر و يتأثر بالبيئة العالمية المحيطة به، و نظرا للظروف الجيوسياسية المفروضة على الجزائر على غرار مفاوضات الانضمام الى المنظمة العالمية للتجارة، و مسايرة التطورات الاقتصادية العالمية و استكمالا لسلسة الاصلاحات المحاسبية التي باشرتها الجزائر خاصة بعد صدور النظام المحاسبي المالي الجديدو الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (ISA)، و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، أضحى لزاما على السلطات الجزائرية التفكير في إصدار معايير تدقيق جزائرية تتماشى و معايير التدقيق الدولية وتخدم مهنة التدقيق في الجزائر، و كانت بداية ورشة العمل سنة 2011 لتصدر أول مجموعة من المعايير في فيفري 2016، من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، تلتها بعد ذلك مجموعات أخرى من المعايير .

الفرع الثاني: ضرورة توفير بيئة ملائمة لتطبيق معايير التدقيق

حتى يستطيع محافظ الحسابات تطبيق معايير التدقيق لابد من توفر عوامل تساعده على ذلك و من أهمها:

– وجود قوانين ضريبية واضحة تتسم بالعدالة و الشفافية، و تضمن قدرا كافيا من الإفصاح عن البيانات المالية يراعي متطلبات اقتصاد السوق، كما تتسم بالفاعلية و الدقة.

– وجود نظام قضائي مستقل و فعال، قادر سرعة البت في القضايا المختلفة بكفاءة و عدالة بعيدا عن أي مؤثرات.

– وجود نظام محاسبة شفاف يسمح بالحصول على بيانات مالية يعتمد عليها تستند إلى معايير المحاسبة و التدقيق الدولي.

– رفع كفاءة الإدارات و الاجهزة الحكومية، و الحد من الإجراءات البيروقراطية فيها عن طريق تفعيل التنسيق بين اجراءات العمل الداخلي و تقييم أدائها بانتظام طبقا لمعايير واضحة و محددة.

– وجود آليات للمشاركة عن طريق انشاء جمعيات و هيئات مهنية لكل قطاع من القطاعات منظمة بقوانين تضمن فاعليتها، و تساهم تلك الجمعيات و الهيئات المهنية مساهة فعالة في عملية وضع مختلف السياسات الحكومية، و العمليات التشريعية و الرقابية.

– تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية و الداخلية عن طريق توفير معلومات تفصيلية حقيقية تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة، و ضمان سلامة البيانات المالية المدققة، و قوة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المنشأة . (الدين، 2019/2018)

المطلب الثالث: مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة المعلومات

سنتطرق في هذا المطلب إلى مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة المعلومات المتمثلة في :

تطبيق معايير التدقيق الجزائرية كفيل بتوفير معلومات ذات جودة لإستبعاد الكثير من البدائل التي قد تؤدي لتضليل متخذ القرار، وهذا لتلبية إحتياجات المستثمرين، لأن تطبيق هذه الأخيرة يعكس النظرة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة بدلا من النظرة التاريخية.

إن توفير معلومات نافعة عن القوائم المالية هو الهدف الأساسي لمتخذ القرار، ولكي تكون المعلومات نافعة يجب توفر الخصائص الرئيسية، إن تجسيد معايير التدقيق الجزائرية يضمن أن يكون المعلومة لمستخدمها وهذا من خلال إظهار المعلومات المالية سواء كانت نوعية وكمية في القوائم المالية والهوامش والجداول والملاحق وفي هذا السياق يجب مراعاة الخصائص النوعية الأساسية والثانوية المرتبطة بجودة المعلومة المحاسبية والمالية.

إن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يوفر معلومة شفافة بحيث تحد من قدرة المسير على التلاعب بالمعلومات الواردة في القوائم المالية، وتزيد قدرة المستثمر على رقابة أداء المؤسسة.

إن تجسيد النظام المحاسبي المالي وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة كما يساهم في تحسين البيانات المالية وفهم أفضل للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والتي تشكل أساس إتخاذ القرار من قبل مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.

ومنه رغم الإنتقادات العديدة الموجهة لمعايير التدقيق الجزائرية فإنها تعتبر إضافة جديدة لمهنة التدقيق عامة وجودة المعلومة المحاسبية والمالية خاصة.

كما حدد النظام المحاسبي الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية حيث جاء في المادة رقم 8 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

إن القوائم المالية يجب أن تكون غير مضللة وملائمة لمستخدمها ويجب إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية ونوعية في القوائو المالية والهوامش والجداول وفي هذا السياق يجب مراعات الخصائص النوعية الأساسية والثانوية المرتبطة بجودة المعلومة المحاسبية.

أ- الخصائص النوعية الأساسية:

من بين هذه الخصائص:

* الملائمة: أي إحتواء المعلومة على قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية.

* الموثوقية: إمكانية الإعتماد عليها مثل الحسابات المدقق هي الأكثر واقعية من غيرها وقد نصت المادة 10 من القانون 11-17 على هذا المضمون.

* القابلية للفهم: إن عرض المعلومات المحاسبية يجب أن يكتسي الوضوح وبعيد عن التعقيد.

* القابلية للمقارنة: أي إمكانية مقارنة القوائم المالية والكشوفات حيث نصت المادة 29 من القانون 07-11 على ذلك.

