

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أحمد بوقرة بومرداس



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
ملخص مذكرة تدخل ضمن متطلبات شهادة الماجستير

شعبة: علوم التسيير
تخصص: محاسبة

تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في ظل تبني الجزائر
للمعايير المحاسبية و الإبلاغ المالي الدولية
-دراسة ميدانية-

تحت إشراف:

د. شنوف شعيب

من إعداد الطالبة:

لمايسي سارة

لجنة المناقشة:

رئيسة	جامعة بومرداس	أستاذة محاضرة قسم أ	يحياوي نصيرة
مشرفا	جامعة بومرداس	أستاذ التعليم العالي	شنوف شعيب
ممتحنا	جامعة الجزائر 03	أستاذ التعليم العالي	حواس صلاح
ممتحنا	جامعة بومرداس	أستاذة محاضر قسم أ	بلقاضي بلقاسم

الملخص

إتجهت الجزائر عبر النظام المحاسبي المالي (scf) نحو توافق دولي مع معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، و عليه فإن هذه الدراسة تهدف إلى إيضاح أثر الإصلاحات المحاسبية في الجزائر على هيكله و عمل المنظمات المهنية خاصة منها المرتبطة بصورة مباشرة بمهنة المحاسبة.

فإهتمت هذه الدراسة و بشكل خاص إلى إيضاح اثر هذه الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق ، و قد قسمت الدراسة إلى جزئين خصص أولهما لعرض الإطار النظري لكل من التدقيق و معايير المحاسبة الدولية ، في حين خصص الجزء الثاني لدراسة ميدانية ستجريها الطالبة على عينة سيتم إختيار أفرادها و عددهم من خلال فئات لها علاقة وطيدة بالموضوع .

الكلمات الدالة: التدقيق ، معايير التدقيق الدولية ، الإصلاح المحاسبي ، المعايير المحاسبية الدولية ، القوائم المالية .

Résumé

A travers le système comptable financier (SCF) , l'Algérie est passée vers un consensus international avec les normes (IAS/IFRS).

Cette étude vise à clarifier l'impact des réformes comptables en Algérie sur la restructuration et le fonctionnement des organismes professionnelles, notamment, celles en relation directe avec la fonction comptable.

L'étude s'est intéressée, en particulier, à l'impact de ses réformes sur la fonction de l'Audit.

L'étude a été scindée en deux parties, la première partie est consacrée au cadre théorique pour chacune des normes comptables internationales ainsi que l'Audit.

La deuxième partie est consacrée à une étude de cas, que mènera l'étudiante, sur un échantillonnage dont la composition et le nombre est en relation direct avec le sujet.

Mots clés: audit, les normes internationales d'audit, réforme de la comptabilité, les normes comptables internationales, les états financiers.

Abstract

Through the financial accounting system (SCF) , Algeria is passed to an international consensus with the standards (IAS/IFRS).

This study aims to clarify the impact of accounting reforms in Algeria on the restructuring and functioning of professional organizations, in particular, those in direct relationship with the accounting function.

The study interested, in particular, to the impact of its reforms on the Audit function.

The study was divided into two parts, the first part is devoted to the theoretical framework for each of the international accounting standards as well as Auditing.

The second part is devoted to a case study, that will lead the student on a sample for which the composition and the number is in direct contact with the subject.

Key words: audit, the international auditing standards, reform of accounting, international accounting standards, the financial statements.

كلمة شكر و تقدير

نشكر الله عز وجل على عونهِ و توفيقهِ لإتمام هذا البحث راجيتا منه التوفيق و السداد، و نصلي و نسلم على خاتم الأنبياء و المرسلين صاحب الخلق العظيم محمد صلى الله عليه وسلم

كما نتقدم بالشكر الجزيل و التقدير إلى كل من مد لنا يد المساعدة في إنجاز هذا العمل و لو بكلمة طيبة و نخص بالذكر :

الأستاذ المشرف شعيب شروف على توجيهاته و بالأخص على صبره معنا .

إهداء

إلى الوالدين الكريمين

إلى زوجي

إلى من سوف يرزقني الله به

إلى جدتي و أخي و أخواتي

إلى كل أفراد عائلتي

إلى عائلة زوجي

إلى كل صديقاتي و زملائي

إلى هؤلاء جميعا أهدي هذا العمل المتواضع

سارة لمايسي

الفهرس

الملخص

كلمة شكر و تقدير

إهداء

قائمة الأشكال و الجداول

قائمة المختصرات

المقدمة العامة

الفصل الأول مفاهيم أساسية حول التدقيق

- تمهيد 2
- المبحث الأول: ماهية التدقيق 3
- المطلب الأول التطور التاريخي للتدقيق..... 3
- المطلب الثاني: مفهوم التدقيق ، أنواعه ، أهدافه و أهميته 6
- أولاً : مفهوم التدقيق..... 6
- ثانياً : أنواع التدقيق 7
- ثالثاً : أهداف التدقيق..... 15
- رابعاً :أهمية التدقيق..... 17
- المطلب الثالث: التمييز بين التدقيق و بعض المصطلحات..... 19
- أولاً : المحاسبة و التدقيق..... 19
- ثانياً : الفحص و التدقيق..... 20
- ثالثاً : المراجعة و التدقيق 21
- المطلب الرابع: المعايير المهنية للتدقيق و سلوكيات المهنة 22
- أولاً : المعايير المهنية للتدقيق 22
- ثانياً: معايير التدقيق الدولية..... 25
- ثالثاً :مسؤولية المدقق و قواعد السلوك المهني..... 26
- المبحث الثاني: منهجية أداء عملية التدقيق..... 31
- المطلب الأول: الرقابة الداخلية..... 31
- أولاً : تعريف و أهداف الرقابة الداخلية..... 31
- ثانياً : خصائص نظام الرقابة الداخلية..... 32
- ثالثاً : أنواع الرقابة الداخلية..... 33
- المطلب الثاني: إستخدام العينات في التدقيق..... 34
- أولاً : المصطلحات الإحصائية المستخدمة..... 35
- ثانياً : المبادئ الأساسية للمعاينة في عملية التدقيق..... 35
- ثالثاً : أسلوب العينات في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها..... 36
- رابعاً: مزايا إستخدام المعاينة الإحصائية في التدقيق..... 37

38.....	المطلب الثالث: الإجراءات العملية للتدقيق.....
38.....	أولاً: أوراق و ملفات العمل.....
41.....	ثانياً : الإثبات في التدقيق.....
46.....	ثالثاً : الأخطاء و أعمال الغش في التدقيق.....
50.....	رابعاً : تدقيق عناصر القوائم المالية.....
51.....	المطلب الرابع: تقارير التدقيق الخارجي.....
51.....	أولاً : مفهوم و أهمية التقرير.....
52.....	ثانياً : العناصر الأساسية المكونة لتقرير المدقق.....
54.....	ثالثاً : أنواع تقارير التدقيق الخارجي.....
56.....	الخلاصة.....

الفصل الثاني الإطار النظري و الفكري لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية

58.....	تمهيد.....
59.....	المبحث الأول: معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية
59.....	المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية.....
60.....	أولاً: مفهوم المعيار المحاسبي و أهدافه.....
61.....	ثانياً: أسباب تبني معايير المحاسبة الدولية.....
61.....	المطلب الثاني: الهيئات المكلفة بإعداد المعايير.....
61.....	أولاً : لجنة معايير المحاسبة الدولية.....
63.....	ثانياً: مجلس معايير المحاسبة الدولية.....
64.....	المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية.....
64.....	المطلب الأول: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و المالية و مستوى السمات الواجب توافرها.....
64.....	أولاً: مفهوم المعلومات المالية و المحاسبية.....
65.....	ثانياً: الخصائص النوعية للمعلومات المالية و المحاسبية.....
68.....	المطلب الثاني: القوائم المالية.....
69.....	أولاً: عرض القوائم المالية.....
80.....	ثانياً: أهداف إعداد القوائم المالية.....
81.....	ثالثاً: مستخدمو القوائم المالية و إحتياجاتهم من المعلومات.....
82.....	المبحث الثالث: التدقيق و مصداقية المعلومات المالية و المحاسبية.....
82.....	المطلب الأول: علاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية.....
83.....	المطلب الثاني: عوامل زيادة الحاجة لتدقيق القوائم المالية.....
83.....	أولاً: الحاجة لإيصال المعلومات المالية و المحاسبية.....
84.....	ثانياً: ضرورة تدقيق هذه المعلومة.....
85.....	المطلب الثالث: تدقيق القيمة العادلة.....
85.....	أولاً: تعريف القيمة العادلة.....
86.....	ثانياً: تأثير استخدام تقديرات القيم العادلة في خصائص المعلومات المحاسبية و المالية.....

89.....	ثالثا: الإعتبارات الواجب مراعاتها في عمليات تدقيق القيمة العادلة.
90.....	المطلب الرابع: المدقق و مصداقية المعلومات المالية و المحاسبية.
92.....	الخلاصة.

الفصل الثالث تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر (دراسة ميدانية)

94	تمهيد:
95.....	المبحث الأول: الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي بالجزائر.
95.....	المطلب الأول: نشأة و تطور مهنة التدقيق في الجزائر.
95.....	أولا: مرحلة ما بعد الإستقلال إلى غاية 1980 م.
96.....	ثانيا: مرحلة إعادة تنظيم التدقيق القانوني 1980-1988م.
96.....	ثالثا: مرحلة إعادة تأهيل التدقيق القانوني في المؤسسات العمومية الاقتصادية (1988-1990).
97.....	رابعا:مرحلة الإصلاحات الأولى (من1990-2000م).
98.....	خامسا: مرحلة الإصلاحات الثانية و تنظيم مهنة التدقيق (ما بعد سنة 2000م).
98.....	المطلب الثاني: طبيعة التغيرات بهيكل المنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق.
99.....	أولا: الهيكلية الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة.
	ثانيا:المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين
100.....	المعتمدين.
100.....	ثالثا: المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين.
101.....	رابعا : المجلس الوني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
101.....	خامسا: المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
102.....	المطلب الثالث: مقارنة بين معايير التدقيق الدولية و النظام المسير لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر.
114.....	المبحث الثاني: تقديم الإطار العام لمنهجية الدراسة الميدانية.
114.....	المطلب الأول: تحديد منهج الدراسة الميدانية و أدوات البحث المستعملة.
114.....	أولا: تحديد منهج الدراسة.
114.....	ثانيا: أدوات البحث المستعملة.
114.....	ثالثا: مجتمع الدراسة و حدودها.
116.....	المطلب الثاني:تفريغ و تحليل البيانات.
116.....	أولا:مرحلة تفريغ المعلومات و البيانات.
117.....	ثانيا:مرحلة تحليل و تفسير البيانات.
117.....	المطلب الثالث:وصف و تحليل خصائص العينة المدروسة.
117.....	أولا: العمر.
118.....	ثانيا: الوظيفة الحالية.
118.....	ثالثا: الخبرة المهنية.
119.....	رابعا: المؤهل العلمي.
120.....	المبحث الثالث: دراسة تحليلية لنتائج المحورين الأول و الثاني من الإستبيان.

المطلب الاول : النظام المحاسبي المالي الجزائري و تكيفه مع معايير المحاسبة الدولية.....	120
المطلب الثاني: التدقيق في الجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية.....	126
الخلاصة.....	138
الخاتمة العامة	141
المراجع.....	145
الملاحق	

قائمة الاشكال و الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	التطور التاريخي للتدقيق	5
(1-1)	أنواع التدقيق وفقا لعدة اسس (شكل)	8
(2-1)	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي	10
(2-1)	الأهداف التقليدية للتدقيق	16
(3-1)	أهم الفروقات بين المحاسبة و التدقيق	19
(1-3)	مقارنة بين معايير التدقيق الدولية و النظام المسير لمهنة التدقيق في الجزائر	102
(2-3)	الإحصائيات الخاصة بإستمارة الإستبيان	115
(3-3)	إحصائية الاستبيانات محل الدراسة	116
(4-3)	توزيع أفراد العينة حسب العمر	117
(5-3)	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الجامعية والمهنية	118
(6-3)	جدول توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	119
(7-3)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	119
(8-3)	المعايير المحاسبية الدولية في مجملها ملائمة للواقع الإقتصادي و المهني في الجزائر	121
(9-3)	أسباب عدم ملائمة معايير المحاسبة الدولية للواقع الإقتصادي و المهني في الجزائر	121
(10-3)	النظام المحاسبي المالي متوافقا مع المعايير المحاسبية الدولية	122
(11-3)	تبني المعايير المحاسبية كفيل بجعل القوائم المالية تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسات الجزائرية	123
(12-3)	يواجه النظام المحاسبي المالي الجزائري معوقات تؤثر على تمثيل القوائم المالية للواقع الفعلي للمؤسسات الجزائرية	124
(13-3)	أبرز المعوقات التي تواجه (SCF) و تؤثر على تمثيل القوائم المالية للواقع الفعلي للمؤسسات الجزائرية	124
(14-3)	القوائم المالية حسب (SCF) تتمتع بمعلومات نوعية	125
(15-3)	التغير في شكل و محتوى القوائم المالية سيؤثر على درجة فهم و مقروئية مختلف المستخدمين لها	125

126	شكل التأثير بتغير شكل و محتوى القوائم المالية على درجة استيعاب المستخدمين لها	(16-3)
127	تبني المعايير المحاسبية الدولية له أثر إيجابي على مهنة التدقيق	(17-3)
127	مدى تحسن جودة تدقيق المعلومات المالية و المحاسبية بتبني معايير المحاسبية الدولية	(18-3)
128	تقرير تدقيق الحسابات في ظل القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يلقي قبولا و ثقة اكبر من قبل مستخدميه	(19-3)
129	أنواع و شكل القوائم المالية أثر على شكل و محتوى تقرير المدقق	(20-3)
129	إبداء الرأي حول عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية	(21-3)
130	مدى الارتباط بين المعايير المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية	(22-3)
131	ضرورة وجود منهجية عمل مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق في ظل (SCF)	(23-3)
131	حتمية تبني معايير التدقيق الدولية بتبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية	(24-3)
132	معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع التدقيق في الجزائر	(25-3)
133	معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة	(26-3)
133	توحيد نماذج القوائم المالية على المستوى الدولي يستوجب توحيد نماذج تقارير تدقيق الحسابات	(27-3)
134	التعديلات الهيكلية الجديدة في المنظمات المهنية تتوافق و الإصلاح المحاسبي في الجزائر (scf)	(28-3)
134	القانون الجديد (01/10) المتعلق بإعادة تنظيم المهنة كفيل بإصلاح المنظومة المهنية للتدقيق.	(29-3)
135	ضرورة عقد مؤتمرات و ورشات عمل هدفها الأساسي العمل على تطوير مهنة التدقيق	(30-3)
136	ضرورة فتح باب الشراكة مع مكاتب تدقيق أجنبية بضوابط مدروسة	(31-3)
136	ضرورة إنشاء هيئات مستقلة عن وزارة المالية هدفها متابعة إنشغالات مهنتي التدقيق و المحاسبة	(32-3)
137	إصدار و تطوير معايير تدقيق خاصة بالجزائر بالتنسيق مع الهيئات الدولية المختصة	(33-3)

قائمة المختصرات

الرمز	الدلالة الأجنبية	الدلالة العربية
AICPA	The american Institute of certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IAPC	International Auditor Public Corporation	لجنة ممارسة المراجعة الدولية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountant	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
ISA	International standards Auditor	معايير المراجعة الدولية
ISO	International Organization for Standardisation	المنظمة الدولية للمعايرة
ISRE	International standards on Review Engagements	المعايير الدولية لمراجعة الالتزامات
SAS	Statements on Auditing Standards	نشرة معايير المراجعة
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي



المقدمة



1- طرح إشكالية الدراسة

المحاسبة علم و فن يشتمل على النظم والطرق و المفاهيم و القواعد و الأساليب التي تستعمل في تسجيل العمليات المالية للمشروع الاقتصادي و تصنيف هذه العمليات و تلخيصها و تحليلها و تفسيرها بحيث تمكن هذا المشروع من تحديد إيراداته و تكلفة هذه الإيرادات ، ثم مقابلة الإيرادات بتكلفتها لتحديد نشاط المشروع من ربح أو خسارة و إستخراج المركز المالي له في نهاية الفترة المالية، و لقد ساعد تطور المحاسبة إلى زيادة قدرتها في توفير معلومات دقيقة لإدارة المشروع لمساعدتها في عمليات التخطيط و إتخاذ القرارات.

أما تدقيق الحسابات الذي يقوم به شخص لديه المعرفة في النواحي المحاسبية و في تدقيق الحسابات و لديه الخبرة الكافية في إستخدام تلك المعرفة في مختلف النواحي التي تواجهه أثناء تنفيذه عملية التدقيق ، حيث تساعده هذه المعرفة في فحص القوائم المالية و كعمل إنتقادات لأنظمة الرقابة الداخلية و الدفاتر و السجلات للتأكد من صحة و دقة المبالغ الواردة في القوائم المالية ، والحصول على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة لتبرير رأيه على صدق و عدالة القوائم المالية .

و لقد عرفت الممارسات الدولية للمهنتين في السنوات الأخيرة تحولات و تطورات جذرية ، فعلى مستوى مهنة التدقيق تشكلت العديد من المنظمات و الإتحادات الدولية التي إهتمت بمهنة التدقيق سواء الداخلي أو الخارجي و على رأسها الإتحاد الدولي للخبراء المحاسبين IFAC الذي عمل جاهدا على إرساء مفهوم التوافق الدولي للتدقيق من خلال إعداد معايير موحدة للتدقيق تكون بمثابة دليل علمي موحد لمهنة التدقيق .

و على غرار مهنة التدقيق، عرفت المحاسبة تطورات متسارعة شكلت نقاشا واسعا في جانبيها النظري و العملي من أجل توحيد المبادئ و القواعد المحاسبية لإيجاد لغة مشتركة لجميع القوائم المالية التي تعدها مختلف المؤسسات الاقتصادية و جعل المعلومة المالية بسيطة الفهم و ذات قابلية للمقارنة .

و الجزائر ليست في منأى عن هذه التطورات التي أصبحت تشكل محيطا مؤثرا على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و على المنظمات المهنية ذات العلاقة خاصة ، و منذ صدور مشروع النظام المحاسبي المالي بتبني معايير المحاسبة و معايير الإبلاغ المالي الدولية ، إحتلت المحاسبة مكانة

خاصة بالمقارنة مع ما كانت عليه ، إذ أصبحت المعلومات المتولدة من المحاسبة المالية تتسم بقدر معقول من الخصائص النوعية المميزة، فهي تضمن المصدقية ليكون بالإمكان الوثوق بها و الإعتماد عليها من قبل المجتمع المالي في عمليات التخطيط و الرقابة و إتخاذ القرارات ، كما تضمن درجة عالية من الموضوعية و قابلية المقارنة .

فالمجتمع المالي يتوقع من المدقق الخارجي أن يضمن تقريره الكفاية الفنية و النزاهة و الموضوعية و الحياد و الإستقلال، كما يتوقعون منه إكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات و منع صدور القوائم المالية المضللة .

و عليه و في سياق الإصلاح المحاسبي السابق الذكر و درجة الارتباط بين كل من المحاسبة و التدقيق ، إذ أن عمل المدقق ذو الطبيعة الرقابية التحليلية و بهدف إعطاء رأي فني محايد يبدأ عمله من حيث ينتهي عمل المحاسب ذو الطبيعة الإنشائية ، فإن هذا الارتباط بين المحاسبة و التدقيق كان له أثر في الجزائر ، ففوق اي إصلاح محاسبي لا بد أن يتبعه التطرق لمدى تأثير التدقيق و بالتحديد التدقيق الخارجي بهذا الإصلاح كونه حامل لواء الثقة و المانح الصدق و الشرعية لنواتج عملية الإصلاح (القوائم المالية) .

و بناء على ما تقدم من عرض في هذا المدخل تتجلى معالم إشكالية هذا البحث و التي يمكن صياغتها في السؤال الجوهرى التالي:

" ما واقع تنظيم و ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية ؟"

و تحت هذا السؤال الجوهرى يمكن إدراج الاسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ماهية عملية التدقيق ؟ و ما طبيعة مخرجاتها ؟
- ✓ فيما يتمثل الإطار الفكري و النظري لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية ؟
- ✓ هل سير مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تتلائم و الواقع المحاسبي الحالي ؟

2- فرضيات الدراسة

كإجابات قبلية للسؤال الجوهرى و للأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

- ✓ **الفرضية الرئيسية :** إذا كان الإصلاح المحاسبي قد إقتضى بضرورة تبني معايير دولية للمحاسبة و توحيد شكل و مضمون القوائم المالية على المستوى الدولي فإنه يستلزم ضرورة تنظيم و ممارسة مهنة التدقيق و ذلك وفق متطلباته
- ✓ **الفرضيات الفرعية:**

- التدقيق مجموعة من النظريات و المبادئ و الإجراءات التي تعني بفحص و إختبار البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر المحاسبية و السجلات المحاسبية فحصا تحليليا إنتقاديا خلاصته التقارير المعبرة عن الرأي الفني المحايد للمدقق .
- معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية هي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة .
- سير مهنة محافظة الحسابات الحالية لا تتلائم و الواقع المحاسبي الجديد بالجزائر .

3- أسباب إختيار الموضوع

تتجلى مبررات إختيارنا لهذا الموضوع دون غيره من المواضيع في مجال المحاسبة و التدقيق من خلال ما يلي :

- ✓ لأسباب ذاتية مرتبطة بالميل الشخصي لمجال التدقيق و الرغبة في التعمق فيه نظريا و عمليا .
- ✓ أهمية التدقيق المحاسبي في ظل المعايير الدولية للمحاسبة و ما يقدمه من خدمات لتحسين التسيير .
- ✓ التطورات التي شهدتها الجزائر بتبنيها لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية و بالتالي قصد إبراز تاثر مهنة التدقيق بذلك .

4- أهداف الدراسة

في ضوء طبيعة مشكلة البحث و فروضه تتمحور أهداف البحث حول :

- ✓ محاولة إبراز الإطار الفكري و النظري للتدقيق .

✓ محاولة إبراز معايير التدقيق الدولية ، ومقارنتها بالنظام المسير لمهنة محافظة الحسابات بالجزائر

✓ محاولة إبراز الإطار الفكري و النظري لمعايير المحاسبة الدولية و معرفة مختلف الدوافع التي جعلت الجزائر تتبناها .

✓ توضيح القوائم المالية التي أعدتها المنظمات الدولية ، حيث تعتبر هذه القوائم المالية بمثابة القاعدة الرئيسية للمحاسبة الدولية .

✓ محاولة إبراز واقع تنظيم و ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية .

5-أهمية الدراسة

تتمحور هذه الدراسة حول تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية و ذلك في ظل تبني الجزائر لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية ، و تستمد هذه الدراسة أهميتها من محتوى إشكالياتها المطروحة ، كونها توضح التأثير الحاصل بين مهنتين مستقلتين و لكنهما متكاملتين مع بعضهما البعض في ظل تغير أحدهما (التغير الحاصل في الواقع المحاسبي بالجزائر بعد عملية الإصلاح المحاسبي) .

6- تحديد إطار الدراسة

تتمحور هذه الدراسة حول واقع تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية و ذلك في ظل تبني الجزائر لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية ، و عليه إهتمام هذه الدراسة إنصب بتحديد الإطار العام لعملية التدقيق مع تسليط الضوء على المرجعية الفكرية لمعايير المحاسبة الدولية و المعايير الخاصة بطريقة إعداد و عرض القوائم المالية دون المعايير الأخرى ، و واقع ممارسة التدقيق في الجزائر في ظل تبني هذه الأخيرة لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية .

7-المنهج المتبع في الدراسة

للإجابة على إشكالية البحث و إختبار صحة الفرضيات من عدمها سيتم الإستعانة بالمناهج الآتية و هذا حسب طبيعة البحث :

- ✓ **المنهج التاريخي:** لسرد المسار التاريخي للتدقيق منذ نشأتها كمفهوم عام و في الجزائر كمفهوم خاص ، و كذا المرجعية الفكرية لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية .
- ✓ بالإضافة إلى استخدام **المنهج الوصفي** في أجزاء من البحث خاصة المتعلقة بالتدقيق المحاسبي و القوائم المالية التي تعدها المؤسسات الإقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية .
- ✓ بالإضافة إلى المزج بين **الوصف و التحليل**، من خلال إستعمال إستمارة إستبيان لمعرفة مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية على شكل و مضمون تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية بالجزائر تقدم للعينة المختارة و إجراء المقابلات الشخصية مع جزء من أفراد العينة قصد دراسة بعض آراء الممارسين في الجزائر .

8- الدراسات السابقة

في حدود علم الطالبة الباحثة توصلنا إلى بعض الدراسات التي تناولت صميم الموضوع أو بعض من جوانبه .

✓ أطروحات دكتوراه:

- **عبد الكريم محمد سلمان النجار ، 2012 ، العراق ،** مدى دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية (جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية المعادلة لشهادة الدكتوراه) .

تناول الباحث في بحثه محورين، **المحور الأول** محاسبي و يتعلق بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية، أما **المحور الثاني** كان تدقيقي إذ إرتكز على مدى دور الذي يقع على مراقبي الحسابات في التحقق من توافر هذه الخصائص.

و لقد قسم الباحث بحثه إلى أربعة فصول، حيث تناول **الفصل الأول** منهجية البحث و الابحاث السابقة ، و تناول **الفصل الثاني** (الجانب النظري) الإطار العام للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، أما **الفصل الثالث** (التطبيقي) فقد كان على مبحثين ، فقد حاول الباحث أن يجعل نفسه مقام مراقب الحسابات حيث كان المبحث الأول عبارة عن الجانب العملي الذي اهتم بفحص مدى توافر الخصائص النوعية للمعلومات في القوائم المالية ، أما المبحث الثالث فقد تناول تحليل النتائج التي تم

التوصل إليها من خلال الجانبين النظري و التطبيقي. ثم جاء الفصل الرابع لوضع أهم الإستنتاجات التي تم التوصل إليها في الجانبين النظري و التطبيقي مع إدراج أهم التوصيات.

إلا أن هذه الدراسة كانت مقتصرة على التجربة العراقية .

- حواس صلاح ، 2008 ، الجزائر، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية و أثره على مهنة التدقيق.

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه بجامعة الجزائر لسنة 2008 حيث تطرق الباحث فيه إلى معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي لإعداد التقارير المالية، وبين تأثير هذه المعايير على مهنة تدقيق الحسابات، وتهدف هذه الدراسة إلى تحديد أبعاد مشكلة التنوع في الممارسات المحاسبية المتبعة على المستوى الدولي، ومن ثم تحليل وتقييم انعكاساتها على وضعية المعلومات التي توفرها البيانات المحاسبية المنشورة للمتعاملين في أسواق المال الدولية، بالإضافة إلى القيام بعملية مقارنة بين القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، كما خلصت الدراسة إلى أن هناك تأثير مباشر لهذه المعايير على مهنة المدقق.

لم تتطرق هذه الدراسة بالشكل الكافي لمعايير التدقيق الدولية، و إقتصرت فقط على معايير الإبلاغ المالي الدولية .

✓ مذكرات ماجستير :

- بن عيسى رفيق، 2010، الجزائر، التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS دراسة مقارنة حالة الجزائر، تناولت هذه المذكرة مدى مواءمة التدقيق المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية، و هو صلب الموضوع، من خلال شرح معايير التدقيق الدولية ودورها في إدارة المخاطر مدعومة بدراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي من جهة، و معايير التدقيق الدولي و النظم المسيرة للمهنة في الجزائر من جهة أخرى ، مما يتضح لنا أن الباحث اكتفى فقط بدراسة مقارنة بين النظم .

- كمال زواق، 2010، الجزائر، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد .

البحث عبارة عن مذكرة ماجستير ، حيث تناولت هذه المذكرة طرحا يتعلق بمدى تأثر مهنة التدقيق ، معاييرها و نماذج تقاريرها بالخيار الجزائري القاضي بتبني النظام المحاسبي المالي ، و لقد تزامنت هذه الدراسة مع طرح مشروع القانون الجديد أن ذلك المتعلق بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر و الذي صاحب إصلاح المنظومة المحاسبية ، غير أن ذلك المشروع كان لا يزال قيد المناقشة و التصويت خلال فترة إعداد هذه المذكرة ، لذا و بعد أن تمت الموافقة و التصويت عليه فهناك إمكانية لدراسة واقع الممارسة المهنية للتدقيق في ظل معايير المحاسبة الدولية و في ظل القانون الجديد الخاص بالمهنة مع إمكانية المقارنة بينه و بين القانون القديم لإبراز أهم نقاط الاختلاف .

9- مساهمة الدراسة

من خلال إطلاعنا على الدراسات السابقة الذكر، نجد أن هناك بعض من التباين الواضح في معالجة الموضوع ، و لا يمكن أن ننكر بأننا إستفدنا و بشكل كبير من نتائج كل دراسة ، و التي ساهمت بلا شك في إثراء بحثنا من خلال محاولة الربط بين مختلف الافكار و اهداف الدراسات من أجل التوصل إلى وضع إشكالية بحثنا ، و ما يميزها فعلا أنه اتيح لدراستنا دراسة واقع الممارسة المهنية للتدقيق بالجزائر في ظل القانون الجديد (قانون رقم 10-01) الخاص بالمهنة و في ظل المراسيم التنفيذية التي تلت هذا القانون (المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 ، المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26).

10- خطة و هيكل الدراسة

يتكون هذا البحث من مقدمة و ثلاثة فصول منها فصل كدراسة ميدانية و خاتمة و ذلك على النحو التالي:

المقدمة و فيها ستقوم الطالبة بإستعراض إشكالية البحث ، أهمية الموضوع و أهدافه و عرض بعض الدراسات السابقة، منهج البحث و هيكله ، بينما يتطرق الفصل الأول بعنوان مفاهيم أساسية حول التدقيق إلى ماهية التدقيق المحاسبي مع تسليط الضوء على منهجية أداء عملية التدقيق .

الفصل الثاني و هو تحت عنوان الإطار النظري و الفكري لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية فلقد تطرقت من خلاله إلى عموميات حول المحاسبة الدولية و معاييرها ، ثم التطرق لإبراز

الخصائص النوعية للمعلومات المالية و المحاسبية و التطرق إلى مختلف القوائم المالية التي تتبناها معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية ، هذا بالإضافة إلى الجمع بين شقي الموضوع بالتطرق إلى التدقيق و مصداقية المعلومات المالية و المحاسبية .

في الفصل الثالث و الأخير من هذا البحث و على أساس دراسة ميدانية ستحاول الطالبة دراسة واقع الممارسة المهنية للتدقيق في الجزائر و و ذلك بإستطلاع بعض آراء الممارسين عن طريق الإستبيان ، للوصول في الأخير إلى الخاتمة التي ستتضمن مجموعة النتائج المتوصل إليها و التوصيات بالإضافة إلى أفاق البحث المقترحة .



الفصل الأول



الفصل الأول

مفاهيم أساسية حول التدقيق

تمهيد:

نظرا للتغيرات في المؤسسات الاقتصادية و حجم أعمالها نتيجة الانفتاح الاقتصادي بين الدول ، و التطورات التكنولوجية و ما رافقها من منافسة على صعيد الدولة نفسها و على الصعيد الدولي، مما استدعى من هذه المؤسسات أن تقدم تقارير مالية سنوية تحتوي باختصار على نشاط المؤسسة الاقتصادي خلال الفترة المالية، حتى يتسنى للأطراف التي تهتم بالإطلاع على هذه التقارير الاستفادة منها، و لكي تتحقق هذه الاستفادة لابد و أن يقوم شخص مختص بالتحقق من محتوى هذه القوائم المالية و مدى ملائمتها و تمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة ،لذلك يتم تدقيق هذه القوائم من قبل مدقق الحسابات و الذي بدوره يجب أن يبدي رأيه باستقلال و حيادية في عدالة تلك القوائم، هناك معايير خاصة بآداب و سلوك مهنة التدقيق يجب على مدققي الحسابات الإلتزام بهذه المعايير و القواعد خاصة عند القيام بالإجراءات العملية .

و بناءا على ما تقدم فإن هذا الفصل سوف يتناول الجوانب الفكرية و النظرية للتدقيق و ذلك من خلال التركيز على أهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتدقيق من حيث التطور التاريخي للتدقيق و مختلف الإجراءات العملية للتدقيق مع عرض الإطار النظري لتقارير التدقيق الخارجي، و لتحقيق هذا الهدف تم تقسيم الفصل إلى مبحثين كالآتي :

➤ المبحث الأول: ماهية التدقيق .

➤ المبحث الثاني: منهجية أداء عملية التدقيق .

المبحث الأول: ماهية التدقيق

المحاسبة و التدقيق أساس لصنع القرار الإقتصادي المتتبع لوظيفة مهنة المحاسبة منذ نشأتها إلى الآن، و نتيجة للتطور التكنولوجي و كبر حجم المؤسسات أصبحت هناك ضرورة لوجود معرفة منظورة في علم الرقابة الداخلية و الرقابة المالية، و تدقيق الحسابات ليست وليدة اليوم أو الأمس القريب فقد عرفها الإنسان بشكل بدائي منذ بدأ الفرد مزاوله نشاطه لإشباع حاجاته و حاجات غيره، و عليه لابد من التعرف على التطور التاريخي للتدقيق و مفهومه و كذا أنواعه و أهميته مع التطرق لمختلف المصطلحات ذات العلاقة و كذا التطرق للمعايير المهنية للتدقيق و سلوكيات المهنة .

المطلب الأول التطور التاريخي للتدقيق

إن أصل التدقيق يعود إلى السلطات المصرية القديمة التي عينت فاحص مستقل للسجلات عند المحاسبة الضريبية، و تبع ذلك الإغريق (اليونان) ثم الرومان ثم الإقطاع من النبلاء الإنجليز الذين عينوا مدققين لتدقيق الحسابات و التقرير عنها بواسطة الخدم¹. وكان غرضه الرئيسي إكتشاف الغش و الخطأ و محاسبة المسؤولين عنها، و لقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية .

و مع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا و تطور الصناعة و التجارة و الزيادة في أنشطة المؤسسات و زيادة الفجوة بين المالكين و الإدارة المحترفة و تطور النظام الضريبي فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير و هو إكتشاف الغش و الخطأ، و لكن التغير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة و لغاية 1850 م هو الاعتراف و الرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم (البيانات) المحاسبية لأجل منع و إكتشاف الغش و الخطأ، و التغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل و محايد، و قد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1862م، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق و ضرورة وجود أشخاص مؤهلين و مدربين للقيام بهذه المهمة. في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج، بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقاً تفصيلياً و لجميع العمليات، و لكن بتقدم الزمن و زيادة حجم العمليات و تطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف

¹ - أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان

و القبول بالتدقيق بواسطة العينات و خصوصا بعد قضية البنك العام (General Bank)* في بريطانيا لسنة 1895 و بالتالي فإنه في حالة عدم وجود شك في العمليات فإن الإستفسارات القليلة تصبح معقولة و مقبولة ، و لهذا فإن رجال الأعمال عندما يختارون بعض الحالات فلهم الحق من القول أن الحالات الأخرى صحيحة .

و في الفترة من 1900م إلى 1933م إعترف كتاب المحاسبة و التدقيق بأهمية الرقابة الداخلية للمدقق الخارجي و أن التفاصيل التي يقوم المدقق الخارجي و العينات الي يعتمد عليها تتوقف على جودة نظام الرقابة الداخلية ، و لهذا على المدقق أن يقوم بدراسة و تقييم الرقابة الداخلية أولا ، أما الفترة بعد سنة 1933م فقد شهدت شبه إجماع و خاصة بعد الحالة القضائية في سنة 1939م في الولايات المتحدة الأمريكية ، من أن الغرض الرئيسي من التدقيق ليس إكتشاف الغش و الخطأ فإكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

و لقد تم التأكيد على هذا المبدأ من قبل الجمعيات المهنية العالمية مثل (الجارترد البريطانية AICPA الأمريكية) إذ جاء في أدبيات ومنشورات هذه الجمعيات من أن الغرض الرئيسي لفحص البيانات المحاسبية من قبل محاسب قانوني مستقل و محايد هو لأجل إعطاء الرأي حول عدالة البيانات المالية.¹ و عليه فإن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة و من جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى و التغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة التجارة العالمية و الإقتصاد العالمي بشكل عام ، و التي شهدتها المؤسسات الإقتصادية على وجه الخصوص و الجدول التالي جدول مختصر يميز مختلف المراحل التاريخية للتدقيق.²

* يجدر الإشارة إلى أن الأزمة كانت حول الفوائد المستحقة على القروض و القروض غير ممكنة التحصيل و ذكرت الأزمة فقط على أعضاء مجلس الإدارة دون المساهمين مع علم المدقق بواقع الأزمة و البيانات المالية التي لم تظهر صورة صادقة و عادلة .

¹ - هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية ، دار وائل للنشر ، عمان ، ط 3 2006 ، ص ص 17-19.

² - محمد النهامي طواهر- مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط 3 2006 ، ص 7.

الجدول رقم (1-1) : التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الآمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 ميلادي	الملك ، إمبراطور ، الكنيسة ، الحكومة	رجل الدين ، كاتب	معاينة السارق على إختلاس الأموال ، حماية الأموال .
من 1700م إلى 1850م	الحكومة ، المحاكم التجارية و المساهمين	المحاسب	منع الغش و معاينة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850م إلى 1900م	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية .
من 1900م إلى 1940م	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة	تجنب الغش و الأخطاء ، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940م إلى 1970م	الحكومة ، البنوك و المساهمين	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة .	الشهادة على صدق و سلامة إنتظام القوائم المالية التاريخية .
من 1970م إلى 1990م	الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين .	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة و الإستشارة .	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و إحترام المعايير المحاسبية و معايير التدقيق .
إبتداءا من 1990م .	الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة و الإستشارة .	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير ضد الغش العالمي .

المصدر: محمد التهامي طواهر وأخرون ، مرجع سبق ذكره، ص ص 7- 8 .

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق ، أنواعه ، أهدافه و أهميته .

يعتبر التدقيق العملية المنتظمة للحصول على الأدلة و القرائن الدالة على الأحداث الإقتصادية التي قامت بها المؤسسة ، بإتباع أسلوب منهجي و إستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها .

سنقوم من خلال هذا المطلب بتقديم أهم التعاريف المتداولة للتدقيق بين مختلف الأطراف المهمة بتنظيم و ممارسة مهنة التدقيق و إيجاز الأهداف الأساسية من القيام بعملية التدقيق و الأنواع المختلفة للتدقيق و أهميته.

أولاً : مفهوم التدقيق

إن محاولة ضبط مفهوم دقيق للتدقيق معقد بعض الشيء اذ تعددت التعاريف المقدمة لمصطلح التدقيق بتعرض الكثير من الممارسين الأكاديميين و كذا المنظمات المهنية لهذا المفهوم و رغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم إلا أنها تصب في نفس الهدف و نذكر أهم التعاريف فيما يلي :

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق بأنه " عملية منتظمة و موضوعية للحصول على أدلة إثبات و تقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع و أحداث إقتصادية و ذلك للتحقيق من درجة التطابق بين تلك الحقائق و المعايير المحددة و إيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات للمهتمين بذلك التحقيق"¹ كما عرف خالد أمين التدقيق على أنه "فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع حسب التدقيق فحصاً إنتقادياً منظماً , بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة ".

و من التعاريف الأخرى للتدقيق تعريف منظمة العمل الفرنسي على أنه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل إستناداً على معايير التقييم ، و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم " .²

و إستناداً إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها عملية التدقيق و هي :

¹ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره ، ص 25.

² - محمد التهامي طواهر وأخرون، مرجع سبق ذكره ، ص ص 9-10.

1- الفحص: يقصد به فحص البيانات و السجلات المحاسبية للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها ، أي فحص القياس المحاسبي و هو القياس الكمي و النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المنشأة¹.

2- التحقيق : يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج و مزاعم المؤسسة الاقتصادية خلال الفترة المعنية و كدلالة على وضعها المالي نهاية تلك الفترة².

بما أن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة ، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية ، لذلك فالمدقق بإمكانه إكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبية و المحافظة على إستمرارية في ضل التقيد بمعايير التدقيق المتفق عليها ليسمح لهذا الأخير بتوليد معلومات تكون ممثلة للوضع الحقيقية للمؤسسة .

الفحص و التحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من ابداء رأي فني محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت على إنعكاس صورة صحيحة و سليمة لنتيجة و مركز المؤسسة الحقيقي³.

3- التقرير: يعرف على أنه ملخص مكتوب يبيدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية و التي يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات ، و يوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات⁴.

ثانياً : أنواع التدقيق .

التدقيق أساسا هو وظيفة أو أداة فحص و يجب أن يقوم بالتدقيق شخص مهني محايد مستقل ذات كفاءة لإبداء رأيه حول عملية قياس و تبويب و عرض المعلومات و الأحداث المالية التي تمت في المؤسسة و هل تلتزم هذه الأخيرة بالمبادئ و المعايير المحاسبية عند قياس و تبويب و عرض تلك المعلومات.

¹ - محمد التهامي طواهر وأخرون، المرجع السابق الذكر أعلاه ، ص 11.

² - بوركايب محمد عبد الماجد، مراجعة الحسابات في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، مذكرة ماجستير، الجزائر 2009، ص 7.

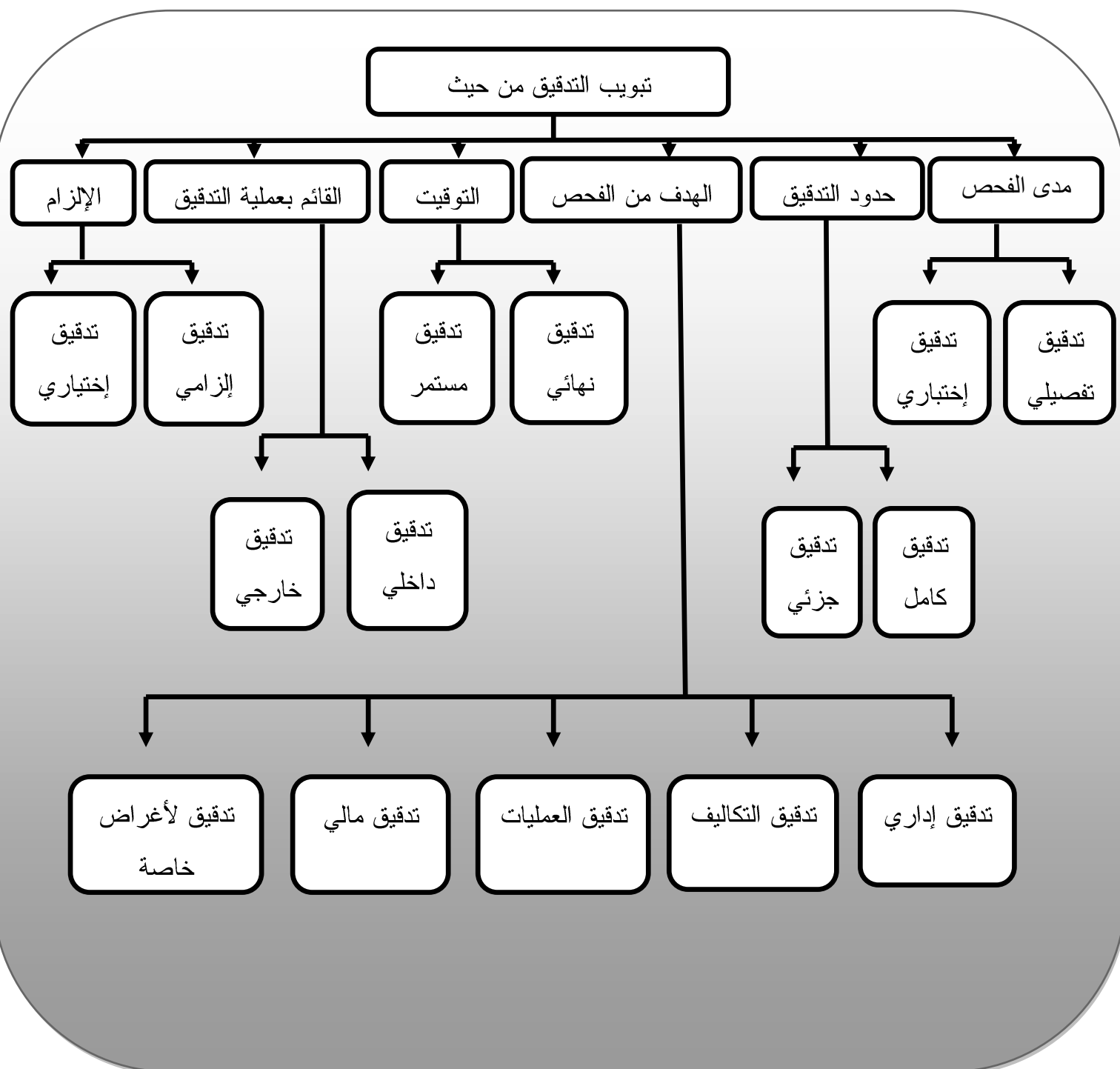
³ - محمد التهامي طواهر وأخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 11-12.

⁴ - غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر- الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ط 2

2009 ، ص 114.

بناءً على ما سبق يمكن تصنيف التدقيق إلى عدة تبويبات و ذلك وفقاً لعدة أسس على النحو التالي
الموضح في الشكل الآتي:

الشكل رقم (1-1) : أنواع التدقيق وفقاً لعدة أسس



المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره ، ص 24.

و من خلال الشكل السابق فإن للتدقيق أنواع وفقا لعدة أسس و ذلك من حيث:

1- من حيث القائمين بعملية التدقيق :

1-1 - التدقيق الداخلي: قد يقوم بعملية التدقيق شخص من داخل المؤسسة يقوم بعملية فحص للدفاتر

و السجلات و مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر و السجلات، و في هذه الحالة يسمى هذا التدقيق بالتدقيق الداخلي و هو يعتبر إحدى أدوات الرقابة و يعتبر أداة بيد الإدارة كونه يتم التدقيق من قبل شخص يعتبر موظف في المؤسسة و يخضع لسلطة الإدارة و من

واجبات المدقق الداخلي فيما يخص تزويده للإدارة بالمعلومات ما يلي :

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية .
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.
- كفاءة و كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، و ذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات و المركز المالي ¹.

1-2- التدقيق الخارجي: هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات

و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة و صدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولدة لها ، و ذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول و الرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرين ، البنوك) ².

و من التعريفين السابقين يتضح أن هناك أوجه خلاف بين التدقيق الخارجي و الداخلي يمكن حصرها

في الجدول التالي:

¹- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره ، ص 25.

²- محمد التهامي طواهر وأخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 30.

الجدول رقم (1-2) أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي .

معيار التفرقة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1- الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفاء و يقدم بيانات سليمة و دقيقة للإدارة و يكون الهدف كشف ومنع الأخطاء و الإنحراف عن السياسات الموضوعة	خدمة الملاك عن طريق ابداء رأي فني بعدالة القوائم المالية ، بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي .
2- نوعية القائم	موظف داخل البيئة التنظيمية للمؤسسة و يعين بواسطة الادارة	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة ، يعين بواسطة الملاك
3- درجة الإستقلال	يتمتع بإستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات مثل غدارة الحسابات و المالية و لكن يخدم رغبات و حاجات الإدارات جميعها .	يتمتع بإستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص و التقويم و إبداء الرأي .
4- المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة و من ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص و الدراسة إلى المستويات الإدارية العليا	مسؤول أمام الملاك ، و من ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص و رأيه الفني في القوائم المالية اليهم
5- نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق عمله .	يحدد ذلك أمر التعيين و الأعراف السائدة و المعايير المهنية و ما تنص عليه القوانين و الأنظمة .
6- توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية .	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية و قد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة في السنة .

المصدر: حسين أحمد دحدوح- حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، الأردن 2009، ص 53.

رغم وجود نقاط خلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي إلا أن هناك بعض أوجه الشبه بينهما تكمن في النقاط التالية :

- يهدف كل من المدققين الخارجي و الداخلي لوجود نظام رقابة داخلية فعال لمنع و تقليل حدوث الأخطاء و التلاعب .

- كل من المدققين الداخلي و الخارجي يمثل نظام محاسبي فعال ، يقوم بتوفير المعلومات اللازمة و التي تساعد في إعداد القوائم المالية التي يمكن الإعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية .

مما سبق نجد أن هناك مجالا للتعاون بين المدقق الداخلي و الخارجي حيث أن المدقق الخارجي يعتمد في كثير من الأحيان على ما يقوم به المدقق الداخلي من إختبارات و تقييد لأنظمة الرقابة الداخلية، كذلك في حالة إتباع المؤسسة لنظام جيد و فعال للتدقيق الداخلي يؤدي إلى توفير في الجهد و في كمية الإختبارات على المدقق الخارجي عند قيامه بالفحص.¹

2- من حيث الإلزام:

2-1- التدقيق الإلزامي : هو التدقيق الذي تلتزم به المؤسسة وفقا لأحكام القوانين (قوانين المؤسسات أو قوانين الضرائب و غيرها) . و هذا النوع من التدقيق لابد و أن يكون كاملا ، بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على عملية التدقيق من قبل إدارة المؤسسة .

2-2- التدقيق الإختياري: هو الذي تطلبه المؤسسة أو أصحابها بطريقة إختيارية ، بمعنى عدم وجود إلزام قانوني يحتم القيام به ، و عملية التدقيق قد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المؤسسة.²

3- من حيث التوقيت:

3-1- التدقيق النهائي: هو العملية التي تتم بعد إنتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات و إقفال الدفاتر و إعداد الحسابات الختامية . و تعتبر هذه العملية مناسبة للمؤسسات إلا أنها غير ممكنة للمؤسسات الكبيرة لكثرة عملياتها و ضيق الوقت بين نهاية السنة المالية و طلب تقديم الحسابات ، إلا أن لهذا النوع مزايا تتجلى فيما يلي :

- إنصراف المدقق الى عمله دون أن يطالب بالدفاتر و الوثائق التي يفحصها.
- عدم إستطاعة الموظفين إضافة أو حذف أي شيء من الدفاتر.³

¹- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 26.

²- أحمد نور محمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، مصر 1992، ص 18 .

³- حسين أحمد دحدوح وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 51-52.

3-2- التدقيق المستمر: يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص و إجراء الإختبارات على

المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة ، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا و يستجيب إلى الإمكانيات المتاحة ، و الواقع أن هذا النوع من التدقيق يصلح في المؤسسات كبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها من التدقيق النهائي تحقيق الأهداف المرجوة.¹

وكذلك لهذا النوع من التدقيق مزايا و عيوب هي على النحو التالي :

3-2-1- مزايا التدقيق المستمر:

- يؤدي التدقيق المستمر إلى زيادة جودة تدقيق القوائم المالية لأنها تسمح لمدقق الحسابات بأن يولي إهتماما أكبر بالإلمام بطبيعة النشاط و الأعمال من ناحية و هيكل الرقابة الداخلية لديه من ناحية أخرى.
- يعتبر التدقيق المستمر من أفضل المداخل لتخطيط و تنفيذ برنامج تدقيق مستمر لمواقع المؤسسات على الأنترنت ، بإعتبارها أهم أدوات تكنولوجيا المعلومات إستخداما في توصيل المعلومات المحاسبية الفورية في المستقبل المنظور .
- إمكانية كشف الأخطاء و الغش و التلاعب في وقت مبكر للعمل على تصحيحها و تفادي حدوثها في المستقبل ، و إتخاذ الإجراءات الكفيلة بمعالجة الغش و التلاعب و منع الوقوع فيه في المستقبل.²

3-2-2- عيوب التدقيق المستمر:

- هناك إحتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق التدقيق فيها .
- عرقلة عمل المؤسسة أثناء القيام بأعمال التدقيق .
- ترهق المدقق و مساعديه معا نظرا لإمتدادها وقتا طويلا و يخشى أن ينشأ لدى المدقق شعور بالروتين بحيث يصبح عمله آليا بحتا .
- قد يؤدي التردد الكثير على المؤسسة إلى توليد صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالة إكتشافه للخطأ.³

¹- محمد التهامي طواهر وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص 24.

²- أحمد محمد نور، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية ، مصر 2007، ص ص 338-339.

³- حسين أحمد دحدوح وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص 51.

4- من حيث النطاق :

4-1- تدقيق كامل: و هو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه ، و لا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة ، و إنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، و يتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة البيانات المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص و المفردات التي شملتها إختباراته ، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص و يلاحظ في هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي شملتها إختباراته .

و لذلك يناسب هذا التدقيق المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية و هذا يعني أن المؤسسات الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق فإن ذلك يتوقف على متانة و قوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في إختباراته .

4-2- التدقيق الجزئي: و هو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق أو المجال ، و يراعي أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر ، و في هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به ، و لذلك يتطلب الأمر هنا وجود إتفاق كتابي (رسالة إرتباط) بين حدود التدقيق و الهدف منه ، حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي أتبعته و النتائج التي توصل إليها كي لا ينسب إليه التقصير في القيام بشئ لم ينص عليه في الإتفاق ، و من أمثلة التدقيق الجزئي الإتفاق على تدقيق العمليات النقدية من مقبوضات و مدفوعات ، أو تدقيق العمليات الخاصة بالمخازن ، أو تدقيق العمليات الآجلة خلال فترة معينة ¹.

5- من حيث مدى الفحص:

5-1- تدقيق تفصيلي: يقصد به العملية التي تشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية . لذا يجب فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر المحاسبية و التأكد من عدالة القوائم المالية ، و مدى تمثيلها لنتيجة الأعمال و المركز المالي . إلا أن هذا النوع غير ملائم و يعتبر غير اقتصادي لأنه يحتاج إلى وقت و جهد كبيرين من قبل مدققي الحسابات .

¹- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره ،ص ص 41-42.

5-2- التدقيق الإختباري : هو العملية التي تقوم على إنتقاء عينة من العمليات و فحصها و تعميم نتائج الفحص لها على مجتمع الدراسة ، و حجم هذه العينة يتوقف على متانة و قوة الرقابة الداخلية الموجودة في المؤسسة و إذا وجد المدقق أخطاء في الدفاتر و السجلات و جب عليه توسيع حجم العينة إلا أن تتولد لديه القناعة الكافية بأن السجلات و الدفاتر و الحسابات ستعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية.¹

6- من حيث الغرض:

6-1 - التدقيق الإداري: هو التدقيق الذي يتم بهدف التحقق من كفاءة الإدارة في إستغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه و تقديم النصح لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق، و هو يعتبر أداة من أدوات الإدارة ، لذلك يقوم التدقيق الإداري بتدقيق جميع الأحداث التي تتم في المؤسسة ، خطط الإدارة ، أهداف الإدارة، إستغلال الطاقة الإنتاجية، الأعباء الإدارية، و عليه فالتدقيق الإداري هو تدقيق مختلف عن التدقيق العادي من حيث الهدف و المجال .

6-2- تدقيق التكاليف: هو التدقيق الذي يخص دفاتر و سجلات التكاليف و يهدف إلى فحص و إختبار السجلات و مدى مطابقتها للواقع، يطبق هذا النوع من التدقيق في بعض الدول التي يوجد لديها عدد كبير من المؤسسات الصناعية التي تتبع للقطاع العام ، و قد عرف تدقيق التكاليف بأنه التحقق و فحص صحة حسابات التكاليف و مدى إلزام المؤسسة عند إعدادها بالخطط و المعايير الموضوعية .

6-3- التدقيق لأغراض خاصة: و هو أن يتم تعيين المدقق من قبل جهة معينة في سبيل الوصول إلى حقيقة معينة ، فمثلا يقوم البنك المقرض بتعيين مدقق في سبيل التعرف على حقيقة الوضع المالي للعميل طالب القرض، أو يتم تعيين مدقق لغرض تقدير قيمة مخزون آخر المدة وقت وقوع حريق معين .²

¹- حسين أحمد دحدوح وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 54.

²- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 32.

ثالثاً : أهداف التدقيق.

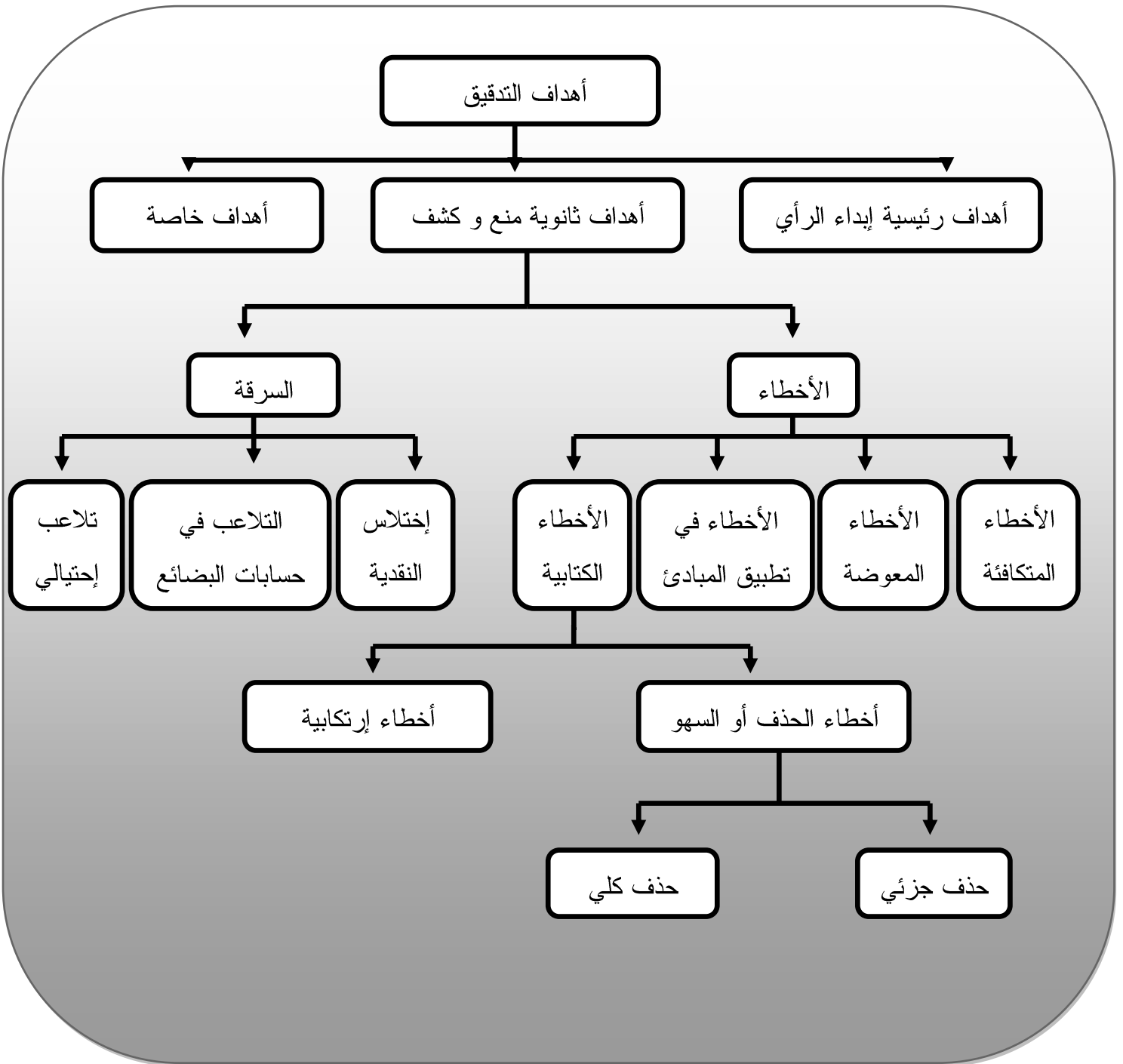
تتمثل الأهداف التقليدية للتدقيق فيما يلي:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة و المثبتة بالدفاتر و السجلات و التأكد من مدى الإعتماد عليها .
- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير .
- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء و التزوير عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة .
- إعتماد القائمين على إدارة المؤسسة على الحسابات التي تم التدقيق فيها في تقرير و رسم السياسة الإدارية الحاضرة و المستقبلية و إتخاذ القرارات على أساس من البيانات المحاسبية التي إطمأنت إلى صدقها و سلامتها¹.

و عليه يمكن حصر الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات في الشكل التالي :

¹-نواف محمد عباس الرماحي،مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر ، الأردن 2009 ، ص ص20-21.

الشكل رقم (1-2): الأهداف التقليدية للتدقيق



المصدر: غسان محمد المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 18.

هذا بالإضافة إلى جملة من الأهداف الحديثة المتطورة نذكر منها :

- مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها و التعرف على ما حققته من أهداف و دراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم .

- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها .
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي النشاط بالمؤسسة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الاقتصادية و الاجتماعية للمجتمع¹.

رابعاً : أهمية التدقيق.

تتمثل أهمية التدقيق في إعتباره وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد إعتقادا كبيرا على البيانات المحاسبية للمؤسسة في إتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية، خصوصا إذا تم إعتداد البيانات المحاسبية من قبل جهة محايدة أو مستقلة عن إدارة المؤسسة مما يدعم الثقة فيها من قبل تلك الجهات التي تتمثل فيما يلي:²

1- إدارة المؤسسة : تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تخدم في الرقابة و التخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية. والقرارات المتعلقة بالتخطيط إذ تعتمد إعتقادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط و السياسات بشكل محكم ودقيق ، و ليس هناك من ضمان لصحة و دقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة .

2- أهمية التدقيق للملاك و المستخدمين : تلجأ هذه الفئة إلى القوائم المالية المعتمدة و يسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للمؤسسة و مدى متانة مركزها المالي لإتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم و إستثماراتهم الوجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن . و لضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة و صحيحة .

2-1- أهمية التدقيق للدائنين و الموردين : يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة و صحة القوائم المالية و يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الإئتمان التجاري و التوسع فيه . و تفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي للمؤسسة.

¹ - غسان محمد المطارنة، مرجع سبق ذكره ، ص 19.

² - خالد الخطيب - خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات، دار المستقبل والبداية للنشر، الاردن 2009، ص ص 12-13.

2-2- أهمية التدقيق للبنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى: تلعب هذه دورا هاما في التمويل قصير الأجل للمشروعات لمقابلة إحتياجاتها و توسعاتها . لهذا فإنها تعتمد القوائم المالية تقرير المدقق لدراسة و تحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الإئتمان المصرفي (القروض) و تعتمد كأساس للتوسع فيه أو الأحجام عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي .

3-أهمية التدقيق بالنسبة للهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب ، و هذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية و سليمة ، بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار بعض المنتجات أو تقديم إعانات مالية لبعض المؤسسات ، ولا يمكن للدولة القيام بذلك دون بيانات موثوق فيها معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا ، و إبداء رأيها الفني عن مدى صحة هذه البيانات و درجة الإعتماد عليها و مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسات على نتيجة الأعمال و المركز المالي .

4-أهمية التدقيق لرجال الأعمال: إزداد اهتمامهم بالقوائم المالية المعتمدة و ما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها و تقدير الدخل الوطني و رسم برامج الخطط الاقتصادية و تعتمد دقة تقديراتهم و كفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.

5-أهمية التدقيق لنقابة العمال: تعتمد على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور و تحقيق مزايا العمال .

6-أهمية التدقيق للاقتصاد الوطني: يخدم التدقيق الاقتصاد الوطني بصفة عامة كنتيجة لخدماتها و أهميتها للفئات السابقة الذكر . فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة و قد ساهمت مساهمة كبيرة و فعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الإستثمارات، و توضيح حالات الإسراف و التلاعب و توجيه استثمار المدخرات و الموارد المتاحة .

المطلب الثالث: التمييز بين التدقيق و بعض المصطلحات .

بعد القيام بتقديم مفهوم حول التدقيق ينبغي التفرقة بين التدقيق و العناصر الآتية: المراجعة، الفحص والمحاسبة

أولاً : المحاسبة و التدقيق.

تهتم المحاسبة بتسجيل العمليات المالية التي تحدث خلال فترة معينة ، و تلخيص و تفسير نتائج تلك العمليات ، و إعداد القوائم المالية التي تحدد نتائج تلك العمليات في شكل ربح أو خسارة و إعداد المركز المالي للمؤسسة .و المحاسبة بهذا المعنى تتعامل مع البيانات الأصلية و تكون مسؤولة أساساً عن تلك البيانات ، و لهذا فهي تعتبر بمثابة عمل إنشائي يهتم بتحليل و تبويب و تسجيل و تشغيل البيانات الأولية الأساسية ، و تصل بها حتى إعداد القوائم المالية .

أما التدقيق فهو على خلاف ذلك لأنه يعتبر عمل إنتقادي ، و يبدأ المدقق في عمله المتعلق بالتحقق عندما يكون المحاسب قد إنتهى من عمله الى درجة كبيرة ، و تكون مهمة المدقق هي تحديد مدى ملائمة القوائم المالية في عرض نتائج أعمال المؤسسة . و لكي يؤدي المدقق هذا العمل فانه يبدأ بمخرجات النظام المحاسبي و هي القوائم المالية ، و هي المدخلات الأساسية للتدقيق ، و التي يقوم المدقق بفحصها و تحديد مدى دقتها و إمكانية الإعتماد عليها ، و يتطلب فحص القوائم المالية من المدقق ضرورة الإطلاع على الدفاتر المحاسبية و منها المستندات الأصلية للعمليات ¹ و عليه يمكن إبراز أهم الفروقات بين كل من التدقيق و المحاسبة و الموضحة في الجدول التالي :

الجدول (3/1) : أهم الفروقات بين المحاسبة و التدقيق

المحاسبة	التدقيق
علم تجميع و تبويب و تلخيص و إيصال المعلومات من خلال القوائم المالية	علم تحليل و فحص إنتقادي للسجلات و القوائم المالية
تقوم بقياس الأحداث المالية في المؤسسة من خلال إعداد قائمة الدخل و توصيل الأوضاع المالية للأطراف المعنية	تقوم بفحص القياس المحاسبي و المعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها حول نتيجة أعمال المؤسسة

¹- أحمد نور محمد، مراقبة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية، مرجع سبق ذكره، ص 8.

المحاسب موظف يتبع لإدارة المؤسسة و يتقاضى أجره من الإدارة	المدقق شخص محايد مستقل من خارج المؤسسة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد الموقع بينه و بين المؤسسة
المحاسب ربما لا يكون لديه معلومات حول التدقيق و إجراءاته	بينما المدقق يجب أن يكون لديه معرفة بالمبادئ المحاسبية و طرقها
المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها	بينما المدقق مطالب بتقديم تقرير يتضمن رأيه حول عدالة القوائم المالية و تمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة
المحاسب موظف دائم في المؤسسة يقوم بعمله	بينما المدقق يعين كل سنة بعقد و ليس دائم العمل في المؤسسة .

المصدر: غسان محمد المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 16.

ثانياً : الفحص و التدقيق

الكثير يعتقد أن الفحص و التدقيق يعني نفس المعنى و لكن في الواقع هناك الكثير من الاختلافات بينهما حيث أن الفحص يعني البحث و الإستفسار عن الطاقة الربحية للمؤسسة أو المركز المالي للمؤسسة أو محاولة الوصول لأسباب الاختلاس إذ كان هناك أي شكوك حولها، و يمكن تلخيص الفروق الرئيسية بين التدقيق و الفحص في النقاط التالية :

- يتم القيام بالتدقيق للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة و تمثيلها لواقع المؤسسة ، بينما الفحص يتم عند وجود هدف معين للقيام به مثل الوصول الى طاقة الربح و الوضع المالي للمؤسسة ، كذلك الإستقصاء حول الإحتيال و الغش .
- الفحص يتم لعدة سنوات مثلاً 3 أو 5 أو 7 سنوات للوصول إلى مثلاً متوسط الطاقة الكسبية للمؤسسة ،المركز المالي للمؤسسة و غيرها بينما التدقيق يتم عادة لسنة مالية واحدة .
- الفحص يمكن أن يتم لمصلحة أطراف خارجية مثلاً مقرضين ، بينما التدقيق يتم القيام به لمصلحة الملاك في الدرجة الأولى ، و في بعض الحالات يتم القيام بالفحص لمصلحة الملاك في حالة وجود إختلاس أو غش أو تزوير .
- الفحص لا يحتاج الى التخطيط المسبق كذلك عند القيام بالفحص لأكثر من مؤسسة لا يتم إستخدام نفس الطريقة في الفحص لأن الفحص يعتمد على المعلومات و البيانات المتوفرة للفاحص ، بينما في التدقيق

يقوم المدقق بوضع خطة مسبقة للقيام بعمله و تستخدم هذه الخطة في أكثر من مرة مع إمكانية إجراء التعديلات اللازمة من قبل المدقق في بعض جوانب الخطة و ليس في الجوهر أو أسس الخطة .

- الفحص لا يتطلب التقرير عن نتائجه إلا للطرف الذي عين الفاحص بينما المدقق يجب أن يقوم بالتقرير عن نتائج عمله بعد الإنتهاء من عملية التدقيق من خلال التقرير النهائي¹.

ثالثاً : المراجعة و التدقيق .

يجب توضيح مفهوم كل من المراجعة و التدقيق، و ذلك بسبب إنتشار إستخدام مصطلح المراجعة في بعض الدول ، و إنتشار استخدام مصطلح التدقيق في دول أخرى، حيث صدر عن معهد المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1978 بياناً حول القواعد المحاسبية و خدمات المراجعة يوضح فيه الفرق بين كل من المراجعة و التدقيق ، على أساس أن المراجعة تتمثل في مجموعة من الإستفسارات من العاملين في الوحدة موضوع المراجعة و التدقيق إضافة إلى إمكانية فحص و تحليل المعلومات التي تحتويها التقارير المالية ، في إطار يقل في مضمونه على إطار التدقيق و خاصة فيما يتعلق بأمور معينة و منها مثلاً أن المراجعة لا تتضمن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و لا تتضمن أيضاً فحص و تحليل السجلات و الدفاتر المحاسبية و لكن تتضمن الإطلاع عليها .

و عليه يمكن القول أن عملية التدقيق أوسع نطاقاً و أعمق تحليلاً من المراجعة و رغم ذلك فلا يجب ان نتوقف عند مجرد إستخدام كلمة معينة أو إصطلاح معين في مجال الأداء المهني للمراجعة و التدقيق ، لذلك و عند قيام المراجع مثلاً بفحص البيانات المحاسبية في الدفاتر و السجلات للتحقق من مدى صحتها و دقتها فهو في هذه الحالة يقوم بعملية مراجعة مستندية ، أما عند قيامه بعملية دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و تحليله أو تقييم عناصر الكفاءة و الفاعلية فهو في هذه الحالة يقوم بعملية التدقيق ، و على هذا الأساس فلا ينبغي وضع حدود فاصلة و قاطعة بين كل من المراجعة و التدقيق².

¹ - غسان محمد المطارنة، مرجع سبق ذكره ، ص ص 16-17.

² - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث ، مصر 2007، ص ص 7-8

المطلب الرابع: المعايير المهنية للتدقيق و سلوكيات المهنة .

أولاً : المعايير المهنية للتدقيق .

المعيار هو ذلك النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء و المستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات ، و عليه يجب التمييز بين معايير التدقيق و إجراءات التدقيق ، حيث أن معايير التدقيق مرتبطة بطبيعة التدقيق و أهدافه ، و تهدف الى مستوى الجودة المطلوبة من مدقق الحسابات أثناء أدائه للمهام المطلوبة منه ، أما الإجراءات فهي الخطوات التي يقوم مدقق الحسابات بها خلال عملية التدقيق للمؤسسة ، و بالرغم من الاختلاف في المعنى إلا أنهما مرتبطان حيث أنه للقيام بالإجراءات اللازمة لعمل المدقق لابد و أن يراعي ملائمة هذه الاجراءات للمعايير الموضوعية .

و لقد تم إصدار المعايير العامة للتدقيق من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) في عام 1954، و لقد ساهمت المعايير في تحقيق مجموعة من المزايا لمهنة التدقيق نذكر منها:

- تدعم الثقة في التدقيق كمهنة معترف بها .
- تساعد هذه المعايير في جعل مهنة التدقيق ذات كيان مستقل ، و بدونها تصبح مزاوله المهنة وظيفة غير مفيدة .
- في غياب المعايير تصبح مهنة التدقيق في غير مكانها الملائم مما قد يجعل تقوم بسن تشريعات و قوانين تحول مهنة التدقيق من مهنة خاصة الى وظيفة حكومية¹.

و عليه و حتى يقدم المدقق رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد و مستقل لابد من معايير تحكم عملية التدقيق و تأخذ أهداف التدقيق بعين الاعتبار ، و لقد تم تقسيم هذه المعايير إلى ثلاثة أقسام رئيسية على النحو التالي :

1- المعايير العامة: تهتم المعايير العامة بالتأهيل و الصفات الشخصية للمدقق و علاقتها بجودة و نوعية الأداء المطلوب، و من ثم فإنه يجب على المدقق قبل التعاقد على مهمة التدقيق أن يقرر ما إذا

¹- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 37.

كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها ، و إستيفائها عند أداء هذه المهمة ، و لقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ثلاثة معايير عامة هي :¹

1-1- التأهيل العلمي و العملي: لكي يتم الفحص و التدقيق بدرجة مقبولة و ملائمة فإن المدقق يجب أن يتوافر لديه كل من التعليم و الخبرة ، و ينال المدقق تعليمه من خلال برامج جيدة و رسمية منظمة في المحاسبة و التدقيق ، و لكون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل المعيار الذي يطبقه و يستخدمه المدقق في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد عرضت بشكل صادق و عادل ، فإنه لا يمكن أن يكون هذا الشخص مدققا ماهرا و بارعا قبل أن يكون محاسبا ماهرا و بارعا ، أكثر من هذا فإنه لكون المعرفة في مجال المحاسبة و التدقيق و كأى فرع آخر من فروع المعرفة دائمة التطور و التغير ، فإنه يكون من الضروري تحديث برامج التعليم المهني المستمر .

و إجراءات التدقيق تتطلب قدرا من الحكم الشخصي، و عليه و بغض النظر عن قدر التعليم الرسمي الذي حصل عليه المدقق ، فإنه لن يكون كافيا وحده كأساس لإبداء رأيه ، و لهذا فإن هذا التعليم الرسمي و المنهجي يجب أن يدعمه خبرة كافية ، مما يمكن المدقق من إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية و شخصية عند أداء المهمة .

1-2- الإتجاه العقلي المحايد: و هو المعيار الثاني من المعايير العامة ، و يتطلب من المدقق التمسك باستقلاليتة و حياديته و ذلك حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية و دون تحيز ، فالإستقلالية أساس مهنة التدقيق ، و من ثم فإنه يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المدققين فضلا عن تأكيده عند الإشراف و متابعة أداء مهمة التدقيق .

و إستقلال المدققين يجب أن يكون إستقلالا كليا ، أي أنه يجب أن يكون مستقلا شكلا و موضوعا ، و لهذا فإنه يجب أن يكون متحررا من أي إلتزامات أو مصالح مع العميل أو إدارته أو ملاك المؤسسة .

1-3- العناية المهنية الواجبة: و يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للتدقيق، من المدقق العناية المهنية الواجبة عند ممارسة عملية الفحص و التدقيق ، و يتعلق مفهوم العناية المهنية الواجبة بما يجب أن يعمل المدقق و كيفية أداء هذا العمل ، و عليه فإن هذا المفهوم يفرض مستوى من

¹- وليام توماس وآخرون ، تعريب و مراجعة أحمد حامد حجاج وآخرون ،المراجعة بين النظرية و التدقيق، دار المريخ، مصر 1997، ص ص 45-48.

مسؤولية الأداء يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني و إعداد التقرير .

2- **معايير العمل الميداني :** تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المدقق بإجراءات عملية الفحص مثل جمع الأدلة و القرائن و غيرها و تتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير هي:¹

2-1- **الإشراف و التخطيط:** يتطلب هذا المعيار أن يقوم مدقق الحسابات بعملية التخطيط لما سوف يقوم به عند البدء بعملية التدقيق ، و يتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين و الإشراف عليهم و متابعة ما يوكل إليهم من أعمال . و للقيام بعملية التخطيط و الاستفادة منها يفضل تعيين مدقق الحسابات في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، حيث أنه يساعد في أن تكون الكفاءة أفضل لدى المدقق . و عملية التخطيط التي يجب أن يقوم بها المدقق يمكن أن تشمل تخطيط و متابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية و كذلك التحقق من أصول و خصوم المؤسسة ، و الفحص المستندي و كذلك قائمة نتيجة أعمال المؤسسة . نجد أن تخطيط مهمة التدقيق يتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق الفحص ، أما الإشراف فانه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ و تحقيق أهداف الفحص ، و تحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في النهاية أم لا ، و لقد إزدادت أهمية هذا المعيار في الوقت الحاضر و ذلك للأسباب الآتية :

- أن المدقق يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية التدقيق .
- الإعتماد المتزايد على إستخدام طريقة المعاينة الإحصائية .
- تغيير أساليب و مفاهيم التدقيق عما كانت عليه في السابق مثل إستخدام التدقيق المستمر .
- التغير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المؤسسات محل التدقيق .

2-2- **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يحث هذا المعيار المدقق بأن يجري دراسة و تقييم لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في مؤسسة العميل ، حيث أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر الأساس الذي يحدد مدى الإختبارات التي سوف يطبقها المدقق لأن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر على حجم و طبيعة أدلة الإثبات و كذلك مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة الإضافية إلى أنه يؤثر على تحديد الوقت الملائم للقيام بعملية التدقيق ، و يسعى هذا المعيار الى تحقيق غرضين و هما:

¹- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره ، ص ص 42-43.

- الإعتقاد على النظام نفسه ، حيث أن المدقق لا يستطيع إعادة إنشاء سجلات محاسبية لتسجيل جميع العمليات التي تمت، حيث أنه عند وجود نظام رقابة داخلي يكفل تسجيل جميع العمليات بطريقة صحيحة، و إعداد قوائم مالية تعكس الوضع المالي الصحيح للمؤسسة أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية فإن ذلك يتطلب بذل جهد كبير من المدقق ربما لا يعوض هذا الضعف.
- إن دراسة نظام الرقابة الداخلية يحدد مدى الإختبارات التي سيقوم بها مدقق الحسابات حتى يصل إلى القناعة الكافية بمدى عدالة القوائم المالية .

2-3- كفاية أدلة و قرائن الإثبات: ينص هذا المعيار على ضرورة حصول المدقق على أدلة و قرائن إثبات كافية من خلال قيامه بالفحص و الملاحظة و إرسال المصادقات حتى يستند إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية . حيث أن الدليل أو قرينة الإثبات يعتبر أساسي في عملية التدقيق و يدعم معايير العمل الميداني . حيث أن الأدلة يجب أن تكون كافية بمعنى أن تكون كمية الأدلة التي يحصل عليها المدقق لتدعيم رأيه مناسبة ، كذلك يجب أن يكون الدليل ذات جودة و صلاحية مناسبة بمعنى أن يكون مناسب و فعال و خال من التحيز و يكون الدليل قابل للقياس الكمي .

3-معيار إعداد التقرير : و هو معيار إبداء الرأي من طرف المدقق القائم بعملية التدقيق ، و هو آخر معيار يجب الإلتزام به ، إذ ينبغي أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.¹

ثانياً: معايير التدقيق الدولية .

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية و عند تدقيق المعلومات و الخدمات ذات العلاقة . و الهدف الأساسي من إصدارها إيجاد مستويات و إرشادات لمهنة التدقيق، و ما يرتبط بها من خدمات ، قابلة للتطبيق عالمياً.

و تحتوي على المبادئ و الإجراءات الجوهرية ، و كذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح و إيضاحات و معلومات أخرى . و تصدر هذه المعايير عند الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) و يراعى عند صدور هذه المعايير ما يلي :

¹- محمد التهامي طواهر وآخرون ، مرجع سبق ذكره،ص 53.

- أنه ما دامت معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى فإنه من المهم عند صدور معايير تدقيق دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ، و محاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى بالقبول العام دوليا .
 - إن اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية ، إلا أنه لا يمنع أن يتم موائمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية و معلومات أخرى.
 - عدم إعطاء أولوية في التطبيق مع المعايير المحلية و الخاصة بتدقيق القوائم المالية في أي بلد، و يتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها مع الانظمة و المعايير الدولية .
- و قد أصدرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مجموعة من المعايير في فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ، ثم أعاد الإتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لإرتباطها بمراحل عملية التدقيق.¹

ثالثاً: مسؤولية المدقق و قواعد السلوك المهني.

1-1-1- حقوق وواجبات المدقق :

1-1-1-1- حقوق المدقق: يتمتع المدقق بحقوق معينة تتبع أساسا من إرتباطه بأداء الخدمات المهنية، وتتمثل هذه الحقوق في:²

1-1-1-1-1- حق الاطلاع على جميع دفاتر وسجلات ومستندات المؤسسة تحت التدقيق في أي وقت: لقد جرى العرف بأن يقوم المدقق بإبلاغ المؤسسة قبل حضوره للبدء في عمله ، لكن في بعض الأحيان قد يرى المدقق ضرورة الحضور المفاجئ في أي وقت للإطلاع على سير العمل و للتحقق من بعض البنود، و خاصة إذا كان لديه شك في إحتمال وجود غش أو تزوير من قبل موظفي المصلحة المالية أو أمين المخازن. كما أن له الحق في الإطلاع على جميع الدفاتر و السجلات سواء كانت مالية أو إحصائية أو إدارية ، و كذلك الإطلاع على جميع المستندات، و التي تشمل مستندات القيد الأولية و جميع المراسلات الواردة و الصادرة و أي مستندات أخرى يرى ضرورتها .

¹- حسين أحمد دحدوح وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 65-66.

²- إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار الكتاب الوطنية، ليبيا ، الطبعة الخامسة 2008 ، ص ص 53-54.

1-1-2- حق طلب جميع البيانات و المعلومات و الإيضاحات: للمدقق الحق في طلب جميع البيانات و المعلومات و الإيضاحات التي يرى ضرورتها في تنفيذ عملية التدقيق، و نجد أن هذا الحق متمم لحق الإطلاع على الدفاتر و السجلات و المستندات، حيث قد يحتاج المدقق الى إيضاحات أو تفسيرات من قبل المديرين أو الموظفين حول ما ورد بالدفاتر و السجلات و المستندات ، و نجد أن الإدارة ليس لها الحق في منع أي إيضاحات أو بيانات يطلبها المدقق بحجة أنها غير ضرورية ، حيث أن هذا التقدير متروك لحكم المدقق فهو الذي يحدد ضرورة أو عدم ضرورة الشيء .

1-1-3-حق التحقق من أصول و خصوم المؤسسة : إن الغرض من عملية التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد على عدالة القوائم المالية ، و للوصول إلى ذلك يجب أن يقوم المدقق بجميع الإجراءات التي يستطيع من خلالها التحقق من الأصول و الخصوم بالمؤسسة تحت التدقيق ولذلك على إدارة المؤسسة تسهيل هذه المهمة للمدقق و تمكينه من عملية التحقق المختلفة .

بالإضافة إلى ما سبق نجد : ¹

1-1-4-حق دعوة الجمعية العامة: يحق للمدقق أن يطلب إلى مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع في المواعيد المقررة في نظام المؤسسة ، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة توجيه تلك الدعوة، كما يحق للمدقق أو المدققين منفردين او مجتمعين أن يطلبوا إلى رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة في أي وقت إذا رأوا ذلك مفيدا.

1-1-5-حضور إجتماعات الجمعية العامة : يحق للمدقق حضور إجتماعات الجمعية العامة لعرض تقريره عن عمليات التدقيق التي قام بها، أو إبداء وجهة نظره في كل ما يتعلق بعمله ، و له أيضا حق الحصول على صورة من البيانات التي يرسلها مجلس الإدارة للمساهمين .

1-1-6-مناقشة الإقتراح المقدم بعزله: لم تشرح القوانين المختلفة لمزاولة مهنة التدقيق حق المدقق في مناقشة الإقتراح المقدم لعزله عن عمله ، إلا ان ذلك يعتبر من الحقوق التي يجب أن يتمتع بها ، و ذلك منعا للعزل التعسفي الذي يقوم به أعضاء مجلس الإدارة في امتلاكهم لنسبة كبيرة من أسهم رأس المال، و كذلك قد يؤدي عزل المدقق إلى الإساءة إليه و إلى سمعته إذا لم يتم الإستماع الى دفاع المدقق و حقه في مناقشة إقتراح العزل.

¹ - خالد الخطيب وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 127.

1-1-7-حق الإمتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية: يحق للمدقق إذا وجد أنه لا يستطيع الحصول على كافة البيانات و الإيضاحات التي يراها ضرورية لمزاولة عمله، أو في حالة إرتكاب العديد من الأخطاء أو عدم إنتظام مسك الدفاتر من قبل المؤسسة ، الإمتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي بشأنها لأي سبب من الأسباب.

1-2- واجبات المدقق الخارجي: يجب على المدقق ان يلتزم بالواجبات الآتية :¹

1-2-1-ضرورة إلتزام المدقق بمعايير التدقيق المقبولة و المتعارف عليها عند تنفيذه لعملية التدقيق: تمثل معايير التدقيق الإطار العام لعملية التدقيق و التي يجب أن تطبق كاملة، و أي مخالفة لهذه المعايير قد تضع المدقق محل المساءلة القانونية من قبل الغير أو المساءلة المهنية من قبل أعضاء المهنة، و على المدقق أن يضمن أوراق أعماله بالأدلة و البراهين الدالة على إتباعه و تمسكه بهذه المعايير.

1-2-2-تدقيق أعمال المؤسسة : و هنا يجب على المدقق القيام بما يلي :²

- مراقبة أعمال المؤسسة ؛
- تدقيق حساباتها وفقا لقواعد التدقيق المعتمدة و متطلبات المهنة و أصولها العلمية و الفنية؛
- فحص الأنظمة المالية و الإدارية للمؤسسة و أنظمة الرقابة المالية الداخلية لها ، و التأكد من مدى ملاءمتها لحسن سير أعمال المؤسسة و المحافظة على أعمالها؛
- التحقق من موجودات المؤسسة وملكيته لها، والتأكد من قانونية و صحة الإلتزامات المترتبة عليها؛
- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة و التعليمات الصادرة عن المؤسسة؛
- تقديم تقرير خطي للهيئة العامة ؛
- ضرورة تقديم المدقق لتقريره مكتوبا: يجب على المدقق أن يقدم تقريره مكتوبا، حيث يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي و نتائج أعمال المؤسسة محل التدقيق ، كما يجب أن يكون التقرير شاملا لجميع مكوناته.

¹ - ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره ، ص 54.

² -بوقابة زينب، التدقيق الخارجي و تأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر 2011، ص 48.

1-2-3- ضرورة حضور الإجتماع السنوي للجمعية العامة: يجب على المدقق أن يحضر الإجتماع السنوي للجمعية العامة و ذلك للرد على إستفسارات المساهمين حول ما ورد في تقريره في القوائم المالية و ملاحظتها .

1-2-4- ضرورة إلزام المدقق بقواعد قانون المهنة : يجب على المدقق أن يلتزم بقواعد قانون مهنة التدقيق و أدابها و سلوكها في كل ما يتعلق بعملية المدقق.

2- مسؤوليات المدقق : المسؤولية التي يتعرض لها مراجع الحسابات في حال كان إرتكابه مخالفات يحاسب عليها فهي تحدد حسب نوع المخالفة التي إرتكبها وكذلك حسب ماتناولته أنظمة وقوانين كل دولة على حدى ونذكر منها¹:

2-1- مسؤولية مدنية :

تتخصر هذه المسؤولية في إخلال المدقق للشروط المنصوص عليها بالعقد بينه وبين موكله والأخطاء التي تسبب ضررا للغير والأخطاء التي يترتب عليها دفع غرامة مالية للمتضرر وهناك نوعين من الأخطاء هما (الأخطاء الصغيرة وهي لا توجب مسؤولية والأخطاء الجسيمة ويترتب عليها مسؤولية)، مثل التوقيع على تقرير معد بشكل مسبق أو إغفال ذكر أن المؤسسة مرهونة وهذه المسؤولية ناجمة عن العلاقة التعاقدية بين المدقق و العميل.

2-2- مسؤولية جزائية (جنائية) :

تتخصر هذه المسؤولية بإرتكاب المدقق مخالفات كالإحتيال على أنظمة الدولة والغش ويترتب عليها دفع تعويض أو السجن أو الاثنين معا كأن يساعد الشركة على التهرب من الضرائب من خلال تخفيض الأرباح في حال الأرباح الصناعية والتجارية مما يضيع حقوق الدولة أو نشر وقائع كاذبة لحمل الجمهور على الاكتتاب بالأسهم.

2-3- مسؤولية تأديبية:

تتخصر هذه المسؤولية بإخلال المدقق بواجباته لمهنة التدقيق مما يؤدي إلى إحالته إلى لجنة تابعة

شبكة المحاسبين العرب ، 26/12/2013. ، <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=2187> ; consulté le 26/12/2013. - ¹

مقال بعنوان مسؤولية مراجع الحسابات

لجمعية المحاسبين مثل مخالفة أحكام القانون أو الأفعال التي تنال من شرف المهنة و التي تحط من مكانة المهنة وتكون هذه العقوبات كما يلي :

- التنبيه ؛
 - الإنذار؛
 - الوقف عن العمل لمدة زمنية محددة؛
 - شطب اسمه نهائياً من جدول المحاسبين القانونيين .
- و من الأمور التي يعاقب عليها ما يلي:
- أن يعمل على تحديد أتعابه بشكل يؤثر على أتعاب زملائه؛
 - أن يبدي رأي مخالف لما تتضمنه الدفاتر والسجلات؛
 - وضع إسمه على تقرير خاص بقوائم مالية لم يتم بتدقيقها؛
 - إفشاء المعلومات والأسرار التي إطلع عليها ؛
 - أن يعرض خدماته على الغير بدلا من أن يطلبها الغير؛
 - أن يقوم بأعمال تتعارض مع وضعه كمدقق قانوني.

3- **قواعد السلوك المهني:** لقد تطورت مهنة تدقيق الحسابات تطورا كبيرا في الأونة الأخيرة بسبب التطور الكبير الذي حصل على مستوى المؤسسات و ما نتج عن ذلك من انفصال بين أصحاب رؤوس الأموال و بين القائمين بالإدارة الفعلية على تلك المؤسسات ، الأمر الذي يتطلب إعتناء شخص مفوض يتمتع بالإستقلال و الحياد لمراقبة أعمال الحسابات و الأموال و طمأنة أصحاب الأموال و المساهمين على سلامة الحسابات و الأموال المستثمرة .

و عليه فإن للمدققين دور هام في العمل على نهضة البلاد اقتصاديا و ماليا، و بذلك عملت المنظمات المهنية ذات الصلة على وضع دستور سلوكي يحكم تصرف المدققين و يضع لهم مبادئ و يسيرون عليها و معايير يسترشدون بها و يطلق عليها عادة قواعد السلوك المهني .

إن قواعد السلوك المهني تهدف إلى تحقيق أغراض عدة، و من أهم الأهداف الواردة ضمن معظم دساتير قواعد السلوك المهنية ما يلي:¹

- رفع مستوى مهنة المحاسبة و التدقيق و المحافظة على كرامتهما و تدعيم التقدم الذي أحرزاه بين غيرها من المهن الحرة.

- تنمية روح التعاون بين المحاسبين و المدققين و رعاية مصالحهم المادية و المعنوية .

- تدعيم و تكملة النصوص القانونية و الأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي و العملي للمدقق و حياد مدقق الحسابات في عمله و الشروط التي يسنها لإمكان الأشغال بالمهنة.

- بث الطمأنينة و الثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين و المدققين من العملاء و غيرهم من الفئات المتعددة ، بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات و ما يؤدونه من أعمال توكل إليهم على التزام معايير فنية و مستويات علمية و مهنية رفيعة.

المبحث الثاني: منهجية أداء عملية التدقيق

تعتبر الإجراءات العملية لعملية التدقيق أسلوب فعال ، يمكن للمدقق من تحقيق الأهداف المتوخاة من عملية التدقيق في ظل معاييرها ، إذ تملي على المدقق تكوين ملف العمل و تحديد الوسائل الكفيلة بإثبات الأحداث التي يتسنى من ورائها كشف الغش و الأخطاء و القيام بفحص العمليات التي تقوم بها المنشأة و التحقق من عناصر القوائم المالية لها.

المطلب الأول: الرقابة الداخلية .

أولاً : تعريف و أهداف الرقابة الداخلية:

يقصد بالرقابة الداخلية بمعناها الواسع الخطة التنظيمية و جميع الإجراءات و الوسائل التي تتبع في داخل المؤسسة التي من شأنها المحافظة على أصولها ، و التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية في الدفاتر و

¹ - خالد الخطيب وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص ص 83-84.

درجة الإعتماد عليها ، و تحقيق أكبر قدر من الكفاية الإنتاجية في عمليات المؤسسة ، و الإلزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.¹

و من التعريف السابق الذكر يتضح أن الرقابة الداخلية تهدف الى تحقيق أربعة أهداف رئيسية هي:²

- ضمان المحافظة على أصول المؤسسة و منع تسربها ، أو إختلاسها .
 - التأكد من صحة البيانات و التقارير و تحديد مدى إمكانية الإعتماد عليها .
 - زيادة الكفاءة التشغيلية في المؤسسة و ذلك حتى يتحقق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة.
 - ضمان الإلتزام بالسياسات و الأهداف الموضوعة بواسطة إدارة المؤسسة .
- و لقد عرفت الرقابة الداخلية تطورات ، و هذا عائد إلى جملة من العوامل أدت إلى تطورها و هي:³
- تفويض السلطات و المسؤوليات من قبل مجلس الإدارة .
 - بيانات دورية دقيقة يحتاج إليها مجلس الإدارة .
 - بيانات دقيقة تحتاج إليها الجهات و الهيئات الحكومية .
 - حماية أموال المؤسسة هي مسؤولية مجلس الإدارة .
 - إجراءات التدقيق و التطور الحاصل فيها .

ثانياً : خصائص نظام الرقابة الداخلية:

هي مجموعة الخصائص التي تساعد المدقق في تقييمه الرقابة الداخلية للمؤسسة ليتمكن من أن يحكم على سلامتها ليتخذ قراره بتوسيع أو تضيق نطاق إختباراته لأن غيابها يجعله في موضع الشك من ناحية التنظيم الداخلي للمؤسسة فيحتاج إلى البحث عن أدلة إثبات إضافية و تتضمن الخصائص الأساسية لأي نظام للرقابة و أي إخلال بإحداها يؤدي الي عدم فاعلية النظام و هي:

¹ - خضير مصطفى عيسى، المراجعة المفاهيم و المعايير و الإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، السعودية ، ط 2 1996، ص 194.

² - أحمد نور محمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية، مرجع سبق ذكره ، ص 14.

³ - نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص 179.

-خطة تنظيمية تكفل حسن سير العمل و إنتظامه عن طريق تقسيم العمل و تحديد الإختصاصات و المسؤوليات .

-للقضاء على تداخل الإختصاصات و تضاربها يجب تحديدها و تحديد المسؤوليات في وضوح تام.

- يجب إيجاد هيئة من العاملين على مستوى عال من الكفاءة .

- يجب إيجاد إجراءات تسجيلية مناسبة تتيح رقابة محاسبية فعالة على الأصول و الخصوم و الدخل و المصروفات.¹

ثالثاً : أنواع الرقابة الداخلية

أقسام الرقابة الداخلية ثلاثة و هي:

1- الرقابة المحاسبية: عبارة عن خطة تنظيمية تشمل كل الوسائل و الإجراءات التي تهتم أساسا و ترتبط مباشرة بالمحافظة على الأصول و درجة الإعتماد على السجلات المحاسبية التي تتحقق عن طريق الوسائل التالية:

- النظم الفعالة للسلطة و الإعتماد .

-الرقابة الطبيعية على الأصول .

-عزل الأعمال المتعلقة بالمحافظة على الأصول عن الواجبات الخاصة بالتسجيل في الدفاتر و التقارير المحاسبية .

-إيجاد نظام مستندي سليم و نظام محاسبي سليم (يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر و المستندات) و نظام فعال للتدقيق الداخلي .

2- الرقابة الإدارية : عبارة عن خطة تنظيمية تشمل كل الوسائل و الإجراءات التي تهتم أساسا بتعزيز الكفاية في الأعمال و الإلتزام بالسياسات الإدارية التي ترتبط عادة بالسجلات و الدفاتر المحاسبية بطريق غير مباشر التي تتحقق عن طريق الوسائل التالية:

¹-نواف محمد عباس الرماحي، المرجع السابق، ص 173.

- التحليل الإحصائي و دراسة الزمن و الحركة.
- برامج تدريب العاملين و تقارير الأداء .
- الميزانيات التقديرية و رقابة الجودة .
- الرسوم البيانية و معرفة التكاليف المعيارية .¹

3-الضبط الداخلي: يعرف الضبط الداخلي بأنه توزيع للسلطات و للعمل بطريقة تمكن من إجراء ضبط تلقائي على العمليات الروتينية للعمل اليومي ، و ذلك عن طريق تدقيق العمل الذي يؤديه شخص آخر بطريقة تلقائية ، أو أن العمل الذي يتم بواسطة شخص معين أو قسم معين في المؤسسة يتم إستكماله بواسطة شخص أو قسم آخر.

و يتحقق نظام الضبط الداخلي عن طريق تقسيم العمل في المؤسسة بطريقة سليمة، ووضع نقاط للضبط التلقائي على نتائج أعمال الأشخاص أو الأقسام المختلفة ، و تحديد خطوط السلطة و المسؤولية بطريقة واضحة في التنظيم . و يعتبر الضبط الداخلي بهذا المفهوم جزء من نظام الرقابة الداخلية نظرا لأنه يحقق بعض أهداف النظام العام للرقابة الداخلية، و هو لهذا يرتبط أيضا بتدقيق الحسابات نظرا لأنه يؤدي إلى زيادة دقة البيانات المحاسبية و غيرها.²

المطلب الثاني: إستخدام العينات في التدقيق.

المدقق يحتاج إلى الحصول على أدلة كافية و مقنعة كأساس لرأيه في القوائم المالية .و قد أدى ظهور المؤسسات الكبيرة إلى إعتداد المدققين بصفة متزايدة على العينات بإعتبار أنها الوسيلة العملية الوحيدة للحصول على هذه الأدلة . فإجراءات المدقق تتكون بصفة أساسية من إختبارات للسجلات المحاسبية . و إعتداد المدققين على العينات هو أحد الأسباب الأساسية لإعتبار تقرير المدقق مجرد عن تعبير رأي المدقق في عدالة القوائم المالية و ليس شهادة مطلقة بعدالتها. و من خلال هذا المطلب سنتطرق الى بعض المفاهيم المتعلقة بأسلوب العينات في التدقيق.

¹-نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص 170.

²- أحمد نور محمد ،مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية، مرجع سبق ذكره ص 15.

أولاً : المصطلحات الإحصائية المستخدمة:

- بداية سنتطرق إلى تعريف بعض المصطلحات التي تستخدم بكثرة في موضوع العينات وهي:¹
- **العينة:** هي الجزء الذي نختاره في الحكم على الكل.
 - **طريقة المعاينة:** هي طريقة اختيار العينة ، و من الواجب إختيار طريقة للمعاينة بحيث تكون العينة المختارة ممثلة للمجتمع أصدق تمثيل حتى أن خواص المجتمع بما فيها الإختلاف بين وحداته تنعكس في العينة بأحسن ما يسمح به حجم العينة .
 - **المجتمع:** يقصد بالمجتمع جميع وحدات العينة .
 - **وحدة المعاينة :** عند المعاينة لابد أن تقسم المادة المراد معاينتها إلى وحدات تسمى وحدات المعاينة .
 - **المعاينة في التدقيق:** و تعني إجراءات التدقيق لفحص أقل من 100% من المفردات من أرصدة الحسابات أو فئة من المعاملات بحيث يكون لكل وحدات المعاينة نفس فرصة الظهور في العينة.²
- ثانياً : المبادئ الأساسية للمعاينة في عملية التدقيق.**

- على المدقق مراعاة بعض المبادئ الأساسية قبل إجراء المعاينة لعمليات التدقيق وذلك بهدف الحصول على نتائج ذات قيمة عالية و علمية مفيدة و من هذه المبادئ:
- تحديد مشكلة التدقيق بدقة ووضوح دون أي غموض في تعريفها.
 - تعريف مجتمع التدقيق المراد معاينته تعريفا دقيقا فيقوم المدقق بتعريف ماهية المجتمع الذي ستسحب منه عينة التدقيق .
 - تحديد البيانات المطلوبة جمعها بدقة بهدف توفير الوقت والجهد والمال.
 - تحديد طريقة جمع البيانات وقياسها.
 - تحديد إطار التدقيق الذي يجب أن يتضمن وحدات المعاينة الخاصة لعمليات التدقيق بهدف الإختيار العلمي للعينة فبدون هذا الإطار لا يمكن ان تكون هناك تغطية كاملة للمجتمع .
 - إختيار وحدة المعاينة التي تعطي الدقة المطلوبة في عمليات التدقيق و يعد قرار إختيار وحدة معاينة التدقيق قرارا إحصائيا و ليس محاسبيا.

¹ - مصطفى عيسى خضير، مرجع سبق ذكره، ص 300.

² - عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة ، الدار الجامعية ، الجزء الخامس، مصر 2009، ص670.

- إختيار عينة التدقيق في ضوء تحديد المدقق لطريقة إختيار العينة وتحديد حجم هذه العينة.
- تلخيص و تحليل البيانات الخاصة بعمليات التدقيق وذلك بتبويب البيانات و تلخيصها من الأخطاء و تطبيق الأساليب المناسبة بهدف التوصل إلى نتائج دقيقة و سليمة .
- عند سحب عينة التدقيق يجب على المدقق مراعاة الأمور التالية للمعاينة:
- أن تكون عينة التدقيق ممثلة للمجتمع الأصلي كله من حيث الخواص التي تعد ذات أهمية كبيرة في مشكلة التدقيق المحددة .
- أن يكون حجم عينة التدقيق كافيا لتكون تقديرات العينة محققة للغرض من التدقيق.
- أن تكون لوحدة مجتمع التدقيق فرص متساوية و مستقلة للإختيار في عينة التدقيق و ذلك في حالة إستخدام السحب العشوائي لوحدة المعاينة.
- أن تكون أخطاء غير المعاينة أقل ما يمكن.
- أن تسمح طريقة إختيار عينة التدقيق بحساب مقياس لتقدير أخطاء المعاينة¹.

ثالثاً : أسلوب العينات في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها.

أكدت المعايير الدولية على ضرورة اللجوء لإستخدام العينات خاصة في حالة كبر حجم المؤسسة و تعدد عملياته، فقد بين المعيار رقم 530 من المعايير الدولية أن عملية إختيار المفردات تكون واحدة من ثلاثة أشكال:

- 1- التدقيق بنسبة 100% وهذا لا يتناسب مع الإجراءات لإختبارات الرقابة و لكن يتناسب مع الإختبارات الجوهرية خاصة للقيم العالية أو في حالة وجود مخاطر هامة .
- 2- إختيار بعض العناصر المحددة و ذلك حسب ما يراه المدقق مناسباً والعنصر المحددة تشمل :
 - العناصر ذات القيم العالية أو ذات الخصائص المحددة مثل أنها تتعرض عادة للمخاطر.
 - العناصر التي تزيد عن حجم معين أو عن حد معين.
 - بعض العناصر التي تستخدم للحصول على معلومات عن طبيعة المؤسسة وعملياتها ومخاطر الرقابة.
 - بعض العناصر من أجل اختبار الأنشطة الرقابية.
- 3- إستخدام العينات: و التدقيق بإستخدام العينات هو تطبيق الإجراءات على أقل من 100% من مفردات نشاط معين (كنشاط المخزون) و لا يدخل ضمن مسمى المعاينة ما يلي:
 - تدقيق مجتمع معين بنسبة 100 %

¹ - الحسن محمود زعرب، العوامل المؤثرة في استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2010، ص 34.

- تدقيق نشاط معين بأكمله من أجل دراسة و فهم نظام الرقابة الداخلية .
- القيام بالاستفسارات من الإدارة والموظفين.
- استخدام الإجراءات التحليلية .

و السبب الرئيسي في استخدام العينات إلى تعذر القيام بعمليات الفحص الشامل و ذلك يرجع لكبر حجم المؤسسات و تعدد العمليات فيها و تنوعها علاوة على إرتفاع التكاليف عند القيام بالفحص الشامل ، و تستخدم أساليب العينة الإحصائية بشكل مفيد لتحقيق المعيار الثاني و الثالث من معايير العمل الميداني، فالمعيار الثاني يتطلب ضرورة دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و من ثم فإن العينة الإحصائية يمكن أن تستخدم بشكل مفيد و نافع في إختبار و تقييم المفردات عند إختيار المدقق عناصر الرقابة الداخلية بغرض التحقق من الإلتزام بها، فأهم إجراءات الرقابة الداخلية للتعامل يجب أن تختبر عن طريق استخدام عينة الصفات على سبيل المثال، كما أن المعيار الثالث يتطلب ضرورة جمع أدلة إثبات ذات كفاية و صلاحية مناسبة من خلال إجراءات الفحص و الملاحظة و المصادقات و الإستفسارات لتدعيم أو نفي المزاعم المالية للتعامل، و من ثم فبعد أن يقرر المدقق مستوى الثقة أو الإعتماد على نظم الرقابة الداخلية ، فإنه يكون بإستطاعته استخدام أساليب العينة الإحصائية في إختيار أرصدة حسابات معينة بالقوائم المالية كأرصدة حسابات المدينين أو المخزون السلعي أو أي أرصدة أخرى تنتج عن عدد ضخم من العمليات المالية.¹

رابعاً: مزايا استخدام المعاينة الإحصائية في التدقيق

ويحقق استخدام المعاينة الإحصائية في التدقيق المزايا التالية²:

1- تعطي نتائج موضوعية يمكن الدفاع عنها :

يرجع ذلك إلى أن تقويم نتائج فحص العينة يتم باستخدام أسس ونظريات إحصائية لها قواعد علمية ثابتة مقبولة من الجميع ، وبالتالي يمكن الدفاع عنها إذا ما أثير أي نزاع حول مدى كفاية الاختبارات التي قام بها المدقق. كما ترجع الموضوعية إلى إنتفاء عنصر التحيز نحو فحص مفردات معينة ، وبذلك نتلافى العيب الملازم لأسلوب المعاينة الحكيمة و نتجنب تحيز التقدير الناتج عن فحصها .

¹ - الحسن محمود زعرب، مرجع سبق ذكره ، ص ص 31-32.

² - الأنترنت مدونة ايمن عبد الله محمد ابو بكر ، العينات لأغراض المراجعة،

<http://ay83m.wordpress.com/2012> consulte le _12/01/2014.

2- تحديد حجم العينة بشكل موضوعي :

حيث يخضع تحديد حجم العينة للأساليب الرياضية المتعارف عليه بين الإحصائيين ، وبالتالي لن يختلف مدققان اختلافا كبيرا في تحديد حجم عينات التدقيق.

3- إمكانية تقدير احتمال خطأ نتائج المعاينة (مخاطر المعاينة):

وتتميز طرق المعاينة الإحصائية عن طرق المعاينة غير الإحصائية في أنها تمكن المدقق من تقدير خصائص المجتمع بدرجة ثقة معينة ، أي إلى أي مدى يمكن الثقة في هذا التقدير. وبالتالي يمكن تقدير احتمال ألا يكون هذا التقدير صحيحا، أي تقدير احتمال خطأ المعاينة في شكل كمي. ويسمح ذلك للمدقق بزيادة حجم عيناته إذا رأى أن خطأ المعاينة غير مقبول بالنسبة له. وبذلك يتميز عن المعاينة الحكمية التي لا تعطي أي تقدير كمي لاحتمال خطأ الاستنتاج المبني عليها.

4- إجبار المدقق على تحديد الهدف من الفحص بدقة :

لأن هناك أساليب متعددة للمعاينة الإحصائية لكل منها غرض مختلف ، فإن ذلك يفرض على المدقق ضرورة تحديد الهدف الذي يسعى إليه بدقة حتى يمكنه إختيار الأسلوب المناسب . كما يترتب على تحديد هدف الفحص إمكانية تحديد المجتمع الذي ستختار منه العينة. ولا يتحقق ذلك عند تطبيق المعاينة الحكمية حيث قد يكون في ذهن المدقق أهداف متعددة لفحص العينة.

5- إبراز أهمية التقدير الشخصي أو الحكم المهني للمدقق:

لا تلغي المعاينة الإحصائية التقدير الشخصي أو الحكم المهني للمدقق ولكنها تعمل على ترشيد هذا التقدير حيث يتم وضعه في شكل كمي يخضع للتحليل الإحصائي المبني على نظريات علمية معترف بها. وعلى ذلك فليس صحيحا القول أن استخدام المعاينة الإحصائية في التدقيق يحد من التقدير الشخصي أو الحكم المهني للمدقق الذي إكتسبه طوال سنوات عمله .

المطلب الثالث: الإجراءات العملية للتدقيق.

أولاً: أوراق و ملفات العمل

تعتبر عملية التدقيق ذات طبيعة متكررة (روتينية)، و تتم دوريا من فترة لأخرى، كما أنها في نفس الوقت دائمة ، ذلك لأن المدقق يظل يمارس العمل بالنسبة للمؤسسة بصفة مستمرة إلا في بعض الحالات النادرة التي يتم فيها تغيير المدقق. و نتيجة لذلك فإنه من الإجراءات الشائعة في ممارسة مهنة التدقيق توزيع أوراق التدقيق إلى قسمين رئيسيين ، سنتطرق لكليهما من خلال العرض التالي .

1- مفهوم و أهداف أوراق العمل : جاء في المعيار الدولي رقم 230 على المدقق توثيق الأمور المهمة

و التي توفر له قرائن لدعم رأيه، و كذلك قرائن بأن عملية التدقيق تمت وفقا لمعايير التدقيق ، و على

المدقق تهيئة أوراق التدقيق بالشكل الكامل و المفصل لكي يوفر فهما عاما لعملية التخطيط. و تمثل أوراق التدقيق الأوراق المعدة من قبل المدقق ، أو التي يتم الحصول عليها و الاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق و تكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الوسائل الإلكترونية أو أية وسائل أخرى .

بينما تعرفها النشرة 41 من معايير التدقيق الأمريكية على أنها السجلات التي يحتفظ بها المدقق و التي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها، و الإختبارات التي تم تنفيذها ، و المعلومات التي تم الحصول عليها ، و الإستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها من خلال التدقيق ، و يجب أن تحتوي أوراق العمل على جميع المعلومات التي يرى المدقق ضرورتها لأداء عملية التدقيق على نحو ملائم و لتوفير الدعم لتقرير التدقيق.

و تتمثل أهداف أوراق العمل بما يلي:

- مساعدة المدقق على تقديم تأكيد مناسب بأن التدقيق قد تم أدائه وفقا لمعايير التدقيق المعتمدة.
- تعتبر الأساس لتخطيط التدقيق .
- تعتبر سجلا للأدلة التي تم جمعها و نتائج الإختبارات .
- تعتبر الأساس لفحص المشرفين و الشركاء .
- تعتبر الأساس لإعداد تقرير التدقيق ، بالإضافة الى أنه أساس لأعداد الإقرار الضريبي .
- تعتبر كمصدر للمعلومات التي تمكن من تحقيق الإتصال مع كل من لجنة المراقبة و الإدارة بخصوص عدة أمور مثل ضعف نظام الرقابة الداخلية¹.

