وزارة التعليم العالي والبحث العملي
جامعة جيلالي ليابس – سيدي بلعباس –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المصادقة على الحسابات المالية كضمان الجودة

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه "ل.م.د" في العلوم الاقتصادية

تخصص : تدقيق مالي ومحاسبي

من إعداد الطالب :
قرموني سرّاج زكرياء

تحت إشراف الأستاذ :
أ. المبارك محمد

لجنة المناقشة

أ. د بورحلة علال	أستاذ التعليم العالي	جامعة سيدي بلعباس	رئيسا
أ. المبارك محمد	أستاذ محاضر أ	المدرسة العليا للاقتصاد "وهران"	مشرفا
أ. داود فتيحة	أستاذ محاضر أ	المدرسة العليا للاقتصاد "وهران"	ممتحنا
أ. لعوج زواوي	أستاذ محاضر أ	جامعة سيدي بلعباس	ممتحنا
أ. دحماني محمد ادريوش	أستاذ محاضر أ	جامعة سيدي بلعباس	ممتحنا

السنة الجامعية : 2019-2020

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِير ﴾

صدق الله العظيم

كلمة شكر و تقدير

أتقدّم بشكري الواسع إلى المولى عزّ وجلّ الذي أتم عليّ بنعمته على إنجاز أطروحة الدكتوراه وأخصّ بالذكر الأستاذ المحترم والمشرف على هذه الأطروحة المبارك محمد على إرشاداته القيّمة وإخلاصه المتفاني طوال فترة البحث والدراسة لإنجاز هذا العمل الثمين.

كما أشكر رئيسة مصلحة المالية " تزمالت كريمة " التي كانت سندا لي لإتمام هذا الإنجاز العظيم في الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء وكالة سيدي بلعباس.

وكما قال أشرف المرسلين عليه الصلاة والسلام

" من سلك طريقا يلتمس فيه علما سهل الله له طريقا إلى الجنة "

وفي الأخير نتقدم بامتناننا العظيم وشكرنا العميق راجين من المولى عزّ وجلّ مساعدتنا وتوفيقنا إلى كل ما فيه صلاح للدنيا والآخرة.

زكرياء

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصّلاة والسّلام على أشرف المرسلين نبيّنا محمد صلّى الله عليه وسلّم والحمد الله الذي هداني إلى طريق العلم والصّراط المستقيم أما بعد فبمناسبة تخرّجي لشهادة الدكتوراه أهدي ثمرة جهدي إلى الله سبحانه وتعالى الذي وفقني إلى المنهج الصحيح.

كما أهدي هذه البحث العظيم إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما إلى من نوّر دربي بالدعاء ودفع بي إلى طريق العلم ووفّر لي سبل النجاح، إلى من سهرا من أجلي، إلى من ربياني صغيرا.

إلى من قال فيهما عز وجلّ:

"وقضى ربّك ألا تعبدوا إلا إيّاه وبالوالدين إحسانا"

إلى من ساندني طوال حياتي أبي وأمي الغاليان عليّ

إلى أخي العزيز: يونس وأختي العزيزة: جازية وكل أفراد عائلتي

إلى من ساعدني خلال سنوات البحث لإنجاز هذه الأطروحة الأستاذ المحترم والمشرف على هذا البحث العلمي" المبارك محمد"

كما أترحم على أستاذتي الغالية " المستاري سعاد " رحمها الله وأسكنها فسيح جنّاته التي أمدّت لنا سبل النجاح في ميدان المحاسبة وأثنّي بالذكر الأستاذة " رمدوم نادية " التي مازالت تدعوا لي بالنجاح المتواصل، وبعد جهد متواصل ومثابرة جادة أرجو من الله عز وجلّ أن يوفقني لما فيه خير لي ورضا لربّ العالمين.

قرمسوني سرّاج زكرياء

الملخص:

تعتبر مهمة محافظ الحسابات من أهم أعمدة الحوكمة التي يعتمد عليها في إدارة تسيير المخاطر في ظل بيئة اقتصادية متغيرة، إذ يقوم المدقق القانوني بمراجعة الحسابات السنوية بهدف اتخاذ القرار الأمثل في تنمية أموال المساهمين، الرفع من أداء القوائم المالية و توسيع نشاط المنظمة. ففي نفس السياق يهدف هذا البحث إلى إعادة صياغة فكر جديد في منهجية التدقيق الخارجي في مؤسسة عمومية ذات تسيير خاص، وقد توصلنا من خلال دراستنا إلى أن العينات الإحصائية التي تم اختيارها محل التدقيق قد أظهرت الصورة الصادقة في حسابات الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي بالإضافة إلى ذلك تم التأكد من مدى التزام محافظ الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق وعرض مختلف تقارير محافظة الحسابات التي أبرزت لنا مدى صدق الحسابات المالية وموثوقيتها خلال نهاية السنة المالية.

