جامعة غليزان

كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير.

مطبوعة بيداغوجية بعنوان :

تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر تخصص: محاسبة.

من إعداد:

د. لصنوني حفيظة

السنة الجامعية:2021-2022

تقديم المطبوعة:

لقد تم إعداد هذه المطبوعة لتتناسب مع المتطلبات الأساسية للدراسة في هذا التخصص، وعلى ذلك فقد حاولنا جاهدين التبسيط والإحاطة بمختلف المفاهيم وأساليب العرض ما أمكن ليسهل على الطالب الذي يدرس مهنة المحاسبة لأول مرة التعامل معها.

كان من الأجدر تسمية المقياس "مهنة المراجعة أو التدقيق في الجزائر" ولكن باعتبار المحاسبة أشمل من المراجعة والتدقيق، فإننا سنقوم بالحديث أولا عن مجال المحاسبة لنتدرج إلى مهنة المراجعة والتدقيق من خلال إبراز الجهود التي قامت بها وزارة المالية للنهوض بهذه المهنة على الصعيد المحلي، بالتوازي مع ما آلت إليه المهنة عالميا.

وقد ركزت هذه المطبوعة على المقرر الخاص بالمقياس، و ذلك من خلال عرض المحاور الرئيسية التي تحكم المقياس، لذلك حاولنا تغطية هذا الجانب المهم من خلال البحوث المقترحة على الطلبة في حصص الأعمال الموجهة، سواء تعلق الأمر التطور التاريخي لمهنة المحاسبة في الجزائر والإصلاحات التي مست هذه المهنة ووصولا إلى ما آلت إليه في وقتنا الراهن

أهداف المقياس:

* يتطلب هذا المقياس اكتساب معارف مسبقة حول مفاهيم المحاسبة بصفة عامة.
* اكتساب المعارف والأدوات النظرية الأساسية لفهم السياق الموضوعي لمهنة المحاسبة أو المراجعة على وجه الخصوص؛
* تعريف الطالب بالهيئات المنظمة و المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر.

وتماشيا مع الهدف من إعداد هذه المطبوعة العلمية، فقد تم عرض المادة العلمية الواردة فيها مقسمة حسب فهرس المحتويات

محتوى المقياس:

الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة، والمراجعة (تدقيق الحسابات).

الفصل الثاني: معايير التدقيق الدولية " ISA"

الفصل الثالث: معايير التدقيق الجزائرية "NAA"

الفصل الرابع: تنظيم المحاسبة في الجزائر.

الفصل الخامس: المجلس الوطني للمحاسبة.

الفصل السادس: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين.

الفصل السابع: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

الفصل الثامن: المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

الفصل التاسع: المعهد المتخصص في مهنة المحاسبة.

الفصل العاشر: الشركات المحاسبية "شركات الخبرة المحاسبية، شركات محافظة الحسابات، شركات المحاسبة).

الفصل الحادي عشر: قائمة البحوث المقترحة وأسئلة للمناقشة.

طريقة التقييم:

تقييم مستمر وامتحان نهائي(60 % للمحاضرة 40 % والأعمال الموجهة).

ملاحظة: هذه المحاضرات في نظرنا قد لا تكفي لتغطية متطلبات التحصيل الامثل، فعلى الطالب البحث وبذل مجهود شخصي اضافي. وهنا يكمن دور حصص الاعمال التوجيهية في إبراز قدرات الطالب ومدى تمكنه من فهم المعلومات التي يتلقاها خلال المحاضرات.

الفهرس العام

تقديم المطبوعة..... 2

أهداف المقياس..... 2

محتوى المقياس..... 2

طريقة التقييم..... 3

قائمـــة المختصـــرات..... 9

مقدمة عامة..... 11

الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة والمراجعة (تدقيق الحسابات). 13

الفرع الأول: عموميات حول المحاسبة..... 13

الفرع الثاني: عموميات حول المراجعة (تدقيق الحسابات)..... 16

الفصل الثاني: معايير التدقيق الدولية "ISA"..... 25

1. معايير التدقيق الدولية..... 26
2. المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي..... 29
3. معايير التدقيق المقبولة عمومًا GAAS 30

الفصل الثالث: معايير التدقيق الجزائرية "NAA" 33

أولا: أول إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق..... 34

1. المعيار الجزائري للتدقيق 210"الإتفاق حول أحكام مهام التدقيق". 34
2. المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية". 34
3. معيار التدقيق 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات " الأحداث اللاحقة " 34
4. المعيار الجزائري للتدقيق 580 " التصريحات الكتابية " 35

ثانيا: الاصدار الثاني لمعايير الجزائرية للتدقيق..... 35

1. المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية " 35

2. المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة". 35
3. المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الإفتتاحية) 35
4. معيار التدقيق 700" تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية ." 35
ثالثا: الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائري. 36
1. المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية " 36
2. المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية النشاط". 36
3. المعيار الجزائري للتدقيق610 " استخدام أعمال المقيمين الداخليين". 36
4. معيار التدقيق – 620 "استخدام أعمال الخبير معين من طرف المدقق " 36
رابعا: الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائري. 37
1. المعيار الجزائري للتدقيق 230 "وثائق التدقيق". 37
2. المعيار الجزائري للتدقيق 501 "العناصر المقنعة _اعتبارات خاصة _" 37
3. المعيار الجزائري للتدقيق "530 _السبر في التدقيق _" 37
4. معيار التدقيق 540 _ تدقيق التقديرات بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها ". 37
الفصل الرابع: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر..... 38
1. مراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر..... 38
2. النصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر 39
3. أسباب انتكاسات مهنة المحاسبة في الجزائر..... 42
4. الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة منذ الاستقلال إلى غاية 1991 43
5. الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة من سنة 1991 إلى غاية 2010 43
6. منذ صدور القانون 10-01 سنة 2010 إلى يومنا هذا 44
الفصل الخامس: المجلس الوطني للمحاسبة CNC..... 45
1. تعريف المجلس الوطني للمحاسبة..... 45

2. اللجان متساوية الأعضاء للمجلس الوطني للمحاسبة 45
3. تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة 47
4. مهام المجلس الوطني للمحاسبة 47
5. مراحل تقديم الاعتماد من طرف المجلس الوطني للمحاسبة 48
6. الأعمال المنجزة من قبل CNC في إطار الإصلاحات المحاسبية 49
7. الفرق بين المجلس الوطني للمحاسبة ومجلس المحاسبة 50

الفصل السادس: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين 56

1. تعريف المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين 56
2. تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين 56
3. مهام وصلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين 57
4. نفقات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين 58
5. تعريف الخبير المحاسبي 58
6. مهام الخبير المحاسبي 58
7. مسؤوليات الخبير المحاسبي وعقوبات تقصيره في أدائه لمهامه 59

الفصل السابع: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات 59

1. تعريف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات 59
2. تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات 59
3. مهام وصلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات 60
4. نفقات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات 60
5. تعريف محافظ الحسابات 60
6. مهام محافظ الحسابات 61
7. شروط تعيين محافظ الحسابات 62
8. مسؤوليات محافظ الحسابات 62

9. أتعاب محافظ الحسابات 63
10. تقارير محافظ الحسابات 64
11. أنواع تقارير محافظ الحسابات 64
12. أهمية تقرير محافظ الحسابات 78
13. خصائص تقرير محافظ الحسابات 78
14. مضمون تقارير محافظ الحسابات 79

الفصل الثامن: المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين 80

1. تعريف المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين 80
2. تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين 80
3. مهام وصلاحيات المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين 81
4. تعريف المحاسب المعتمد 81
5. مهام المحاسب المعتمد 81
6. العلاقة بين الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر 81

الفصل التاسع: المعهد المتخصص في مهنة المحاسبة..... 84

1. تعريف المعهد المتخصص 84
2. مهام المعهد المتخصص 84
3. الاختبار النهائي والحصول على الشهادة 85

الفصل العاشر: الشركات المحاسبية 87

1. تعريف شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة . 87
2. شروط منح الاعتماد لشركات المحاسبة 87
3. تنظيم عمل شركات المحاسبة 88
4. حالات التنافي وحالات الموانع 88
5. لا تتنافى مع ممارسة المهن الثلاث 89

6. أخلاقيات المهنة..... 89

الفصل الحادي عشر: قائمة البحوث المقترحة وأسئلة للمناقشة.....89

الملاحق..... 91

قائمـــة المختصـــرات

Désignation complète en langue étrangère	التسمية باللغة العربية	المختصرات
A		
Association of International Certified Professional Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين	AICPA
Accountants Principe Board	مجلس مبادئ المحاسبة	Tants
American Accountants Association	جمعية المحاسبين الأمريكيين	AAA
Audit standards board	مجلس معايير التدقيق	ASB
C		
Conseil Superieur des Techeniques Comptables	المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية	CSTC
Centre d'expertise en ingénierie et en finance	مركز الهندسة والخبرة المالية	CIEF
La Cours des Comptes	مجلس المحاسبة	CC
Le conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة	CNC
Conseil national d'ordre national de experts comptables	المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين	CN-ONEC
Conseil national de la chambre nationale des commissaire aux comptes	المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	CN-CNCAC
Conseil national d'organisation nationale des comptables agrees	المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين	CN-ONCA
I		
International Accounting Standards Committé	لجنة معايير المحاسبة الدولية	IASC
International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية	IASB
International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC
International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards	معايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالي الدولية	IAS /IFRS
International Auditing Standards	معايير التدقيق الدولية	ISA
International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي	IAASB
International Audit Practice	لجنة ممارسة التدقيق الدولية	IAPC

Committee		
International standards of quality control	**المعايير الدولية لرقابة الجودة**	**ISQC**
International Standards for Assurance Operations	**المعايير الدولية لعمليات التأكيد**	**ISAO**
International Practice Notes for Auditing	**ملاحظات الممارسات الدولية للتدقيق**	**IAPN**
Inspection Générale des Finances	**المفتشية العامة للمالية**	**IGF**
Institue of Chartered Accountants	**منظمة المحاسبين القانونيين**	**ICA**
G		
Generally Accepted Auditing Standards	**معايير التدقيق المقبولة عموما**	**GAAP**
N		
Les Normes Audit Algérienne	**معايير التدقيق الجزائرية**	**NAA**
S		
The Sarbanes & Oxley act	**قانون ساربنز أوكسلي**	**SOX**
Le système comptable financièr	**النظام المحاسبي المالي**	**SCF**

.....
.....
.....
.....

مقدمة عامة:

للمحاسبة جذور عميقة في التاريخ، حيث كان لها وجود في عصور ما قبل الميلاد، ومنذ بداية استخدام النقود كوسيلة للتبادل التجاري وتنشيط التجارة وظهور الحاجة إلى تدوين المعاملات التجارية، برز دور المحاسبة آنذاك كوسيلة لتدوين المعاملات المالية، فعلى الرغم من أن السجلات المحاسبية كانت بدائية مكتوبة في ألواح من الطوب أو القطع الفخارية كما في الحضارة البابلية أو على أوراق البردي كما في الحضارة الفرعونية، إلا أنها كانت تستعمل في توثيق المعاملات والرقابة على التكاليف والرقابة على المخزون.

أما نقطة التحول في تاريخ المحاسبة فكان سنة 1494، حيث صدر كتاب "نظرة عامة للحساب والهندسة والنسب" من تأليف العالم الرياضي الإيطالي لوكاباشيولي Luca Paciolipublia وهو نوع من الموسوعات الصغيرة للعلوم الرياضية التي خصص أحد فصولها المعنون بـ" Tractatus Particularis de Computis e Scripturis" شرح فيه نظرية القيد المزدوج الذي هو أساس للمعاملات المالية.

ومع ظهور الثورة الصناعية وما نتج عنها من تعدد وسائل التمويل وانفصال الإدارة عن مالكيها، والتي ألقت على مهنة المحاسبة مسؤولية جديدة حيث انصب اهتمام المحاسب بشكل واضح على إعداد القوائم المالية، وهذا ما أدى إلى ظهور منظمات وجمعيات محاسبة المهنية والأكاديمية منها، حيث تم إنشاء (لجنة معايير المحاسبة الدولية) "IASC" عام 1973، والتي أصبحت تسمى فيما بعد (مجلس معايير المحاسبة الدولية) "IASB" سنة 2002 وIFAC (الاتحاد الدولي للمحاسبين) الذي تم إنشاؤه في عام 1977، مما أدى إلى اعتماد لغة مشتركة مقبولة في جميع أنحاء العالم، والتي برز دورها الكبير في تطوير مهنة المحاسبة، حيث ساهمت هذه المنظمات في وضع المبادئ والمفاهيم المحاسبية، إضافة إلى إصدار معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية إلى جانب قواعد السلوك المهني التي تنظم عمل المحاسبين القانونيين والجانب الأخلاقي للمهنة، فأصبحت المحاسبة اللغة الأساسية للاتصال المالي وأصبح التدقيق الأداة التي تضمن الموثوقية اللازمة في المحاسبة.

وتعتبر مهنة المحاسبة من المهن التي تؤثر وتتأثر بالبيئة المحيطة بها، لذلك فقد اهتم مصممو السياسات المحاسبية ومنذ نشوء هذه المهنة بالسيطرة على التطبيقات المحاسبية من خلال جميع الوسائل والقوانين والتشريعات والمعايير التدقيقية، وذلك لغرض ضمان ومصداقية المعلومات المحاسبية والمالية المنشورة، وبما أن القائمون هم أولا وأخيرا بشر فقد غلبت عليهم الغريزة البشرية بالانحياز إلى مصالحهم الشخصية، فحدثت عدة انهيارات واختلالات أبرزها انهيار شركة إنرون "ENRON" ومدققها آرثر إندرسون "ARTHER ANDERSON" سنة 2001[1]، بسبب ضعف السياسات المحاسبية، إضافة إلى انهيار شركة وولد كوم "WOLDCOM" للاتصالات سنة 2002، وشركة بارمالت "PARMELT" الأوروبية للأغذية.

[1]- تعتبر شركة التدقيق "ARTHER ANDERSON" من أكبر شركات التدقيق في العالم من مجموعة الخمس " The big five" والتي تضم أربع شركات تدقيق أخرى وهي: " Deloitte Touche"، "K.P.M.G"، "P.W.C"، " Ernist and Young" وبعد انهيار شركة التدقيق أرثر أندرسون أصبحت تسمى "The big four".

ومن إيجابيات هذه الانهيارات أنها بينت عدم وجود قواعد محاسبية موضوعية مستقلة للعمل المحاسبي وأن الأنظمة المعمول بها ما هي إلا صورة من الاتفاقيات المليئة بالتغيرات التي تسمح بالتلاعب بالمعلومات المحاسبية وعرض حسابات وهمية، وهذا ما أثار مسألة حساسة تتعلق بالأبعاد الأخلاقية للمحاسبة.

فجاء قانون "ساربانز أوكسلي" أو ما يعرف بقانون "SOX" كردة فعل عن الاختلالات الحاصلة ويهدف إلى النهوض بالبيئة المحاسبية والدولية واكتساب ثقة المستثمرين وتبعه إقرار البرلمان الأوروبي 1606 سنة 2002 والمتعلق بتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة، الذي اعتبر كنقطة بدء لتحول العديد من الدول الغربية والعربية على حد سواء لتطبيق هذه المعايير الدولية سواء المتعلقة بالمحاسبة "IAS /IFRS" أو التدقيق "ISA".

وعلى غرار هذه الدول، الجزائر، ففي ظل التطورات التي أصبحت تشكل محيطا مؤثرا في المؤسسات الاقتصادية، وفي ظل الانفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة من خلال الانضمام المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة ودخول مستثمرين جدد جراء فتح المجال للاستثمار الأجنبي المباشر وعقد اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، فإنه لا يمكن لمهنة المحاسبة أن تبقى جامدة وهذا ما دفع بالجزائر إلى إصلاح منظومتها المحاسبية بالتعاون مع خبراء محاسبين ومحاسبين فرنسيين.

إن مخرجات المحاسبة ستتأثر بفعل التوجه نحو الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية، وبالتالي فإن مخرجات التدقيق سوف تتأثر نتيجة لهذا التوجه، على اعتبار أن المحاسبة والتدقيق مهنتان متلازمتان ومتكاملتان، كما أن مصداقية المعلومات الواردة في هذه القوائم المالية والوثوق فيها، لن تتعزز إلا برأي المدقق الخارجي حول مدى صحتها من خلال إصداره لتقريره النهائي والذي لابد وان يأخذ شكلا ومضمونا يتلاءم وطبيعة القوائم المالية الجديدة لكسب ثقة مستخدميها.

إن المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS و معايير التدقيق الدوليةISA هما مرجعين متكاملين، حيث تم التقارب نحو معايير المحاسبة الدولية "IAS/IFRS" من خلال القانون 07/11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، والمطبق فعليا في المؤسسات الجزائرية سنة 2010، ومن خلال القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر بتاريخ 26 جويلية 2010، والذي ألغى القانون 08-91 الذي جاء سعيا للتقارب نحو معايير التدقيق الدولية "ISA"، فانطلاقا من عدم تمكن الجزائر من الانضمام إلى الهيئة الدولية المشرفة على تطوير مهنة التدقيق"IFAC"، ودخول مكاتب التدقيق الدولية لسوق التدقيق الوطني من خلال إنشاء فروع، وكذا شروع الجزائر في اعتماد معايير المحاسبة الدولية "IAS/IFRS" فلعل خطوة التقارب نحو معايير التدقيق الدولية"ISA" باتت واقعا حتميا، ولعل إدراج معايير التدقيق الدولية "ISA" ضمن التشريعات المحلية التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر أصبح أمرا ضروريا، وذلك لتطوير مهنة التدقيق والرفع من أداء مستوى المدقق بالجزائر.

الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة والمراجعة (تدقيق الحسابات).

إن مهنة المحاسبة على مستوى العالم مرت وتمر بعمليات تقييم وتطوير تتناسب مع تطور المهنة نفسها وتطور العلوم والمهن الأخرى المرتبطة بها، وكذلك تطور حاجات الفئات الذين تخدمهم مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، لذلك نجد الدول المتقدمة والتي تهتم باللحاق بالركب المتقدم تعمل جاهدة على تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة فيها بالشكل الذي يحقق هذا الدور، حيث تقوم الجهات المشرفة على المهنة من فترة إلى أخرى بعملية تقييم لواقع المهنة من أجل تطويرها ومواكبة التطور الاقتصادي من ناحية والتطور المهني المحاسبي من ناحية أخرى. والجزائر كغيرها من الدول التي سلكت هذا المسار وذلك بانتهاجها سياسة إصلاح محاسبي جذري، لتتوافق مع المتغيرات الجديدة التي عرفتها دول العالم في ظل العولمة خاصة في جانبها الاقتصادي والمالي، حيث شهدت الجزائر في هذا السياق تغيرات اقتصادية كبيرة بسبب تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق، كل هذه المتغيرات الجديدة فرضت على الجزائر القيام بعملية إصلاح محاسبي شامل.

إن الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخراً لم تقتصر فقط على إصلاح النظام المحاسبي، وإنما تعداه إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية، والتي قررت الحكومة بموجبها تنظيم المهنة المحاسبية وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، وكذا الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة.

من خلال ما سبق نلاحظ تلازم المصطلحين المحاسبة والمراجعة (التدقيق) وهذا راجع إلى أن المراجعة هي مرحلة متقدمة من تحكم الأعوان الاقتصاديين في المحاسبة، لهذا سوف نتناول عموميات عن مهنة المحاسبة انطلاقا من تلازم المحاسبة والمراجعة، حيث المحاسبة مرتبطة ارتباطا وثيقا بالمراجعة باعتبارها تقنية تتيح لنا التعبير عن الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة، والمراجعة أو التدقيق هو التقنية التي تضمن مصداقية هي الصورة.[1]

وقبل التطرق لمهنة المحاسبة أو بالأحرى مهنة التدقيق وجب علينا أولا التعريف بالمحاسبة حيث منحت لها عدة تعريفات حسب الدور الذي كانت تلعبه في كل فترة من الفترات السابقة، وهذا ما سنلاحظه في هذا المحور.

الفرع الأول: عموميات حول المحاسبة.

1. تعريف المحاسبة:

عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" في سنة 1941 " على أنها فن تسجيل وتبويب وتلخيص بطريقة ذات معنى وبصورة نقدية، المعاملات والأحداث التي تكون جزئيا على الأقل ذات صفة مالية، ومن ثم تفسير النتائج"، في هذه الفترة كان عمل المحاسب يقتصر على مسك الدفاتر المحاسبية وتنظيم الحسابات.

وعرفها مجلس مبادئ المحاسبة "APB" تعريفا جديدا للمحاسبة: "هي نشاط خدمي وظيفتها توفير معلومات كمية ذات طبيعة مالية في الأساس، حول الوحدات الاقتصادية، والتي يراد منها أن تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية".

ومع تطور المحاسبة وتنامي دورها كنظام للمعلومات فقد تم تعريفها: " أنها نظام للمعلومات يختص بتحديد وقياس وتوصيل معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية، ويمكن استخدامها في عمليات التقويم واتخاذ القرارات من قبل الأطراف أو الفئات المستخدمة لهذه المعلومات"

2. فروع المحاسبة:

سنتناول في هذا الجزء فروع المحاسبة التي يمكن مصادفتها في مختلف المراجع حيث هناك عدة فروع كل حسب الهدف الموجه له كمحاسبة الموارد البشرية، محاسبة النفط، محاسبة المنشآت المالية، محاسبة البيئة، المحاسبة الفندقية، المحاسبة الزراعية، ...إلخ. إلا أنه سنكتفي بذكر الفروع التي تخدم مهنة المحاسبة بشكل أو بآخر والتي تتمثل باختصار فيما يلي: [2]

- **المحاسبة المالية:** حيث تهتم هذه المحاسبة بتحليل العمليات والأحداث المالية في المنشأة وتسجيلها ومن ثم تصنيفها وتبويبها وصولا إلى إعداد القوائم المالية التي تبين المركز المالي للمؤسسة، وهذا ما جاء به القانون 07 /11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- **محاسبة التكاليف:** انصب اهتمامها على تتبع عناصر التكاليف، المواد، الأجور، التكاليف الصناعية الأخرى وصولا إلى تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة.
- **المحاسبة الإدارية:** يستمد هذا النوع من المحاسبة بياناته من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف ومصادر أخرى، حيث يقوم المحاسب الإداري بتحويل هذه البيانات إلى معلومات تفيد الإدارة في مجالات للتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتقويم الأداء.
- **المحاسبة الحكومية:** تعنى المحاسبة الحكومية بالعمل المحاسبي في الجهاز الحكومي كالوزارات والوحدات الحكومية، والذي يتمثل في تحصيل الموارد المالية الحكومية من مصادرها المختلفة وانفاقها، إضافة إلى إحكام الرقابة على عمليات التحصيل والانفاق، بما يساعد الجهاز الحكومي في تخطيط ورقابة الأموال والممتلكات العامة للدولة.
- **المحاسبة القومية:** تختص هذه المحاسبة بقياس وتحليل الانشطة الاقتصادية للقطاعات وانتاج معلومات هامة على المستوى القومي، من أبرزها الدخل القومي ومدى مساهمة كل قطاع في توليد الناتج القومي.
- **المحاسبة الضريبية:** تعتمد هذه المحاسبة على القوائم المالية التي يعدها المحاسب المالي وبموجبها يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة "الوعاء الضريبي" وهي تمثل مصدرا هاما من مصادر تمويل الخزينة العامة للدولة.
- **المحاسبة الدولية:** ظهرت الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية بعد الظهور المكثف للشركات متعددة الجنسية في أكثر من بلد، وتنظم هذه المحاسبة عمل المحاسب في تلك الشركات.
- **المراجعة (تدقيق الحسابات):** ينصب عمل مراجع الحسابات (المدقق الخارجي) على فحص السجلات والقوائم المالية في نهاية السنة المالية، ويهدف إلى التحقق من مدى التزام المحاسب المالي بالمبادئ والمعايير المراجعة المتعارف عليها، بالإضافة إلى قواعد السلوك المهني.