ب- الخصائص النوعية الثانوية:

من بين هذه الخصائص:

* الأهمية النسبية: إن المعلومات ذات الأهمية النسبية هي تلك التي يؤدي حذفها إلى التأثير على القرارات التي يتخذها المستخدم وهي تنقسم إلى معلومات هامة نسبيا ومعلومات غير هامة نسبيا.

* التمثيل الصادق: يجب أن تكون التقارير المالية مفيدة وتمثل الظواهر بصدق.

* تغليب الجوهر على الشكل: أي تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني.

* الحيادية: يجب أن تتميز المعلومات المحاسبية بخاصية الحياد وتخلو من التحيز.

* التحفظ الحيطة والحذر: أولى النظام المحاسبي أهمية لهذا المبدأ وهذا ماجاء في المادة 14 من المرسوم 08-156 الجريدة الرسمية رقم 27 لسنة 2008.

للمعلومات المحاسبية والمالية أهمية بالغة للعديد من الجهات فالمعلومات الموجود في القوائم المالية كثيرة ومتعددة الأغراض حيث تزداد أهمية هذه المعلومات حسب جودتها ومصطلح الجودة يعني صلاحية الشئ للغرض الذي أعد من أجله حيث الجودة مسألة نسبة تخضع لعدة معايير.

لهذا تتوفر معايير الجودة في المعلومات المحاسبية والمالية التي تعتبر من متطلبات النظام المحاسبي المالي وأحد أهدافه على:

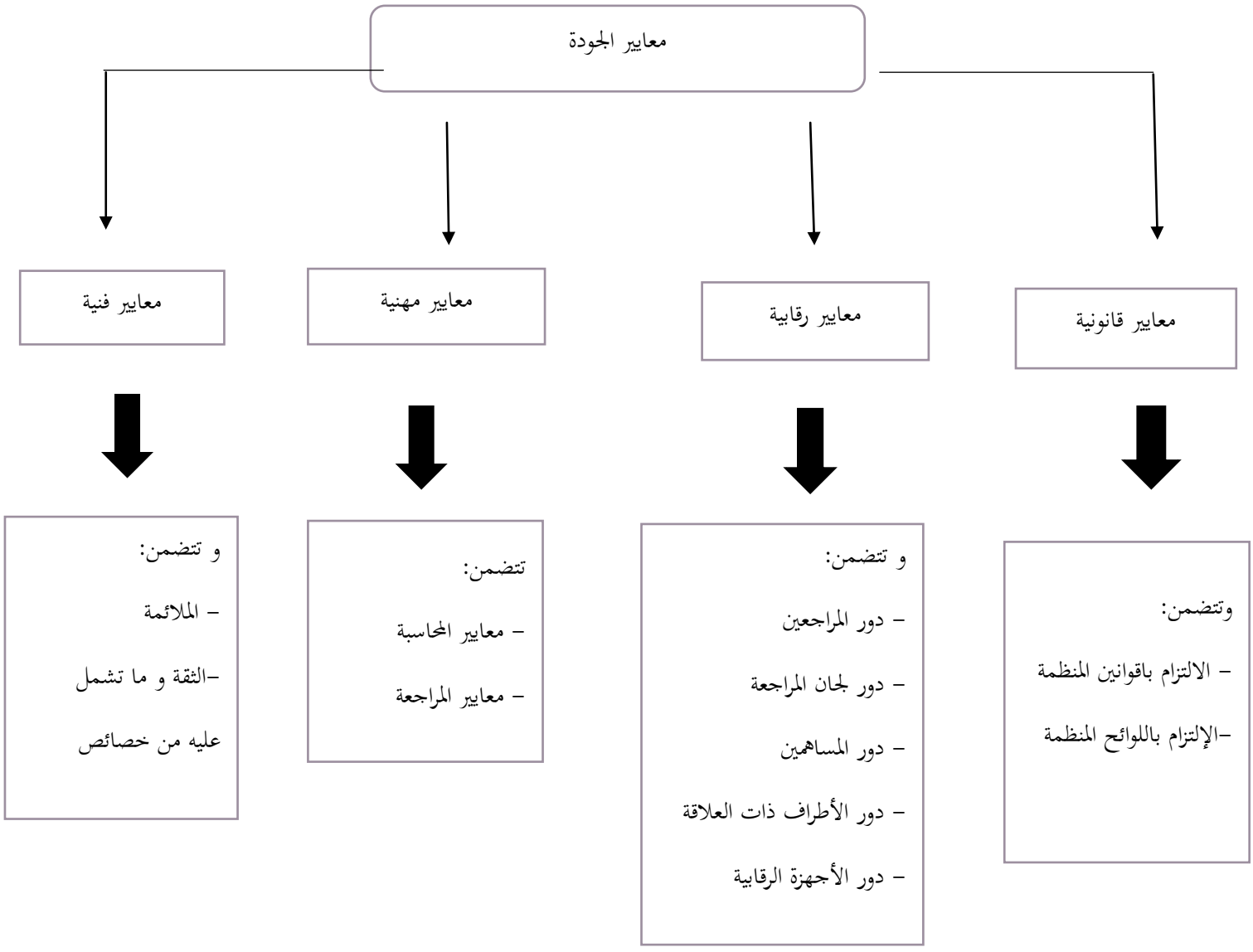
* معايير قانونية.