الكلمات المفتاحية:

محافظة الحسابات، تسيير المخاطر، هيئة عمومية، المعايير الجزائرية للتدقيق، القوائم المالية.

Abstract:

The mission of the auditor is considered to be one of the most important pillars of governance, it relates to risk management in the constantly changing economic environment. The legal auditor's mission is to audit the annual accounts with the aim of making the best decision in order to increase the equity capital to increase the performance of the financial statements and to expand the activity of the organization. In this context, our research aims to provoke a new reflection on the methodology of the external audit in a public establishment with specific management. We noted through our study, that the statistical samples retained for the audit gave a faithful image of the accounts of the national social security fund, as well as the compliance of the auditor with the Algerian standards of audit and the presentation of the various reports of the statutory auditor. This research also allowed us to show the extent, authenticity and reliability of the financial accounts at the end of the year

Keywords:

Auditor, Risk management, Public establishment, Algerian auditing standards, financial statements.

Résumé :

La mission du commissaire aux comptes est considérée comme l'un des piliers de la gouvernance la plus importante, Elle concerne la gestion des risques dans l'environnement économique qui est en constante évolution. L'auditeur légal a pour mission de vérifier les comptes annuels dans le but de prendre la meilleure décision afin d'accroitre les fonds propres d'augmenter la performance des états financiers et d'étendre l'activité de l'organisation.

Dans ce contexte, notre recherche vise à susciter une nouvelle réflexion sur la méthodologie de l'audit externe dans un établissement public à gestion spécifique.

Nous avons constaté à travers notre étude, que les échantillons statistiques retenus pour l'audit ont donné une image fidèle des comptes de la caisse nationale de la sécurité sociale, ainsi que le respect du commissaire aux comptes des normes algériennes d'audit et de la présentation des différents rapports du commissariat aux comptes. Cette recherche nous a aussi permis de montrer l'étendue, l'authenticité et la fiabilité des comptes financiers à la fin de l'exercice.

Mots clés :

Commissariat aux comptes, gestion des risques, établissement public, les normes algériennes d'audit, les états financiers.

قائمة

المحتويات

قائمة المحتويات

آية قرآنية

كلمة شكر وتقدير

الإهداء

الملخص

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

مقدمة

الجانب النظري

الفصل الأول: نظرية التدقيق وأبعادها المحاسبية والمالية

المبحث الأول: الإطار العلمي للتدقيق

المطلب الأول: نظريات التدقيق ونشأته

المطلب الثاني: أنواع التدقيق وأصنافه

المطلب الثالث: أهمية التدقيق داخل المؤسسة وخارجها

المبحث الثاني: المعاهد والهيئات الوطنية والدولية للتدقيق

المطلب الأول: المعاهد والمكاتب الدولية للتدقيق

المطلب الثاني: : المكاتب والمعاهد الوطنية للتدقيق

المطلب الثالث: مقارنة علمية بين الهيئات الوطنية للتدقيق

المبحث الثالث : المعايير الدولية للتدقيق

المطلب الأول: مدخل إلى المرجعية الدولية للتدقيق

المطلب الثاني: إطار المعايير الدولية للتدقيق

المطلب الثالث: آليات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في بيئة مؤسساتية