3. القوائم المالية: حسب ما جاء في القانون 11/07 المتعلق بتطبيق النظام المحاسبي المالي هناك خمس قوائم مالية إجبارية تتمثل في:

* **الميزانية:** تعرف الميزانية على أنها: "صورة فوتوغرافية لوضعية المؤسسة في وقت ما، أي أنها تظهر ذمة المؤسسة التي تتمثل في عناصر الأصول وعناصر الخصوم مفصلة، الأصول إلى أصول غير جارية وجارية حسب درجة السيولة وكذا الخصوم إلى أموال خاصة والتي تصنف في هذا الجانب باعتبارها مصدر من مصادر تمويل المؤسسة، وخصوم غير جارية (طويلة الأجل) وجارية (ديون قصيرة الأجل) أي مرتبة على أساس درجة الاستحقاق، تحتوي الميزانية على عمودين، لسنتين متتالتين من أجل المقارنة، مثلها مثل باقي القوائم المالية الباقية.
* **حسابات النتائج:** حسب المادة 34 من المرسوم التنفيذي 156/80 الصادر بتاريخ 28 ماي 2008 فإنه: "يعتبر جدول حساب النتائج وضعية ملخصة لأعباء والمنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية. ترتب في التكاليف والايرادات حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، كما تحتوي على أرصدة السنة السابقة ومعطيات السنة المالية الجارية، فهي معطيات متعلقة أصال بتقييم الأداء.
* **جدول تدفقات الخزينة:** يعتبر جدول تدفقات الخزينة من القوائم المالية التي استحدثها النظام المحاسبي المالي وذلك بغية تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية الوطنية و المعايير والقواعد المحاسبية المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية، حيث يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية على وضع قاعدة لتقييم قدرة المؤسسة على توليد السيولة، كما يوضح حركة النقدية المتاحة لدى المؤسسة من مدخلات ومخرجات التي تحصل خلال الدورة حسب الأنشطة (التشغيلية، التمويلية، الاستثمارية) وبالتالي هو يعتبر كأداة للحكم على فعالية تسيير مالية المؤسسة.
* **جدول تغيرات رأس المال:** يعبر جدول تغيرات الأموال الخاصة عن تحليل الحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة، ويهدف هذا الجدول إلى التعرف على مقدار رؤوس الأموال الخاصة وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها وعلى التغيرات التي تحدث لرؤوس الأموال الخاصة خلال الفترة، وكذا بنود الأرباح والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة مثل الأرباح والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع؛
* **الملحق:** يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة.

وتعتبر هذه القوائم المالية من مخرجات النظام المحاسبي والتي يقوم المدقق بتمحيصها والمصادقة على صحتها وصدقها لمعرفة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

4. مستخدمو القوائم المالية:

بعد مصادقة المدقق القانوني على صحة ومصداقية القوائم المالية الخمس، والتي يهتم بقراءة المعلومات المالية الواردة فيها عدة أطراف لكل منهم مصلحة يسعى لتحقيقها أو المحافظة عليها، ويمكن اختصارا تقديم مستخدمو هذه المعلومات إلى:

أ. **مستخدمون داخليون:** تتضمن هذه المجموعة كافة الأطراف التي يتصل عملها بإدارة أنشطة واستخدام الموارد الاقتصادية في سبيل تحقيق الأهداف والتأكد من الوضع المالي ومنهم مالكو المنشأة وإدارة المنشأة.

ب. **مستخدمون خارجيون:** لا ينتمون إلى المؤسسة وهم:

* **المساهمون:** يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقدير إمكانيات المؤسسة في توزيع الأرباح؛
* **المستثمرون:** هم الذين يوظفون في مخاطر رأس المال، وهم معنيين بالمخاطر والعائدات المرتبطة بالاستثمارات. لذا عليهم الاطلاع وبتمعن على واقع المؤسسات، وخصوصا مدى توافق نظامها المحاسبي مع المعايير الدولية للمحاسبة؛[3]
* **المقرضون**: أو الدائنون يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقدير إمكانية استرداد ديونهم والفوائد المترتبة عنها؛
* **الموردون والدائنون**: المتعاملون مع الشركة وتهمهم استمراريتها كعميل لهم؛
* **العمال:** يهتمون بالمعلومات المالية لغرض معرفة قدرتهم على مزاولة نشاطهم بالشركة إضافة إلى رفع أجورهم في حالة ما إذا حققت الشركة أرباح ضخمة أو الحصول على نصيب من توزيع الأرباح؛
* **إدارة الضرائب:** بقصد تحيد الوعاء الضريبي؛
* **دوائر الإحصاء:** لمعرفة الناتج المحلي الخام وبناء توقعاتهم المستقبلية للبلاد؛[4]
* **الجمهور:** مثل المحللين الماليين، الأكاديميين،...الخ.

الفرع الثاني: عموميات حول المراجعة (تدقيق الحسابات).

لقد عرفت المراجعة تطورات عديدة منذ ظهورها في العصور القديمة إلى غاية الآن، كان تطورها أمرا ضروريا وحتميا بسبب توسع الشركات وتشعب وظائفها وانفصال الملكية عن الإدارة، الأمر الذي زاد صعوبة مراقبة الملاك لتسيير شركائهم، وقد حاولنا في هذا المحور التركيز على النقاط التالية، التطور التاريخي للمراجعة مفهومها ووظائفها وأهميتها، كما تطرقنا إلى فروضها ومبادئها وتصنيفاتها ومعاييرها المتعارف عليها.

1. التطور التاريخي للمراجعة (تدقيق الحسابات):[5]

جاء التطور التاريخي للتدقيق نتيجة لتطور بيئة الأعمال ولعل الثورة الصناعية وما تمخض عنها من انفصال الملكية عن التسيير تعتبر الحدث الفاصل إلى زيادة تشعب وتنوع أهداف التدقيق، وهذا بغية تكييفه مع التطورات الكبرى التي تشهدها حركة التجارة العالمية عامة والمؤسسة الاقتصادية خاصة، ويمكن تلخيص أهم مراحل التدقيق كما يلي:

قبل الثورة الصناعية: حيث اهتم التدقيق في هذه المرحلة بأن يستمع المدقق إلى الحقائق، فقبل سنة 4000 سنة قبل الميلاد جاء قانون حمورابي الذي ألزم بمساءلة أولئك الذين عهدت إليهم أموال الآخرين، كما اشتهر اليونانيون والاغريقيون باستخدامهم لمدققين للتأكد من صحة الحسابات، كما أن السبق التاريخي لأول منظمة مهنية في ميدان التدقيق هو في مدينة فينيسيا بإيطاليا سنة 1581 حيث تأسست كلية "ROXONATI" وكانت تتطلب ست سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان

الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، حيث أصبحت العضوية في هذه المنظمة شرطا من شروك مزاولة مهنة التدقيق سنة 1669 م، لتليها دول أخرى سعت إلى تنظيم هذه المهنة.

بعد الثورة الصناعية: في هذه المرحلة تطور الهدف من التدقيق لكشف الغش والتلاعبات والأخطاء المحاسبية عن طريق الفحص المفصل للعمليات طبقا للقياس والتسجيل في الدفاتر والسجلات المحاسبية، كما توالت تغييرات في انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى زيادة الحاجة للمدققين على العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة.

وأصبح تدقيق الحسابات مهنة مستقلة بذاتها بالتحديد منذ سنة 1854 م ، حيث أنشئت أقدم منظمة مهنية حالية وهي منظمة المحاسبين القانونيين " Institute Of Chartered Accountants" في بريطانيا.

وتجدر الإشارة إلى أن التطور كان بشكل أسرع في الدول الأنجلوسكسونية، عنه في الدول الفرانكفونية، حيث كانت السباقة إلى تطوير تنظيم التدقيق الخارجي للحسابات، وانشاء هيئاتها المهنية، وهذا لاعتماد الدول الفرانكفونية على الجانب القانوني في تنظيم التدقيق، بخلاف الدول الأنجلوسكسونية التي اعتمدت الجانب التقني والتسييري، وظهرت أول النصوص التقنية للتدقيق سنة 1895 م بعنوان Auditing وكذا سنة 1901 م بعنوان Le controle des comptes، ويتم تقسيم هذه الفترة كما يلي:

- **الفترة ما بين 1850 - 1905:** هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا خاصة ظهور شركات المساهمة، مما أدى إلى انفصال نهائي بين الملكية والإدارة، فزاد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث ومحايد تكون مهمته تبيان مدى أمانة القيمين على ممتلكاتهم، كل هذا أدى إلى اللجوء للتدقيق الخارجي كأداة الرقابة، وقد عزز ذلك صدور القانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي ينص بين مواده على ضرورة تدقيق شركات المساهمة من قبل مدققي الحسابات، وفي أواخر هذه الفترة زاد الاهتمام بمدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها واكتشاف الغش والتلاعب في دفاتر وسجلات المؤسسة.
- **الفترة ما بين 1906 - 1960:** أصبح الهدف الرئيسي في هذه الفترة هو التأكد من صحة وعدالة المركز المالي وأصبح اكتشاف ومنع الخطأ هدفا ثانويا مع تأكيد أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وتغيير أسلوب التدقيق من التدقيق التفصيلي الى استخدام العينات وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختيارها ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- **الفترة ما بعد 1960 إلى يومنا هذا (2022):** في هذه المرحلة تأكد ما يلي:
  * الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية؛
  * زاد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
  * زاد الاهتمام بالأساليب العلمية مثل استخدام الرياضي والتحليل المالي وخرائط التدفق والعينات الاحصائية وبحوث العمليات؛
  * زيادة الأزمات المالية الخاصة مع مطلع الثمانينات من القرن الماضي، والتي ساهمت في زيادة الاهتمام بحوكمة الشركات حيث اعتبرت التدقيق من بين آليات تطبيقه.
  * الاهتمام بجودة التدقيق والرقابة عليها.

2. تعريف المراجعة (تدقيق الحسابات):

هناك العديد من التعاريف للمراجعة نذكر منها: أشتق مصطلح المراجعة Audit من الكلمة اللاتينية Audir والتي تعني الاستماع، حيث كانت الحسابات تتلى على المراجع.

عرفتها الجمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة بأنها "عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبة بعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المستفيدة".

ومن أهم التعاريف الإجرائية للتدقيق (المراجعة) هي الصادرة عن الهيئات التي تخصصت في هذا المجال ومنها:

* **التعريف الصادر عن الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA):** إذ عرفت التدقيق على أنه "عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقدرة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".[6]
* **التعريف الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي(IAASB) التابع للاتحاد الدولي المحاسبين(IFAC):** "عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس الموضوعة مع الأخذ بعين الاعتبار هدف عملية التأكيد المعقولة هو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول".[7]
* **وعرفه أمين السيد أحمد لطفي في كتابه سنة 2006 بأنه:** " تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مدقق مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها وتتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير محاسبية مقررة عن طريق جمع وتقييم أدلة الاثبات(إقرارات، مصادقات، ملاحظات، استفسارات، فحص) مع التقرير عن نتائج تلك العمليات للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها".

من خلال التعاريف السابقة للتدقيق يمكن القول أن التدقيق المحاسبي باعتباره احد العلوم الاجتماعية تحكمه مجموعة من القوانين والخصائص والفروض والمبادئ وفن من الفنون الإدارية مبني على الاجتهاد الشخصي للمراجع، حيث يقوم بفحص انتقادي ممنهج ومستقل للمعلومات المالية التي أنتجت تلك المعلومات من أجل إبداء رأيه الفني المحايد حول مصداقية وصحة القوائم المالية وتحقيقا لمصالح الأطراف ذات العلاقة، إذن فالتدقيق هو عملية تخضع لخطة عمل منظمة تسمح بالتأكد من مدى تطابق المعلومات التي تقدمها المؤسسة مع الأنشطة والأحداث التي ترتبط من جهة ومدى تطابق تلك المعلومات مع المعايير الموضوعة من جهة أخرى، لذا لا يمكن القيام بعملية التدقيق إلا بعد التعرف على معايير التدقيق التي تحكم ممارسة هذه المهنة، لذا يتفق العديد من الكتاب والباحثين على أن مدقق الحسابات يقدم رأيا فنيا مستقلا بناء على منهجية محددة وعناية معقولة من خلال استخدام مجموعة المعايير المستعملة.[8]

3. وظائف التدقيق:

تبعا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن التعاريف ركزت على وظائف التدقيق والمتمثلة فيما يلي:

- **الفحص:** يقصد به فحص السجلات والبيانات المحاسبية وكل أدلة الاثبات ومسار المعالجة والتأكد من صحة وسلامة وحقيقة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.
- **التحقيق:** يعبر التحقيق عن الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، بمعنى التأكد من الوجود الفعلي والميداني لعناصر الذمة على أرض الواقع.

وبما أن مخرجات النظام المحاسبي تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية، لذلك فالتدقيق بإمكانه اكتشاف الخلل من خلال تقييم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيد بمعايير التدقيق المتفق عليها.

ونشير إلى أن الفحص والتحقق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

- **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المستخدمة لرأي المدقق سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرتها، بالتالي يبرز فيه جميع الجهود المبذولة من قبل المدقق والمؤطرة بالمعايير الكفيلة باستصدار الرأي الفني المحايد.

4. أهمية التدقيق:

تعتبر المراجعة(التدقيق) وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في الشركة وخارجها والتي تسعى لتعرف على عدالة المركز المالي للشركة وهذه الأطراف هي:

* **إدارة الشركة:** يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الادارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة يجعل من عمل المراجع حافزا للقيام بهذه المهام.[9]
* **الشركات المالية والتجارية والصناعية:** يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك الشركات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم الملية المدققة، حيث توجه الأموال إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل؛
* **الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة:** فهي تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات... الخ كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه[10].
* **أهميته بالنسبة للملاك:** تهتم هذه الفئة بمعرفة المركز المالي لوحدات اقتصادية لا تحاذ القرارات المتعلقة بتوجيه استثمارات التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن بالاعتماد على دقة وصحة القوائم المالية،

* **أهميته بالنسبة لرجال الاقتصاد:** يعتمدون عليه من خلال دقة البيانات المحاسبية في تقدير الدخل القومي والناتج الدخل الخام في رسم برامج الخطط الاقتصادية.
* **اهميته بالنسبة لنقابات العمال:** تعتمد نقابات العمال على المركز المالي الصحيح والنتائج المحققة والمصححة في مفاوضتها مع الإدارة بشأن الأجور وتحقيق مزايا للعمال.

عند اصدار المعايير في عام 2002 بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ان اهمية المراجعة تكون على سبيل مثال في[11]:

* يساعد المراجعين المستقلين على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة الى الشركات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الاسم للحصول على رأس المال؛
* يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الادارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة؛
* يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛
* يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

5. **فروض التدقيق المحاسبي:** تتمثل فروض التدقيق في العناصر التالية:

* **قابلية البيانات المالية للفحص:** من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة التدقيق، فإن لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر لوجود هذه المهنة، وينبع هذا الغرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية وتشمل هذه المعايير:
  - ✓ **الملائمة:** وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين ارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها؛
  - ✓ **القابلية للفحص:** ومعنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر يفحص المعلومات نفسها فإنهما لا بد من أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها؛
  - ✓ **البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية؛
  - ✓ **القابلية للقياس الكمي:** وهو خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات وأن تكون أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية.
* **عدم وجود تعارض حتمي بين المدقق والمؤسسة**: إذ أنه من الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة والمدقق، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط براي المدقق، وذلك لغرض تقدم المؤسسة ورخائها ومن ثم فهو تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها.
* **خلو القوائم المالية من أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية:** ويثير هذا الغرض نقطة هامة، وهو مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء ولذلك يتطلب من المدقق عند إعداد برنامج التدقيق أن يوسع من اختباراته وأن يتقصى وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء.
* **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:** ويعني هذا الفرض والذي ورد فيه لفظ (احتمال) أنه و بوجود نظام سليم للرقابة الداخلية يكون من الصعوبة احتمال حدوث الخطأ ولكن لا يستبعد إمكانية حدوثه فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

* **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** والذي يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال، ويعني هذا الفرض أن المدققين يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة مختلف القوائم المالية.
* **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** ويعني هذا الفرض أن المدقق إذ أتضح له أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها وذلك عند شراء أحد الأصول مثلا وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك.
* **يفرض المركز المهني للمدقق التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز**: نجد أن هذا الغرض لم يوضع تحت الدراسة الشاملة، ومع ذلك فإن الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز التدقيق قد تم الاعتراف بها إلى حد ما يقول معايير التدقيق المتعارف عليها.
* **يتصرف المدقق كمراجع فقط:** رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المدقق أن يؤديها لعملية التدقيق فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة فقط، ويثير هذا الغرض موضوع استقلالية المدقق في أداء عمله ويمثل استقلال المدقق سندا أساسيا لحيدة عملية التدقيق.[12]

6. مبادى التدقيق المحاسبي: يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

أولاً : المبادئ المرتبطة بركن الفحص.

* **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي**: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة أثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.
* **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها اكبر من غيرها.
* **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري**: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.
* **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية**: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ يعبر عن ما تحويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة .

ثانياً : المبادئ المرتبطة بركن التقرير.

* **مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل اثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
* **مبدأ الإفصاح**: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وابراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.
* **مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.
* **مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وان تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.[13]

7. تصنيفات التدقيق (أنواع التدقيق المحاسبي):

أ. من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق: يصنف التدقيق إلى:

- **التدقيق النهائي:** يتم مرة واحدة عند انتهاء مصلحة المحاسبة من استخراج البيانات الختامية؛
- **التدقيق المستمر:** يجرى في المنشآت الكبيرة التي تتطلب عملية التدقيق فيها وقت أكثر إذ ينشغل المدقق وموظفيه بالعمل بشكل مستمر أو على فترات خلال السنة المالية بالأعمال التدقيقية ويراد من التدقيق المستمر: امتحان نظام الرقابة والضبط الداخلي، أن تكون الملفات جاهزة عند انتهاء السنة المالية، يفرض التدقيق المستمر المانع الأدبي على موظفي المنشأة إذ يكون احتمال وقوع الخطأ قليل وأن احتمال اكتشافه وتصحيحه حالا كبير، أما عيوب التدقيق المستمر فندرج فيما يأتي بعض منها: احتمال تغيير الأرقام في السجلات بعد تدقيقها، قد يكون وجود التدقيق بصفة منتظمة في مكاتب المنشأة له أثر على نظام العمل وقد يؤدي إلى إرباك العمل، قد يكون التدقيق المستمر أكثر كلفة نظرا للوقت الذي يصرفه المدقق في عمله.

ب. من حيث نطاق عملية التدقيق: يصنف التدقيق إلى:

- **التدقيق الجزئي:** هو الذي يقتصر العمل فيه على قسم من الأقسام في المنشأة ويتم فحص السجلات المحاسبية الخاصة به.
- **أما التدقيق الكلي:** فيكون على الأقسام كافة.

ت. من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق:

- **التدقيق الإلزامي:** يفرضه قانون الشركات؛
- **أما التدقيق الاختياري:** فللمؤسسة الحرية في اختيار اللجوء إلى مدقق أولا .

ث. من حيث الهيئة التي تقوم بالتدقيق:

- **التدقيق الداخلي:** يقوم بهذه الوظيفة مجموعة من العمال داخل المنشأة يعينون للقيام بالمراقبة الداخلية من أجل حماية أموال المنشأة والوصول إلى أهدافها بأقصى سرعة ممكنة

للوصول إلى أكبر كمية ممكنة من الإنتاج وتشجيع الموظفين بالعمل المستمر والتزام بالخطط والسياسات الإدارية

- **التدقيق الخارجي:** يقوم بمهمة التدقيق الخارجي مدقق من خارج المنشأة تقوم هذه الأخيرة بتعيينه من أجل تدقيق حساباتها وهذا المدقق يكون له رأي محايد ليس له صلة بأي من العاملين والإداريين. وأن وجود التدقيق الداخلي لا يعني أنه يغني عن التدقيق الخارجي إنما هو مكمل له ويمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في حالة توفر :
  * قسم التدقيق الداخلي مرتبط بأعلى هيئة؛
  * وجود موظفين كفوء؛
  * الشمولية في التدقيق والمعاملات؛
  * تحضير تقارير عن عمليات التدقيق الداخلي.

8. إجراءات التدقيق المحاسبي:

يقصد بإجراء التدقيق الخطوات التفصيلية التي سوف يتبعها المدقق للحصول على الأدلة والبراهين والإثباتات التي يبنى عليها رأيه الفني في القوائم المالية، ومن ثم فان الإجراءات يتم تصميمها وتحديدها لمقابلة أهداف التدقيق الوسطية وتحقيقها تتمثل في:

أ. قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق:

يمكن ان تكون عملية التدقيق التي كلف بها المدقق جديدة بالنسبة إليه كأن تكون لمؤسسة تأسست حديثا أو لمؤسسة قديمة ولكنها عينته لأول مرة وذلك لوفاة مدققها أو استقالته أو عدم تعيينه .وفي كل الأحوال على المدقق اتخاذ خطوات عند البدء في تنفيذه عملية التدقيق منها

ب. التأكد من صحة تعيينه مدققا للحسابات:

على مدقق الحسابات التأكد أولا من صحة وسلامة قرار تعيينه مدققا لحسابات المؤسسة محل التدقيق وإذا كان الاتفاق شفويا عليه ان يوجه تحريرا بذلك لتعزيز تعيينه، كما يجب ان يتضمن العقد نطاق عملية التدقيق هل هي شاملة أم جزئية.

ت. الحصول على معلومات تمهيدية عن المؤسسة:

يجب على المدقق التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة، العقد التأسيسي والنظام الداخلي للمؤسسة، مقرها ومركزها القانوني، رأسمالها، السلطات الممنوحة لأعضاء مجلس لإدارة وغيرها من المعلومات الضرورية للقيام بعملية التدقيق.

ث. زيارة استطلاعية للمؤسسة:

حتى يتمكن من الاطلاع على سير العمل فيها من حيث الإنتاج والتخزين وكيفية تسلسل العمليات بحيث يسهل عليه بعد ذلك القيام بعملية إعداد برنامج التدقيق.

ج. فحص النظام المحاسبي للمؤسسة:

إذ يجب دراسة النظام المحاسبي المتبع كان دفتريا أو آليا، والاطلاع على سجلات المؤسسة ودفاترها، والإلمام بكل خطوات التسجيل والترحيل وما إلى ذلك لأنه ملزم في النهاية بإصدار رأي محايد يتضمن الحكم حول مدى انتظام الدفاتر والسجلات.

ح. الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بالدفاتر السابقة:

وهنا يتعرف على المركز المالي للمؤسسة ونوعية التقارير السابقة، وعليه ان يفحص أي تحفظات وردت بتقرير المدقق السابق أو تقرير مجلس الإدارة.

خ. التعرف على العاملين بالمؤسسة ومدى مسؤولية كل منهم:
عليه ان يحصل على كشف بأسماء العاملين وصورة عن التواقيع خصوصا الهامة منها والملزمة للمؤسسة قانونا ومعرفة حدود السلطات والمسؤوليات.

د. فحص مركز المؤسسة من الناحية الضريبية:
يقوم المدقق بذلك ليقتنع بكفاية الاقتطاعات الضريبية حتى يتأكد من صحة البيانات الواردة بالقوائم المالية، وهذا حسب الموضوع محل التدقيق.

ذ. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:
يقوم المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة والضعف فيه.

وبالتالي يجب على المدقق ان يأخذ بعين الاعتبار جميع النواحي إذا كان يقوم بعملية التدقيق للمؤسسة لأول مرة، وعند تكرار تعيينه فان عمله يقتصر على التغير ات التي طرأت على المؤسسة في هذه النواحي.

9. الفرق بين المحاسبة والمراجعة (التدقيق).

انطلاقا من اعتبار المراجعة (التدقيق الحسابات) فرع من فروع المحاسبة وحسب التعريفات الصادرة عن الهيئات الدولية المسؤولة عن إصدار كل من المحاسبة والتدقيق المذكورة سابقا، يمكن توضيح الفرق بين المحاسبة والمراجعة في أن المحاسبة هي مجموعة من النظريات والمبادئ التي تتعلق بتسجيل العمليات المالية وتبويبها وتقريرها والتي تهدف إلى تحديد نتائج الأعمال بينما المراجعة (التدقيق) هي فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات بقصد إبداء رأي فني محايد، أي أن التدقيق هو عملية تخضع لخطة عمل منظمة تسمح بالتأكد من مدى تطابق المعلومات التي تقدمها المؤسسة مع الأنشطة والأحداث التي ترتبط بها من جهة ومدى تطابق تلك المعلومات مع المعايير الموضوعة من جهة أخرى ومن هنا يتضح أن مهمة المراجع تبدأ بعد انتهاء المحاسب من عمله.[14]

ويمكن تلخيص الفرق بينهما في الجدول الموالي: [15]

جدول رقم (01): يوضح الفرق بين المحاسبة والمراجعة.

المحاسبة	المراجعة
- مجموعة من النظريات التي تتعلق بتسجيل العمليات المالية وتبويبها.	- هي فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المنبثقة في الدفتر
- الهدف من المحاسبة هو توفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات وتحديد نتائج أعمال المشروع.	- الهدف منها هو إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة المعلومات المالية وسلامتها وإيصالها إلى المستخدمين.
تبدأ بتتبع الاحداث الاقتصادية وتسجيلها	- يبدأ بجمع الأدلة والفحص والتقييم للمعلومات

بالدفاتر المحاسبية وتنتهي بإعداد التقارير المالية وتقديمها إلى مستخدميها لذلك فهي علم إنشائي. - المحاسب موظف تابع للمؤسسة، وهو غير مستقل كليا ويجب أن يتوفر له التأهيل المطلوب.	المالية التي تم تقديمها محاسبيا وتنتهي بإبداء الرأي لذلك فالمراجعة علم تحليلي. - المراجع شخص مستقل عن المؤسسة، وتتوفر له الكفاءة والاستقلالية التامة.