2-أنواع أوراق و ملفات العمل: صنفنا أوراق عمل المدقق إلى ما يلي :

1-2- **الملف الدائم:** و يحتوي الملف الدائم على بيانات و معلومات لها صفة الدوام و لا تقتصر فائدتها على سنة مالية واحدة و لكنها تفيد في القيام بعمليات التدقيق الخاصة بالسنوات التالية، فالملف الدائم يحتوي على الأوراق التي لها أهمية مستمرة سنة بعد أخرى .

و من أمثلة البيانات التي لها أهمية مستمرة التي يجب أن يحتوي عليها الملف الدائم ما يأتي:

- نبذة تاريخية عن المؤسسة كطبيعة أعمالها و المنتجات التي تقوم بإنتاجها و تسويقها .
- التنظيم الإداري للمؤسسة و قائمة بأسماء الموظفين الرئيسيين و اختصاصاتهم.

¹- حسين أحمد دحدوح، حسين القاضي، مرجع سبق ذكره ص 155.

- نسخة من توقعات الموظفين المسؤولين .
- ملخص للنظام المحاسبي المتبع و قائمة كاملة بالدفاتر و السجلات المستخدمة سواء أكانت محاسبية أم بيانية .
- نسخة من دليل الحسابات و لائحة الحسابات إن وجدت .
- السياسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة (مثلا : عن الإستهلاك و المخزون) .
- تحليلات مستمرة لبعض الحسابات المهمة (ذات الطبيعة المستمرة) مثل رأس المال و الأصول الثابتة.
- نسخة من العقد الإبتدائي و القانون النظامي للمؤسسة و ملخص لأهم ما تحتويه من أحكام مثل الأحكام الخاصة برأس المال و السندات و مجلس الإدارة و توزيع الأرباح .
- ملخصات لمحاضر جلسات مجلس الإدارة أو الجمعية العامة التي تحتوي على قرارات مهمة لها تأثير على القوائم المالية .
- مذكرات وافية عن العقود التي يسري مفعولها لمدة طويلة .
- وصف لنظام الرقابة الداخلية المستخدم بالمؤسسة و نتائج تقويم المدقق لهذا النظام .
- قوائم مالية مقارنة خاصة بعدة سنوات سابقة ¹.
- 2-2- **الملف الجاري:** هو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص السنة تحت التدقيق ، و يحتوي على أوراق منها الورقة الرئيسية ، و تلحق بها أوراق فرعية، و كل ورقة تحتوي على معلومات مثل إسم العميل ، الفترة تحت التدقيق ، من الذي قام بالتأكد من الأرصدة الإفتتاحية ، مطابقة الأرصدة النهائية مع السجلات ، حجم العينة التي تم تدقيقها ، و من محتويات هذا الملف ما يلي:
- برنامج التدقيق و لكل إقرار من إقرارات الإدارة .
- معلومات عامة وهي معلومات تخص الفترة الحالية و تشمل فقرات مثل مذكرات التخطيط، نسخ من محاضرات إجتماع مجلس الإدارة ، مذكرات تخص الاجتماعات التي تمت مع المستويات الإدارية المختلفة و ما شابه ذلك.
- ميزان المراجعة الذي تم تحضيره من قبل الإدارة أو المدقق و التي يتم وضعها على الورقة الرئيسية و حسب الرصيد الظاهر في دفتر الأستاذ العام وورقة أخرى مؤيدة للورقة الرئيسية و التي تبين العمل

¹ - مصطفى عيسى خضير، مرجع سبق ذكره، ص ص 263-265.

الذي أنجز ، و من ثم التعديلات التي طرأت أو تمت للأرصدة و من ثم الرصيد النهائي بموجب القوائم المالية .

- التحليلات التي تمت.

- التسويات و على سبيل المثال تسوية حسابات البنوك .

- التعديلات التي تمت على جميع الأرصدة و على سبيل المثال فصل الذمم المدينة من النشاط العادي الذي تقوم به المؤسسة من الذمم المدينة الأخرى أو فصل النقد المقيد عن النقد الآخر و بعبارة أخرى جميع التعديلات المطلوبة و التي تؤثر على العرض العام للميزانية العامة أو بيان الأرباح و الخسائر و حسب متطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

- تفاصيل المراسلات مع المدققين الآخرين الذين قاموا بتدقيق الفروع أو الأقسام ، المراسلات مع الخبراء أو الجهات الأخرى.¹

ثانياً : الإثبات في التدقيق .

1- تعريف و أهمية الأدلة للمدقق:

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم الأدلة لكنها جميعها تشترك في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، و هي تقدم البرهان و بالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم و إصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، أو أنها تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من إتخاذ قرار معين في موضوع جدلي.

و يمكن أن تعرف على أنها أية معلومات يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم تدقيقها قد عرضت طبقاً للمعايير . و تختلف المعلومات بشكل كبير طبقاً للمدى الذي يقتنع فيه المدقق بما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً . و تشمل الأدلة معلومات ينظر إليها المدقق على أنها ذات درجة عالية من الإقناع، و معلومات ذات درجة أقل من الإقناع.

و تتبع أهمية الأدلة من وجهة نظر المدقق إلى الأسباب الآتية:²

- أن جوهر عملية التدقيق يكمن في تجميع الأدلة المناسبة و الملائمة و تقويمها بشكل موضوعي.

¹ - هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص ص 58-59.

² - حسين محمد دحدوح، حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ص ص 224-225.

- من المعروف أن الهدف الأساسي لعملية التدقيق يكمن في إيداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، و لا يستطيع المدقق تحقيق هذا الهدف إلا بناءاً على أدلة كافية و ملائمة .
- أن المراجع مسؤول مهنياً عن جمع و تقييم أدلة الإثبات وفقاً لمعايير العمل الميداني .
- توجد علاقة وثيقة و حتمية بين أدلة الإثبات و رأي المدقق، فعندما يشك بوجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية، فسوف يحاول الحصول على دليل تدقيق كاف و ملائم حتى يتخلص من هذا الشك .فإن لم يستطع الحصول على ذلك الدليل فيجب عليه أن يصدر تقريراً متحفظاً و قد يقرر الإمتناع عن إيداء الرأي.

2-أنواع أدلة الإثبات: يمكن تقسيم أدلة الإثبات الى الأنواع الآتية :

2-1- **الوجود المادي:** يعتبر الوجود المادي للمواد و لعناصر الأصول الملموسة دليل إثبات قوي على الوجود، غير أن الوجود لا يعكس بشكل آلي ملكية المؤسسة للموجودات المتوفرة، و لا صحة و سلامة تقييمها، لذلك و جب على المدقق إثبات ملكية المؤسسة للموجودات بكل أنواعها و صحة تقييمها وفقاً للطرق المعمول بها .

2-2- **المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات:** تعتبر المستندات من أكثر أدلة الإثبات و البراهين أهمية من وجهة نظر المدقق، إذ تحتوي هذه الأخيرة على كافة البيانات اللازمة للتحقق من حدوث عملية معينة و من صحة إثباتها في السجلات المحاسبية ، و الواقع أن يتم إعداد هذه المستندات وفقاً للنصوص المعمول بها و من طرف جهات مرخص لها قانوناً، و يمكن تصنيف هذه المستندات إلى ثلاثة مجموعات هي :

- مستندات تم إعدادها من طرف جهات خارج المؤسسة و مستعملة داخلها، كالفواتير المتعلقة بالشراء أو الكشف البنكية مثلاً؛
- مستندات تم إعدادها داخل المؤسسة و مستعملة خارجها، كفواتير البيع و الشيكات و التصاريح الجبائية و الى غير ذلك؛
- مستندات معدة و مستعملة داخل المؤسسة ، كالدفاتر المحاسبية ووصول الإستلام و الكشف الإجمالية للرواتب و غير ذلك.

و عند بداية الفحص المستندي ينبغي على المدقق مراعاة جملة من الإعتبارات الخاصة بهذه العملية و هي :

- أن يكون المستند مستوفيا لكافة الشروط القانونية ، فعلى سبيل المثال الفاتورة ينبغي أن تحتوي على التاريخ، إسم المؤسسة و عنوانها و رأسمالها و رقمها الجبائي و البنكي، إسم المؤسسة الموجه لها الفاتورة، تعيين المواد و كميتها و سعرها الوحدوي و المبلغ الإجمالي و الرسم، الإمضاء و الختم ؛
 - أن يكون المستند مستوفيا لجميع التوقعات طبقا لما تقتضيه إجراءات نظام الرقابة الداخلية؛
 - أن يكون المستند أصلا و ليس نسخة أو صورة، و في حالات عدم توفر أصول المستندات، كما هو الحال بالنسبة لفواتير المبيعات ، إذ أن أصولها ترسل الى الزبائن ، فيجب على المدقق التأكد من صحة البيانات الواردة في النسخ و الصور بإستخدام كافة الوسائل المتاحة ¹.
- 2-3- التقارير المعدة خارج المؤسسة:** و هي الشهادات و التقارير التي يحصل عليها المدقق من أطراف خارج المؤسسة مثل فواتير الشراء الواردة من الموردين ، كشوف حسابات البنك، بوالص التأمين على أصول المؤسسة ، و تعتبر التقارير المعدة خارج المؤسسة أقوى من حيث الإعتماد عليها عند قيام المدقق بفحصه .
- 2-4- التقارير المعدة داخل المؤسسة من قبل الإدارة :** تعد هذه التقارير من قبل إدارة المنشأة و يطلبها المدقق للتحقق من بعض الأمور الغامضة و تفسيرها و التي لا يتمكن من إستيضاحها من خلال الأرقام المسجلة بالدفاتر و السجلات ، مثل أن يحصل المدقق على شهادة من إدارة المؤسسة بالأصول الثابتة الموجودة ، شهادة جرد و تقييم المخزون في آخر المدة ، و يجب على المدقق أخذ الحيطة و الحذر عند الحصول على تلك الشهادات و التي من الممكن أن يكون للإدارة مصلحة فيها .
- 2-5- الدقة الحسابية:** تعتبر الدقة الحسابية و صحتها في دفاتر و سجلات المؤسسة دليل يستند إليها المدقق عند قيامه بفحص الدفاتر و السجلات . و التحقق من عمليات الجمع و الطرح و الضرب و القسمة لدفتر اليومية و دفتر الأستاذ و كذلك المصاريف و الإيرادات و إعداد الحسابات الختامية و التحقق من ذلك يعطي المدقق دليل على صحة ما تحتويه الدفاتر و السجلات .
- 2-6- وجود نظام رقابة داخلي سليم:** يعتبر نظام الرقابة الداخلي السليم الخالي من الثغرات دليلا على صحة الدفاتر و خلوها من الأخطاء و التلاعب لذلك يبدأ المدقق عمله بفحص نظام الرقابة الداخلية و التحقق من قوته أو ضعفه حيث أنه يعتمد في ذلك على تحديد كمية و حجم الإختبارات التي سوف يقوم بها المدقق و العينات التي يقوم المدقق بإختيارها . لذلك العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية و بين

¹ - محمد التهامي طواهر وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص ص 132-134.

الإختبارات أنه تقل حجم العينة و كمية الإختبارات إذا كان نظام الرقابة الداخلية قوي و سليم و تزداد إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيف.

2-7- الأحداث اللاحقة: بعد أن ينهي المدقق أعمال التدقيق و يعد تقريره النهائي، قد تقع أحداث بعد إعداد التقرير و ربما تكون دليل على صحة بعض العناصر الواردة في القوائم المالية المدققة .

2-8- الإرتباط بين البيانات : النظام المحاسبي السليم يؤدي الى إرتباط البيانات و المعلومات معا يعني أنه يؤدي هدفه بدقة. و بما أن المدقق يسعى للحصول على أدلة فالإرتباط بين البيانات بحد ذاته يعتبر دليلا قويا يمكن أن يعتمد عليه المدقق لإتخاذ قراره لإبداء الرأي حول نقطة معينة ، فمثلا يجب أن يكون هناك إرتباط بين الفوائد المقبوضة و القروض المستحقة للمؤسسة ، و أن يكون هناك ترابط بين مخصص الديون المشكوك فيها و عنصر المدينون ، كذلك العلاقة بين التكاليف و المبيعات و الربح، لذلك يلجأ المدقق الى إستخدام النسب المؤيدة و مقارنتها مع السنوات السابقة و مع المؤسسات المماثلة الأخرى .

فعلى المدقق أن يبذل جهدا لدراسة العلاقة بين البيانات و في حالة أن أظهرت دراسة البيانات مثلا عدم وجود إختلاف بين مخصص الإهلاك للآلات بين السنة الحالية و السنة السابقة ، هنا يجب أن يبحث عن أسباب هذا الإختلاف ربما يرجع الى زيادة في الأصول الثابتة أو نقص فيها ¹.

3- إجراءات الحصول على ادلة الإثبات : يحصل المدقق على ادلة الإثبات بواسطة واحدة أو أكثر من الإجراءات الآتية ²:

3-1- الفحص المادي: يقصد به قيام المدقق بفحص أصل من الأصول الملموسة كالمخزون و النقدية و الأصول الثابتة ، و يعد الفحص وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل و ينظر إليه على أنه أحد أكثر أدلة التدقيق الموثوق بها و المفيدة ، و بوجه عام يمثل الفحص الفعلي وسيلة موضوعية للتحقق من كمية الأصل و صفته أو جودته .

3-2- المصادقات: يقصد بالمصادقات كما جاء في المعيار الدولي رقم 505 عملية الحصول على أدلة مراجعة و تقويمها من خلال الرد المباشر من طرف آخر إستجابة لطلب المعلومات حول بند معين يؤثر في التأكيدات التي قامت بها الإدارة في القوائم المالية ، أو بتعبير آخر تمثل إيصالا أو ردا كتابيا أو شفويا من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المدقق ، و تعتبر المصادقات من الأدلة القوية واسعة الإستخدام من قبل المدقق لأنه يتم الحصول عليها من مصدر مستقل خارجي ،

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 181-182.

² - حسين أحمد دحود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 327-330.

و تستخدم في مجالات متعددة منها على سبيل المثال: أرصدة الحسابات المدينة، الأرصدة المصرفية، المخزون لدى أطراف أخرى في مستودعات إيداع للمعالجة أو للإرسال إلى وكالة الأمانة ، قروض و أرصدة الحسابات المدينة ... الخ.

و تعتمد موثوقية المصادقات على قيام المدقق بتطبيق الإجراءات المناسبة عند تعميم طلب المصادقة و أداء إجراءات المصادقة و تقويم نتائج إجراءات المصادقة، و تشمل العوامل التي تؤثر في موثوقية المصادقات الرقابة التي يمارسها المدقق على طلبات المصادقة و الردود ، و خصائص المستجيبين و أية قيود في الرد تفرضها الإدارة ، فإذا تحكم العميل في إعداد المصادقات و إرسالها و تلقي الإجابات، سيفقد المدقق القدرة على الرقابة و التحكم فيها ، و لن تكون المصادقات دليلاً محايداً و بالتالي تنخفض درجة الإعتماد عليها ، و لقد حددت نشرة المراجعة رقم (SAS 67) ثلاثة أنواع من المصادقات هي المصادقة الإيجابية ، المصادقة العمياء و المصادقة السلبية.

3-3- **التوثيق:** يتمثل التوثيق بفحص المستندات و السجلات التي تؤيد العمليات الواردة في القوائم المالية و تشير الى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة. و نظراً لتطبيق المبدأ المستندي الذي يقوم على ضرورة توفير مستند لكل عملية مالية، يوجد عدد كبير من هذه الأدلة ، و يستخدم التوثيق كنوع من الأدلة على نطاق واسع في جميع مراحل التدقيق ، كما أنه متاح بسهولة و بتكلفة منخفضة . إلا أنه يوفر درجات مختلفة من الموثوقية تعتمد على طبيعة التوثيق و مصدره ، و على فعالية الضوابط الداخلية لإجرائه . و هناك ثلاثة أصناف رئيسية لتوثيق أدلة الإثبات و التي توفر درجات مختلفة من الموثوقية لدى المدقق وهي:

- أدلة إثبات موثقة صادرة عن طرف ثالث و محفوظة لديه، مثل طلب كشف من البنك.
- أدلة إثبات موثقة صادرة عن طرف ثالث و محفوظة لدى المؤسسة ، مثل فواتير الشراء ، أوراق الدفع الملغاة ، بوالص التأمين ... الخ
- أدلة إثبات موثقة صادرة عن المؤسسة و محفوظة لديها، مثل فواتير البيع ، التقارير الزمنية عن العاملين ، تقارير استلام المخزون... الخ.

3-4- **الملاحظة:** تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراء الذي يقوم به آخرون ، مثلاً ملاحظة المدقق عمليات العد في الجرد الذي يقوم به موظفو المؤسسة ، أو ملاحظة أداء إجراءات الرقابة الداخلية . و لا تكفي الملاحظة بمفردها ، فمن الضروري أن يتبع الملاحظة الحصول على أنواع أخرى من الأدلة تدعمها . و مع ذلك تعتبر الملاحظة أمراً هاماً في معظم إجراءات التدقيق .

3-5- الإستفسار من العميل : يتضمن الإستفسار الحصول على معلومات من العميل و قد يتم بشكل كتابي أو شفوي . و توفر الإستفسارات معلومات للمدقق لم يكن يملكها سابقاً، أو توفر أدلة إثبات معززة له ، إلا أنه لا يمكن النظر إلى الإستفسار كدليل حاسم لأنه يتم الحصول عليه من طرف غير محايد ، و هذا يعني أنه من الضروري للمدقق أن يدعم هذا الدليل بأدلة أخرى تدعمه من خلال تنفيذ إجراءات أخرى .

3-6- إعادة الحساب: تتضمن إعادة الحساب التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الاصلية و السجلات المحاسبية ، أو إجراء حسابات مستقلة .

3-7- الإجراءات التحليلية: هي عملية تقييم للمعلومات المالية بواسطة دراسة العلاقات المقنعة بين كل من البيانات المالية و غير المالية، و تشمل بحث التقلبات و العلاقات التي تم تحديدها و التي لا تتفق مع المعلومات الأخرى المناسبة أو تتحرف الى حد كبير عن المبالغ التي يتم التنبؤ بها ، و عليه فالإجراءات التحليلية تتضمن إجراء مقارنة معلومات المؤسسة المالية مع :

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة .
- النتائج المتوقعة، مثل الميزانيات التقديرية أو توقعات المدقق ، كتقدير الإستهلاك .
- المعلومات المتماثلة ، كمقارنة نسبة مبيعات المؤسسة إلى حساباتها تحت التفصيل مع المعدلات السائدة في القطاع، أو مع منشآت أخرى ، في نفس القطاع ، ذات الأحجام المتقاربة .
- دراسة العلاقات بين المعلومات المالية و التي يتوقع أن تتماثل مع النموذج المتنبأ به و المبني على خبرة المؤسسة ، كالنسب المئوية لهامش اجمالي الربح .
- دراسة العلاقات بين المعلومات المالية و غير المالية ذات العلاقة مثل إجمالي المرتبات مع عدد الموظفين .¹

ثالثاً : الأخطاء و أعمال الغش في التدقيق .

1- الأخطاء و أنواعها: يمكن تعريف الخطأ على أنه تعديل أو تغيير أو عدم إتباع الأصول و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و ذلك بسبب جهل أو إهمال أو تقصير أو بهدف إخفاء عجز أو إختلاس أو تلاعب أو أخطاء حقائق تتعلق بالأوضاع المالية للمؤسسة .²

و تنقسم الأخطاء الى أنواع متعددة و هي:

¹- أحمد حلمي جمعة، التدقيق و التأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر، الأردن 2012 ، ص 459.

²- خالد الخطيو آخرون ، مرجع سبق ذكره، ص 33.

1-1- **أخطاء الحذف أو السهو:** تكون هذه الأخطاء عند عدم إثبات عملية بأكملها أو أحد طرفيها عند التسجيل الأولي لها في اليومية المساعدة أو عدم ترحيل طرفي العملية أو إحداها إلى حساباتها الخاصة. و هذا النوع يمكن أن يأخذ الشكلين التاليين :¹

-**السهو أو الحذف الكلي:** الخطأ بهذا الشكل لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة كون الحذف مس طرفي القيد أو التسجيل المحاسبي له، لذا فإكتشافه صعب لكن ليس مستحيلاً و ذلك بإستعمال وسائل الحصول على أدلة الإثبات السابقة الذكر، فعدم تسجيل تدفق مالي سهواً مثلاً ، لا يؤثر هذا الحذف على التوازن الكلي لميزان المراجعة . لكن يعطينا معلومات لا تعبر عن الرصيد الحقيقي للخرينة، لذا و بغية إكتشافه يستعمل وسيلة المقاربة بمطابقة ما تم تسجيله على مستوى البنك بما تم تسجيله فعلاً على مستوى المؤسسة ، مما يعطينا إنحراف يقدر بقيمة عدم تسجيل التدفق المالي و يمكننا من تصحيح و تسجيل القيد المحذوف .

-**السهو أو الحذف الجزئي:** إن وقوع حذف جزئي لقيد معين يعطي لنا ميزان مراجعة غير متزن ، مما يسمح و بسهولة من إكتشاف هذا الخطأ عن طريق التدقيق الحسابي و تصحيحه بإثبات الجزء المحذوف.

1-2- **أخطاء إرتكابية :** تحدث هذه الأخطاء في العمليات الحسابية (الجمع ، الطرح، الضرب و الترحيل) يمكن أن يكون الخطأ عند إعداد المستندات أو عند المعالجة المحاسبية لها ، لذا يمكن التطرق إلى هذا الخطأ من خلال ما يلي:

-**أخطاء حسابية:** إن هذه الأخطاء قد تؤثر و قد لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة ، فعند حدوث أخطاء الجمع مثلاً في حساب مجموع المبلغ بكل الرسوم في فاتورة معينة لا يؤثر هذا الخطأ على توازن ميزان المراجعة، لكن حدوث خطأ حسابي في استخراج رصيد معين يؤثر على توازن ميزان المراجعة ، و يمكن إكتشاف هذه الأخطاء عن طريق التدقيق الحسابي أو المصادقات .

-**أخطاء رقمية :** تحدث هذه الأخطاء عادة عند التسجيل المحاسبي للعمليات و عند ترحيلها إلى دفتر الأستاذ ، فعند إثبات مستند بقيمة معينة غير القيمة الحقيقية ، فهذا الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة لكن تسجيل مبالغ مختلفة في طرفي القيد يؤثر على ميزان المراجعة ، و يستطيع المدقق إكتشاف الخطأ و الوقوف على تصحيحه بإستعمال التدقيق المستندي و الحسابي و المصادقات .

-**أخطاء متكافئة أو معوضة :** يقصد بها تلك الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها البعض ، و هو خطأ لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة و لا على المركز المالي للمؤسسة.

¹- محمد التهامي طواهر وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 141-143.

-**أخطاء فنية:** تعتبر هذه الأخطاء من بين الأحداث التي تؤثر على وضعية المؤسسة الحقيقية و على ربحيتها و مركزها المالي، إلا أنها لا تمس بالتوازن على مستوى ميزان المراجعة ، إذ يرجع جلها الى الخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية أو عدم الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، و هي تعتبر أخطاء خطيرة بسبب تأثيرها المباشر على نتيجة الدورة و المركز المالي ، فعلى المدقق الوقوف على تصحيحها أو الإشارة إليها في تقرير إيداء الرأي .

2- **أعمال الغش:** يشير مصطلح الغش إلى التصرف المتعمد عن طريق واحد أو أكثر من أفراد الإدارة، و هو يرتبط بإستخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادية أو غير شرعية ، و للغش مفهوم قانوني واسع إلا أنه و لأغراض المعايير الدولية للتدقيق فإن المدقق يرتبط بذلك الغش الذي يسبب تحريف مادي في القوائم المالية .¹

و تتمثل أشكال و أهداف الغش فيما يلي: ²

2-1- التلاعب في الدفاتر و السجلات بقصد إخفاء عجز أو إختلاس أو سوء إستعمال أصل من أصول المؤسسة و مثال ذلك ما يلي :

- إثبات مدفوعات وهمية بالدفاتر لتغطية عجز أو اختلاس بخزينة المؤسسة كإضافة أسماء بكشوف الأجور أو تزوير مستندات صرف وهمية .

- عدم إثبات نقدية واردة من عميل بدفتر النقدية أو في حساب العميل و إختلاس قيمتها ، أو إستخدام هذه المبالغ لتغطية عجز بالخزينة .

-عدم إثبات بضائع واردة في سجلات المخازن و إختلاسها أو إستخدامها لتغطية سرقات سابقة من المخازن .

و كلما كان نظام الرقابة الداخلية سليما ، كلما قلت هذه الأنواع من الغش و الإختلاسات.

2-2- التلاعب في الدفاتر و السجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة و عن مركزها المالي في نهاية هذه الفترة ، و هذا النوع يحدث في أحيان كثيرة نتيجة توجيه من الهيئة الإدارية المشرفة على المؤسسة و له نتائج خطيرة حيث تتمثل الغاية منه تحقيق أحد الأهداف التالية :

¹- أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة و التأكيد الدولية، الدار الجامعية ، مصر 2008، ص 253.

²- خالد الخطيب وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 49-50.

- إظهار أرباح أكثر من الأرباح الحقيقية للمؤسسة ، بهدف التأثير على المساهمين لإعادة إنتخابهم كأعضاء مجلس إدارة أو بهدف التأثير على أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية .. الخ .
 - إظهار أرباح أقل من الأرباح التي حققتها المؤسسة فعلا ، بهدف تكوين إحتياطات سرية لتحقيق غايات خاصة ، أو بهدف تخفيض ضريبة الدخل أو التهرب من الضريبة .. الخ .
 - إظهار المركز المالي على غير حقيقته عن طريق التزوير في قيم بعض عناصر الأصول أو الخصوم بهدف التلاعب في أسعار الأسهم أو تضليل البنوك لأهداف الإقراض.
- هذه الحالات من التلاعب يصعب إكتشافها نظرا لإرتكابها من أشخاص يفترض أن تتوافر الثقة بهم ، لذا فإن المدقق يستطيع كشف هذا التلاعب بإجراء مقارنات بين الحسابات لفترات متعددة أو بإستخدام نظام المصادقات ، أو بأي وسيلة و من وسائل أدلة الإثبات التي يستخدمها المدقق في عمله و السابقة الذكر.

3- مسؤولية المدقق عن إكتشاف الأخطاء و الغش:

- 3-1- بالنسبة للأخطاء:** ليس من مسؤولية المدقق التمييز بين الأخطاء التي حدثت بحسن نية و تلك التي حدثت بسوء نية ، حيث لا يعتبر محققا جنائيا و يجب ألا يخرج عن نطاق إختصاصه الذي لا يتعدى إبلاغ الإدارة بالأخطاء التي تم إكتشافها و رأيه في التعديلات الواجب إجراؤها في الحسابات لتصحيح تلك الأخطاء. و حيث أن التدقيق أصبح جزئيا أي أن المدقق لا يقوم بتدقيق جميع المستندات و الدفاتر بل يقوم بإختيار عينات من هذه العناصر لتدقيقها فإذا تمت عملية التدقيق دون إكتشاف أخطاء فإن ذلك يؤدي إلى إطمئنان المدقق لصحة المستندات و الدفاتر، أما حدوث العكس فإن ذلك يتطلب من المدقق أن يوسع من إختباراته للتأكد من عدم وجود أخطاء أخرى .
- و بالنسبة للأخطاء الفنية التي تقع فيها إدارة المؤسسة مثل أخطاء تبويب الحسابات في قائمة المركز المالي و غيرها من الأخطاء التي تؤثر تأثيرا كبيرا على القوائم المالية فلا يجب أن يغفل عنها المدقق و لا عذر له في ذلك و إلا أعتبر مسؤولا عن الإخلال بواجباته المهنية و عن الأضرار التي تلحق بالمؤسسة أو الغير.

- 3-2- بالنسبة للغش:** قد لا يكتشف المدقق التلاعب و الغش إذا لم يدخل ضمن العينة التي قام بتدقيقها طبقا لقواعد محددة أو لأن الغش والتلاعب كان بمنتهى الدقة بحيث لا يمكن للتدقيق العادي إكتشافه مع ضرورة أن يكون المدقق قد بذل عنايته المعقولة في إجراء عملية التدقيق مثل هذا التلاعب إذا ظهر فيما بعد و لم يكتشفه المدقق فإنه لا يعتبر مسؤولا عنه .

و يعتبر المدقق مسؤولا فقط عن الأخطاء أو التلاعب التي يظهرها فحصه العادي للسجلات و الدفاتر إذا كانت كمية الإختبارات التي إختارها و مستواه المهني للفحص و التدقيق الذي قام به قد وصل الى دون

المستوى العادي المتعارف عليه و المفروض على أعضاء المهنة أدائه ، أما إذا قام المدقق بعمله و لم يقصر في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ، في كمية الإختبارات التي أجراها و إختارها و لم ينزل الى مستوى أقل من المستوى العادي المألوف و إنما إتخذ العناية والمسلوك العادي للمدقق فإنه لا يعتبر مسؤولاً عما تحويه الدفاتر من تلاعب أو غش دفين محكم التخطيط¹.

رابعاً : تدقيق عناصر القوائم المالية: .

1-أهمية تدقيق القوائم المالية : ترجع أهمية فحص و تدقيق القوائم المالية إلى ما يلي:²

- تعتبر هذه القوائم الأداة الرئيسية لإظهار نتيجة النشاط و المركز المالي للمؤسسة .
- توضح و تظهر هذه القوائم و خاصة حسابات النتائج نتيجة النشاط من أرباح و خسائر و بالتالي تحديد مدى إمكانية توزيع أرباح على المساهمين و غيرهم من مختلف الأطراف صاحبة الحق في ذلك كالإدارة و العاملين .
- تساعد هذه القوائم إدارة المؤسسة في مجال تقييم أداء المؤسسة خلال السنة عن طريق دراسة و تحليل النتائج التي تظهرها و البيانات التي تحتويها .
- تحظى هذه القوائم و التقارير بإهتمام الأطراف المتعددة من مستخدميها في مجالات مختلفة .
- تصلح هذه القوائم في مجال إجراء المقارنات لنفس المؤسسة لعدد من السنوات المتتالية و بالتالي استخلاص النتائج و المؤشرات الهامة التي تفيد في مجال اتخاذ القرار .
- تعتبر هذه القوائم وسيلة الإتصال الرئيسية للمؤسسة بالبيئة الخارجية ، من خلال أنها الأداة الرئيسية للإفصاح المحاسبي لمختلف البيانات و من أهمها ما يتعلق بتلبية إحتياجات سوق المال و المتعاملين في الأوراق المالية خاصة إذا كانت هذه المؤسسة نوع من شركات المساهمة لذا تحظى بإهتمام خاص في هذا المجال .

2-تدقيق محتوى عناصر القوائم المالية : بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها ، و لهذا و ينبغي على كل عنصر من عناصر القوائم المالية أن يعكس و تتوفر فيه الخصائص التالية:³

-الكمال: يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبياً .

¹ - نواف عباس محمد الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص ص 141-143.

² - محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 591-592.

³ - محمد التهامي طواهر وأخرون ، مرجع سبق ذكره، ص 148.

- الوجود : يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية .
- الملكية : يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول و إلتزاماتها بالنسبة لعناصر الخصوم .
- التقييم : أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم .
- التسجيل المحاسبي: يعني كل العمليات تم تسجيلها بشكل سليم.
- حيث أن المدقق يقوم بتدقيق و فحص مختلف عناصر القوائم المالية للتحقق من توافر العناصر السابقة الذكر فهو إذن يتطرق الى تدقيق و فحص كل من النقاط التالية:
- التحقق من الأصول الثابتة ؛
- التحقق من المخزونات ؛
- التحقق من الحقوق و الديون ؛
- التحقق من الأموال المملوكة ؛
- التحقق من النواتج و الأعباء .

المطلب الرابع: تقارير التدقيق الخارجي

يعتبر تقرير المدقق العمود الفقري للإعتماد على القوائم المالية بشكل عام، و بهذا الشكل تكتسب هذه الأخيرة قدرة كبيرة مؤثرة في عملية إتخاذ القرار ، و عليه و من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى بعض المفاهيم النظرية لتقرير المدقق.

أولاً : مفهوم و أهمية التقرير .

1- مفهوم التقرير : كان البيان الذي يقدمه المدقق عن القوائم المالية يطلق عليه لفظ " شهادة" في الولايات المتحدة الأمريكية ، ثم أستبدلت الشهادة بلفظ " تقرير" تماشياً مع ما هو متبع في إنجلترا.

و يرى بعض الكتاب فإنه لا فرق بين الشهادة و الإقرار حيث يستعملان لغويا بمعنى واحد ، إذ يتضمنان البيان و الإخبار عما يعمل به الشخص من وقائع . غير أن بعض اللغويين يعتبرون الإقرار أكثر تأكيداً من الشهادة فهو عندهم إخبار على وجه ينفي فيه التهمة و الريبة ، أما الشهادة فهي مشتقة من المشاهدة ، و الشاهد إنما يخبر عما يشاهد .

و بذلك يمكن القول أن تقرير المدقق هو عبارة عن بيان مكتوب يلخص رأي المدقق المعتمد على ما قام به من وسائل و إجراءات فنية في فحص و تدقيق البيانات المالية في المستندات و الدفاتر و الكشف

و كذلك قوائم نتيجة الأعمال ، و يقدم للهيئة العامة للمساهمين في المؤسسات أو إلى صاحب المؤسسة ، و يوضح التقرير بصفة أساسية رأي المدقق في مدى تعبير القوائم المالية عن المركز المالي الحقيقي في نهاية الفترة .¹

وعليه فإنه ينظر إلى تقرير المدقق إلى أنه ذلك المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية للمؤسسة ، و من ناحية أخرى كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة إلى مستخدمي القوائم المالية أصحاب المصلحة في المؤسسة .²

2- **أهمية التقرير :** يعتبر التقرير الذي يعده المدقق عما قام به من عمل شاملاً رأيه في مدى تعبير القوائم المالية عما أعدت من أجله ، و من ثم فإن هذا التقرير يكتسب أهمية خاصة في عملية التدقيق ككل ، حتى أن هناك من يعتقد أن التقرير هو محور عملية التدقيق ذاتها الذي تتم كافة الخطوات الأخرى حوله و لكي تصب فيه في النهاية ، و عليه يمكن الإشارة الى بعض جوانب أهمية التقرير كما يلي:³

-تقرير المدقق يمثل إثباتاً كتابياً على قيامه بأداء ما كلف به .

-أهمية التدقيق لا تقتصر على طرفي العلاقة العميل / المدقق ، و إنما يمكن أن يمتد لأي طرف ثالث (الغير بصفة عامة) حين يعتمد في قراراته على المعلومات المالية المقدمة إليه مقترنة بتقرير المدقق عنها.

-تحديد مدى مسؤولية المدقق القانونية ، مما يعزز من فعالية المساءلة بصفة عامة .

ثانياً : العناصر الأساسية المكونة لتقرير المدقق.

تضمن المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 العناصر الأساسية لتقرير المدقق و يجب أن يشتمل على :⁴

-**العنوان :** تقرير المدقق المستقبل .

-**المرسل إليه:** المساهمين أو مجلس الإدارة وفقاً للشروط و التشريعات المحلية .

¹ - خالد الخطيب- خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص ص 97-98.

² - عزة الازهر، تقارير مراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، الملتنقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للتدقيق، جامعة البليدة 2011.

³ - حامد طلبة ابو هيبه، أصول المراجعة، زمزم للنشر و التوزيع، الأردن 2011. ص ص 152-153.

⁴ - جمعة احمد حلمي، دراسات و بحوث في التدقيق و التاكيد، دار صفاء للنشر و التوزيع ، الأردن 2009، ص ص 146-148.

-**فقرة المقدمة :** و تتضمن هذه الفقرة ما يلي :

-القوائم المالية التي دققها على أن تشمل التاريخ و الفترة التي تغطيها .

-بيان عن مسؤولية إدارة المؤسسة في إعداد القوائم المالية و بيان مسؤولية المدقق في التعبير عن رأيه في القوائم المالية بناء على التدقيق .

-**فقرة النطاق :** و تتضمن هذه الفقرة ما يلي:

-وصف نطاق التدقيق بالتعبير عن أنه تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو المعايير المحلية أو أي معايير أخرى مناسبة .

-بيان بأن التدقيق قد تم التخطيط له و أدائه للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من الإنحرافات المادية .

-يجب أن يتضمن تقرير التدقيق و يصف ما يلي:

▪ الفحص على أساس إختباري للأدلة لتأييد القيم و الإفصاح عنها في القوائم المالية .

▪ تحديد التقديرات الهامة المقدمة بمعرفة الإدارة عند تحضير القوائم المالية .

▪ تقييم عام للبيانات المالية .

-بيان بواسطة المدقق عن أن التدقيق وفر له أساس معقولا لإبداء الرأي .

-**فقرة الرأي:** يجب أن يحدد تقرير المدقق و بوضوح رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة صادقة و عادلة .

-**تاريخ التقرير:** يجب على المدقق كتابة تاريخ تقريره كما في تاريخ الإنتهاء من التدقيق حيث أن هذا التاريخ يعلم القارئ بأن المدقق أخذ بعين الإعتبار تأثير الأحداث و العمليات التي علم بها و حدثت حتى هذا التاريخ على القوائم المالية و تقريره ، حيث أن مسؤولية المدقق هي التقرير عن القوائم المالية المعدة و المقدمة من الإدارة ، لذا يجب عليه عدم كتابة تاريخ تقريره قبل تاريخ توقيع و اعتماد الإدارة للقوائم المالية .

-**عنوان المدقق :** يجب أن يتضمن التقرير عنوان محدد لمكتب التدقيق ، و عادة المدينة التي يقع فيها مكتب المدقق المسؤول عن التدقيق .

-**توقيع المدقق:** يجب أن يتضمن التقرير التوقيع ، بإسم مؤسسة التدقيق أو إسم المدقق الشخصي أو الإثنين معا ، حيث أن تقرير المدقق عادة يتم توقيعه بإسم مؤسسة التدقيق لأنه يفترض مسؤوليتها عن التدقيق .

ثالثاً : أنواع تقارير التدقيق الخارجي .

إن رأي المدقق في القوائم المالية التي قام بتدقيقها ، يختلف تبعاً لإختلاف نتائج عمليتي الفحص و التحقق و ما تتطلبه من ضرورة الحصول على أدلة الإثبات اللازمة للحكم على عدالة الإفصاح الذي تقدمه هذه التقارير .

و إن إختلاف رأي المدقق في القوائم المالية تبعاً لإختلاف النتائج المتوصل إليها نتيجة القيام بعملية التدقيق ، يعني وجود أنواع متعددة من تقارير إيداء الرأي يتفق كل منها مع الأحكام الشخصية التي يتوصل إليها بخصوص مدى عدالة تمثيل هذه القوائم نشاط المؤسسة و مركزها المالي، و عليه فلمدقق الحسابات أربعة أنواع من الآراء في تقاريره الأربعة و هي:

1- **التقرير النظيف :** يطلق على التقرير النظيف إسم التقرير المطلق أو التقرير غير المقيد بتحفظات أو التقرير بدون تحفظات و بين هذا التقرير أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي و نتائج العمليات و التدفقات النقدية بالإنسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً .

و يشير الرأي النظيف أيضاً ضمناً إلى أنه تم تحديد تأثير التغيرات في المبادئ المحاسبية و طرق تطبيقها و الإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية ، و يعد هذا التقرير من أكثر تقارير إيداء الرأي قبولاً من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية للتدقيق ، و من أكثر التقارير إصداراً بواسطة المدققين عند أدائهم لخدمات التدقيق .

2- **التقرير المتحفظ:** قد لا يتمكن المراجع من إيداء رأي نظيف لدى وجود إحدى الحالات التالية التي لها أو قد يكون لها وفقاً لتقدير المدقق ، تأثير جوهري على القوائم المالية :

-هناك تحديد لنطاق عمل المدقق، مما يؤدي إلى رأي متحفظ أو حجب الرأي .

-هناك عدم إتفاق مع الإدارة حول القوائم المالية ، مما يؤدي إلى رأي متحفظ أو رأي معارض .

و عليه يتم إصدار الرأي المتحفظ عندما يقرر المدقق أنه من غير المناسب إصدار رأي غير متحفظ و في الوقت نفسه لا يكون تأثير عدم الاتفاق مع الإدارة أو تحديد نطاق التدقيق جوهرياً و شاملاً لدرجة تتطلب حجب الرأي أو رأياً معارضاً ، و يتم التعبير عن الرأي المتحفظ بكلمة " إستثناء " للتأشير على

الأمر الذي يتعلق بالتدقيق. و يجب على تقرير المدقق أن يشتمل على وصف واضح لكل الأسباب الهامة و التأثير الجوهرية لها في القوائم المالية.¹

3- **التقرير السالب:** يصدر المدقق هذا التقرير، إذا قام بعملية التدقيق وفقا لمعاييرها و رأى بأن البيانات و المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ، و لم يراع في معالجتها و عرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، كأن يقيم و يسجل جزءا كبيرا من الاصول الثابتة على أساس قيمة غير مقدرة بدلا عن التكلفة الحقيقية لها، أو يسجل جزء كبير من التكاليف الإدارية على أنها تكاليف رأسمالية .

بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على مستخدمي القوائم المالية فإنه ينبغي على المدقق أن يصدر هذا الرأي ، إلا إذا اعتقد فعلا أن هناك خروجاً خطيراً جداً عن تطبيق المبادئ المحاسبية .

4- **تقرير عدم إبداء الرأي :** إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند إستحالة تطبيق إجراءات المدقق ضرورة إستخدامها ، كإستحالة حصوله على الأدلة و البراهين التي تساعد على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المنشأة على نطاق عملية التدقيق أو بسبب ظروف خارجة عن نطاق الإدارة و المدقق على حد سواء.²

¹ - حسين احمد دحدوح وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص ص 116-119

² - محمد التهامي طواهر و آخرون ، مرجع سبق ذكره، ص 57.

الخلاصة:

التدقيق علم يتمثل في مجموعة المبادئ و المعايير و القواعد و الأساليب ، التي يمكن بواسطتها القيام بفحص إنتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المثبتة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمؤسسة بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة و عن المركز المالي في نهاية فترة محددة.

منهجية التدقيق في الغالب واحدة لا تختلف مهما كان نوع و حجم المؤسسة و للتدقيق تقنيات ووسائل تمكنه من الحصول على أدلة إثبات بالإعتماد على معايير متعارف عليها تتميز بالتطور المستمر.

و بظهور معايير المحاسبة الدولية برزت جملة من التحديات و التساؤلات التي أوجبت على مهنة التدقيق ضبط و إعادة تنظيم المهنة و ذلك تماشياً و معطيات و متطلبات الواقع الحالي .



الفصل الثاني



الفصل الثاني

الإطار النظري و الفكري لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية

تمهيد:

إن تأسيس لجنة المعايير الدولية أساس حقيقي لإنشاء المعايير المحاسبية الدولية التي تسعى إلى تضييق الفروقات و الاختلافات في البيئات المحاسبية المتنوعة، و التي بدورها تؤدي إلى إحداث نوعا من توافق و تناسق التشريعات و المعايير المحاسبية و الإجراءات المتعلقة بإعداد و عرض القوائم المالية، و مع تزايد الانضمام إلى اللجنة تزايدت معها ضرورة تكييف جميع الدول لأنظمتها الاقتصادية مع النظام العالمي الجديد ذو التوجه الرأسمالي ، الذي يبحث عن توفير الأرضية الخصبة للإستثمارات الأجنبية و الشركات المتعددة الجنسيات ، و هذا بدعم من المنظمات الدولية و على رأسها صندوق النقد الدولي، البنك العالمي و الهيئات و المنظمات المهنية الأخرى المختصة كل حسب مجالها.

فالنظام المحاسبي هو جزء لا يتجزأ من النظام الاقتصادي لبلد ما، فهو أيضا معني بهذا التغيير و هذا التكيف لكي يتوافق مع المعايير و القواعد المحاسبية الدولية التي تنادي به الهيئات الدولية و على رأسها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة IASB ، و بالتالي كانت حتمية التخلي عن النظام القديم المعمول به منذ 1975م، الذي أصبح لا يتماشى مع هذا التوجه الرأسمالي .

و من ذلك ، سوف يتم التطرق في هذا الفصل " الإطار النظري و الفكري لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية " إلى ثلاث مباحث :

- **المبحث الأول:** معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية
- **المبحث الثاني:** تقديم القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية
- **المبحث الثالث:** التدقيق و مصداقية المعلومات المالية و المحاسبية .

المبحث الأول: معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية

في أواخر الثمانينات و أوائل التسعينات من القرن الماضي شهد العالم تحولات سياسية و اقتصادية جذرية في الدول الصناعية ، و الدول النامية على حد سواء ، و من أهم التطورات الاقتصادية في معظم الدول خاصة في الدول النامية تحرير الاقتصاد من سيطرة الدولة و ذلك بدرجات متفاوتة من دولة إلى أخرى و من نشاط إلى آخر حسب إستراتيجية ذلك النشاط. و شملت عملية الإصلاح ضرورة تأسيس أسواق المال أو تطوير القائم منها كعامل قوي لإنجاح برامج الإصلاح الاقتصادي ، و تطلب ذلك بالتبعية إنشاء هيئات أو لجان حكومية لمراقبة أسواق المال و حماية المستثمرين مما ساهم بقدر كبير في التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية ، كما أن السبب الرئيسي وراء الضغوط الدولية لتبني مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية هو نمو حركة الاستثمارات المالية عبر دول مختلفة . فماهية المعايير المحاسبية الدولية؟

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية.

ترجع فكرة التوحيد المحاسبي العالمي و ضرورة التنسيق بين المعايير المحاسبية إلى سنة 1904 م و هو تاريخ انعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين و هذا بمدينة سانت لويس بأمريكا بحيث تمت مناقشة مقارنة المبادئ المحاسبية و دراسية إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول الكبرى في العالم.¹

عقد ثاني مؤتمر في سنة 1926م بأموستردام و بعده مؤتمر ثالث بنيويورك 1929م، تم التباحث فيه حول الإستهلاك و المستثمر، الإستهلاك و إعادة التقويم ، السنة التجارية والسنة الطبيعية، ثم مؤتمر آخر سنة 1933م بلندن شاركت فيه حوالي 49 منظمة محاسبية و بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها :أستراليا ، نيوزيلندا وبعض الدول الإفريقية ، توالى بعدها المؤتمرات بمختلف مدن العالم أهمها :مؤتمر برلين سنة 1938م، مؤتمر لندن سنة 1952م، مؤتمر أمستردام سنة 1957م ، نيويورك سنة 1962م ، باريس سنة 1967م.²

¹ - شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية للنشر، الجزء

الأول 2008، ص 128.

² - مأمون حمدان، مقدمة عن المعايير المحاسبية الدولية، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة ، سوريا ، 2008، ص ص2، 3،
www.kantakji.com/media/2965/hi.doc consulté le 18/4/2014.

وفي سنة 1972م إنعقد المؤتمر الدولي للمحاسبين في سيدني بأستراليا، حيث اتخذت فيه قرارات هامة، و ذلك بإنشاء هيئتين يمكن أن تكون لهما المقدرة على التعامل مع المشكلات المحاسبية الدولية، و الاختلاف بين المحاسبة التي تستخدمها البلدان المتعددة ، و تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IFAC) عام 1973 م و كذا الإتحاد الدولي للمحاسبين (IASC).

و بوجه عام اتجهت العديد من البلدان إلى طوعية التوظيف بين المعايير المحاسبية التي تستخدمها المؤسسات بها و بين معايير المحاسبة الدولية التي أعدتها لجنة معايير المحاسبة الدولية.¹

أولاً: مفهوم المعيار المحاسبي و أهدافه.

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة (standard) الإنجليزية و هي تعني النموذج المعد مسبقاً لقياس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته. أي كانت هذه المعايير ، يمكن النظر إليها على أنها المقاييس أو الموازين المعتمدة و المقبولة من قبل المجموعة أو المجتمع أو الدولة أو العالم لقياس أو الحكم بواسطتها على جودة شيء معين .²

و يعرف المعيار حسب (ISO) على أنه وثيقة أعدت بإجماع ، و مصادق عليها من قبل هيئة معترف بها ، تعطى لإستعمالات مشتركة و متكررة ،قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين .

أما في المحاسبة فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها و إيصال المعلومات إلى المستفيدين ، و كذا توجيه و ترشيد الممارسات العملية في المحاسبة و التدقيق أو مراجعة الحسابات.

والمعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية و يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي و نتائج الأعمال ، و يحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب.³

و من أهم أهداف إصدار المعايير المحاسبية نجد:¹

¹ - شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 129.

² - محمد المبروك ابو زيد، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية، إيراك للطباعة و النشر ، مصر 2005، ص 58.

³ - حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) ، أطروحة دكتوراه ، الجزائر، 2008، ص ص 58، 59 .

- إعداد و نشر المعايير التي يتم الإسترشاد بها عند إعداد و تجهيز القوائم و البيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير و تطبيقها عالميا .
- العمل على التحسين و التنسيق بين الأنظمة و القواعد و الإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد و عرض القوائم المالية.

ثانيا: أسباب تبني معايير المحاسبة الدولية .

إن السبب الرئيسي لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية يتمثل في تطور الأسواق المالية العالمية و تداخلها و تبعيتها مما أدى الى ضرورة توحيد القواعد المحاسبية على المستوى الدولي ، و الهدف من ذلك يعود في الأساس إلى إمكانية²:

- الرفع أكثر من الشفافية و القابلية للمقارنة للقوائم المالية التي تعدها المؤسسات ، خاصة تلك المقيمة في البورصة .
- المقارنة على مستوى المؤسسة و ما بين المؤسسات عبر مختلف الدول .
- تسهيل تقييم المؤسسات عبر مختلف البورصات .
- الحصول على ثقة المستثمرين و إسترجاعها .
- تقديم مرجعية محاسبية عالية الجودة لدول تفتقر إليها .

المطلب الثاني: الهيئات المكلفة بإعداد المعايير .

أولا : لجنة معايير المحاسبة الدولية .

هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل المؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم ، و قد تم تشكيل هذه اللجنة في عام 1973 م إثر إتفاق بين المنظمات المحاسبية القائمة في كل من أستراليا و كندا و فرنسا وألمانيا واليابان و المكسيك و هولندا و

¹- يوسف محمود جربوع، المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع الأردن، 2002، ص 22.

²- محمد بوتين، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء للنشر، الجزائر، 2008، ص 44.

بريطانيا و إيرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية ، و منذ عام 1983م شملت عضوية اللجنة كل من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).¹

و ابتداء من كانون الثاني 1996م صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة و في عام 1999م أصبحت اللجنة تضم 143 عضواً من 104 بلدان يمثلون مليوني محاسب، و قد شاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة بعد .

و قد كان الهدف من تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية منذ نشأتها و حتى إعادة هيكلتها سنة 2001م محددًا في الآتي:

- صياغة و نشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية و تعزيز قبولها و التقيد بها في جميع أنحاء العالم .
- العمل بشكل عام على تحسين و تناسخ المعايير و الإجراءات المحاسبية و الأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.²
- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها و إصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.
- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.³

و قد وافق أعضاء اللجنة على دعم أهدافها و التعهد بنشر كافة المعايير المحاسبية الدولية التي تصدر في بلدانهم و بذل مساعيهم من أجل:

- التأكد من أن البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من كافة الوجوه و الإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة.
- إقناع الحكومات و الهيئات المعنية بصياغة المعايير بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية في جميع النواحي المهنية.

¹ - حسين القاضي - مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الاردن 2008 ، ص106.

² - حسين القاضي - مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره، ص 107.

³ - حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 56.

- إقناع السلطات القائمة على مراقبة أسواق الأوراق المالية و الأوساط التجارية و الدولية بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية.
- التأكد من أن مراقبي الحسابات مقتنعون بأن البيانات المالية مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية في جميع النواحي.¹

ثانياً: مجلس معايير المحاسبة الدولية .

تم إصلاح لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 2001م، و تم تغيير اسم (IASB) و أصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، كما أتفق على تعميم مصطلح (IFRS) على كل المعايير (IAS) فمعايير (IFRS) كافية لأنها أوسع و أشمل.

و تتضمن في مضمونها كل من الجانب المالي و المحاسبي و لأن هدف الهيئة الأم (IASB) أساساً هو المعلومة المالية و ليس المعلومة المحاسبية ، و ابتداءً من 2001م أصبح المجلس (IASB) هيئة حرة مستقلة غير حكومية لا تهدف إلى الربح تسهر على تحضير و تبني و نشر المعايير و تعديلها و إلغائها أحياناً، كما أتخذ قراراً بحيث كل معيار ألغي لا يستعمل رقمه و أسمه من جديد و كل معيار جديد ظهر بعد 2001م يظهر بإسم (IFRS) رقم (....) .² (قائمة معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) موضحة في الملحق رقم (1) .)

¹- أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر، الأردن 2010، ص 12.

²- محمد بوتيتن، مرجع سبق ذكره، ص 45.

المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية.

للمحاسبة هدف أساسي هو تقديم معلومة كاملة، قانونية، موضوعية، وأكثر صدق تسمح بتشجيع المستثمرين ، و تضمن لهم متابعة جيدة لأموالهم ، و بالتالي عرض هذه المعلومات الإقتصادية و المالية ضمن قوائم مالية معينة ، تسمح بالتعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة و قياس كفاءتها و إرضاء جميع الأطراف ذوي المصالح . ففيما تتمثل مختلف هذه القوائم؟

المطلب الأول: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و المالية و مستوى السمات الواجب توافرها.

تعد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و المالية سمات من الضروري أن تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية كي يعول عليها لتكون الأساس السليم المعتمد لإتخاذ القرارات من مستخدميها .

أولاً: مفهوم المعلومات المالية و المحاسبية .

سننطلق أولاً الى مفهوم البيانات ، المعلومات فالمعلومات المالية و المحاسبية .

يعد مفهوم المعلومات من المفاهيم المثيرة للجدل سواء في الإستخدام اليومي في الحياة العادية أو المجالات المختصة ، إذ أن هناك عدم وضوح في التمييز بين البيانات و المعلومات بالرغم من الإختلاف الجوهرى بين مفهومي البيانات و المعلومات ، كما يمكن التمييز بين البيانات و المعلومات من خلال معيارين أساسيين هما :¹

- معيار الشخص المتلقي (المستفيد) : إذا لم تؤدي البيانات إلى أي إضافة معرفية لدى الشخص المتلقي فتبقى مصنفة في إطار البيانات ، و ما يمكن إعتباره بيانات بالنسبة لشخص معين يمكن أن يعتبر معلومات بالنسبة لشخص آخر و العكس صحيح .
- معيار الارتباط: حتى تتحول البيانات إلى معلومات يجب أن تكون هذه البيانات مرتبطة بمشكلة معينة أو حدث معين يتم إتخاذ القرار بشأنه ، فالبيانات تعتبر معلومات إذا كانت تؤثر في القرارات

¹ - عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن ، 1998، ص18.

المتخذة فهي إما أن تؤدي إلى قرار سليم ، و إما أن تؤكد أن القرار المتخذ سليم ، أو تؤدي إلى تغيير القرار أو تعديله ، لذلك ما يعتبر بيانات في أوقات معينة قد يتحول إلى معلومات في أوقات أخرى .

و عليه فيمكن تعريف البيانات على أنها عبارة عن الحقائق و الأرقام و الخرائط و الكلمات و الإشارات التي تعبر عن فكرة ، و التي يمكن ترجمتها و معالجتها من قبل الإنسان أو الأجهزة الإلكترونية لتتحول إلى نتائج يمكن الاستفادة منها .¹

فالبيانات في الواقع تمثل المواد الأولية للحصول على المعلومات ، و هي تجمع من مصادر متنوعة جدا داخلية و خارجية ، جاهزة و أولية ، شفوية و موثقة، رسمية و غير رسمية .