المبحث الرابع : المعايير الجزائرية للتدقيق

المطلب الأول: مدخل إلى المعايير الجزائرية للتدقيق

المطلب الثاني: عرض المعايير الجزائرية للتدقيق

المطلب الثالث: أهمية المعايير الجزائرية الحديثة في مكاتب التدقيق الوطنية

الفصل الثاني: مهنة محافظة الحسابات وفق التشريعات الدولية والوطنية

المبحث الأول: مهنة التدقيق حسب التشريع الأنجلوسكسوني

المطلب الأول: التدقيق الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية

المطلب الثاني: : تنظيم مهنة التدقيق القانوني في التشريع الأمريكي

المطلب الثالث: مسؤولية المدقق في الهيئات الدولية للولايات المتحدة الأمريكية

المبحث الثاني: مهنة التدقيق حسب التشريع الفرانكفوني

المطلب الأول: التأصيل النظري لمحافظة الحسابات بفرنسا

المطلب الثاني: : عرض مهنة محافظ الحسابات في التشريع الفرنسي

المطلب الثالث: مسؤولية محافظ الحسابات في التشريع الفرنسي

المبحث الثالث : مهنة التدقيق حسب التشريع الجزائري

المطلب الأول: مفاهيم علمية حول محافظة الحسابات وشروط ممارستها

المطلب الثاني: أعمال محافظ الحسابات ومهامه

المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات وأخلاقيات المهنة

المبحث الرابع : دراسة مقارنة بين التشريعات الوطنية والدولية

المطلب الأول: حوصلة حول أهم النصوص القانونية الأنجلوسكسوني

المطلب الثاني: حوصلة حول أهم النصوص القانونية الفرنكوفونية

المطلب الثالث: مقارنة علمية بين التشريعات الخاصة بمحافظة الحسابات

الفصل الثالث: المصادقة على الحسابات المالية ضمان لجودة المعلومات المالية والمحاسبية

المبحث الأول: حوكمة المؤسسة كأداة فعالة لممارسة مهنة التدقيق الخارجي

المطلب الأول: أساسيات نظرية حول حوكمة المؤسسة

المطلب الثاني: آلية الحوكمة في ظل مهنة التدقيق الخارجي

المطلب الثالث: أهمية الحوكمة وفعاليتها في مهمة التدقيق الخارجي

المبحث الثاني: قياس جودة التدقيق القانوني في بيئة المؤسسة

المطلب الأول: مؤشرات جودة التدقيق القانوني ومحدداته

المطلب الثاني: تحسين جودة التدقيق القانوني في المؤسسة

المطلب الثالث: ضمان جودة التدقيق بالشرعية النظرية في بيئة محاصرة

المبحث الثالث : مهمة المصادقة على الحسابات المالية كضمان لجودة القوائم المالية

المطلب الأول: التأصيل العلمي للمصادقة على الحسابات المالية

المطلب الثاني: أنواع المصادقات في إطار مهنة التدقيق الخارجي

المطلب الثالث: أهمية المصادقة على حسابات المؤسسة

الجانب التطبيقي

الفصل الرابع: مهمة التدقيق القانوني وفق المعايير الجزائرية للتدقيق

المبحث الأول: المعرفة التامة بالصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء

المطلب الأول: إعداد الأشغال الأولية

المطلب الثاني: اتصالات أولى مع المؤسسة

المطلب الثالث: انطلاق الأشغال

المبحث الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: جمع الإجراءات

المطلب الثاني: اختبارات التطابق

المطلب الثالث: التقييم الأولي والنهائي لنظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: فحص الحسابات وإعداد التقارير المالية

المطلب الأول: الإطار التنظيمي لمراقبة الحسابات

المطلب الثاني: فحص حسابات وكالة الضمان الاجتماعي

المطلب الثالث: إعداد التقارير الخاصة بمحافظ الحسابات

خاتمة

قائمة المراجع

قائمة الملاحق

فهرس المحتويات

قائمة

المختصرات

قائمة المختصرات

المختصر	المدلول	المعنى باللغة العربية
IFACI	L'institut de l'Audit et du Contrôle Interne	معهد التدقيق والرقابة الداخلية
IIA	The Institut of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
IIAS	Institut International de l'Audit Social	المعهد الدولي للتدقيق الاجتماعي
ANSI	Américain National Standards Institute	المعهد الوطني للمعايير الأمريكية
AICPA	Américain Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
SEC	Securities and Exchange commission	هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board	المعهد الدولي لتنظيم التدقيق
GAO	Government Accountability Office	مكتب المسؤولية الحكومية
DOL	Department of Labor	قسم العمل
NAA	Les Normes Algériennes d'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
ISA	International Standards Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
CNC	Le Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CC	La Cour des Comptes	مجلس المحاسبة
IGF	L'inspection Générale des Finances	المفتشية العامة للمالية
CNAS	Caisse Nationale des Assurances Sociales des Travailleurs Salariées	الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء
CJD	Crèche Jardin d'enfants	روضة الأطفال
KAMs	Key Audit Matters	تدقيق كيانات المصلحة العامة
CDR	Centre d'excellence régional	المركز الإقليمي للتميز