* معايير رقابية.

* معايير مهنية.

* معايير فنية. (نوال، 2011)

الشكل (1.1) : معايير الجودة في المعلومات المحاسبية و المالية



المصدر: صباحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبية الدولية و اثره على جودة المعلومات، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية، جامة الجزائر، 2011، ص 71

خلاصة الفصل:

يعد عرضنا لمعايير التدقيق الجزائرية وماجاءت به، ومدى تطبيقها من طرف محافظ الحسابات نستخلص بأن معايير التدقيق الجزائرية قريبة جدا من معايير التدقيق الدولية، وأنها ذات أهمية قصوى في تنظيم و تسهيل عمل محافظي الحسابات وهذه الأهمية هي التي عجلت بالسلطات المعنية إلى إصدارها بالرغم من تأخرها في ذلك.

الفصل الثالث :

دراسة حالة لتقرير محافظ حسابات

تمهيد:

بعد تطرقنا لمختلف جوانب بحثنا في الجانب النظري و المتمثل في الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات و التدقيق في الفصل الأول بينما في الفصل الثاني تعرضنا إلى المراجعة وتدقيق الحسابات في الجزائر، و سعيا منا لاستكمال هذا البحث قمنا بإسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية ، و ذلك بدراسة ميدانية لمكتب محافظ حسابات بحيث قمنا بإستخدام ذات أبعاد لجمع المعلومات و هذا بوضع مجموعة من الأسئلة ذات أبعاد تخص بحثنا لتساعدنا للإجابة عن الإشكالية المطروحة في هذا البحث حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثيين.

- **المبحث الأول: نظرة عامة حول الشركة.**
- **المبحث الثاني : تقرير محافظ الحسابات .**

المبحث الأول : نظرة عامة حول المؤسسة

سوف نحاول في هذا المبحث التطرق إلى مؤسسة دراستنا **ATLAS** وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى ما يلي:

في المطلب الأول سنقوم بالتعريف بالمؤسسة و نشاطها و في المطلب الثاني سيتم ذكر سجلات المؤسسة وإبداء الرأي.

المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة ونشاطها

شركة ATLAS للإستثمار هي شركة ذات الشخص الوحيد وذات مسؤولية محدودة (EURL)، ذات رأس مال 3.000.000 دج، الكائن مقرها في التعاونية العقارية الإزدهار بجانب الطريق الوطني 03، بلدية بسكرة، الشركة بموجب عقد توثيقي رقم 2010/224، موضعها الإجتماعي تجارة بالتجزئة لمعدات وآليات البناء والأشغال العمومية، رمز النشاط 504204 المقيد بالسجل التجاري 10ب 0242938-0700 البطاقة الجبائية رقم 00180702437.

المطلب الثاني: سجلات المؤسسة وإبداء الرأي حول القوائم المالية

بناءا على القوانين المعمول بها من الدفاتر القانونية تنقسم إلى قسمين:

1- السجلات المؤشر عليها من طرف المحكمة و هي:

- دفتر اليومية
- دفتر الجرد
- دفتر الأجور

يتم اصدار دفتر اليومية و دفتر الجرد بناءا على المادة 20 من القانون 07-11 الذي يتضمنالنظام المحاسبي المالي SCF .

الأول يحمل رقم 2010/0753 يوم 2018/06/15 صادر عن محكمة بسكرة.

الثاني يحمل رقم 2010/0754 يوم 2018/06/15 الصادر عن محكمة بسكرة .

أنشأ دفتر الأجور بناءا على المرسوم التنفيذي رقم 98/96 المؤرخ في 1996/03/06

المادة 14 و يحمل رقم 2010/0754 صادر عن محكمة بسكرة.

2- سجلات مؤشر عليها من طرف مفتشية العمل المختصة إقليميا :

بناءا على المرسوم التنفيذي رقم 98/96 المذكور اعلاه :

- سجل العطل مدفوعة الاجر .

-سجل العمال .

- سجل الفحص التقني للمنشآت و التجهيزات الصناعية .

- سجل حفظ الصحة .

- سجل حوادث العمل .

* النظام المحاسبي المستعمل من طرف الشركة يعتمد على اليوميات التالية :

- يومية البنك.

- الصندوق.

- حركة المخزون.

- المبيعات.

- العمليات المختلفة.

● مبادئ المحاسبة :

* تم احترام التسلسل الزماني للعمليات بصفة كاملة و المتضمنة وثائق مبررة كمصارف البنك و المشتريات و المبيعات .

* تم احترام بصفة كاملة المبادئ المحاسبية المتخصصة .

* تم تسديد أتعاب محافظ الحسابات لسنة 2018 و تم تسجيلها محاسبيا.

* تم إيداع كل التصريحات الجبائية السنوية في وقتها و المتمثلة في G4 , G29 , ETAT 104 , G50 إلى قباضة الضرائب 2018/ .

* تم إيداع التصريحات الثلاثية و السنوية للأجور إلى الضمان الإجتماعي 2018/CNAS .