المصدر: رزق أبو زيد الشحنة، "تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، دار وائل للنشر، جامعة الزيتونة الأردنية، الطبعة الأولى 2015، ص40.(بتصرف)

ومن أهم التحديات التي تواجه ممارسة مهنة المحاسبة هي اختلاف المعايير المحاسبية المطبقة بين الدول، لأن هذا الاختلاف لن يؤثر على مقارنة القوائم المالية فقط كما يعتقد البعض، بل قد يتعدى الأمر أن بعض الطرق والإجراءات المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية لدولة ما قد تكون غير مقبولة تماما في دولة أخرى، فيصبح مدقق الحسابات في موقف صعب أمام تحدي كهذا وخاصة إذا كان يقوم بتدقيق شركات أجنبية لها فروع في عدة الدول، ناهيك عن العوائق التي قد يواجهها في فهم المعايير المحاسبية يمكن أن يواجه كذلك صعوبة في اللغة التي سنت بها تلك المعايير، وهنا قد يلجأ للترجمة مما يعرضه إلى عدم التمكن من الإحاطة الجيدة بكل المواضيع التي تتضمنها تلك المعايير، وكذلك يمكن أن ينصدم مدقق الحسابات بعدم وجود معايير محاسبية واضحة تحكم ممارسة مهنة المحاسبة لأن بعض الدول تخضع ممارستها المحاسبية إلى كم هائل من التشريعات والقوانين، كل هذه التحديات وغيرها تِأكد على حاجة مدقق الحسابات إلى معايير محاسبية موحدة على المستوى الدولي قبل حاجته لمعايير تدقيق دولية، فمن هذا المنطلق يمكن القول أنه لا يمكن للمحاسب والمدقق إضفاء الثقة والافصاح العادل للقوائم المالية بشكل منفرد، بل يجب تضافر جهود كل منهما باستخدام المعايير الدولية في ممارسة مهنتهم.

الفصل الثاني: معايير التدقيق الدولية " ISA".

معايير التدقيق الدولية هي مجموعة من المعايير المحاسبية الخاصة بالتدقيق، والتي تم اعتمادها اعتماداً دولياً، بمعنى أنّ أي عملية محاسبية سواءً تم إجراؤها داخل منشأة صغيرة أو كبيرة وذات فروع دولية يجب أن تخضع لمجموعة من المعايير المحاسبية، والمرتبطة بوظيفة التدقيق كوسيلة من وسائل الرقابة، والمتابعة لسير عمل المؤسسة. حرص مجموعة من المحاسبين، وخبراء المحاسبة، والمحللين الماليين على صياغة معايير مرتبطة بالتدقيق الدولي، حتى تلتزم بها المؤسسات التجارية، والخدمية عند إعدادها للقوائم المالية محاسبياً، ويجب على كل محاسب (مدقق) أن يهتم بدراسة معايير التدقيق، والتعرف عليها، والحرص على استخدامها أثناء تطبيقه لعمله في إعداد القيود المحاسبية، ممّا يُساهم في مساعدتهِ على تجنّب أي خطأ قد يحدث معهُ أثناء عمله على القوائم المالية، أو الفواتير، أو الأوراق التجارية الخاصّة بالمنشأة.

وتنقسم معايير التدقيق بحسب النطاق الجغرافي إلى :

أ. **معايير دولية:** وهي معايير تطبق في مختلف دول العالم وأبرزها: معايير التدقيق الدولية، معايير الأنتوساي[2]، المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي؛[3]

ب. **معايير محلية:** معايير تطبق ضمن النطاق الجغرافي لدول معينة منها على سبيل المثال: GAAS في الولايات المتحدة الأمريكية، SOSPA في المملكة العربية السعودية، AUASB في أستراليا.

1. معايير التدقيق الدولية:

يقوم بإصدار هذه المعايير الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) through the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)، تستهدف هذه المعايير المدققين في القطاع الخاص الذين ينفذون مهام التدقيق المالي القانوني على القوائم المالية بموجب التشريعات المنظمة، وتعتبر هذه المعايير المرجع الاساسي للتدقيق المالي في العديد من الدول.

وتهدف هذه المعايير إلى مساعدة المدققين لتقديم القيمة المضافة لعملائهم من خلال مهام التدقيق المالي، كما تهدف إلى تعزيز الثقة في عمل المدققين ورفع جودة الخدمات المقدمة من قبلهم.

الهيئات المشرفة على معايير التدقيق الدولية

1. **الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC :** الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC هو المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم،حيث يبلغ أعضائه و المنتمين له 159 عضوا و زميلا في 124 دولة حول العالم و تم تأسيسه في عام 1977 تتلخص مهمته في خدمة الصالح العام و الاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم، و ينتمي إلى هذه المنظمة حوالي 5,2 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة في القطاع العام و في مجالات الصناعة والتجارة والمجالات الحكومية و الأكاديمية.
2. **لجنة ممارسة التدقيق الدولية IAPC :** لقد أعطيت لهذه اللجنة صلاحيات لإصدار منشورات معايير التدقيق و الخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس IFAC، على أن تسعى لتحقيق القبول العام لتلك المعايير أو البيانات و تعزيزها، و يتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة التدقيق الدولية من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد . و تتضمن لجنة ممارسة التدقيق الدولية ابتداء من سنة 1994 أعضاء من 13 دولة.

---

[2]- تصدر هذه المعايير عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) وتستهدف الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، المدققين العاملين في هذه الأجهزة، ووحدات الرقابة على الجودة في هذه الأجهزة.

[3]- ولمعلومات أكثر يمكنكم الإطلاع على المواقع التالية:

- معايير الأنتوساي: www.issai.org،
- معايير التدقيق الدولية: www.iaasb.org
- معايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي:

https://institutes.theiia.org/sites/jordan/guidance/Documents/IPPF-Standards-2017-Arabic.pdf

والجدول الموالي يوضح هذه المعايير:

جدول رقم (02): يمثل المعايير الدولية للتدقيق مع بعض التوضيحات

رقم المعيار	التسمية
أولا: المعايير الدولية لرقابة الجودة ISQC.	
المعيار الدولي لرقابة الجودة	رقابة الجودة للمؤسسات التي تؤدي عمليات تدقيق وفحص للقوائم المالية وعمليات التأكيد الأخرى.
ثانيا: المعايير الدولية لتدقيق القوائم المالية التاريخية ISAs	
200- 299	**المجموعة الأولى:** المبادئ العامة والمسؤوليات: تضم تسع معايير، تتناول هذه المعايير المسؤوليات الأساسية للمدقق المالي، بما في ذلك الأمور المتعلقة بجود أعمال التدقيق، والاتفاق مع العملاء، والتواصل مع الإدارة، والإجراءات اللازمة بشأن شبهات الاحتيال.
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراءات عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.
210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق.
220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية.
230	وثائق التدقيق.
240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق القوائم المالية.
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية.
260	الاتصال مع المكلفين بالحوكمة.
265	الابلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.
300-499	**المجموعة الثانية:** تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء.
من 300 -330: تضم أربع معايير، تتناول هذ المعايير المسؤوليات الأساسية للمدقق المالي فيما يتعلق بإجراءات التخطيط للمهام الرقابية وإعداد برامج الرقابة.	
300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية.
315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها.
320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق.
330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة.
من 402 – 450: تضم معيارين، تتناول هذه المعايير بعض الاعتبارات الخاصة الواجب مراعاتها من قبل المدقق المالي.	
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية.
450	تقييم الانحرافات المكتشفة أثناء التدقيق.
500- 599	**المجموعة الثالثة:** أدلة التدقيق: تضم إحدى عشر معيارا، تتناول هذ المعايير المسؤوليات الأساسية للمدقق المالي فيما يتعلق بإجراءات جمع وفحص وتوثيق أدلة الإثبات، واختيار العينات واستخلاص الاستنتاجات الرقابية.
500	أدلة التدقيق.
501	أدلة التدقيق اعتبارات محددة لبنود مختارة.
505	المصادقات الخارجية.
510	عمليات التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية.

520	الإجراءات التحليلية.
530	أخذ عينات التدقيق.
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة.
550	الأطراف ذات العلاقة.
560	الأحداث اللاحقة.
570	الاستمرارية.
580	الإقرارات الخطية.
600- 699	**المجموعة الرابعة:** الاستفادة من عمل الآخرين: تضم ثلاث معايير، من 600 -620: تتناول هذ المعايير المسؤوليات الأساسية للمدقق المالي عند الاستناد إلى أعمال مدققين آخرين.
600	تدقيق القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مدققي الفروع اعتبارات خاصة.
610	استخدام عمل المدققين الخارجيين.
620	استخدام عمل الخبير.
700- 799	**المجموعة الخامسة:** نتائج وتقارير التدقيق: تضم ست معايير من 700 - 720 تتناول هذه المعايير المسؤوليات الأساسية للمدقق المالي فيما يتعلق بإعداد تقارير الرقابة والرأي المهني.
700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية.
701	توصيل مسائل التدقيق المهمة في تقرير مدقق الحسابات المستقل.
705	التعديلات على الرأي الواردة في تقرير المدقق المستقل.
706	فقرات الملاحظات وفقرات حول بنود أخرى في تقرير المدقق الخارجي.
710	المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة.
720	مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة في وثائق تحتوي على قوائم مالية تم تدقيقها.
800- 899	**المجموعة السادسة:** المجالات المتخصصة: تضم ثلاث معايير من 800-810 تتناول هذه المعايير أمورا متفرقة ذات علاقة بنطاق أعمال الرقابة ومسؤوليات المدقق بشأنها.
800	تدقيق قوائم مالية معدة طبقا لمرجعيات ذات طابع خاص (اعتبارات خاصة).
805	تدقيق قوائم مالية شاذة وعناصر حسابات وبنود خاصة لقائمة مالية (اعتبارات خاصة).
810	مهمات تمس اصدار تقرير ملخص حول قوائم مالية.
ثالثا: الإطار الدولي لعمليات التأكيد.	
رابعا: فحص القوائم المالية التاريخية.	
1000 -1100	ملاحظات ممارسات المعايير الدولية للتدقيق (IAPN)
1000	إجراءات المصادقة المتبادلة بين البنوك.
1004	العلاقة بين مشرفي النشاط البنكي ومدققي البنك الخارجيين.
1006	تدقيق القوائم المالية للبنوك.
1010	اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق القوائم المالية.
1012	تدقيق الأدوات المالية المشتقة.
1013	التجارة الالكترونية –التأثير على تدقيق القوائم المالية-
2000- 2699	المعايير الدولية للفحص (أو عمليات التدقيق) "ISREs"

2400	عمليات تدقيق القوائم المالية (معيار التدقيق الدولي السابق 910)
2410	تدقيق المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمؤسسة.
خامسا: عمليات التأكيد عدا عن عمليات تدقيق القوائم المالية التاريخية.	
3000 -3699	المعايير الدولية لعمليات التأكيد (ISAEs).
3000 -3399	تنطبق على جميع مليات التأكيد.
3000	عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو الفحص للمعلومات المالية التاريخية.
3400 -3699	المعايير المحددة موضوع البحث.
3400 3402 3410 3420	فحص المعلومات المالية المستقبلية (معيار التدقيق الدولي السابق 810). تقارير التأكيد حول أنظمة الرقابة في المؤسسات الخدمات. عمليات التأكيد على البيانات الغازات الدفينة. عمليات التأكيد لتقديم تقرير حول مجمل المعلومات المالية الشكلية ضمن نشرة الإصدار.
سادسا: الخدمات ذات العلاقة.	
4000-4699	المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (ISRSs)
4400 4410	التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية (معيار التدقيق الدولي سابق 920) تجميع التكليفات.
سابعا: ملاحظات الممارسات الدولية للتدقيق (IAPN).	
1000	تدقيق الأدوات المالية (اعتبارات خاصة).

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: IAASB-Handbook, IFAC, 2017, 129-130، ومعايير التدقيق الدولية المنشورة من قبل ديوان الرقابة المالية والإدارية، مملكة البحرين، 5-6 فيفري 2020، المنشورة على الموقع (تم الاطلاع عليه بتاريخ 5-10-2021)، ص ص 14-19. https://www.nao.gov.bh/uploads/kxwibxn2_xz4.pdf

2. المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي:

تتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة، لـ أو لـصـالح منشآت تختلف من ناحية الأهداف والحجم والتعقيد والهيكلية، كما تتم ممارسة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص من داخل المنشأة أو من خارجها، ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة على حدة فإن التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق لكي يتمّكن المدققون الداخليون ونشاط التدقيق الداخلي (المعايير) يشكل امرا أساسيا لكي يتمكن المدققون الداخليون ونشاط التدقيق الداخلي من الوفاء بمسؤلياتهم.

يتمثل الغرض من المعايير في:[16]

- تـوجـيه الالـتزام بالعناصر الالزامية من الإطار الدولي للممارسات المهنية.
- توفير إطار مرجعي لأداء وتطوير مجال واسع للقيمة المضافة لـنشـاطـات التدقيق الداخلي.
- إرساء الأسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي.
- تعزيز تحسين عمليات ومسارات المنشأة.

تستند المعايير على مجموعة مبادئ ومتطلبات الزامية تتكّون من:

"تصريحات" تحدد المتطلبات الجوهرية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي القابلة للتطبيق وتقييم فعالية أداءها دولياً وعلى المستوى التنظيمي والفردي"، و**"تفسيرات"** تُوضح العبارات والمصطلحات الواردة في المعايير.

تتألف المعايير من قسمين أساسيين هما: معايير الصفات ومعايير الأداء. معايير الصفات تحدد الخصائص التي يجب أن توفُرها المؤسسات والأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي. معايير الأداء تتناول طبيعة التدقيق الداخلي وتحدّد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدّمة. هذا وتُطّبق معايير الصفات ومعايير الأداء على جميع خدمات التدقيق الداخلي.

3. معايير التدقيق المقبولة عمومًا GAAS :

معايير التدقيق المقبولة عموما (GAAS Generally Accepted Auditing Standards): هي مجموعة من الإرشادات المنهجية التي يستخدمها مدققو الحسابات، عند إجراء عمليات التدقيق في السجلات المالية للشركات. وتساعد على ضمان دقة واتساق وقابلية إجراءات وتقارير مدققي الحسابات. وأنشأ مجلس معايير التدقيق (ASB) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA -GAAS).

وبناء على معايير التدقيق الدولية فإن معايير التدقيق المقبولة هي 10 معايير مقسمة إلى الآتي:

- **المعايير العامة أو الشخصية:** وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد كمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق، كما أنها توصف بانها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي، وتتكون من[17]:

✓ إن عملية الفحص تتم بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملي يمكنهم من أداء وظيفتهم كمدققين؛
✓ أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والاستقلال؛
✓ يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الملائمة ويلتزم بقواعد السلوك المهني عند إعداد التقرير؛

ويمكن تفصيلها كالتالي:[18]

1- **التدريب والمهارة:** ينص المعيار الأول من المعايير المتعارف عليها على أنه يجب على مدقق الحسابات أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملي من خلال حصوله على منهجا علميا موسعا ودراسة مهنية شاملة في المحاسبة والعلوم ذات العلاقة بها، وكذا ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي على المهنة قبل البدء في مزاولتها، بالإضافة إلى وجوب الاطلاع المستمر على المجلات المهنية والنشرات والبيانات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية و الرسمية التي تخص المحاسبة، وكذا الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تعقدها الهيئات المهنية التي تهتم بالمحاسبة والعلوم التي ترتبط بها كالإحصاء والاقتصاد؛

2- **الحياد (الاستقلالية):** من أهم ما يجب أن يتصف به مدقق الحسابات هو الاستقلالية أو الحياد، لذا فالمعيار الثاني أكد على ضرورة تحلي مدقق الحسابات بالاستقلالية الخارجية عن المؤسسة محل التدقيق، ولا يقصد بذلك هو الاستقلالية الظاهري فقط وإنما يقصد به الاستقلالية الواقعية، أي يجب على مدقق الحسابات أن يكون عمله وحتى تفكيره مستقلان وحياديان حتى يرفع الثقة على القوائم التي يبدي فيها رأيه؛

3- **العناية المهنية :** وفقا للمعيار الثالث لمعايير التدقيق المتعارف عيها (GAAS) فانه على مدقق الحسابات إعطاء العناية الكافية في تنفيذ عملية التدقيق وإعداد التقرير النهائي، وذلك نظرا إلى أن العديد من الجهات تعتمد على رأي مدقق الحسابات في اتخاذ قراراتهم، ويبذل مدقق الحسابات العناية المهنية من خلال التدقيق الانتقادي لكل مستوى من المستويات العمل، وكذا العناية في إعداد أوراق العمل والحصول على أدلة الإثبات والقرائن.

تعتبر المعايير العامة من أهم معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) وأي خلل بها سيؤثر على باقي المعايير، فإذا كان مدقق الحسابات مثلا غير مؤهل علميا أو غير مستقل أو أنه لم يبذل أي عناية مهنية لازمة، فربما أنه لن يكون في حاجة لباقي المعايير.

- **معايير الأداء المهني أو العمل الميداني.**

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات وتشمل هذه المعايير على ثلاث وهي:[19]

- ✓ يجب أن يكون العمل مخططا بدقة وأن يكون هناك إشراف ملائم من المدقق على مساعديه.
- ✓ يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل المنشأة حتى يمكن اتخاذ النتائج التي نتوصل اليها كأساس يمكن الاعتماد عليه.
- ✓ الحصول على قرائن كافية وملائمة نتيجة لعملية الفحص والملائمة والاستقصاء وذلك لتكون هذه القرائن أساسا سليما يرتكز عليه المدقق عند التعبير عن رأيه.

ويمكن تفصيلها كالتالي:[20]

1- **التخطيط و الإشراف** : بناء على المعيار الرابع من معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) والذي يعتبر أول معيار في معايير العمل الميداني، فإنه يتعين على مدقق الحسابات وضع خطة أو يعرف بـ " برنامج التدقيق "، حيث أن هذه الخطة يجب أن تتصف بالملائمة من حيث توزيع الوقت المتاح على مختلف الاختبارات المطلوبة، وتنظيم العمالة المتوفرة في المكتب، مع ضرورة الإشراف المناسب على تنفيذ هذا البرنامج وهذا لضمان سير الحسن لتنفيذ مهمة التدقيق، مع مراعاة أن يتصف ذلك البرنامج بالمرونة، بحكم أن الهدف الأساسي لهذه العملية هو التدقيق، وليس استكمال البرنامج فقط.

2- **الفهم الكافي للرقابة الداخلية:** يجب على مدقق الحسابات وفقا للمعاير الثاني من معايير العمل الميداني أن يقوم بدراسة النظام المطبق داخل المؤسسة محل التدقيق أو ما يعرف بنظام الرقابة الداخلية، وتقييم هذا النظام يتطلب معرفة الإجراءات والأساليب الموضوعة والتأكد من تطبيقها الفعلي داخل المؤسسة، إن تقييم نظام الرقابة الداخلية من شأنه أن يحدد نطاق عملية التدقيق ومدى

الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية التدقيق، لأنه بعد دراسة نظام الرقابة الداخلية فأنه قد يقتضي الأمر إعادة النظر في برنامج التدقيق و تعديله، وقد يؤدي ذلك إلى توسيع نطاق الاختبارات أو التركيز على مراحل معينة أو تغيير مواعيد إجراءات التدقيق.

3- **جمع أدلة التدقيق الكافية :**يحتاج مدقق الحسابات في تنفيذ مهمة التدقيق إلى جمع الأدلة والإثباتات التي تمثل الأساس الذي يبني مدقق الحسابات رأيه عليها، لذا فقد أكد المعيار الأخير من معايير العمل الميداني على ضرورة الحصول على أدلة وقرائن جديرة بالثقة عن طريق المعاينة، الملاحظة، التحريات، المصادقات وغيرها، ويجب على مدقق الحسابات تقييم تلك الأدلة على أساس خبرته وتقديره المهني، كما يجب على مدقق الحسابات الاعتماد على الأدلة الداخلية والخارجية، فالأدلة الداخلية هي التي تتواجد داخل المؤسسة محل التدقيق كالدفاتر والسجلات وغيرها، أما الأدلة الخارجية فتشمل المصدقات من العملاء والموردين، رسائل المحامين، قوائم أسعار البضائع وغيرها، المهم أن تكون هذه الأدلة ملائمة أي مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع التدقيق، وأن تكون كافية وهذا عائد الى تقدير مدقق الحسابات.

- **معايير إعداد التقرير:**

تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي، يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات، غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار، وتنقسم إلى أربعة معايير:

- ✓ مدى إتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ✓ الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية
- ✓ كفاية الإفصاح المحاسبي وملاءمته؛
- ✓ إبداء الرأي في القوائم المالية.

ويمكن تفصيلها كالتالي:

1- **مدى إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:** يجب أن يشير مدقق الحسابات في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، ومهنيا ينظر المدقق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما كمعايير لقياس مدى صدق القوائم المالية ، بمعنى أن التزام الإدارة بهذه المبادئ عند إعداد وعرض القوائم المالية يضمن صدق هذه القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة، ويتوقف تحديد مدى ملائمة المبادئ المحاسبية في حالة معينة على التقدير والحكم الشخصي لمدقق الحسابات، لذا يجب على المدقق أن يكون ملما إلماما كافيا بالمبادئ المحاسبية البديلة التي تصلح للتطبيق في حالات معينة.[21]

2- **مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :**يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، استنادا إلى اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات، كما يتوجب على المدقق توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وانعكاساتها على القوائم المالية.

3- **الإفصاح الكافي في القوائم المالية:** يتطلب هذا المعيار من المدقق أن يفترض كفاية الإفصاح في القوائم المالية ما لم يشير هو إلى غير ذلك، ولا يقصد بالإفصاح الكافي نوع المعلومات في القوائم المالية وإنما يتضمن أيضا أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها ونفس الشيء بالنسبة للمصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة بالقوائم المالية.[22]

4- **إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة:** يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير رأي المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، أما في حالة امتناع المدقق عن إبداء الرأي يجب أن يوضح المدقق أسباب امتناعه.

وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية، أي عند موافقة المدقق على استخدام اسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

الفصل الثالث: معايير التدقيق الجزائرية "NAA":

قامت الجزائر بإصدار أربع مجموعات لمعايير التدقيق المحلية سيتم تلخيصها في الجدول الموالي:

جدول رقم (03): معايير التدقيق الجزائرية.

رقم المعيار	التسمية
المجموعة الأولى فيفري 2016	
210	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق
505	التاكيدات الخارجية.
560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة
580	التصريحات الكتابية
المجموعة الثانية أكتوبر 2016	
500	العناصر المقنعة.
300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية.
510	مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية-
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.
المجموعة الثالثة مارس 2017	
520	الإجراءات التحليلية.
570	استمرارية الاستغلال.
610	استخدام أعمال المدققين الداخليين.
620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق
المجموعة الرابعة سبتمبر 2018	
230	وثائق التدقيق.
501	العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة-.
530	السبر في التدقيق.

540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجرائد الرسمية للمعايير الجزائرية للتدقيق.

أولا: أول إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق.

طبقا للمقرر رقم 002، ووفقا للمادة الأولى فقد تم وضع حيز التنفيذ 4 معايير، حيث تستهدف هذه المعايير الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية وتشمل ما يلي: [23]

1. المعيار الجزائري للتدقيق 210"الإتفاق حول أحكام مهام التدقيق".

لقد عالج هذا المعيار واجبات المدقق (محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد) للاتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة التدقيق ويهدف إلى قبول المدقق ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الشروط التي سيجري التدقيق والتي تم الاتفاق عليها ومن أهمها ضمان الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة لا سيما المرجع المحاسبي المطبق وضرورة وضع الإدارة لنظام رقابة داخلية فعال ،وعدم وضع الإدارة أي حدود أو قيود على الفحوصات والرقابات التي تعتبر ضرورية ، كما أكد هذا المعيار على ضرورة تدوين أحكام التدقيق في رسالة مهمة التدقيق ،ومن أهم محتوى هذه الرسالة هدف ونطاق هذا التدقيق مسؤوليات المدقق والإدارة، تعريف المرجع المحاسبي المطبق في إعداد الكشوف المالية ،مخطط وتنفيذ التدقيق

2. المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية".

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق الإجراءات لتأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ،ويهدف المدقق الذي يلجأ إلى اجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية وقد عرف التأكيد الخارجي على أنه دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير سواء كان في شكل ورقي الكتروني أو شكل آخر "ويجب على المدقق عندما يلجأ إلى اجراءات التأكيد الخارجية الحفاظ على الرقابة لطلبات التأكيد.

3. المعيار الجزائري للتدقيق 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات " الأحداث اللاحقة "

لقد تطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية كما بين هذا المعيار الأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات والتي تتأثر بها الكشوف المالية سواء الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي تقع بعد تاريخ تقريره إلى غاية اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المتداولة .

في إطار هذا المعيار يهدف المدقق إلى الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير ، وأيضا المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره.

4. المعيار الجزائري للتدقيق 580 " التصريحات الكتابية "

لقد عالج هذا المعيار إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من الإدارة، في إطار مراجعة الكشوف المالية، أيضا الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة تؤكد فيها قيامها بمسؤولياتها في إعداد الكشوف المالية وتعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية والرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية، الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

ثانيا: الاصدار الثاني لمعايير الجزائرية للتدقيق.[24]

وفق هذا المقرر فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية.

1. المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية "

درس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط التدقيق الكشوف المالية وهو يخص التدقيقات المتكررة، ويهدف التخطيط الى إعداد استراتيجية عامة للتدقيق للتكيف مع المهمة وعرض برنامج العمل، ويفيد هذا التخطيط تدقيق الكشوف المالية ومن أهم الواجبات المطلوبة اشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة ووضع إجراءات أولية لتخطيط التدقيق وكيفية التوثيق ويقوم بهذه المهمة المسؤول عن عملية التدقيق.

2. المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة".

يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق، حيث العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعت من الطرف المدقق للوصول إلى نتائج يعتمد عليها في إبداء رأيه لأنها تعتبر ضرورية لدعم رأيه الذي يعبر عنه في تقريره، وهذه العناصر يجب أن تكون كافية وملائمة وتتصف بالدلالة التي يقوم على الهدف المنشود من إجراء التدقيق وعلى التأكيد المتعلق به وأيضا يجب أن تتمتع بالمصداقية لتستعمل كعناصر مقنعة بمصدرها وطبيعتها وبالظروف الخاصة التي جمعت فيها.

3. المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الإفتتاحية)

عالج هذا المعيار واجبات المدقق اتجاه الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية كما تضاف إلى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية السابقة الذكر.

هدف هذا المعيار هو أن المدقق يجب عليه جمع العناصر الكافية المناسبة التي تسمح بضمان نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة عند إعادة الافتتاح بشكل صحيح ولا تحتوي على أي اختلال وقد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة .

4. المعيار الجزائري للتدقيق 700" تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية ."

لقد عالج هذا المعيار التزام المدقق في إبداء رأيه حول الكشوف المالية وأيضا شكل ومضمون تقريره، وهدف المدقق في هذا المعيار هو تكوين رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس الاستنتاجات

المستخرجة من العناصر المقنعة وكذا التعبير عن رأيه في شكل تقرير كتابي حيث يسعى المدقق للتأكد من إعداد الكشوف المالية قد تمت وفق المرجع المحاسبي المطبق وأنها تحتوي على اختلالات معبرة.

ثالثا: الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائري.

وفق هذا المقرر فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق.[25]

1. المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية " .

حيث تمحور هذا المعيار حول مجموعة من العناصر انطلاقا من مجال تطبيقه وهو استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها أداة للرقابة، وكذا هدفه المتمثل في جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة وتصور اجراءات تحليلية في تاريخ قريب، وفي الأخير مختلف الواجبات المطلوبة من اجل القيام بالتحليلية المادية الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة وكذا تحليل نتائج الإجراءات التحليلية.

2. المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية النشاط".

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة ،بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد الكشوف المالية وكذلك مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وكما يهدف الى جميع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرار الاستغلال واستخلاص النتائج حول وجود "عدم اليقين " معتبرة أولا فيما يتعلق في قدرة الكيان على مواصلة الاستغلال.

يشمل المعيار مجموعة من الواجبات المطلوبة من المدقق ،فيما يخص استمرارية النشاط من اجراءات تقييم المخاطر واجراءات اخرى مرتبطة بتقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة حالة الكيانات الصغيرة ،تفسير الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة وتقييمها، اجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف وبعدها الاستنتاجات وتقرير التدقيق، اجراءات تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال في حالة وجود عدم اليقين وفي حالة رفض الإدارة القيام بالتقييم أو اتمامه وكذا كيفية الاتصال مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة.

3. المعيار الجزائري للتدقيق610 " استخدام أعمال المقيمين الداخليين".

هذا المعيار يتعلق بشروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، الهدف من هذا المعيار تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين وفي حالة استخدامها تحديد ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

4. المعيار الجزائري للتدقيق – 620 "استخدام أعمال الخبير معين من طرف المدقق "

هذا المعيار جاء ليعالج واجبات المدقق عند استعانته بخبير للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر اضافة إلى كيفية الأخذ باستنتاجات الخبير ،لهذا يهدف هذا المعيار إلى تحديد الحالات التي تتطلب للمدقق الاستعانة بخبير ،وكذا تحديد اذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه واذا كانت ملائمة لاحتياجاته، هنا حدد هذا المعيار الواجبات المطلوبة في المدقق

رابعا: الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائري.[26]

طبقا للمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية ووفق المادة الأولى فإن هذا المقرر يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربع معايير جزائرية للتدقيق.

1. المعيار الجزائري للتدقيق 230 "وثائق التدقيق".

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق الكشوف المالية بهدف تشكيل ملف كامل وملائم للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره، من الواجبات المطلوبة في هذا المعيار للمدقق اعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب أي أن بعد وثائق التدقيق بشكل تدريجي مع أدائه للمهمة.

2. المعيار الجزائري للتدقيق 501 "العناصر المقنعة _اعتبارات خاصة _"

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية، ومناسبة وفق 330 و300 وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

3. المعيار الجزائري للتدقيق "530 _السبر في التدقيق _"

يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز اجراءات التدقيق كما يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع الفحوص الاجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر .

يتمم هذا المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وإنجاز اجراءات التدقيق الموجهة إلى جميع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسس عليها رأيه.

يهدف المدقق الذي يتعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

4. المعيار الجزائري للتدقيق 540 _ تدقيق التقديرات بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها ".

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة ادخلتها الإدارة، يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها يطبق المعايير 315 و 330 ومعايير أخرى للتقديرات المحاسبية.

الفصل الرابع: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر.

1. مراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر.

يمكن القول أن تاريخ مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر بدأ بصدور القانون69-107 لسنة 1969 والذي نص في المادة 39 على أن" يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، كما يجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأس مالها،[27]

حيث يشير هذا النص إلى تحميل المسؤولية لمحافظ الحسابات من طرف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط إلى مراقبة حسابات المؤسسات التي للدولة حق في رأس مالها بغية الحفاظ على ذلك الحق.

ومع إعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية ارتفع عدد المؤسسات وتعقد نمط تسييرها، فأُجبر المشرع لسنة الجزائري على سن قوانين تمكن من التحكم في النظام المحاسبي والرقابة على التسيير، وقد عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر تنظيمها لأول مرة سنة 1971 بموجب الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، والذي لم يتعلق إلا بمهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، أما بالنسبة لوظيفة محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية فقد كانت مسندة إلى المفتشية العامة للمالية، حيث قام هذا الأمر بتأسيس "المجلس الأعلى للمحاسبة" تحت وصاية وزير المالية، وتمثلت مهامه في إعداد المخطط المحاسبي الوطني والسهر على تسيير مهام الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، وبهذا الصدد لابد من الإشارة إلى أن منح الاعتمادات التي تسمح بممارسة هذه المهنة كانت من اختصاص المجلس الذي يرأسه ممثل وزير المالية.

ومع بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على مهنة المحاسبة، إذ تم إصدار عدد من النصوص المتتالية التي تهدف إلى تغطية النقص في الإطار التشريعي والقانوني من أجل تمكين المهنة من أداء الأدوار المنوطة بها، ويظهر ذلك من خلال إصدار القانون التنفيذي رقم 91 -08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يعتبر من أهم القوانين التي ارتكزت عليها مهنة المحاسبة خلال هذه المرحلة، كما تم من خلال هذا القانون جمع الأسلاك المهنية الثلاث في هيئة واحدة مستقلة سميت بـ "المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين".

وفي إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخراً بسبب التوجه نحو اقتصاد السوق وتبني المعايير المحاسبية الدولية لم يقتصر الأمر على إصلاح النظام المحاسبي، إنما تعداه إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية التي سنتناولها لاحقا وأهمها القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، خصوصا بعد المشاكل لتي عرفتها المهنة ، والتي يمكن إرجاعها إلى عدة أسباب أهمها:[28]

ضعف تأهيل المهنيين حيث تعاني المهنة المحاسبية من غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد، وكذلك تعده للعمل وفقا للتطبيقات الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية.

الضغوط التنافسية التي تعاني مهنة المحاسبة الجزائرية من محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية عن طريق مكاتب خبرة محاسبية عالمية لا يمكن للمحاسبين ولا الخبراء ولا محافظي الحسابات الجزائريين منافستهم بإمكانياتهم المتواضعة.

عدم استجابة التنظيم حيث تعاني المهنة من قصور المنظمة المهنية في أداء المهام المنوطة بها، وغيابها عن المساهمة الجادة في عملية الإصلاح، نتيجة لضعفها وعدم تأثيرها في بيئة المحاسبة الجزائرية وهذا ناتج من عدة أسباب لعل أهمها سوء العلاقة بينها وبين المجلس الوطني للمحاسبة، وكذا افتقادها لهياكل مهنية قوية، بالإضافة إلى الغياب شبه الكلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل IFAC و IAS.

ويمكن اختصار المراحل التي مرت بهم مهنة المحاسبة بخمسة مراحل أساسية نوجزها فيما يلي: [29]

- **المرحلة الأولى قبل الاستقلال:** حيث كانت المهنة تخضع لقوانين المستعمر الفرنسي؛
- **المرحلة الثانية غداة الاستقلال:** ظلت مهنة المحاسبة خاضعة للنصوص المستمدة من إتفاقية "إيفيان" والقانون الأساسي الفرنسي؛
- **المرحلة الثالثة من سنة 1971 – 1991:** عرفت هذه المرحلة إنشاء المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية "CSTC" تحت سلطة وزارة المالية، وكان من بين مهامه تحضير المخطط المحاسبي الوطني PCN وضمان تنظيم مهنة المحاسبة.
- **المرحلة الرابعة من سنة 1992 – 2001:** وعرفت هذه المرحلة بإنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث اعتبرت هذه المرحلة كبداية للممارسة المهنة الحرة.
- **المرحلة الخامسة ابتداء من سنة 2002:** عرفت هذه المرحلة بإنشاء المجالس الجهوية التي سنتطرق إليها بالتفصيل في الفصول اللاحقة، ومرت هذه المرحلة بعدة اضطرابات، مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر للممارسة المهنية وإعادة إخضاعها لوزارة المالية.

2. النصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر:

- الأمر 82/71 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 " المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي، حيث أن هذا القانون خاص فقط بالخبراء المحاسبين أما بخصوص مهنة محافظي الحسابات فأعهد بها إلى بالمفتشية العامة للمالية، وقد تم بموجب هذا الأمر إنشاء المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية الذي أوكلت له مهمة إحلال المخطط المحاسبي الوطني مكان المخطط المحاسبي العام؛
- المرسوم التنفيذي 72- 83 الصادر بتاريخ 28 أفريل 1972 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد وهو العلوم المالية والمحاسبية.
- المرسوم التنفيذي 72- 84 الصادر بتاريخ 28 أفريل 1972 والمتعلق بالتربص المهني لتكوين الخبراء المحاسبين.
- المرسوم التنفيذي 75- 35 الصادر بتاريخ 01 جانفي 1976 المتعلق بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني والتخلي فعليا عن تطبيق المخطط المحاسبي الفرنسي العام المطبق منذ

1957، واستمر العمل بهذا المرسوم إلى غاية سنة 2010 تاريخ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 "المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، والذي اعتبر كمنعرج حاسم في تاريخ تنظيم مهنة المحاسبة حيث تم جمع ثلاث تنظيمات مهنية في هيئة واحدة مستقلة سميت " بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين"، وأصبحت بذلك مهنة المحاسبة مهنة حرة، هذا القانون عرف تعديلات وإضافات في شروط الالتحاق بالمهنة عبر العديد من المراسيم والقرارات، من بينها القرار المؤرخ في 28 مارس 1998 وكذا القرار المؤرخ في 24 مارس 1999 المتضمن تحديد المناصب والديبلومات التي تسمح لحامليها بالالتحاق بالمهن الثلاثة السابقة وشروط الخبرة المهنية.
- المرسوم التنفيذي 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 الرامي إلى إنشاء مجلس للنقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 المتعلق بتحديد سلم أتعاب محافظ الحسابات والذي تم تعديله سنة 2006؛
- المرسوم التنفيذي 136/96 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتعلق بأخلاقيات مهنة المراجعة والمحاسبة؛
- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 الرامي إلى إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة كهيئة استشارية لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث والتطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة؛
- المرسوم التنفيذي 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 المتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات التجارية غير المستقلة؛
- المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 بإضافة ممثل للدولة من وزارة المالية؛
- القرار المؤرخ في 28 مارس 1998 الذي يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول حق ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- القرار المؤرخ في 24 مارس 1999 الذي يتعلق بالموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة مهنة المحاسبة؛
- المرسوم التنفيذي رقم 01 -421 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 الذي يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله؛
- القانون 01/10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 " المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، حيث قررت الحكومة بموجب هذا القانون إلى إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة، حيث تم إنشاء ثلاث تنظيمات مهنية تتمثل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين

المعتمدين، وفي محاولة من الوزارة إلى استرجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون 91-08 المنظم للمهنة، وبموجب هذا القانون أصبح (ت):[30]

- ✓ منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات الوزير المكلف بالمالية؛
- ✓ مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تخول للوزير المكلف بالمالية؛
- ✓ التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم متخصصة تابعة لوزارة المالية، والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

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

* المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في27 جانفي 2011 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛
* المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في27 جانفي 2011 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره
* المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في27 جانفي 2011 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره
* المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في27 جانفي 2011 والذي يهدف إلى تحديد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها؛
* المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في27 جانفي 2011 والذي يهدف إلى تحديد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية الثلاث؛
* المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في27 جانفي 2011 والذي يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
* المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في27 جانفي 2011 ويتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
* المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في27 جانفي 2011 والذي يهدف إلى تحديد كيفيات تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر الشروط.
* المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011 والمحدد لكيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظة الحسابات وأشكال آجال إرسالها، حيث يتعين على محافظي الحسابات المتضامنين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتَّركة، حيث يعبرون فيها عن آرائهم في حالة الاختلاف؛
* المرسوم التنفيذي 11- 72 المؤرخ في 16 فيفري 2011 والذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب،

* المرسوم التنفيذي رقم 10-13 المؤرخ في 16 جانفي 2013 والذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.[31]
* القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المتعلق بتحديد محتوى تقارير محافظ الحسابات.[32]
* القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014 المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، حيث حدد هذا القرار مدة تسليم محافظ الحسابات لتقريره والمحددة ب(15) يوما قبل انعقاد الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، كما أشار القرار إلى وجوب تسليم التقرير بمقر الكيان موضوع المراجعة مقابل وصل استلام، وأن توضع الوثائق الضرورية لإعداد التقرير تحت تصرف محافظ الحسابات قبل (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، الذي حدد عدد معايير محافظ الحسابات وأشكالها وآجال إرسالها دون ذكر محتواها ثم تلاه القرار المؤرخ في 24 جوان 2013.
- مرسوم تنفيذي رقم 10/13 المؤرخ في 13 جانفي 2013 حول الأخطاء التأديبية جريدة رسمية ، عدد 3 مؤرخة في 16 جانفي 2013.
- مرسوم تنفيذي رقم 175/13 المؤرخ في 29 أفريل 2013 يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقاليةللحصول على شهادة خبير محاسبي، جريدة رسمية عدد رقم 2011 مؤرخ في 05 ماي 2013؛
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 24 ماي 2012، يعين مركز للامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير وكيفية تشكيلة لجنة المداولة، جريدة رسمية رقم 14 مؤرخة في 14 مارس 2013.
- قرار مؤرخ في 26 مارس 2013 يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسبي، جريدة رسمية رقم 48 مؤرخة في 29 سبتمبر 2013.
- قرار وزاري مشترك مؤرخ بتاريخ 21 مارس 2013 يحدد تنظيم الأمانة العامة للمجلس الوطني للمحاسبة وسيرها، جريدة رسمية رقم 1 مؤرخة في 8 جانفي 2014.
- قرار مؤرخ في 24 جوان يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات، جريدة رسمية رقم 24 مؤرخة في 30 أفريل 2014.

3. أسباب انتكاسات مهنة المحاسبة في الجزائر:

عرفت مهنة المحاسبة عدة اختلالات وانتكاسات ويرجع ذلك إلى جملة من الأسباب من اهمها:[33]

- غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد، وخاصة التطبيقات الدولية المتمثلة في معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية؛
- تعاني مهنة المحاسبة من دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية عن طريق مكاتب خبرة محاسبية عالمية للمحاسبين الجزائريين منافستهم بإمكانياتهم المتواضعة؛

- غياب المهنة على المساهمة الجادة في عملية الإصلاح وهذا راجع لسوء العلاقة بينها وبين المجلس الوطني للمحاسبة، وفي ظل هذا الواقع المتردي تقرر إصلاحها من خلال إصدار القانون 01/10 المتعلق بالخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- مسابقة الوطنية للانضمام للمهنة لم تنظم لأكثر من عشر(10) سنوات مما طرح العديد من التساؤلات حول النية المبيتة من وراء ذلك، خاصة وأن عدد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذين يتوفرون على كفاءات بمقاييس دولية محدود جدا على المستوى الوطني.

التعريف بالهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر.

1. الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة منذ الاستقلال إلى غاية 1991:

- **المجلس الأعلى للمحاسبة "CSTC":** تم انشاؤه سنة 1971 كأول هيئة محاسبية حيث أشرف على إصدار أول تنظيم لمهنة المحاسبة بموجب الأمر 71- 82 المذكور أعلاه، كما أوكلت له مهمة إحلال المخطط المحاسبي الوني محل المخطط المحاسبي الفرنسي.
- **مركز الهندسة والخبرة المالية "CIEF":** هو عبارة عن مركز بحث وتنمية أنشيء بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90 -07 الصادر بتاريخ 01 جانفي 1990، حيث يظم مجموعة من الخبراء في مجال المحاسبة والمالية.
- **مجلس المحاسبة "La cour des comptes":** أنشيء بموجب المادة 190 من دستور 1976 وتم تحديد مهامه لاسيما الرقابة المالية على المال العام بموجب القانون 80 -05 المؤرخ في 01 مارس 1980. (سنتطرق له لاحقا)
- **المفتشية العامة للمالية "IGF":** تم إنشاؤها سنة 1980 بموجب القانون 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980 بالموازاة مع انشاء مجلس الحاسبة، حيت تهدف إلى ممارسة الرقابة عن طريق المفتشين العامين أو المفتشين المساعدين والقيام بمهام التدقيق القانوني من طرف مفتشي المالية.

2. الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة من سنة 1991 إلى غاية 2010:

- **المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:** حيث نصت المادة الخامسة من القانون 91-08 المذكور سابقا على أنه " تنشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون"

ونصت المواد 9 ،10 ،11 على المهام الملقاة عل عاتق المنظمة والمتمثلة في:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها، والدفاع على كرامة أعضائها واستقلاليتهم،
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة؛

- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال المنجزة؛
- تقدير الصلاحية المهنية للإجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة؛
- نشر مقاييس تقدير الاجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة وكيفية تطبيقها عن طريق التنظيم.

➢ **مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة:** تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 97-458 المؤرخ في 1 ديسمبر 1997 الذي يحد تشكيلته ومجال اختصاصه وفوائد عمله، وتتمثل اختصاصات المجلس فيما يلي:

* حماية المصالح المعنوية والعينية لأعضاء المجلس؛
* تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية واتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة؛
* إعداد ومراجعة ونشر قوائم الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
* الوقاية من كل النزاعات المهنية وتسويتها؛
* تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة؛
* السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام لتشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي؛
* تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة؛
* إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي؛
* المساعدة النهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري ولتقني لدى أعضاء النقابة؛
* دعوة السلطات المختصة لحضور التدريبات والملتقيات المهنية المنظمة والإشراف على مراقبتها؛
* المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث؛
* القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

3. الهيئات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة منذ صدور القانون 10-01 سنة 2010 إلى يومنا هذا:

➢ **المجلس الوطني للمحاسبة:** تم الإعلان عن المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 وطبقا للمادة الثانية منه فيعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع مهني ووزاري مشترك يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وسنتناوله بنوع من التفصيل في المحاور القادمة.

وهناك مجالس أخرى تم انشاؤها بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 وماهي إلا مجالس منبثقة عن المجلس الأول المتمثل في "المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" المذكور سابقا، حيث تم بموجب هذا القانون إعادة الوصاية على هذه

المهن لوزارة المالية والفصل بينها في هذه المجالس التي سنتناولها بالتفصيل في موضوع بحثنا هذا، وتتمثل في:

* **المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛**
* **المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛**
* **المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.**
- **المعهد المتخصص لمهنة المحاسبة.**

الفصل الخامس: المجلس الوطني للمحاسبة CNC

1. تعريف المجلس الوطني للمحاسبة:

أنشأ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب مرسوم تنفيذي 96-318 الصادر بتاريخ 25 سبتمبر 1996 بصفته جهاز استشاري ذو طابع مهني وزاري مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، حيث أنه يمكنه الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يعتبر الهيئة الوطنية الوحيدة المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي واعداد معايير المحاسبة، وحسب نص المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي 96-318 فإن حجم وطبيعة الصلاحيات التي يضطلع بها المجلس تتمثل في:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة و تعليماتها؛
- انجاز الدراسات والتحاليل المتعلقة بتقنية استخدام المحاسبة؛
- اقترح التدابير في إطار مهام التوحيد المحاسبي؛
- فحص وإبداء الآراء والتوصيات حول النصوص التشريعية في ميدان المحاسبة؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين والتأهيل للمهن المحاسبية؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المحاسبية على الصعيد الدولية؛
- تنظيم التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال تخصصه؛

مع الإشارة بأن المجلس وبصفته هيئة استشارية موضوعة تحت سلطة وزير المالية لا يملك سلطة التنظيم (le pouvoir de règlementation) وبهذا فإن ليس له الحق في متابعة مدى الالتزام بآرائه وتوصياته وتسليط العقوبات في حالة مخالفتها مالم يتم إصدارها في نصوص تنظيمية تفرض بقوة القانون، حيث يجتمع المجلس في جمعية عامة على الأقل مرتين في السنة، وتتخذ الآراء بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي عدد الأعضاء يكون صوت الرئيس مرجحا.

2. اللجان متساوية الأعضاء للمجلس الوطني للمحاسبة:

وبعد صدور القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، أعيد تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة ليتولى مسؤولية جديدة وهي الإشراف على مهنة المحاسبة، حيث نص القانون أعلاه على "إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة وزير المالية يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية"،[34] ويظم ثلاث

أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما تبثق عن المجلس خمس (5) لجان متساوية الأعضاء وهي:

❖ **لجنة التقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية:** وتتولى هده اللجنة المهام التالية:
- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع بالإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- انجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة باستعمال الأدوات والممارسات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى التوحيد المحاسبي؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبعاد النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من منظمات دولية متخصصة في التوحيد المحاسبي.

❖ **لجنة الاعتماد:**
- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- تحضير ملفات الاعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

❖ **لجنة التكوين:**
- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛
- توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
- تسليم شهادات نهاية التربص؛
- تحضير برامج التكوين في مجال معايير المحاسبة الدولية؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في ميادين المحاسبة والتدقيق.

❖ **لجنة الانضباط والتحكيم:**
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة والاخلال بالقواعد المهنية والتقنية والأخلاقية المرتكبة من طرف المهنيين خلال تأديتهم لمهامهم؛
- ضمان دور أساسي خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن (الاستشارة، الوقاية،...إلخ).

❖ **لجنة مراقبة النوعية:**
- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة؛

- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم مكاتب المحاسبة وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية وأخلاقيات المهنة؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال وأخلاقيات المهنة التي يجب أن يتحلى بها المهنيين خاصة في ما يخص العلاقة بين الزبائن.

3. تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، وقد ينوب عنه أحد ممثليه الذي يجب أن تتوفر فيه على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية وهم:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛
- رئيس المفتشية العامة للمالية؛
- المدير العام للضرائب؛
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة "COSOB"؛
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
- ثلاث أعضاء منتخبين من المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ثلاث أعضاء منتخبين من المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ثلاث أعضاء منتخبين عن المجلس للغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ثلاث أشخاص تم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويتم تعيينهم من طرف الوزير المكلف بالمالية.

يتم تعيين هؤلاء الأعضاء بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ستة (6) سنوات حيث تجدد تشكيلة المجلس بالثلث (3/1) كل سنتين، وفي حالة انقطاع أو تخلي أحد الأعضاء عن العهدة يتم استخلافه حسب الشكل نفسه حتى نهاية العهدة.

4. مهام المجلس الوطني للمحاسبة:

أولى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة حسب القانون 01/10 القيام بالمهام المتعلقة بمجالات الاعتماد، التقييس المحاسبي ومتابعة وتنظيم المهن المحاسبية بصفة عامة، حيث يزود للقيام بهذه المهام بكل المعلومات الضرورية التي لها علاقة بمهنة المحاسب، ويمكن ذكر المهام فيما يلي:

❖ **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد:**

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- تقييم صلاحية وإجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوي التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة.

❖ **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي:**

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الممارسات المحاسبية؛
- اقتراح الإجراءات التي تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية؛
- دراسة جميع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها؛
- المساهمة في تطوير برامج وأنظمة التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية؛
- متابعة تصور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم التظاهرات والملتقيات العلمية المتعلقة بمهنة المحاسبة.

❖ **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:**

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- إجراء دراسات في المحاسبة ونشر نتائجها؛
- تنظيم ورشات التكوين جراء إدخال قواعد محاسبية جديدة.