قائمة

الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	التطور التاريخي للمعاهد والهيئات الدولية للتدقيق الداخلي	29-28
2	المعلومات الاقتصادية عن الأربع الكبار في مهنة التدقيق لسنة 2018	32
3	مقارنة علمية بين الهيئات الوطنية للتدقيق	46
4	عرض المعايير الدولية للتدقيق	52-51
5	عرض المعايير الجزائرية للتدقيق	58
6	المقارنة العلمية حول تعيين واستقلالية محافظ الحسابات لمختلف النماذج	121-120
7	المقارنة من الجانب القانوني لمختلف النماذج	121
8	العوامل المؤثرة على كفاءة المدقق	137
9	تقديم نماذج خاصة بجودة التدقيق	140
10	حوصلة حول مختلف المصادقات على حسابات المؤسسة	161
11	بطاقة تعريف وكالة الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء	199-197
12	الاستبيان الخاص بتحليل إجراءات الرقابة الداخلية	200
13	الاستبيان الخاص بتحليل التقييم الأولي والنهائي الرقابة الداخلية	207
14	عناصر التثبيتات للسنة المالية 2017-2018	210
15	نسخة من حساب برمجيات المعلوماتية	211
16	وثيقة التحميل المحاسبي للإهتلاكات للسنتين الماليتين 2017-2018	211
17	عناصر المخزونات والجاري العمل بها	212
18	نسخة عن خسائر قيم المخزونات للسنتين الماليتين 2017-2018	212
19	العناصر المقنعة 01	213
20	العناصر المقنعة 02	213
21	وضعية حسابات الغير للسنتين 2017-2018	214
22	الحسابات المالية للسنتين 2017-2018	215
23	وضعية اعتمادات صندوق الأموال للسنة المالية 2018	216

24	الفوارق الخاصة باعتمادات صندوق الأموال للسنة المالية 2018	216
25	تغيرات رؤوس الأموال الخاصة للسنتين الماليتين 2017-2018	217
26	عناصر الخصوم الجارية وغير الجارية	219
27	وضعية عقود الامتيازات منذ سنة 2013 إلى غاية 2018	220
28	جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة (حسابات غير مجمعة)	222-221
29	عينة عشوائية غير إحصائية لجدول تدفقات الخزينة	222
30	وثيقة التحميل المحاسبي لليومية الفرعية للخزينة	223
31	تحصيل التثبيتات موضع التنازل	224
32	المعالجة المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 08	224
33	حسابات النتائج حسب الطبيعة (حسابات غير مجمعة)	226-225
34	عينة لمشتريات المعدات والأَشغال	227-226
35	نسخة لأحد موردو الخدمات والمخزونات	227
36	نسخة من فرعية FI0150 للسنة المالية 2015	230-229
37	حوصلة حول عينة خاصة بميزان المراجعة محل المراقبة	231
38	فئات أصناف الحسابات	232
39	عدد فئات أصناف الحسابات	232
40	نتائج العينة الخاصة بميزان المراجعة محل التدقيق	234-233
41	وضعية الامتيازات الممنوحة للمستخدمين	235
42	الوضعية المالية لمخصصات المؤونات والإسترجاعات المالية خلال السنتين الماليتين 2017 و 2018	236
43	المؤشرات الخاصة بالمزايا الممنوحة للمستخدمين	236
44	تخصيص الفروقات بين مخصصات المؤونات والأعباء المالية المتعلقة بالمزايا الممنوحة للمستخدمين للسنتين الماليتين 2017 و 2018	237
45	حوصلة حول مؤونات الأصول الجارية المدققة للسنة المالية 2015	237
46	مراقبة الرصيد الأولي لأحد حسابات التثبيتات	239
47	بطاقة التثبيتات لحساب 218950	240-239
48	اقتناء التثبيتات لحساب 218950 من 2014 إلى 2018	240