3- ابداء الرأي حول الكشوف المالية :

- طبقا لاحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها ، و قرار وزير المالية رقم30 المؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات بحيث ا،هـ من الواجب علينا ابداء الرأي حول الكشوف المالية التي تم ايقافها في 2018/12/31 لشركتكم.

* إننا نوضح لكم بأن الميزانية،جدول حسابات النتائج، جدول التدفقات النقدية و جدول تغيير رأس المال مرفقة بهذا التقرير.

* إن الهدف من الرقابة هو إعطاء صورة مطمئنة حول الكشوف المالية الخاصة بشركتكم، و ذلك بإبداء رأي بعد القيام بجميع الأعمال الواجبة.

* أدينا مهمة الرقابة المسندة إلينا طبقا لمعايير المهنة المطبقة في الجزائر وقد تحصلنا على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن أي إختلالات من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية التي تم إيقافها في 2018/12/31 و ألحقناها بهذا التقرير، و هي تتضمن مايلي:

- المجموع الصافي للميزانية : 2 998 486.07

- النتيجة السنوية للربح: 112 276.02

من خلال مراجعتنا للكشوف المالية وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية فإننا نصادق على انها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة و كما أنها تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة و النجاعة و خزينة المؤسسة عند نهاية الدورة .

المبحث الثاني: تقرير محافظ الحسابات

تعتبر القوائم المالية هي الصورة المعيرة لأداء الشركة خاصة إذا كانت القوائم المالية تتميز بالشفافية والمصداقية فيما يلي تعرض أهم القوائم المالية الموجودة في االشركة والمعلومات الواجب الإفصاح عنها.

المطلب الأول: عرض القوائم المالية الخاصة بشركة الأطلس

شركة الأطلس لولاية بسـكرة

جدول رقم (01) : ميزانية الأصول للفترة من : 01-01-2018 إلى 31-12-2018

الأصول	م	إجمالي 2018	اهتلاكات و مؤونات	الصافي 2018	الصافي 2017
الأصول المثبتة (غير الجارية)					
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات العينية		12 460 000.00		12 460 000.00	
التثبيتات الجاري انجازها					
التثبيتات المالية					
القروض و الأصول الأخرى غير الجارية					
مجموع الأصول غير الجارية		12 460 000.00		12 460 000.00	
الأصول الجارية					
المخزونات و المنتجات قيد الصنع		1 270 622.35		1 270 622.35	
الحسابات الدائنة و الاستخدامات المماثلة					
الزبائن		011.61 110		011.61 110	
ضرائب مختلفة		106.11 433 4		4 433 106.11	
الموجودات و ما يماثلها					
أموال الخزينة					
مجموع الأصول الجارية		5 813 740.07		5 813 740.07	
المجموع العام للأصول		18 273 740.07		18 273 740.07	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق الشركة.

الجدول رقم (02) : ميزانية الخصوم للفترة من : 01-01-2018 إلى 31-12-2018

الخصوم	ملاحظة	الصافي 2018	الصافي 2017
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر (أو الأموال الخاصة)		3 000 000.00	
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية)		112 276.70	
المجموع (1)		3 112 276.70	
الخصوم غير الجارية			
القروض و الديون المالية			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
الموردون و الحسابات الملحقة		2 592 248.22	
ضرائب مختلفة		40 562.00	
دائنون آخرون		12 528 653.15	
مجموع الخصوم غير الجارية (3)		15 161 463.37	
المجموع العام للخصوم		18 273 740.07	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق الشركة

جدول رقم (03) :جدول حسابات النتائج للفترة من: 01-01-2018 إلى 31-12-2018

البيـــــــان	ملاحظة	2018	2017
رقم الأعمال إعانات الاستغلال		2 998 431.68	
1 -إنتاج السنة المالية		2 998 431.68	
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى		2 644 813.28 47 209.22	
2 -استهلاك السنة المالية		2 692 022.50	
3 -**القيمة المضافة للاستغلال (1-2)**		306 409.18	
أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة		149 562.31 42 937.00	
4 -الفائض الإجمالي عن الاستغلال		113 909.87	
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للامتلاك و المؤونات		54.39 1 687.56	
5 -النتيجة العملياتية		112 276.70	
النواتج المالية الأعباء المالية			
6 -النتيجة المالية			
7 -النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		112 276.70	
مجموع نواتج الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية		2 998 486.07 2 886 209.37	
8 -النتيجة العادية قبل الضرائب		112 276.70	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق الشركة

الجدول رقم (04) : جدول سيولة الخزينة للفترة من : 01-01-2018 الى 31-12-2018

البيـــــــان	ملاحظة	2018	2017
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		3 078 485.07	
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين		182 737.78	
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى		7 996.22	
الضرائب عن النتائج المدفوعة		111 809.61	
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية		2 775 941.46	
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (ا)		2 775 941.46	
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو مالية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)		1 431 000.00	
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)		4 206 941.46	
أموال الخزينة و معادلتها عند افتتاح السنة المالية		4 433 106.11	
أموال الخزينة و معادلتها عند إغلاق السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة		4 433 106.11	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق الشركة

الجدول رقم (05): جدول تغير الأموال الخاصة للفترة من : 01-01-2018 الى 31-12-2018

البيان	ملاحظة	رأسمال المنشأة	علاوة الاصدار	فارق التقييم	فارق اعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر 2016						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة اعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر 2017						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة اعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية		3 000 000.00				112 276.70
الرصيد في 31 ديسمبر 2018		3 000 000.00				112 276.70

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق الشركة

المطلب الثاني: مقابلة حول معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بمحافظ الحسابات

بصدد معرفة مدى تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية، قمنا بزيارة مكتب محافظ الحسابات للأستاذ "نجاي علي"، وذلك بإجراء مقابلة لغرض الإطلاع على بعض المعلومات الخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية ومدى تطبيقها من طرف محافظ الحسابات.