5. مراحل تقديم الاعتماد من طرف المجلس الوطني للمحاسبة:

ترسل طلبات الاعتماد إلى المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق رسالة موصى عليها أو تودع مقابل وصل استلام؛[35] يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتقدير الصلاحيات المهنية للشهادات والإجازات الخاصة بكل مترشح يطلب الاعتماد في أي صنف مهني من الأصناف الثلاثة؛

يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بدراسة طلبات الاعتماد ويتحقق لاسيما من أن المترشح مسجل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين وجدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وجدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، إضافة إلى توفر كل الشروط اللازمة لمزاولة المهنة؛

يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو الرفض المعلل للطلب في أجل أقصاه 4 أشهر وفي حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل، وعند رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي؛

في الأول جانفي من كل سنة يحدد المجلس الوطني للمحاسبة قائمة بأسماء المهنيين المسجلين في الجدول بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

6. الأعمال المنجزة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في إطار الإصلاحات المحاسبية:

في سنة 2001 بدأت عملية اصلاحات المخطط المحاسبي الوطني من خلال إعداد نظام جديد للمحاسبة المالية ونظرا لعدم التفرغ الكامل لأعضاء المجلس الوطني للمحاسبة، وقصد إعداد نظام محاسبي مالي يتلاءم مع المتطلبات الوطنية والدولية الجديدة قام المجلس الوطني للمحاسبة بالتعاقد مع مجموعة من الخبراء الفرنسيين والشركة الوطنية لمحافظي الحسابات، بحيث وضعت على عاتقهم مهمة تطوير المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع الاحتياجات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الجدد، وتوزعت هذه العملية على أربعة مراحل هي:

- **المرحلة الأولى:** تشخيص المخطط المحاسبي الوطني ومجال تطبيقه والتي انتهت بوضع ثلاث خيارات:

  - ✓ **الخيار الأول:** الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع المتغيرات المحيط القانوني والاقتصادي في الجزائر؛
  - ✓ **الخيار الثاني:** يتمثل في بعض المعالجات المطورة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" أي الابقاء على المخطط المحاسبي الوطني وبنيته وهيكلته مع إدخال بعض التقنيات المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية "IAS/IFRS"؛
  - ✓ **الخيار الثالث:** والذي يتضمن إنشاء نسخة جديدة من المخطط المحاسبي الوطني وعصرنة شكله مع وضع الإطار التصوري، المبادئ والقواعد والأخذ بعين الاعتبار معايير المحاسبة الدولية.

- **المرحلة الثانية:** إجراء مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني ومعايير المحاسبة الدولية؛
- **المرحلة الثالثة:** إعداد مشروع نظام محاسبي مالي جديد؛
- **المرحلة الرابعة:** تمت صياغة النظام المحاسبي المالي الجديد في القانون 11/07.

وببلوغ المرحلة الثالثة تمخض عن أشغال اللجنة تقرير برنامج تكوين اشتمل على تنظيم يوم دراسي حول موضوع التوحيد المحاسبي الدولي، إضافة إلى تنظيم أربع تجمعات جهوية، تهدف لشرح محتوى برنامج النظام المحاسبي المالي وكانت موجهة أساسا للمهنيين والمحاسبين الممارسين، فتوجت كل هذه الجهود بإصدار هذا النظام في 25 نوفمبر 2007 والذي يعد محطة مهمة في تاريخ المحاسبة في الجزائر وقد طوى بصدوره صفحة المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975.

وقد قام المجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية وزارة المالية بإصدار عدة مذكرات ممنهجة تتعلق بتحديد طريقة الانتقال لأول مرة والتي تبين المعالجات التي يجب القيام بها عند تاريخ الانتقال، كما هي مبينة في الجدول الموالي:

جدول رقم (4): المذكرات المنهجية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة

المذكرة المنهجية	الموضوع	تاريخ الإصدار
المذكرة المنهجية	كيفيات تطبيق التعليمة رقم 2	09 أكتوبر 2010
المذكرة المنهجية	متعلقة بالتثبيتات المعنوية	28 ديسمبر 2010
المذكرة المنهجية	متعلقة بالمخزونات	28 ديسمبر 2010
المذكرة المنهجية	متعلقة بالتثبيتات العينية	20 مارس 2011
المذكرة المنهجية	متعلقة بالامتيازات الممنوحة للمستخدمين	26 مارس 2011
المذكرة المنهجية	متعلقة بعقود الانشاء	05 ماي 2011
المذكرة المنهجية	متعلقة بحسابات الأعباء والمنتوجات خارج الاستغلال وحسابات تحويل الاعباء	24 ماي 2011
المذكرة المنهجية	متعلقة الأصول والخصوم المالية	07 جوان 2011

المصدر: محمد الحبيب مرحوم، "الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي"، دار النشر الجامعي لجديد، تلمسان، الجزائر، السداسي الأول 2020، ص 42.

7. الفرق بين المجلس الوطني للمحاسبة ومجلس المحاسبة.

أ. نشأة مجلس المحاسبة:

كما ذكرنا سابقا بأن مجلس المحاسبة من بين الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الفترة ما بين الاستقلال وفترة التسعينات أي قبل صدور القانون 91- 08 المنظم لمهنة المحاسبة، حيث أنشأ مجلس المحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 ونصت عليه المواد 160 من دستور 1989 والمادة 170 من دستور 1996، يتولى مجلس المحاسبة مهمة الرقابة البعدية على الأموال العمومية، وقد كرس الدستور الجزائري لسنة 2016 في مادته 192 استقلالية المؤسسة وعزز دورها في مجال الرقابة على الأموال العمومية وخولها مهمة المساهمة في تطوير الحكم الراشد للمال العام وترقية الشفافية في التسيير العمومي.

تأسس مجلس المحاسبة فعليا سنة 1980 وتم تنظيمه على التوالي بموجب:

- القانون 08-05 المؤرخ في 1 مارس 1980 والذي منحه صلاحيات إدارية وقضائية لممارسة الرقابة الشاملة على الجماعات والمؤسسات والهيئات مهما كانت وضعيتها القانونية التي تسير أو تستفيد من الأموال العمومية؛
- القانون رقم 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 الذي ألغى صلاحيته القضائية وأقصى من صلاحياته الإدارية الرقابة على المؤسسات الاقتصادية العمومية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

يخضع مجلس المحاسبة حاليا في تسييره للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي يخوله صلاحيات إدارية وقضائية وبمنحه اختصاص شامل للرقابة على كل الأموال العمومية.[36]

ب. تشكيلة مجلس المحاسبة:

* **النظارة العامة:** يسند دور النيابة العامة إلى الناظر العام ويساعده في ذلك حاليا أربعة نظار.

تحدد المادة 43 من الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 مهام الناظر العام والتي تتمحور في ممارسة الرقابة على شروط تطبيق القوانين والأنظمة سارية المفعول داخل المجلس.

وفي هذا الصدد:

- يسهر على تقديم الحسابات بانتظام وفي حالة تأخر أو رفض أو تعطيل يطلب الناظر العام تطبيق الغرامة في الحالات المنصوص عليها في الأمر 95-20 سابق الذكر المعدل والمتمم.
- يطلب التصريح بالتسيير الفعلي ويلتمس غرامة على التدخل في وظيفة المحاسب العمومي.
- يطلب تنفيذ الإجراءات القضائية فيما يخص الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.
- يحضر أو يكلف من يمثله في جلسات التشكيلات القضائية للمجلس التي يعرض عليها استنتاجاته المكتوبة وعند الاقتضاء ملاحظاته الشفوية.
- يتابع تنفيذ قرارات مجلس المحاسبة ويتأكد من مدى تنفيذ أوامره.
- يتولى العلاقات بين مجلس المحاسبة والجهات القضائية ويتابع النتائج الخاصة بكل ملف كان موضوع إرسال لها.
- يمارس الناظر العام النيابة العامة عن طريق تسخيرات واستنتاجات كما أنه عضو في لجنة البرامج والتقارير وعضو في مجلس قضاة مجلس المحاسبة.

* **الغرف الوطنية:**

تحدد المادة 10 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة مجالات تدخل الغرف ذات الاختصاص الوطني تباعا.

ويحدد القرار المؤرخ في 16 جانفي 1996 الصادر عن رئيس مجلس المحاسبة إضافة إلى مجال التدخل بالنسبة للقطاعات المسجلة في كل غرفة وطنية يحدد رقابة هذه الغرف على المؤسسات والهيئات العمومية بكل أنواعها التي تخضع للوزارة المعنية أو تتلقى مساعدات مالية مسجلة باسمها. كما يسند هذا القرار رقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية التي يرتبط نشاطها بقطاع هذه الوزارة إلى فرع الغرفة الوطنية المختصة تجاه تلك الوزارة (المصالح المركزية واللامركزية والمصالح الخارجية)،

ووسعت الأحكام الجديدة للأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 المعدل والمتمم للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 مجال رقابة الغرف إلى رقابة تسيير الشركات والمؤسسات والهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات أو الهيئات الأخرى بصفة مشتركة أو فردية مساهمة بأغلبية في رأس المال أو سلطة قرار مهيمنة.

وتحدد المادتان 1 و2 من القرار المؤرخ في 16 يناير 1996 المذكور أعلاه مجالات تدخل مجلس المحاسبة وتضبطان انقسامها إلى فروع وتحدد قطاعات تدخل فرع.

تحدد المادة الأولى والمادة 2 من القرار المؤرخ في 16 جانفي 1996 سابق الذكر مجال تدخل غرف المجلس المحاسبة وكذا تقسيمها إلى فروع وكذا قطاعات تدخل كل فرع.

بالنسبة للغرف الوطنية وعددها ثمانية (8) يوزع مجال تدخل كل غرفة منها على فرعين كما يلي:

جدول رقم (05): الغرف الوطنية لمجلس المحاسبة.

الغرف الوطنية	الفرع الأول	الفرع الثاني
المالية	– الوزارة المكلفة بالمالية (باستثناء محاسبي الدولة)	– محاسبو الدولة (ما عدا محاسبي البريد والمواصلات)
السلطة العمومية والهيئات الوطنية	- رئاسة الجمهورية - مصالح رئيس الحكومة - الوزارتان المكلفتان بالدفاع الوطني والداخلية - الهيئات الوطنية	– الوزارتان المكلفتان بالشؤون الخارجية والعدل
الصحة والشؤون الاجتماعية والثقافية	الوزارات المكلفة بالصحة والعمل والشؤون الاجتماعية والتكوين المهني والمجاهدين	- الوزارات المكلفة بالاتصال والثقافة والشبيبة والرياضة
التعليم والتكوين	الوزارتان المكلفتان بالتربية الوطنية والشؤون الدينية	- الوزارة المكلفة بالتعليم العالي والبحث العلمي
الفلاحة والري	- الوزارة المكلفة بالفلاحة والغابات	- الوزارات المكلفة بالري والصيد البحري
المنشآت القاعدية والنقل	- الوزارات المكلفة بالأشغال العمومية والتعمير والبناء والسكن والتهيئة العمرانية	- الوزارة المكلفة بالنقل
التجارة والبنوك والتأمينات	- الوزارة المكلفة بالتجارة	- البنوك والمؤسسات المالية ومؤسسات التأمين والشركات القابضة العمومية
الصناعات والمواصلات	- الوزارات المكلفة بالصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والسياحة والصناعة التقليدية	- الوزارتان المكلفتان بالطاقة والبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية

;vue le /https://www.ccomptes.dz/fr/presentation/chambres-de-controle : Source 06/09/2021

* **الغرف الإقليمية:**

تكلف الغرف ذات الاختصاص الإقليمي في دائرة اختصاصها الجغرافي برقابة الحسابات وتسيير الجماعات المحلية والهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة التابعة له.

بناء على قرار رئيس مجلس المحاسبة وبعد أخذ رأي لجنة البرامج والتقارير يمكنها أن تكلف بمساعدة الغرف ذات الاختصاص الوطني في تنفيذ عمليات الرقابة المسجلة في برنامج نشاطها السنوي (المادة 31 مكرر من الأمر رقم 10-02 المتعلق بمجلس المحاسبة).

كذلك الأمر بالنسبة للهيئات الأخرى التي تتلقى أموالا عمومية حيث تكون الرقابة الممارسة عليها اختيارية كتسيير المساهمات العمومية للهيئات التي تملك فيها الجماعات جزء من رأس المال الاجتماعي أو تلك التي تسير أنظمة إجبارية للتأمين والحمايـة الاجتماعية وأخيرا تلك التي تلجأ إلى التبرعات من أجل دعم القضايا الإنسانية والتربوية والعلمية.

تحدد المادة 11 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 عواصم الولايات التي تقام فيها الغرف ذات الاختصاص الإقليمي.

يوزع مجال تدخل كل غرفة من الغرف الإقليمية وعددها تسعة (9) المنصوص عليها في المادة 11 سابقة الذكر بموجب المادة 3 من القرار المؤرخ في 16 جانفي 1996 الصادر عن رئيس مجلس المحاسبة الذي يقسم مجال التدخل الإقليمي إلى فرعين كما يلي:

الجدول رقم (06): الغرف الاقليمية لمجلي المحاسبة.

الغرف الإقليمية	الفرع الأول	الفرع الثاني
عنــابة	عنابة، سكيكدة، الطارف	قالمة، سوق أهراس، تبسة، أم البواقي
قسنطينة	قسنطينة، ميلة، جيجل	باتنة، بسكرة، سطيف، خنشلة
تيزي وزو	تيزي وزو، بجاية، بومرداس	برج بوعريريج، مسيلة، البويرة
البليـدة	البليدة، عين الدفلى، مدية	شلف، جلفة، تيسمسيلت
الجزائـر	الجزائر	تيبازة
وهران	وهران، مستغانم	غليزان، معسكر، سعيدة
تلمسان	تلمسان، سيدي بلعباس	عين تموشنت، تيارت
ورقلــة	ورقلة، غرداية، الأغواط	إليزي، الوادي، تمنراست
بشــار	بشار، تندوف	أدرار، البيض

Source : https://www.ccomptes.dz/fr/presentation/chambres-de-.controle/#territoriales-rooms; vue le 06/09/2021

هذه المادة نفسها تشير إلى أن كل فرع غرفة إقليمية يراقب الجماعات المحلية التي تدخل ضمن اختصاصه والمؤسسات والهيئات العمومية بكل أنواعها التابعة لهذه الجماعات أو التي تتلقى مساعدات مالية مسجلة باسمها وكذا المؤسسات العمومية المحلية.

* **غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:** إن غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية هي تشكيلة متخصصة في مجلس المحاسبة مكلفة بالتحقيق والحكم في الملفات التابعة لمجال اختصاصها.

يتم إخطارها من طرف التشكيلات الداخلية لرقابة مجلس المحاسبة أو من طرف السلطات العمومية وأجهزة الرقابة والتفتيش الخارجية في حالة ما إذا سجلت مخالفات أو وقائع من شأنها تبرير استخدام صلاحياتها القضائية.

تبث غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية طبقا للمادتين 88 و91 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة في مسؤولية الأعوان في حالة ارتكاب مخالفات لقواعد الانضباط لا سيما الأخطاء أو المخالفات التي تشكل خرقا صريحا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية وتلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية.

تتشكل غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية علاوة على رئيسها من قضاة منهم ستة (6) مستشارين على الأقل. وللبث بطريقة سليمة لابد من اجتماع على الأقل أربعة قضاة بالإضافة إلى رئيس الغرفة. كما تزود الغرفة بكتابة ضبط وأمانة.

تكون قرارات التي تصدرها الغرفة قابلة للاستئناف أمام تشكيلة كل الغرف مجتمعة لمجلس المحاسبة.

ت. مهام مجلس المحاسبة:

يمكن تقسيم مهام المجلس إلى ثلاث أنواع كما يلي:

➢ **النشاطات الإدارية:**[37] يتمتع مجلس المحاسبة بصلاحيات واسعة في مجال الرقابة.

✓ **التحقق والتقييم:** يتحقق مجلس المحاسبة من شروط استخدام الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية على مستوى الهيئات الخاضعة لرقابته ويقيم تسييرها ويتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية مع القوانين والأنظمة المعمول بها.

✓ **التعزيز والترقية:** يهدف مجلس المحاسبة من خلال رقابته إلى:

- شجيع الاستخدام الصارم والفعال للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية.
- ترقية إجبارية تقديم الحسابات والشفافية في تسيير الأموال العمومية.
- المشاركة في الوقاية ومكافحة الاحتيال والممارسات غير القانونية وغير الشرعية: يساهم مجلس المحاسبة في إطار صلاحياته في تعزيز الوقاية ومكافحة مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل خرقا للأخلاقيات وواجب النزاهة أو تلحق ضررا بالخزينة أو الأموال العمومية.

- يمارس مجلس المحاسبة صلاحياته الإدارية من خلال رقابة نوعية التسيير من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد.

✓ **الرقابة والتقييم:** يتولى مجلس المحاسبة في إطار ممارسته لصلاحياته الإدارية رقابة وتقييم على مستوى الهيئات الخاضعة لرقابته:

- لاستخدام الجيد للموارد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية.
- نوعية تسيير هذه الهيئات من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد بالنظر للأهداف والوسائل المستخدمة.

✓ **التأكد:** يتأكد مجلس المحاسبة:

- من مطابقة العمليات المالية والمحاسبية للهيئات الخاضعة لرقابته مع القوانين والأنظمة المعمول بها.
- وجود آليات وإجراءات الرقابة والمراجعة الداخليين وملائمتها وفعاليتها وفعليتها.

✓ **التوصية:** يوصي مجلس المحاسبة في نهاية تحرياته وتحقيقاته باتخاذ أي تدابير تحسين يراها ضرورية.

➢ **النشاطات القضائية:**[38] يمارس مجلس المحاسبة صلاحياته القضائية عن طريق إصدار القرارات في حالة تصفية حسابات المحاسبين العموميين وتقديم الحسابات والانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بمناسبة ارتكاب الأخطاء من قبل المسيرين.

✓ **التأكد من احترام الأحكام القانونية والتنظيمية:** يتأكد مجلس المحاسبة من احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها على مستوى المنظمات الخاضعة لرقابته فيما يتعلق:

- تقديم الحسابات.
- تصفية حسابات المحاسبين العموميين والمحاسبين الفعليين.
- الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.

✓ **فرض العقوبات:** يفرض مجلس المحاسبة عقوبات على الأخطاء والمخالفات المثبتة أثناء ممارسة صلاحياته القضائية.

ويحتفظ مجلس المحاسبة لاستنتاجاته بالنتائج القضائية في الحالات المنصوص عليها في الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة.

➢ **النشاطات الأخرى:**[39] تتمثل في:

✓ **إعداد تقرير سنوي:** يعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا يلخص فيه جميع استنتاجاته وملاحظاته التي يراها مفيدة ويوجهها إلى رئيس الجمهورية.

✓ **التقييم:** يستشار مجلس المحاسبة بشأن المشاريع التمهيدية لقوانين ضبط الميزانية ويعد في هذا الشأن تقريرا تقييميا يرسله إلى الحكومة. كما يمكن استشارة مجلس المحاسبة بشأن المشاريع التمهيدية للنصوص المتعلقة بالمالية العامة.

✓ **تقييم البرامج والسياسات العمومية:** يشارك مجلس المحاسبة من أجل تحقيق أهداف المصلحة الوطنية والملتزم بها بصفة مباشرة أو غير مباشرة من قبل مؤسسات الدولة أو الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته يشارك في تقييم البرامج والسياسات العمومية على المستويين الاقتصادي والمالي والتي باشرتها السلطات العمومية.

- ✓ **الإخطار عن طريق الإجراء الاستعجالي:** عندما يرى مجلس المحاسبة أن الوقائع أو الوضعيات أو المخالفات المشار إليها في المادتين 24 و25 من النظام الداخلي للمجلس يجب أن تعرض على السلطات السلمية أو الوصية فإن رئيس مجلس المحاسبة يقوم بإخطار هذه الأخيرة عن طريق الإجراء الاستعجالي.
- ✓ **إصدار المذكرات المبدئية:** يقوم رئيس مجلس المحاسبة عن طريق إصدار مذكرات مبدئية بإبلاغ السلطات الوصية للمصالح أو الهيئات التي تمت مراقبتها بالنقائص الملاحظة فيما يتعلق بتطبيق النصوص التي تنظم تسيير الأموال العمومية.
- ✓ **إثارة أي مسألة ذات أهمية خاصة:** يبلغ مجلس المحاسبة رئيس الجمهورية بأي مسألة ذات أهمية وطنية.
- ✓ **دراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية:** يمكن لرئيس الجمهورية ورئيس مجلس الأمة ورئيس المجلس الوطني والوزير الأول أن يطلبوا من مجلس المحاسبة دراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية والتي تدخل في نطاق اختصاصه.

الفصل السادس: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين CN-ONEC

1. تعريف المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:

هو عبارة عن هيئة محاسبية تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين للممارسة مهنة الخبير المحاسبي حسب الشروط التي يحددها القانون، حيث تعمل هذه الهيئة بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية.

2. تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:

يقع مقره في الجزائر العاصمة ويمكن نقل مقره إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية، ويتشكل المصف الوطني للخبراء المحاسبين من تسع (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف، حيث يتم انتخاب الأعضاء عن طريق الاقتراع السري، والتسع أعضاء المنتخبون هم من الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي: رئيسا، أمين عام، أمين خزينة، ويوزع الستة أعضاء الباقون حسب العد التنازلي للأصوات، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يختار الفائز الأقدم في المهنة.

❖ **الرئيس:**

- تمثيل المصف في جميع الأعمال وأمام العدالة.
- يقوم بتمثيل المجلس في جميع اعمال الحياة المدنية وأمام غرفة العدالة؛
- يضمن تنظيم القرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمصف؛
- يرسل لممثل الوزير المكلف بالمالية مشروع جدول الأعمال وكذا الوثائق المتعلقة به خمسة عشر (15) قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس؛

❖ **الأمين العام:**

- يقوم بتحرير محضر اجتماع المجلس والذي يوقعه الرئيس وممثل الوزير المكلف بالمالي؛
- تسجيل أسماء الحاضرين في الاجتماع الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل الوزير المكلف بالمالية.

❖ **أمين الخزينة:**

- هو المؤتمن عبلى جميع أملاك المنقولة وغير المنقولة للمصف؛
- إعداد مشروع الحسابات السنوية ومشروع الميزانية؛
- يضمن تحصيل الاشتراكات وكل المبالغ المستحقة للمجلس ويصدر وصلا بذلك؛
- إعداد التقرير المالي وعرض حسابات المجلس على المجلس الوطني للمحاسبة في نهاية كل سنة.

توقع كل الوثائق الصادرة عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين من طرف رئيسه والأمين العام وفي حالة غياب أحدهما يتم تعويضه بأمين الخزينة.

ينتخب أعضاء المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين لمدة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن للمنتخب أن يقدم ترشحه مرة ثانية إلا بعد انقضاء مدة ثلاث سنوات أخرى.

يتم تعيين ثلاث أعضاء من المصف في تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

والجدول التالي يوضح تشيكلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين لسنة 2022:

الاسم واللقب	الصفة
عبد الكريم بهوش	رئيس المجلس
عقلي تودار	أمين عام
محمد البشير بن منصور	أمين خزينة
لخضر سنينة	أعضاء بالمجلس
سهيلة لونيسي	
ياسين بولحدور	
لطفي باي	
الصادق عبد الوهاب	
سمير بلخيري	

المصدر: http://www.cn-onec.dz/index.php/2-non-categorise/25-les-membres-du-conseil، اطلع عليه يوم 17 مارس 2022.

3. مهام وصلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف؛

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة مرفوقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في المنظمات الجهوية والدولية التي تمثل المهنة؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف.

4. نفقات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:

تغطى نفقات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين بواسطة اشتراكات يتحملها المهنيون سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين مسجلين في الجدول، وتحدد قيمة هذه الاشتراكات سنويا من طرف الجمعية العامة، حيث يجب على المهنيين التسديد الإجباري تحت طائلة عقوبة التوقيف أو الشطب.

5. تعريف الخبير المحاسبي:

حسب المادة 18 من القانون 01/10 المذكور سابقا يعتبر خبيرا محاسبيا كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية، كما يمكنه أيضا مسك وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل، ويؤهل لممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

6. مهام الخبير المحاسبي:

حسب نص المادة السابقة الذكر يمكن استخلاص أهم المهام الموكلة للخبير المحاسبي كما يلي:

- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة؛
- مسك وفتح ومركزة وضبط ومراقبة محاسبة المؤسسات؛
- التدقيق المالي والمحاسبي للشركات وهو المؤهل الوحيد للقيام بذلك؛
- تقديم استشارات للشركات في المجال المالي والاقتصادي؛
- اعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم وتصرفاتهم على المهنة.

ولممارسة مهنة الخبير المحاسبي يجب توفر الشروط التالية:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بها في المجال، تمنح من معهد متخصص التابع لوزارة المالية أو معاهد معتمدة من طرفه؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق السياسية والمدنية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنحة أو جناية مخلة بشرف المهنة؛

- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- أن يؤدي اليمين التالي: **"أقسم بالله العلي العظيم، أن أقوم بعملي أحسن قيام، وأتعهد أن أخلص في وظيفتي وأن أكتم سر المهنة، وأسلك سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"** أمام المجلس القضائي بعد الاعتماد وقبل التسجيل في جدول المصف.