أما المعلومات فهي عبارة عن البيانات التي خضعت للمعالجة و التحليل و التفسير بهدف إستخراج المقارنات و المؤشرات و العلاقات التي تربط الحقائق و الأفكار و الظواهر ببعضها البعض .²

و تعرف المعلومات المالية و المحاسبية على أنها " مجموعة البيانات ذات الطبيعة المالية تمت معالجتها ، و التي تمثل صلة الوصل بين معديها (المحاسبين) و مستخدمي هذه المعلومات (متخذي القرارات)، و هي رسالة ذات معنى إخباري مهم تتعلق بالأحداث و العمليات الخاصة بالوحدة الإقتصادية تفيد مستخدمي القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة و تترتب عليها قرارات و نتائج إقتصادية مستقبلية ."³

ثانيا: الخصائص النوعية للمعلومات المالية و المحاسبية .

1- المفهوم : الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المالية و المحاسبية، و تجعل المعلومات المالية و المحاسبية ذات جودة عالية ، إن الخصائص النوعية الأساسية الأربع هي: القابلية للفهم ، الملائمة، الموثوقية و القابلية للمقارنة.⁴

¹ - حسين علي مشرفي، نظرية القرارات الإدارية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الاردن ،1997، ص 49.

² - سليم ابراهيم الحسنية، نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الاردن، 1998، ص 39.

³ - عبد الكريم محمد سلمان النجار، مدى دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية، بحث تطبيقي لنيل شهادة المحاسبة القانونية ، العراق 2012، ص 12.

⁴ - محمد ابو نصار- جمعة حميدات ، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانيةالأردن 2009، ص 7.

2- عرض الخصائص النوعية للمعلومات المالية و المحاسبية: أربع خصائص و هي:¹

• **الملائمة:** يقصد بالملائمة كخاصية من خواص المعلومات المالية و المحاسبية قدرتها في التأثير في القرار المتخذ ، فالمعلومات المالية و المحاسبية الملائمة هي تلك المعلومات التي لها القدرة على إحداث تغير في قرار المستخدم للمعلومات و بالتالي إيجاد فرق قي إتخاذ القرار و يكون له نتائج على التوقعات و الأحداث الإقتصادية المستقبلية، فالمعلومات المالية و المحاسبية الملائمة تتصف بأن لها القدرة على التنبؤ و التقييم و أن تتزامن مع وقت الحاجة إليها. فالمعلومات المالية و المحاسبية الملائمة تعزز من إحتمالية التوقعات و تغيير درجة عدم التأكد و بالتالي سلامة القرار، و تندرج تحت هذه الصفة النوعية الأساسية الخصائص الثلاث التالية:

✓ **القدرة التنبؤية :** تشير القدرة التنبؤية بقدرة المعلومات المالية و المحاسبية في تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المستقبلية و تخفيض درجة عدم التأكد لدى مستخدم القرار ، و القدرة التنبؤية تساهم في عمل تنبؤات حول الآثار الإقتصادية للأحداث في الماضي و الحاضر و المستقبل، و هي ذات صلة بالمستخدم تؤدي إلي تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغير في التوقعات المستقبلية . و القدرة التنبؤية في المعلومات المالية و المحاسبية تساهم في عمل تغذية أمامية مفيدة في منع الإختلال في المستقبل .

✓ **التغذية العكسية:** المعلومات المالية و المحاسبية الملائمة تلك التي تغير في تقييم مدى صحة التوقعات السابقة و بالتالي تقييم القرارات التي بنيت عليها، أي أنها المعلومات المفيدة في تصحيح التوقعات السابقة أو تأكيدها. و ذلك لأن معرفة نتائج الأحداث السابقة يساعد في التنبؤ بالمستقبل و تقييم البدائل السابقة و التأكيد من صحة البدائل الماضية.

✓ **التوقيت الملائم:** و يقصد بها توفير المعلومات المالية و المحاسبية الملائمة لمتخذ القرار في الوقت المناسب و في حينها . فالمعلومات عن الماضي تساعد في التنبؤ و لكنها مع مضي الوقت تصبح معلومات ليست ذات صلة بالقرار ، و يؤثر على التوقيت الملائم للمعلومات المالية و المحاسبية طول أو قصر الفترة الزمنية التي تلزم لإعداد القوائم الدورية و كذلك المدة الزمنية التي تقتضي بين إعداد القوائم و نشرها، و إن كان يلزم ذلك التوضيحية بقسم من الدقة في المعلومات المالية و المحاسبية و درجة عدم التأكد لصالح التوقيت الملائم و لابد من التأكد على

¹ - حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة، دار الحامد للنشر و التوزيع، الاردن ، 2007 ، ص ص 96-100.

انه حتى تصبح المعلومات المالية و المحاسبية مفيدة و نافعة و تحقق أغراضها يجب أن تكون متاحة في الوقت المناسب للإستخدام .

● **الإعتماد الموثوقية:** و يقصد بها إمكانية الإعتماد على المعلومات المالية و المحاسبية و الوثوق بها عند إتخاذ القرار و حتى تتوفر خاصية الإعتمادية لابد أن تتمتع المعلومات المالية و المحاسبية بقدر كاف من الموضوعية و أن تمثل الظاهر موضوع البحث بصدق و محايد و بعد عن التحيز و خالية من الأخطاء إلى حد منطقي و مقبول و تمثل عرضاً أميناً و صادقاً للمعلومات . و حتى تكون المعلومات المالية و المحاسبية موثوق بها لابد أن تتمتع بالخصائص التالية:

✓ **قابلية الصحة و التحقق:** و يقصد بخاصية الصحة و التحقق أن النتائج التي تم التوصل إليها بإستخدام المعلومات المالية و المحاسبية من قبل شخص معين و بإستخدام أساليب القياس يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر بعيد عن التحيز. أي أنها تمثل درجة الإتفاق بين المستخدمين المستقبليين الذين يقومون بعملية القياس المحاسبي و بإستخدام نفس أساليب القياس. و المعلومات المالية و المحاسبية التي تتمتع بخاصية الصحة و التحقق تكتسب درجة عالية من إجماع المحاسبين و التي تمكنهم من الوصول إلى إستنتاجات مشابهة عند إستخدامهم طرق القياس المتشابهة، و إذا كانت النتائج التي تم التوصل إليها مختلفة فإن ذلك يعني عدم تمتع المعلومات المالية و المحاسبية بخاصية الصحة و التحقق، و حتى يتم الحصول على معلومات مالية و محاسبية قابلة للصحة و التحقق لابد من تشغيل النظام المحاسبي بطريقة ثابتة و دقيقة و أن الإجراءات المتبعة سليمة و واضحة و بالتالي تكون القوائم المالية تحتوي على معلومات مالية و محاسبية غير محتجرة و قابلة للقياس .

✓ **العرض الصادق الأمين:** تكون المعلومات المالية و المحاسبية صادقة و أمينة إذا كان هناك توافقاً و تطابقاً بين البيانات المحاسبية و بين مصادر الاحداث التي تمثل هذه البيانات و هذا ما يزيد من درجة الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات الرشيدة . و بعبارة أخرى أن تتمتع المعلومات المالية و المحاسبية درجة عالية من التطابق بين المقاييس المحاسبية و الظواهر المقاسة جوهرًا و مضمونًا.

✓ **الحياد:** المعلومات المالية و المحاسبية تخدم أغراضاً عامة و ليست معدة لطرف محدد بعينه و المعلومات المالية و المحاسبية المحايدة تلك التي يتم إختيارها بشكل لا ينتج عنها تفضيل جهة على

جهة أي أنها غير محتجزة و قائمة على قياس الاحداث الإقتصادية بموضوعية و هذا ما يؤكد عدم التحيز في عملية القياس المحاسبي و كذلك عدم التحيز من قبل الشخص القائم على عملية القياس . و المعلومات المالية و المحاسبية تكون غير محتجزة إذا لم تسقط أي من الظواهر الهامة عند إعدادها، و هذا ما يزيد من إمكانية الإعتماد عليها و الوثوق بها و إعتمادها كمصدر لبناء القرارات و التوقعات المستقبلية .

- **القابلية للمقارنة:** تكون المعلومات المالية و المحاسبية ذات فائدة إذا كان بإمكان المستخدم أن يجري مقارنات بين النتائج المالية للوحدة المحاسبية من سنة إلى أخرى أو بين وحدات محاسبية أخرى و أن الثبات في تطبيق الإجراءات المحاسبية يزيد من إمكانية عمل مثل هذه المقارنات .

و تكون المعلومات المالية و المحاسبية قابلة للمقارنة إذا تم قياسها و نشرها بأساليب متشابهة و هي تساعد المستخدم في تشخيص التشابه و الاختلاف بين الظواهر الطبيعية ، و المعلومات المالية و المحاسبية القابلة للمقارنة تلك التي يتم إعدادها وفقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها و مقبولة قبولاً عاماً و مشتقة من مفاهيم محاسبية وفقاً لإعتبارات مفاهيم الإعتبار القياس المتعارف عليها حتى يتمكن تقديمها للمستخدم بأفضل الوسائل التي تمكنهم من فهم محتواها .

- **الثبات :** يقصد بالثبات لإستخدام نفس المعالجات المحاسبية للأحداث الإقتصادية المتشابهة من فترة الى أخرى و في ظروف متشابهة . الوحدة المحاسبية تستخدم نفس المعايير المحاسبية عبر الزمن. و إذا تم تغيير مبدأ محاسبي أو طريقة محاسبية لابد من الإفصاح و التبرير عنها ، و القوائم المالية للوحدة المحاسبية القابلة للمقارنة لابد و أن تعد على أساس الثبات في إستخدام المبادئ و السياسات و الإجراءات المحاسبية ، و هذا ما يضمن بأن الأحداث الإقتصادية التي تمت معالجتها حالياً قد تمت معالجتها بالطرق و الاساليب المحاسبية التي عالجتها بها الأحداث الإقتصادية السابقة و المشابهة لها . و هذا ما يفيد في تجنب الإستنتاجات الخاطئة التي تنتج عن عدم الإتساق و الثبات في تطبيق المبادئ و القواعد المحاسبية .

المطلب الثاني: القوائم المالية .

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق تقدم في نهاية كل دورة محاسبية ، و من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد فإن كل مؤسسة مجبرة

على إعداد القوائم الختامية تظم الكشوف المالية و المحاسبية التالية: الميزانية، حسابات النتائج ، جدول تدفقات الخزينة ، جدول تغيرات الأموال الخاصة و الجداول الملحق و الإيضاحات .

أولاً: عرض القوائم المالية .

تم إعتداد القوائم المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS 1) الذي يتناول عرض القوائم المالية و تقديم القوائم المالية بالإضافة إلى المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS 7) و الذي يتناول تدفقات الخزينة .

1- الميزانية:

1-1- التعريف:

يمكن تعريف الميزانية بأنها كشف بالأرصدة التي لا تزال مفتوحة في تاريخ معين بعد إغلاق الحسابات الوهمية في ملخص جدول حسابات النتائج . أو هي قائمة تتضمن الحسابات الحقيقية المتعلقة بالأصول و الخصوم و حقوق الملكية في تاريخ معين ¹.

و تعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها حيث تقدم معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية و المحاسبية ، حيث تبين هذه القائمة معلومات حول ²:

- **السيولة:** و تتمثل بالنقدية و شبه النقدية و توقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمؤسسة ، و كلما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت المؤسسة أقدر على تسديد ديونها .

- **القدرة على سداد الديون طويلة الأجل:** تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة المؤسسة على سداد الديون طويلة الأجل عند الإستحقاق ، فكلما كان على المؤسسة ديون طويلة الأجل أكثر كلما كانت قدرة المؤسسة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب إرتفاع المخاطرة لدى هذه المؤسسة كون المزيج من أصولها ستخضع لمواجهة الاعباء الثابتة لتلك الديون مثل الفوائد و أقساط تلك الديون .

¹- خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية ، إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2008، ص 113.

²- محمد ابو نصار- جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 30، 31.

- **المرونة المالية :** يعتبر مفهوم المرونة المالية أوسع من مفهوم السيولة حيث تقيس المرونة المالية قدرة المؤسسة على تعديل حجم و توقيت التدفقات النقدية و الذي يمكنها من الإستجابة للإحتياجات و الفرص غير المتوقعة ، و هناك علاقة عكسية بين المرونة المالية و مخاطر تعرض المؤسسة للفشل المالية .
- كما تقد الميزانية تصورا عن حجم المؤسسة من خلال مجموع الموجودات و تعطي كذلك تصور عن حجم و نوعية مواردها آنية تصورا عن حجم المؤسسة من خلال مجموع الموجودات و تعطي كذلك تصور عن حجم و نوعية مواردها الإقتصادية (الأصول) و هيكل الإلتزامات (الخصوم) المترتب عليها و حقوق أصحاب المؤسسة في تلك المصادر الإقتصادية .

1-2- عناصر الميزانية:

1-2-1- الأصول: تعرف الأصول على أنها منافع إقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن المؤسسة قد إكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي ، و يمكن أن تكون هذه الأصول أصولا مادية كالمخزون ، المباني ، الأراضي ، أو أن تكون أصولا غير مادية كالشهرة .

و تقسم الأصول بشكل عام إلى فئتين رئيسيتين : أصول متداولة ، و أصول ثابتة .

1-1-2-1- الأصول المتداولة : و تعرف كذلك بالأصول القصيرة الأجل ، و هي الأصول النقدية و الأصول التي يتوقع أن تتحول إلى نقدية خلال عام أو خلال دورة التشغيل العادية أيهما أطول . و ترتب هذه الأصول و يفصح عنها حسب سيولتها حيث يتم البدء بأسرعها سيولة و تحولا الى نقدية (النقد) و تنتهي بأبطئها (المخزون) ، و تتكون مفردات الأصول المتداولة من : النقدية ، الأوراق المالية ، الذمم المالية ، المخزون ، و المدفوعات مسبقا ¹.

1-2-1-2- الأصول غير المتداولة : هي الأصول التي لا تعتبر أصولا متداولة ، و هي غير معدة للإستهلاك التام أو الإستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة، و يتم إقتناؤها لتسيير الأعمال المؤسسة و للإستفادة من طاقتها الإنتاجية و تشمل هذه الأصول ما يلي : الممتلكات و المصانع و المعدات ،الأصول غير الملموسة، الأوراق المالية الطويلة الأجل مثل الأوراق المالية المحتفظ بها

¹ - مؤيد راضي خنفر، تحليل القوائم المالية، دار الميسر للنشر و التوزيع، ط2، الاردن، 2009، ص 38.

لتاريخ الإستحقاق ، الممتلكات التي يتك إقتنائها للأغراض تأجيرها أو للإستفادة من إرتفاع سعرها في المستقبل و ليس لإستخدامها في الإنتاج أو في تسيير أعمال المؤسسة ، الأصول المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و بالإضافة إلى مجموعة الأصول الأخرى غير مصنفة في فئة الأصول المتداولة مثل الضرائب المؤجلة كأصول¹.

1-2-2-1 الخصوم (الإلتزامات) : تشكل الخصوم أحد مصادر التمويل في المؤسسات و هي المصدر الخارجي للتمويل و تعرف بأنها منافع إقتصادية من المتوقع التضحية بها مستقبلا في شكل إلتزام قائم بالفعل على المؤسسة حيث يتم ذلك بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدة أو وحدات أخرى و ذلك نتيجة لأحداث و عمليات تمت في الماضي².

و تقسم الخصوم في الميزانية تبعا لتقسيمات الأصول و هي غالبا ما تظهر تحت العناوين الرئيسية التالية: الخصوم المتداولة ، الخصوم غير المتداولة و الإلتزامات (الخصوم) الأخرى .

1-2-2-1-1 الخصوم المتداولة: يتم عادة اظهار الخصوم في الميزانية حسب ترتيب الدفع للخصوم المتداولة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي الاول (IAS 1) المعدل فإنه يجب تبويب الخصم على أنه متداول عندما:

- يكون من المتوقع تسويته خلال دورة التشغيل العادية للمؤسسة .
- يكون من المقرر تسويته خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية .

و عليه فإنها تصنف على أنها إلتزامات متداولة كل خصم في الحالات التالية :

- الإلتزامات الناشئة عن الإستحواذ على السلع و الخدمات الداخلة في دورة التشغيل (مثل الحسابات الدائنة و أوراق الدفع قصيرة الأجل ، و الأجور المستحقة الدفع، و الضرائب المستحقة الدفع و المبالغ الأخرى المتنوعة المستحقة³ .

¹ - محمد ابو نصار- جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر ط3، الأردن 2012، ص 36.

² - مؤيد راضي خنفر، مرجع سبق ذكره، ص 45.

³ - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الاول عرض القوائم المالية، الدار الجامعية للنشر، مصر 2003، ص 131.

- المبالغ النقدية المحصلة مسبقا نظيرا للتسليم المستقبلي للسلع أو أداء الخدمات ، مثل الإجار المحصل مسبقا .

- الإلتزامات الأخرى التي تستحق أثناء دورة التشغيل المتداولة و يتوجب الوفاء بها عن طريق إستخدام الأصول المتداولة مثل الإستحقاق الجاري للسندات و الأوراق المالية الطويلة الأجل

1-2-2-2- الخصوم غير المتداولة: هي الإلتزامات التي لا يتوقع تصنيفها خلال دورة التشغيل العادية و تشمل:

- الإلتزامات الناشئة من الإستحواذ على الأصول مثل إصدار السندات و الأوراق المالية و الكمبيالات طويلة الأجل و الإلتزامات الإيجارية .

- الإلتزامات الناشئة على السير الطبيعي للعمليات مثل إلتزامات التقاعد .

- الإلتزامات الطارئة المنطوية على عدم تأكد متصل بالخسائر المحتملة و يتم تسوية هذه الإلتزامات بحدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلي أو أكثر يؤكد المبلغ المستحق الدفع، المدفوع له و تاريخ إستحقاق الدفع ، مثل ضمانات المنتج .

و بالنسبة لكافة الإلتزامات طويلة الأجل فإنه يجب بيان تاريخ الإستحقاق و طبيعة الإلتزام و سعر الفائدة ووصف أي ورقة مالية مرهونة لدعم و تأييد الإنفاق بوضوح ، كذلك فإنه في حالة السندات و الكمبيالات الطويلة الأجل يجب بيان أي علاوة أو خصم على حدة كإضافة أو إستقطاع طويلة الأجل التي تحتوي على إتفاقات معينة يجب الإلتزام بها ، يتم تصنيفها كإلتزامات متداولة إذا تم الإخلال بأي من هذه الإتفاقات ، و يكون للمقرض الحق في المطالبة بالدفع و ما لم يتنازل المقرض صراحة عن حق أو يتم تصحيح الأوضاع أو الظروف المسببة للعجز عن الدفع فإن الإلتزام يكون متداولاً .

1-2-2-3- الخصوم الأخرى: و هي العناصر التي لا ينطبق عليها تعريف الإلتزام (الخصم) مثل ضرائب الدخل المؤجلة ، و في أغلب الأحيان يتم إدراج هذه العناصر ضمن الخصوم المتداولة أو غير المتداولة رغم أنها ليست متماثلة من الناحية الفنية ¹.

1-2-3- حقوق الملكية (الاموال الخاصة) : بالرغم من أن حق الملكية قد عرف على أنه الرصيد المتبقي إلا أنه يمكن أن يشمل على تصنيفات فرعية في الميزانية . ففي شركة المساهمة مثلاً قد تظهر

¹- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 132.

في عناصر منفصلة كل من الأموال التي يقدمها المساهمون و الأرباح المحتجزة و الإحتياطات التي تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال . مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار من مستخدمي القوائم المالية . حيث أنها توضح القيود القانونية أو القيود الأخرى على قدرة المؤسسة على توزيع أو إستعمال ملكيتها ، كما يمكن أن تعكس حقيقة الأطراف أصحاب الحصص في ملكية المؤسسة لهم حقوق مختلفة تتعلق بالحصول على أرباح الأسهم الموزعة أو سداد حصص الملكية المشارك بها ، و يتم تكوين بعض الإحتياطات بناءا على تشريع أو قانون من أجل إعطاء المؤسسة و دائنونها حماية إضافية من آثار الخسائر . كما أن هنا إحتياطات أخرى قد يتم تكوينها إذا كان ذلك مطلوبا طبقا للنظام الأساسي . و يعطي الإفصاح عن وجود و حجم هذه الإحتياطات بأسبابها و مسمياتها المختلفة، معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار، و يجب العلم أن التحويل إلى هذه الإحتياطات يعتبر تخصيصا و تجنبا للأرباح و ليس مصروفات.¹

1-3- معلومات أخرى تستجوب إظهارها في الميزانية أو في الملحق :

- توضيح طبيعة و نوع كل من الإحتياطات لبتي تظهر ضمن الاموال الخاصة .
- الحصة التي تزيد مدتها عن السنة فيما يخص المدينون و الديون .
- المبالغ الواجبة الدفع و المستحقة :
 - للمؤسسة الأم .
 - للفروع .
 - للوحدات الشريكة في المجمع .
 - للجهات الأخرى المرتبطة (المساهمين ، المسيرين)
- في حالة شركات الأموال يجب توضيح لكل نوع من الأسهم :
 - عدد الأسهم المسموح به، المدفوع ، غير المحرر كليا .
 - القيمة الاسمية للأسهم .
 - تطور عدد الأسهم بين بداية و نهاية الفترة .
 - عدد الأسهم المحتفظ بها من طرف المؤسسة ، أو فروعها أو الوحدات الشريكة .

¹- أمين السيد أحمد لطفي ، إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية الإبراهيمية، مصر 2008، ص 90.

- الأسهم المخصصة من أجل الإصدار في إطار المزايا أو عقود البيع .
- حقوق و مزايا مرتبطة بالأسهم .

- مبلغ الأرباح الموزعة المعينة و كذا قيمة الحصص الممتازة غير المسجلة حسابيا .¹

1-4- شكل الميزانية:

لم يتضمن المعيار المحاسبي الأول (IAS 1) إلزاما بشكل معين للميزانية ، فقد يمكن أن تأخذ القائمة أحد الأشكال التالية لعرض عناصر القوائم المالية :

- عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة ، ثم يتم عرض الإلتزامات و حقوق الملكية بعرض الإلتزامات المتداولة ثم الإلتزامات غير المتداولة ثم حقوق الملكية .
- عرض الأصول غير المتداولة ثم الأصول المتداولة ، ثم يتم عرض الإلتزامات و حقوق الملكية بعرض الإلتزامات غير المتداولة ثم الإلتزامات المتداولة ثم حقوق الملكية .
- عرض صافي الأصول (الأصول - الإلتزامات) حيث تمثل القيمة المتبقية حقوق الملكية .
- العرض وفقا لمدخل التمويل طويل الأجل المستخدم في بريطانيا وغيرها من الدول ، (الأصول الثابتة + الأصول المتداولة - الحسابات الدائنة قصيرة الأجل = الدين طويل الأجل + حقوق الملكية)
- العرض وفقا لمبدأ رأس المال العامل ، حيث يتم عرض الأصول المتداولة و يطرح منها الإلتزامات المتداولة للوصول الى رأس المال العامل ، ثم يتم إضافة الأصول غير المتداولة و طرح الإلتزامات طويلة الأجل للوصول إلى صافي الأصول أو حقوق الملكية .²

2- حسابات النتائج:

2-1- التعريف :

هو جدول بياني ملخص للأعباء و الإيرادات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية و لا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو

¹- شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية ، مذكرة ماجستير ، الجزائر ، 2009 ، ص ص 48،49.

²- خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 119.

الخسارة) ، و يعطي حسابات النتائج صورة أكثر حيوية عن المؤسسة حيث تقيس أداء المؤسسة خلال الفترة المالية المنتهية ، و تبين ما إذا كانت نتيجة هذا الأداء ربحاً أو خسارة ، و ذلك عن طريق مقارنة الإيرادات بالأعباء .

تتطلب معايير المحاسبة الدولية عند عرض عناصر حسابات النتائج أن يتضمن صافي أرباح أو خسائر الفترة المفردات التالية التي يجب الإفصاح عن كل منها:

- الأرباح أو الخسائر الناتجة عن الأنشطة العادية .
- العناصر غير العادية ¹.

2-2- معلومات يستوجب إظهارها في حسابات النتائج :

قدم المعيار الدولي المحاسبي (IAS 1) قائمة العناصر التي يستوجب أن يحتويها حسابات النتائج

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها ، بما يسمح تحديد النتائج الوسيطة .
- نواتج الأنشطة العادية .
- النواتج المالية و الأعباء المالية
- أعباء المستخدمين .
- الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة .
- مخصصات الإهلاكات و انخفاض القيمة المرتبطة بالأصول العينية .
- مخصصات الإهلاكات و انخفاض القيمة المرتبطة بالأصول غير المادية .
- العناصر غير العادية للنواتج و الأعباء .
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع .
- بالنسبة لشركات الأسهم ، النتيجة الصافية للسهم .

معلومات أخرى يجب إظهارها إما في حسابات النتائج أو في الملحق:

¹ - عبد الوهاب رميدي - علي سمي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، دار هومة للنشر الجزائر 2011، ص 41.

- حسب المعيار المحاسبي (IAS1) ، فإن المؤسسات التي تصنف الأعباء حسب الوظائف يجب عليها تقييم معلومات إضافية عن طبيعة هذه الأعباء، بما فيها مخصصات الإهلاكات و كذا مصروفات المستخدمين .
- تحليل نتائج النشاطات العادية .
- بالنسبة لشركات الأسهم ، مبلغ نصيب الأسهم من الأرباح المقترح و النتيجة الصافية للسهم .
- النواتج و الأعباء المتأتية عن النشاط العادي ، ذات الحجم أو الطبيعة أو التأثير ، التي يتطلب أخذها بعين الاعتبار من أجل شرح مهارات الوحدة للفترة، تقدم ضمن تصنيفات نوعية في حساب النتائج (مثل تكلفة إعادة الهيكلة، النقص الاستثنائي للمخزون) .
- النتيجة الإستثنائية التي تنشأ عن النواتج و الأعباء المتعلقة بالأحداث أو التعاقدات التي ترتبط بالنشاط العادي ، و لها صفة إستثنائية (مثل الكوارث الطبيعية و غير المتوقعة)
- النتيجة تأخذ بعين الاعتبار الأعباء و النواتج التي تنشأ خلال نفس الفترة حتى و لو ظهرت بين تاريخ إقفال السنة المالية و تاريخ إعداد القوائم المالية .
- كذلك الأحداث التي تظهر بعد تاريخ الإقفال و التي ترتبط بحالات حدثت في تاريخ الإقفال ، تتطلب تعديلات لما يكون ذلك سيساهم في تقديم معلومات تسمح بتقدير جيد للأصول أو الخصوم الموجودة في تاريخ الإقفال .¹

2-2- أهداف حسابات النتائج :

- يزود حسابات النتائج مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الأداء المالي للمؤسسة و يساعدهم بالتنبؤ بالتدفقات النقدية ، إضافة إلى معلومات أخرى مفيدة لإتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة ، و يمكن تحديد أهداف جدول حسابات النتائج على النحو التالي:²
- تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ و مقارنة و تقييم القوة الإيرادية للمؤسسة .
- تقديم المعلومات المفيدة للحكم على قدرة الإدارة في إستغلال موارد المؤسسة بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمؤسسة (تعظيم القوة الإيرادية) .

¹ - شناي عبد الكريم، مرجع سبق ذكره ، ص ص 51،52.

² - محمد أبو نصار- جمعة حميدات ، ط3، مرجع سبق ذكره، ص 47.

- توفير المعلومات الحقيقية و التفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية و الأحداث الإقتصادية الأخرى و التي تكون مفيدة في عملية التنبؤ و المقارنة و تقييم القوة الإيرادية .
- التقرير عن أنشطة المؤسسة التي تؤثر على المجتمع، و التي يمكن تحديدها ووضعها و قياسها، و التي تكون ذات أهمية بالنسبة للأهداف المحددة و الموضوعة مسبقا .
- تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المؤسسة .
- معرفة الملاك لنتائج استثماراتهم في المؤسسة .

3- جدول تدفقات الخزينة :

3-1- التعريف:

و تتضمن تدفقات الخزينة كل من النشاطات التشغيلية و الإستثمارية و التمويلية التي تمت خلال فترة مالية معينة في المؤسسة ، و يمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي للمؤسسة في تاريخ معين و تكتسب أهميتها إستنادا إلى الأساس الذي يتم إعدادها بناء عليه و هو الأساس النقدي كون قائمة المركز المالي (الميزانية) يتم إعدادها إستنادا إلى أساس الإستحقاق¹.

و يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة نقدية، و ما يعادلها و كذا معلومات حول إستعمال هذه السيولة².

3-2- أهمية جدول تدفقات الخزينة:

تظهر أهمية جدول تدفقات الخزينة من أهمية المعلومة الإضافية، المتمثلة في تغيرات الخزينة التي جننتها المؤسسة و تلك التي استعملتها خلال الدورة و التي يعجز كل من الميزانية و جدول النتيجة عن تقديمها .

تمكن الميزانية الختامية، مع معلوماتها الإضافية في الملحق المستعمل، من الإطلاع على البنية المالية للمؤسسة في تاريخ محدد (تاريخ الإقفال) و هذه نظرة ساكنة، كما يمكن جدول النتيجة مع معلوماته الإضافية في الملحق من التعرف على أصل النتيجة و هي نظرة ساكنة كذلك. و عليه فلا الميزانية

¹- أوسريز منور- مجبر محمد، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على القوائم المالية، ملتقى دولي بعنوان

النظم المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب بالوادي، الجزائر 2010، ص 4.

²- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة و الجباية، الصفحات الزرقاء للنشر ، الجزائر 2011، ص 15.

و لا جدول النتيجة تمكننا من الحصول على نظرة ديناميكية، أي تطور بنية الخزينة خلال الدورة و هذا دور جدول تدفقاتها. إذا كان بالإمكان الإعتمادا على الميزانية مقارنة الخزينة في بداية الدورة بالخزينة في نهايتها، فإنه يتعذر شرح تغيراتها .

و يرى الكثير من المستعملين أن تغيرات الخزينة أو بالأحرى تدفقاتها التي تمثل أصل التغيرات ، و هي أهم معلومة تقدمها الوثائق المحاسبية، لأن قيمة المؤسسة تزداد أو تنقص في نظر المساهمين و المقرضين و ما تحققه من فوائد لأن تلك الفوائد تمكنها دون غيرها من منح قسائم أرباح للمساهمين و تسديد ما عليها من قروض لأصحابها و تحقيق مشاريع استثمار¹.

3-3- شكل جدول تدفقات الخزينة:

تقوم المؤسسة بثلاثة أنواع من النشاطات هي: نشاطات العمليات ، نشاطات الإستثمار و نشاطات التمويل ، و يفرق في الجدول بين تدفقات كل نشاط ، حيث أن تدفقات نشاطات العمليات هي المقبوضات و المدفوعات الناتجة عن النشاط الرئيسي الذي انشأت من أجله المؤسسة، و كذلك المقبوضات و المدفوعات الأخرى غير المرتبطة بنشاطات الإستثمار و نشاطات التمويل . و هذه التدفقات على العموم هي مقبوضات مبيعات المنتجات و خدمات المؤسسة و مصاريف صنعها (أجور مواد أولية... الخ) ، بما في ذلك الضرائب على الأرباح إلا إذا كانت هناك إمكانية التفرقة بين ما يعود إلى عمليات الإستثمار و ما يعود إلى عمليات التمويل و هذا صعب عمليا. أما الضرائب المؤجلة فلا تظهر في هذا الجدول لأنها لم تحصل تدفقات بشأنها خلال الدورة . أن تدفقات نشاطات العمليات تتطلب التفاصيل ، عكس ما هو عليه الحال بالنسبة لنشاطات الإستثمار و نشاطات التمويل . أما تدفقات نشاطات الإستثمار فهي تمثل كل من إخراجات خزينة تمت بهدف الحصول على الأصول للمدى الطويل و إدخلات خزينة ناتجة عن بيع تلك الأصول ، و إدخلات خزينة تمت بهدف الحصول على وسائل الأموال الخاصة أو قروض مؤسسات أخرى أو المساهمة في مؤسسات مشتركة هذا بالإضافة الى إدخلات خزينة آتية من تسديد و تسبيقات وإقراضات منحت للغير (ما عدا إقراضات المؤسسات المالية) . أما فيما يخص تدفقات نشاطات التمويل فهي تمثل كل من إدخلات خزينة آتية

¹- محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره، ص 79.

من إصدار أسهم أو وسائل أخرى للأموال الخاصة، إخراجات خزينة لإرجاع المبالغ المقترضة و إخراجات خزينة تجاه المساهمين بهدف الحصول أو إعادة شراء أسهم المؤسسة.¹

و هي تعرض بطريقتين الطريقة المباشرة و الطريقة غير المباشرة، يسمح المعيار IAS7 للمؤسسات بإتباع أي طريقة لكنه يشجع على إتباع الطريقة المباشرة ، حيث :

• **الطريقة المباشرة:** في الطريقة المباشرة تقدم بداية كل من التحصيلات و التسديدات سواء المتعلقة بالإستغلال كالزبائن و الموردين أو المتعلقة بالإستثمار كالحيازة أو التنازل على الإستثمار أو العمليات المتعلقة بالتمويل، إقتراض تسديد القروض ، رفع من رأس المال...الخ.

الطريقة غير المباشرة: هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حسابات النتائج و على الميزانية و على جدول تغيرات الأموال الخاصة ، جمع التغيرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة، حيث يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجابا أو سلبا.²

4- جدول تغيرات الاموال الخاصة:

إن حالة تغيرات الأموال الخاصة تمثل نتيجة مؤسسة ما خلال دورة معينة و عناصر الإيرادات و المصاريف المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة برسم الدورة و أثر تغيرات الطرق المحاسبية و كذا تصحيح الأخطاء المسجلة خلال الدورة ، و أيضا مبالغ إحضارات رؤوس الاموال و الأرباح الموزعة و التوزيعات الأخرى الممنوحة لأصحاب المؤسسة ، تظهر:

- نتيجة الدورة .
- كل عنصر من عناصر إيرادات و مصاريف الدورة المسجلة مباشرة في رؤوس الاموال الخاصة .
- آثار تغيرات الطرق المحاسبية و تصحيحات الأخطاء المسجلة حسب النظام المحاسبي المالي فجدول تغيرات الأموال الخاصة هو على شكل مصفوفة يبين في جانب الأسطر العناصر التي تؤثر على الأموال الخاصة، و في جانب الأعمدة العناصر المعنية بالتغير (رأسمال إجتماعي، علاوات الإصدار، فروقات إعادة التقييم ، الإحتياطات و النتائج) ، ينطلق من عناصر لسنة "

¹- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره أعلاه ، ص ص 80،82.

²- حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، (بدون دار نشر)، الجزائر، 2011، ص 181.

ن-2 " و هذا الجدول يبين لنا كيف تغيرت العناصر المكونة للأموال الخاصة و ما هي العمليات المسؤولة عن هذا التغير.¹

5- **الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية (الملاحق) :** و تتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية السابقة الذكر ، و عليه فهي تشمل ملخصا للسياسات المحاسبية و ملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببند القوائم المالية ، إضافة لإفصاحات عن الإلتزامات و الأصول الطارئة و أي عناصر أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي و نتيجة الأعمال.²

ثانيا: أهداف إعداد القوائم المالية .

لا يعتبر إعداد و عرض القوائم المالية الخطوة الأولى في العملية المحاسبية إلا أنها تعد نقطة البداية الملائمة لدراسة المحاسبة . فالقوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة و الأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء و المركز المالي لأي وحدة إقتصادية .

و تشمل أهم أهداف إعداد و عرض القوائم المالية فيما يلي:

- وصف خصائص المؤسسة وفقا للنواحي المالية .
- تلخيص كافة المعلومات التي تتضمنها مختلف السجلات و الدفاتر المحاسبية التفصيلية .
- تمثل القوائم المالية عرضا هيكليا ذا طابع مالي للمؤسسة و ما أنجزته من معاملات .
- المساعدة في إظهار نتائج إستخدام الإدارة الموارد المتاحة لها .
- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة و خاصة توقيت و احتمال توليد هذه التدفقات النقدية.³

- توفر المعلومات عن الوضعية المالية و الأداء المالي و التدفقات النقدية التي تفيد قطاعا عريضا من مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ القرار.⁴

¹- حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره أعلاه، ص 184.

²- أوسريز منور - مجبر محمد، مرجع سبق ذكره، ص 4.

³- امين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 77، 78 .

⁴ -Azzouz Elhamma, comprendre les normses comptables internationales au maroc, EDGL print edition ,Maroc ,2012,p 31.

ثالثاً: مستخدمو القوائم المالية و إحتياجاتهم من المعلومات .

تلجأ فئات متعددة لإستخدام المعلومات المالية و المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، و لقد حددت هذه الفئات و طبيعة المعلومات التي تحتاجها على النحو التالي:¹

1- المستثمرون الحاليون و المحتملون: و أهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الآتي:

- المعلومات التي تساعد المستثمر في إتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم المؤسسة .
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية و الحالية و المستقبلية و أي تغيير في أسعار أسهم المؤسسة .
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة المؤسسة .
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة المؤسسة و مستقبلها و تقييم سهم المؤسسة بالمقارنة مع أسهم المؤسسات الأخرى .

2- الموظفون: يحتاج الموظف في المؤسسة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، و مدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية .

3- الموردون و الدائنون التجاريون: تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعد في تقدير ما إذا كانت المؤسسة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه .

4- العملاء: يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع المؤسسة المستقبلي و قدرتها على الإستمرار في عملية إنتاج و بيع سلعها .

5- المقرضون: يحتاج المقرضون إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة المؤسسة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض و الفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، و في تقدير عدم تجاوز المؤسسة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية .

6- الحكومة و دوائرها المختلفة : تحتاج هذه الفئات الى معلومات تساعد في التأكد من مدى إلتزام المؤسسة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات و قوانين الضرائب ، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على المؤسسة و تحديد مدى قدرة المؤسسة على تسديد هذه الضرائب ، و مدى المساهمة العامة للمؤسسة في الإقتصاد الوطني .

¹- محمد أبو نصار - جمعة حميدات، الطبعة الثالثة، مرجع سبق ذكره، ص ص 4، 5

7- الجمهور : يحتاج الجمهور إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة الذكر، كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام .

و عليه فإن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواء بشكل مباشر أم غير مباشر و من هذه الفئات التي لم تذكر أعلاه : إدارة المؤسسة ، المحللون و المستشارون الماليون و السوق المالي و المنافسون .

المبحث الثالث: التدقيق و مصداقية المعلومات المالية و المحاسبية .

إن وظيفة التدقيق تتمثل في إضفاء المصداقية على القوائم المالية و تعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد و عرض هذه القوائم. أما مسؤولية التدقيق فتتمثل في إضفاء المصداقية عليها ، فعن طريق عملية التدقيق يعزز المدقق من نفعية و قيمة القوائم المالية كما أنه يزيد من مصداقية المعلومات الأخرى غير المدققة و المنشورة عن طريق الإدارة ، و في هذا المبحث سوف نتناول مختلف العوامل التي جعلت من التدقيق أمراً ضرورياً و حتمية لا بد من القيام بها ، بالإضافة إلى الوقوف أيضاً على العلاقة ما بين كل من المعايير المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية .

المطلب الأول:علاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية.

برزت أهمية العلاقة بين معايير المحاسبة و التدقيق الدولية بظهور الشركات الدولية المتعددة الجنسيات، و تزايد دورها في العلاقات الدولية ، الذي أوجد مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة و التدقيق، مما تزايدت أهمية المعلومات المالية و المحاسبية محل التدقيق بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية ، و من الناحية الأخرى زادت المشاكل المحاسبية المرتبطة بإعداد القوائم المالية .

مما دعى بالمنظمات المهنية المحاسبية في ضوء الفكر المحاسبي إلى الإستجابة لمواجهة بعض هذه المشاكل بإصدار معايير المحاسبة الدولية ، ثم بعدها إصدار معايير التدقيق الدولية ، و هي مجموعة المعايير الصادرة من الإتحاد الدولي للمحاسبين الذي يضم في عضويته معظم المنظمات المهنية المحاسبية في العالم ¹.

¹- حواس صلاح،التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، مرجع سبق ذكره ، ص ص 161،162.

و يتجلى ذلك الترابط بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية في عدة محاور متعددة نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر ، إرتباط معيار التدقيق الدولي رقم "570" المتعلق بالإستمرار، بمعيار المحاسبة الدولي رقم "1" الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية حيث ينص على الإستمرار ، و هي إحدى الفروض الأساسية التي تبنى عليها البيانات المالية، و تعرف الإستمرارية في هذا المعيار بأن ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها و عليه يفترض عدم توفر نية التصفية. و يعكس معيار التدقيق الدولي المتعلق بالإستمرارية الإجراءات التي يجب على المراجع اتخاذها إذ لم يكن متأكدا من صحة فرض الإستمرارية التي أسست عليها القوائم المالية . و نفس الشيء يصدق بالنسبة لأهم المعايير الأخرى ¹.

المطلب الثاني: عوامل زيادة الحاجة لتدقيق القوائم المالية.

سننتقل إلى أهم العوامل التي أدت إلى زيادة حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ، و هي على النحو التالي: ²

أولاً: الحاجة لإيصال المعلومات المالية و المحاسبية .

منذ أكثر من قرن شهدت المؤسسات نموا كبيرا، من الوحدات الإنتاجية الفردية إلى مؤسسات كبيرة. و قد أمكن هذا النمو من تجمع رؤوس الأموال الضخمة من صغار المستثمرين و توجيهها عن طريق الأسواق المالية و المؤسسات المانحة للقروض إلى هذه المؤسسات الكبيرة ، و أدى زيادة حجم المؤسسات، إلى إنتقال تسييرها من المالكين - المساهمين ، إلى مجموعة من الأشخاص لهم خبرة و دراية في التسيير ، و قد صاحب هذا النمو للمؤسسات انفصال الملكية عن الإدارة ، مما أدى الى ظهور الحاجة الى رأي شخص مستقل يتمتع بالتأهيل العلمي و الخبرة الكافية من أجل فحص و تدقيق حسابات المؤسسة و الحكم على مدى صحتها و صدق تعبيرها عن المركز المالي للمؤسسة ، بمعنى الحصول على معلومة مالية و محاسبية موثوق فيها ، و لا يتحقق ذلك إلا إذا تم فحصها و تدقيقها .

¹- بن عيسى رفيق، التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية و معايير التقارير الدولية، مذكرة ماجستير ، الجزائر، 2010، ص 139.

²- عماري سمير - ديلمي عمر، دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية، مداخلة، الملتقى الوطني تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية ، الجزائر، 2013، ص ص 15، 17.

ثانيا: ضرورة تدقيق هذه المعلومة:

من أجل معرفة أهمية و ضرورة تدقيق المعلومة المالية و المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية ، نستعرض أهم العوامل التي أدت إلى ذلك و التي تتمثل فيما يلي:

- **تعارض المصالح:** يحدث تعارض بين مصالح مستخدمي المعلومات و معدي هذه المعلومات، مما يملئ الحاجة إلى التدقيق ، فعندما يحس مستخدم المعلومة تعارضا واقعيا أو متوقعا بين مصلحته و مصلحة الجهة المنتجة للمعلومات . فإنه سوف يهتم أكثر بإمكانية تحيز المعلومات التي تصله و يؤدي الشك في نوعية المعلومات إلى الإستعانة بمدقق حسابات خارجي ليقرر مدى صحة و عدالة تلك المعلومات .

- **الأثر المتوقع:** تهدف الوظيفة الإعلامية للمحاسبة ، و التي تتمثل في القوائم المالية المنشورة ، إلى إحداث الأثر في عملية إتخاذ القرارات من قبل مختلف المستخدمين . و كلما ازدادت أهمية تلك القرارات . إزداد تخوف المستخدمين من إعتمادهم على معلومات مضللة . و تزداد الحاجة الى مدقق حسابات ليقرر مدى الثقة في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية . و بذلك يستمد التدقيق أهميته من حاجة متخذي القرارات ، و عليه فإنه يركز مدقي الحسابات على الحصول على جملة من أدلة الإثبات ، توفر اقتناعهم بعدالة القوائم المالية .

- **التعقيد:** لعل التعقيد الذي تنطوي عليه مسألة إثبات عدالة الإفصاح في القوائم المالية . يجعل من الصعب جدا على المستخدم العادي أن يقوم بهذه المهمة لوحده . و تزداد إمكانية وجود الأخطاء و الغش كلما كانت المعلومات التي تقدمها إدارة المؤسسة الإقتصادية من خلال القوائم المالية أكثر تعقيدا . و يصبح فهم الأسس التي أعتمدت عليها أكثر تعقيدا كذلك، مما يتطلب من مستخدم المعلومة الإستعانة بخدمة مدقق حسابات مستقل، و كلما زاد التعقيد الذي يكتنف المعلومات زادت أهمية المدقق بتقديم الحكم على تلك المعلومات المعقدة التي تعدها الإدارة .

- **البعد:** حتى لو توفرت رغبة التحقق المباشر من درجة صحة المعلومات المالية و المحاسبية لدى المستخدمين و كانت لديهم قابلية إستيعاب العملية المعقدة التي تمر بها، فإن هناك أبعادا تفصل بينهم و بين إدارة المؤسسة التي تعد تلك المعلومات ، و تتخذ هذه الأبعاد الأشكال التالية: البعد المكاني، البعد الزماني ، التكلفة، البعد القانوني.

من خلال ما سبق تم إبراز أهم العوامل التي أدت إلى تزايد الحاجة إلى تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية من قبل شخص حيادي و مستقل عن المؤسسة، على قدر من الخبرة و الكفاءة التي تسمح له بإكتشاف الغش و الأخطاء التي يمكن أن تتضمنها هذه القوائم المالية ، و تقديم معلومات مالية تتسم بالمصداقية و الشفافية و الإفصاح لمنع أي تضارب للمصالح قد يحدث بين مختلف الأطراف سواء الداخلية أو الخارجية .

المطلب الثالث: تدقيق القيمة العادلة

أولاً: تعريف القيمة العادلة

عرفت القيمة العادلة على أنها ذلك المبلغ الذي يتم به مبادلة أصل ما أو تسديد إلتزام ما بين طرفين على إطلاع و رغبة في عملية البيع أو الشراء و لا يوجد بينهم مصالح¹.

و لقد إستعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) المصطلح المرادف للقيمة العادلة مصطلح القيمة السوقية (Market Value) و بالتالي فهي غالبا ما تستعمل مصطلح (Mark to Market) كمرادف لـ (Fair Value) ، أين يتم تبادل الخصوم و الأصول في سوق نشطة و أن القيمة العادلة يمكن تحديدها بسهولة من قبل معدي القوائم المالية و قابلة للفهم من قبل مستخدميها².

و من خلال ما تم ذكره في التعريف أعلاه فإن القيم العادلة تبنى على العوامل التالية:

- 1- وجود سوق نشط يتفاعل في أصناف متجانسة و أسعار متاحة للجميع .
- 2- أطراف غير ذوي علاقة رغبة و مطلعة .
- 3- ظروف طبيعية .
- 4- تقدير المبلغ المناسب بإستخدام أساليب مختلفة وفقا للسوق النشط أو غير النشط .

¹ - ظاهر شاهر القشي، السياسة المتبعة في تصنيف الأوراق المالية وفقا للمعيار المحاسبي رقم 39 ، المجلد 28، العدد 2، 2008.

² - شنوف شعيب، زاوي أسماء دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الإقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ، الجزائر 2009.

5- في حالة عدم وجود سوق نشطة ، فسيكون تقدير القيمة العادلة على أساس أفضل المعلومات المعلومات المتاحة في ظل الظروف و نتائج أساليب التقييم ، و تشمل الأساليب الفنية للتقييم بالإضافة إلى إستخدام أحدث معاملات السوق على أساس تجاري بين الأطراف الراغبة .¹

ثانيا: تأثير إستخدام تقديرات القيم العادلة في خصائص المعلومات المحاسبية و المالية.

إن تأثير إستخدام تقديرات القيم العادلة في خصائص المعلومات المالية و المحاسبية هو أن القيم العادلة ينتج عنها معلومات أكثر ملائمة و موثوقة و ذلك عند مقارنتها بالتكلفة التاريخية كما يلي :²

1- من حيث الملائمة:

- القيمة العادلة: تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة و ذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول أو الخصوم و بالمثل القرارات المتعلقة بإقتناء أو بيع الأصول و كذلك تحمل الديون و تسديدها .
- التكلفة التاريخية: تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة و ذلك فقط فيما يتعلق بقرارات إقتناء أو بيع الأصول أو تحمل الديون أو تسديدها بينما تتجاهل تأثيرات القرارات المتعلقة بالإستمرار في حيازة الأصل أو تحمل الإلتزامات .

2- من حيث الموثوقية:

- القيمة العادلة: تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم و هذا بدوره قد يتطلب الدخول في تقديرات مما قد يؤدي إلى مشكلات تتعلق بالموثوقية .
- التكلفة التاريخية: تعتمد على القيم المثبتة في البيانات المالية على أسعار المعاملات الفعلية دون الإشارة إلى البيانات السوقية الحالية .

هذا بالإضافة إلى أن معلومات القيمة العادلة تعد مفيدة في العديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية إذ أنها في كثير من الحالات تؤدي الى ما يلي :¹

¹ - منصور فيحان ديسان المطيري، مدى إلتزام البنوك الكويتية في تطبيق معايير القيمة العادلة على الموجودات و

المطلوبات المالية ، مذكرة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن 2011، ص 16

² - منصور فيحان ديسان المطيري، مرجع سبق ذكره، ص 36.

- 1- تعكس القيمة العادلة واقع المؤسسة الإقتصادي و هي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي و النتيجة و التدفقات النقدية و التغيرات في الأموال الخاصة .
- 2- إذا تم تقييم الأصول و الخصوم على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الإقتصادي حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار .
- 3- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال .
- 4- يوفر هذا المدخل مقياسا يتميز بالدقة لمفهوم القيمة و الربح الإقتصادي للمؤسسة .
- 5- تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد .
- 6- يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة للإلتخاذ القرارات و إجراء التحليلات المالية و أساسا أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال و التدفقات النقدية .
- 7- تساعد المعلومات المبينة على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة .
- 8- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي و نظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة .

و على الرغم من المزايا السابق ذكرها لإستخدام القيمة العادلة إلا أن إعتداد القيمة العادلة في القياس لم يقدم برنامجا متكاملا للإعتراف و القياس و الإفصاح المالي و من ثم لازالت القيمة العادلة تواجه إنتقادات عديدة على أساس عدم ملائمتها و من أهم هذه الإنتقادات :²

- 1- إن تحديد القيمة العادلة و الإعتراف بها ينطويان على قدر كبير من عنصر التحيز الشخصي و إتباع أسس قياس متباينة .
- 2- هناك كثير من الأصول ليس لها اسعار سوقية و يعتمد على قياها التكلفة التاريخية .
- 3- إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة فيما يتعلق ببعض الأصول تعد معقدة و ذات طرق و قياس مختلفة، منها ما يتعلق برغبة المؤسسة في الإحتفاظ بالأصل ، و منها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة .
- 4- قد تختلف التقديرات من قبل المقدرين مما يفقد القيمة المقدرة الثقة و الدقة و المطلوبة .
- 5- قد تزيد تكاليف التقدير عن المنافع المرجوة منها .

¹- جميل حسن النجار، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية و ملائمة معلومات القوائم المالية ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 09، العدد 3 ، 2013 ، ص 469.

²- جميل حسن النجار، مرجع سبق ذكره، ص 469.

ثالثاً: الإعتبارات الواجب مراعاتها في عمليات تدقيق القيمة العادلة

للقيام بعملية تدقيق القيم العادلة يجب أن يكون المدقق على دراية و معرفة بالأمور التالية:¹

- كيف تقوم المؤسسة التي تقوم بالإبداع بتقدير أو تقييم القيمة العادلة .
- معرفة متطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً بالنسبة القيمة العادلة .

وهذه الأمور تتطلب معرفة أيضاً:

- خبرة و كفاءة الأشخاص في عملهم القياسي .
- الافتراضات الهامة و البيانات التي تستخدمها الإدارة لتكوين التقدير .
- المدى الذي تستخدم فيه الإدارة الأخصائي لتكوين تقديرات القيمة العادلة .

إن على المدقق تفهم متطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لأي تقدير معين للقيمة العادلة ، و يمكن أن يكون هذا الأمر تحدياً للموقف، لأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لم تعد طرق أو عمليات لقياس القيمة العادلة، و بدلاً من ذلك فإن هذه المبادئ أكدت أن القيمة العادلة يجب أن تبنى على أساس أسعار السوق ، و إذا كانت أسعار السوق غير موجودة فإن الأساليب التي تستخدمها الإدارة في قياس تقييمات القيمة العادلة يجب أن تتضمن تلك الافتراضات التي يمكن أن يستخدمها الأشخاص في السوق .

و تلخص مسؤولية المدقق عن قياس القسمة العادلة من خلال ما أشارت إليه معايير التدقيق الدولية في أكثر من معيار، إلى ضرورة تدقيق المدقق للتقديرات المعدة بواسطة الإدارة ، و من هذه التقديرات قياس و تحديد القيمة العادلة و كذلك تحديد القيمة العادلة ، و كذلك تحديد ما إذا كانت هذه المقاييس تتطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً .

ففي المعيار (1012) و الخاص بتدقيق الأدوات المالية المشتقة أشار إلى أنه قد تتباين طريقة تحديد القيمة العادلة اعتماداً على نوع الأصل أو الخصم و أحال المعيار إلى المعيار الدولي رقم (540) و الخاص بتدقيق التقديرات لكي يركز مرشداً في قياس القيمة العادلة ، و عليه فالمعيار (540) ألزم مدقق الحسابات أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية و ذلك لأن

¹- حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS ، مرجع سبق ذكره، ص ص 156-

هذه التقديرات غالبا ما تتم في ظل ظروف عدم التأكد بالنسبة للأحداث التي وقعت أو من المحتمل حدوثها و التي تتضمن إصدار حكم شخصي للمدقق .

حيث أشار المعيار على أنه في حالة عدم التأكد المتعلق ببعض من العناصر أو بسبب النقص في المعلومات ، فإنه يصعب عمل تقديرات معقولة و في هذه الحالة يضع المدقق في إعتباره إذا كان الأمر يحتاج إلى تعديل أم لا.

إن الهدف الأساسي لتدقيق البيانات المالية هو تمكين مدقق الحسابات من إبداء رأيه فيما إذا كان البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية ووفقا للمعايير المعتمدة ، و لقد جاءت المعايير الدولية للتقارير المالية بمصطلح القيمة العادلة من خلال مجموعة من المعايير حيث أصبحت البيانات المالية أكثر ملائمة .

لذا على المدقق الحصول على دليل كافي على أن قياس القيمة العادلة و إفصاحها متفقة مع المعايير المعتمدة ، أي أن مسؤولية المدقق تنحصر في الحصول على أدلة تدقيق مناسبة و كافية تؤكد إنسجام قياسات و إفصاحات القيمة العادلة ، حيث ان المدقق غير مسؤول عن التنبؤ بظروف و معاملات أو أحداث إقتصادية مستقبلية، حيث تقع على عاتق الإدارة مسؤولية قياسات و إفصاحات القيمة العادلة في البيانات المالية .

و يكون على المدقق فهم متطلبات تقدير القيمة العادلة وفق المعايير المعتمدة ، خاصة أنها لم تحدد طرق أو إجراءات لقياس عناصر البيانات المالية بالقيمة العادلة، بل إكتفت الإشارة أن الإدارة بإمكانها أخذ الأسعار السوقية الدارجة كأساس للقيمة العادلة، و في حال عدم توفر هذه الأسعار فإن هذه التقنيات التي تستخدمها المؤسسة كمؤشرات الأسعار يجب أن تكون متفقة مع التقنية التي يمكن إستخدامها من قبل الأفراد في السوق ، و في حال عدم توفر هذه المؤشرات فللمؤسسة إستخدام تقنيات خاصة بها بشرط أن تكون منطقية في القياس وملائمة .¹

¹- حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS ، مرجع سبق ذكره، ص ص 158-

المطلب الرابع: المدقق و مصداقية المعلومات المالية و المحاسبية

المعلومات المالية و المحاسبية أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في إتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية ، و نتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمرا ضروريا ، و لذلك فإن عملية تدقيق الحسابات الخارجية للمعلومات المالية و المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، حيث يقوم عادة المدقق بتقديم ما توصل إليه من معلومات و نتائج عن طريق تقرير رسمي و يعتمد في محتواه على مجموعة الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقدير مهني معين في هذا المجال ، و هذا على إعتبار أن مدقق الحسابات هو طرف خارجي مستقل عن المؤسسة المعنية ، يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة .

لذا و في ظل هذا الاستخدام المتزايد للمعلومات و المتنوع و من أجل ضمان قدر معين من الفعالية فإنه يجب أن تكون هناك صورة واضحة لدور كل الجهات المسؤولة عن إعداد و تدقيق و إستخدام هذه المعلومات ، ففي ظل عدم وجود مدقق خارجي مستقل فإن الإدارة تكون مسؤولة مسؤولية كاملة عن ما تقدمه محتويات المعلومات المالية و المحاسبية ، و يتطلب هذا من الإدارة إتخاذ قرارات و إجراءات رقابية دقيقة .

كما أن مراجعة المعلومات المالية المحاسبية من طرف المدقق الخارجي المستقل لا يعني سقوط مسؤوليتها عن الإدارة ، حيث يعتبر رأي المدقق حول المعلومات المالية و المحاسبية للمؤسسة محل التدقيق مقياسا لمدى الصحة و المصداقية و الثقة في إعتداد هذه المعلومات في مختلف المجالات و من طرف مختلف الجهات حيث تتيح لهم مراجعة الحسابات فرصة إستخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكبر، بحيث توفر عملية التدقيق تأكيدات منطقية تفيد أن العمليات المالية للمؤسسة توفر و تعطي صورة صحيحة و صادقة حول ميزانية المؤسسة و نتائج أعمالها ، و بالتالي فإن رأي مدقق الحسابات الخارجي المستقل و الذي يترجمه تقريره ، يمثل مقياس لمصداقية المعلومة المحاسبية و تمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون كل ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية و المعايير المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً و التي تدعم عملية تدقيق الحسابات و تزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريف مع افتراض إستقلال المدقق و إطلاع على

المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة ، إضافة الى تمتع المدقق بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير و البيانات .

و المدقق الخارجي يسعى إلى التأكيد المنطقي على أن المعلومات المحاسبية معدة بطريقة عادلة و صادقة من خلال :

- التأكد من أن المعاملات و المبالغ الواجب تسجيلها في البيانات المالية قم تم إدراجها في التقارير الملحقة بالبيانات المالية .

- التحقق من أن الموجودات و المطلوبات المدرجة في البيانات المالية كانت موجودة في تاريخ الميزانية . و أن المعاملات المدرجة قد وقعت خلال الفترة التي تغطيها هذه البيانات .

- التأكد من أن أصول المؤسسة مملوكة لها، و كذلك مجمل المطلوبات المدينة بها المؤسسة حتى تاريخ الميزانية قد تم ذكرها في القوائم المالية .

- التأكد من أن القيم و المبالغ المدرجة في البيانات المالية قد تم تقديرها و تقييمها بصورة مناسبة و منسجمة مع المبادئ المحاسبية .

- التحقق من أن قيم و مبالغ البيانات المالية قد تم تصنيفها ووضعها و الإفصاح عنها بصورة مناسبة و منسجمة مع الأصول المحاسبية.

حيث أن المصداقية و العدالة في التمثيل بالنسبة للمعلومات المالية و المحاسبية تتحقق من خلال قيام المدقق بمجمل العناصر السابقة الذكر، في ظل إحترامه للمبادئ و المعايير المتعارف عليها المقبولة قبولاً عاماً¹.

¹- عماري سمير - ديلمي عمر، مرجع سبق ذكره، ص ص 19، 20.

الخلاصة:

الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية القائمة على أساس توحيد الأنظمة المحاسبية نحو توحيد الممارسات و المبادئ على المستوى الدولي ليس بالأمر البسيط ، و إنما هو تحول جذري و حقيقي في إنتاج المعلومات المالية و المحاسبية و الإفصاح عنها، و يتبع هذا الانتقال العديد من الآثار الواضحة ، مثل تغير شكل القوائم المالية و حجم المعلومات الواجب الإفصاح عنها، و كذلك آثار أخرى خفية لها تأثير على محيط البيئة المحاسبية .

و باتجاه الجزائر نحو التوافق الدولي مع المعايير المحاسبية الدولية ، فإنه و بالضرورة نجم عنه مجموعة من الآثار على هيكلية و عمل المنظمات المهنية خاصة المرتبطة بصورة مباشرة بمهنة المحاسبة ، و هذا ما سنتطرق له في الفصل الثالث الخاص بدراسة حالة حيث سنحاول إيضاح أثر هذه الإصلاحات المحاسبية و بشكل خاص على مهنة التدقيق في الجزائر .



الفصل الثالث



الفصل الثالث

تأثير تبني المعايير المحاسبية الدولية على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

(دراسة ميدانية)

تمهيد:

نهدف من خلال هذا الفصل إلى دراسة و تحليل واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني هذه الأخيرة لمعايير المحاسبة الدولية، حيث أن الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي و بخضوع مخرجاته - القوائم المالية- إلى عملية التدقيق طرح العديد من الإشكاليات تكمن في طبيعة عملية التدقيق الجديدة و التحديات التي تواجه أصحاب المهنة، خصوصا أننا نتكلم عن بيئة التدقيق في الجزائر، و التي كثيرا ما تعرضت لمجموعة من الإختلالات و الصراعات و التناقضات ما يطرح أكثر من علامة إستفهام حول نجاعة و فاعلية أداء مهام التدقيق المستقبلية و مدى تأثيرها بهذا الإصلاح.

و ينقسم هذا الفصل إلى شقين أحدهما نظري و الآخر ميداني، إذ تناول هذا الفصل في شقه النظري الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر، بإبراز نشأة و تطور مهنة التدقيق في الجزائر ثم إبراز التغيرات الهيكلية الحاصلة للمنظمات المهنة المشرفة على مهنة التدقيق، فإستعراض لمقارنة بين معايير التدقيق الدولية و النظام المسير لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر ، في حين تناول الشق الثاني الدراسة الميدانية و هي عبارة عن دراسة تحليلية للنظام المحاسبي المالي و تكيفه مع معايير المحاسبة الدولية، و دراسة تحليلية تتعلق بمهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني هذه الأخيرة لمعايير المحاسبة الدولية.

و من هذا المنطلق سنعمد إلى تقسيم هذا الفصل وفق المباحث الآتية:

- **المبحث الأول:** الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي بالجزائر
- **المبحث الثاني:** تقديم الإطار العام لمنهجية الدراسة الميدانية
- **المبحث الثالث:** دراسة تحليلية لنتائج المحورين الأول و الثاني من الإستبيان

المبحث الأول: الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي بالجزائر

من خلال هذا المبحث النظري سنتطرق إلى إبراز نشأة و تطور مهنة التدقيق في الجزائر للوقوف على أهم التغيرات الهيكلية الحاصلة للمنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق نتيجة مجموعة من المراسيم التنفيذية سننت في السنوات الأخيرة و التي سنتطرق لها من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: نشأة و تطور مهنة التدقيق في الجزائر

شهدت الجزائر عدة تغيرات اقتصادية بداية من التوجه الاقتصادي المغلق ذو الطبيعة الاشتراكية و التحكم المركزي إلى الإنفتاح على العالم الخارجي و الذي يطلق عليه إقتصاد السوق. و خلال هذه الفترة سننت الجزائر مجموعة من القوانين تتماشى مع المراحل الاقتصادية التي مرت بها، ولهذا سيتم من خلال هذه النقطة عرض أهم المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق في الجزائر منذ الإستقلال إلى غاية الآن، حيث مورست هذه المهنة في الجزائر قبل الإستقلال وفقا للقوانين الفرنسية و نذكر منها قانون 1945/09/19 المتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين، وقد بقي هذا القانون معمولاً به حتى بعد الإستقلال، كما طبق القانون الفرنسي المؤرخ في 1966/07/24م حول الشركات التجارية .

أولاً: مرحلة ما بعد الإستقلال إلى غاية 1980 م

بقيت مهنة التدقيق في الجزائر بعد الإستقلال تمارس وفقاً للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1969م، حيث تناول المشرع الجزائري مهنة التدقيق لأول مرة من خلال قانون المالية لسنة 1970م، و الذي ينص في مادته(39) على أن وزير الدولة المكلف بالمالية و التخطيط مسؤول عن تعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية و الهيآت العمومية التي لها طابع صناعي و تجاري من أجل ضمان سلامة و دقة حساباتها و تحليل وضعية أصولها و خصومها، و لقد جاء المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 ليحدد واجبات و مهمة محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية و الشبه العمومية ، حيث يقومون بالمراقبة الدائمة لتسيير هذه المؤسسات العمومية المختلطة، و يقوم بذلك موظفو الدولة .¹

¹ - الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 110، 1969.

و نشير أنه من خلال هذه المرحلة تم إصدار الأمر الرئاسي رقم 71-82 بتاريخ 1971/12/29م المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب. حيث تعرض إلى تحديد إختصاص كل منهما في المواد من (المادة 4 إلى غاية المادة 9)، و شرط الدخول في المهنة في المواد من (المادة 10 إلى غاية المادة 12)، و كيفية ممارسة المهنة في المواد من (المادة 13 إلى غاية المادة 21) ، و تطرق إلى كيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة و تسييره من (المادة 22 إلى 60)

ثانيا: مرحلة إعادة تنظيم التدقيق القانوني 1980-1988م

في هذه المرحلة بدأ التفكير في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا و مضمونا و هكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تخضع للقانون التجاري و تأخذ في الغالب شركة ذات أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة و عليه يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي. و لقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم الرقابة و إعادة الإعتبار لمهنة التدقيق و كان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/10/30م¹.

ثالثا: مرحلة إعادة تأهيل التدقيق القانوني في المؤسسات العمومية الاقتصادية (1988-1990)

في سنة 1988م، صدر القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية ، و تعديل القانون التجاري بواسطة القانون 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية بموجب هذين القانونين شركات تجارية لها الشخصية المعنوية و يتم تنظيمها بمقتضى قواعد القانون التجاري ، و بذلك تم تحرير المؤسسات العمومية من القيود الادارية التي كانت تعترضها، و إعادة تنظيم وظيفة الرقابة التي تمت ترجمتها قانونيا بإعادة تأهيل محافظة الحسابات ، و تأسيس التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية .

و من خلال هذين القانونين تم الفصل التام بين التدقيق الخارجي لحسابات المؤسسة الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات، و تقييم طرق تسييرها التي تتولاها عملية التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة .

¹- قايد أحمد نورالدين و آخرون، تأهيل مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواصلة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، الجزائر 2013 ، ص06.

و قد تلى صدور القانون 88-01 المتعلق بإستقلالية المؤسسات صدور القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث أصبحت مهمة مجلس المحاسبة تنحصر في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة و الجماعات المحلية و المرافق العمومية، و كل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري و المحاسبة العمومية، و أصبحت العمليات التي تتناولها المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانون المدني والقانون التجاري ليست من إختصاص مجلس المحاسبة.¹

رابعاً: مرحلة الإصلاحات الأولى (من 1990-2000م)

خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات و نصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، و أبرزها قانون 91-08 المنظم لمهنة خبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بتاريخ 27/04/1991م و المعتمد بتاريخ 01-05-1991م ، و تضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة التدقيق و الشخص الممارس لها، و تطرقت إلى الحقوق و الواجبات و تحديد المسؤوليات .

كذلك صدور قرار رقم 24-02-SPM-103 بتاريخ 02-02-1994م بأمر من وزير الاقتصاد، يضم ستة توصيات يلزم فيه محافظي الحسابات بإتباعها ، ومجلس الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها، و تتضمن هذه التوصيات إثراء و تنقيح مهنة التدقيق حسب ما تقتضيه الظروف، من تطور تقنيات المحاسبة و المعايير الدولية حول التدقيق القانوني .

إضافة إلى ذلك صدور سنة 1996م المرسوم التنفيذي رقم 136-96 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و المؤرخ في 15-04-1996م، حيث بموجب المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم على أنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.²

¹-شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة سطيف ، 2013، الجزائر، ص

²- قايد أحمد نور الدين و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 06 .

خامسا: مرحلة الإصلاحات الثانية و تنظيم مهنة التدقيق (ما بعد سنة 2000م)

تميزت هذه المرحلة بصدور عدة مراسيم تنفيذية أهمها ما صدر في الخمس السنوات الأخيرة و المتعلقة بإعادة تنظيم المهنة و نقل صلاحياتها من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية ، و لعل أهم هذه المراسيم ما يلي :

- المرسوم التنفيذي رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد حيث يهدف كما تشير مادته الاولى إلى تحديد شروط و كيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .
- المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 26/08/2010 و المتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا الأمر إلى تتميم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بنفس الأمر، و كما جاء فيه من مادته الثانية أنه يبقى بدون حتى تغير المرافق العمومية.
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 27/10/2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة .
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27/01/2011 و التي تصب في إطار التغير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة و إعادة توزيع الأدوار و توضيح الصلاحيات ¹.

المطلب الثاني: طبيعة التغيرات بهيكل المنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق

في إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر في السنوات الأخيرة، و التي أدت إلى عدة تغيرات مست إعادة هيكلة المنظمات المهنية، و ذلك من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية، أهمها المتعلقة بإعادة تنظيم المنظمات المهنية، من خلال نقل الصلاحيات من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، و كذلك تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة و لعل أهم هذه المراسيم ما يلي ²:

¹- قايد أحمد نور الدين و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 07 .

²- المرجع السابق ذكره أعلاه ، ص 15.

- المرسوم التنفيذي رقم 02-10 المؤرخ في 26/08/2010م و المتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا الأمر إلى تتميم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 27/07/1995م المتعلق بالأمر نفسه، و جاء فيه من مادته الثانية أنه يبقى كما هو عليه بدون حتى تغير للمرافق العمومية.
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 08-10 المؤرخ في 27/10/2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق الذكر المتعلق بمجلس المحاسبة .
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27/01/2011 و التي تصب في إطار التغير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة و إعادة توزيع الأدوار و توضيح الصلاحيات، و أهمها بإختصار القوانين التالية:
- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و تحديد قواعد تسييره .
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 يحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد تسييره .
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد تسييره .
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياته و قواعد تسييره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني لخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتهم .
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 يحدد ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية السابقة و صلاحياتهم .

أولاً: الهيكلية الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة

بموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 الذي تم بموجبه تحديث القانون السابق، و الذي يوضح إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناء على هذا القانون الجديد تحديث تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره، حيث تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير

المكلف بالمالية على المجلس، كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس .

ثانيا: المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في إطار الإصلاح المحاسبي إحداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، و تحت رعاية وزارة المالية و تعنى هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة و التدقيق التي تبنتها الجزائر .

ثالثا: المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27/01/2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد تسييره، حيث يتم إنتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة.

و تتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة لمصف الوطني لخبراء المحاسبة و تسييرها .
- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصف .
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، و العمل على نشرها و توزيعها .
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة .
- تمثيل المصف لدى الهيئات و السلطات العمومية و تجاه المنظمات الدولية .
- إعداد النظام الداخلي للمصف.¹

¹- قايد أحمد نور الدين و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 16 .

رابعاً : المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

تشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى في المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27/01/2011م و له نفس قواعد انتخاب الأعضاء و التمثيل لدى المجلس الوطني للحاسبة .

و تتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و تسييرها.
- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصنف .
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، و العمل على نشرها و توزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة .
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

خامساً: المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

يتشكل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27/01/2011 حيث يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياته و قواعد تسييره، كما يحدد المهام المضطلع بها. و تتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة لتابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و تسييرها.
- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصنف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، و العمل على نشرها و توزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة .
- تمثيل المنظمات لدى الهيئات و السلطات العمومية و تجاه المنظمات الدولية .
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة .

و تجدر الإشارة إلى أن الإصلاحات المحاسبية الأخيرة قد أخذت من المنظمات المهنية السابقة كل الصلاحيات، و جعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، و الذي يمكن القول أنه يتناقض و ما تنادي به المعايير الدولية.¹

¹- فايد أحمد نور الدين و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 17 .

المطلب الثالث: مقارنة بين معايير التدقيق الدولية و النظام المسير لمهنة محاسبة الحسابات في الجزائر

سعت الهيئات الدولية و الإقليمية للتدقيق إلى تقليص الفروقات بين ممارسة التدقيق من دولة إلى أخرى، و كان في مقدمة هذه الهيئات الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ممثلا بلجنة التدقيق الدولية و غيرها من اللجان المنبثقة عنه، و التي إهتدت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما تعلق بالقائمين بمهنة التدقيق (متطلبات التعليم و الخبرة، السلوك المهني ...) ، أو بوضع أطر لخطوات و إجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير دولية للتدقيق .

و بناءا على النهج الإقتصادي الذي سلكته الجزائر في السنوات الأخيرة، كان عليها الإنخراط في هذه التغيرات التي مست الجوانب الإقتصادية و محاولة التكيف مع إنعكاساتها، و رغم تبني الجزائر في السنوات الأخيرة معايير المحاسبة الدولية في إطار النظام المحاسبي المالي، إلا أنه فيما خص مزاوله مهنة التدقيق في الجزائر فإنها بقيت تشهد قصورا، و طغى عليها الطابع القانوني أكثر من الطابع الإقتصادي.

و من خلال الجدول الآتي سنحاول إيجاز أهم الفروقات في النظم و الإجراءات بين المعايير المحلية و الدولية :

الجدول رقم (3-1) مقارنة بين معايير التدقيق الدولية و النظام المسير لمهنة التدقيق في الجزائر

وصف مختصر للمعيار الدولي	النظام المسير للمهنة في الجزائر
ISA 200-299 المبادئ العامة ومسؤوليات المدقق	
ISA 200 الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية :إبداء رأي حول مدى انتظام وصدق القوائم المالية بناءا على مرجع محاسبي مطبق في الواقع.	حسب المادة 27 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 20 تنص على مهنة الشهادة بصحة وإنتظامية حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها قانونا، أي يهتم المحافظ بما هو منتظم أي مطابق للقواعد.

التوصية الإلزامية رقم 1 الصادرة بقرار من وزير الاقتصاد رقم 94/103 بتاريخ 1994/02/02، والتي تنص على شروط التكليف بالتدقيق. المواد 9-10 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 والمؤرخ في 1996/04/15 والمتضمن قانون أخلاقيات المهنة . المادة 30 من القانون رقم 91-08.	ISA 210 شروط التكليف بالتدقيق : توثيق شروط المهمة وكذا التذكير بدقة المرجع المحاسبي المطبق.
المواد 2-3-4-5-6 من قانون أخلاقيات المهنة.	ISA 220 رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية التاريخية.
التوصية الإلزامية رقم 2 الصادرة بقرار من وزير الاقتصاد رقم 94/103 بتاريخ 1994/02/02 والتي تلزم المدقق بمسك ملفين (دائم وسنوي) يتضمننا وثائق التدقيق، المادة 26 من قانون أخلاقيات المهنة. المرسوم التنفيذي رقم 09-110 بتاريخ 2009/04/07 والخاص بشروط مسك المحاسبة المالية باستخدام الإعلام الآلي.	ISA 230 وثائق التدقيق : جميع المعلومات المتعلقة بمسار المدقق في مهمته مهما كان شكلها (حامل ورقي أو إلكتروني).

المادة 715 مكرر الفقرة 10 القانون التجاري المرسوم التشريعي 93-08 الصادر بتاريخ 1993/04/25 بنص بأن محافظي الحسابات مسؤولون إزاء الشركة أو إزاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد إرتكبوها في ممارسة وظائفهم .ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة لوكيل الجمهورية "عمليا، لا يخبر محافظو الحسابات وكيل الجمهورية عن الجرائم التي يكتشفونها، مع أن هذا الأخير يحرك دعاوي ضد مسيري الشركات" المادة 45 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 20. المادة 45 من القانون رقم 91-08 تنص على تحمل محافظو الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم و بالتزامهم بتوفير الوسائل دون النتائج. المادة 50 من القانون رقم 91-08 تحدد المسؤولية المدنية. المادة 52 من القانون رقم 91-08 تحدد المسؤولية الجزائية المادة 53 من القانون رقم 91-08 تحدد المسؤولية الانضباطية.	ISA 240 مسؤولية المدقق في إعتبار الإحتيال عند تدقيق البيانات المالية :عند تخطيطه للمهمة، عليه الأخذ في الحسبان كل المخاطر التي يمكن أن تؤثر على محتوى القوائم المالية.
إن مهام محافظ الحسابات مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد الجاري بها العمل .ومما لا شك فيه أن هذه المهام، لو تمت بكيفية سليمة، لكان من	ISA 250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية : السهر على احترام الكيان للنصوص التشريعية والتنظيمية السارية المفعول.

الممكن تجنب الكثير من الفضائح المالية، خاصة في البنوك، والأضرار التي تترتب عليها كالأضرار التي لحقت بالجزائر وبالتالي بالمكلفين بالضريبة والمدخرين. المادة 5 من قانون أخلاقيات المهنة.	
عند ممارسة مهامه، يقتضي أن يكون هناك إتصالا بينه وبين المكلفين بالرقابة في الكيان لتسهيل أداء مهامه بكفاءة وفعالية بغية الحصول على أقصى المعلومات والبيانات. المادة 26 من قانون أخلاقيات المهنة. المواد 35-36 من القانون رقم 91-08.	ISA 260 الإتصالات بشأن أمور التدقيق مع المكلفين بالرقابة في الكيان.
	ISA 300-499 تحليل المخاطر
التوصية الإلزامية رقم 2 الصادرة بقرار من وزير الاقتصاد رقم 94/103 بتاريخ 1994/02/02، والتي تلزم المدقق بتنظيم وتخطيط المهمة.	ISA 300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية : يجب على المدقق وضع إستراتيجية شاملة لمهمته، وعليه تنقيح برنامج عمله دوما كلما دعت الضرورة.
قبل البدء في ممارسة مهامه، ينبغي الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة. التوصية الإلزامية رقم 5 الصادرة بقرار من وزير الاقتصاد رقم 94/103 بتاريخ 1994/02/02.	ISA 315 فهم الكيان وبيئته وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
إن دراسة المدقق للتنظيم الإداري والمحاسبي ستسمح له بتحديد درجة الخطر من خلال الأهمية النسبية المشار إليها في الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجديد، وكنتيجة حتمية يمكنه ربط تلك الأهمية بدرجة الخطر، غير أنه لا يوجد نص صريح بشأن الأهمية النسبية في مجال التدقيق.	ISA 320 الأهمية النسبية في التدقيق : يجب ربط الأهمية بدرجة الخطر.
لا يوجد نص صراحة يشير إلى إمكانية وضع تصميم لمواجهة مخاطر التحريف؛ غير أن هناك إشارة واضحة تتماشى مع هذا المعيار تتمثل في المرسوم التنفيذي رقم 09-110 بتاريخ 2009/04/07 الصادر بالجريدة الرسمية رقم	ISA 330 إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها :لتقليل أخطار التدقيق وجعلها في مستوى مقبول، يستلزم على المدقق وضع إجراءات وقائية مكتملة.

21 بتاريخ 2009/04/08.	
لا يوجد نص يشير إلى تقدير مدى ملائمة وفعالية الخدمات المقدمة من طرف المكاتب المتخصصة.	ISA 402 إعتبرات التدقيق المتعلقة بالكيانات التي تستعمل مؤسسات خدمية : تقدير مدى ملائمة وفعالية الخدمات المقدمة من طرف المكاتب المتخصصة لصالح المؤسسة .
	ISA 500-599 الحصول على أدلة الإثبات
التوصية الإلزامية رقم 2 الصادرة بقرار من وزير الإقتصاد رقم 94/103 بتاريخ 1994/02/02 ، والتي تلزم المدقق بمسك ملفين (دائم وسنوي) يتضمننا وثائق التدقيق المادة 26 من قانون أخلاقيات المهنة، كما يوجد نص يشير إلى الحامل الإلكتروني في المواد 5، 6، 7، 8، 9، 10 من المرسوم التنفيذي رقم 09-110 بتاريخ 2009/04/07 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 21 بتاريخ 2009/04/08.	ISA 500 أدلة التدقيق: ISA 230 وثائق التدقيق (المعاد صياغته) جمع كل عناصر أدلة الإثبات لضمان الحصول على خلاصات معقولة تدعم رأي المدقق.
يفحص محافظ الحسابات تقرير التسيير والجرد في جميع أنواع شركات الأموال، وبعد هذا الفحص، يحرر تقريراً ويعرض كل شيء على المصادقة	ISA 501 أدلة الإثبات (اعتبارات إضافية): أهمها مساهمته في الجرد الفعلي عن طريق متابعته باستمرار العملية وفحصه لمختلف المعلومات.
تتدرج ضمن التقنيات التي يستخدمها المدقق، وتعتبر من أقوى أدلة الإثبات، وبالرغم من تطبيقها عملياً، إلا أنه لا يوجد نص صراحة يلزمهم بذلك.	ISA 505 المصادقات الخارجية : يحدد المدقق في الغالب إذا ما كان هذا الإجراء ضروري للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.
نصت المادة 14 من من المرسوم التنفيذي رقم 09-110 بتاريخ 2009/07/07 بالإلزامية التحقق من نقل الأرصدة، عملياً في إطار أول مهمة للمدقق الجديد، يرتكز المدقق الجديد على الميزانية الإفتتاحية، وهو غير مسؤول قانوناً عن السنة الماضية.	ISA 510 التكاليف بالتدقيق لأول مرة ، الأرصدة الإفتتاحية : في إطار أول مهمة لتدقيق الكيان، يتعين على المدقق التحقق من نقل أرصدة قفل الحسابات (من 12/31/ن الى 01/01/ن+1).
التوصية الإلزامية رقم 6 الصادرة بقرار من وزير الإقتصاد رقم 94/103 بتاريخ 1994/02/02	ISA 520 الإجراءات التحليلية : يجب على المدقق إستخدام هذه الإجراءات لمراقبة التطورات

ومقارنتها مع بعضها لتقييم المخاطر.	والتي تفرض على المدقق استخدام الإجراءات التحليلية.
ISA 530 عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الإنتقائية: يقوم المدقق باختيار الطريقة الملائمة حسب حجم وشكل المؤسسة والتي تمكنه من الإجابة عن أهداف إجراءات التدقيق.	التوصية الإلزامية رقم 6 الصادرة بقرار من وزير الإقتصاد رقم 94/103 بتاريخ 1994/02/02 والتي تفرض على المدقق إستعمال تقنيات السبر وإتباع الطريقة التي يراها مناسبة للمؤسسة.
ISA 540 تدقيق التقديرات المحاسبية : لأجل ذلك، يقوم المدقق باستعمال تقديرات مستقلة عن تلك التي أجرتها المؤسسة، مستخرجا بذلك الانحرافات والفروقات.	تتدرج ضمن التقنيات التي يستخدمها المدقق، وبالرغم من تطبيقها نسبيا في الواقع، إلا أنه لا يوجد نص صراحة يلزمهم بذلك.
ISA 545 تدقيق قياسات وإفصاحات القيمة العادلة: يتأكد من أن التقييم تم حسب المرجع المحاسبي المطبق.	لا يوجد أي نص إلى حد الآن يشير إلى تدقيق إفصاحات القيمة العادلة.
ISA 550 الأطراف ذات العلاقة : يضع إجراءات تدقيق كافية وملائمة ويرسلها للأطراف ذات العلاقة مع الكيان، ويحدد أثر المعاملات على الكيان.	تتدرج ضمن مهامه، وتعتبر ضرورية للشركات التي لها عدة فروع داخل الوطن وخارجه، وبالرغم من تطبيقها في الواقع نسبيا، إلا أننا لم نصادف أي نص يشير إلى ذلك.
ISA 560 الأحداث اللاحقة : يجب على المدقق الأخذ في الحسبان أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية والتقارير.	عمليا، يمكن للمدقق أن يشير إلى الأحداث اللاحقة بعد إقفال حسابات السنة المالية إلى غاية ثلاثة أشهر، معتمدين في ذلك على المرجع الفرنسي، غير أنه لا يمكنه تغيير شكل ومحتوى التقرير بعد تقديمه.
ISA 570 إستمرارية الكيان : يجب عليه تقدير خاصية مبدأ استمرارية الكيان لإعداد القوائم المالية.	إن محافظ الحسابات مطالب بإعلام الشريك الوحيد أو الشركاء بكل ما يعرقل أو يهدد إستمرار إستغلال المؤسسة (المادة 28 من القانون رقم 91-08)
ISA 580 تصريحات الإدارة : الحصول من المديرية على تصريحات والتي يراها المدقق ضرورية. (lettre d'affirmation)	المادة 26 من قانون أخلاقيات المهنة.
ISA 600-699 إستعمال أعمال مهنيين آخرين	

المادة 32 من قانون أخلاقيات المهنة :والتي تنص على إمكانية مناولة الأشغال والمهام الموكلة للمدقق الرئيسي إلى مدققين آخرين، شريطة تسجيلهم ضمن المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، غير أن المسؤولية تبقى على عاتق محافظ الحسابات (المدقق الأساسي). المادة 33 من قانون أخلاقيات المهنة :والتي تنص على إمكانية الاستفادة من أعمال مدققين آخرين يتعاون معهم، غير أن المسؤولية تبقى على عاتق محافظ الحسابات (المدقق الأساسي).	ISA 600 الاستفادة من عمل مدقق آخر : قد يلجأ المدقق الأساسي الذي هو مسؤول عن تقديم تقرير حول القوائم المالية إلى مدققين آخرين يتعاون معهم أو يستعمل كفاءتهم لتدقيق جزء أو عدة أجزاء من المعلومات المالية.
التوصية الإلزامية رقم 2 الصادرة بقرار من وزير الاقتصاد رقم 94/103 بتاريخ 1994/02/02، و التي تنص صراحة على ضرورة تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد درجة الثقة الممنوحة للنظام.	ISA 610 مراعاة عمل التدقيق الداخلي :إن وقوف المدقق الخارجي على مدى فعالية التدقيق الداخلي سيزيد من فهمه وتقييمه للنظام ومن ثم إمكانية إجراء تعديل في البرنامج في الوقت المناسب.
قد يلجأ محافظ الحسابات وفي حالات معينة من أجل فهم بعض الخصوصيات المرتبطة بالأصول، أو في ظل نظام معلوماتي محوسب إلى متخصصين .بيد أنه لا يمكنه أن ينظر أو يطعن في إعادة التقييم، بعبارة أخرى ليس له الحق في تقدير موضوعية الخبير. المادة 42 من القانون رقم 91-08 تنص على أنه يمكن لمحافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على حسابهم تحت مسؤولياتهم أن يستعينوا بكل خبير مهني آخر.	ISA 620 الاستفادة من عمل خبير : وهو لجوء المدقق الأساسي أحيانا وفي حالات معينة إلى خبراء متخصصين مثلا : خبراء في المعلوماتية أو في المباني أو الصناعة .خصوصا إذا تعلق الأمر بالقيمة العادلة؛ أي عند تقييمهم لأنواع معينة من الأصول كالأراضي،المباني،الآلات،...وفي هذا الصدد على المدقق الأخذ بعين الاعتبار سمعة الخبير وتقدير موضوعيته.
	ISA 700-799 خلاصات التدقيق وإعداد التقارير
التوصية الإلزامية رقم 3 الصادرة بقرار من وزير الاقتصاد رقم 94/103 بتاريخ 1994/02/02 و التي يتضمن التقرير العام حول المصادقة على	ISA 700 تقرير المدقق حول البيانات المالية : يجب أن يحتوي التقرير على رأي مكتوب وواضح حول المعلومات والبيانات المالية ككل (شكلا

و(محتوى)، مدرجا بذلك العناصر الأساسية بشكل موحد، لأن ذلك سيساعد حتما كل المستعملين محليا ودوليا.	الحسابات السنوية.
ISA 701 التعديلات على تقرير المدقق : يتم التعديل بإضافة أو حذف فقرة مع شرح الأسباب.	بمجرد إيداع الحسابات الإجتماعية على مستوى المركز الوطني للسجل التجاري CNRC، طبقا للمادة 717 الفقرة 03 من القانون التجاري، فإنه لا يمكن إضافة أو حذف فقرة من التقرير مهما كانت الأسباب.
ISA 710 المقارنات : تعتبر المقارنات بالنسب والأرقام والإفصاحات ذات أهمية في التحليل والإستفادة من نتائجه في الدراسة والتدقيق.	تندرج ضمن التقنيات التي يستخدمها المدقق، وبالرغم من تطبيقها في الواقع، إلا أنه لا يوجد نص صراحة يلزمهم بذلك، إلا أنه تماشيا مع إحدى مبادئ التقييم (القابلية للمقارنة) الواردة في فلسفة النظام المحاسبي المالي الجديد، والتي تسمح للمستخدم القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن وبين الكيانات"، يجد المدقق الرئيسي نفسه ملزما بالإفصاح عنها في تقريره كنتيجة حتمية.
ISA 720 المعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة : وهي معلومات مالية وغير مالية غير ملزمة يصدرها الكيان لتحسين التسيير كتقرير حول سياسية التشغيل.	يمكن لمحافظ الحسابات تقديم نصائح في حدود مراقبته بغية تحسين التسيير (هدف خاص أو ثانوي للمدقق).
ISA 800-899 مجالات متخصصة	
ISA 800 تقرير التدقيق عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة :إعداد المدقق لتقارير خاصة كتقرير حول الالتزام بالاتفاقيات التعاقدية.	التوصية الإلزامية رقم 3 الصادرة بقرار من وزير الإقتصاد رقم 94/103 بتاريخ 1994/02/02، و التي تتضمن التقرير الخاص ويتعلق بالاتفاقيات المبرمة خلال الدورة والمسموح بها قانونا.
ISA 810 تدقيق المعلومات المالية المستقبلية : مراعاة المدقق للفترة الزمنية التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية من جهة ومدى اعتماد المؤسسة على المعلومات المالية التاريخية من جهة	لا يوجد أي نص يشير إلى تدقيق المعلومات المالية المستقبلية.

	أخرى.
	ISA 900-1699 معايير الفحص في بيئة معلوماتية
قانون أخلاقيات المهنة.	ISA 910 التكاليف بالتدقيق على البيانات المالية : إلتزام المدقق بقواعد السلوك المهني الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين.
المادة 10 من قانون أخلاقيات المهنة.	ISA 920 التكاليف بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية :قيام المدقق بإجراءات تدقيقية متفق عليها مسبقا، وتقديم تقرير في هذا الشأن.
يمكن لمحافظ الحسابات تحسين التسيير من خلال توصياته، غير أنه لا يمكنه بأي حال من الأحوال أن يقوم أثناء وكالته بمهام التنظيم والإشراف، أو أعمال التسيير بصفة مباشرة على محاسبة المؤسسة (المراقبة) أنظر المادة 47 من القانون رقم 91- 08).	ISA 930 التكاليف بإعداد المعلومات المالية : هدف التكاليف هو إستخدامه لخبرته المحاسبية بدلا من خبرته التدقيقية لجمع وتصنيف وتلخيص المعلومات المالية.
المرسوم التنفيذي رقم 09-110 بتاريخ 2009/04/07 والخاص بشروط مسك المحاسبة المالية باستخدام الإعلام الآلي.	ISA 1001 بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة) الحواسيب الشخصية المستقلة): في ظل بيئة نظم معلومات محوسبة، يقل فصل المهام والذي يؤدي إلى أخطاء دون إكتشاف كما يسمح بالشروع أو إلغاء الإحتيال، ومن ثم فإن وجود وإستخدام ضوابط تطبيقية مناسبة وفعالة أمر لا مفر منه.
المرسوم التنفيذي رقم 09-110 بتاريخ 2009/04/07 والخاص بشروط مسك المحاسبة المالية باستخدام الإعلام الآلي.	ISA 1002 بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة (أنظمة الحواسيب المباشرة): إن مثل هذه الأنظمة تمكن المستخدمين كالزبائن والموردين (داخل الكيان أو خارجه) من خلال أجهزة فرعية الوصول إلى البيانات والبرامج مباشرة، حيث تسمح لهم بإجراء أعمال مختلفة بشكل مباشر كسحب نقدي من آلة النقود ذاتية الحركة، شحن البضائع في مصنع .

	وتتضمن إجراءات التدقيق وضع ضوابط عامة وتطبيقية لتشديد الرقابة على كل المراحل.
لم نصادف في هذا الصدد نصوص واضحة لتقدير المخاطر والضبط الداخلي، عدا بعض الضوابط المشار إليها في المرسوم التنفيذي رقم 09-110 بتاريخ 2009/04/07 والخاص بشروط مسك المحاسبة المالية باستخدام الإعلام الآلي.	ISA 1008 تقدير المخاطر والضبط الداخلي : إن غياب ضوابط عامة وتطبيقية مناسبة سيزيد من إمكانية الوصول غير المرخص للبيانات والبرامج وتعديلها من قبل أشخاص داخل الكيان أو خارجه. <u>ضوابط عامة في نظم المعلومات المحوسبة:</u> 1- وضع إطار تنظيمي على نشاط أنظمة المعلومات يركز أساسا على فصلا ملائما للوظائف المتعارضة (مثل :وظيفة إعداد معاملات الإدخال والبرمجة مع وظيفة تشغيل الحاسوب). 2- ضوابط تطوير وصيانة الأنظمة. 3- ضوابط تشغيل الحاسوب. 4- ضوابط برامج الأنظمة. 5- ضوابط إدخال البيانات والبرامج. <u>ضوابط تطبيقية:</u> 1- ضوابط على المدخلات. 2- ضوابط على المعالجات. 3- ضوابط على المخرجات.
من خلال التوصية الإلزامية رقم 6 الصادرة بقرار من وزير الإقتصاد رقم 94/103 بتاريخ 1994/02/02، و التي تفرض على المدقق إستعمال تقنيات السبر وإتباع الطريقة التي يراها مناسبة للمؤسسة، يمكنه إستخدام برنامج التدقيق باستخدام الحاسوب.	ISA 1009 طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب : يصف هذا المعيار نوعين من أكثر أنواع طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب وهما: 1- برامج التدقيق :قد يتم إعداده من قبل المدقق أو مبرمج خارجي. 2- البيانات الاختبارية :إدخال المدقق لعينة (وحدة وهمية) ومتابعتها.
لا يوجد أي نص قانوني يشير إلى التدقيق البيئي.	ISA 1010 إعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية (التدقيق البيئي).

	ISRE 2000 - 2699 معايير الفحص المحدد للمعلومات المالية التاريخية
قانون أخلاقيات المهنة.	ISRE 2400 مهمة الفحص المحدد للقوائم المالية (سابقا ISA 910): وفق هذا المعيار الذي بدأ تطبيقه بتاريخ 2006/11/15، فإنه يسمح للمدقق الذي لم يستطع إكمال الخطوات اللازمة بتأكيد عدم تمكنه من تطبيق بعض إجراءات التدقيق، ونتيجة لذلك قد يصدر رأيا سلبيا.
التوصية الإلزامية رقم 3 الصادرة بقرار من وزير الإقتصاد رقم 94/103 بتاريخ 1994/02/02، و التي تتضمن ثلاث حالات: 1- المصادقة بدون تحفظ 2- المصادقة بتحفظ 3- رفض المصادقة المادة 29 من من القانون رقم 91-08 أشارت الى الحالات الثلاث.	ISRE 2410 مهمة الفحص المحدد للحسابات الوسيطة : حسب هذا المعيار الذي نشر بتاريخ 2007/12/05 بفرنسا، فإن محافظ الحسابات يقوم بفحص محدد للحسابات الوسيطة والمجموعة طبقا للنصوص القانونية والتنظيمية، ويمكن أن يدلي بأحد من التشكيلات الأربع الآتية: 1- مصادقة بدون تحفظ 2- مصادقة بتحفظ 3- مصادقة سلبية 4- استحالة المصادقة
	ISAE 3000-3699 معايير فحص المعلومات غير المالية
من خلال التوصية الإلزامية رقم 3 الصادرة بقرار من وزير الإقتصاد رقم 94/103 بتاريخ 1994/02/02، والتي تتضمن التقرير الخاص ويتعلق بالاتفاقيات المبرمة خلال الدورة والمسموح بها قانونا، كما أشار قانون أخلاقيات المهنة إلى الجودة.	ISAE 3000 مهمة ضمان إبرام العقود والاتفاقيات : على المدقق التأكد من التعاقدات والارتباطات غير المالية في جميع المسائل والتي أبرمها الكيان مع الغير، كما عليه مراقبة الجودة في هذا الصدد.
لا يوجد أي نص يشير إلى تدقيق المعلومات المالية المستقبلية.	ISAE 3400 مهمة فحص المعلومات المالية التقديرية : مراعاة مدى تناسقها مع القوائم المالية التاريخية (سابقا ISA 810).

	ISRS 4000-4699 معايير الخدمات ذات العلاقة
المادة 10 من قانون أخلاقيات المهنة.	ISRS 4000 مهمة الفحص على أساس إجراءات التدقيق المتعارف عليها (سابقا ISA 920): استخدام تقنيات متفق عليها بين المدقق والمدقق وأحيانا المتعاملين.
يمكن لمحافظ الحسابات تحسين التسيير من خلال توصياته، غير أنه لا يمكنه بأي حال من الأحوال أن يقوم أثناء وكالته بمهام التنظيم والإشراف، أو أعمال التسيير بصفة مباشرة على محاسبة المؤسسة المراقبة (أنظر المادة 47 من القانون رقم 91-08).	ISRS 4410 مهمة التصنيف (سابقا ISA 930) : ويهدف هذا المعيار إلى جمع وتصنيف وتلخيص المعلومات المالية.

المصدر: بالإعتماد على :

- أمين السيد احمد لطفي، معايير المراجعة و التأكيد الدولية، الدار الجامعية، مصر 2008.
- كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد ، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر ، 2010.

إلا أن محافظ الحسابات ليس مجبر على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق لعدم وجود أي قانون جزائري يجبره على ذلك، حيث أنه مجبر فقط على تطبيق مجموع النصوص القانونية و التشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة و الصادرة عن وزارة المالية، حيث يركز محافظ الحسابات على تطبيق الإجتهاادات المهنية.

المبحث الثاني: تقديم الإطار العام لمنهجية الدراسة الميدانية .

نتناول في هذا المبحث تحديد الإطار العام للمنهجية العلمية المعتمدة في الدراسة الميدانية و هذا وفقا لطبيعة موضوع البحث، حيث يتضمن الإطار العام تحديد المنهج العلمي المناسب، أدوات البحث المستعملة، مجتمع الدراسة و حدودها، قائمة الإستبيان و تسييرها.

المطلب الأول: تحديد منهج الدراسة الميدانية و أدوات البحث المستعملة

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية، الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، فالمنهج يسهل عملية البحث و يسمح بالكشف عن الحقائق العلمية و تحديد الأسباب و النتائج المترتبة عنها بإستعمال طرق و أدوات بحث معتمدة و معروفة في هذا النوع من الدراسات.

أولا: تحديد منهج الدراسة

إنطلاقا من الإشكالية المحورية للدراسة و المتمثلة في واقع تنظيم و ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية ، و قصد معالجة هذه الإشكالية تم تجزئتها إلى محورين هما:

- المحور الأول: النظام المحاسبي المالي الجزائري و تكيفه مع معايير المحاسبة الدولية
- المحور الثاني: التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية

ثانيا: أدوات البحث المستعملة

بعد إختيارنا لمنهج الدراسة المتبع، يطرح أمامنا مشكل الأدوات المستعملة في جمع البيانات و المعلومات ، و نظرا لإرتباط موضوع بحثنا بدراسة تحليلية و جمع آراء أفراد المجتمع المدروس، فقد إعتمدنا على أدوات بحث معينة لجمع المعلومات التي تخدم الدراسة، و المتمثلة في أسلوب المقابلة الشخصية و الإستبيان.

ثالثا: مجتمع الدراسة و حدودها

تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين، فئة الأكاديميين من أساتذة جامعيين، و فئة المهنيين من خبراء محاسبين و محافظي الحسابات و محاسبين، من ولايتي: الجزائر و بومرداس و بعض من ولايات الوطن عن طريق البريد الإلكتروني. و قد امتد هذا الإستبيان زمنيا من مارس إلى غاية ماي من نفس السنة 2015 .

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع إستمارة الإستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 70 إستمارة (الورقية و الإلكترونية) شملت أكاديميين و مهنيين و ذلك حسب ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-2): الإحصائيات الخاصة بإستمارة الإستبيان

النسبة %	التكرار	البيان
100	70	الإستمارات الموزعة
82.85	58	الإستمارات المسترجعة
17.14	12	الإستمارات غير المسترجعة
17.14	12	الإستمارات الملغاة
65.71	46	الإستمارات الصالحة للإستعمال

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة بلغ 70 استمارة، تم إسترجاع 58 إستمارة أي ما يمثل نسبة 82.85 % من حجم العينة المختارة، في حين لم يتم إسترجاع 12 إستمارة أي ما نسبته 17.14 % من العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة و أغلب الاستمارات غير المسترجعة كانت تلك المرسلة عبر البريد الإلكتروني و هذا ما يوضحه الجدول رقم (3/3) . و بعد تفحص الاستمارات المسترجعة تبين لنا عدم صلاحية 12 إستمارة أي ما يعادل نسبة 17.14% من مجموع الإستمارات المسترجعة و ذلك إما بسبب عدم الأجوبة على مختلف الأسئلة أو التناقض الموجود في الإجابات ، و في الأخير و بعد عمليتي الفحص و الفرز أصبح العدد النهائي للإستمارات الصالحة للإستعمال 46 إستمارة أي ما يعادل نسبة 65.71% من العدد الإجمالي للإستمارات الموزعة

الجدول (3-3) إحصائية الاستبيانات محل الدراسة

الملائمة		الملغاة		المسترجعة		الموزعة		
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	
83.33	40	16.66	8	96	48	100	50	الاستبيانات الورقية
60	6	40	4	50	10	100	20	الاستبيانات الالكترونية
79.31	46	20.68	12	82.85	58	100	70	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

وفق الجدول أعلاه فقد قمنا بتوزيع 70 إستمارة كما ذكر سابقا، مقسمة على النوعين ، 50 إستمارة كانت من النوع الأول تم إسترجاع 48 إستمارة أي بنسبة 96% و ذلك لإتباع أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد العينة ، أما عن عدد الإستمارات الملغاة فتقدر بنسبة 16.66% من مجموع الإستمارات المسترجعة و ذلك نظرا للأسباب السابقة الذكر . أما فيما يخص الإستمارات الإلكترونية فتقدر بـ 20 إستمارة و هذا حسب العناوين الإلكترونية المتحصل عليها سواء من بعض الزملاء أو من مصادر أخرى و تقدر الإستمارات الملائمة 60 % منها و هذا بعد عدم تلقي الرد على جزء منها و إلغاء الآخر لنفس الأسباب المذكورة سابقا.

المطلب الثاني: تفريغ و تحليل البيانات

تأتي عملية تفريغ و تحليل البيانات بعد جمعها من خلال الإستمارات الموزعة على أفراد العينة المدروسة، و تقوم هذه العملية على مرحلتين أساسيتين هما:

أولا: مرحلة تفريغ المعلومات و البيانات

لقد تم تفريغ البيانات من خلال جمع كل الأجوبة المتحصل عليها من طرف المستجوبين في إستمارة واحدة، تم تبويبها في جداول بسيطة دون الحاجة إلى أي وسائل أخرى نظرا لطبيعة الأسئلة و أجوبتها بنعم أو لا و ذلك بهدف تسهيل عملية تحليل و تفسير هذه البيانات .

ثانيا: مرحلة تحليل و تفسير البيانات

بعد عملية تفريغ البيانات ووضعها في جداول، يتم تحليلها إحصائيا لإعطاء صورة دقيقة عن مضمون الجداول و بالتالي تحديد النتائج المتوصل إليها، و قد تمت الإستعانة في ذلك بجوانب إحصائية كالتكرارات و النسب المئوية.

المطلب الثالث: وصف و تحليل خصائص العينة المدروسة

نتناول في هذا الإطار تحليل نتائج المعلومات العامة للإستبيان و المتمثلة في تحديد الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة ، حيث أظهرت النتائج المحصل عليها ما يلي:

أولا: العمر.

يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية :

الجدول (3-4) توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة %	التكرار	الفئة العمرية
43.47	20	أقل من 35 سنة
4.34	02	35 – 40 سنة
17.39	08	40 – 45 سنة
34.78	16	أكبر من 45 سنة
100	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

من خلال الجدول أعلاه بخصوص نسبة المشاركة في الإستبيان من قبل الفئات العمرية يتضح تباين عينات الدراسة ، فلقد كانت كل من الفئتين الأولى و الثانية بنسبة أكبر أي ما يعادل نسبة 43.47% و نسبة 34.78% على الترتيب ، و هذا يعكس مشاركة كل من الفئات الشابة الحديثة التخرج و الأفراد ذوي الخبرة الميدانية .

ثانيا: الوظيفة الحالية.

تباينت الوظائف الحالية لأفراد العينة المستجوبة بين وظيفة التدريس الجامعي و إمتهان مهنة المحاسبة كما هو مبين في الجدول أدناه:

الجدول (3-5) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الجامعية والمهنية

الوظيفة	التكرار	النسبة %
أستاذ جامعي	8	17.39
خبير محاسب	4	8.69
محافظ حسابات	12	39.13
محاسب معتمد	16	34.78
المجموع	46	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

نلاحظ من خلال هذا الجدول ما نسبته 17.39% من إجمالي أفراد العينة يشغلون وظيفة التدريس الجامعي ، أما باقي أفراد العينة و الذي يبلغ عددهم 38 فردا، فهم يعتبرون من فئة المهنيين موزعين على كل من خبير محاسب ، محافظ حسابات و محاسب معتمد بنسب تقدر بـ 8.69% ، 39.13% و 34.78% على الترتيب ، و يتضح من هذه النسب نسبة مشاركة المهنيين أكبر مقارنة بوظيفة التدريس الجامعي ، رغبة منا لإستطلاع آراء المهنيين ذوي النشاط الميداني أكثر .

ثالثا: الخبرة المهنية

قمنا بتبويب أفراد العينة حسب الخبرة المهنية إلى أربع فئات، كل فئة لها مدى يقدر بخمس سنوات، و قد إعتدنا في إختيار الفئة بما يتلائم مع أعمار أفراد العينة و ذلك وفق الجدول التالي :

الجدول (3-6) جدول توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

الخبرة (سنوات)	التكرار	النسبة %
أقل من 5 سنوات	6	13.04
5 – 10	17	36.95
10 – 15	17	36.95
أكثر من 15	6	13.04
المجموع	46	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن أغلبية أفراد العينة تتمركز خبرتهم بين الفئتين الثانية (5-10) و الثالثة (10-15) بنفس النسبة 36.95% أي ما يعادل 17 فردا لكل من الفئتين تليها الفئة الأولى (أقل من 5 سنوات) بنسبة 13.04% و الفئة الأخيرة (أكثر من 15 سنة) بنفس النسبة السابقة، و من خلال النسب السابقة الذكر يتبين لنا أننا معظم أفراد العينة من ذوي الخبرات الطويلة نسبيا ، مما يساعد على إثراء البحث.

رابعاً: المؤهل العلمي

قصد معرفة المستوى التعليمي لأفراد العينة، قمنا بتصنيفهم حسب المؤهل العلمي المتحصل عليه، و ذلك حسب ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (3-7) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

البيان	التكرار	النسبة %
دكتوراه	02	4.34
ماجستير	18	39.13
ليسانس	18	39.13
شهادة مهنية	08	17.39
المجموع	46	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

من خلال نتائج الجدول يتبين لنا أن جل أفراد العينة من ذوي حاملي شهادتي ماجستير و ليسانس بنسبة أكبر و بنفس النسبة و تقدر بـ 39.13% أي ما يعادل 18 فردا لكل من الشهادتين أما بالنسبة لشهادة الدكتوراه فتقدر بنسبة 4.34% أي ما يعادل 02 من مجموع افراد العينة الصالحة للإستعمال ، و هو ما يعني أن جل أفراد العينة من الفئة المؤهلة علميا و القدرة على الإجابة على أسئلة الإستبانة و بدقة ، أما فيما يخص الشهادة المهنية فتقدر بمجموع 08 أفراد بنسبة 17.39%.

المبحث الثالث: دراسة تحليلية لنتائج المحورين الأول و الثاني من الإستبيان

في هذا المبحث سنقوم بدراسة و تحليل المحورين الأول و الثاني من الإستبيان و المتمثلان في النظام المحاسبي المالي الجزائري و تكيفه مع معايير المحاسبة الدولية و المحور الثاني المتمثل في التدقيق في الجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية .

من أجل ذلك، سنقوم بتفريغ و تحليل البيانات الخاصة بهذان المحورين من خلال الأجوبة المتحصل عليها عن طريق الإستبيان ، و ذلك بعد تبويبها في جداول تسهلا لعملية التحليل .

المطلب الأول : النظام المحاسبي المالي الجزائري و تكيفه مع معايير المحاسبة الدولية.

يتضمن المحور الأول من الإستبيان مجموعة من الأسئلة و المتمثلة في خمس أسئلة ، و تهتم هذه الأسئلة بإستطلاع آراء أفراد العينة حول بعض النقاط الأساسية و المتعلقة بمدى ملائمة المعايير المحاسبية الدولية للواقع الإقتصادي و المهني الجزائري ، أما النقطة الثانية المتعلقة بموقفهم من مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية ، و أخيرا إستطلاع آرائهم حول مدى تمتع القوائم المالية حسب (SCF) بمعلومات ذات خصائص نوعية تجعلها قادرة على توفير المعلومات الضرورية و بالتالي الإعتماد عليها في إتخاذ أهم القرارات و هذا ما سنوضحه من خلال مجموعة الأسئلة أدناه :

السؤال رقم (1): في رأيك هل المعايير المحاسبية الدولية في مجملها ملائمة للواقع الإقتصادي و المهني الجزائري؟ نعم/لا

• إذا كان الجواب بلا لماذا في رأيك ؟

- وجود أولوية للنظام الضريبي على الجانب الإقتصادي و المحاسبي .

- البيئة الإقتصادية الجزائرية غير مهيأة لإستعاب المعايير المحاسبية الدولية .
- غياب التأهيل و التأطير العلمي و العملي للمهنيين الممارسين.
- أسباب أخرى.

الإجابة على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-8) المعايير المحاسبية الدولية في مجملها ملائمة للواقع الإقتصادي و المهني في الجزائر

النسبة %	التكرار	البيان
0	0	نعم
100	46	لا
100	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

إنطلاقاً من الجدول أعلاه ، نلاحظ أن كل أفراد العينة يؤكدون على عدم ملائمة معايير المحاسبية الدولية في مجملها للواقع الإقتصادي و المهني في الجزائر ، و قد إختلفت الأسباب التي إعتدها المستجوبون لتأكيد إجاباتهم بعدم الملائمة و هذا ما تظهره نتائج السؤال الفرعي الخاص بالسؤال الأول السابق الذكر و كانت موزعة حسب الجدول التالي: (مع إمكانية أن يكون لأفراد العينة أكثر من إختيار)

الجدول رقم(3-9): أسباب عدم ملائمة المعايير المحاسبية الدولية للواقع الإقتصادي والمهني في الجزائر

النسبة %	التكرار	البيان
84.78	39	الخيار الأول
69.56	32	الخيار الثاني
34.78	16	الخيار الثالث

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد العينة أجمعوا إلى إرجاع السبب للخيار الأول أي وجود أولوية و هيمنة للنظام الجبائي على الجانب الإقتصادي بالرغم من الإنتقال الحاصل في السنوات الأخيرة من المخطط الوطني المحاسبي ذو الطابع الجبائي إلى النظام المحاسبي المالي القائم على مبادئ المعايير

المحاسبية الدولية و كان ذلك بنسبة 84.78% من مجموع العينة الصالحة للاستعمال ،و أرجع 32 فردا أي ما يعادل 69.56 % ، السبب إلى البيئة الإقتصادية الجزائرية غير المهيأة لإستعاب المعايير المحاسبية الدولية ، أما فيما يخص الخيار الثالث فلقد أرجع ما نسبته 34.78% إلى غياب التأهيل و التأطير العلمي و العملي للمهنيين الممارسين فيما يخص مجال معايير المحاسبة الدولية .