قمنا بطرح بعض الأسئلة المتمثلة في:

س1: هل محافظ الحسابات يطبق جميع معايير التدقيق الجزائرية؟

– نعم، لأن محافظ الحسابات ملزم من الناحية القانونية على تطبيق هذه المعايير على المنشأة وفي حالة عدم إستفاءه للشروط الواردة فيها وفي حالة كانت هناك مشاكل بعدم إستخدامه لها فإنه يتعرض لمتابعات قانونية قد يتم تكييفها إلى جنحة.

س2: ماهي طريقة إستعمال محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية؟

– يكون إستعمالها وفقا لتقارير التي يقوم بإعدادها محافظ الحسابات والذي هو ملزم بها، بحيث يمكن اللجوء إلى عدة معايير من أجل إعداد تقرير واحد وليس كل معيار مرتبط بتقرير.

س3: كيفية اللجوء إلى معايير التدقيق الجزائرية في إعداد تقارير محافظ الحسابات؟

– عند إعداد أي تقرير لابد من االإطلاع على معايير التدقيق وذلك من أجل تدقيق الوثائق المحاسبية ومدى مطابقتها مع نشاط المنشأة وكذلك مقارنتها بالمعلومات الخارجية الواردة عن طريق المراسلات.

س4: هل يكتفي محافظ الحسابات بهذه المعايير في تدقيق كل المعلومات المحاسبية للمنشأة؟

– لا يكتفي محافظ الحسابات بالمعايير في تدقيق المعلومات المحاسبية للمنشأة، بل قد يلجأ إلى مجموعة أخرى من القوانين منها:

* النظام المحاسبي المالي.

* القانون التجاري.

* قانون الصفقات.

* قانون العمل.

* المراسيم الخاصة بالفواتير.

* قانون محاربة الفساد...إلخ.

إذ تحدد هذه المعايير الطريقة التي لابد أن يفكر بها محافظ الحسابات وذلك عن طريق إعداد إجراءات لتطبيق هذه الطريقة.

س5: وفق معايير التدقيق الجزائرية، هل يلجأ المدقق إلى الإمتناع عن بيان رأيه؟

– لابد أن يبدي محافظ الحسابات رأيه بالقبول بحيث يشير إلى أن الحسابات تتميز بالدقة وتحتوي على أخطاء ذات أهمية تخص مصلحة المنشأة.

– وعليه أيضا أن يبدي رأيه ولو بتحفظ أي يشير إلى بعض المشاكل التي تعتري المحاسبة أو طرق التسيير، كما يبدي رأيه بالرفض في حالة وجود مشاكل كبيرة تؤثر على إستمرارية التشغيل للمنشأة.

– وفي حالة وجود تلاعب في القوائم المالية لابد من تقديم تقرير حول ذلك إلى الهيئة المسيرة (مدير، مسير) بحيث يظهر محافظ الحسابات خطورة المعلومات التي تم التوصل إليها، كما يمكن اللجوء إلى عملية التبليغ إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا.

س6: ماهو مدى الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية في مهنة محافظ الحسابات؟

– قبل صدور معايير ت ج، تعتبر أول مرجعية جزائرية في مجال التدقيق بحيث أنه من قبل يتم الإعتماد على المراجع الأجنبية وخاصة الفرنسية وعلى تجارب الأشخاص المهنيين في مجال التدقيق (محافظي الحسابات)، وبالتالي فإن هذه المعايير توحد طريقة العمل ومنه طريقة التحليل وإعداد التقارير في مهنة محافظي الحسابات.

س7: ماهي أكثر معايير التدقيق التي يستخدمها محافظ الحسابات في مهنة التدقيق؟

– يتم إستخدام جميع المعايير في مهنة التدقيق، وبالأخص المعيار رقم 520 و 570 وذلك لتطمين الهيئة المسيرة على أن الحسابات منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة كما أنها تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الجمعية عند نهاية الدورة.

خلاصة الفصل:

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات و التعرف على طريقة عمله وكيفية إعداد القوائم المالية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة ، حيث لا حظنا أن وجود محافظ الحسابات يساعد المؤسسة أو الشركة في تقييمها من خلال إظهار نقاط القوة ونقاط الضعف.