49	مختلف معدلات الاستحداث المقدمة من قبل المديرية العامة للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء	241
50	خسائر القيمة المتعلقة بقروض المستخدمين (قروض غير جارية)	242
51	مقاربة قروض المستخدمين	242
52	وثيقة التحميل المحاسبي لحساب الارتباطات "18"	243
53	بطاقة التثبيتات مستخرجة من برمجيات المعلوماتية لحساب 2813	244-243
54	الإهتلاكات المدققة من 1986/01/02 إلى غاية 2016/12/01	245
55	وضعية الإهتلاكات مستخرجة من برمجيات المعلوماتية لحساب 218100	245
56	وضعية التثبيتات الخاصة بحساب معدات الإعلام الآلي	246
57	وضعية الإهتلاكات لمعدات الإعلام الآلي	246
58	جدول التنازل والبيع الخاص بمعدات الإعلام الآلي	247
59	التحقق من الأرصدة الافتتاحية للسنة المالية 2017 و 2018	248
60	نسخة من دفتر الأستاذ لحساب 414200	250
61	نسخة من دفتر الأستاذ لحساب 4195	251
62	عينة عشوائية غير إحصائية	251
63	وضعية الاعتراضات على الأجور من 2018/01/01 إلى 2018/12/31	252
64	نسخة من اليومية العامة لحساب التعويض عن الضرر	253
65	وضعية الصندوق الوطني للخدمات الاجتماعية	254
66	وضعية خسائر القيمة عن حقوق الغير	255
67	وضعية خسائر القيمة عن حقوق الغير الأخرى	256-255
68	عينة مستخرجة من تحليل الحسابات للحقوق الأخرى	256
69	آليات التدقيق في خسائر القيمة الخاصة بحقوق الغير	258
70	آليات التدقيق في خسائر القيمة الخاصة بالصيدلانيات العمومية	259
71	عينة مستخرجة من تحليل الحسابات للتسبيقات على الأجور	259
72	وضعية التسبيقات على الأجور للسنة المالية 2018	260
73	المعالجة المحاسبية للمؤونات "التعاضديات"	261
74	وضعية خسائر القيمة عن مختلف التعاضديات	262-261
75	وضعية التعاضديات المحصّلة من قبل الضمان الاجتماعي	264-263

76	تحليل الحسابات الخاص بحساب الديوان الوطني لأعضاء المعوقين الاصطناعية ولواحقها	264
77	تحليل الحسابات الخاص بحقوق أخرى	265
78	المقاربة بين الرصيد المحاسبي والبنكي في 2018/12/31	266
79	تحويلات الأموال الداخلية	266
80	اللوازم المدرسية والثقافية لروضة الأطفال التابعة للضمان الاجتماعي	267
81	مصاريف المهمات والتنقلات للسنة المالية 2018	268-267
82	الفوارق الناتجة عن مصاريف المهمات والتنقلات محل التدقيق	268
83	نسخة من اليومية الفرعية لحسابات الغير "الصيادلة الخواص"	269
84	نسخة من الحساب الخاص بمنحة المجاهدين للسنة المالية 2018	270-269
85	المعالجة المحاسبية لمنحة المجاهدين للسنة المالية 2018	270
86	مراقبة حساب منحة مباشرة –التأمين عن الضرر	270
87	اليومية العامة لحساب الأداءات 600144	271
88	نسخة من ميزان المراجعة لحساب 600101	272
89	نسخة من اليومية العامة لحساب " الصيادلة الخواص"	272
90	المعالجة المحاسبية الموثوق منها لحساب 600101	272
91	مخصصات المؤونات غير الجارية للمزايا الممنوحة للمستخدمين	273
92	نسخة من ميزان المراجعة الخاص بحساب 615960	274
93	عينة حول حساب حوادث العمل والأمراض المهنية "الأداءات"	275
94	الوضعية المحاسبية لحساب الإيجارات المحصلة	276
95	الجرد المحاسبي والمادي للتثبيتات	278-277
96	الفوارق المادية والمحاسبية للتثبيتات	279-278
97	الفوارق المقدمة من قبل وكالة الضمان الاجتماعي لسيدي بلعباس	279
98	نسخة من حساب الإهتلاكات المدققة	280
99	التحقق من المشتريات المستهلكة	281-280
100	التحقق من المشتريات المخزنة	282-281
101	مراقبة الجرد المادي للمخزونات للسنة المالية 2018	282
102	التدقيق المعمق لجرد المخزونات للسنة المالية 2018	283