السؤال رقم (2): هل يمكن إعتبار أن النظام المحاسبي المالي متوافقا مع المعايير المحاسبية الدولية؟ نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-10): النظام المحاسبي المالي متوافقا مع المعايير المحاسبية الدولية

النسبة %	التكرار	البيان
19.56	9	نعم
17.39	8	لا
63.04	29	نسبيا
100	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

من خلال أجوبة عينة الدراسة في الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك إتفاق و بنسبة كبيرة على نسبية توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية و ذلك بإتفاق 29 فردا يمثلون ما نسبته 63.04% من إجمالي أفراد العينة الصالحة للاستعمال ، فيما إنقسمت بقية آراء أفراد عينة الدراسة بين من يؤكد هذا التوافق بنسبة 19.56% أي ما يعادل 09 أفراد ، و بين من يعارض هذا التوافق بنسبة 17.39 % أي ما يعادل 08 أفراد من إجمالي العينة المدروسة .

هذا بالإضافة إلى طرح سؤال فرعي خاص بالسؤال الثاني حيث إذا كان جواب السؤال السابق الذكر بنعم أو نسبيا : في رأيك هل تبني المعايير المحاسبية المجسدة في النظام المحاسبي المالي كفيل بجعل القوائم المالية تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسات الجزائرية؟ نعم/لا

و الإجابة على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي :

الجدول رقم(3-11): تبني المعايير المحاسبية كفيل بجعل القوائم المالية تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسات الجزائرية

النسبة %	التكرار	البيان
57.89	22	نعم
42.11	16	لا
100	38	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

يتضح من خلال الأجوبة المدونة في الجدول أعلاه، تباين آراء أفراد عينة الدراسة (بنعم أو نسبيا المتعلق بالسؤال الثاني) حول أن تبني المعايير المحاسبية الدولية كفيل بجعل القوائم المالية تعبر عن الواقع الإقتصادي للمؤسسات الجزائرية ، حيث يؤكد ذلك ما نسبته 57.89 % من إجمالي 38 فردا أجابو بنعم أو نسبيا في السؤال السابق (السؤال الثاني) فيما أجاب 42.11 % و عددهم 16 فردا ، بأنه و بالرغم من تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية المجسدة في النظام المحاسبي المالي ليس بكفيل للتعبير عن الواقع الإقتصادي للمؤسسات الجزائرية ، و من خلال إستفسارنا من بعض أفراد عينة الدراسة فيما يخص هذه النقطة أرجع البعض السبب إلى صعوبة توحيد الممارسات بين المؤسسات نتيجة الاختلاف في تفسير المعايير .

السؤال رقم (3): هل يواجه النظام المحاسبي المالي الجزائري معوقات تؤثر على صحة و مصداقية تمثيل القوائم المالية للواقع الفعلي للمؤسسات الجزائرية؟ نعم /لا

- إذا كان الجواب بنعم في رأيك ما هي أبرز هذه المعوقات؟
- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة .
- ضعف تكنولوجيا المعلومات و الإتصال المستعملة في المؤسسات الإقتصادية، بإعتبار أن نظام المحاسبة المالية نظام متطور يعتمد على تكنولوجيا المعلومات و الإتصال.
- غياب القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق نظام المحاسبة المالية مثل قوانين الجباية .
- معوقات أخرى .

الإجابة على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم(3-12) : يواجه النظام المحاسبي المالي الجزائري معوقات تؤثر على تمثيل القوائم المالية للواقع الفعلي للمؤسسات الجزائرية

النسبة %	التكرار	البيان
100	46	نعم
0	0	لا
100	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

يتبين من خلال هذا الجدول إتفاق كل أفراد العينة (نسبة 100 %) على مواجهة النظام المحاسبي المالي الجزائري لمعوقات تؤثر على صحة و مصداقية تمثيل القوائم المالية للواقع الفعلي للمؤسسات الجزائرية ، و لقد تباينت الأسباب التي إعتمدها المستجوبين لتأكيد إجابتهم بمواجهة النظام المحاسبي المالي الجزائري لمعوقات ، حيث كانت موزعة وفق الجدول التالي(مع إمكانية الإجابة على أكثر من إختيار) :

الجدول رقم(3-13): أبرز المعوقات التي تواجه SCF و تؤثر على تمثيل القوائم المالية للواقع الفعلي للمؤسسات الجزائرية

النسبة %	التكرار	البيان
82.60	38	الخيار الأول
86.95	40	الخيار الثاني
76.08	35	الخيار الثالث

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

نلاحظ تباين آراء أفراد عينة الدراسة حول المعوقات التي تواجه (SCF) و تؤثر على صحة و مصداقية تمثيل القوائم المالية للواقع الفعلي للمؤسسات الجزائرية ، و من خلال نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا و من خلال النسب العالية أن هذه الخيارات الثلاث تمثل أبرز المعوقات التي تواجه (SCF) و هذا من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة بالمقارنة مع نتائج الجدول رقم (13/3) ، كما تم إقتراح بعض المعوقات الأخرى من طرف بعض افراد عينة الدراسة حيث إتفق 12 فردا يمثلون نسبة 26.08 % من إجمالي العينة، حول غياب الإهتمام بالمحاسبة المالية (من طرف المؤسسات) كنظام معلومات مفيد للمؤسسة .

السؤال رقم (4): في رأيك هل القوائم المالية حسب (SCF) تتمتع بمعلومات ذات خصائص نوعية تجعلها قادرة على توفير المعلومات الضرورية بصورة صحيحة و بالتالي الإعتماد عليها في إتخاذ مختلف القرارات؟ نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-14): القوائم المالية حسب (SCF) تتمتع بمعلومات نوعية

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	44	95.65
لا	02	4.36
المجموع	46	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

إنطلاقاً من الجدول السابق ، نلاحظ أن هناك شبه إجماع كلي من أفراد العينة محل الدراسة و بنسبة 95.65% على إحتواء القوائم المالية حسب (SCF) على معلومات ذات خصائص نوعية مما توفر المعلومات الضرورية لإتخاذ مختلف القرارات و خاصة الإستثمارية منها .

السؤال رقم (5): في رأيك هل التغير في شكل و محتوى القوائم المالية سيؤثر على درجة فهم و مقروئية مختلف المستخدمين لها؟ نعم /لا ، الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-15): التغير في شكل و محتوى القوائم المالية سيؤثر على درجة فهم و مقروئية مختلف المستخدمين لها

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	40	86.95
لا	6	13.05
المجموع	46	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

نلاحظ ومن خلال الجدول السابق، بأن غالبية عينة الدراسة و بنسبة 86.95% يرون بأن التغير الحاصل في شكل و محتوى القوائم المالية أثر على درجة فهم و مقروئية مختلف المستخدمين لها ، أما بقية أفراد العينة فلا يرون لهذا التغير أي أثر على درجة فهم و إستيعاب مختلف المستخدمين لها .

و لقد طرحنا سؤال فرعي خاص بالسؤال السابق الذكر حيث إذا كانت الإجابة بنعم : إذن كيف كان هذا التأثير؟ إيجابي/ سلبي

و لقد كانت الإجابة كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-16): شكل التأثير بتغير شكل و محتوى القوائم المالية على درجة استيعاب المستخدمين لها

النسبة %	التكرار	البيان
75	30	إيجابي
25	10	سلبي
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

يرى معظم أفراد العينة و عدده 30 فردا (من أصل 40 فردا أجابوا بنعم في السؤال السابق) يمثلون نسبة 75 % من إجمالي 40 فردا أجابوا بنعم في السؤال السابق بأن لهذا التغير أثر إيجابي، بينما يرى 10 أفراد منهم و يمثلون نسبة 25 % بأن لهذا التغير أثر سلبي على درجة فهم و إستيعاب مختلف المستخدمين لها .

المطلب الثاني: التدقيق في الجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية

يتضمن المحور الثاني من الإستبيان مجموعة من الأسئلة و المتمثلة في سبعة عشرة سؤال ، و تهتم هذه الأسئلة بإستطلاع آراء أفراد العينة حول بعض النقاط الأساسية و المتعلقة بأثر تبني معايير المحاسبة الدولية على مهنة التدقيق بالجزائر .

السؤال رقم (1): في رأيك هل تبني المعايير المحاسبية الدولية له أثر إيجابي على مهنة التدقيق و الذي بدوره يضمن شفافية الحسابات و قابلية مقارنة القوائم المالية ؟ نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-17): تبني المعايير المحاسبية الدولية له أثر إيجابي على مهنة التدقيق

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	46	100
لا	0	0
المجموع	46	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

نلاحظ و من خلال الجدول السابق أن هناك إجماع كلي و بنسبة 100% على أنه و بتبني معايير المحاسبة الدولية قد أثر إيجابا على مهنة التدقيق و الذي بدوره يضمن شفافية الحسابات و قابلية مقارنة القوائم المالية.

السؤال رقم (2) : يسعى النظام المحاسبي المالي الجزائري و من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية إلى تحسين نوعية و جودة المعلومات المالية و المحاسبية ، هل تعتقد بأن ذلك سيؤدي إلى تحسين جودة تدقيقها؟
نعم/ لا

الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-18): مدى تحسن جودة تدقيق المعلومات المالية و المحاسبية بتبني المعايير المحاسبية الدولية

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	38	82.6
لا	8	17.4
المجموع	46	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة و بنسبة 82.6% يؤكدون على تحسن جودة تدقيق المعلومات المالية و المحاسبية و ذلك من خلال تبني معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية ، في حين نجد أن 17.4% من

المستجوبين لا يرون بأنه و بتيني معايير المحاسبة الدولية سيؤدي إلى التحسين من جودة تدقيق المعلومات المالية و المحاسبية .

السؤال رقم(3) : هل تعتقد أن تقرير تدقيق الحسابات في ظل القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يلقي قبولا و ثقة اكبر من قبل مستخدميه من ذي قبل ؟ نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-19): تقرير تدقيق الحسابات في ظل القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يلقي قبولا و ثقة اكبر من قبل مستخدميه

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	40	86.95
لا	6	13.05
المجموع	46	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

يرى 40 فردا من العينة أي ما نسبته 86.95 % ، أن تقرير تدقيق الحسابات في ظل القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية يلقي قبولا و ثقة أكبر من قبل مستخدميه من ذي قبل مقارنة بما كانت عليه في ظل المخطط الوطني المحاسبي السابق، و ذلك نظرا لجودة و نوعية المعلومات المالية و المحاسبية محل التدقيق مقارنة بما كانت عليه سابقا، في حين يرى ما نسبته 13.05 % عكس ذلك تماما .

السؤال رقم(4) : هل تعتقد أن أنواع و شكل و محتوى القوائم المالية الجديدة قد أثرت على شكل و محتوى تقرير المدقق ؟ نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-20) أنواع و شكل القوائم المالية أثر على شكل و محتوى تقرير المدقق

النسبة %	التكرار	البيان
13.05	6	نعم
86.95	40	لا
100	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

من خلال هذا الجدول يتبين لنا أن 86.95% من أفراد العينة محل الدراسة، لا يرون أي تأثير على شكل و محتوى تقرير المدقق في ظل أنواع القوائم المالية ذات المحتوى الجديد ، إذ أن جزء من المدققين يتقيدون بالنموذج المقترح من طرف المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ، في حين أن الجزء الآخر لا يتقيد بما هو مقترح و إنما يستعملون نماذج تقارير خاصة ، إذ حسب رأيهم المدقق يقوم بإعداد النموذج حسب ما يراه مناسباً ، إذ لا توجد رقابة أو متابعة دائمة من طرف الهيئة المصدرة للنموذج .

السؤال رقم(5): كيف يكون إبداء الرأي حول عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية؟

رأياً متحفظاً/ لرأياً معارضاً/ الإمتناع عن إبداء الرأي

الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-21) إبداء الرأي حول عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية

النسبة %	التكرار	البيان
0	0	رأياً متحفظاً
91.30	42	رأياً معارضاً
8.70	4	الإمتناع عن إبداء الرأي
100	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

أغلبية أفراد عينة الدراسة و بنسبة 91.30% أبدوا رأياً معارضة حول عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية في حين إتفق 8.70% على أن يكون رأيهم الإمتناع عن إبداء الراي حول القوائم المالية لعدم كفاية الإفصاح و الذي يعد مبادئ المحاسبة المالية .

السؤال رقم(6): في رأيك هل هناك إرتباط بين المعايير المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية من حيث التطبيق ؟ نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-22) : مدى الإرتباط بين المعايير المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية

النسبة %	التكرار	البيان
95.65	44	نعم
4.36	02	لا
100	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

يتضح من خلال الجدول أعلا، على إتفاق شبه كلي و بنسبة 95.65% على وجود إرتباط بين كل من معايير التدقيق الدولية و معايير المحاسبة الدولية ، إذ أنهما يعتبران مرجعا واحدا متكاملتا لمنظومة المحاسبة و التدقيق ، أن عملية تدقيق القوائم المالية المعدة على أساس معايير المحاسبة الدولية تستوجب وجود منهجية عمل مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق

السؤال رقم(7): تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية تستوجب وجود منهجية عمل مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق . نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-23) : ضرورة وجود منهجية عمل مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق في ظل (SCF)

النسبة %	التكرار	البيان
78.26	36	نعم
21.74	10	لا
100	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

من خلال نتائج الجدول السابق، اتفق 78.26 من إجمالي أفراد العينة على أن عملية تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية تستوجب وجود منهجية عمل مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق نظرا لطبيعة العلاقة الموجودة بين كل منهما ، أضف إلى ذلك أن اعتماد هذه المعايير في مهمة التدقيق كفيل بتخفيف مخاطر التدقيق المصاحبة لأي عملية إصلاح محاسبي .

السؤال رقم(8): بإعتقادكم هل بتوجه الجزائر نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية يحتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية ؟نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-24) : حتمية تبني معايير التدقيق الدولية بتبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية

النسبة %	التكرار	البيان
93.47	43	نعم
6.53	03	لا
100	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

من خلال الجدول أعلاه ، نلاحظ هناك موافقة شبه مطلقة بنسبة 93.47 % ، لفكرة تبني معايير التدقيق الدولية على خلفية تبني المعايير المحاسبية الدولية في عملية الإصلاح ، و هذا بحجة طبيعة العلاقة الموجودة بينهما مما يجعل منهما مرجعا واحدا لأي عملية إصلاح لمنظومة المحاسبة .

و لكن هل هذا يعني ملائمة معايير التدقيق الدولية لواقع بيئة الإقتصاد الجزائرية؟ و هذا ما سيطرح و بشكل مباشر من خلال السؤالين المواليين.

السؤال رقم(9): هل يمكن إعتبار معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق في الجزائر؟ نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-25): معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع التدقيق في الجزائر

النسبة %	التكرار	البيان
10.87	5	نعم
89.13	41	لا
100	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

من خلال الجدول أعلاه، إتفق 89.13 % من أفراد عينة الدراسة، على أن معايير التدقيق الدولية لا تعتبر حلا لتحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق في الجزائر ، بإعتبار أن الحل الامثل يعتبر داخليا بالقيام بتعديلات عن طريق سن قوانين جديدة تخدم مصلحة المهنة مثلا ، فلا يمكن تبني معايير التدقيق الدولية في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة مما يؤدي على طرح المزيد من الإشكاليات عن مدى ملائمتها للبيئة الاقتصادية الجزائرية أم لا؟، في حين إعتبر ما يمثل 10.87% من المجموع الإجمالي للعينة أن الحل الأمثل لتحسين و تطوير واقع ممارسة التدقيق في الجزائر يكمن بتبني معايير التدقيق الدولية.

السؤال رقم(10): هل تعتقد أن معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة ؟ نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-26): معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة

النسبة %	التكرار	البيان
8.70	4	نعم
91.30	42	لا
100	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

يتضح من خلال الجدول أعلاه، على إتفاق معظم أفراد عينة الدراسة وبنسبة 91.30% على عدم إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر و ذلك في ظل ظروف البيئة الإقتصادية الراهنة ، في حين يرى ما نسبته 8.70% من أفراد العينة ملائمة تطبيق معايير التدقيق الدولية و في ظل الظروف الراهنة .

السؤال رقم(11): هل تعتقد بأن توحيد نماذج القوائم المالية على المستوى الدولي يستوجب ضرورة توحيد نماذج تقارير تدقيق الحسابات ؟نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-27): توحيد نماذج القوائم المالية على المستوى الدولي يستوجب توحيد نماذج تقارير تدقيق الحسابات

النسبة %	التكرار	البيان
84.78	39	نعم
15.22	7	لا
100	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

من خلال نتائج الجدول السابق، يتبين لنا أن هناك إجماعا لأفراد العينة قدر بنسبة 84.78% بالموافقة و التأييد على أنه يستوجب توحيد نماذج تقارير تدقيق الحسابات و هذا في ظل إمكانية توحيد شكل و مضمون القوائم المالية ، ما له من مساهمة في تخفيف فجوة التوقعات بين المستخدمين و المدققين .

السؤال رقم (12): في رأيك هل يمكن إعتبار أن التعديلات الهيكلية الجديدة في المنظمات المهنية (الخاصة بمهنتي المحاسبة و التدقيق) تتوافق و الإصلاح المحاسبي في الجزائر (SCF) ؟نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-28): التعديلات الهيكلية الجديدة في المنظمات المهنية تتوافق و الإصلاح المحاسبي في الجزائر (SCF)

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	23	50
لا	23	50
المجموع	46	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

من خلال الجدول السابق نلاحظ إنقسام آراء أفراد عينة الدراسة، إذ يرى 50 % من أفراد العينة على أن التعديلات الهيكلية الحاصلة على مستوى مهنتي التدقيق و المحاسبة تتوافق و الإصلاح المحاسبي الحاصل إثر تبني معايير المحاسبة الدولية، في حين يرى النصف الآخر من أفراد العينة المستجوبة عكس ذلك تماما.

السؤال رقم (13): بإعتقادكم هل و في ظل القانون الجديد (01/10) و المتعلق بإعادة تنظيم المهنة و الذي لقي موافقة المجلس الشعبي الوطني كفيل بإصلاح المنظومة المهنية للتدقيق و ردها الإعتبار المفقود ؟ نعم/لا ، الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-29): القانون الجديد (01/10) المتعلق بإعادة تنظيم المهنة كفيل بإصلاح المنظومة المهنية للتدقيق.

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	27	58.70
لا	19	41.30
المجموع	46	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

تباينت آراء أفراد العينة بين مؤيد و معارض ، إذ نلاحظ و من خلال الجدول السابق ، أنه إتفق 27 فردا من أفراد العينة أي ما نسبته 58.70% على أنه و في ظل القانون الجديد (01/10) و المتعلق بتنظيم مهنة التدقيق طفيل بإصلاح المنظومة المهنية للتدقيق و ردها الإعتبار المفقود ، في حين إتفق ما نسبته 41.30% على عدم كفاية هذا القانون لإصلاح مهنة التدقيق و ردها الإعتبار المفقود ، إذ أن المهنة بحاجة إلى المزيد من الإهتمام و بذل الجهود بإضافة تعديلات و قوانين إضافية أخرى.

السؤال رقم(14): في رأيك هل ترى أنه من الضروري على المهتمين بمهنة تدقيق الحسابات خاصة أساتذة المحاسبة و التدقيق عقد مؤتمرات و ورشات عمل هدفها الأساسي العمل على تطوير مهنة التدقيق ؟ نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-30): ضرورة عقد مؤتمرات و ورشات عمل هدفها الأساسي العمل على تطوير مهنة التدقيق

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	46	100
لا	0	0
المجموع	46	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، على وجود إجماع كلي و بنسبة 100% على أنه و من الضروري على المهتمين بمهنة تدقيق الحسابات خاصة أساتذة المحاسبة و التدقيق عقد مؤتمرات و ورشات عمل هدفها الأساسي العمل على تطوير مهنة التدقيق .

السؤال رقم(15): في رأيك هل من الضروري فتح باب الشراكة مع مكاتب تدقيق أجنبية بضوابط مدروسة و محددة؟نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-31): ضرورة فتح باب الشراكة مع مكاتب تدقيق أجنبية بضوابط مدروسة

النسبة %	التكرار	البيان
65.22	30	نعم
34.78	16	لا
100	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

ما يمكن ملاحظته من الجدول السابق تباين آراء أفراد عينة الدراسة إذ إتفق ما نسبته 65.22% أي ما يعادل 30 فردا من أفراد العينة المستجبة على ضرورة فتح باب الشراكة مع مكاتب تدقيق أجنبية بضوابط مدروسة لتعزيز مكانة التدقيق و إكتساب بعض من الخبرة الأجنبية ، في حين خالف رأيهم 16 فردا من أفراد العينة أي ما تقدر نسبته 34.78% و أبدوا عن رأيهم المعارض حول موضوع الشراكة الأجنبية بفتح مكاتب تدقيق حتى و لو كانت بضوابط مدروسة و محددة .

السؤال رقم(16): في رأيك هل من الضروري إنشاء هيئات مستقلة عن وزارة المالية هدفها متابعة مهنتي التدقيق و المحاسبة في الميدان و حل المشاكل و الصعوبات التي يواجهها المهنيون؟نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-32): ضرورة إنشاء هيئات مستقلة عن وزارة المالية هدفها متابعة إنشغالات مهنتي التدقيق و المحاسبة

النسبة %	التكرار	البيان
91.30	42	نعم
8.70	4	لا
100	46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

من خلال الجدول أعلاه أجمع ما نسبته 91.30% ، على ضرورة إنشاء هيئات مستقلة عن وزارة المالية هدفها متابعة مهنتي التدقيق و المحاسبة في الميدان مما يساعد على حل المشاكل و الصعوبات التي يواجهها المهنيون ، مما يساعد على تطور كل من المهنتين .

السؤال رقم (17): هل ترى أنه و من الضروري إصدار و تطوير معايير تدقيق خاصة بالجزائر و ذلك بالتنسيق مع الهيئات الدولية المختصة ؟ نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-33): إصدار و تطوير معايير تدقيق خاصة بالجزائر بالتنسيق مع الهيئات الدولية المختصة

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	41	89.13
لا	5	10.87
المجموع	46	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بإستمارات الإستبيان

نلاحظ من الجدول السابق ، أن هناك إتفاق بين معظم أفراد العينة و بنسبة 89.13% على ضرورة إصدار و تطوير معايير تدقيق خاصة بالجزائر و ذلك بالتنسيق مع الهيئات الدولية المختصة ، بقصد تطوير و النهوض بمهنة التدقيق .

الخلاصة:

ما يمكن استخلاصه في نهاية هذا الفصل، و المتضمن الجزء النظري المتمثل في الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر والذي برزنا من خلاله أهم مراحل تطور التدقيق في الجزائر، و نظرا للإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر في السنوات الأخيرة، مما إستدعى بالضرورة إعادة هيكلة المنظمات المهنية و ذلك من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية تطرقنا لها من خلال هذا الفصل، و ما يمكننا ملاحظته أنه و بالرغم من تبني الجزائر في السنوات الأخيرة للمعايير المحاسبية الدولية في إطار النظام المحاسبي المالي، إلا أنه و فيما خص مزاوله مهنة التدقيق في الجزائر فإنها بقيت تشهد قصورا، و هذا راجع إلى طغيان الطابع القانون عليها أكثر من الطابع الإقتصادي، و هذا ما ظهر من خلال مقارنة لمعايير التدقيق الدولية و النظام المسير لمهنة محافظة الحسابات،

أما ما يتعلق بالدراسة الميدانية و من خلال النتائج التي توصلنا إليها إنطلاقا من إجابات أفراد العينة المدروسة و التي مست فئة الأكاديميين و المهنيين في مجالي المحاسبة و التدقيق، فقد توصلنا إلى أن الممارسة المحاسبية في الجزائر و فقا للنظام المحاسبي المالي و بالرغم من تطبيقه منذ أزيد من خمس سنوات و الذي يعتبر إلى حد ما متوافقا مع المعايير المحاسبية الدولية حسب رأي أغلبية أفراد عينة الدراسة بإعتبار أنه لا يمكن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كما هي ، إلا أنه ما يزال يشهد قصورا إثر المعوقات التي تواجهه و التي تؤثر على صحة و مصداقية تمثيل القوائم المالية للواقع الفعلي للمؤسسات الجزائرية و هذا بإجماع كلي من طرف أفراد العينة .

و بما أن المحاسبة و التدقيق مهنتان متكاملتان فقد إتضح جليا أنه و بالإصلاح الذي مس الجانب المحاسبي لا بد و أن يتبعه تعديل و إعادة نظر في سير مهنة محافظة الحسابات بالجزائر، حيث إتضح لنا بأن المدقق الجزائري (محافظ الحسابات) و من أجل أداء مهمته أنه مقيد بمجموعة من القوانين و التشريعات التي سنّها المشرع الجزائري، و هنا يمكن القول بأنه على الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر أن تعمل و بجدية من أجل تطوير هذه المهنة و هو ما تأكد من خلال رأي أغلبية أفراد العينة على ضرورة النهوض بمهنة التدقيق في الجزائر .



الختام



الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في ظل تطبيق لمعايير المحاسبة الدولية، معالجة إشكالية البحث والتي تدور حول واقع ممارسة و تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني هذه الأخيرة لمعايير المحاسبة الدولية، و من أجل ذلك قمنا بمعالجة الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة و الدراسة الميدانية من جهة أخرى، تناولت الدراسة النظرية فصلين و جمعت بين شقي الموضوع ، تناول الشق الأول لمحة مختصرة حول التدقيق و ذلك من خلال التركيز على أهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتدقيق من حيث التطور التاريخي ، و مختلف الإجراءات العملية لعملية التدقيق، مع عرض الاطار النظري لتقارير التدقيق الخارجي، أما الشق الثاني من الدراسة النظرية، فتناول الإطار العام لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية و ذلك من خلال تقديم القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية هذا بالإضافة إلى تطرقنا إلى جزء يجمع كل من الشقين الأول و الثاني النظريين و ذلك من خلال التطرق لعملية التدقيق و مصداقية المعلومات المالية و المحاسبية. أما الدراسة الميدانية فلقد كانت عبارة عن إستبيان حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني هذه الأخيرة لمعايير المحاسبة الدولية .

نتائج إختبار الفرضيات

بناءا على دراسة و مناقشة محاور إشكالية البحث توصلنا إلى النتائج التالية و التي بدورها عملت على اختبار الفرضيات التي تم إعتماها سابقا.

أهم ما توصلنا إليه من خلال محوري الجانب النظري ما يلي:

- بخصوص الفرضية الأولى و المتمثلة في التدقيق مجموعة من النظريات و المبادئ و الإجراءات التي تعني بفحص و إختبار البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر المحاسبية و السجلات المحاسبية فحصا تحليليا إنتقاديا خلاصته التقارير المعبرة عن الرأي الفني المحايد للمدقق" فلقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أن هذه الفرضية تحققت ، حيث أن المهمة الرئيسية للمدقق الخارجي هي فحص الحسابات و القوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ و المعايير المهنية و الإجراءات بطريقة سليمة و متجانسة من سنة إلى أخرى و يكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد

تقرير يتضمن رأي المدقق المهني المحايد على وضعية القوائم المالية، يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه الأخيرة وبذلك يعتبر تقرير المدقق بمثابة وسيلة الإتصال بينه و بين مستخدمي القوائم المالية المدققة، كما أن صياغة التقرير يجب أن تكون واضحة و بسيطة و بلغة مفهومة من طرف قراءه و تعبر عن رأيه الفني المحايد، و هذا يحتاج الى ضرورة وضع معايير تكون عبارة عن دليل إرشادي للمدققين في إعدادهم للتقارير و صياغتها حتى تأتي بالصورة المطلوبة .

- فيما يتعلق بالفرضية الثانية و المتمثلة في " معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية هي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة " ، فلقد تحققت هذه الفرضية، حيث أن المعايير المحاسبية الدولية، هي عبارة عن نماذج تهدف إلى إزالة الفوارق و الاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية بين مختلف دول العالم من خلال اعتماد لغة محاسبية مشتركة مفهومة على المستوى العالمي، لذا فقد أصبح تطبيق هذه المعايير، مطلباً رئيسياً لكل دولة ترغب في الاندماج في الإقتصاد العالمي، و باعتبار أن الجزائر ليست بمعزل عن هذا العالم فهي معنية أيضاً بتطبيق هذه المعايير.

أما الدراسة الميدانية للموضوع، و التي من خلالها قمنا بالتطرق إلى واقع تنظيم و ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني هذه الأخيرة لمعايير المحاسبة الدولية، فقد مكنتنا هذه الدراسة من اختبار الفرضية الثالثة و المتمثلة في " سير مهنة محافظة الحسابات الحالية لا تتلائم و الواقع المحاسبي الجديد بالجزائر " و لقد كانت النتائج كما يلي:

- هناك شبه إجماع من وجهة نظر عينة الدراسة على عدم تعبير و دلالة مخرجات النظام المحاسبي المالي على الواقع الفعلي للمؤسسة، و لكنهم يتفقون على أنه و بالإصلاح المحاسبي الذي سبق و أن عملت به الجزائر سيكون له دور كبير في توليد مخرجات تتمتع بمعلومات ذات خصائص نوعية تجعلها قادرة على توفير المعلومات الضرورية بصورة صحيحة و بالتالي الإعتماد عليها في إتخاذ مختلف القرارات إذ أن لها أثر إيجابي على درجة فهم و استيعاب مختلف المستخدمين لها باعتبارها تحتوي على كل المعلومات التي تفي إحتياجات مستخدميها .

- لتجنب المعوقات التي كانت و لا تزال بتطبيق النظام المحاسبي المالي، كان لا بد من تهيئة الأرضية المناسبة لإستيعاب المعايير المحاسبية الدولية ، و يكون ذلك من خلال تأهيل التأطير العلمي و العملي للمهنيين الممارسين بهدف تحضيرهم لمثل هذه التغيرات التي طرأت على حقل الممارسة المحاسبية الجزائرية، باعتبارهم المعنيين بعملية التطبيق، هذا بالإضافة الى إعطاء

- أهمية للجانب الاقتصادي على القانوني ، إذ أننا نلاحظ طغيان هذا الأخير على الجانب الاقتصادي و هذا هو الملاحظ في ما يخص الجانب الجبائي ذو الأولوية حسب رأي أغلبية أفراد العينة.
- أظهرت نتائج الدراسة إلى أن جودة القوائم المالية بسبب تكيفها مع المعايير المحاسبية الدولية سيؤدي الى تحسين جودة تدققها بسبب أن هذه القوائم تعكس المعلومة الصادقة و عليه فان تقرير تدقيق الحسابات و في ظل القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي ستلقى قبولا و ثقة أكبر من قبل مستخدميها من ذي قبل .
- كما أظهرت نتائج الدراسة إلى أن معايير التدقيق الدولية لا تعتبر الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق بالجزائر بالرغم من التكامل الموجود بينها و بين معايير المحاسبة الدولية، إلا أنه لا يجب أن يفهم من ذلك وجود قصور أو خلل على مستوى معايير التدقيق الدولية و إنما و برأي جزء كبير من المستجوبين فإن الحل الأمثل لتحسين و تطوير مهنة التدقيق هو حل داخلي و ذلك عن طريق سن قوانين جديدة تخدم مصلحة المهنة، إنشاء هيئات مستقلة عن وزارة المالية هدفها متابعة مهنتي التدقيق و المحاسبة في الميدان و حل المشاكل و الصعوبات التي يواجهها المهنيين و ذلك تهيئاً لبيئة إقتصادية قد تكون ملائمة لمعايير التدقيق الدولية و التي قد تقلل من طرح الإشكاليات المتكررة حول الملائمة و التوافق.
- و عليه و انطلاقاً من هذه النتائج تتحقق النظرية الثالثة.

التوصيات

- إستناداً لفحوى الدراسة النظرية و بناء على نتائج الدراسة الميدانية عن طريق إستمارات الإستبيان يمكن تقديم التوصيات أو الإقتراحات التالية:
- لا تكمن الأولوية في تغيير المرجعية المحاسبية بقدر ما تكمن في التحكم في تسيير و تنظيم الاقتصاد و تعديل القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي، و بعد ذلك يأتي تغيير النظام المحاسبي كنتيجة حتمية لبناء اقتصاد عصري تلعب فيه المعلومة المحاسبية و المالية دوراً أساسياً كما هو الحال في الإقتصاديات المتقدمة، لذا وجب أخذ هذه النقطة بعين الإعتبار عندما طبق النظام المحاسبي المالي .
- إن طبيعة التكوين المؤهل لصفة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات أصبحت لا تتماشى و الإحتياجات الفعلية للسوق الجزائرية، و عليه نرجو بذل جهود أكبر من و ذلك بالتعاون و التنسيق

من جميع الاطراف ذوي العلاقة لتكوين خبراء و محافظي حسابات لمواكبة المستجدات الحاصلة في بيئة التدقيق و المحاسبة.

- ضرورة تبني مبدأي الإستشارة و العقلانية في إصدار و تطبيق القوانين الخاصة بإصلاح كل من الجانبين (التدقيق و المحاسبة) مع إعتماد قنوات إتصال مفتوحة مع المهنيين للتعبير عن إنشغالاتهم وتساؤلاتهم و المشاكل التي قد تعترضهم أثناء تجسيد هذه الإصلاحات على إعتبار أنهم المعني الأول و الأخير بها .

آفاق البحث

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع، طرعا يتعلق بسير مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني هذه الأخيرة لمعايير المحاسبة الدولية، فإننا نرى آفاق أخرى لإمكانية مواصلة الدراسة و البحث في الموضوع من جوانب أخرى ذات صلة بالموضوع أو بالتركيز و التعمق في جوانب و نقاط أخرى سبق تناولها في هذا البحث إلا أننا نستحسن و نرى أنها تحتاج إلى المزيد من التعمق و التحليل و الدراسات التطبيقية خاصة ، و بحكم إطلاعنا على الموضوع نقترح ما يلي:

- التركيز على موضوع إعتماد تكنولوجيا المعلومات كأداة لتنفيذ عملية تدقيق الحسابات.
- التركيز على مخرجات عملية التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي و ذلك عن طريق دراسة تطبيقية في عمق الموضوع المقترح .



المراجع



قائمة المراجع

١. الكتب:

- 1- ادريس عبد السلام اشتيوي، دار الكتاب الوطنية ، ليبيا ، الطبعة الخامسة 2008.
- 2- أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، الأردن، 2012.
- 3- أحمد حلمي جمعة، التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر ، الأردن 2012.
- 4- أحمد حلمي جمعة، دراسات و بحوث في التدقيق و التأكيد ، دار صفاء للنشر، الأردن 2009.
- 5- أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر، الأردن 2010.
- 6- أحمد نور محمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية ، مؤسسة شباب الجامعة للنشر مصر 1992.
- 7- أحمد نور محمد، حسين احمد عتبة، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية ، مصر 2007.
- 8- أمين السيد احمد لطفي ، معايير المراجعة و التأكيد الدولية، الدار الجامعية ، مصر 2008.
- 9- أمين السيد أحمد لطفي ، إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية الإبراهيمية، مصر 2008.
- 10- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة و الجباية، الصفحات الزرقاء للنشر ، الجزائر 2011،
- 11- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر، الأردن 2009.
- 12- حامد طلبة ابو هيبية، أصول المراجعة ، زمزم للنشر و التوزيع، الأردن 2011.
- 13- حسين القاضي- مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الاردن 2008.
- 14- حسين علي مشرقي، نظرية القرارات الإدارية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الاردن، 1997
- 15- حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، (بدون دار نشر)، الجزائر، 2011.
- 16- حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة، دار الحامد للنشر و التوزيع، الاردن ، 2007.

- 17- خالد الخطيب، خليلي الرفاعي، علم تدقيق الحسابات ، دار المستقبل/ دار البداية للنشر، الأردن 2009.
- 18- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية ، إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2008
- 19- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الاول عرض القوائم المالية، الدار الجامعية للنشر، مصر 2003.
- 20- عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن ، 1998.
- 21- عبد الوهاب رميدي- علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، دار هومة للنشر الجزائر 2011.
- 22- عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة ، الدار الجامعية ، الجزء الخامس، مصر 2009.
- 23- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية 2006.
- 24- سليم ابراهيم الحسنية، نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الاردن، 1998.
- 25- شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية للنشر، الجزء الأول ، الجزائر 2008
- 26- مؤيد راضي خنفر، تحليل القوائم المالية، دار الميسر للنشر و التوزيع، ط2، الاردن، 2009
- 27- محمد ابو نصار- جمعة حميدات ، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية الأردن 2009.
- 28- محمد ابو نصار- جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر ط3، الأردن 2012.
- 29- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثالثة، 2006.
- 30- محمد السيد سرايا، اصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2007.
- 31- محمد المبروك ابو زيد، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية، إيراك للطباعة و النشر ، مصر 2005،

- 32- محمد بوتين، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء للنشر، الجزائر، 2008.
- 33- مصطفى عيسى خضير، المراجعة المفاهيم و المعايير و الإجراءات ، مطابع جامعة الملك سعود، الطبعة الثانية، السعودية 1996.
- 34- نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية ، دار صفاء للنشر، الأردن 2009.
- 35- هادي التميمي ، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية ، دار وائل للنشر ، الأردن ، الطبعة الثالثة 2006.
- 36- وليام توماس، امرسون هناي، تعريب و مراجعة أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد ، دار المريخ السعودية 1997.
- 37- يوسف محمود جربوع، المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع الأردن، 2002.
- 38- Azzouz Elhamma, comprendre les normses comptables internationales au maroc, EDGL print edition ,Maroc ,2012,p 31.

II. المذكرات و الأطروحات

- 1- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ، مذكرة ماجستي، جامعة باتنة ، الجزائر 2009.
- 2- رفيق بن عيسى ، التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية و معايير التقارير الدولية، مذكرة ماجستير ، جامعة المدية، الجزائر 2010.
- 3- زينب بوقابة ،التدقيق الخارجي و تأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الإقتصادية ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2011.
- 4- صلاح حواس ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) و أثره على مهنة التدقيق ، أطروحة دكتوراه ،جامعة الجزائر، الجزائر، 2008
- 5- عبد الكريم شناي ، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير ، جامعة باتنة، الجزائر ، 2009.
- 6- عبد الكريم محمد سلمان النجار،مدى دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية،بحث تطبيقي لنيل شهادة المحاسبة القانونية ، العراق 2012،

- 7- عمر شريقي ، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة سطيف ، 2013
- 8- كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد ، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر ، الجزائر 2010.
- 9- محمد بوركايب عبد الماجد، مراجعة الحسابات في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، مذكرة ماجستير ، جامعة المدية ، الجزائر 2009.
- 10- محمود الحسن زعرب، العوامل المؤثرة في استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق ، مذكرة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2010.
- 11- منصور فيحان دعسان المطيري، مدى التزام البنوك الكويتية في تطبيق معايير القيمة العادلة على الموجودات و المطلوبات المالية ، مذكرة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن 2011

III. المقالات و المجلات

- 1- جميل حسن النجار، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية و ملائمة معلومات القوائم المالية ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 09، العدد 3 ، 2013
- 2- عزة الأزهر، تقارير مراجعة القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة، جامعة البليدة ، 2011.
- 3- سمير عماري - ديلمي عمر، دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية، مداخل، الملتقى الوطني تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية ، الجزائر، 2013
- 4- شعيب شنوف ، زاوي أسماء، دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الإقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ، الجزائر 2009
- 5- منور أوسري - مجبر محمد، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على القوائم المالية، ملتقى دولي بعنوان النظم المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب بالوادي، الجزائر 2010

6- نور الدين قايد أحمد و آخرون، تأهيل مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواصلة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، الجزائر 2013

IV. القوانين و الأوامر

1- الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31/12/1969 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، 1969.

2- الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، 25/03/2009.

3- المرسوم التنفيذي رقم 10-01 المؤرخ في 29/07/2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010.

4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07 ، 2/02/2011.

5- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 26/05/2011 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، 2011

V. المواقع الإلكترونية

1- مدونة ايمن عبد الله محمد ابو بكر ، العينات لأغراض المراجعة،
<http://ay83m.wordpress.com/2012>

2- شبكة المحاسبين العرب ، موضوع حول مسؤوليات المدقق،
<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=2187>

3- مأمون حمدان، مقدمة عن المعايير المحاسبية الدولية، كلية الإقتصاد قسم المحاسبة ، سوريا ،
2008

www.kantakji.com/media/2965/hi.doc

4- <http://www.ifrs.org/>

5- <http://www.iasplus.com>

الخلاصة

- قائمة معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)
- الجريدة الرسمية العدد 19 / 25 مارس 2009 (جداول القوائم المالية فقط).
- قانون رقم 10-01 (الجريدة الرسمية العدد 42/2010).
- مراسيم تنفيذية (الجريدة الرسمية العدد 07/2011).
- مرسوم تنفيذي رقم 11-202 (الجريدة الرسمية العدد 30/2011) .
- الإستبيان.

قائمة معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)

رقم المعيار	عنوان المعيار	تاريخ أول إصدار	تاريخ أول تطبيق	تاريخ الإلغاء الكلي	المعيار المعوض للمعيار الملغى
IAS1	عرض البيانات المالية	1975	1975-1-1		
IAS2	المخزون	1975	1976-1-1		
IAS3	القوائم المالية الموحدة	1976	1977-1-1	1990-1-1	IAS28 و IAS27
IAS4	محاسبة الإهلاك	1976	1977-1-1	1999-7-1	IAS16 و IAS38
IAS5	المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية	1976	1977-1-1	1998-7-1	IAS1
IAS6	المعالجة المحاسبية لتغير الأسعار	1977	1978-1-1	1983-1-1	IAS15
IAS7	بيان التدفق النقدي	1977	1979-1-1		
IAS8	السياسات المحاسبية و التغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء	1978	1979-1-1		
IAS9	تكاليف البحث و التطوير	1978	1980-1-1	1999-7-1	IAS38
IAS10	الأحداث بعد تاريخ الميزانية العامة .	1978	1980-1-1		
IAS11	عقود الإنشاء	1979	1980-1-1		
IAS12	ضرائب الدخل	1979	1981-1-1		
IAS13	عرض الأصول المتداولة و الخصوم المتداولة	1979	1981-1-1	1998-7-1	IAS1
IAS14	تقديم التقارير حول القطاعات	1981	1983-1-1	2009-1-1	IFRS8
IAS15	المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار	1981	1983-1-1	2005-1-1	/
IAS16	الممتلكات و المصانع و المعدات	1982	1983-1-1		
IAS17	عقود الإيجار	1982	1984-1-1		
IAS18	الإيراد	1982	1984-1-1		
IAS19	منافع الموظفين	1983	1985-1-1		
IAS20	محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية	1983	1984-1-1		
IAS21	آثار التغيرات في أسعار صرف	1983	1985-1-1		

				العملات الأجنبية	
IFRS3	2004-4-1	1985-1-1	1983	إندماج الأعمال	IAS22
		1986-1-1	1984	تكاليف الإقتراض	IAS23
		1986-1-1	1984	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	IAS24
IAS40 و IAS39	2001-1-1	1987-1-1	1986	محاسبة الإستثمارات	IAS25
		1988-1-1	1987	المحاسبة و التقرير عن برامج منافع التقاعد	IAS26
		1990-1-1	1989	البيانات المالية الموحدة و المنفصلة	IAS27
		1990-1-1	1989	المحاسبة و الإستثمارات في المنشآت الزميلة	IAS28
		1990-1-1	1989	التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع	IAS29
IFRS7	2007-1-1	1991-1-1	1990	الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك و المؤسسات المالية المشابهة	IAS30
IFRS12 و IFRS11	2013-1-1	1992-1-1	1990	الحصص في المشاريع المشاركة	IAS31
		1992-1-1	1995	الأدوات المالية: الإفصاح و العرض	IAS32
		1996-1-1	1997	حصة السهم من الأرباح	IAS33
		1999-1-1	1998	التقارير المالية المرحلية	IAS34
IFRS5	2005-1-1	1999-7-1	1998	العمليات المتوقفة	IAS35
		1999-7-1	1998	إنخفاض قيمة الأصول	IAS36
		1999-7-1	1998	المخصصات و الإلتزاماتو الأصول المحتملة	IAS37
		1999-7-1	1998	الأصول غير الملموسة	IAS38
		2001-1-1	1998	الأدوات المالية: الإعتراف و القياس	IAS39
		2001-1-1	2000	الإستثمارات العقارية	IAS40
		2003-1-1	2000	الزراعة	IAS41
		2004-1-1	2003	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	IFRS1
		2005-1-1	2004	الدفع على أساس لأسهم	IFRS2

		2004-4-1	2004	إندماج الأعمال	IFRS3
		2005-1-1	2004	عقود التأمين	IFRS4
		2005-1-1	2004	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع و العمليات المتوقفة	IFRS5
		2006-1-1	2004	إستكشاف و تقييم الموارد الطبيعية	IFRS6
		2007-1-1	2005	الأدوات المالية: الإفصاحات	IFRS7
		2009-1-1	2006	القطاعات التشغيلية	IFRS8
		2015-1-1	2009	الأدوات المالية	IFRS9
		2013-1-1	2011	القوائم المالية الموحدة	IFRS10
		2013-1-1	2011	ترتيبات مشتركة	IFRS11
		2013-1-1	2011	الحصص في الكيانات الأخرى	IFRS12
		2013-1-1	2011	قياس القيمة العادلة	IFRS13
		2017	2014	الحسابات المؤجلة	IFRS14
		2017	2014	الإيرادات المتأتية من عقود الزبائن	IFRS15

من إعداد الطالبة بالإعتماد على المصادر التالية :

- <http://www.ifrs.org/>
- <http://www.iasplus.com>



الجمهورية الجزائرية
الديمقراطية الشعبية

الجريدة الرسمية

اتفاقات دولية ، قوانين ، مراسيم
قرارات وآراء ، مقررات ، منشور ، إعلانات وبلاغات

الإدارة والتحرير الامانة العامة للحكومة WWW.JORADP.DZ الطبع والاشتراك المطبعة الرسمية	الجزائر تونس المغرب ليبيا موريطانيا	بلدان خارج دول المغرب العربي	الاشتراك سنوي
حي البساتين، بئر مراد رايس، ص.ب 376 - الجزائر - محطة	سنة	سنة	النسخة الاصلية
الهاتف : 021.54.35.06 إلى 09	2675,00 د.ج	1070,00 د.ج	النسخة الاصلية وترجمتها
021.65.64.63	5350,00 د.ج	2140,00 د.ج	النسخة الاصلية وترجمتها
021.54.35.12 الفاكس	تزداد عليها	نفقات الإرسال	
ح.ج.ب 3200-50 الجزائر			
Télex : 65 180 IMPOF DZ			
بنك الفلاحة والتنمية الريفية 060.300.0007 68 KG			
حساب العملة الأجنبية للمشاركين خارج الوطن			
بنك الفلاحة والتنمية الريفية 060.320.0600.12			

ثمن النسخة الأصلية 13,50 د.ج
ثمن النسخة الأصلية وترجمتها 27,00 د.ج
ثمن العدد الصادر في السنين السابقة : حسب التسعيرة.
وتسلّم الفهارس مجاناً للمشاركين.
المطلوب إرفاق لفيفة إرسال الجريدة الأخيرة سواء لتجديد الاشتراكات أو للاحتجاج أو لتغيير العنوان.
ثمن النشر على أساس 60,00 د.ج للسّطر.

فهرس

قوانين

قانون رقم 10 - 01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد 4

مراسيم تنظيمية

- مرسوم رئاسي رقم 10 - 171 مؤرخ في 24 رجب عام 1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010، يتضمن إحداث باب وتحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير مصالح الوزير الأول 13
- مرسوم رئاسي رقم 10 - 172 مؤرخ في 24 رجب عام 1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010، يتضمن إحداث باب وتحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير وزارة الداخلية والجماعات المحلية 14
- مرسوم رئاسي رقم 10 - 173 مؤرخ في 24 رجب عام 1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010، يتضمن إحداث باب وتحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير وزارة الشؤون الدينية والأوقاف 14
- مرسوم رئاسي رقم 10 - 174 مؤرخ في 24 رجب عام 1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010، يتضمن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير وزارة الشؤون الدينية والأوقاف 15
- مرسوم رئاسي رقم 10 - 175 مؤرخ في 24 رجب عام 1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010، يتضمن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير وزارة المجاهدين 16
- مرسوم رئاسي رقم 10 - 176 مؤرخ في 24 رجب عام 1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010، يتضمن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير وزارة الفلاحة والتنمية الريفية 16
- مرسوم رئاسي رقم 10 - 177 مؤرخ في 24 رجب عام 1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010، يتضمن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير وزارة العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي 17

قرارات، مقررات، آراء

مصالح الوزير الأول

- قرار مؤرخ في 25 جمادى الأولى عام 1431 الموافق 10 مايو سنة 2010، يتضمن تفويض الإمضاء إلى نائبة مدير الموارد البشرية 19

وزارة الدفاع الوطني

- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 2 رجب عام 1431 الموافق 15 يونيو سنة 2010، يتضمن تعيين ذوي الرتب في الدرك الوطني ورجال الدرك بصفة ضباط للشرطة القضائية 20

وزارة المالية

- قرار مؤرخ في 16 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 30 مايو سنة 2010، يعدل القرار المؤرخ في 29 ذي الحجة عام 1429 الموافق 27 ديسمبر سنة 2008 والمتضمن تعيين أعضاء اللجنة الوطنية لصفقات الأشغال 20
- قرار مؤرخ في 16 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 30 مايو سنة 2010، يعدل القرار المؤرخ في 29 ذي الحجة عام 1429 الموافق 27 ديسمبر سنة 2008 والمتضمن تعيين أعضاء اللجنة الوطنية لصفقات اللوازم والدراسات والخدمات 20

فهرس (تابع)

وزارة التهيئة العمرانية والبيئة

- قرار مؤرخ في 23 ربيع الأول عام 1431 الموافق 9 مارس سنة 2010، يتضمن تعيين أعضاء اللجنة الوزارية المشتركة للمساحات الخضراء..... 21
- قرار مؤرخ في 23 ربيع الأول عام 1431 الموافق 9 مارس سنة 2010، يتضمن تعيين أعضاء لجنة التحكيم للجائزة الوطنية للمدينة الخضراء..... 21

وزارة الأشغال العمومية

- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1431 الموافق 4 مارس سنة 2010، يتعلق بتصنيف طريقتين بلديين ضمن صنف الطرق الولائية في ولاية سطيف..... 22
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1431 الموافق 4 مارس سنة 2010، يتعلق بتصنيف طريق بلدي ضمن صنف الطرق الولائية في ولاية الطارف..... 22

وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار

- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 ربيع الأول عام 1431 الموافق 21 فبراير سنة 2010، يحدد عدد المناصب العليا للعمال المهنيين وسائقي السيارات والحجاب بعنوان الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار..... 23

وزارة العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي

- قرار مؤرخ في 6 ربيع الثاني عام 1431 الموافق 22 مارس سنة 2010، يعدل القرار المؤرخ في أول ربيع الأول عام 1430 الموافق 26 فبراير سنة 2009 والمتضمن تعيين أعضاء اللجنة الوطنية للطعن المسبق المؤهلة ضمن الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي الخاص بغير الأجراء..... 24

قوانين

قانون رقم 10 - 01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

إنّ رئيس الجمهورية،

- بناء على الدستور، لاسيّما المواد 119 و 120 و 122 - 9 و 126 منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 66 - 155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الأمر رقم 75 - 58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الأمر رقم 75 - 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،

- وبمقتضى الأمر رقم 03 - 11 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1420 الموافق 26 غشت سنة 2003 والمتعلق بالنقد والقرض،

- وبمقتضى القانون رقم 05 - 01 المؤرخ في 27 ذي الحجة عام 1425 الموافق 6 فبراير سنة 2005 والمتعلق بالوقاية من تبويض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهم،

- وبمقتضى القانون رقم 06 - 01 المؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق 20 فبراير سنة 2006 والمتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته،

- وبمقتضى القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،

- وبمقتضى القانون رقم 08 - 09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية،

- وبعد رأي مجلس الدولة،

- وبعد مصادقة البرلمان،

يصدر القانون الآتي نصه :

الفصل الأول

أحكام عامة

المادة الأولى : يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المادة 2 : يمكن أي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون.

المادة 3 : يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

المادة 4 : ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

يضم المجلس ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل.

تحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم.

المادة 5 : تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية :

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية،

- لجنة الاعتماد،

- لجنة التكوين،

- لجنة الانضباط والتحكيم،

- لجنة مراقبة النوعية.

تحدد تشكيلة هذه اللجان وصلاحياتها عن طريق التنظيم.

المادة 6 : يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية :

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول.

الفصل الثاني

أحكام مشتركة لمن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

المادة 7 : لا يمكن أي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية.

تحدد شروط وكيفيات الاعتماد عن طريق التنظيم.

المادة 8 : لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية :

- 1 - أن يكون جزائري الجنسية،
- 2 - أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي :

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

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

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

- 3 - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،
- 4 - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،

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

6 - أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 أعلاه.

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين أ وب أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند ج أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

المادة 9 : ترسل، عن طريق رسالة موصى عليها أو تودع مقابل وصل استلام، طلبات الاعتماد بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد إلى المجلس الوطني للمحاسبة.

يقدر المجلس الوطني للمحاسبة الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح يطلب اعتماده في صنف مهني و/ أو الصنف المهني الآخر.

يدرس المجلس الوطني للمحاسبة طلب الاعتماد ويتحقق لا سيما من مطابقته للأحكام المنصوص عليها في المادتين 7 و8 من هذا القانون.

يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو رفض مغل للطلب في أجل أربعة (4) أشهر. وفي حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول.

يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في أول يناير من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية.

المادة 10 : لا يمكن أيّ خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص.

المادة 11 : يمارس الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد نشاطهم في كامل الإقليم الوطني.

المادة 12 : يسند لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع .

يجب أن يكون المكتب خاضعا لشروط ومقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم.

يمكن الوزير المكلف بالمالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة.

المادة 13 : يمكن أن يعين الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بصفة محافظي حصص طبقا لأحكام القانون التجاري، وخبراء قضائيين طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية.

الفصل الثالث

المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

المادة 14 : ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

يسير كلا من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون.

كما يمكن إنشاء مجالس جهوية.

تحدد تشكيلة المجالس المذكورة أعلاه وصلاحياتها وقواعد تسييرها عن طريق التنظيم.

المادة 15 : مع مراعاة أحكام المادتين 4 و5 أعلاه، يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي :

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها،
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم،
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها،
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها،
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة ،
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

المادة 16 : يعمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين في هذا الشأن، لدى كل مجلس من المجالس المذكورة في المادة 14 أعلاه، ممثلا عنه، تحدد رتبته وصلاحياته عن طريق التنظيم.

المادة 17 : تساهم المجالس المذكورة في المادة 14 أعلاه، في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن. كما تمثل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

الفصل الرابع

ممارسة مهنة الخبير المحاسب

المادة 18 : يعد خبيرا محاسبا، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

ويؤهل، مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون، لممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.

المادة 19 : يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات. ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

المادة 20 : مهمة الخبير المحاسب هي أساسا مهمة ظرفية أو مؤقتة.

يتعين على الخبير المحاسب أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

المادة 21 : تحدد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير.