الخاتمة

إن مهنة التدقيق المحاسبي (محافظة الحسابات) كما هي عليها الآن أضحت تتصدر اهتمام كثير من الباحثين والهيئات المحاسبية الدولية والإقليمية، واهتمام الحكومات والدول المتقدمة والنامية على حد سواء نظرا لمركزها في كثير من المعضلات المالية العالمية وكذا تسببها في إيجاد حلول لها أيضا من خلال تظافر جهود الفاعلين في إرساء قواعد ومعايير دقيقة وواضحة .للاستئناس والعمل بها

وانطلاقا من هذا هدفت دراستنا هاته " واقع إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية " إلى الوقوف على مدى استعانة محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA)، حيث تناولت الدراسة شقين متكاملان الأول نظري والآخر تطبيقي، والتي من خلالها توصلنا إلى النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات ونتائج عامة واقتراحات وآفاق للدراسة نوردها في الآتي:

أولا : النتائج المتوصل إليها

– أهمية وضرورة العمل بمعايير التدقيق من طرف محافظ الحسابات على اعتبار أنها تمثل له الإطار العام والدليل المعين له للتغلب على صعوبات المهنة وتجنبه الوقوع في الأخطاء وما يترتب عنها من المسائلات قانونية.

– يساهم محافظ الحسابات في تطوير معايير التدقيق من خلال التعامل معها واكتشاف جوانب النقص فيه.

– إن سعي الجزائر إلى مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي فيما يتعلق بمهنة التدقيق، وتبني معايير التدقيق الدولية بات يلوح في الأفق من خلال الإصدارات المتتالية لمعايير التدقيق الجزائرية والتي عمدت إليها الجزائر في الآونة الأخيرة.

– كما وأنه من خلال الدراسة الميدانية خلصنا إلى أن محافظي الحسابات يستعينون بمعايير التدقيق الجزائرية خلال تنفيذ مهام التدقيق بالرغم من تواجد بعض الصعوبات التي استطاعوا التعامل معها.

–إن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية من طرف محافظي الحسابات كفيل بإنتاج معلومات مالية عالية المصداقية.

ثانيا: المقترحات

نود أن نركز بمقترحاتنا هاته على بعض النقاط الهامة جدا والتي استخلصناها وعشناها خلال رحلتنا البحثية، منها ما هي بشرية وتخص العلاقات الإنسانية والمهنية بين أعضاء المهنة الواحدة ومنها ما هي تنظيمية تخص الهيئات المشرفة على المهنة، وتتمثل في الآتي:

– ضرورة تعاضد وتآزر محافظي الحسابات فيما بينهم وتقاسم وتبادل الخبرات للنهوض بالمهنة إلى مستويات راقية نضاهي فيها المستويات العالمية.

– ضرورة تفعيل آليات الرقابة على محافظي الحسابات بهدف الالتزام الكامل بتطبيق المعايير وتفعيل آليات الرقابة وتشديدها على المؤسسات المعنية بخدمات محافظي الحسابات لا سيما منها المؤسسات الخاصة.

– إلزامية حضور محافظي الحسابات للدورات التكوينية والملتقيات المنظمة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة CNC.

– ضرورة القضاء على محافظي الحسابات الفعليين (غير القانونين) وترك المجال لمحافظي الحسابات القانونيين وهذا بتفعيل آلية رقابية كفيلة لتطبيق المادة 22 من القانون 10-01 في شقها الذي ينص على أن " محافظ الحسابات هو كل .... شخص يمارس ...باسمه الخاص.

– الإسراع في استكمال إصدار باقي معايير التدقيق الجزائرية بما يتماشى ومعايير التدقيق الدولية الموجودة.

– ضرورة اعتماد محافظي الحسابات على التكوين الذاتي، لتنمية مهاراتهم ومعارفهم بمختلف العلوم.

ثالثا: آفاق الدراسة

من خلال بحثنا هذا نقترح كآفاق للدراسة ما يلي:

– دراسة حالة ميدانية لكل معيار على حدى بداية من جانبه النظري إلى جانبه التطبيقي. تحت عنوان " معيار التدقيق الجزائري رقم ... من النظري إلى التطبيقي.

- دراسة تشخيصية للصعوبات التي يواجهها محافظ الحسابات في تطبيق كل معيار من معايير التدقيق الجزائرية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أ/ الكتب:

1. ابراهيم, م .(2016) .*مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار(دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية بغزة) ، قسم محاسبة و تمويل بالجامعة الإسلامية بغزة،فلسطين.*

2. س.ر وآخرون، (2011)، علم تدقيق الحسابات العلمي .دار المسير للنشر و التوزيع و الطباعة عمان–الاردن.

3. *ع.ا الحسبان (2009)، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة التكنلوجيا و المعلومات. دار الراية. الأردن.*

4. *م.ن، الرماحي (2009)، مراجعة المعلومات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان.*

5. *و.أ، السوافيري،(1998)، الإتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية،دار الجامعة الجديدة للنشر،مصر.*

6. *س.م، الصبان، (2003)، نظرية المراجعة وآليات التدقيق،الدار الجامعية، مصر.*

7. *س.م، الصبان، (2005)، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات،الدار الجامعية، مصر الإسكندرية.*

8. *م.ي، الكافي (2014)، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة،مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع،عمان.*

9. *أ.خ،الله (2000)،علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية،دار وائل للنشر والتوزيع.*

10. *ف. غ،المطارنة،(2006)، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة،عمان الأردن.*

11. *ف. غ،المطارنة،(2009)، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة،عمان الأردن.*