103	عرض الأرصدة النهائية لجرد المخزونات للسنة المالية 2018	284
104	المعالجة النظرية لفوارق جرد المخزونات	285
105	المعالجة المحاسبية لفوارق جرد المخزونات للسنة المالية 2018	285
106	مراقبة حسابات الخزينة	286
107	مراقبة حسابات صندوق الأموال	287
108	بنك الفلاحة والتنمية الريفية	287
109	مختلف جداول بنك القرض الشعبي الجزائري	288
110	بنك التنمية المحلية	288
111	المعالجة المحاسبية للفروقات الخاصة بصندوق الأموال	289
112	تدقيق حسابات الغير للسنة المالية 2018	290
113	عمليات البريد الجاري للتسوية	292
114	وضعية التعويض عن الضرر لإحدى المؤمّنات اجتماعيا	292
115	الأخطاء الجوهرية في حساب الأعباء 600144	293
116	تحليل الحسابات مرخص من قبل مصلحة المالية	294-293
117	أقساط التأمينات المعاينة سلفا	294
118	الإيجارات أقل من سنة المعاينة سلفا	295
119	التحويلات المنتقلة إلى حساب آخر	296
120	المواصلات اللاسلكية المعاينة سلفا	296
121	الأموال العائدة إلى الوكالة للمنح العائلية	297
122	تحليل الحسابات مرخص من قبل مصلحة المالية لحساب 467000	300-298
123	مصاريف رفض الشيكات	300
124	الأموال العائدة إلى الوكالة الخاصة بحوادث العمل والأمراض المهنية	300
125	إعادة المعالجة المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي 08	301
126	نسخة من ميزان المراجعة لمنح التعويض عن الضرر	302-301
127	وضعية عقود الامتياز	303
128	وضعية أصحاب المهن الصحية	304
129	موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها للسنة المالية 2018	305
130	تحليل الحسابات الخاص بأموال الخدمات الاجتماعية	306-305

131	التدقيق في التسبيقات على الأجور	307
132	التسبيقات على مصاريف المهمات	307
133	العاملون، –الاعتراضات حساب التعاضديات	308
134	الفروقات الناتجة عن مراقبة التعاضديات	308
135	العاملون، –الاعتراضات على الخدمات الاجتماعية (وطني)	309
136	العاملون، –الاعتراضات على الخدمات الاجتماعية (محلي)	309
137	أعباء للدفع للسنة المالية 2018	310
138	الهيئات الاجتماعية (منحة المستخدمين)	310
139	تدقيق التصريحات الجبائية للسنة المالية 2018	311
140	حوادث العمل والأمراض المهنية	311
141	التقارب المالي ما بين مصلحة المالية والتحصيل	315-312
142	محضر كتابي للتقارب ما بين الحسابات المالية	316
143	نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة منذ سنة 2014 إلى غاية 2018	332
144	مؤشرات نجاعة الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية	334
145	مؤشرات التحليل المالي الخاصة بالصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية	340-339
146	ميزانية الخصوم الجارية للسنتين الماليتين 2017-2018	341
147	ميزانية الأصول الجارية للسنتين الماليتين 2017-2018	342
148	عينة حول ميزانية الخصوم الجارية للسنتين الماليتين 2017-2018	343

قائمة

الأشكال البيانية

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	مستويات الثقة في الممارسة المهنية للتدقيق والمراجعة	49
2	الهيكل التنظيمي للتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية	78
3	أنواع التنظيمات القانونية	122
4	المعرفة التامة بالمؤسسة محل التدقيق وفق نماذج الأعمال	138
5	الركائز الأساسية في تحليل جودة المعلومة المالية	146
6	نموذج الشهادة بدون تحفّظات	156
7	نموذج الشهادة بتحفظات	158-157
8	نموذج رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية	159
9	نموذج رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة	160
10	إصدار جديد لتقرير التدقيق للحسابات المجمعة	168
11	مختلف التدفقات للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء –وكالة سيدي بلعباس–	179
12	الهيكل التنظيمي لمصلحة التحصيل والمالية لوكالة سيدي بلعباس	185
13	برنامج الدفع البنكي	188
14	معالجة التحويلات البنكية للمؤمّنين اجتماعيا	189
15	أقسام التحويلات البنكية الخاصة بالبرنامج	190
16	أحداث العمليات البنكية الخاصة بالبرنامج	191
17	برنامج المعالجة المحاسبية المعلوماتية	192
18	المعالجة المحاسبية الآلية للأداءات المدفوعة في الضمان الاجتماعي	193
19	المعالجة المحاسبية الآلية للتعويضات عن الضرر	194
20	برنامج المحاسبة المالية	195
21	مختلف اختبارات التطابق الخاصة بالإجراءات العملياتية	205-202
22	نموذج خاص لتقييم مخاطر التدقيق في ظل تقييم نظام الرقابة الداخلية	206