7. مسؤوليات الخبير المحاسبي وعقوبات تقصيره في أدائه لمهامه:

يتحمل الخبير المحاسبي المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في قيامه بمهامه، حيث يتحمل المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في: الإنذار؛ التوبيخ؛ التوقيف لمدة أقصاها ستة أشهر؛ الشطب من الجدول، ومكن للمعني تقديم طعن أما الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

ويعاقب كل من يمارس هذه المهنة بصفة غير شرعية

- كل شخص غير مسجل في الجدول نهائيا؛
- تم توقيفه مؤقتا؛
- أو تم شطبه من الجدول؛
- كل شخص ينتحل صفة خبير محاسبي أو تسمية شركة خبرة، أو أي صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة.

يعاقب بغرامة مالية تقدر ب 500.000 دج إلى 2.000.000 دج في المرة الأولى وفي حالة التكرار يتم معاقبته بالحبس لمدة ستة أشهر ومضاعفة الغرامة المالية.

الفصل السابع: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات CN-CNCAC

1. تعريف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

هو عبارة عن هيئة محاسبية تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين المؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون.

2. تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من تسع أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويتم انتخاب أعضائه عن طريق الاقتراع السري، والتسع أعضاء المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي: رئيسا، أمينا عاما، أمينا للخزينة، كما ذكر سابقا بالنسبة للمصف الوطني للخبراء المحاسبي، ويوزع الستة الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.

ينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن الترشح مجددا عند نهاية العهدة الثانية إلا بعد انقضاء ثلاث سنوات أخرى.

والجدول الموالي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لسنة 2022:

الاسم واللقب	الصفة
مرحوم محمد الحبيب	رئيس المجلس
يحياوي محمد	أمين عام
بدلة سعيد	أمين خزينة
حرباوي محمد	أعضاء بالمجلس
بليلات عبد الحفيظ	
عبوديل جمال	
بن منصور يوسف	
بورنان شريف	
عون الله نور الدين	

المصدر: https://cn-cncc.dz/qui-sommes-nous/، تم الاطلاع عليه يوم 17 مارس 2022.

3. مهام وصلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- الإنخراط في المنظمة الجهوية أو دولية تمثل مهنة محافظي الحسابات بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمهنة محافظ الحسابات؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقدرة من طرف الجمعية العامة.

4. نفقات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تغطى نفقات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بواسطة اشتراكات يتحملها المهنيون سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين مسجلين في الجدول، وتحدد قيمة هذه الاشتراكات سنويا من طرف الجمعية العامة، حيث يجب على المهنيين التسديد تحت طائلة الشطب أو التوقيف.

5. تعريف محافظ الحسابات:

عرفت المادة 22 من القانون 01/10 محافظ الحسابات على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

ونستطيع تعريفه أيضا بأنه "ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني وحجمها وذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين، كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها، والهدف من كل هذا إعطاء رأي فني محايد حول مدى سلامة القوائم المالية".[40]

وقد فرض المشرع الجزائري على معظم الشركات الاقتصادية مراقبة قانونية مستقلة مكلفة أساسا بالتصديق على صحة ودقة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات الموجودة في التقارير دون التدخل في تسيير المؤسسات.[41]

إذ أنه يمكن القول أن محافظ الحسابات هو شخص محترف ومؤهل ذو كفاءة واستقلالية تامة، يقوم بفحص القوائم المالية النهائية لترجمة الوضعية المالية للمؤسسة، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد ومستقل حول مصداقية وشرعية المعلومات، يقوم هذا الرأي في شكل تقرير مكتوب إلى الجهات التي قامت بتعيينه.

6. مهام محافظ الحسابات:

دون الإخلال بمبدأ عدم التدخل في التسيير، يتمتع محافظ الحسابات بمهام واسعة والتي تتمثل في:

- إثبات شرعية وصدق الحسابات؛
- تحرير وإعداد تقارير ثم المصادقة عليها؛
- إعلام كل الجهات التي يخصها أمر المراقبة بأية معلومة يجدها ضرورية.

أ. إثبات شرعية وصدق الحسابات:

بحيث يجب عليه التأكد من أن كل الحسابات السنوية للمؤسسة المعنية مستوفية لكل الشروط المنصوص عليها في القانون، والتي تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

ب. تحرير وإعداد التقارير ثم المصادقة عليها:

حيث يلتزم بتقديم تقاريره إلى الجمعية العامة حتى يتسنى لأعضاء الشركة معرفة الوضعية المالية لشركتهم وهذا عبر التقرير السنوي العام والتقارير الخاصة (إبداء رأيه الفني المحايد)، وعن المصادقة؛ فقد يصادق محافظ الحسابات على التقرير العام بدون تحفظ، كما يمكنه أن ينوه إلى بعض التحفظات تكون محل إعلام لكل أعضاء الشركة، أو يرفض المصادقة مع التعليل حتى يتسنى للقائمين بالإدارة تدارك أخطائهم وتصحيحها.

ت. إعلام كل الجهات التي يخصها أمر المراقبة بأية معلومة يجدها ضرورية:

أوكلت لمحافظ الحسابات مهمة التفتيش والتحقق من كل صغيرة وكبيرة في المؤسسة المعين بها وإعلام الشركاء والسلطات العمومية "وكيل الجمهورية" بنتيجة ما توصل إليه.

* **إعلام الشركاء:** عن أي نقص من شأنه أن يعرقل استمرار الشركة؛

* **إعلام وكيل الجمهورية:** لقد حرص المشرع الجزائري على أن يكون للقضاء دور هام في مراقبة حياة الشركة، فألزم محافظ الحسابات بأن يخطر وكيل الجمهورية بكل ما من شأنه أن يعد خرقا للقانون التجاري وكل القوانين المنظمة للمهنة.

7. شروط تعيين محافظ الحسابات:

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط المنصوص عليها في المادة السادسة من القانون 08/91 المذكور سابقا المتلق بالمهنة والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- توفر الشهادة المشترطة قانونا والمتمثلة في الحصول على شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية فرع العلوم المالية، ثم إجراء تربص أو تدريب علمي لمدة سنتين مكملا للعملية التعليمية لأنه مساعد للمتربص في معرفة كيفية تطبيق المعرفة التي اكتسبها على أرض الواقع، ويزود الطالب بالمهارات والخبرات اللازمة للممارسة المهني، وبعد انتهاء فترة التربص يتم إجراء امتحانات كتابية وشفهية لقياس مدى فهم المترشح واستيعابه لهيكل المعرفة المهنية ومدى تفهمه لظروف وبيئة الممارسة المهنية، ومدى قدرته على إصدار حكم مهني سليم بغض النظر عن ما يقابله من مشاكل مهنية، والهدف من هذه الامتحانات المهنية أنها تتضمن شقا نظريا يختص بالمعرفة العلمية النظرية وشقا عمليا يهتم بفنون ومهارات العلمية والميدانية؛

كما حددت المادة السادسة من القانون 01/10 المنظم للمهنة الشروط الواجب توافرها في أي شخص في نيته ممارسة مهنة محافظ الحسابات ونوردها فيما يلي:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بها في المجال، تمنح من معهد متخصص التابع لوزارة المالية أو معاهد معتمدة من طرفه؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق السياسية والمدنية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنحة أو جناية مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- أن يؤدي اليمين التالي: "أقسم بالله العلي العظيم، أن أقوم بعملي أحسن قيام، وأتعهد أن أخلص في وظيفتي وأن أكتم سر المهنة، وأسلك سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد" أمام المجلس القضائي بعد الاعتماد وقبل التسجيل في جدول الغرفة.

8. مسؤوليات محافظ الحسابات:

* **المسؤولية المدنية:** ناتجة عن انحراف محافظ الحسابات عن السلوك الفني المألوف سواء تعلق الأمر بخطئه الشخصي أو خطأ أحد العاملين تحت إشرافه، فيكون في هذه الحالة مسؤولا عن هاته الأفعال، ويمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع عن نفسه هذه المسؤولية بإثبات وترفع الدعوى القضائية هذه أمام الجهة القضائية المختصة محل إقامته.

* **المسؤولية الجزائية:** يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني، ويعاقب القانون كل من يمارس المهنة بصفة غير قانونية، ويمكن أن يتعلق هذا التقصير بعدة مخالفات سواء من وجهة نظر التزاماته أو من وجهة نظر الشركات التجارية، بصفة مباشرة أو بصفة غير مباشرة، مثل التواطؤ في حالة ارتكاب المسيرين للجنح وعدم الكشف عنها للجهات المعنية، وحسب ما نصته عليه المواد 829،830،837 من القانون التجاري الجزائري من جهة من هو مسؤول، ويمكن للقاضي تقرير إحدى العقوبتين الحبس أو الغرامة المالية أو كلاهما حسب خطورة الجنحة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات.[42]
* **المسؤولية الانضباطية (تأديبية):** حسب المادة 53 من القانون 91-08 ، يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام لجنة الانضباط والتحكم في المجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالاليتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني وأخلاقي في قواعد المهنة، ومن بين هذه المخالفات ما يلي:
  - خرق القانون والقواعد المهنية؛
  - التقصير المهني أو التهاون في أداء وظائفه؛
  - السلوك غير المتلائم المتعارض مع النزاهة وشرف المهنة؛

وتتمثل العقوبات التأديبية في:

- الإنذار، التوبيخ، الاقصاء المؤقت لمدة 6 أشهر، الشطب من الجدول.

كما يمنع محافظ الحسابات من:[43]

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

9. أتعاب محافظ الحسابات:

تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما كان شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفعة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب أتعابه على أساس النتائج المالية المحققة من المؤسسة المعنية، وقد تتخذ الأتعاب التي يتلقاه محافظو الحسابات الأشكال التالية:[44]

- **الأتعاب الثابتة:** هي الأتعاب التي تحدد سلفا كمبلغ غير قابل للزيادة؛

- **الأتعاب المتغيرة:** ويتم تحديدها وفقا للوقت الذي يقضيه محافظ الحسابات أو مساعديه في ملية المراجعة.
- **الأتعاب الشرطية:** ويتوقف تحديدها على النتائج المستقبلية، ومثل هذه الأتعاب مخالفة لآداب المهنة، إلا إذا توقفت على النتائج الضريبية، فهنا تكون التحقيقات من عمل مصلحة الضرائب ولا علاقة للمحافظ بها.

كما حدد المشرع سلم لأتعاب محافظ الحسابات وحدد فيه قاعدة الحسابات وكيفية تطبيقها.

10.تقارير محافظ الحسابات:

تقرير محافظ الحسابات عبارة عن: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا إبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليها، كنص الفحص الانتقادي المنظم الأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات الحسابية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي، وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات الاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق".[45]

تعتبر تقارير المدقق الخارجي الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الدوائر المختلفة التي يخدمها المدقق كدوائر الدولة، المنشآت بمختلف نشاطاتها، المنشآت المالية،...وغيرهم لأن هذه الفئات تولي تقارير المدقق عناية فائقة حيث يعمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها الحالية منها والمستقبلية.[46]

ينظر إلى تقارير المدقق الخارجي "كمنتج نهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للمنشأة،[47] وهي وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد للمدقق على القوائم المالية مجال التدقيق الخارجي إلى مستخدمي التقارير.

التقرير هو خلاصة ما تم التوصل إليه محافظ الحسابات من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المنشأة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي البد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية محافظ الحسابات، هناك من يرى أن تقارير المدقق في جوهرها هي عبارة عن "رأي معطى بشكل ملائم يمكن الاعتماد عليه، هذا الرأي يشهد بأن الحسابات المعنية يمكن الاعتماد عليها، ويجب صياغة هذا الرأي باستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة"

11. أنواع تقارير محافظ الحسابات:[48]

في قرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 يحدد محتويات تقارير محافظ الحسابات في الجريدة الرسمية العدد 24 المؤرخة في 30 أفريل 2014 تحدث المادة 01 و02 على تحديد محتويات معايير التقرير لمحافظ الحسابات ومحتوياتها في الملحق التي يجب على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار مهامه.

- **معيار تقرير عن الرأي حول القوائم المالية:**

يهدف المعيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

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

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

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

حدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبة المنصوص في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من القوائم المالية الخمس، يتم توقيعها من قبل مسؤول التسيير المؤهل، يتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات، تتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة.

لا يسر رأي محافظ الحسابات، إلا على حسابات السنة المالية المعنية، وحتى تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة كما نص عليه القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، حيث يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية كل من اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول، وعنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظ الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ اقفال دقيق.

❖ **التقرير العام للتعبير عن الرأي:**

في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بـالتذكير بطريقة وتاريخ تعيينه، التعريف بالشركة المعنية، وذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية، والإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان، التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية، التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية، وأخيرا تحديد إذا تم إرفاق التقرير بكل القوائم المالية عند الاقتضاء.

ويقوم محافظ الحسابات بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعيار المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية، كما يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة.

- **رأي بالقبول:**

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة

لوضعية المالية وضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند الكيان عند نهاية الدورة، وتتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية المعدة التي تفسرها.

يمكن لهذا الرأي أن برفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، موجهة إلى 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 وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية السنة المالية.

يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

- **رأي بالرفض:**

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة، قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

فقرة الملاحظات:

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

❖ **المراجعات والمعلومات الخاصة:**

يتمحور هذا الجزء المعنون بالمراجعات والمعلومات الخاصة حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة.
- المخالفات والشكوك التي تؤثر على الحسابات السنوية.
- المعلومات التي بموجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

ويؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره خمسة وأربعين يوما من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جها التسيير المؤهل، ويشترط أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء من مهمة الرقابة.

وإذا تعلق الأمر بشركة محافظي 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 إعداد هذا التقرير.

يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك، في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين، وفي حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين، يدلي كلٍ محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.

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

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

لا يختلف تقرير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، عن التقرير العام، في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في التعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.

يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية والتقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومات.

- **معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:**

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

تعد الاتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو عن طريق وسيط، بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين: رئيس مجلس إدارة الشركة، الرئيس المدير العام للشركة، أحد متصرفيها، عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة، ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين، الأشخاص المعنويون المتصرفون، المسيريون والمسيرون المتضامنون، المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

يعد التبليغ الإجباري من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة الاجتماعية وإلى محافظ الحسابات بقائمة وموضوع الاتفاقيات المنظمة المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جاري بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان وأنشطته.

يمكن لمحافظ الحسابات أيضا أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنين ويمكنه تشكيل اتفاقيات منظمة، كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له، إذا تم إخطار محافظ الحسابات بإتفاقيات أو قام باكتشافها يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص، طبقا لأحكام المادة 628 من القانون التجاري أو القوانين الأساسية وهي:

- عد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل.
- أسماء المتصرفين أو المدراء العامين المعنين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، والمسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص المعنين الآخرين المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية.
- طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات.
- ظروف إبرام هذه الاتفاقيات، لاسيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة، الرسوم والمعلومات المقدمة، آجال الدفع الممنوحة، الفوائد المشترطة والضمانات الممنوحة، وعند الاقتضاء، كل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين والشركاء أو المنخرطين بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تم تحليلها.

يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة، موجه الإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي استدعاءه للموافقة أو الفصل في تقريره، يتضمن هذا التقرير الخاص، الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي إكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه.

لا يقوم محافظ الحسابات في تقريره الخاص، بأي حال من الأحوال، أي رأي حول جدوى أو صحة ملائمة الاتفاقيات، كما يجب عليه أن يقوم بالتذكير في تقريره الخاص، بوجود اتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، والتي لا تزال سارية المفعول، وذلك بناء على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

ويشير في تقريره الخاص إذا تم إبلاغه باتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل، الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة وعلى الجهاز المؤهل لضمان إلغائها، إلى ظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص، وعندما يكتشف اتفاقية غير مرخصة أثناء مهمته فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية، بغرض تحديد ما إذا تعلق باتفاقية منظمة أو لا.

في حالة ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة، ضمن إحترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص، كما يقوم بإعداد التقرير الخاص نتيجة لذلك ويرسله الى الجمعية العامة العادية.

- **معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات:**

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، ويعتبر إعداد

كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس أو عشر أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

يتضمن هذا الكشف:

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها وصفتها، بإستثناء المصاريف غير الجزافية.
- التعويضات المدفوعة لأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا ويعد التقرير للمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية.

- **معيار التقرير الامتيازات الممنوحة للمستخدمين:**

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلقة بالامتيازات الممنوحة للمستخدمين الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، حيث يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية.

وتتمثل الامتيازات الخاصة النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الكيان التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة، بعد إعداد الكيان لكشف سنوي لامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تتم المصادقة على مبالغه الاجمالية من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته، وعند 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.

- **معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية:**

يهدف المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية، للسنوات الخمس الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.

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

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

- **معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:**

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.

ففي إطار مهمته العامة يطلع على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الاثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومات المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة، والجهاز التداولي المؤهل، استنادا لأشغال المنجزة من طرفه، ويتضمن التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم ارساله إلى الجمعية العامة:

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

- **معيار التقرير استمرارية الاستغلال:**

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرار الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ما ينص عليه القانون 07-11 ، والمرسوم التنفيذي رقم 08- 156.

ويحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي على التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما:

أ/ مؤشرات ذات طبيعة مالية:

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

- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون أفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية 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 المعتبرة لقيمة أصول الاستغلال.
- توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم.
- عدم القدرة على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.

ب/ مؤشرات ذات طبيعة عملية:

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

ج/ مؤشرات أخرى:

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

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

- يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، وبهدف متابعة الإستغلال.
- يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية و الملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال.
- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

ويتخذ إجراء إنذار المنصوص عليه في أحكام القانون التجاري، عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال.

- **معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان:**

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة باسهم الضمان التي يجب أن يحوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم

على الأقل 20% من رأس المال الاجتماعي ، كما يشير عند الاقتضاء على المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.

عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف المتصرفين وأعضاء مجلس المراقبة، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة، ويشير عند الاقتضاء إلى المخالفة في شكل تقرير، في أقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.

- **معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:**

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند رفع رأس المال الاجتماعي وكذا محتويات التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، فيتأكد من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل:

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

ويتضمن هذا التقرير المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولا سيما حول كيفيا تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب.
- استنتاجات تشير للملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

- **معيار تقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:**

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند تخفيض رأس المال الاجتماعي وكذا محتويات التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، فيدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد من :

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

ويتضمن هذا التقرير المعلومات التالية:

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

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

في حالة السماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.

في حالة إذا نتج تخفيض في رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.

- **معيار تقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:**

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتويات التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

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

حيث يقوم بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة الغير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عند استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالاصدار لاحقا، ثم يفحص احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة، وكذا احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصا حول أسباب الإصدار، وعند الاقتضاء، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا كيفيات تحديد سعر الإصدار لسندات رأس المال الواجب إصدارها، ويتأكد في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.

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

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.
- فقرة حول الفحوصات المنجزة
- إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة.
- استنتاجات مرفقة عند الاقتضاء مرفقة بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.

- الإشارة إلى استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار.
- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص.
- يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

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

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

➢ **معيار التقرير بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:**

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتويات تقرير، حيث يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، وتكفي للسماح بتوزيعها، ويحرر تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة.

يتضمن التقرير المنجز البيانات التالية:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات.
- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات.
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

➢ **معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:**

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة أخرى، وكذا محتويات تقرير محافظ الحسابات، إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.

التقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم يحتوى على المعلومات التالية:

- فقرة حول الواجبات المنجزة.

- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التأكيد من أن المبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.

➢ **معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:**

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحديد الفروع والمساهمات وشركات لمراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 26 مايو 2008 والعمليات المرتبطة بها، وكذا المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، حيث يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو إكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة، خلال الدورة وذلك بإبراز:

- الاسم والمقر الاجتماعي، رأس المال الاجتماعي، الحصة المكتسبة في رأس مال الكيان، تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الأجنبية عند الاقتضاء.

آجال إرسال تقرير محافظ الحسابات:

قرار مؤرخ في 12 يناير سنة 2014 يحدد كيفيات تسليم محافظ الحسابات[49] على الجمعية العامة العادية وذلك بتأكيده على مدة 15 يوما قبل إنعقاد الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة مقابل استلام وصل في المادة الثانية من القرار، كما أضاف بعض المعلومات في المادة الثالثة التي هي كالتالي:

يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل 45 يوما على الأقل من تاريخ إنعقاد الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة.

إن إصدار الرأي بالنسبة للمدقق يتأثر بالضغوط المفروضة عليه من مخالفات أو قيود أو تقصير أو مشاكل معينة. وهناك ثلاثة أنواع من المخالفات والتحفظات كما يلي:[50]

✓ **تحفظات خاصة بالتدقيق**: وهي القيود المفروضة علي المدقق والتي تتكون من:
  - القيود التي يفرضها المدقق علي نفسه،
  - القيود التي تفرضها المنشأة محل التدقيق،
  - القيود التي تفرضها الظروف غير العادية على المدقق.

✓ **تحفظات أو مخالفات محاسبية**: ناتجة عن عدم اقتناع المدقق بالآتي:
  - بمناسبة القواعد المحاسبية التي اختارتها الجهة محل التدقيق،
  - بمراعاة مبدأ الثبات في تطبيق القواعد المتبعة،
  - بعرض القوائم المالية والتقارير بصورة واضحة،
  - بمطابقة التقارير المالية لما هو مدون في السجلات والدفاتر.

✓ **مخالفات نظامية**: بسبب عدم الالتزام بالآتي:
  - القانوني الداخلي للمنشأة محل التدقيق،
  - النظام الإداري الداخلي للمنشأة محل التدقيق،
  - اللوائح والتعليمات والتأشيرات المنظمة للعمل داخل المنشأة،

- القوانين العامة المنظمة لأنشطة القطاعات المختلفة علي مستوى الدولة.

من ناحية أخرى علي المدقق أن يقيم بخبرته الأهمية النسبية لهذه المخالفات أو التحفظات أو الأخطاء أو المشاكل أو التقصير بتقسيمها إلي الأنواع التالية:

- ✓ **مخالفات وتحفظات بسيطة:** وهي التي لا تأثير لها وتكاد تكون معدومة وأهميتها النسبية صغيرة جدا بالنسبة لغيرها بحيث لا تؤثر علي القوائم والتقارير المالية، وبالتالي يمكن أن يذكرها أو يشير إليها المدقق في رأيه المهني.

- **التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها:**

❖ **التقرير العام:** هو التقرير الذي يعده المدقق تمشيا مع نصوص القوانين المنظمة للمنشآت، وغالبا ما يطلق على هذا النوع من التقرير تقرير الميزانية، يكون محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير عام، يثبت فيه أن ما جاء في تقارير المعدة مسبقا من طرف القائمين بالإدارة جاء وفقا للشروط المنصوص عنها قانونيا وكذلك عاكسا الصورة الحقيقية لوضعية المنشأة، ووجب على التقرير العام أن يكون مستوفيا جميع البيانات الأساسية والتي من شأنها أن تعطي لهذا التقرير تلك المصداقية والحجية أمام قارئيه، سواء تعلق الأمر بمعلومات تتعلق بحالة المنشأة أو بفروعها وكذا بكل ما من شأنه أن يفيد في عملية تقييم حالة المنشأة.

❖ **التقارير الخاصة:** إضافة إلى التقرير العام يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقاريره الخاصة ا تشديد منه على بعض المعاملات التي قد تحمل في طياتها أضرا ر للشركاء والمساهمين ، الأمر الذي يجعله يبدي رأيه في هاته المعاملات، وقد تكون هذه المعاملات عبارة عن: الاتفاقيات المبرمة ما بين المنشأة والمسيرين، تنازل المساهمين عن حق الأفضلية في الاكتتاب عند رفع رأس مال المنشأة، مشروع حفظ رأس مال المنشأة أو تحويل واندماج المنشأة، العمليات المتعلقة بمختلف أشكال القيم المنقولة.

- **التقارير من حيث محتويات التقرير:** يمكن تقسيم التقارير من حيث محتوياتها إلي الأنواع التالية:

❖ **تقارير مختصرة:** يطلق عليها البعض تقرير الميزانية، ويتكون هذا التقرير من جزأين هما، جزء خاص بفقرة النطاق ويبين فيها المدقق عملية التدقيق والغرض منها، والجزء الثاني هو فقرة الرأي وتتضمن الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات حول دفاتر المنشأة والقوائم المالية ونتيجة الأعمال خلال الفترة المالية محل التدقيق. يتضمن نموذج التقارير المختصرة القوائم المالية الأساسية والتي تتمثل في - :قائمة الميزانية، - قائمة ميزان المراجعة، -قائمة الأرباح المحتجزة، -قائمة التغير في رأس المال، - الملاحظات المرافقة للتقرير المالي والتي توضح السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد القوائم المالية، -الملاحظات التوضيحية المرافقة للتقرير المالي والخاصة بعناصر القوائم المالية.