12. *ع.خ،الوردات(2006)، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية،عمان، الأردن.*

13. *ع.خ،الوردات.(2013) ، دليل التدقيق الداخلي وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية،عمان، الأردن.*

14. *ه.تميمي (2004)، مدخل إلى التسويق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان العربية.*

15. *م.ي.جربوع،(2000)، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراقة للنشر والتوزيع، عمان.*

16. *م.ي.جربوع،(2007)، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراقة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.*

17. *م.ي.جربوع،(2008)، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراقة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.*

18. *ح.أ،جمعة،(2000)، مدخل حديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان.*

19. *ح.أ.جمعة،(2009)، المدخل غلى التدقيق والتأكيدات الحديثة،الجزء الأول، الطبعة الألى، دار الصفاء للنشر،عمان، الأردن.*

20. ع.ط، حماد،(2007)، إدارة المخاطر(أفراد، إدارات، شركات ، بنوك)، الدار الجامعية، الإسكندرية.

21. س.ر زريقات، (2011)،علم تدقيق الحسابات ، الجانب النظري، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع، عمان، الأردن.

22. أ.م، سرايا، (2007)،أصول قواعد المراجعة و التدقيق الشامل،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر.

23.و.أ سرور، (2007)، إدارة المخاطر، الأمور الحرجة للنجاح و البقاء على قيد الحياة في القرن الحادي و العشرون، دار المريخ، المملكة العربية السعودية.

24. ي.د، صبح، (2010)، اتحاد المصارف العربية، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الثانية، بيروت، لبنان.

25. أ. ع، عاطف،(2008)، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث-كلية الهندسة، جامعة القاهرة، تقييم وإدارة المخاطر، مصر.

26. أ.خ عبد الله، (20000/1999)، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للنشر والطباعة،عمان، الأردن.

27. ن.ش، موسى، (2012)، إدارة المخاطر، دار المسيرة للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الأردن.

28. إ.نظمي، (2012)، تدقيق الحسابات، الإطار النظري، دار وائل للنشر والتوزيع،الأردن.

ب/ المذكرات والرسائل الجامعية:

29. ع،أحمد(2011)،إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في بيئة الأعمال المصرية،مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة، جامعة كفر الشيخ، مصر.

30. م.ر، الديب (2012)، أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء المعايير التدقيق الدولية ، (دراسة حالة البنوك الفلسطينية في غزة) مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة و تمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.

31. س.بي، المدلل (2007)، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري(دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية) مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة.

32. ر.إ، المدهون، (2011)، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة، مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الاسلامية ، غزة، فلسطين.

33. ا.رباح، (2011)، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف،مذكرة ماجستير (غير منشورة)، قسم المحاسبة ، والتمويل،الجامعة الإسلامية،غزة،فلسطين.

34. خ. رحو، (2012)، دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديدة الشلف، مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص محاسبة التدقيق و المراقبة ،جامعة حسيبة بنت بو علي، الشلف، الجزائر.

35. م.س، سعاد (2009/2008)، *دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية،دراسة حالة سونلغاز مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير*،جامعة أمحمد بوقر، بومرداس.

36. ب.ي ، شارف، (2011)، مدى مطابقة بيئة التدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية، *مذكرة ماستر ص9-10*، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الأغواط، الجزائر.

37. ل. شعباني، (2004)،ا*لمراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ، دراسة حالة تصدر الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك،مذكرة ماجستير،جامعة الجزائر.*

38. ل، عبدلي ، (2012)، دور و مكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الإقتصادية (دراسة حالة مؤسسة الإسمنت سعيدة) ، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة الأفراد و حوكمة الشركات، جامعة أبي بكر بلقايد بتلمسان، الجزائر.

39. بوحتة علي، زعيتر خير الدين(2019/2018)، مهنة محافظ الحسابات بين الواقع و الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية

ص40-41 ، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.

40. صباحي نوال. (2011). الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبية الدولية و اثره على جودة المعلومات، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية. جامعة الجزائر، ص71.

41. ر.ص نوال، صبايحي (2015) ، مداخلة في الملتقى الدولي حول إدارة المخاطر المالية و إنعكاساتها على دول العالم الثالث، *عنوان المداخلة دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية* ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بجامعة آكلي محمد أولحاج بالبويرة ، *الجزائر.*

ج/ المجلات:

42. ع.ي الشويكي،(2014)، أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الاحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية ، العدد الأول ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية.

43. ن.إ، مبيضين، نظمي، (2014)، *قياس مدى تطبيق التدقيق الداخلي القائم على المخاطر الاعمال في المصارف والعوامل المؤثرة في ذلك، دولة الإمارات العربية المتحدة* ، مجلة العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، العدد 14 ،

د/ القوانين والمراسيم التنفيذية:

44. المرسوم التنفيذي رقم 11-32، المادة 14/13/12/11/10 ، العدد 07، (يناير 2011 27) ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ص 24.

45. القاون 10-01، المادة 33/32/31/30/29/28/22/26/23 (يونيو 2010 29) ، العدد ،42 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ص8/7.

46. . القاون 10-01، المادة 39/38/37/36/35/34 (يونيو 2010 29) ، العدد ،42 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ص8.