23	نسخة من حساب الضرائب والرسوم على السيارات	214
24	تخصيص الاشتراكات حسب كل منتج	218
25	تحصيل مصاريف التسيير	223
26	نسخة من حساب دراسات وأبحاث	228
27	نسخة لدفتر الأستاذ من حساب أعباء التسيير الجاري	228
28	وضعية مخصصات المؤونات والإسترجاعات المالية الخاصة بمعاشات التقاعد	238
29	عينة حول حساب التحصيل 412315	248
30	غرامات التأخير الخاصة بالمنازعات (نظام عادي)	250
31	التغيرات المتعلقة بالعلاوات الخاصة بالتنازل عن الممارسة الحرة للطب	268
32	العينة الأولى التي تحمل مختلف حسابات الغير	291
33	العينة الثانية التي تحمل مختلف حسابات الغير	302
34	تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة منذ السنة المالية 2014 إلى 2018	333
35	مؤشرات نجاعة الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء	335

المقدمة العامة

إن التطور الذي يشهده العالم في المجالات الاقتصادية، السياسية والاجتماعية أضحى بتغييرات جذرية في حوكمة المنظمات الذي يعتبر كنظام تقوم عليه المؤسسة والتي تتوجه من خلاله إلى مبدأ التسيير، الرقابة و خلق بيئة اقتصادية ملائمة إذ أن أغلب المنظمات في الاقتصاد العالمي تحتاج إلى مراقبة فعالة في جميع أنشطتها (التشغيلية والتمويلية والاستثمارية) من أجل ضمان جودة المعلومات المقدمة إلى مختلف الأعوان الاقتصاديين والسرعة في اتخاذ القرارات المناسبة لها.

كما يكتمل نظام الرقابة الداخلية لكل منظمة باكتمال مصداقية حساباتها الشرعية من قبل مكاتب الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات خلال نهاية كل سنة مالية، فالأزمات الاقتصادية والفضائح المالية التي وقعت على رأس الاقتصاد العالمي أحدثت جدلا كبير على الصعيد الدولي خاصة عندما يتعلق الأمر بالأسواق المالية ومدى فعاليتها أو انهيارها اتجاه المستثمرين، فلقد مست الولايات المتحدة الأمريكية الكثير من الفضائح المالية في سنة 2001 وبداية سنة 2002 كشركة أنرون وأديلفيا ووورلد كوم وغيرها من الشركات الكبرى في العالم التي أدت بخسائر جسيمة في بورصة وال ستريت، الأمر الذي أدى إلى الاستجابة القوية للمشرّع الأمريكي وتبني قانون ساربينز أوكسلي والذي تم انتخابه من قبل الكونغرس الأمريكي في 30 جويلية 2002 وتمت المصادقة عليه من طرف الرئيس بوش.

يعدّ قانون ساربينز أوكسلي من أبرز القوانين التي أدت إلى الإصلاح الاقتصادي في الولايات المتحدة الأمريكية، أما في فرنسا فقد تم إصلاح منظمة محافظة الحسابات عن طريق القانون الذي تم إصداره في 01 أوت 2003 والذي سمي بالضمان المالي، إذ نشأ مع هذا القانون شرعية جديدة في الرقابة على مهن محافظ الحسابات وسميت بالمجلس الأعلى لمحافظة الحسابات.

حيث يرى مختلف الباحثين على أن التدقيق يعتبر كآلية لحوكمة المؤسسة فهي تهدف إلى تسيير المخاطر و الرفع من أداء المؤسسة كما تسعى جاهدة لمساعدة محافظي الحسابات على تحسين جودة التدقيق، ويرى بعض الرواد الآخرين على أن التدقيق يعمل على الرفع من مسؤولية الشركة وحماية المستثمرين وإعادة الثقة فيهم ولقد ازدادت حاجة المؤسسات ومختلف أطرافها الداخلية والخارجية بالنظر إلى مهمة التدقيق سواء داخل المؤسسة أو خارجها بهدف التأكد من سلامة نظام المعلومات المحاسبية القائم على ديمومة الأحداث الاقتصادية.