❖ **التقارير المطولة:** هي تلك التقارير التي تعد لأغراض خاصة وتقدم الإدارة، ويتضمن هذا النوع من التقارير شرح مفصل وأمور لا يرد ذكرها في التقرير المختصر. ومن الأمثلة عليها التقارير الخاصة بشرح الأخطاء التي اكتشفها المدقق أثناء

عمله، توصيات المدقق بخصوص النظام المحاسبي لرفع كفاءته، تقديم التوصيات لتطوير نظام الرقابة الداخلية.

- **من حيث إبداء الرأي:** علي ضوء الرأي الذي يكون المدقق قد توصل إليه نتيجة تطبيقه لمعايير التدقيق وبذل العناية المهنية اللازمة فإنه أمام أربعة أنواع من التقارير هي:

❖ **الرأي المطلق:** يصدر المدقق هذا الرأي وذلك في حالة تحقق الشروط التالية تضمين كافة القوائم بالقوائم المالية، إثبات المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية التدقيق، جمع الأدلة الكافية والالتزام بمعايير العمل الميداني، تم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير.

❖ **الرأي المتحفظ:** يعتبر الرأي المتحفظ من أصعب المهام التي تقع على عاتق محافظ الحسابات، والتي يلجأ فيها إلى اعتماد أسلوب واضح لتبرير أسباب التحفظ بشكل محدود و دقيق لا يدعو إلى اللبس أمام المساهمين أو الغير عند قراءة التقرير.

❖ **الرأي السلبي:** يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم المنشآت بتنفيذ هذه التوصيات. إن التقرير السلبي المعاكس هو عكس التقرير النظيف أو بتحفظ، ويستخدم عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها تمثيلا عادلا وصادقا يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

❖ **الامتناع عن إبداء الرأي:** يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن المدقق الخارجي ال يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي: وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة المنشأة، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع المنشأة، وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد المنشاة كتعديها على حقوق الاختراع لمنشأة أخرى، أو قضية من عمال المنشأة يطالبون بدفع تعويضاتهم...وغيرها، في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية. في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها، عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك، غالبا ما تعود أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المدقق رأيه فيها.

يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقرير محافظ الحسابات تصرف هذا الأخير قبل 45 يوم على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العادية العادية أو الجهة المعينة المؤهلة، كما يجب على محافظ الحسابات أن يسلم هذه التقارير المنجزة من طرفه على الأقل 15 يوم قبل انعقاد الجمعية العامة العادية أو غير العادية وذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة مقابل وصل استلام.

12. أهمية تقرير محافظ الحسابات:

التقرير هو ملخص مكتوب يبدي فيه الشخص الذي تتوفر فيه مقومات عملية وشخصية معينة وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية والتي يحتاجها ويعتمد عيها مستخدموا هذه القوائم في اتخاذ القرارات المناسبة، ومن هنا يمكن إبرازأهمية هذا التقرير، فقد اهتمت الهيئات العلمية للمحاسبين والمدققين والتشريعات التي تتناول التدقيق لوضع معايير يجب مراعاتها عند اعداده، وتتمثل أهمية التقرير فيما يلي:

- يمثل التقرير خلاصة ما توصل إليه محافظ الحساباتن حيت عملية التدقيق تسمح له بالتعرف على كافة المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة والتي تنعكس في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي ومن ثم يكون هذا التقرير بمثابة كشف يقدم لكل من يهمه الأمر وبصفة خاصة ملاك المؤسسة والمستثمرين الأجانب.
- يتبر تقرير محافظ الحسابات الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق المهنية والجنائية، والوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائيا أو مدنيا؛
- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايذ للمدقق؛

وقد يستفيد من مخرجات التدقيق كل من المستثمرون الحاليون والمحتملون للحفاظ على أموالهم المستخدمة، وكذا إدارة المنشأة باعتباره كشهادة كفاءة وفعالية للقيام بالمهام الموكلة إليها، ضف إلى ذلك الدائنون والموردون الذين يمكنهم الاستفادة من هذه التقارير لمعرفة قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها كما العملاء والزبائن يستفدون منه لمعرفة مدى استمرارية المنشأة خاصة عند الارتباط بعميات طويلة الأجل، لا ننسى المقترضين ليتعرفو على سلامة الوضع المالي ضمانا لقروضهم ومساعدتهم في اتخاذ القرارات اللازمة، وكذا الجهات الحكومية لمساعدتهم في تنظيم نشاطات الحركات ووضع السياسات الضريبية وإعداد الاحصائيات المتعلقة بالدخل القومي، كما يمكن أن يستفيد المجتمع لتعزيز ثقتهم بالمعلومات المالية للمؤسسات التي تربطهم بها علاقات عمل.

13. خصائص تقرير محافظ الحسابات:

باعتبار أن تقرير محافظ الحسابات هو حلقة وصل بينه وبين الأطراف التي تهتم به، ومن المفترض أن يقوم مدقق الحسابات وهو بصدد اعداد تقريره أن قارئ هذا التقرير على دراية بالمؤسسة وقوائمها المالية، ومن الطبيعي أن تكون جميع العبارات الواردة فيه حقيقية ومدعمة بأوراق ثبوتية يحتفظ بها لمنع أي تأويل او تحريفغير مقصود.

ومنه يمكن أن نختصر الخصائص التي يتميز بها التقرير للرفع من جودته وصحته في مايلي:

* **الإيجاز:** يجب أن يكون التقرير مختصر دال لا يحمل جمل وعبارات غير مترابطة ولا يضمن التفاصيل الكثيرة التي تفقد القارئ تركيزه.
* **الوضوح:** يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح، ومفهوم لمستخدميه؛

* **الأهمية:** لذل يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن كل الجمل والعبارات التي ليس لها أهمية؛
* **الصحة والدقة:** كل المعلومات الواردة في التقرير يجب أن تكون دقيقة ومضبوطة ليتمكن الأطراف المستخدمون لها من الاستفادة منها؛
* **الترابط:** يقصد بها وجود علاقة ترابط بين جمل وعبارات التدقيق لتشجيع قارئه على إكمال الاطلاع عليه دوت تشتت أفكاره.
* **الصدق والأمان:** يجب أن لا يكون المدقق متحيز في تقريره لأي طرف وأن يوضع النتائج في تقرير بكل صدق وأمان.

14. مضمون تقارير محافظ الحسابات:

سيتم التطرق إلى ما يجب أن يحتويه التقرير من عناصر كما يلي:

* **عنوان التقرير:** يجب أن يعنون التقرير بعبارة "تقرير مراقب الحسايات" كي يتم تمييزه عن التقرير الصادر ن أطراف أخرى كتقرير مسير المؤسسة أو المراجعين الداخليين...الخ؛
* **وجهة التقرير:** إذ يجب أن يحتوي التقرير على الفئة المستهدفة والمعينة الموجه لها هذا التقرير، إذ يوجه عادة إلى المساهمين أو الشركاء، أعضاء مجلس الإدارة للمؤسسة المراجع حساباتها، والمستثمرين...الخ؛
* **الفقرة التمهيدية:** وهي الفقرة الأولى في تقرير المراجع ويجب أن تتضمن إشارة واضحة لكل من القوائم المالية التي تم مراجعتها، تاريخ المراجعة، مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولية مراجع الحسابات وابداء رأيه؛
* **فقرة النطاق:** وهي الفقرة الثانية في التقرير و تتضمن وصفا لنطاق التدقيق، أداء مدقق الحسابات، الهدف من تخطيط وتنفيذ التدقيق، وصف عملية التدقيق وأن أعمتل التدقيق التي قام بها توفر أساسا مناسبا لإبداء رأيه الفني.
* **فقرة التقرير:** وهي الفقرة الأخيرة في التقرير، وتتضمن الإشارة إلى رأي مدقق الحسابات على القوائم المالية ككل، وفقا لمعايير التدقيق المعمول بها والوانين السارية.
* **تاريخ التقرير:** عادة ما يقدم التقرير خلال الأشهر الثلاث الأولى من تاريخ نهاية السنة المالية.
* **عنوان محافظ الحسابات:** يحتوي التقرير إلزاما على عنوان معين لمحافظ الحسابات.
* **توقيع محافظ الحسابات:** يجب أن يوقع التقرير باسم محافظ الحسابات المعين لمراجعة القوائم المالية.

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن تعيين محافظ الحسابات إلا بعد مضي ثلاث سنوات أخرى، كما يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من آخر سنة مالية للعهدة الأخيرة، وليمكنه الاطلاع في أي وقت على السجلات المحاسبية والوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة العامل معها،، مع طلب توضيحات والقيام

بكل التفتيشات التي يراها لازمة وتساعده على أداء مهامه بكل شفافية، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة المراقبة خلال سنتين متتاليتين يتعين عليه إعلام وكيل الجمهورية المختص اقليميا.

الفصل الثامن: المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدينCN-ONCA

1. تعريف المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

هي عبارة عن هيئة محاسبية تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم أشخاص طبيعيين أو معنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها القانون.

2. تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

يتشكل المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين من تسع أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ويتم انتخاب أعضائه عن طريق الاقتراع السري، والتسع أعضاء المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي: رئيسا، أمينا عاما، أمينا للخزينة، ويوزع الستة الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.

ينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن الترشح مجددا عند نهاية العهدة الثانية إلا بعد انقضاء ثلاث سنوات أخرى.

والجدول الموالي يوضح تشكيلة المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين كما يلي:

الاسم واللقب	الصفة
البسقس مراد	رئيس المجلس
بوبير جلول	أمين عام
جليد طاهر	أمين خزينة
نقة ساسي	أعضاء بالمجلس
شرقي محمود	
زعامنة ليلى	
سحنون أسامة	
بورقة نصر الدين	
دوعة خالد	

المصدر: https://www.onca.dz/articles/151/497a9b47/liste-du-nouveau-conseil-national/، تم الاطلاع عليه يوم 17 مارس 2022.

3. مهام وصلاحيات المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- اقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة؛
- الانخراط في المنظمة الجهوية أو دولية تمثل مهنة محاسب معتمد بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمهنة محاسب معتمد؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقدرة من طرف الجمعية العامة.
- نفقات المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

تغطى نفقات المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بواسطة اشتراكات يتحملها المهنيون سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين مسجلين في الجدول، وتحدد قيمة هذه الاشتراكات سنويا من طرف الجمعية العامة، حيث يجب على المهنيين التسديد تحت طائلة الشطب أو التوقيف.

4. تعريف المحاسب المعتمد:

حسب المادة 41 من القانون 01/10 المذكور سابقا: " يعد محاسبا معتمدا كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط محاسبا وحسابات التجار والشركات والهيئات التي تطلب خدماته.

5. مهام المحاسب المعتمد:

حسب المادة السابقة الذكر يمكن استخراج أهم المهام التي يمكن للمحاسب المعتمد القيام بها وتتمثل في:

- مسك وفتح وضبط حسابات المؤسسات أو الهيئات التي تطلب خدماته؛
- إعداد كل التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها، ويمكنه مساعدة زبائنه في مختلف الإدارات؛
- يعرض المحاسب المعتمد الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر أو الشركة التي أسندت إليه مسك محاسبتها.

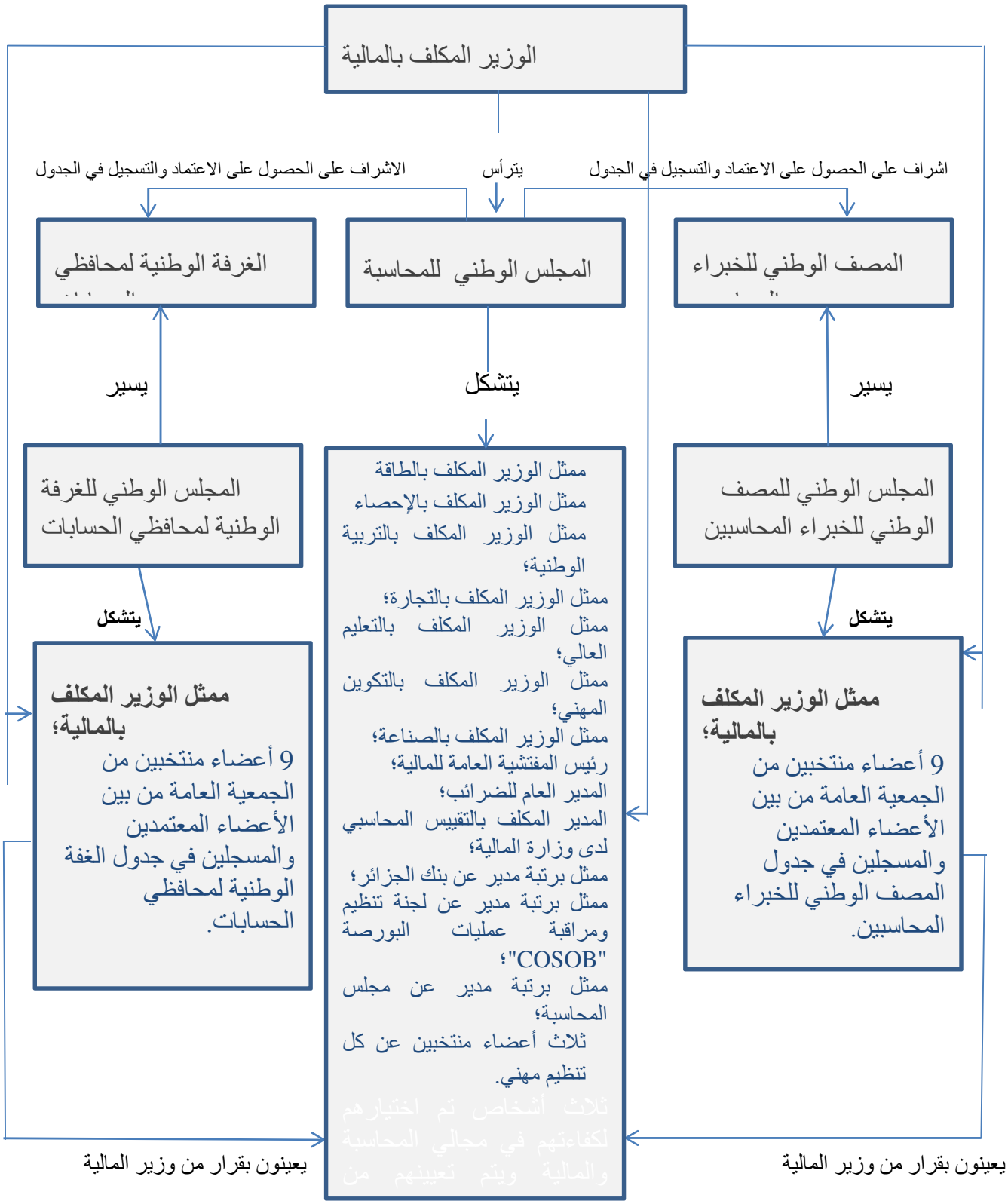
6. العلاقة بين الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر :

لقد كشفت الإصلاحات التي قامت الجزائر والتي مست مهنة التدقيق المحاسبي أن الهيئات التي تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق تقف أمام الرفع من مستوى المهنتين، لذا فقد قام المشرع الجزائري بإحداث تغيرات جذرية على تلك الهيئات حيث تم تغير هيكلتها تحت سلطة وزير المكلف بالمالية، ومن أهم ما تم تغييره ما يلي:

- إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة؛

- إحلال المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بثلاث هيئات جديدة: المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛ المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .

تعمل هذه الهيئات على تحسين من مستوى ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق وتقريب أداءها إلى المستوى الدولي، لكن نظرا لاهتمام هذا الموضوع بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي فسيتم غض النظر عن هيكلة ومهام المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وكذا علاقتها بباقي الهيئات، ولتبسيط العلاقة بين تشكيلة الهيئات الجديدة التي لها يد في تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، تم وضع الشكل الموالي:



المصدر: بهلولي نور الهدى، " أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسب وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016 -2017، ص 133.

الفصل التاسع: المعهد المتخصص في مهنة المحاسبة

1. تعريف المعهد المتخصص:

تم انشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة إذ أنه هيئة ومؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، يكلف المعهد بضمان التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة خبير محاسب وشهادة محافظ حسابات،[51]

2. مهام المعهد المتخصص:

ويتولى بالخصوص الآتي:[52]

- تنفيذ برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسبي وشهادة محافظ الحسابات؛
- ضمان التكوين المتواصل الموجه لمهني المحاسبة؛
- المساهمة في تطوير البحث في مجال المحاسبة والجباية والمالية والتدقيق والاعلام الآلي للتسيير؛
- انجاز دراسات ومنشورات تتعلق بمهمه؛
- المشاركة في تعميم التقنيات العصرية لهندسة التكوين في المحاسبة والتدقيق والمالية؛
- إقامة علاقات تبادل وتعاون مع الهيئات الوطنية أو الدولية التي تنشط في نفس مجال النشاط؛
- امكانية ضمان دورات تكوين متواصل تدخل في إطار مهامه لفائدة المستخدمين القادمين من قطاعات إدارية أو هيئات عمومية أو خاصة وذلك حسب الكيفيات المحددة ضمن الاتفاقيات،
- التربص النظامي الميداني للطلبة المتربصين:[53]

بعد الانتهاء من التكوين يتابع الطلبة تربصا نظاميا مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التربص للحائزين على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق لمن اختار مهنة محافظ الحسابات، والحائزين على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية لمن اختار مهنة الخبير المحاسبي، أو المترشحون الحاصلون في نهاية دورة التكوين المتخصص في المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني على شهادة محاسب، حيث يلزم المهنيون وشركات المهنيين طبقا للمادة 78 من القانون 10-01 بضمان التكوين التطبيقي للمتربصين الموجهين لهم من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، وتم تحديد اهم شروط سير هذا التربص كما يلي:

- يحدد العدد الأقصى للمتربصين بخمس متربصين لكل مشرف؛
- لا يضمن تكوين المتربصين إلا المهنيين أو الشركات المهنية المسجلين في جدول الهيئات الثلاث للمهنة منذ سنتين على الأقل؛
- تحدد مدة التربص بسنتين وهذا بالنسبة للخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات ابتداء من تاريخ تبليغ المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتربص والمشرف مع امكانية تمديد مدة

التربص بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة حيث حدد مدة 18 شهر بالنسبة لتربص المحاسب المعتمد.

- يلتزم المشرف على التربص بالتكفل بالمتربص وضمان التكوين المهني الأمثل وكذا منحه كل التسهيلات للمشاركة في أعمال التكوين الضرورية؛

- يلتزم المتربص بالانضباط وحضور الاجتماعات الدورية واحترام السلطة السلمية والامتثال للقواعد التأديبية والسلوك المهني مع ضرورة التحلي بالسلوك الحسن وارتداء هندام لائق؛
- تحرير تقرير سداسي من طرف المتربص يتضمن بصدق طبيعة وامتداد الاشغال المنجزة خلال تلك الفترة ومن ثم إرسال هذا المتربص بعد التأشير عليه من طرف المشرف إلى لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة؛

يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بعد نهاية التربص بناء على تقييمه لطريقة التربص إما بتسليم شهادة نهاية التربص للمتربص تسمح له باجتياز الامتحان النهائي للحصول على الشهادة أو التمديد فترة التربص لسنة إضافية أو رفض نهائي لمنح شهادة نهاية التربص لأسباب انضباطية وعدم انتظام العمل.

3. الاختبار النهائي والحصول على الشهادة:[54]

ينظم في الأخير امتحان نهائي لكل من أكمل التربص المهني، حيث يمنح الناجحين شهادة الخبير المحاسبي أو محافظ حسابات وهذا لمن تحصل على معدل 20/10 على أن لا تقل أي من النقطتين عن 20/8.

وينظم المجلس الوطني للمحاسبة بالتعاون مع وزارة التعليم العالي والبحث العلمي (جامعة الجزائر 03 دالي براهيم) سنويا امتحان نهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسبي في جانبين كتابي للقبول واختبار شفوي للنجاح

* **بالنسبة للاختبار الكتابي:**

يتمثل الاختبار في دراسة حالة تشمل المجالات ذات الصلة بمهام الخبير المحاسبي وتحدد مدة الاختبار بعشر ساعات، وخلال الاختبار الكتابي يمكن للمترشح الاطلاع على أي وثيقة ورقية، ويجب أن تكون دراسة الحالة محل اختيار بين ثلاث اقتراحات على الأقل يقررها عميد جامعة الجزائر 3 أو ممثله قانونا وممثلين قانونا عن المجلس الوطني للمحاسبة والمصف الوطني للخبراء المحاسبين، يكون الاختبار الكتابي محل تصحيح مزدوج من قبل مصححين اثنين مختلفين، وفي حالة وجود فارق قدره 05 نقاط أو أكثر بين العلامتين، يجرى تصحيح ثالث من قبل مصحح آخر ويكون تحت اشراف لجنة الامتحان الذي يعينه رئيس الجامعة وتحتسب العلامة النهائية من متوسط العلامتين المتقاربتين، ويتم تصحيح الامتحان في غضون شهر من تاريخ إجرائه، ويعتبر المرشح المقبول لإجراء الامتحان الشفوي كل متحصل على علامة تساوي أو تفوق 100 نقطة من 200 نقطة في الامتحان الكتابي. [55]

* **بالنسبة للامتحان الشفوي:**

يتم استدعاء المترشحين المقبولين على الأقل قبل 21 يوم من التاريخ المحدد لتنظيم الاختبارات الشفوية في غضون ال45 يوما التي تلي الامتحانات الكتابية، يتم اختيار المشرفين على الامتحانات الشفوية بناء على اتفاق مشترك بين مدير جامعة الجزائر 03 والمجلس الوطني للمحاسبة والمصف الوطني للخبراء المحاسبين من بين مصححي الامتحان الكتابي من رتبة أستاذ محاضر –أ- أو –ب- ورتبة أستاذ مع خبرة لا تقل عن خمس سنوات في هذه الرتبة.[56]

يقبل لإجازة خبير محاسبي المترشحون الذين يحصلون على مجموع 140 نقطة من 280 نقطة إذ يتطرق المترشحون للاختبار الشفوي في المجالات التالية:

- مراجعة قانونية وتعاقدية؛
- مناقشة تقارير تربص الخبير المحاسبي؛
- القانون التجاري العام، قانون الشركات، قانون الأعمال، القانون الجنائي العام والتشريع الجنائي التطبيقي للأعمال، العقود والالتزامات، الخبرة القضائية....
- الجباية؛
- الاقتصاد العام، تسيير المؤسسة؛
- التقنية الكمية: الإعلام الآلي، الرياضيات التطبيقية للتسيير، الإحصاء والسبر التطبيقي للتطبيق.

ويمر الطالب في المهد في إطار التربص الأكاديمي عبر الخطوات التالية:[57]

* **الانتقاء الأولي:** تتضمن مسابقة الالتحاق بالمعهد اختبارات كتابية للقبول واختبارات شفوية للقبول النهائي؛
* **التكوين الأولي:** يتابع الطلبة المقبولين نهائيا دورة تكوينية أولى متخصصة لمدة سنتين تتوج بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بعد الحصول على مجمل المواد المطلوبة؛
* **اختيار الشهادة:** يمكن للطلبة الحائزين على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق الاختيار بين شهادة محافظ الحسابات وشهادة الخبير المحاسبي؛
* **التكوين النهائي:** يتابع الطلبة الذين اختاروا مهنة الخبير المحاسبي دورة ثانية من التكوين المتخصص لمدة سنة إضافية تتوج عقب الحصول على مجمل المواد المطلوبة بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة والمالية، في حين يكفي فقط التكوين الأولي (شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق)لكل من اختار الحصول على شهادة محافظ الحسابات.

الفصل العاشر: الشركات المحاسبية

1. تعريف شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة:

يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية، أو تجمعات ذات منفعة مشتركة لممارسة مهنهم كل على حدى، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية، حيث:

- تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة أعلاه لممارسة مهنة الخبير المحاسبي عندما يكون عدد أعضاء المصف المسجلون بصفة فردية في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين بصفة خبير محاسبي يمثلون ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل ويمتلكون (3/2) رأس المال على الأقل، وتسمى في هذه الحالة الشركة ب "شركة الخبرة المحاسبية".
- تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة أعلاه لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يكون عدد أعضاء الغرفة المسجلون بصفة فردية في جدول الغرفة الوطني لمحافظي الحسابات بصفة محافظ الحسابات يمثلون ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل ويمتلكون (3/2) رأس المال على الأقل، وتسمى في هذه الحالة الشركة ب "شركة محافظة الحسابات".
- تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة أعلاه لممارسة مهنة محاسب معتمد عندما يكون عدد أعضاء المنظمة المسجلون بصفة فردية في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بصفة محاسب معتمد يمثلون ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل ويمتلكون (3/2) رأس المال على الأقل، وتسمى في هذه الحالة الشركة ب "شركة المحاسبة".

ويشترط في الثلث (3/1) الآخر الشريك في الشركة وغير المعتمد وغير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

2. شروط منح الاعتماد لشركات المحاسبة:

للحصول على الاعتماد يجب على الشركات والتجمعات السابقة والمشكلة لممارسة مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أن تتوفر فيهم الشروط التالية:

- أن تهدف لممارسة مهنة خبير محاسبي أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد؛
- أن يسيرها ويديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط؛
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو جديد فيها، بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك أو لحاملي الحصص الاجتماعية؛
- أن لا تكون هناك مصلحة (بصفة مباشرة أو غير مباشرة) لأي شخص أو أي تجمع؛

- أن لا تملك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد يمكن للمجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

3. تنظيم عمل شركات المحاسبة:

- لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة لهذه الشركات إلا من بين المهنيين المسجلين في الجدول؛
- لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة السالفة الذكر أكثر من شركة أو تجمع؛
- تنجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحت أسمائهم الخاصة وتحت مسؤولياتهم حتى وإن كانوا ضمن شركة ولا يقبل أي أسماء مستعارة.