47. القانون 10-01 ، المادة 63/62/61/60/59، (2010)، العدد 42، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ص10.

48. القانون التجاري الجزائري ، المادة 715،600،609 مكرر 4، ص188.24، ص10-11.

49. المرسوم التنفيذي رقم 11-32، المادة 9/8/7، العدد 07، ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ص24.

50. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (2013)*، قرار وزارة المالية، محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد24، ص12.

51. المرسوم التنفيذي رقم 11-32، (يناير 2011 27)، *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 4، العدد 07، ص23.*

52. القانون 10.01 ، المادة 4، العدد 42 ، (2010) ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، ص6-7.

هـ/ المواقع الإلكترونية:

53. (2017, 03 01). Récupéré sur www.caqe.org.dz: 14.00.

54. www.ccomptes.org.dz: 20.30 .(2017 ,03 15).

55. www.cnc.dz. (2016 ,فيفري 04).

الملاحق

الملحق 01 :

SNC GENERALE ATLAS

Coop Immob El-Izdihar n° 99 route de Batna Biskra

BILAN ACTIF

Periode Du : 01/01/2018 Au : 31/12/2018

Commissaire aux Comptes NEDJAI Ali Biskra

ACTIF	Note	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles		12 460 000.00		12 460 000.00	
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence-entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prets et autres actifs financiers non courants					
Impots Differes Actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		12 460 000.00		12 460 000.00	
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 270 622.35		1 270 622.35	
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs					
Impots		110 011.61		110 011.61	
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		4 433 106.11		4 433 106.11	
TOTAL ACTIF COURANT		5 813 740.07		5 813 740.07	
TOTAL GENERAL ACTIF		18 273 740.07		18 273 740.07	

الملحق 02:

SNC GENERALE ATLAS

Coop Immob El-Izdihar n° 99 route de Batna Biskra

BILAN PASSIF

Periode Du : 01/01/2018 Au : 31/12/2018

PASSIF	Note	N Net	N-1 Net
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		3 000 000.00	
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)		112 276.70	
Autres capitaux propres-Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		3 112 276.70	
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impots (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 592 248.22	
Impots		40 562.00	
Autres dettes		12 528 653.15	
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS II		15 161 463.37	
TOTAL GENERAL PASSIF		18 273 740.07	

الملحق 03:

SNC GENERALE ATLAS

Coop Immob El-Izdihar n° 99 route de Batna Biskra

Compte de Resultats
(Par Nature)

Periode Du : 01/01/2018 Au : 31/12/2018

Commissaire aux Comptes NEDJAI Ali Biskra

Designations	Notes	Exercice N	Exercice N-1
Ventes et produits annexes		2 998 431.68	
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		2 998 431.68	
Achats consommés		2 644 813.28	
Services extérieurs et autre comsommations		47 209.22	
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		2 692 022.50	
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		306 409.18	
Charges de personnel		149 562.31	
Impots,taxes et versements assimilés		42 937.00	
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		113 909.87	
Autres produits opérationnels		54.39	
Autres charges opérationnelles		1 687.56	
Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur			
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V-RESULTAT OPERATIONNEL		112 276.70	
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS(V+VI)		112 276.70	
Impots exigibles sur résultats ordinaires			
Impots différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 998 486.07	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 886 209.37	
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		112 276.70	
Eléments extraordinaires(produits)(à préciser)			
ELéments extraordinaires(charges)(à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		112 276.70	
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

الملحق 04 :

SNC GENERALE ATLAS

Coop Immob El-Izdihar n° 99 route de Batna Biskra

Tableau des Flux de Tresorerie
(Methode directe)

Periode Du : 01/01/2018 Au : 31/12/2018

Commissaire aux Comptes NEDJAI Ali Biskra

Designations	Note	Exercice N	Exercice N-1
Flux de Tresorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		3 078 485.07	
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		182 737.78	
Intérets et autres frais financiers payés		7 996.22	
Impots Payés sur les resultats		111 809.61	
Flux de Trésorerie avant éléments extraordinaires		2 775 941.46	
Flux de Trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de Trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		2 775 941.46	
Flux de Tresorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérets encaissés sur placements financières			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de Tresorerie net provenant des activités d'investissement (B)			
Flux de Tresorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autre distributions effectués		-1 431 000.00	
Encaissements provenant d'emprunts			
Renboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de Tresorerie net provenant des activités de financement(C)		1 431 000.00	
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		4 206 941.46	
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la cloture de l'exercice		4 433 106.11	
Variation de trésorerie de la période		4 433 106.11	
Resultat Comptable		112 276.70	
Rapprochement avec le résultat comptable		4 320 829.41	

الملحق 05:

SNC GENERALE ATLAS

Coop Immob El-Izdihar n° 99 route de Batna Biskra

Etat de Variation des Capitaux Propres

Periode Du : 01/01/2018 Au : 31/12/2018

Designations	Note	Capital Social	Prime d'emission	Ecart d'Evaluation	Ecart de Reevaluation	Réserves et Résultat
Solde au 31 désembre N-2						
Changement de méthode comptable						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 désembre N-1						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profit ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital		3 000 000.00				
Résultat net de l'exercice						112 276.70
Solde au 31 décembre N		3 000 000.00				112 276.70