ولا يمكن احتساب هذه الأتعاب، بأي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

الفصل الخامس

ممارسة مهنة محافظ الحسابات

المادة 22 : يعد محافظ حسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

المادة 23 : يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية :
- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات،

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص،

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

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

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

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

المادة 24 : عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

المادة 25 : يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد :

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

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء،

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة،

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات،

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية،

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية،

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

تحدد معايير التقرير وأشكال وأجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

المادة 26 : تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.

تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

المادة 27 : تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.

المادة 28 : عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها.

المادة 29 : عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون.

تحدد ممارسة هذه المهمة عن طريق التنظيم.

المادة 30 : يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما.

المادة 31 : يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.

ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

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

المادة 33 : يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيللة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

المادة 34 : يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

المادة 35 : مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.

المادة 36 : يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

المادة 37 : تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته .

ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

المادة 38 : يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية. ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

المادة 39 : لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات.

المادة 40 : يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

الفصل السادس

ممارسة مهنة المحاسب المعتمد

المادة 41 : يعد محاسباً معتمداً في مفهوم هذا القانون، المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.

المادة 42 : يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه، الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها.

تعد وتبقى الحسابات والموازنات والسجلات المحاسبية وكذا جميع الوثائق المتعلقة بها التي يتكلف بها المحاسب المعتمد، ملكية الزبون.

المادة 43 : يمكن المحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجباية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.

الأعضاء في المنظمة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محاسب معتمد ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال.

تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة "شركات محاسبة".

المادة 50 : طبقا لأحكام المواد 47 و48 و49 من هذا القانون، يشترط في الثلث (3/1) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

المادة 51 : للحصول على الاعتماد، يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، زيادة على ذلك أن تتوفر فيها الشروط الآتية :

1 - أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد ،

2 - أن يديرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط،

3 - أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف،

4 - أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة،

5 - أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية. غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظ الحسابات، يمكن المجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

المادة 52 : عندما يختار الخبراء المحاسبون أو محافظو الحسابات أو المحاسبون المعتمدون شكل الشركة المدنية، فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصنف الوطني والغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية. إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون والاقتصاديون أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي يساهم، نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول في حدود ربع (4/1) الشركاء، شريطة أن يكونوا جزائري الجنسية.

كما يمكنه أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية.

المادة 44 : يمكن الزبون أن يلتبس من المحاسب المعتمد القيام بمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

المادة 45 : تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته، في إطار عقد تقديم خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعة تحت التصرف وشروط تسليم الوثائق.

ولا يمكن احتسابها في جميع الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة المعنية.

الفصل السابع

شركات الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات والمحاسبة

المادة 46 : طبقا لأحكام المادة 12 أعلاه، يمكن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.

المادة 47 : تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة في المادة 46 أعلاه، لممارسة مهنة الخبير المحاسب عندما يشكل أعضاء المصنف المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين، ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال.

تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة "شركات الخبرة المحاسبية".

المادة 48 : تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة في المادة 46 أعلاه، لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي حسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال.

تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة "شركات محافظات الحسابات".

المادة 49 : تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة في المادة 46 أعلاه، لممارسة مهنة محاسب معتمد عندما يشكل

المادة 53 : لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات المذكورة في المادتين 46 و 52 أعلاه، إلا من بين المهنيين المسجلين في الجدول .

المادة 54 : لا يمكن أن تعين الأجهزة المسيرة المذكورة في المادة 53 أعلاه، في أكثر من شركة أو تجمع.

المادة 55 : يمكن أن تنشأ في الشكل القانوني المنصوص عليه، كل مؤسسة عمومية اقتصادية هدفها الاجتماعي ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد في ظل احترام أحكام هذا القانون، شريطة أن يكون المستخدمون المتدخلون الموقعون على العقود والوثائق التي لها حجية في نظر القانون، مسجلين في جدول المصنف أو الغرفة أو المنظمة في أصنافهم الخاصة.

المادة 56 : لا يحق للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الشركاء في إطار الشركات والتجمعات المذكورة في المادة 46 أعلاه، أن ينفذوا باسمهم الخاص مهام أو عهدة يكونون قد كلفوا بها جراء تسجيلهم في الجدول.

ينبغي أن توكل هذه المهام أو العهدة وجوبا إلى الشركات أو التجمعات.

المادة 57 : تنجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أية أسماء مستعارة.

يجب عليهم مراعاة الأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم مهنتهم وكذا النظام الداخلي للمصنف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية.

المادة 58 : تشمل حقوق وواجبات أعضاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وأعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وأعضاء المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة ما عدا حق التصويت وحق الترشيح.

الفصل الثامن

مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

المادة 59 : يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

المادة 60 : يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.

المادة 61 : يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

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

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معارضة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

المادة 62 : يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

المادة 63 : يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

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

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

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

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

الفصل التاسع

حالات التنافي والموانع

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

أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

توسع نفس حالات التنافي والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و 65 أعلاه إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.

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

المادة 68 : إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات.

المادة 69 : إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد أعلاه، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه. وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

المادة 70 : يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية.

كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة.

المادة 71 : يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات.

ويخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المتربصون وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47 و 48 و 49 و 52 من هذا القانون.

- كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية،

- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني،

- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 أعلاه،

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

- كل عهدة برلمانية،

- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهده.

يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقا لأحكام المادة 76 أدناه.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و 52 من هذا القانون.

المادة 65 : يمنع محافظ الحسابات من :

- القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة،

- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين،

- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير،

- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها،

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها،

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

المادة 66 : زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصًا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين

إفلاسها، يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس مجلس المصنف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية أو رئيس مجلس المنظمة الوطنية، مهنيًا مؤهلاً لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع.

ويخضع المهني المعين لحالات التنافي والموانع المنصوص عليها في هذا القانون.

المادة 77 : يعتبر خبيراً محاسباً متربصاً أو محافظاً متربصاً للحسابات أو محاسباً متربصاً في مفهوم هذا القانون، المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة للقيام بتربص مهني طبقاً للشروط المحددة عن طريق التنظيم.

لا يعتبر الخبير المحاسب المتربص ومحافظ الحسابات المتربص والمحاسب المتربص أعضاء في المصنف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية، إلا أنهم يخضعون للتوجيه والرقابة التأديبية.

المادة 78 : يلزم الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الممارسون لمهامهم باستقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، بالتعاون مع المصنف الوطني والغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية.

ويلزم الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون بمنح أجره للمتربصين الذين يتكفلون بهم حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم.

يترتب على رفض التأطير غير المبرر عقوبة تأديبية تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم المذكورة في المادة 5 أعلاه.

المادة 79 : تنظم بصفة انتقالية امتحانات للخبراء المحاسبين المتربصين الذين استكملوا تربصهم والحاصلين على شهادة نهاية التربص في فترة أقصاها سنتان (2).

تحدد شروط وكيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

الفصل الحادي عشر

أحكام انتقالية

المادة 80 : تحل لجنة خاصة متساوية الأعضاء محل مجلس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي

المادة 72 : لا يتقيد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالسرة المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون ولا سيما :

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين،
- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة،
- بناء على إرادة موكلهم،

- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 5 أعلاه.

المادة 73 : يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج.

وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة.

المادة 74 : يعد ممارسة غير شرعية لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون.

ويعد كذلك ممارسة غير شرعية لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات.

الباب العاشر

أحكام مختلفة

المادة 75 : يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم.

يضمن عقد التأمين الذي يكتتبه المصنف الوطني والغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية، النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون وغير المشمولة بعقد تأمين.

المادة 76 : في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر

للتشريع والتنظيم المعمول بهما في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين عند تاريخ نشر هذا القانون، معتمدين تلقائياً ومسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و/أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و/أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

المادة 83 : مع مراعاة أحكام المادة 81 أعلاه، تلغى جميع الأحكام المخالفة لهذا القانون، لا سيما القانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المادة 84 : ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010.

مبد العزيز بوتفليقة

الحسابات والمحاسبين المعتمدين عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية، لتحضير انتخابات المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، في أجل أقصاه ثلاثة (3) أشهر.
لا يقل تمثيل أية مهنة في اللجنة الخاصة عن عضوين (2).

تحدد تشكيلة اللجنة الخاصة وصلاحياتها عن طريق التنظيم.

المادة 81 : تبقى أحكام القانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والنصوص اللاحقة به والمتعلقة بشروط الالتحاق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، سارية المفعول إلى غاية نشر النصوص التطبيقية لهذا القانون، في أجل لا يتعدى ستة (6) أشهر.

الفصل الثاني عشر

أحكام نهائية

المادة 82 : يعتبر الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسجلون طبقاً

مراسيم تنظيمية

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 9 صفر عام 1431 الموافق 25 يناير سنة 2010 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لميزانية التكاليف المشتركة من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2010،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 10 - 41 المؤرخ في 9 صفر عام 1431 الموافق 25 يناير سنة 2010 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة للوزير الأول من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2010،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : يحدث في جدول ميزانية تسيير مصالح الوزير الأول، باب رقمه 37 - 12 وعنوانه "مصاريف نقل الفريق الوطني لكرة القدم ومناصريه (الخرطوم - لواندا - جوانسبورغ)".

المادة 2 : يلغى من ميزانية سنة 2010 اعتماد قدره مليار وخمسة وأربعون مليوناً وسبعمائة

مرسوم رئاسي رقم 10 - 171 مؤرخ في 24 رجب عام 1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010، يتضمن إحداث باب وتحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير مصالح الوزير الأول.

إن رئيس الجمهورية،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 77 - 8 و 125 (الفقرة الأولى) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 09 - 09 المؤرخ في 13 محرم عام 1431 الموافق 30 ديسمبر سنة 2009 والمتضمن قانون المالية لسنة 2010،

يرسم ما يأتي :**المادة الأولى :** يحدث في جدول ميزانية تسيير

وزارة الداخلية والجماعات المحلية، الفرع الأول - الإدارة العامة - باب رقمه 37-17 وعنوانه "المصالح اللامركزية التابعة للدولة - مساعدات للعائلات الرحل بولايات أدرار وتامنغست وتيندوف وإيليزي".

المادة 2 : يلغى من ميزانية سنة 2010 اعتماد

قدره مائتان وثلاثة وعشرون مليوناً وثمانمائة ألف دينار (223.800.000 دج) مقيّد في ميزانية التكاليف المشتركة وفي الباب رقم 37 - 91 "نفقات محتملة - احتياطي مجمع".

المادة 3 : يخصص لميزانية سنة 2010 اعتماد

قدره مائتان وثلاثة وعشرون مليوناً وثمانمائة ألف دينار (223.800.000 دج) يقيّد في ميزانية تسيير وزارة الداخلية والجماعات المحلية، الفرع الأول - الإدارة العامة وفي الباب رقم 37 - 17 "المصالح اللامركزية التابعة للدولة - مساعدات للعائلات الرحل بولايات أدرار وتامنغست وتيندوف وإيليزي".

المادة 4 : يكلف وزير المالية ووزير الداخلية

والجماعات المحلية، كلّ فيما يخصّه، بتنفيذ هذا المرسوم الذي ينشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حررّ بالجزائر في 24 رجب عام 1431 الموافق 7

يوليو سنة 2010.

مبد العزيز بوتفليقة**مرسوم رئاسي رقم 10 - 173 مؤرّخ في 24 رجب عام**

1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010، يتضمن إحداث

باب وتحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير وزارة

الشؤون الدينية والأوقاف.

إنّ رئيس الجمهورية،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيّما المادّتان 77 - 8

و125 (الفقرة الأولى) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 84 - 17 المؤرّخ في 8

شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلّق

بقوانين المالية، المعدّل والمتّم،

وتسعة وسبعون ألف دينار (1.045.779.000 دج) مقيّد في ميزانية التكاليف المشتركة وفي الباب رقم 37 - 91 "نفقات محتملة - احتياطي مجمع".

المادة 3 : يخصص لميزانية سنة 2010 اعتماد

قدره مليار وخمسة وأربعون مليوناً وسبعمائة وتسعة وسبعون ألف دينار (1.045.779.000 دج) يقيّد في ميزانية تسيير مصالح الوزير الأول وفي الباب رقم 37-12 "مصاريف نقل الفريق الوطني لكرة القدم ومناصريه (الخرطوم - لواندا - جوانسبورغ)".

المادة 4 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية

للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حررّ بالجزائر في 24 رجب عام 1431 الموافق 7

يوليو سنة 2010.

مبد العزيز بوتفليقة**مرسوم رئاسي رقم 10 - 172 مؤرّخ في 24 رجب عام**

1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010، يتضمن إحداث

باب وتحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير وزارة

الداخلية والجماعات المحلية.

إنّ رئيس الجمهورية،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيّما المادّتان 77 - 8

و125 (الفقرة الأولى) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 84 - 17 المؤرّخ في 8

شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلّق

بقوانين المالية، المعدّل والمتّم،

- وبمقتضى القانون رقم 09 - 09 المؤرّخ في 13

محرم عام 1431 الموافق 30 ديسمبر سنة 2009

والمتضمن قانون المالية لسنة 2010،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرّخ في 9 صفر

عام 1431 الموافق 25 يناير سنة 2010 والمتضمن توزيع

الاعتمادات المخصصة لميزانية التكاليف المشتركة من

ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2010،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 10 - 42

المؤرّخ في 9 صفر عام 1431 الموافق 25 يناير سنة 2010

والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لوزير الدولة

وزير الداخلية والجماعات المحلية من ميزانية التسيير

بموجب قانون المالية لسنة 2010،

مرسوم رئاسي رقم 10 - 174 مؤرخ في 24 رجب عام 1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010، يتضمن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير وزارة الشؤون الدينية والأوقاف.

إن رئيس الجمهورية،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 77 - 8 و 125 (الفقرة الأولى) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 09 - 09 المؤرخ في 13 محرم عام 1431 الموافق 30 ديسمبر سنة 2009 والمتضمن قانون المالية لسنة 2010،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 9 صفر عام 1431 الموافق 25 يناير سنة 2010 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لميزانية التكاليف المشتركة من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2010،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 10 - 49 المؤرخ في 9 صفر عام 1431 الموافق 25 يناير سنة 2010 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لوزير الشؤون الدينية والأوقاف من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2010،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : يلغى من ميزانية سنة 2010 اعتماد قدره ستون مليون دينار (60.000.000 دج) مقيد في ميزانية التكاليف المشتركة وفي الباب رقم 37 - 91 "نفقات محتملة - احتياطي مجمع".

المادة 2 : يخصص لميزانية سنة 2010 اعتماد قدره ستة عشر مليون دينار (16.000.000 دج) يقيد في ميزانية تسيير وزارة الشؤون الدينية والأوقاف وفي الباب رقم 37 - 01 "الإدارة المركزية - المؤتمرات والملتقيات".

المادة 3 : يكلف وزير المالية ووزير الشؤون الدينية والأوقاف، كل فيما يخصه، بتنفيذ هذا المرسوم الذي ينشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .

حرر بالجزائر في 24 رجب عام 1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010.

مبد العزيز بوتفليقة

- وبمقتضى القانون رقم 09 - 09 المؤرخ في 13 محرم عام 1431 الموافق 30 ديسمبر سنة 2009 والمتضمن قانون المالية لسنة 2010،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 9 صفر عام 1431 الموافق 25 يناير سنة 2010 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لميزانية التكاليف المشتركة من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2010،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 10-49 المؤرخ في 9 صفر عام 1431 الموافق 25 يناير سنة 2010 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لوزير الشؤون الدينية والأوقاف من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2010،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : يحدث في جدول ميزانية تسيير وزارة الشؤون الدينية والأوقاف لسنة 2010، الفرع الأول، فرع وحيد، الفرع الجزئي الأول - المصالح المركزية، العنوان الرابع - التدخلات العمومية، القسم الرابع - النشاط الاقتصادي - التشجيعات والتدخلات، باب رقمه 44 - 02 وعنوانه "مساهمة الدولة للديوان الوطني للحج والعمرة".

المادة 2 : يلغى من ميزانية سنة 2010 اعتماد قدره ستون مليون دينار (60.000.000 دج) مقيد في ميزانية التكاليف المشتركة وفي الباب رقم 37 - 91 "نفقات محتملة - احتياطي مجمع".

المادة 3 : يخصص لميزانية سنة 2010 اعتماد قدره ستون مليون دينار (60.000.000 دج) يقيد في ميزانية تسيير وزارة الشؤون الدينية والأوقاف وفي الباب رقم 44 - 02 "مساهمة الدولة للديوان الوطني للحج والعمرة".

المادة 4 : يكلف وزير المالية ووزير الشؤون الدينية والأوقاف، كل فيما يخصه، بتنفيذ هذا المرسوم الذي ينشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 24 رجب عام 1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010.

مبد العزيز بوتفليقة

مرسوم رئاسي رقم 10 - 175 مؤرخ في 24 رجب عام 1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010، يتضمن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير وزارة المجاهدين.

إنّ رئيس الجمهورية،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيّما المادتان 77 - 8 و125 (الفقرة الأولى) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 09 - 09 المؤرخ في 13 محرم عام 1431 الموافق 30 ديسمبر سنة 2009 والمتضمن قانون المالية لسنة 2010،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 9 صفر عام 1431 الموافق 25 يناير سنة 2010 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لميزانية التكاليف المشتركة من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2010،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 10 - 50 المؤرخ في 9 صفر عام 1431 الموافق 25 يناير سنة 2010 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لوزير المجاهدين من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2010،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : يلغى من ميزانية سنة 2010 اعتماد قدره مليار وثمانمائة وخمسون مليون دينار (1.850.000.000 دج) مقيد في ميزانية التكاليف المشتركة وفي الباب رقم 37 - 91 "نفقات محتملة - احتياطي مجمع".

المادة 2 : يخصص لميزانية سنة 2010 اعتماد قدره مليار وثمانمائة وخمسون مليون دينار (1.850.000.000 دج) يقيد في ميزانية تسيير وزارة المجاهدين وفي الباب رقم 46 - 07 "التكميل التفاضلي للمعاش المقدم للمجاهدين".

المادة 3 : يكلّف وزير المالية ووزير المجاهدين، كلّ فيما يخصّه، بتنفيذ هذا المرسوم الذي ينشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حررّ بالجزائر في 24 رجب عام 1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010.

مبد العزيز بوتفليقة

مرسوم رئاسي رقم 10 - 176 مؤرخ في 24 رجب عام 1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010، يتضمن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير وزارة الفلاحة والتنمية الريفية.

إنّ رئيس الجمهورية،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيّما المادتان 77 - 8 و125 (الفقرة الأولى) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 09 - 09 المؤرخ في 13 محرم عام 1431 الموافق 30 ديسمبر سنة 2009 والمتضمن قانون المالية لسنة 2010،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 9 صفر عام 1431 الموافق 25 يناير سنة 2010 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لميزانية التكاليف المشتركة من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2010،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 10 - 54 المؤرخ في 9 صفر عام 1431 الموافق 25 يناير سنة 2010 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لوزير الفلاحة والتنمية الريفية من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2010،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : يلغى من ميزانية سنة 2010 اعتماد قدره تسعة وعشرون مليونا وخمسمائة ألف دينار (29.500.000 دج) مقيد في ميزانية التكاليف المشتركة وفي الباب رقم 37 - 91 "نفقات محتملة - احتياطي مجمع".

المادة 2 : يخصص لميزانية سنة 2010 اعتماد قدره تسعة وعشرون مليونا وخمسمائة ألف دينار (29.500.000 دج) يقيد في ميزانية تسيير وزارة الفلاحة والتنمية الريفية وفي الباب رقم 37 - 01 "الإدارة المركزية - المؤتمرات والملتقيات".

المادة 3 : يكلّف وزير المالية ووزير الفلاحة والتنمية الريفية، كلّ فيما يخصّه، بتنفيذ هذا المرسوم الذي ينشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حررّ بالجزائر في 24 رجب عام 1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010.

مبد العزيز بوتفليقة

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : يلغى من ميزانية سنة 2010

اعتماد قدره مليار وخمسمائة وخمسة وخمسون مليوناً وأربعة وستون ألف دينار (1.555.064.000 دج) مقيّد في ميزانية التكاليف المشتركة وفي الباب رقم 37 - 92 "احتياطي لرفع الأجر الوطني الأدنى المضمون".

المادة 2 : يخصص لميزانية سنة 2010 اعتماد

قدره مليار وخمسمائة وخمسة وخمسون مليوناً وأربعة وستون ألف دينار (1.555.064.000 دج) يقيّد في ميزانية تسيير وزارة العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي وفي الأبواب المبينة في الجدول الملحق بهذا المرسوم.

المادة 3 : يكلف وزير المالية ووزير العمل

والتشغيل والضمان الاجتماعي، كل فيما يخصه، بتنفيذ هذا المرسوم الذي ينشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 24 رجب عام 1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010.

مبد العزيز بوتفليقة

مرسوم رئاسي رقم 10 - 177 مؤرخ في 24 رجب عام 1431 الموافق 7 يوليو سنة 2010، يتضمن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير وزارة العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي.

إن رئيس الجمهورية،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 77 - 8 و125 (الفقرة الأولى) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 09 - 09 المؤرخ في 13 محرم عام 1431 الموافق 30 ديسمبر سنة 2009 والمتضمن قانون المالية لسنة 2010،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 9 صفر عام 1431 الموافق 25 يناير سنة 2010 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لميزانية التكاليف المشتركة من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2010،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 10 - 65 المؤرخ في 9 صفر عام 1431 الموافق 25 يناير سنة 2010 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لوزير العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2010،

الجدول الملحق

رقم الأبواب	العناوين	الاعتمادات المخصصة (دج)
08 - 46	وزارة العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي	
	الفرع الأول	
	الإدارة المركزية	
	الفرع الجزئي الأول	
	المصالح المركزية	
	العنوان الرابع	
	التدخلات العمومية	
	القسم السادس	
	النشاط الاجتماعي - المساعدة والتضامن	
	التكميلي التفاضلي لفائدة المعاشات الصغيرة.....	1.550.000.000
	مجموع القسم السادس	1.550.000.000
	مجموع العنوان الرابع	1.550.000.000
	مجموع الفرع الجزئي الأول	1.550.000.000

الجدول الملحق (تابع)

رقم الأبواب	العناوين	الامتدادات المخصصة (دج)
23 – 31	الفرع الجزئي الثاني المصالح اللامركزية للتشغيل العنوان الثالث وسائل المصالح القسم الأول الموظفون – مرتبات العمل	
	المصالح اللامركزية للتشغيل – المستخدمون المتعاقدون، الرواتب، منح ذات طابع عائلي واشتراكات الضمان الاجتماعي.....	1.266.000
	مجموع القسم الأول	1.266.000
	مجموع العنوان الثالث	1.266.000
	مجموع الفرع الجزئي الثاني	1.266.000
	مجموع الفرع الأول	1.551.266.000
23 – 31	الفرع الثاني المفتشية العامة للعمل الفرع الجزئي الأول المصالح المركزية العنوان الثالث وسائل المصالح القسم الأول الموظفون – مرتبات العمل	
	الإدارة المركزية للمفتشية العامة للعمل – المستخدمون المتعاقدون، الرواتب، منح ذات طابع عائلي واشتراكات الضمان الاجتماعي.....	85.000
	مجموع القسم الأول	85.000
	مجموع العنوان الثالث	85.000
	مجموع الفرع الجزئي الأول	85.000

الجدول الملحق (تابع)

رقم الأبواب	العناوين	الامتدادات المخصصة (دج)
31 - 13	الفرع الجزئي الثاني المصالح اللامركزية التابعة للدولة العنوان الثالث وسائل المصالح القسم الأول الموظفون - مرتبات العمل	
	المصالح اللامركزية التابعة للمفتشية العامة للعمل - المستخدمون المتعاقدون، الرواتب، منح ذات طابع عائلي واشتراكات الضمان الاجتماعي.....	3.713.000
	مجموع القسم الأول	3.713.000
	مجموع العنوان الثالث	3.713.000
	مجموع الفرع الجزئي الثاني	3.713.000
	مجموع الفرع الثاني	3.798.000
	مجموع الامتدادات المخصصة	1.555.064.000

قرارات، مقررات، آراء

مصالح الوزير الأول

قرار مؤرخ في 25 جمادى الأولى عام 1431 الموافق 10 مايو سنة 2010، يتضمن تفويض الإمضاء إلى نائبة مدير الموارد البشرية.

إن الوزير الأول،

- بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 09 - 128 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1430 الموافق 27 أبريل سنة 2009 والمتضمن تجديد مهام الوزير الأول،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 09 - 63 المؤرخ في 11 صفر عام 1430 الموافق 7 فبراير سنة 2009 والمتضمن مهام ديوان الوزير الأول وتنظيمه،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 09 - 64 المؤرخ في 11 صفر عام 1430 الموافق 7 فبراير سنة 2009 الذي يحدد صلاحيات مديرية إدارة الوسائل للوزير الأول وتنظيمها،

- وبعد الاطلاع على المرسوم الرئاسي المؤرخ في 16 ربيع الثاني عام 1431 الموافق أول أبريل سنة 2010 والمتضمن تعيين السيدة ليندة شيبان، نائبة مدير للموارد البشرية بمديرية إدارة الوسائل للوزير الأول،

يقرر ما يأتي :

المادة الأولى : يفوض إلى السيدة ليندة شيبان، نائبة مدير الموارد البشرية بمديرية إدارة الوسائل، الإمضاء في حدود صلاحياتها، باسم الوزير الأول على جميع الوثائق والمقررات باستثناء القرارات.

المادة 2 : ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 25 جمادى الأولى عام 1431 الموافق 10 مايو سنة 2010.

أحمد أويحيى

وزارة الدفاع الوطني

قرار وزاري مشترك مؤرخ في 2 رجب عام 1431 الموافق 15 يونيو سنة 2010، يتضمن تعيين ذوي الرتب في الدرك الوطني ورجال الدرك بصفة ضباط للشرطة القضائية.

إن وزير الدفاع الوطني،

ووزير العدل، حافظ الأختام،

- بمقتضى الأمر رقم 66 - 155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والمتمم، لا سيما المادة 15 (الفقرة 5) منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 66 - 167 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 الذي يحدد بموجبه تأليف وتسيير اللجنة المكلفة بامتحان المترشحين لمهام ضباط الشرطة القضائية،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 05 - 162 المؤرخ في 23 ربيع الأول عام 1426 الموافق 2 مايو سنة 2005 الذي يحدد مهام الوزير المنتدب لدى وزير الدفاع الوطني وصلاحياته،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 09 - 143 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1430 الموافق 27 أبريل سنة 2009 والمتضمن مهام الدرك الوطني وتنظيمه،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10 - 149 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 04 - 332 المؤرخ في 10 رمضان عام 1425 الموافق 24 أكتوبر سنة 2004 الذي يحدد صلاحيات وزير العدل، حافظ الأختام،

- وبمقتضى القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتعلق بامتحان القبول لضباط الشرطة القضائية، المعدل،

- وبعد الاطلاع على المحضر المؤرخ في أول أبريل سنة 2010 للجنة المكلفة بامتحان ذوي الرتب في الدرك الوطني ورجال الدرك المترشحين لمهام ضباط الشرطة القضائية،

يقرآن ما يأتي :

المادة الأولى : يعين بصفة ضباط للشرطة القضائية ذوو الرتب في الدرك الوطني ورجال الدرك وفق القائمة الاسمية الملحقة بأصل هذا القرار .

المادة 2 : ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 2 رجب عام 1431 الموافق 15 يونيو سنة 2010.

عن وزير الدفاع الوطني عن وزير العدل،
الوزير المنتدب حافظ الأختام
عبد المالك فنايكية الأمين العام
مسعود بوفرشة

وزارة المالية

قرار مؤرخ في 16 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 30 مايو سنة 2010، يعدل القرار المؤرخ في 29 ذي الحجة عام 1429 الموافق 27 ديسمبر سنة 2008 والمتضمن تعيين أعضاء اللجنة الوطنية لصفقات الأشغال.

بموجب قرار مؤرخ في 16 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 30 مايو سنة 2010، يعدل القرار المؤرخ في 29 ذي الحجة عام 1429 الموافق 27 ديسمبر سنة 2008 والمتضمن تعيين أعضاء اللجنة الوطنية لصفقات الأشغال، المعدل، كما يأتي :

... (بدون تغيير) ...

- السيد جعفر قليعي، عضو أساسي، ممثل وزير الموارد المائية خلفا للآنسة فضيلة حمداوي.

(الباقي بدون تغيير)

قرار مؤرخ في 16 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 30 مايو سنة 2010، يعدل القرار المؤرخ في 29 ذي الحجة عام 1429 الموافق 27 ديسمبر سنة 2008 والمتضمن تعيين أعضاء اللجنة الوطنية لصفقات اللوازم والدراسات والخدمات.

بموجب قرار مؤرخ في 16 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 30 مايو سنة 2010، يعدل القرار المؤرخ

- ندير حنيفي، ممثل الوزير المكلف بالبحث العلمي،
- فتيحة مجدوب، ممثلة الوزير المكلف بالعمران،
- عمار بوزنون، خبير في علم النباتات،
- عبد الرزاق زيريات، خبير في هندسة المناظر.



قرار مؤرخ في 23 ربيع الأول عام 1431 الموافق 9 مارس سنة 2010، يتضمن تعيين أعضاء لجنة التحكيم للجائزة الوطنية للمدينة الخضراء.

بموجب قرار مؤرخ في 23 ربيع الأول عام 1431 الموافق 9 مارس سنة 2010 يعين أعضاء لجنة تحكيم الجائزة الوطنية للمدينة الخضراء، تطبيقاً لأحكام المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 09 - 101 المؤرخ في 13 ربيع الأول عام 1430 الموافق 10 مارس سنة 2009 الذي يحدد تنظيم وكيفيات منح الجائزة الوطنية للمدينة الخضراء، السيدات والسادة :

- زوبير بن صبان، ممثل الوزير المكلف بالبيئة، رئيساً،
- عمر آيت واعراب، ممثل وزير الداخلية والجماعات المحلية،
- سمير صايبي، ممثل وزير المالية،
- رابع عبد الناصر، ممثل الوزير المكلف بالفلاحة،
- صليحة فرطاس، ممثلة الوزير المكلف بالغابات،
- عائشة عايش، ممثلة الوزير المكلف بالأشغال العمومية،
- محمد دحماني، ممثل الوزيرة المكلفة بالثقافة،
- عبد الرؤوف عباس، ممثل الوزير المكلف بالاتصال،
- سعيد صغور، ممثل الوزير المكلف بالبحث العلمي،
- عبد الحميد بن سراج، ممثل الوزير المكلف بالعمران،

في 29 ذي الحجة عام 1429 الموافق 27 ديسمبر سنة 2008 والمتضمن تعيين أعضاء اللجنة الوطنية لصفقات اللوازم والدراسات والخدمات، المعدل، كما يأتي :

... (بدون تغيير) ...

- السيد مراد كبيشي، عضو أساسي، ممثل وزير الموارد المائية خلفاً للسيد لزهر زهواني.

- السيد يزيد بوزرورة، عضو مستخلف، ممثل وزير الموارد المائية خلفاً للسيد مراد كبيشي.

(الباقي بدون تغيير).

وزارة التهيئة العمرانية والبيئة

قرار مؤرخ في 23 ربيع الأول عام 1431 الموافق 9 مارس سنة 2010، يتضمن تعيين أعضاء اللجنة الوزارية المشتركة للمساحات الخضراء.

بموجب قرار مؤرخ في 23 ربيع الأول عام 1431 الموافق 9 مارس سنة 2010 يعين أعضاء اللجنة الوزارية المشتركة للمساحات الخضراء، تطبيقاً لأحكام المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 09 - 115 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق 7 أبريل سنة 2009 الذي يحدد كيفية تنظيم اللجنة الوزارية المشتركة للمساحات الخضراء وعملها، السيدات والسادة :

- زوبير بن صبان، ممثل الوزير المكلف بالبيئة، رئيساً،
- عمر آيت واعراب، ممثل وزير الداخلية والجماعات المحلية،
- سمير صايبي، ممثل وزير المالية،
- سليم حاج عيسى، ممثل الوزير المكلف بالموارد المائية،
- رابع عبد الناصر، ممثل الوزير المكلف بالفلاحة،
- صليحة فرطاس، ممثلة الوزير المكلف بالغابات،
- عائشة عايش، ممثلة الوزير المكلف بالأشغال العمومية،
- محمد أمين قريبي، ممثل الوزير المكلف بالصحة،
- شانيز بورويس، ممثلة الوزيرة المكلفة بالثقافة،

1 - يصنف ويرقم الطريق البلدي رقم 70 الرابط بين الطريق الوطني رقم 75 (ن.ك 66 + 000) والشريحة، والبالغ طوله 6,000 كلم، كطريق ولائي رقم 6،

2 - يصنف ويرقم الطريق البلدي رقم 91 الرابط بين الشريحة والحدود الولائية مع ولاية بجاية مرورا بتييزي نتاقة وبويمان، والبالغ طوله 9,800 كلم، كطريق ولائي رقم 6.

تقع نقطة بدايته الكيلومترية (ن.ك 0 + 000) لجمل الطريق الولائي رقم 6 عند نقطة تقاطعه مع الطريق الوطني رقم 75 (ن.ك 66 + 000) ونقطة نهايته الكيلومترية (ن.ك 15 + 800) عند الحدود الولائية مع ولاية بجاية.

المادة 3 : ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 18 ربيع الأول عام 1431 الموافق 4 مارس سنة 2010.

وزير الأشغال العمومية **من وزير الدولة، وزير**
الداخلية والجماعات المحلية
الأمين العام
عمار غول **عبد القادر والي**

قرار وزاري مشترك مؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1431 الموافق 4 مارس سنة 2010، يتعلق بتصنيف طريق بلدي ضمن صنف الطرق الولائية في ولاية الطارف.

إن وزير الدولة، وزير الداخلية والجماعات المحلية،

ووزير الأشغال العمومية،

- بمقتضى المرسوم رقم 80 - 99 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1400 الموافق 6 أبريل سنة 1980 والمتعلق بتصنيف الطرق، المعدل،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 09 - 129 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1430 الموافق 27 أبريل سنة 2009 والمتضمن تجديد مهام أعضاء الحكومة،

- وبعد استشارة الجماعات المحلية المعنية،

- عبد الرحمان للاق، ممثل المرصد الوطني للبيئة والتنمية المستدامة،

- الطاوس مجاهد، ممثلة المركز الوطني لتنمية الموارد البيولوجية،

- صارة فرحات، ممثلة المدرسة الوطنية العليا للهندسة المعمارية،

- حسين محمد، ممثل المدرسة الوطنية العليا للهندسة المعمارية،

- صحراوي جواف، ممثل جمعية حماية البيئة والتضامن (الجلفة)،

- سيد أحمد شلحة، ممثل جمعية " اليخضور " لحماية البيئة (البليدة).

وزارة الأشغال العمومية

قرار وزاري مشترك مؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1431 الموافق 4 مارس سنة 2010، يتعلق بتصنيف طريقين بلديين ضمن صنف الطرق الولائية في ولاية سطيف.

إن وزير الدولة، وزير الداخلية والجماعات المحلية،

ووزير الأشغال العمومية،

- بمقتضى المرسوم رقم 80 - 99 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1400 الموافق 6 أبريل سنة 1980 والمتعلق بتصنيف الطرق، المعدل،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 09 - 129 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1430 الموافق 27 أبريل سنة 2009 والمتضمن تجديد مهام أعضاء الحكومة،

- وبعد استشارة الجماعات المحلية المعنية،

يقرر أن ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 4 من المرسوم رقم 80 - 99 المؤرخ في 6 أبريل سنة 1980، المعدل، والمذكور أعلاه، يصنف الطريقان المرتبان سابقا ضمن صنف " الطرق البلدية " في صنف " الطرق الولائية " ويعيّنان بالترقيم الجديد المحدد أدناه.

المادة 2 : يحدد الطريقان البلديان المعنيان كما يأتي :

يقرران ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 4 من المرسوم

رقم 80 - 99 المؤرخ في 6 أبريل سنة 1980، المعدل، والمذكور أعلاه، يصنف الطريق المصنف سابقا، ضمن صنف "الطرق البلدية" في صنف "الطرق الولائية"، ويعين بالترقيم الجديد المحدد أدناه.

المادة 2 : يصنف ويرقم الطريق البلدي الرابط

بين الطريق الوطني رقم 82 (ن.ك 26 + 100) عين الكرملة والطريق الولائي رقم 118 (ن.ك 30 + 000) الشافية مرورا بمشته الفحيص، والبالغ طوله 16,000 كلم، كطريق ولائي رقم 118 أ.

تقع نقطة بدايته الكيلومترية (ن.ك 0 + 000) عند نقطة تقاطعه مع الطريق الوطني رقم 82 وتقع نقطة نهايته الكيلومترية (ن.ك 16 + 000) عند نقطة تقاطعه مع الطريق الولائي رقم 118.

المادة 3 : ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية

للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 18 ربيع الأول عام 1431 الموافق

4 مارس سنة 2010.

وزير الأشغال العمومية من وزير الدولة، وزير

الداخلية والجماعات المحلية

الأمين العام

مبد القادر والي

عمار غول

وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار

قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 ربيع الأول عام 1431 الموافق 21 فبراير سنة 2010، يحدد عدد المناصب العليا للعمال المهنيين وسائقي السيارات والمجاب بعنوان الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

إن الأمين العام للحكومة،

ووزير المالية،

ووزير الصناعة وترقية الاستثمارات،

بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 07 - 307 المؤرخ في 17 رمضان عام 1428 الموافق 29 سبتمبر سنة 2007 الذي يحدد كيفيات منح الزيادة الاستدلالية لشاغلي المناصب العليا في المؤسسات والإدارات العمومية،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 09 - 129 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1430 الموافق 27 أبريل سنة 2009 والمتضمن تجديد مهام أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95 - 54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 03 - 190 المؤرخ في 26 صفر عام 1424 الموافق 28 أبريل سنة 2003 الذي يحدد صلاحيات المدير العام للوظيفة العمومية،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06 - 356 المؤرخ في 16 رمضان عام 1427 الموافق 9 أكتوبر سنة 2006 الذي يحدد صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وتنظيمها وسيرها،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 08 - 100 المؤرخ في 17 ربيع الأول عام 1429 الموافق 25 مارس سنة 2008 الذي يحدد صلاحيات وزير الصناعة وترقية الاستثمارات،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 08 - 05 المؤرخ في 11 محرم عام 1429 الموافق 19 يناير سنة 2008 والمتضمن القانون الأساسي الخاص بالعمال المهنيين وسائقي السيارات والحجاب، لا سيما المادة 38 منه،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 7 ربيع الثاني عام 1423 الموافق 18 يونيو سنة 2002 والمتضمن تعيين الأمين العام للحكومة،

يقررون ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 38 من المرسوم

التنفيذي رقم 08 - 05 المؤرخ في 11 محرم عام 1429 الموافق 19 يناير سنة 2008 والمذكور أعلاه، يحدد عدد المناصب العليا ذات الطابع الوظيفي بعنوان الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، كما يأتي :

العدد	المناصب العليا
1	رئيس حظيرة
1	رئيس مخزن

المادة 2 : ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 7 ربيع الأول عام 1431 الموافق 21 فبراير سنة 2010.

وزير المالية **وزير الصناعة وترقية الاستثمارات**
كريم جودي **حميد الطمار**

عن الأمين العام للحكومة
وبتفويض منه
المدير العام للتوظيفة العمومية
جمال خرشي

وزارة العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي

قرار مؤرخ في 6 ربيع الثاني عام 1431 الموافق 22 مارس سنة 2010، يعدل القرار المؤرخ في أول ربيع الأول عام 1430 الموافق 26 فبراير سنة 2009 والمتضمن تعيين أعضاء اللجنة الوطنية للطعن المسبق المؤهلة ضمن الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي الخاص بغير الأجراء.

بموجب قرار مؤرخ في 6 ربيع الثاني عام 1431 الموافق 22 مارس سنة 2010 تعدل أحكام القرار

المؤرخ في أول ربيع الأول عام 1430 الموافق 26 فبراير سنة 2009 والمتضمن تعيين أعضاء اللجنة الوطنية للطعن المسبق المؤهلة ضمن الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي الخاص بغير الأجراء، كما يأتي :

..... (بدون تغيير)

- بعنوان ممثلي الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي الخاص بغير الأجراء :

- السيد رشيد طالب، عضواً،

- السيد زين الدين زيداني، عضواً.

... (الباقى بدون تغيير) ...



الجمهورية الجزائرية
الديمقراطية الشعبية

الجريدة الرسمية

اتفاقات دولية ، قوانين ، مراسيم
قرارات وآراء ، مقررات ، منشور ، إعلانات وبلاغات

الإدارة والتحرير الامانة العامة للحكومة WWW.JORADP.DZ الطبع والاشتراك المطبعة الرسمية	الجزائر تونس المغرب ليبيا موريطانيا	الاشتراك سنوي
	بلدان خارج دول المغرب العربي	
حي البساتين، بئر مراد رايس، ص.ب 376 – الجزائر – محطة الهاتف : 021.54.35.06 إلى 09 021.65.64.63 الفاكس 021.54.35.12 ح.ج.ب 3200-50 الجزائر Télex : 65 180 IMPOF DZ بنك الفلاحة والتّمنية الرّيفيّة 060.300.0007 68 KG حساب العملة الأجنبيّة للمشاركين خارج الوطن بنك الفلاحة والتّمنية الرّيفيّة 060.320.0600.12	سنة	سنة
	2675,00 د.ج 5350,00 د.ج تزايد عليها نفقات الإرسال	1070,00 د.ج 2140,00 د.ج

ثمن النسخة الأصلية 13,50 د.ج
ثمن النسخة الأصلية وترجمتها 27,00 د.ج
ثمن العدد الصادر في السنين السابقة : حسب التسعيرة.
وتسلم الفهارس مجاناً للمشاركين.
المطلوب إرفاق لفيفة إرسال الجريدة الأخيرة سواء لتجديد الاشتراكات أو للاحتجاج أو لتغيير العنوان.
ثمن النشر على أساس 60,00 د.ج للسطر.

فهرس

مراسيم تنظيمية

- مرسوم تنفيذي رقم 11 - 24 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره 4
- مرسوم تنفيذي رقم 11 - 25 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره 7
- مرسوم تنفيذي رقم 11 - 26 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره 10
- مرسوم تنفيذي رقم 11 - 27 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره 13
- مرسوم تنفيذي رقم 11 - 28 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها 16
- مرسوم تنفيذي رقم 11 - 29 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم 20
- مرسوم تنفيذي رقم 11 - 30 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد شروط وكيفية الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد 20
- مرسوم تنفيذي رقم 11 - 31 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد 22
- مرسوم تنفيذي رقم 11 - 32 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات 23

مراسيم فردية

- مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن إنهاء مهام رئيس ديوان وزير الداخلية والجماعات المحلية والبيئة والإصلاح الإداري - سابقا 25
- مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن إنهاء مهام مكلف بالدراسات والتلخيص بوزارة الداخلية والجماعات المحلية 25
- مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن إنهاء مهام مديرين للحفظ العقاري في ولايتين 25
- مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن إنهاء مهام نائب مدير بوزارة التربية الوطنية 25
- مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن إنهاء مهام رئيس ديوان وزير التكوين والتعليم المهنيين 25
- مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن إنهاء مهام مدير دراسات بوزارة الشباب والرياضة 25
- مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن إنهاء مهام مكلف بالدراسات والتلخيص بوزارة الشباب والرياضة 25
- مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن التعيين بديوان نائب الوزير الأول 25

فهرس (تابع)

- مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرّم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن تعيين مكلف بالدراسات والتلخيص
26 بولاية الجزائر.....
- مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرّم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن تعيين مديرين للحفظ العقاري في
26 ولايتين.....
- مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرّم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن تعيين نائب مدير بوزارة التربية
26 الوطنية.....
- مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرّم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن تعيين مكلف بالدراسات والتلخيص
26 بديوان الوزارة المنتدبة لدى وزير التضامن الوطني والأسرة، المكلف بالأسرة وقضايا المرأة.....
- مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرّم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن تعيين مدير المعهد الوطني المتخصص
26 في التكوين المهني بولاية الوادي.....
- مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرّم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن تعيين مكلف بالدراسات والتلخيص
26 بوزارة الشباب والرياضة.....
- مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرّم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن تعيين المدير العام للمركز الوطني لطب
26 الرياضة.....
- مرسوم رئاسي مؤرخ في 13 ربيع الأول عام 1425 الموافق 3 مايو سنة 2004، يتضمن تعيين مديرين بوزارة التكوين
26 والتعليم المهنيين (استدراك).....

قرارات، مقررات، آراء**وزارة العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي**

- قرار مؤرخ في 6 محرّم عام 1432 الموافق 12 ديسمبر سنة 2010، يتضمن اعتماد أعوان المراقبة للضمان الاجتماعي..... 27

وزارة الشباب والرياضة

- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 16 محرّم عام 1432 الموافق 22 ديسمبر سنة 2010، يحدد عدد المناصب العليا للعمال
المهنيين وسائقي السيارات والحجاب بعنوان المعهد الوطني للتكوين العالي لإطارات الشبيبة " مدني سواحي "
28 لتقصراين.....

مراسيم تنظيمية

مرسوم تنفيذي رقم 11 - 24 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

إن الوزير الأول،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 85-3 و125 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لا سيما المادتان 4 و5 منه،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10 - 149 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 90-227 المؤرخ في 3 محرم عام 1411 الموافق 25 يوليو سنة 1990 الذي يحدد قائمة الوظائف العليا في الدولة بعنوان الإدارة والمؤسسات والهيئات العمومية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- وبعد موافقة رئيس الجمهورية،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادتين 4 و5 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره ويدعى في صلب النص "المجلس" وكذا تشكيلة وصلاحيات لجانه المتساوية الأعضاء.

الباب الأول

المجلس

الفصل الأول

التشكيلة

المادة 2 : يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية.

ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله.

ويتشكل من :

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة،

- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء،

- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية،

- ممثل الوزير المكلف بالتجارة،

- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي،

- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني،

- ممثل الوزير المكلف بالصناعة،

- رئيس المفتشية العامة للمالية،

- المدير العام للضرائب،

- المدير المكلف بالتقنيين المحاسبي لدى وزارة المالية،

- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر،

- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة

عمليات البورصة،

- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة،

- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني

للمصف الوطني للخبراء المحاسبين،

- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني

للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،

- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني

للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين،

- ثلاثة (3) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في

مجال المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة

مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي.

المادة 3 : يعين أعضاء المجلس بقرار من الوزير

المكلف بالمالية لمدة ست (6) سنوات بناء على اقتراح

من الوزراء ومسؤولي الهيئات المذكورة في المادة 2

أعلاه.

تجدد تشكيلة المجلس بالثلث (1/3) كل سنتين (2).

وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء، يتم

استخلافه حسب الأشكال نفسها.

ويستخلفه العضو الجديد حتى نهاية العهدة.

المادة 9 : يتولى المجلس طبقا للمادة 4 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

المادة 10 : يمارس المجلس، بعنوان الاعتماد، المهام الآتية :

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها،

- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول،

- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول،

- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها،

- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها،

- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

المادة 11 : يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي، المهام الآتية :

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالحاسبة وتدريبها،

- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية،

- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات،

- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها،

- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة،

- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق،

- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالحاسبة على المستوى الدولي،

- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

المادة 4 : يمكن المجلس أن يستعين بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته، لا سيما في المجال المحاسبي والمالي والاقتصادي والقانوني.

الفصل الثاني التنظيم والسير

المادة 5 : يزود المجلس لسيره، بأمانة عامة توضع تحت سلطة رئيس المجلس ويسيرها أمين عام يساعده أربعة (4) مديري دراسات وثمانية (8) رؤساء دراسات.

تمثال وظائف الأمين العام ومدير الدراسات ورئيس الدراسات على التوالي وظائف رئيس قسم ومدير ونائب مدير بالإدارة المركزية كما يحكمها المرسوم التنفيذي رقم 90-227 المؤرخ في 3 محرم عام 1411 الموافق 25 يوليو سنة 1990، المعدل والمتمم والمذكور أعلاه.

المادة 6 : يحدد تنظيم الأمانة العامة وسيرها بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية.

المادة 7 : يتولى رئيس المجلس، لا سيما المهام الآتية :

- تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية،

- إنجاز أو العمل على إنجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.

المادة 8 : يقوم الأمين العام تحت سلطة رئيس المجلس، لا سيما بما يأتي :

- تنفيذ كل القرارات والتوجيهات المصادق عليها من المجلس،

- استقبال كل الإرسالات الموجهة للمجلس،

- مسك الملفات المتعلقة بالاعتمادات والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين،

- العمل على إعداد مقررات الاعتماد بعد دراستها من لجنة الاعتماد وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها،

- ضمان تنسيق أشغال اللجان المتساوية الأعضاء ومتابعتها،

- تنظيم الجمعيات العامة واجتماعات مكتب المجلس.

المادة 12 : يمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة

المهن الحاسوبية، المهام الآتية :

- المساهمة في ترقية المهن الحاسوبية،
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين،
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال الحاسبة على المستوى الدولي،
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية،
- إجراء دراسات في الحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها،
- مساعدة هيئات التكوين في الحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين،
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة،
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين الحاسبين.

المادة 13 : يمكن المجلس إنشاء فرق عمل متخصصة

مكلفة بتحضير مشاريع الآراء والتوصيات في إطار مهامه في مجال التقييم الحاسبي.

المادة 14 : يزود المجلس للقيام بمهامه بكل

المعلومات الضرورية التي لها علاقة بممارسة مهنة الحاسب وكذا التقارير والمعطيات المرسلّة إليه من الهيئات العمومية وكل كيان آخر.

المادة 15 : يجتمع المجلس في جمعية عامة مرتين

على الأقل في السنة بناء على استدعاء من رئيسه.

تتخذ الآراء بأغلبية الأعضاء الحاضرين. وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً.

يمكن نشر تقارير المجلس ودراساته وتحليله وتوصياته، بعد موافقة الوزير المكلف بالمالية.

المادة 16 : توضح كفايات تنظيم المجلس وسيره في

النظام الداخلي الذي يصادق عليه المجلس ويوافق عليه الوزير المكلف بالمالية بقرار.

الباب الثاني**اللجان المتساوية الأعضاء****المادة 17 :** تطبيقاً لأحكام المادة 5 من القانون رقم

01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، تنشأ لدى المجلس اللجان المتساوية الأعضاء الآتية :

- لجنة تقييم الممارسات الحاسوبية والعناية المهنية،

- لجنة الاعتماد،

- لجنة التكوين،

- لجنة الانضباط والتحكيم،

- لجنة مراقبة النوعية.

المادة 18 : تتولى لجنة تقييم الممارسات

الحاسوبية والعناية المهنية، المهام الآتية :

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات الحاسوبية والعناية المهنية،
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام الحاسوبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك الحاسبة،
- إنجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات الحاسوبية،
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييم الحاسبات،
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها،
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين الحاسبة،
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييم الحاسبي وكذا تطبيقها، بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

المادة 19 : تتولى لجنة الاعتماد، المهام الآتية :

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد،
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير الحاسب ومحافظ الحسابات والحاسب المعتمد،
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد،
- تحضير ملفات الاعتماد،
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

المادة 20 : تتولى لجنة التكوين، المهام الآتية :

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين،
- دراسة ملفات المشاركة في التبرصات،
- ضمان المتابعة الدائمة للتبرصات،
- توجيه المترشحين إلى المكاتب الحاسوبية المعتمدة،
- تسليم شهادات نهاية التبرص،
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير الحاسوبية الدولية،

المادة 23 : تحدد تشكيلة اللجان المذكورة في المادة 17 أعلاه، بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

الباب الثالث

أحكام مالية

المادة 24 : تسجل الاعتمادات الضرورية لسير المجلس في ميزانية الوزير المكلف بالمالية.

وتوجه هذه الاعتمادات خصوصا لتغطية مصاريف سير المجلس، لا سيما :

- مصاريف اجتماعات المجلس واللجان،
- مصاريف طبع ونشر الآراء ودراسات وتقارير ومجلات المجلس،

- المكافآت الممنوحة لأعضاء المجلس واللجان ومجموعات العمل والمستشارين المكلفين بإجراء الأشغال المرتبطة بمهام المجلس،

- كل المصاريف الأخرى المرتبطة بنشاط المجلس.

يحدد مبلغ المكافآت المذكورة أعلاه، بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

الباب الرابع

أحكام ختامية

المادة 25 : تلغى كل الأحكام المخالفة لهذا المرسوم، لا سيما المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر سنة 1996 والمتضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه.

المادة 26 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011.

أحمد أويحيى



مرسوم تنفيذي رقم 11 - 25 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.

إنّ الوزير الأول،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 85-3 و125 (الفقرة 2) منه،

- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة،

- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين،

- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيي المحاسبة،

- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

المادة 21 : تتولى لجنة الانضباط والتحكيم، المهام الآتية :

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة،

- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم،

- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط،

- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن،

- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

المادة 22 : تتولى لجنة مراقبة النوعية، المهام الآتية :

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات،

- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية،

- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة،

- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها،

- إعداد التدابير التي تسمح بضمن مراقبة نوعية خدمات المكاتب،

- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات،

- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية،

- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

الباب الثاني الصلاحيات

المادة 4 : يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي :

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها،
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية،
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة،
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها،
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة،
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية،
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير،
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة،
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

المادة 5 : يقوم الرئيس بتمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام العدالة.

ويضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس .

ويرسل لممثل الوزير المكلف بالمالية مشروع جدول الأعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة به خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس.

وفي حالة غياب الرئيس أو حدوث مانع له، يتولى مهامه عضو المجلس الذي له الأقدمية في المهنة.

المادة 6 : يقوم الأمين العام بتحرير محضر اجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل الوزير المكلف بالمالية.

تسجل القرارات الموصى بها في المحضر والمتضمنة أسماء الأعضاء الحاضرين أو ممثليهم في الاجتماع في سجل مداوالات مرقم ومؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

المادة 7 : أمين الخزينة هو المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس.

- وبمقتضى القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،

- وبمقتضى القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لا سيما المادة 14 منه،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10-149 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بعد موافقة رئيس الجمهورية،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 14 من القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، ويدعى في صلب النص "المجلس".

المادة 2 : يحدد مقر المجلس بمدينة الجزائر.

ويمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

الباب الأول التشكيلة

المادة 3 : يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

يوزع أعضاء المجلس طبقا للكيفيات المحددة في المادة 11 أدناه.

يعين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بهذا الصدد بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

المادة 12 : ينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدهم يوم انتخاب المجلس الجديد.

لا يمكن لمنتخب في المجلس أن يقدم ترشيحه عند نهاية عهده الثانية إلا بعد انقضاء مدة ثلاث (3) سنوات.

المادة 13 : في حالة شغور منصب في المجلس لأي سبب كان، يقوم باقي الأعضاء بتعويضه بالترشح الأحسن ترتيبا في الانتخاب الأخير.

إذا كان الشغور يخص منصب رئيس المجلس، ينتخب أعضاء المجلس الرئيس الجديد من بينهم.

وفي حالة شغور متزامن لمنصب ثلاثة (3) أعضاء، على الأقل، يستدعي الأعضاء الآخرون في المجلس جمعية عامة انتخابية لاستبدالهم.

ينتهي الأعضاء المنتخبون عهدة الأعضاء الذين استخلفوهم.

المادة 14 : لا تصح مداولات المجلس إلا بحضور أغلبية أعضائه.

وفي حالة عدم بلوغ الأغلبية يجري تصويت ثان في جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال ويكون موضوع استدعاء ثان. تكون أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين في هذه الحالة كافية. وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت رئيس الجلسة مرجحا.

تؤخذ قرارات المجلس بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين. وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.