4. حالات التنافي وحالات الموانع:[58]

لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، سواء بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، يعتبر منافيا مع هذه المهن كل:

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية؛
- كل عمل مأجور يقضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية إلا: شركات المساهمة، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات مدنية، تجمعات ذات منفعة المشتركة؛
- الجمع بين ممارسة المهن الثلاث لدى نفس الشركة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة (في هذه الحالة يجب الابلاغ في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة العهدة من أجل تعيين مهني آخر لاستخلافه يتولى تصريف الامور الجارية لمهنته.
- يمنع على المهنيين القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- لا يمكن للمحافظين المحاسبين من نفس شركة المحاسبة العمل في نفس المؤسسة الاقتصادية؛
- إذا أراد أي مهني ممارسة نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في اجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه؛ إذا قامت مؤسسة ما بتعيين محافظين للحسابات أو أكثر فيجب أن لا يكونوا من تمين لنفس شركة محافظة الحسابات؛
- يمنع على المهنيين الثلاث السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية؛
- يمنع أي شكل من اشكال الاشهار لدى الجمهور؛

تطبق هذه الحلات للتنافي والموانع كذلك على الشركات والتجمعات الممارسة لمهنة الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات أو المحاسبين المعتمدين.

5. لا تتنافى مع ممارسة المهن الثلاث:

- مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية او تكميلية؛

6. أخلاقيات المهنة:

يتعين على المهنيين (خبير محاسبي، محافظ الحسابات، محاسب معتمد) كتم سر المهنة تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301-302 من قانون العقوبات، إلا في حالات فيمكنه أن لا يتقيد بالسر المهني وهي:

- بعد فتح تحقيق أو بحث قضائيين؛
- واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- إرادة موكليهم؛
- الشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم في المجلس الوطني للمحاسبة.

الفصل الحادي عشر: قائمة البحوث المقترحة وأسئلة للمناقشة

قائمة البحوث المقترحة :

عنوان البحث	العناصر المطلوبة
التدقيق المحاسبي	- التعريف، الأهمية، الأهداف، الفروض والمبادئ
معايير التدقيق المحاسبي	- التعريف، الأهمية الأهداف، معايير التدقيق المقبولة عموما (الأمريكية)
معايير التدقيق الدولية	ISA
معايير التدقيق الجزائرية	يوجد 4 إصدارات NAA(اصدارين سنة 2016، 2017، 2018)
قبول مهمة التدقيق	كيفية قبول المهمة وتعيين المدقق الخارجي، إبرام العقد، أخذ المعرفة العام بالمؤسسة، أوراق العمل، التخطيط للمهمة
تقييم كفاءة ونظام الرقابة الداخلية	ماهية نظام الرقابة الداخلية، بنيته، مكوناته، الأنظمة الفرعية، أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية، مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.
تقارير التدقيق المحاسبي	ماهية تقارير مدقق الحسابات، تقارير مدقق الحسابات وفق معايير التدقيق الدولية، تقارير مدقق الحسابات في الجزائر
أخلاقيات مهنة التدقيق	الضبط الاجرائي لأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، أخلاقيات المهنة التدقيق الخارجي وداخلي في الجزائر.
التدقيق المحاسبي في الجزائر	مراحل تطور التدقيق الخارجي في الجزائر، تنظيم مهنة المحاسبة فالجزائر، مسؤوليات المدقق الخارجي، الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر
مراحل التدقيق الداخلي؛	ماهية التدقيق الداخلي.

التربص المهني لمهني المحاسبة.	إجراء دراسة ميدانية عند محافظ الحسابات أو خبير محاسبي.

أسئلة للمناقشة مع الطلبة:

- سؤال 01: هل قامت الجزائر بالتوحيد المحاسبي أو التوافق المحاسبي؟ وضح.
- سؤال 02: ما أصل كلمة تدقيق وما الفرق بينها وبين المصطلحات التالية: المراجعة، التدقيق، المحاسبة، مراقبة التسيير، الرقابة الداخلية؟
- سؤال 03: الفرق بين التدقيق المحاسبي والمحاسبة المالية؟
- سؤال 04: ما الفرق بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق؟
- سؤال 05: الفرق بين المجلس الوطني للمحاسبة ومجلس المحاسبة؟
- سؤال 06: هل يمكن للخبير المحاسبي لعقوبتين في آن واحد (تأديبية وجزائية)؟
- سؤال 07: **أجب بصح أو خطأ مع <u>تصحيح الخطأ</u>:**

1. ينشأ المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئيس الجمهورية.....
2. مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي ومتابعة وتنظيم المهن المحاسبية من صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين. .....
3. تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة ستة (6) لجان متساوية الأعضاء؛.....
4. يعد محافظ الحسابات المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات؛.....
5. مهمة الخبير المحاسبي هي مهمة ظرفية ومؤقتة..... .....
6. يقوم المحاسب المعتمد بفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها لنتائج عمليات السنة المنصرمة .....
7. يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم باشعار مسبق مدته أربعة أشهر.....
8. يقصد بالتدقيق فحص أنظمة الرقابة الداخلية؛.....
9. تتحدد عهدة المحاسب المعتمد بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرتين على التوالي.....
10. يعد محافظ الحسابات المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات.....
11. مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي ومتابعة وتنظيم المهن المحاسبية من صلاحيات مجلس المحاسبة...
12. يقوم المحاسب المعتمد بالمصادقة على صحة الحسابات السنوية.....
13. تجدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة بالثلث كل ثلاث سنوات.....
14. تحدد أتعاب المحاسب المعتمد على أساس أرباح المؤسسة التي تطلب خدماته.....

- سؤال 08: من أهم القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر، القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ حسب هذا القانون ما تقييمك للقانون المذكور أعلاه (01/10)؟.....
- سؤال 09: ماهي الحالات التي يمكن فيها للمهني إفشاء سر المهنة؟.....
- سؤال 10: ماهي العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها في حق المهني في حال تقصيره في أداء مهامه؟
- سؤال 11: ماهي المهام الرئيسية للمجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون 01/10 ؟

الملاحق.

الملحق (1): معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي IAS/IFRS

الملحق رقم (1-1): معايير المحاسبة الدولية "IAS".

المعايير المتبقية	كل المعايير	التسمية
IAS1	IAS01	المعيار رقم 1: عرض القوائم المالية.
IAS2	IAS02	المعيار رقم 2: تقييم المخزون وعرض قوائم الجرد.
IAS7	IAS03	المعيار رقم 3: القوائم المالية الموحدة وطريقة المحاسبة.
IAS8	IAS04	المعيار رقم 4: محاسبة الإهتلاك.
IAS10	IAS05	المعيار رقم 5: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.
IAS11	IAS06	المعيار رقم 6: آثار التغيرات في أسعار الصرف.
IAS12	IAS07	المعيار رقم 7: قائمة التدفقات النقدية.
IAS16	IAS08	المعيار رقم 8: السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء.
IAS17	IAS09	المعيار رقم 9: محاسبة تكاليف البحث والتطوير.
IAS18	IAS10	المعيار رقم 10: الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.
IAS19	IAS11	المعيار رقم 11: محاسبة عقود الإنشاء.
IAS20	IAS12	المعيار رقم 12: محاسبة ضرائب الدخل.
IAS21	IAS13	المعيار رقم 13: عرض الأصول المتداولة والمطلوبات المتداولة.
IAS23	IAS14	المعيار رقم 14: التقرير عن القطاعات.
IAS24	IAS15	المعيار رقم 15: المعلومات التي تعكس آثار تغيرات في الأسعار.
IAS26	IAS16	المعيار رقم 16: المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات.
IAS27	IAS17	المعيار رقم 17: عقود الإيجار.

IAS28	IAS18	المعيار رقم 18: الاعتراف بالإيرادات.
IAS29	IAS19	المعيار رقم 19: استحقاقات التقاعد في البيان المالي للموظف (منافع الموظفين).
IAS31	IAS20	المعيار رقم 20: محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.
IAS32	IAS21	المعيار رقم 21: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
IAS34	IAS22	المعيار رقم 22: محاسبة اندماج الأعمال.
IAS36	IAS23	المعيار رقم 23: تكاليف الاقتراض.
IAS37	IAS24	المعيار رقم 24: الإفصاحات عن معاملات الأطراف ذات العلاقة.
IAS38	IAS25	المعيار رقم 25: المحاسبة الاستثمارات.
IAS39	IAS26	المعيار رقم 26: المحاسبة وإعداد التقارير عن طريق خطط استحقاقات التقاعد.
IAS40	IAS27	المعيار رقم 27: القوائم المالية المنفصلة.
IAS41	IAS28	المعيار رقم 28: الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
	IAS29	المعيار رقم 29: التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.
	IAS30	المعيار رقم 30: الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة.
	IAS31	المعيار رقم 31: الإبلاغ المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة.
	IAS32	المعيار رقم 32: الأدوات المالية والإفصاح والعرض.
	IAS33	المعيار رقم 33: ربحية السهم.
	IAS34	المعيار رقم 34: التقارير المالية المرحلية.
	IAS35	المعيار رقم 35: العمليات غير المستمرة.

	IAS36	المعيار رقم 36: الإنخفاض في قيمة الأصول.
	IAS37	المعيار رقم 37: المخصصات: الأصول والالتزامات المحتملة.
	IAS38	المعيار رقم 38: الأصول غير الملموسة.
	IAS39	المعيار رقم 39: الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.
	IAS40	المعيار رقم 40: الاستثمارات العقارية.
	IAS41	المعيار رقم 41: الزراعة.

ملحق رقم (1-2): معايير الإبلاغ المالي للتقارير المالية "IFRS".

رقم المعيار	التسمية
IFRS1	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1: تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IFRS2	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 : الدفع على اساس الاسهم
IFRS3	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 3 : اندماج الاعمال
IFRS4	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 4 : عقود التأمين
IFRS5	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 5 : الأصول الغير متداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة
IFRS6	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 6 : استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية
IFRS7	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7: الأدوات المالية: الافصاحات
IFRS8	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 8: القطاعات التشغيلية
IFRS9	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9: الأدوات المالية
IFRS10	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 10: القوائم المالية الموحدة
IFRS11	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 11: الترتيبات المشتركة
IFRS12	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 12: الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى
IFRS13	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13: محاسبة القيمة العادلة.

IFRS14	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 14: الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية.
IFRS15	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15: الإيرادات من عقود العملاء
IFRS16	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 16: عقود الإيجار.
IFRS17	معيار التقرير المالي الدولي رقم 17: عقود التأمين

الملحق رقم (2): تقرير المدقق – رأي بدون تحفظ-

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة (X)

لقد قمنا بتدقيق القوئم المالية المرفقة لشركة (X)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 12/31/ن وكل من قائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية وملخص حول السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى .

مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية:

إن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه القوائم المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتشمل هذه المسؤولية التصميم والتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض القوائم المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة وعمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

مسؤولية المدقق:

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه القوائم المالية بناء على تدقيقنا، وقد قمنا بإجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية، وهذه المعايير تتطلب أن نمتثل لمتطلبات أخلاقيات المهنة، وأن نخطط ونجري التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

يتضمن التدقيق أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر فإن على المدقق اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للقوائم المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف، وليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. يشمل التدقيق كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة، وكذلك تقييما للعرض الشامل للقوائم المالية.

إننا نعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا الخاص بالتدقيق.

الـــرأي:

في رأينا أن القوائم المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا أو (تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية) عن المركز المالي لشركة (X) في 12/31/ن وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

توقيع المدقق

في .../.../.....

عنوان المدقق: .....

الملحق رقم (3): تقرير المدقق ـرأي متحفظـ

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة (X)

لقد قمنا بتدقيق القوئم المالية المرفقة لشركة (X)، والتي تشمل..... (الكلمات الباقية هي نفسها كما في التقرير بدون تحفظات)

مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية:

إن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه القوائم المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتشمل ..... (الكلمات الباقية هي نفسها كما في التقرير بدون تحفظات).

مسؤولية المدقق:

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه القوائم المالية بناء على تدقيقنا، وقد قمنا ..... (الكلمات الباقية هي نفسها كما في التقرير بدون تحفظات).

فقرة إيضاحية:

كما هو مبين في الإيضاح (أ) المكمل للقوائم المالية، فإن الشركة طرف في دعوى قضائية يدعي فيها الغير أنها تعدت على حق الاختراع المسجل رسميا باسمه ويطالب الغير بتعويضات مناسبة تتوافق مع استخدام الشركة لأفكار حق الاختراع في عملياتها الإنتاجية مع الأضرار التي تسببت بها نتيجة لذلك. والنتيجة النهائية لهذا الادعاء لن تتحدد إلا بعد صدور الحكم القضائي النهائي، وإن الشركة لم تقم بتشكيل المخصص اللازم لمقابلة الالتزامات التي يمكن أن تترتب على هذه الدعوى القضائية.

فقرة الـــرأي:

باستثناء ما جاء في الفقرة السابقة، برأينا أن القوائم المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا أو (تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية) عن المركز المالي لشركة (X) في 12/31/ن وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

توقيع المدقق

في .../.../.....

عنوان المدقق: .....

الملحق رقم (4): التقرير السلبي –المعارض-

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة (X)

لقد قمنا بتدقيق القوئم المالية المرفق لشركة (X)، والتي تشمل..... (الكلمات الباقية هي نفسها كما في التقرير بدون تحفظات)

مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية:

إن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه القوائم المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتشمل ..... (الكلمات الباقية هي نفسها كما في التقرير بدون تحفظات).

فقرة إيضاحية:

لقد ثبت لنا بالدليل القاطع أن إدارة الشركة لم تقم بجرد فعلي لمخزون البضاعة في 12/31/ن، وقامت بتقييم هذا المخزون دفتريا، مما أدى إلى زيادة قيمته المفصح عنها بالقوائم المالية بمبلغ .....، وترتب على ذلك زيادة مجمل الربح، ومن ثم صافي الربح وأيضا حقوق الملاك بنفس المبلغ. أضف إلى ذلك أن الشركة لم ترفق بالقوائم المالية الإيضاحات المتممة لها، مما جعل الإفصاح غير كاف.وأيضا بالغت الشركة في عبء إهتلاك الأصول الثابتة بمبلغ ....، مما أدى إلى نقص صافي الربح وزيادة مخصص الإهتلاك ونقص حقوق الملاك بنفس المبلغ.

فقرة الـــرأي:

في رأينا أنه بسبب آثار المواضيع التي نوقشت في الفقرة السابقة فإن القوائم المالية لا تعطي رأيا صحيحا وعادلا (أو لا تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية) عن المركز المالي لشركة (X) في 12/31/ن وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

توقيع المدقق

في .../.../.....

عنوان المدقق: .....

الملحق رقم (5): تقرير المدقق – تقرير الامتناع عن إبداء الرأي-

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة (X)

لقد قمنا بتدقيق القوائم المالية المرفق لشركة (X)، والتي تشمل..... (الكلمات الباقية هي نفسها كما في التقرير بدون تحفظات)

مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية:

إن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه القوائم المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتشمل ..... (الكلمات الباقية هي نفسها كما في التقرير بدون تحفظات).

فقرة إيضاحية:

لقد ثبت لنا بالدليل القاطع أن إدارة الشركة لم تقم بجرد فعلي لمخزون البضاعة في 12/31/ن، وقامت بتقييم هذا المخزون دفتريا، مما أدى إلى زيادة قيمته المفصح عنها بالقوائم المالية بمبلغ .....، وترتب على ذلك زيادة مجمل الربح، ومن ثم صافي الربح وأيضا حقوق الملاك بنفس المبلغ. أضف إلى ذلك أن الشركة لم ترفق بالقوائم المالية الإيضاحات المتممة لها، مما جعل الإفصاح غير كاف.وأيضا بالغت الشركة في عبء إهتلاك الأصول الثابتة بمبلغ ....، مما أدى إلى نقص صافي الربح وزيادة مخصص الإهتلاك ونقص حقوق الملاك بنفس المبلغ.

فقرة الـــرأي:

في رأينا أنه بسبب آثار المواضيع التي نوقشت في الفقرة السابقة فإن القوائم المالية لا تعطي رأيا صحيحا وعادلا (أو لا تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية) عن المركز المالي لشركة (X) في 12/31/ن وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

توقيع المدقق

في .../.../.....

عنوان المدقق: .....

الملحق رقم (06): جدول الخبراء المحاسبين لسنة 2021.

http://www.cn-onec.dz/images/tableau-onec-2021.pdf

الملحق رقم (07): جدول محافظي الحسابات لسنة 2021.

http://www.cn-onec.dz/images/tableau-cncc-2021.pdf

الملحق رقم (08): جدول المحاسبين المعتمدين لسنة 2021.

http://www.cn-onec.dz/images/tableau-onca-2021.pdf

المراجع:

[1] -Robert OBERT, Marrie Pierre MAIRESSE « **comptabilité et audit – manuel et applications** », 2 EME Edition, DUNOD, Paris, 2009, P 2 .

[2]- باسمة فالح النعيمي، **"المحاسبة المالية"**، جامعة التكنولوجيا والعلوم، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، الجزء الأول، 2012، ص من 21 إلى 24.(بتصرف)

[3]- معتصم دحو، **"أفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS بالجزائر"**، ورقة بحثية ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، المنظم أيام 15/14/13 أكتوبر 2009، جامعة سعد دحلب البليدة، ص 05.

[4] -OULD AMER Smail, « **la normalisation comptable en Algérie : présentation de nouveau système comptable finapncier** », revue de sciences économiques et de gestion, n 10, 2010, p 30.

[5]- عمر علي عبد الصمد، **"التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي"**، الجزء الأول، دار هومة، نوفمبر 2018، الجزائر، ص 15-18.(بتصرف)

[6]- محمد سيد السرايا، **"أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، الطبعة الأولى، 2007، ص 29.

[7]- أحمد حلمي جمعة، **"المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي – أدلة ونتائج التدقيق -"**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 234.

[8] - Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, "**comptabilité et audit (manuel et applications)",** 2eed, Dunod, Paris, 2009, p : 402.

[9]- المطارنة غسان فلاح، **"تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية"**، ط1 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006 ، ص19

[10]- خالد أمين عبد الله، "**علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية"**، ط2 ، دار وائل للنشر، الأردن، 2004 ، ص 20

[11]- المطارنة غسان فلاح، مرجع سبق ذكره، ص 20 .

[12]- خالد راغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي ، **"الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"**، دار المستقبل للنشر والتوزيع الأردن 1998 ص11.

[13]- عبد الفتاح محمد المحن، محمد سمير الصين، شريفة على، **"أسس المراجعة"**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2004، ص 27.

[14]- عصام الدين محمد متولي، **"المراجعة وتدقيق الحسابات 1"**، جامعة التكنولوجيا والعلوم بالتعاون مع جامعة السودان المفتوحة، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009، ص 18.

[15]- رزق أبو زيد الشحنة، **"تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"**، دار وائل للنشر، جامعة الزيتونة الأردنية، الطبعة الأولى 2015، ص40.

[16]- **"المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)"**، قام بترجمة هذه المعايير الى اللغة العربية: فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان مؤلف من كارين أسو، وفاء عابد و ناجي فياض، ص 02، وثيقة منشورة على الموقع:
https://institutes.theiia.org/sites/jordan/guidance/Documents/IPPF-Standards-2017-Arabic.pdf

[17] - أحمد قايد نور الدين، **"التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية"**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر و التوزيع، عمان، 2015، ص 22.

[18]- بهلولي نور الهدى، **"أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر –دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-"** أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف1-، 2016، ص 16.

[19]- أحمد قايد نور الدين، **"التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية"**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 26.

[20] - بهلولي نور الهدى، مرجع سبق ذكره, ص 17.

[21] - عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كمال سالم، **"أصول المراجعة الحديثة"**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص 48.

[22] -غسان فلاح المطارنة، **"تدقيق الحسابات المعاصرة –الناحية النظرية"**، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر، عمان، 2006، ص 47.

[23]- وزارة المالية، **المقرر رقم 002** الصادر في فيفري 2016، المعايير رقم 210، 505، 560، 580.

[24]- وزارة المالية، **المقرر رقم 150**، 2016، المعايير رقم 300، 500، 700،510.

[25]- وزارة المالية، **القرار رقم 23** المؤرخ في 15 مارس 2017 المعايير رقم 520، 570، 610، 620.

[26]- وزارة المالية، **المقرر رقم 77** المؤرخ في 27 سبتمبر 2018، المعايير رقم 230، 510، 540،530.

[27]- **القانون 69 – 107** المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، المتضمن قانون المالية 1970، العدد 110، 1969، المادة 39، ص 1805.

[28] - مداني بن بلغيث، فريد عوينات، **"الإصلاح المحاسبي في الجزائر"**، مداخلة في الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 29 30 نوفمبر 2011، ص 379.

[29] - عمور جمال، **"ضرورة إصلاح مهنة الراجعة في الجزائر بتكييفها مع معايير التدقيق الدولية"**، ملتقى وطني، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13-14 ديسمبر 2012، ص 5.

[30]- الجريدة الرسمية عدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، القانون 01/10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بالمهن المحاسبية، المادة 4، ص 04، منشورة على الموقع:
https://www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/2010/A2010042.pdf?znjo=42

[31]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 16يناير 2013 ، المتعلقة بدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، العدد رقم 3.

[32]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المتعلق بتحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24 ،الصادر بتاريخ: 30 أفريل 2014.

[33]- مداني بلغيث، فريد عوينات، "الاصلاح المحاسبي في الجزائر"، ملتقى دولي حول: "الاصلاح المحاسبي في الجزائر- دراسة تحليلية تقييمية"، بتاريخ 29-30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة الجزائر.

[34] - الجريدة الرسمية عدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، القانون 01/10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بالمهن المحاسبية، المادة 4، ص 04، منشورة على الموقع:
https://www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/2010/A2010042.pdf?znjo=42 .

[35]- المرسوم التنفيذي رقم 30-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 ، يحدد شروط وكيفيات منح الاعتماد لممارسة مهنة خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد، المادة الثانية، ص 21.

[36] - www.ccomptes.dz , vue le 27/03/2020.

[37] - https://www.ccomptes.dz, vue le 06/09/2021

[38] -https://www.ccomptes.dz, vue le 06/09/2021

[39] -https://www.ccomptes.dz, vue le 06/09/2021

[40] - J.f. Gavanou, et autres, « **Controlor & Auditor** », Dunod, Paris, 2006, p: 27.

[41]- أحمد قايد نور الدين أستاذ محاضر بجامعة بسكرة ، **"التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير الدولية "** ، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2015، ص 83.

[42]- القانون التجاري الجزائري، طبعة 2005، ص 420-424.

[43]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة بتاريخ 11 جويلية 2010، العدد 42، المادة 65، ص 11.منشورة على الموقع: https://www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/2010/A2010042.pdf?znjo=42

[44]- لقليطي لخضر، **"مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر"**، مذكرة ماجيستير في العلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008- 2009، ص 100.

[45]- أحمد حلمي جمعة، **"المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 316.

[46]- خالد أمين عبد الله، **"علم تدقيق الحسابات"**، دار وائل، عمان، 2004، ص 89.

[47]- عبد الوهاب نصر علي، **"خدمات مراقب الحسابات لسوق المال"**، دار الجامعية، ج1، 2001، ص 162.

[48]- القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 يحدد "**محتوى تقارير محافظ الحسابات**"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، الصادرة بتاريخ 30 أفريل 2014، ص 12-22.

[49]- قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014، يحدد **"كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات"**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24 ، الصادرة بتاريخ 30 أفريل 2014، ص 22.

[50]- محمد السيد سرايا، **"أصول وقواعد التدقيق الشامل: الإطار النظري – المعايير ومشاكل التطبيق العملي"**، جامعة الإسكندرية، مصر، 2007، ص 322.

[51]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43، المؤرخة في 23 يوليو 2012، المواد 1-2-3، منشورة على الموقع: https://www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/2012/A2012043.pdf?znjo=43

[52]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43، المؤرخة في 23 يوليو 2012، المادة 05، منشورة على نفس الموقع السابق.

[53]- عمر علي عبد الصمد، **"التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي"**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزء الثاني، نوفمبر 2018، ص286.

[54]- عمر علي عبد الصمد، **"التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي"**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الجزء الثاني، نوفمبر 2018، ص 287

[55]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 14، المؤرخة في 14 مارس 2013، المادة 4، ص 23.منشورة على الموقع: https://www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/2013/A2013014.pdf?znjo=14

[56]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 14، المؤرخة في 14 مارس 2013، المادة 7، ص 23.منشورة على الموقع: https://www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/2013/A2013014.pdf?znjo=14

[57]- عمر علي عبد الصمد، **"التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي"**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزء الثاني، نوفمبر 2018، ص 286.

[58]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 11 جويلية 2010، العدد 42، المادة 46، ص 10.