المادة 15 : لا يمكن لعضو أن يمثل أكثر من عضو في نفس جلسة اجتماعات المجلس، أو في كل جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال.

المادة 16 : في حالة استقالة أعضاء المجلس أو رفضهم الاجتماع أو المشاركة في المداولات مما يؤدي إلى استحالة سير المجلس، أو عندما لا يقدم أي ترشح قانوني عند الانتخابات، تمارس صلاحيات المجلس من طرف متصرف مؤقت يعينه الوزير المكلف بالمالية لمدة محددة.

لا يمكن المتصرف المؤقت القيام إلا بالأعمال الإدارية التحفظية ولا يمكنه الالتزام بالنفقات التي تتجاوز الأموال المتوفرة ولا يمكنه اتخاذ قرارات نهائية تتعلق بمستخدمي المجلس.

وعند انقضاء المدة، يتم وضع لجنة خاصة تكلف بتنظيم الانتخابات تحدد تشكيلتها بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

فهو يضمن تحصيل الاشتراكات وكل مبلغ مستحق للمجلس ويحرر وصلا بذلك.

ويعد مشاريع الحسابات السنوية وكذا مشروع الميزانية. ويقوم في نهاية كل ثلاثي بعرض الوضعية المالية على المجلس مرفقا بكشف حول تنفيذ الميزانية.

توقع عمليات الدفع من طرف أمين الخزينة والرئيس. وفي حالة غياب أمين الخزينة يوقعها الرئيس والأمين العام.

يقوم أمين الخزينة بإعداد التقرير المالي وعرض حسابات المصف الوطني للخبراء المحاسبين في نهاية كل سنة، على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية.

المادة 8 : توقع كل الوثائق الصادرة عن المجلس وكل تلك المتعلقة بتسييره اليومي بصفة مشتركة من طرف الرئيس والأمين العام. وفي حالة غياب أحدهما، يتم تعويضه بأمين الخزينة.

الباب الثالث

قواعد السير

المادة 9 : يجب على كل مترشح لانتخابات المجلس المستوفي للشروط القانونية أن يودع لدى المجلس خلال خمسة عشر (15) يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للانتخابات، طلبا بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد ورقم وتاريخ شهادة التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة.

لا يقبل سحب أي ترشح بعد إيداعه لدى المجلس.

يمنع يوم الاقتراع تعويض أي مترشح متوفى أو حصل له مانع أو فقد الأهلية بعد عملية الإيداع.

المادة 10 : لا يمكن المترشح للانتخاب في المجلس أن يكون في نفس الوقت مترشحا للانتخاب في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

المادة 11 : يتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري.

الأعضاء التسعة (9) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا وأميناً عاماً وأميناً للخزينة ويوزع الأعضاء الستة (6) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها. وفي حالة تساوي عدد الأصوات، يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.

المادة 22 : تنتخب الجمعية العامة ناظرا من بين أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين. يكلف الناظر بإعداد تقرير للجمعية العامة حول التسيير المالي للسنة المالية المقفلة. تتعارض وظيفة الناظر مع تلك المتعلقة بعضوية المجلس.

لا يمكن الناظر أن يحصل إلا على تعويضات المصاريف التي تم عرضها بمناسبة القيام بمهمته.

المادة 23 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. حرر بالجزائر في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011.

أحمد أويحيى



مرسوم تنفيذي رقم 11 - 26 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

إنّ الوزير الأول،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 85-3 و125 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،

- وبمقتضى القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لا سيما المادة 14 منه،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10-149 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بعد موافقة رئيس الجمهورية،

المادة 17 : تغطي نفقات المجلس بواسطة اشتراكات يتحملها المهنيون سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

تحدد الجمعية العامة سنويا باقتراح من المجلس مبلغ الاشتراكات.

يجب على المهنيين التسديد الإجمالي لمبلغ اشتراكاتهم تحت طائلة عقوبة التوقيف أو الشطب.

المادة 18 : تمارس وظائف أعضاء المجلس مجانا. غير أنه، يرخّص بتعويضهم عن المصاريف التي أنفقوها بمناسبة أداء مهامهم.

المادة 19 : يستدعى المهنيون المسجلون في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين لحضور جمعية عامة عادية على الأقل مرة في السنة، ويكون ذلك خلال شهر أكتوبر باستدعاء من رئيس المجلس أو بطلب من ثلثي (3/2) أعضاء المجلس وذلك أسبوعين (2) على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع.

يمكن أن تستدعى جمعيات عامة استثنائية بطلب من الرئيس أو من ثلثي (3/2) أعضاء المجلس أو بالتماس مكتوب ومبرر من خمس (5/1) أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين على الأقل.

المادة 20 : ترسل الاستدعاءات لحضور الجمعيات العامة العادية وغير العادية وتتضمن تاريخ عقد الجمعيات وجدول أعمالها إلى المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، بصفة فردية، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام وتبلغ عن طريق إعلان في ثلاث (3) يوميات وطنية، باللغتين العربية والفرنسية، قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل، من تاريخ التصويت.

المادة 21 : لا تصح مداولات الجمعية العامة إلا بحضور نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين على الأقل.

وإذا لم يكتمل النصاب المطلوب، يستدعى اجتماع ثان للجمعية العامة الذي يستوجب انعقاده في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ انعقاد الاجتماع الأول بنفس جدول الأعمال وتصح مداولاتها مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين.

لكل عضو صوت واحد. وفي حالة حدوث مانع يمكن تمثيله بوكالة معدة قانونا تمنح لعضو آخر.

لا يمكن العضو الواحد أن يمثل أكثر من عضو.

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 14 من القانون

رقم 10 - 01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، ويدعى في صلب النص "المجلس".

المادة 2 : يحدد مقر المجلس بمدينة الجزائر.

ويمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

الباب الأول

التشكيلة

المادة 3 : يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء

منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمُسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

يوزع أعضاء المجلس طبقا للكيفيات المحددة في المادة 11 أدناه.

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

ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض، بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

الباب الثاني

الصلاحيات

المادة 4 : يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي :

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها،

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية،

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة،

- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها،

- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة،

- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية،

- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير،

- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة،

- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المادة 5 : يقوم الرئيس بتمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام العدالة.

ويضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس .

ويرسل لممثل الوزير المكلف بالمالية مشروع جدول الأعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة به، خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس.

وفي حالة غياب الرئيس أو حدوث مانع له، يتولى مهامه عضو من المجلس الذي له أقدمية في المهنة.

المادة 6 : يقوم الأمين العام بتحرير محضر اجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل الوزير المكلف بالمالية.

تسجل القرارات الموصى بها في المحضر والمتضمنة أسماء الأعضاء الحاضرين أو ممثليهم في الاجتماع في سجل مداوات مرقم ومؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

المادة 7 : أمين الخزينة هو المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس.

فهو يضمن تحصيل الاشتراكات وكل مبلغ مستحق للمجلس ويحرر وصلا بذلك.

ويعد مشاريع الحسابات السنوية وكذا مشروع الميزانية ويقوم في نهاية كل ثلاثي بعرض الوضعية المالية على المجلس مرفقا بكشف حول تنفيذ الميزانية.

توقع عمليات الدفع من طرف أمين الخزينة والرئيس. وفي حالة غياب أمين الخزينة يوقعها الرئيس والأمين العام.

يقوم أمين الخزينة بإعداد التقرير المالي وعرض حسابات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، في نهاية كل سنة، على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية.

وفي حالة شغور متزامن لمناصب ثلاثة (3) أعضاء على الأقل، يستدعي الأعضاء الآخرون في المجلس جمعية عامة انتخابية لاستخلافهم.

ينتهي الأعضاء المنتخبون عهدة الأعضاء الذين استخلفوهم.

المادة 14 : لا تصح مداولات المجلس إلا بحضور أغلبية أعضائه.

وفي حالة عدم بلوغ الأغلبية يجري تصويت ثان في جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال ويكون موضوع استدعاء ثان. تكون أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين في هذه الحالة كافية. وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت رئيس الجلسة مرجحا.

تؤخذ قرارات المجلس بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين. وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.

المادة 15 : لا يمكن لعضو أن يمثل أكثر من عضو في نفس جلسة اجتماعات المجلس، أو في كل جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال.

المادة 16 : في حالة استقالة أعضاء المجلس أو رفضهم الاجتماع أو المشاركة في مداولات المجلس مما يؤدي إلى استحالة سير المجلس، أو عندما لا يقدم أي ترشح قانوني عند الانتخابات، تمارس صلاحيات المجلس من طرف متصرف مؤقت يعينه الوزير المكلف بالمالية لمدة محددة.

لا يمكن المتصرف المؤقت القيام إلا بالأعمال الإدارية التحفظية ولا يمكنه الالتزام بالنفقات التي تتجاوز الأموال المتوفرة ولا يمكنه اتخاذ قرارات نهائية تتعلق بمستخدمي المجلس.

وعند انقضاء المدة، يتم وضع لجنة خاصة تكلف بتنظيم الانتخابات تحدد تشكيلتها بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

المادة 17 : تغطي نفقات المجلس بواسطة اشتراكات يتحملها المهنيون سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

تحدد الجمعية العامة سنويا باقتراح من المجلس مبلغ الاشتراكات.

يجب على المهنيين التسديد الإجمالي لمبلغ اشتراكاتهم تحت طائلة عقوبة التوقيف أو الشطب.

المادة 18 : تمارس وظائف أعضاء المجلس مجانا. غير أنه، يرخّص بتعويضهم عن المصاريف التي أنفقوها بمناسبة أداء مهامهم.

المادة 8 : توقع كل الوثائق الصادرة عن المجلس وكل تلك المتعلقة بتسييره اليومي بصفة مشتركة من طرف الرئيس والأمين العام. وفي حالة غياب أحدهما، يتم تعويضه بأمين الخزينة.

الباب الثالث

قواعد السير

المادة 9 : يجب على كل مترشح لانتخابات المجلس المستوفي للشروط القانونية أن يودع لدى المجلس خلال خمسة عشر (15) يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للانتخابات، طلبا بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد ورقم وتاريخ شهادة التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة.

لا يقبل سحب أي ترشح بعد إيداعه لدى المجلس.

يمنع يوم الاقتراع تعويض أي مترشح متوفى أو حصل له مانع أو فقد الأهلية بعد عملية الإيداع.

المادة 10 : لا يمكن المترشح للانتخاب في المجلس أن يكون في نفس الوقت مترشحا للانتخاب في المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

المادة 11 : يتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري.

الأعضاء التسعة (9) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأميناً عاما وأميناً للخزينة ويوزع الأعضاء الستة (6) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها. وفي حالة تساوي عدد الأصوات، يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.

المادة 12 : ينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدهم يوم انتخاب المجلس الجديد.

لا يمكن لمنتخب في المجلس أن يقدم ترشيحه عند نهاية عهده الثانية إلا بعد انقضاء مدة ثلاث (3) سنوات.

المادة 13 : في حالة شغور منصب في المجلس لأي سبب كان، يقوم باقي الأعضاء بتعويضه بالمترشح الأحسن ترتيبا في الانتخاب الأخير.

إذا كان الشغور يخص منصب رئيس المجلس، ينتخب أعضاء المجلس الرئيس الجديد من بينهم.

مرسوم تنفيذي رقم 11 - 27 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

إن الوزير الأول،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 85-3 و125 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،

- وبمقتضى القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لا سيما المادة 14 منه،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10-149 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بعد موافقة رئيس الجمهورية،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 14 من القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، ويدعى في صلب النص "المجلس".

المادة 2 : يحدد مقر المجلس بمدينة الجزائر.

ويمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

المادة 19 : يستدعى المهنيون المسجلون في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لحضور جمعية عامة عادية على الأقل مرة في السنة، ويكون ذلك خلال شهر أكتوبر باستدعاء من رئيس المجلس أو بطلب من ثلثي (3/2) أعضاء المجلس وذلك أسبوعين (2) على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع.

يمكن أن تستدعى جمعيات عامة استثنائية بطلب من الرئيس أو من ثلثي (3/2) أعضاء المجلس أو بالتماس مكتوب ومبرر من خمس (5/1) أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الأقل.

المادة 20 : ترسل الاستدعاءات لحضور الجمعيات العامة العادية وغير العادية وتتضمن تاريخ عقد الجمعيات وجداول أعمالها إلى المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بصفة فردية، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام وتبلغ عن طريق إعلان في ثلاث (3) يوميات وطنية، باللغتين العربية والفرنسية، قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل، من تاريخ التصويت.

المادة 21 : لا تصح مداولات الجمعية العامة إلا بحضور نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الأقل.

وفي حالة عدم اكتمال النصاب المطلوب، يستدعى اجتماع ثان للجمعية العامة الذي يستوجب انعقاده في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ انعقاد الاجتماع الأول بنفس جدول الأعمال وتصح مداولاتها مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين.

لكل عضو صوت واحد. وفي حالة حدوث مانع يمكن تمثيله بموجب وكالة معدة قانونا تمنح لعضو آخر.

لا يمكن العضو الواحد أن يمثل أكثر من عضو.

المادة 22 : تنتخب الجمعية العامة ناظرا من بين أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ويكلف الناظر بإعداد تقرير للجمعية العامة حول التسيير المالي للسنة المالية المقفلة.

تتعارض وظيفة الناظر مع تلك المتعلقة بعضوية المجلس.

لا يمكن الناظر أن يحصل إلا على تعويضات المصاريف التي تم عرضها بمناسبة القيام بمهمته.

المادة 23 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011.

أحمد أويحيى

ويضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس .

ويرسل لممثل الوزير المكلف بالمالية مشروع جدول الأعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة به، خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس.

وفي حالة غياب الرئيس أو حدوث مانع له، يتولى مهامه عضو من المجلس الذي له أقدمية في المهنة.

المادة 6 : يقوم الأمين العام بتحرير محضر اجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل الوزير المكلف بالمالية.

تسجل القرارات الموصى بها في المحضر والمتضمنة أسماء الأعضاء الحاضرين أو ممثليهم في الاجتماع في سجل مداوالات مرقم ومؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

المادة 7 : أمين الخزينة هو المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس.

فهو يضمن تحصيل الاشتراكات وكل مبلغ مستحق للمجلس ويحرر وصلا بذلك.

ويعد مشاريع الحسابات السنوية وكذا مشروع الميزانية. ويقوم في نهاية كل ثلاثي بعرض الوضعية المالية على المجلس مرفقا بكشف حول تنفيذ الميزانية.

توقع عمليات الدفع من طرف أمين الخزينة والرئيس. وفي حالة غياب أمين الخزينة يوقعها الرئيس والأمين العام.

يقوم أمين الخزينة بإعداد التقرير المالي وعرض حسابات المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، في نهاية كل سنة، على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية.

المادة 8 : توقع كل الوثائق الصادرة عن المجلس وكل تلك المتعلقة بتسييره اليومي بصفة مشتركة من طرف الرئيس والأمين العام. وفي حالة غياب أحدهما، يتم تعويضه بأمين الخزينة.

الباب الثالث

قواعد السير

المادة 9 : يجب على كل مترشح لانتخابات المجلس المستوفي للشروط القانونية أن يودع لدى المجلس خلال خمسة عشر (15) يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد

الباب الأول

التشكيلة

المادة 3 : يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

يوزع أعضاء المجلس طبقا للكيفيات المحددة في المادة 11 أدناه.

يعين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

الباب الثاني

الصلاحيات

المادة 4 : يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي :

- إدارة وتسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين،

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية،

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة،

- ضمان تعميم ونشر وتوزيع نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة،

- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة،

- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية،

- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير،

- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى المنظمات الدولية المماثلة،

- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

المادة 5 : يقوم الرئيس بتمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام العدالة.

وفي حالة عدم بلوغ الأغلبية يجري تصويت ثان في جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال ويكون موضوع استدعاء ثان. تكون أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين في هذه الحالة كافية. وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت رئيس الجلسة مرجحا.

تؤخذ قرارات المجلس بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين. وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.

المادة 15 : لا يمكن لعضو أن يمثل أكثر من عضو في نفس جلسة اجتماعات المجلس، أو في كل جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال.

المادة 16 : في حالة استقالة أعضاء المجلس أو رفضهم الاجتماع أو المشاركة في المداولات مما يؤدي إلى استحالة سير المجلس، أو عندما لا يقدم أي ترشح قانوني عند الانتخابات، تمارس صلاحيات المجلس من طرف متصرف مؤقت يعينه الوزير المكلف بالمالية لمدة محددة.

لا يمكن المتصرف المؤقت القيام إلا بالأعمال الإدارية التحفظية ولا يمكنه الالتزام بالنفقات التي تتجاوز الأموال المتوفرة ولا يمكنه اتخاذ قرارات نهائية تتعلق بمستخدمي المجلس.

وعند انقضاء المدة، يتم وضع لجنة خاصة تكلف بتنظيم الانتخابات تحدد تشكيلتها بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

المادة 17 : تغطي نفقات المجلس بواسطة اشتراكات يتحملها المهنيون سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين مسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

تحدد الجمعية العامة سنويا باقتراح من المجلس مبلغ الاشتراكات.

يجب على المهنيين التسديد الإجمالي لمبلغ اشتراكاتهم تحت طائلة عقوبة التوقيف أو الشطب.

المادة 18 : تمارس وظائف أعضاء المجلس مجانا. غير أنه، يرخّص بتعويضهم عن المصاريف التي أنفقوها بمناسبة أداء مهامهم.

المادة 19 : يستدعى المهنيون المسجلون في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لحضور جمعية

للاانتخابات، طلبا بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد ورقم وتاريخ شهادة التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة.

لا يقبل سحب أي ترشح بعد إيداعه لدى المجلس.

يمنع يوم الاقتراع تعويض أي مترشح متوفى أو حصل له مانع أو فقد الأهلية بعد عملية الإيداع.

المادة 10 : لا يمكن المترشح للانتخاب في المجلس أن يكون في نفس الوقت مترشحا للانتخاب في المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المادة 11 : يتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري.

الأعضاء التسعة (9) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأميناً عاماً وأميناً للخزينة ويوزع الأعضاء الستة (6) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات، يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.

المادة 12 : ينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدهم يوم انتخاب المجلس الجديد.

لا يمكن لمنتخب في المجلس أن يقدم ترشيحه عند نهاية عهده الثانية إلا بعد انقضاء مدة ثلاث (3) سنوات.

المادة 13 : في حالة شغور منصب في المجلس لأي سبب كان، يقوم باقي الأعضاء بتعويضه بالترشح الأحسن ترتيبا في الانتخاب الأخير.

إذا كان الشغور يخص منصب رئيس المجلس، ينتخب أعضاء المجلس الرئيس الجديد من بينهم.

وفي حالة شغور متزامن لمنصب ثلاثة (3) أعضاء على الأقل، يستدعى الأعضاء الآخرون في المجلس جمعية عامة انتخابية لاستخلافهم.

ينتهي الأعضاء المنتخبون عهدة الأعضاء الذين استخلفوهم.

المادة 14 : لا تصح مداولات المجلس إلا بحضور أغلبية أعضائه.

مرسوم تنفيذي رقم 11 - 28 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.

إنّ الوزير الأول،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 85-3 و125 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 10-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لا سيما المادة 80 منه،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10-149 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11 - 25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11 - 26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11 - 27 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره،

- و بعد موافقة رئيس الجمهورية،

عامة عادية على الأقل مرة في السنة، ويكون ذلك خلال شهر أكتوبر باستدعاء من رئيس المجلس أو بطلب من ثلثي (3/2) أعضاء المجلس وذلك أسبوعين (2) على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع.

يمكن أن تستدعى جمعيات عامة استثنائية بطلب من الرئيس أو من ثلثي (3/2) أعضاء المجلس أو بالتماس مكتوب ومبرر من خمس (5/1) أعضاء المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين على الأقل.

المادة 20 : ترسل الاستدعاءات لحضور الجمعيات العامة العادية وغير العادية وتتضمن تاريخ عقد الجمعيات وجدول أعمالها إلى المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بصفة فردية، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام وتبلغ عن طريق إعلان في ثلاث (3) يوميات وطنية وباللغتين العربية والفرنسية، قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل، من تاريخ التصويت.

المادة 21 : لا تصح مداوات الجمعية العامة إلا بحضور نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين على الأقل.

وإذا لم يكتمل النصاب المطلوب، يستدعى اجتماع ثان للجمعية العامة الذي يستوجب انعقاده في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ انعقاد الاجتماع الأول بنفس جدول الأعمال وتصح مداواتها مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين.

لكل عضو صوت واحد. وفي حالة حدوث مانع يمكن تمثيله بموجب وكالة معدة قانونا تمنح لعضو آخر.

لا يمكن العضو الواحد أن يمثل أكثر من عضو.

المادة 22 : تنتخب الجمعية العامة ناظرا من بين أعضاء المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ويكلف الناظر بإعداد تقرير للجمعية العامة حول التسيير المالي للسنة المالية المقفلة.

تتعارض وظيفة الناظر مع تلك المتعلقة بعضوية المجلس.

لا يمكن الناظر أن يحصل إلا على تعويضات المصاريف التي تم عرضها بمناسبة القيام بمهمته.

المادة 23 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011.

أحمد أويحيى

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 80 من القانون

رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها، وتدعى في صلب النص " اللجنة ".

الباب الأول

التشكيلة

المادة 2 : يحدد مقر اللجنة بوزارة المالية.

المادة 3 : تتشكل اللجنة المذكورة في المادة الأولى

أعلاه من المدير العام للمحاسبة ممثلا عن الوزير المكلف بالمالية، رئيسا، ومن الأعضاء الآتين :

- ممثلين (2) عن الوزير المكلف بالداخلية والجماعات المحلية،

- ممثلين (2) عن الوزير المكلف بالإحصاء،

- ثلاثة (3) ممثلين عن الوزير المكلف بالمالية،

- ممثلين (2) عن الوزير المكلف بالتعليم العالي،

- ثلاثة (3) خبراء محاسبين،

- ثلاثة (3) محافظي الحسابات،

- ثلاثة (3) محاسبين معتمدين.

يتم تعيين ممثلين الزارات بناء على اقتراح من وزرائهم، على التوالي.

يتم تعيين ممثلين الأصناف المهنية الثلاثة المذكورة أعلاه من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

المادة 4 : يعين أعضاء اللجنة بموجب قرار من

الوزير المكلف بالمالية.

يتم إنهاء مهامهم فور تنصيب المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

الباب الثاني

الصلاحيات

المادة 5 : عند تنصيب اللجنة، وبعد تسلم المهام

والوثائق الإدارية لمختلف الأصناف المهنية وتدوينها

قانونا في محضر اجتماع، يعلن الرئيس عن حل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. يعين عون أو عدة أعوان تصفية لإجراء عمليات التصفية.

يتم إرسال تقارير التصفية إلى الوزير المكلف بالمالية.

المادة 6 : تضمن المديرية العامة للمحاسبة سير

أمانة اللجنة. يمكن اللجنة الاستعانة في أعمالها بأي شخص مؤهل لهذا الغرض.

المادة 7 : تؤخذ قرارات اللجنة بأغلبية الأعضاء.

وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.

المادة 8 : تتكفل اللجنة على الخصوص بما يأتي :

- تحديد وإعلان تاريخ ومكان ومدة إجراء الانتخابات،

- تحديد ساعة فتح مكتب الاقتراع وغلقه،

- استقبال الترشيحات لمختلف المجالس الوطنية ومراقبتها،

- ضبط القائمة النهائية للمترشحين لانتخابات مختلف المجالس الوطنية،

- تنظيم الانتخابات وإعلان النتائج .

المادة 9 : يستدعي رئيس اللجنة، لحضور الجمعية

العامة الانتخابية، المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين قصد انتخاب المجالس الخاصة بهم.

يتم التصويت في اقتراع سري.

المادة 10 : ترسل الاستدعاءات لحضور الجمعية

العامة الانتخابية إلى المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بصفة فردية، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام وتبلغ عن طريق إعلان في ثلاث (3) يوميات وطنية، باللغتين العربية والفرنسية، خمسة عشر (15) يوما على الأقل، قبل تاريخ التصويت.

المادة 11 : يرسل المهنيون المترشحون لأحد المجالس

الوطنية ترشيحهم إلى رئيس اللجنة بواسطة رسالة مسجلة مع إشعار بالاستلام في أجل أقصاه ثمانية (8) أيام بعد صدور الإعلان في الصحف اليومية. ولا يقبل أي ترشح بعد انقضاء هذا الأجل.

المادة 12 : يتضمن طلب الترشيح المعلومات الآتية :

- لقب وأسماء المترشح،

- رقم وتاريخ شهادة التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين مرفقة بنسخة طبق الأصل عن هذه الشهادة مصادق عليها،

- الصنف المهني المختار.

لا يمكن أي مهني أن يترشح لأكثر من صنف مهني.

المادة 13 : تتضمن القائمة الانتخابية ألقاب

وأسماء المترشحين مع الإشارة إلى صنفهم المهني.

بعد فحص شروط قابلية الانتخاب، تقوم اللجنة بإعداد قائمة نهائية للمترشحين حسب الصنف المهني.

المادة 14 : يقوم رئيس اللجنة بتعيين مكتب

يتكون من خمسة (5) أعضاء من بينهم رئيس في كل صنف مهني، قصد تسيير أعمال الجمعية العامة الانتخابية.

المادة 15 : يبدأ انتخاب المجالس الثلاثة (3)

بحضور محضر قضائي، بمصادقة المكتب على ورقة الحضور، مضاة من قبل المنتخبين حسب الصنف المهني.

المادة 16 : يوكل كل ناخب مسجل في جدول المصف

الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لم يتمكن من المشاركة في الانتخابات، زميلا واحدا مصوتا في نفس الصنف.

يجب أن تكون الوكالة المقدمة من طرف المهني لزميله للتصويت في الصنف المختار مضاة ومصادقا عليها قانونا.

المادة 17 : يوضع تحت تصرف الناخبين في

صنفهم المهني ما يأتي :

- كشوف التصويت التي يطابق عددها عدد المصوتين للصنف المهني المعني،

- ظرف يتضمن ختم وزارة المالية.

تحدد خصائص كشف التصويت في ملحق هذا المرسوم.

المادة 18 : تتم عملية فرز كشوف التصويت في

عين المكان من طرف أعضاء مكتب اللجنة بحضور محضر قضائي.

المادة 19 : يقوم رئيس المكتب بالإعلان الفوري

لنتيجة التصويت لانتخاب المجلس الوطني المعني، بعد مراقبة عدد المنتخبين وعدد الكشوف الملغاة وكذا عدد الأصوات المعبر عنها ويقوم المحضر القضائي بتسجيل هذه النتيجة في محضر الاجتماع.

يرسل محضر الاجتماع إلى الوزير المكلف

بالمالية. وينشر مستخرج من هذا المحضر في ثلاث (3) صحف يومية باللغتين العربية والفرنسية خلال الثمانية (8) أيام من تاريخ إعلان نتائج التصويت.

المادة 20 : يعلن منتخبين، في الترتيب المحدد،

بعدد الأصوات التي تحصلوا عليها، المهنيون الحائزون على أكبر عدد من الأصوات .

وفي حالة حصول المترشحين على نفس عدد الأصوات وعددهم أكبر من عدد المقاعد، يعتبر المترشح الأقدم في المهنة هو المنتخب.

المادة 21 : تحدد تشكيلة المجالس الوطنية للأصناف

المهنية الثلاثة (3) طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11 - 25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، والمرسوم التنفيذي رقم 11 - 26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، والمرسوم التنفيذي رقم 11 - 27 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

المادة 22 : تتحمل ميزانية وزارة المالية كل

النفقات المرتبطة بسير اللجنة وكذا المصاريف التي أنفقتها أعضاؤها أثناء أداء مهامهم.

المادة 23 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية

للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 22 صفر عام 1432 الموافق 27

يناير سنة 2011.

أحمد أويحيى

الملحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

لجنة خاصة مكلفة بانتخابات

المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

مكتب اللجنة

الجمعية العامة الانتخابية لأعضاء المجلس الوطني : (الصنف المهني المعني)

تاريخ ومكان إجراء الانتخابات :

الترتيب	اللقب والاسم	المرشحون المختارون
01		☐
02		☐
03		☐
04		☐
05		☐
06		☐
07		☐
08		☐
09		☐
10		☐
11		☐
12		☐
13		☐
14		☐
15		☐
16		☐
17		☐
18		☐
19		☐
20		☐

ختم وزارة المالية

ملاحظة : يجب على المنتخب اختيار تسعة (9) مترشحين على الأقل.

مرسوم تنفيذي رقم 11 - 29 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.

إن الوزير الأول،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 85-3 و125 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لا سيما المادة 16 منه،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10 - 149 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،

- وبعد موافقة رئيس الجمهورية،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 16 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.

المادة 2 : يعين الوزير المكلف بالمالية، لدى كل مجلس وطني مذكور في المادة الأولى أعلاه، ممثلا عنه برتبة نائب مدير على الأقل بالإدارة المركزية.

يعين الممثل لدى كل مجلس وطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

المادة 3 : يكلف ممثلو الوزير المكلف بالمالية، في إطار مهمة تنسيق نشاطات كل مجلس، لا سيما بما يأتي :

- إرسال مشاريع النظام الداخلي التي يتم إعدادها من طرف المجالس الوطنية إلى الوزير المكلف بالمالية في أجل شهرين (2) للموافقة عليها ونشرها،

- حضور اجتماعات المجالس التي تعينهم وإرسال نسخة عن محاضر هذه الاجتماعات إلى رئيس المجلس الوطني للمحاسبة، في أجل ثمانية وأربعين (48) ساعة،

- إبلاغ السلطة الوصية بكل تصرف أو قرار يمكن أن يمس بحسن سير المجالس التي تعينهم،

- إبلاغ السلطة الوصية بالقرارات المتخذة أثناء الجمعيات العامة للمجالس التي تعينهم،

- حضور جلسات الجمعيات العامة للمجالس التي تعينهم.

المادة 4 : يحصل ممثلو الوزير المكلف بالمالية، في إطار أداء مهامهم، على مكافأة يحدد مبلغها بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

المادة 5 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011.

أحمد أويحيى



مرسوم تنفيذي رقم 11 - 30 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد شروط وكيفية الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

إن الوزير الأول،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 85-3 و125 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لا سيما المادة 7 منه،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10 - 149 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،

- وبعد موافقة رئيس الجمهورية،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 7 من القانون

رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المادة 2 : يلزم الشخص الطبيعي المترشح لممارسة

مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإرسال طلب الاعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة، مرفقا بالوثائق الإدارية الآتية :

- شهادة الجنسية الجزائرية،

- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12،

- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة،

- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3.

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، بعد فحص مادي للوثائق، بمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا ومرقما وموقعا، يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.

المادة 3 : مراعاة لأحكام المواد من 46 إلى 54 من

القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، يلزم الشخص المعنوي، المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإرسال طلب الاعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة أو يودع مقابل وصل استلام مرفقا بالوثائق الإدارية الآتية :

- نسخة من التصريح بالاكتمال وإيداع رأسمال الشركة قيد التكوين،

- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعده الموثق المكلف بتحرير العقد،

- نسخة من اعتماد كل شريك يكون اعتماده مفروضا،

- نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الاعتماد من قبل الشخص المعنوي.

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة بعد فحص مادي للوثائق بتسليم وصل إيداع للمعني شخصيا يكون مؤرخا ومرقما وموقعا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.

المادة 4 : يعتبر طلب الاعتماد مودعا ابتداء من

تاريخ استلام الطالب وصل إيداع الملف من أمانة المجلس الوطني للمحاسبة.

تعد الملفات غير الكاملة أو غير المقبولة شكلا، إلى مرسلها مرفقة بمذكرة توضح أسباب عدم القبول.

المادة 5 : تفصل لجنة الاعتماد وفقا لأحكام نظامها

الداخلي، بعد دراسة ملفات الطالبين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أم معنويين وتحرر محضرا بذلك يتضمن الآراء حول الموافقة أو رفض منح الاعتماد.

ترسل لجنة الاعتماد عن طريق أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، محضر الاجتماع مرفقا بالاعتمادات قصد إمضاءها من الوزير المكلف بالمالية.

يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو الرفض المعلن للطلب طبقا لأحكام المادة 9 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه.

تجتمع لجنة الاعتماد حسبما يقتضيه عدد طلبات الاعتماد.

المادة 6 : يمنح الاعتماد للمعني، في نسخة واحدة

مقابل مخالصة.

المادة 7 : يلزم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين

المترشحون لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد للتسجيل في الجدول، بإرسال الوثائق الآتية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة :

بالنسبة للأشخاص الطبيعيين :

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد،

- شهادة الجنسية الجزائرية،

- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12،

- نسخة مصادق عليها مطابقة للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة،

- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3،

- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني،

- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود الحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة،

- نسخة مصادق عليها عن شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقديمها خلال

شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول،

- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين،

- ست (6) صور شمسية على خلفية بيضاء،

المادة 10 : يحدد قرار من الوزير المكلف بالمالية، عند الاقتضاء، كيفية تطبيق هذا المرسوم.

المادة 11 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011.

أحمد أويحيى



مرسوم تنفيذي رقم 11 - 31 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

إن الوزير الأول،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 85-3 و125 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لا سيما المادة 12 منه،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10 - 149 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- وبعد موافقة رئيس الجمهورية،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 12 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد الشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المادة 2 : يلزم المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإثبات وجود محل مهني، عند إيداع طلب التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- تصريح شرفي بعدم تقاضي أجرا تحت أية صفة كانت،

- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية، قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة مهنة المحاسبة.

بالنسبة للأشخاص المعنويين :

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد،

- نسخة من الاعتماد لكل شريك يفرض اعتماده،

- نسخة من التصريح بالاككتاب ودفع رأس مال الشركة قيد التكوين،

- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعدها الموثق المكلف بتحرير العقد،

- نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول،

- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة،

- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين لكل شريك،

- ست (6) صور شمسية على خلفية بيضاء لكل شريك،

- نسخة مصادق عليها من مستخرج السجل التجاري بالنسبة للشركات التجارية الواجب تقديمها خلال شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول،

- نسخة مصادق عليها من القوانين الأساسية الواجب تقديمها خلال شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول،

- نسخة مصادق عليها من بطاقة القيد الجبائي والرقم التعريفي الإحصائي الواجب تقديمها خلال شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول،

- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء.

المادة 8 : يسجل المترشح سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا في الجدول، وتمنح له بطاقة مهنية تحدد اللقب والاسم أو عنوان الشركة والمهنة أو المهن الذي رخص بممارستها.

المادة 9 : يلزم المترشحون لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد الحاصلون على إجازة أو شهادة غير تلك التي يسلمها المعهد المتخصص لمهنة المحاسبة بتقديم طلب المعادلة لدى وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10 - 149 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،
- وبعد موافقة رئيس الجمهورية،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 26 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كفاءات تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر شروط.

المادة 2 : طبقا لأحكام المادتين 600 و 609 من القانون التجاري، يكون تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة معفى من الإجراء المنصوص عليه في هذا المرسوم.

المادة 3 : خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

المادة 4 : يجب أن يتضمن دفتر الشروط، على الخصوص ما يأتي :

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج،
- ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدتها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات،
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها،
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها،
- نموذج رسالة الترشح،
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية،
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة،
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.

المادة 3 : يمكن أن يكون المحل ملكا أو مستأجرا للمهني، على ألا تقل فترة الإيجار عن سنة واحدة.
يخضع الأشخاص المعنويون الذين يطلبون تسجيلهم في أحد الجداول لنفس الشروط المحددة في هذا المرسوم.

المادة 4 : يجب أن تتوفر في المحل المهني للشخص الطبيعي أو المعنوي شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي تسمح للمهني بتنفيذ مهامه في أحسن الظروف حسبما تقتضيه العهدة المسؤول عنها.
تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

المادة 5 : يجب على المترشح للمهنة، سواء كان شخصا طبيعيا أم معنوياً، أن يرفق بملف طلب التسجيل في الجدول نسخة من عقد الملكية أو عقد إيجار المحل المهني وكذا محضر معاينة إثبات وجود المحل يعده المحضر القضائي.

المادة 6 : يخضع كل تغيير في العنوان المهني لنفس الشروط المنصوص عليها في هذا المرسوم.

المادة 7 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011.

أحمد أويحيى



مرسوم تنفيذي رقم 11 - 32 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

إن الوزير الأول،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 85-3 و 125 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لا سيما المادة 26 منه،

المادة 5 : يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يأتي :

- تنظيم الكيان وفروعه،
 - تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة،
 - معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.
- يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط.

المادة 6 : طبقا لأحكام المادة 71 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسهر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.

المادة 7 : يوضح محافظ الحسابات في العرض، استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة 5 أعلاه، ما يأتي :

- الموارد المرصودة،
- المؤهلات المهنية للمتدخلين،
- برنامج عمل مفصل،
- التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها،
- آجال إيداع التقارير.

المادة 8 : يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهد محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

المادة 9 : يمكن أن تترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

المادة 10 : يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافس ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنويون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها.

المادة 11 : في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهده، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.

المادة 12 : يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات.

غير أنه، يجب ألا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي.

المادة 13 : تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ حسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتخبين مسبقا.

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

المادة 14 : يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

المادة 15 : طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

لا تكون أحكام هذا المرسوم قابلة للتطبيق في حالة ما إذا تم تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

المادة 16 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011.

أحمد أويحيى

مراسيم فردية

مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن إنهاء مهام رئيس ديوان وزير التكوين والتعليم المهنيين.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011 تنهى مهام السيد محمد عين بعزيز، بصفته رئيسا لديوان وزير التكوين والتعليم المهنيين، لإحالاته على التقاعد.

مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن إنهاء مهام مدير دراسات بوزارة الشباب والرياضة.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011 تنهى مهام السيد محمد البشير عبادلي، بصفته مديرا للدراسات بوزارة الشباب والرياضة، لتكليفه بوظيفة أخرى.

مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن إنهاء مهام مكلف بالدراسات والتلخيص بوزارة الشباب والرياضة.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011 تنهى مهام السيد سفيان بوكعباش، بصفته مكلفا بالدراسات والتلخيص بوزارة الشباب والرياضة، لتكليفه بوظيفة أخرى.

مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن التعيين بديوان نائب الوزير الأول.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011 يعين السادة الآتية أسمائهم بديوان نائب الوزير الأول :

- سيف الحق شرفاء، رئيس ديوان،
- حميد سعدي، مكلفا بمهمة،
- هشام رمضان، مكلفا بمهمة.

مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن إنهاء مهام رئيس ديوان وزير الداخلية والجماعات المحلية والبيئة والإصلاح الإداري - سابقا.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011 تنهى مهام السيد سيف الحق شرفاء، بصفته رئيسا لديوان وزير الداخلية والجماعات المحلية والبيئة والإصلاح الإداري - سابقا، لتكليفه بوظيفة أخرى.

مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن إنهاء مهام مكلف بالدراسات والتلخيص بوزارة الداخلية والجماعات المحلية.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011 تنهى مهام السيد حميد سعدي، بصفته مكلفا بالدراسات والتلخيص بوزارة الداخلية والجماعات المحلية، لتكليفه بوظيفة أخرى.

مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن إنهاء مهام مديرين للحفظ العقاري في ولايتين.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011 تنهى مهام السيدين الآتي اسماهما بصفتهم مديرين للحفظ العقاري في الولايتين الآتيتين، لتكليف كل منهما بوظيفة أخرى :

- عبد الرحمان بن عيسى، في ولاية الجلفة،

- محمد أرزقي مرزوق، في ولاية المدية.

مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن إنهاء مهام نائب مدير بوزارة التربية الوطنية.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011 تنهى مهام السيد علي عطيه، بصفته نائب مدير للتعليم المتخصص في مديرية التعليم الثانوي العام بوزارة التربية الوطنية، لتكليفه بوظيفة أخرى.

مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن تعيين مدير المعهد الوطني المتخصص في التكوين المهني بولاية الوادي.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011 يعين السيد محمد زيان، مديرا للمعهد الوطني المتخصص في التكوين المهني بولاية الوادي.

مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن تعيين مكلف بالدراسات والتلخيص بوزارة الشباب والرياضة.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011 يعين السيد محمد البشير عبادلي، مكلفا بالدراسات والتلخيص بوزارة الشباب والرياضة.

مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن تعيين المدير العام للمركز الوطني لطب الرياضة.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011 يعين السيد حسين بوديسة، مديرا عاما للمركز الوطني لطب الرياضة.

مرسوم رئاسي مؤرخ في 13 ربيع الأول عام 1425 الموافق 3 مايو سنة 2004، يتضمن تعيين مديري بوزارة التكوين والتعليم المهنيين (استدراك).

الجريدة الرسمية - العدد 36 الصادر في 17 ربيع الثاني عام 1425 الموافق 6 يونيو سنة 2004.

- الصفحة 17، العمود الثاني، السطر 8 :

- بدلا من : "أصدين براهيمي"

- يقرأ : "عز الدين براهيمي".

.....(الباقى بدون تغيير).....

مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن تعيين مكلف بالدراسات والتلخيص بولاية الجزائر.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011 يعين السيد عبد الوهاب شرفي، مكلفا بالدراسات والتلخيص بولاية الجزائر.

مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن تعيين مديري للحفظ العقاري في ولايتين.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011 يعين السيدان الآتي اسماهما مديري للحفظ العقاري في الولايتين الآتيتين :

- محمد أرزقي مرزوق، في ولاية الجلفة،

- عبد الرحمان بن عيسى، في ولاية المدية.

مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن تعيين نائب مدير بوزارة التربية الوطنية.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011 يعين السيد علي عطيه، نائب مدير للتعليم المتخصص والتعليم الخاص بوزارة التربية الوطنية.

مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011، يتضمن تعيين مكلف بالدراسات والتلخيص بديوان الوزيرة المنتدبة لدى وزير التضامن الوطني والأسرة، المكلفة بالأسرة وقضايا المرأة.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 27 محرم عام 1432 الموافق 2 يناير سنة 2011 يعين السيد سفيان بوكعباش، مكلفا بالدراسات والتلخيص بديوان الوزيرة المنتدبة لدى وزير التضامن الوطني والأسرة، المكلفة بالأسرة وقضايا المرأة.

قرارات، مقررات، آراء

سنة 2005 الذي يحدد شروط ممارسة أعوان المراقبة للضمان الاجتماعي وكيفيات اعتمادهم، لا سيما المادتان 10 و 12 منه،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 08 - 124 المؤرخ في 9 ربيع الثاني عام 1429 الموافق 15 أبريل سنة 2008 الذي يحدد صلاحيات وزير العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي،

يقرر ما يأتي :

المادة الأولى : يعتمد أعوان المراقبة للضمان الاجتماعي المذكورون في القائمة الملحقة بهذا القرار.

المادة 2 : لا يمكن أعوان المراقبة المذكورين في المادة الأولى أعلاه، مباشرة مهامهم إلا بعد أداء اليمين المنصوص عليها في المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 05 - 130 المؤرخ في 15 ربيع الأول عام 1426 الموافق 24 أبريل سنة 2005 والمذكور أعلاه.

المادة 3 : ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 6 محرم عام 1432 الموافق 12 ديسمبر سنة 2010.

الطيب لوح

وزارة العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي

قرار مؤرخ في 6 محرم عام 1432 الموافق 12 ديسمبر سنة 2010، يتضمن اعتماد أعوان المراقبة للضمان الاجتماعي.

إن وزير العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي،

- بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10 - 149 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 92 - 07 المؤرخ في 28 جمادى الثانية عام 1412 الموافق 4 يناير سنة 1992 والمتضمن الوضع القانوني لصناديق الضمان الاجتماعي والتنظيم الإداري والمالي للضمان الاجتماعي،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 93 - 119 المؤرخ في 23 ذي القعدة عام 1413 الموافق 15 مايو سنة 1993 الذي يحدد اختصاصات الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي الخاص بغير الأجراء وتنظيمه وسيره الإداري،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 05 - 130 المؤرخ في 15 ربيع الأول عام 1426 الموافق 24 أبريل

الملحق

الولاية	الهيئة المستخدمة	اللقب والاسم
تندوف	الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء	صديقي صديق
عين تموشنت	"	بن عياد سمير
عين تموشنت	"	ملوك أحمد
إيليزي	"	مصباحي الهاشمي
تيزي وزو	الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي الخاص بغير الأجراء	سيدي إدريس كريم
تيزي وزو	"	كياس رزيقة
البليدة	"	بوزايد رفيق
الجلفة	الصندوق الوطني للتقاعد	عزوزي بومدين
تندوف	"	بلقاسم أيوب

وزارة الشباب والرياضة

قرار وزاري مشترك مؤرخ في 16 محرم عام 1432 الموافق 22 ديسمبر سنة 2010، يحدد عدد المناصب العليا للعمال المهنيين وسائقي السيارات والحجاب بعنوان المعهد الوطني للتكوين العالي لإطارات الشبيبة " مدني سواحي " لتقصراين.

إن الأمين العام للحكومة،

ووزير المالية،

ووزير الشباب والرياضة،

- بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 07 - 307 المؤرخ في 17 رمضان عام 1428 الموافق 29 سبتمبر سنة 2007 الذي يحدد كفاءات منح الزيادة الاستدلالية لشاغلي المناصب العليا في المؤسسات والإدارات العمومية،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10 - 149 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95 - 54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 03 - 190 المؤرخ في 26 صفر عام 1424 الموافق 28 أبريل سنة 2003 الذي يحدد صلاحيات المدير العام للوظيفة العمومية،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 05 - 410 المؤرخ في 16 رمضان عام 1426 الموافق 19 أكتوبر سنة 2005 الذي يحدد صلاحيات وزير الشباب والرياضة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 08 - 05 المؤرخ في 11 محرم عام 1429 الموافق 19 يناير سنة 2008 والمتضمن القانون الأساسي الخاص بالعمال المهنيين وسائقي السيارات والحجاب، لا سيما المادة 38 منه،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 08 - 306 المؤرخ في 27 رمضان عام 1429 الموافق 27 سبتمبر سنة 2008 والمتعلق بالمعهد الوطني للتكوين العالي لإطارات الشبيبة " مدني سواحي " لتقصراين،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 7 ربيع الثاني عام 1423 الموافق 18 يونيو سنة 2002 والمتضمن تعيين الأمين العام للحكومة،

يقررون ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 38 من المرسوم التنفيذي رقم 08 - 05 المؤرخ في 11 محرم عام 1429 الموافق 19 يناير سنة 2008 والمذكور أعلاه، يحدد هذا القرار عدد المناصب العليا ذات الطابع الوظيفي بعنوان المعهد الوطني للتكوين العالي لإطارات الشبيبة " مدني سواحي " لتقصراين والخاصة بالعمال المهنيين وسائقي السيارات والحجاب، طبقا للجدول الآتي :

العدد	المناصب العليا
1	رئيس حظيرة
1	رئيس ورشة
1	رئيس مخزن
1	رئيس مطعم
1	مسؤول المصلحة الداخلية

المادة 2 : ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 16 محرم عام 1432 الموافق 22 ديسمبر سنة 2010.

وزير الشباب والرياضة
الهاشمي جيار
من وزير المالية
الأمين العام
ميلود بوطبة

من الأمين العام للحكومة
وبتفويض منه
المدير العام للوظيفة العمومية
جمال خرشي

مرسوم تنفيذي رقم 11 - 202 مؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.

إنّ الوزير الأول،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 85 - 3 و 125 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتّم،

- وبمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،

- وبمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لا سيما المادة 25 منه،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10-149 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،

- و بعد موافقة رئيس الجمهورية،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها إلى الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل وكذا الأطراف المعنية.

المادة 2 : تتعلق معايير تقارير محافظ الحسابات، على الخصوص بما يأتي :

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر،

- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة،

- معيار حول الاتفاقيات المنظمة،

- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة (5) تعويضات،

- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،

- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية،

- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية،

- معيار حول استمرارية الاستغلال،

- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان،

- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال،

- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال،

- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى،

- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم،

- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم،

- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

يحدد محتوى كل معيار من هذه المعايير بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

المادة 3 : يؤرخ تقرير محافظ الحسابات عند نهاية أشغال المراقبة. ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة.

يؤرخ التقرير قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات رقم اعتماده ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وعنوانه وإمضاءه وختمه.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة أمحمد بوقرة - بومرداس -



كلية العلوم الاقتصادية ، العلوم التجارية و علوم التسيير .

قسم : علوم التسيير .

تخصص : محاسبة .

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماجستير

سيدي ، سيدتي :

في إطار تحضير مذكرة ماجستير حول : " تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في ظل تبني الجزائر لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية " أرجوا منكم المساهمة و المشاركة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الاسئلة الموجودة بهذه الاستمارة ، حيث يعد هذا الاستبيان جزءا من البحث ، حيث أن قيمة البحث العلمي الأكاديمي تأتي من ربطه بالواقع العملي الميداني ، و نظرا لخبرتكم و تخصصكم في هذا المجال ، فإن إجاباتكم على الأسئلة الواردة بالقائمة ستساعدني في تحقيق أهداف البحث المرجوة .

لذا ألتمس منكم الإجابة على الاسئلة بأمانة و موضوعية ، علما أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي و فقط .

تفضلوا سيدي ، سيدتي فائق التقدير و الإحترام.

إشراف : الدكتور شعيب شنوف

الطالبة : لمايسي سارة

أرجوا منكم الإجابة بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة .

أولاً: معلومات عامة .

1- الإسم و اللقب:

2- العمر: ☐ أقل من 35 سنة ☐ من 35 إلى 40 سنة ☐

☐ من 40 إلى 45 سنة ☐ أكثر من 45 سنة ☐

3- الوظيفة الحالية: ☐ أستاذ جامعي ☐ خبير محاسب ☐

☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐

4- الخبرة المهنية: ☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

☐ من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

5- المؤهل العلمي: ☐ دكتوراه ☐ ماجستير ☐

☐ ليسانس ☐ شهادة مهنية ☐

ثانيا: المحور الاول : النظام المحاسبي المالي الجزائري و تكيفه مع المعايير المحاسبية الدولية .

1- في رأيك هل المعايير المحاسبية الدولية في مجملها ملائمة للواقع الاقتصادي و المهني الجزائري ؟

☐ نعم ☐ لا

• إذا كان الجواب بـ لا ، لماذا في رأيك ؟

- وجود أولوية للنظام الضريبي على الجانب الإقتصادي و المحاسبي ☐
- البيئة الإقتصادية الجزائرية غير مهيأة لإستعاب المعايير المحاسبية الدولية ☐
- غياب التأهيل و التأطير العلمي و العملي للمهنيين الممارسين ☐
- أسباب أخرى مع التعليل

.....

.....

.....

2- هل يمكن إعتبار ان النظام المحاسبي المالي متوافقا مع المعايير المحاسبية الدولية ؟

☐ نعم ☐ لا ☐ نسبيا

• إذا كان الجواب بـ نعم ، في رأيك ؟

هل تبني المعايير المحاسبية الدولية المجسدة في النظام المحاسبي المالي كفيل بجعل القوائم المالية تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسات الجزائرية ؟

☐ نعم ☐ لا

3- هل يواجه النظام المحاسبي المالي الجزائري معوقات تؤثر على صحة و مصداقية تمثيل

القوائم المالية للواقع الفعلي للمؤسسات الجزائرية ؟

☐ نعم ☐ لا

• إذا كان الجواب بـ نعم ، في رأيك ما هي أبرز هذه المعوقات ؟

- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة ☐

- ضعف تكنولوجيا المعلومات و الإتصال المستعملة في المؤسسات الإقتصادية، بإعتبار أن
☐ نظام المحاسبة المالية نظام متطور يعتمد على تكنولوجيا المعلومات و الإتصال
- غياب القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق نظام المحاسبة المالية مثل قوانين الجباية
☐
- معوقات أخرى مع التعليل :

.....

.....

.....

4- في رأيك هل القوائم المالية حسب (SCF) تتمتع بمعلومات ذات خصائص نوعية تجعلها قادرة على توفير المعلومات الضرورية بصورة صحيحة و بالتالي الإعتماد عليها في إتخاذ مختلف

القرارات ؟ ☐ نعم ☐ لا

5- في رأيك هل التغير في شكل و محتوى القوائم المالية سيؤثر على درجة فهم و مقروئية

مختلف المستخدمين لها ؟ ☐ نعم ☐ لا

• إذا كان الجواب ب نعم ، كيف كان التأثير؟

☐ إيجابي ☐ سلبي

ثالثا: المحور الثاني: التدقيق في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية .

1- في رأيك هل تبني المعايير المحاسبية الدولية له أثر إيجابي على مهنة التدقيق و الذي بدوره

يضمن شفافية الحسابات و قابلية مقارنة القوائم المالية ؟

☐ نعم ☐ لا

2- يسعى النظام المحاسبي المالي الجزائري و من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية إلى

تحسين نوعية و جودة المعلومات المالية و المحاسبية ، هل تعتقد بأن ذلك سيؤدي إلى تحسين

جودة تدقيقها ؟

☐ نعم ☐ لا

3- هل تعتقد أن تقرير تدقيق الحسابات في ظل القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يلقي

قبولا و ثقة اكبر من قبل مستخدميه من ذي قبل ؟

☐ نعم ☐ لا

4- هل تعتقد أن أنواع و شكل و محتوى القوائم المالية الجديدة قد أثرت على شكل و محتوى تقرير المدقق ؟

☐ نعم ☐ لا

5- كيف يكون إبداء الرأي حول عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية؟

☐ رأيا متحفظا ☐ رأيا معارضا ☐ الإمتناع عن إبداء الرأي ☐

6- في رأيك هل هناك إرتباط بين المعايير المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية من حيث التطبيق ؟

☐ نعم ☐ لا

7- تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية تستوجب وجود منهجية عمل مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق .

☐ نعم ☐ لا

8- بإعتقادكم هل بتوجه الجزائر نحو تبني المعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية ؟

☐ نعم ☐ لا

9- هل يمكن إعتبار معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق في الجزائر؟

☐ نعم ☐ لا

10- هل تعتقد أن معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة ؟

☐ نعم ☐ لا

11- هل تعتقد بأن توحيد نماذج القوائم المالية على المستوى الدولي يستوجب ضرورة توحيد نماذج تقارير تدقيق الحسابات ؟

☐ نعم ☐ لا

12- في رأيك هل يمكن إعتبار أن التعديلات الهيكلية الجديدة في المنظمات المهنية (الخاصة بمهنتي المحاسبة و التدقيق) تتوافق و الإصلاح المحاسبي في الجزائر (SCF) ؟

☐ لا ☐ نعم

13- بإعتقادكم هل و في ظل القانون الجديد (01/10) و المتعلق بإعادة تنظيم المهنة و الذي لقي موافقة المجلس الشعبي الوطني كفيل بإصلاح المنظومة المهنية للتدقيق و ردها الإعتبار المفقود ؟

☐ لا ☐ نعم

14- في رأيك هل ترى أنه من الضروري على المهتمين بمهنة تدقيق الحسابات خاصة أساتذة المحاسبة و التدقيق عقد مؤتمرات و ورشات عمل هدفها الأساسي العمل على تطوير مهنة التدقيق ؟

☐ لا ☐ نعم

15- في رأيك هل من الضروري فتح باب الشراكة مع مكاتب تدقيق أجنبية بضوابط مدروسة و محددة ؟

☐ لا ☐ نعم

16- في رأيك هل من الضروري إنشاء هيئات مستقلة عن وزارة المالية هدفها متابعة مهنتي التدقيق و المحاسبة في الميدان و حل المشاكل و الصعوبات التي يواجهها المهنيون ؟

☐ لا ☐ نعم

17- هل ترى أنه و من الضروري إصدار و تطوير معايير تدقيق خاصة بالجزائر و ذلك بالتنسيق مع الهيئات الدولية المختصة ؟

☐ لا ☐ نعم

➤ أي فكرة أو نقطة لم نتناولها في قائمة الإستبيان هذه ، يرجى إضافتها .

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

شكرا