إنّ نشاط المنظمات في حد ذاته يعتمد على جملة من أدوات الرقابة داخل المنظمة أو خارجها بهدف تقديم المعلومات بكل مصداقية وشفافية كما أدركت مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية التي تنشرها المؤسسات الاقتصادية أن التدقيق هي الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسات مما يتيح لمختلف الأطراف الداخلية والخارجية إمكانية اتخاذ القرارات المختلفة بناء على الرأي الذي يبديه المدقق حول مدى ضمان جودة المنتج المحاسبي حيث تتبلور إشكاليتنا في **معرفة مدى مساهمة التدقيق القانوني في التأكيد على مصداقية وشفافية وموثوقية القوائم المالية.**

فرضيات الدراسة:

- **إن مجال التدقيق الخارجي يؤكد مدى ضمان جودة البيانات المالية.**
- **يتزايد تطور مهنة التدقيق وممارسته بمرور الزمن بمدى تأثره بالبيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة ومدى ارتباطه بالمعايير الجزائرية للتدقيق، المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي IAS/IFRS.**
- **ترتبط مهمة المصادقة على الحسابات بمدى فعالية مخرجات النظام المحاسبي المالي.**

مبررات اختيار الموضوع:

لقد جاءت مبررات اختيار مجال هذا البحث في السياق التالي:

- أهمية هذا الموضوع بالنسبة للباحث وإلى مجال التخصص في الدكتوراه: تدقيق مالي ومحاسبي
- الزيادة في فهم هذا الموضوع والتعمق والتحكم فيه أكثر وضبط جميع مفاهيمه من الجانب النظري والتطبيقي.
- مكانة الموضوع وأهميته البالغة على الصعيد الوطني والدولي.
- مدى تنوع مجال التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية.

أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي في إطار محاسبي متكامل.
- تحديد دور محافظ الحسابات في سبيل ضمان جودة المعلومات المالية للأعوان الاقتصاديين.
- التنسيق بين مهمة التدقيق القانوني والمعايير الجزائرية للتدقيق.
- إعادة صياغة فكر جديد في منهجية الولوج إلى مهنة التدقيق القانوني.

أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث للتأكيد على ضرورة التوسع في تطبيق مهنة التدقيق الخارجي في البيئة الاقتصادية الحالية في مؤسسة عمومية ذات تسيير خاص.

حدود الدراسة:

تمت معالجة إشكالية الدراسة في الحدود التالية:

حدود زمنية: ويتجلّى ذلك في تقديم دراسة حالة حول التدقيق القانوني للفترة الممتدة بين شهر سبتمبر 2019 إلى غاية شهر مارس 2020.

حدود مكانية: لقد تم إسقاط الجانب النظري للدراسة على الحيز الميداني في الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء.

منهج البحث:

تحقيقا لأهداف البحث في إنجاز أطروحة الدكتوراه في ميدان التدقيق المالي والمحاسبي سوف نعتمد في دراستنا على المناهج العلمية التالية:

المنهج الوصفي: والذي من خلاله سوف نقوم بدراسة وصفية حول التدقيق القانوني في مؤسسة عمومية ذات تسيير خاص لإظهار كيفية تطبيق المصادقة على الحسابات المالية وإبراز جودتها من خلال التقارير المقدمة من قبل محافظ الحسابات.

دراسات سابقة:

وفق الأبحاث التي أجريت ارتأينا أن نبرز أهم المواضيع التي انحصرت في مجال التدقيق المالي والمحاسبي في السياق التالي:

الدراسة الأولى:

نوع الدراسة : دراسة تحليلية

الكاتب(ة) : خلايفية ايمان، جاوحدو رضا

1- مقدمة:

في الآونة الأخيرة اتجهت الجزائر لتحسين وتطوير مهنة التدقيق الخارجي حيث قامت بعدة تدابير، أهمها إصدار القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقدتم دعم هذا القانون بعدة مراسيم تنفيذية متتالية الصدور تلاها بعد ذلك إصدار عدد من المعايير تحت مسمى "معايير التدقيق الجزائرية " تنظم و تضبط مهنة التدقيق في الجزائر ويعتمد عليها كإطار مرجعي للمهنة بدلا عن معايير التدقيق الدولية التي كانت إطار عام لمزاولة المهنة في الجزائر .ومن اجل تسليط الضوء على هذه المستجدات جاءت هذه الدراسة بهدف عرض تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ثم مقارنة مضمون معايير التدقيق الجزائرية سارية المفعول بمعايير التدقيق الدولية و لمعرفة مدى اعتماد مزاولي المهنة على معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية قمنا بإجراء دراسة على عينة من مزاولي المهنة عن طريق توزيع استمارة أسئلة . وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها استمرار الاعتماد على معايير التدقيق الدولية من قبل مزاولي المهنة في الجزائر لكون معايير التدقيق الجزائرية حديثة الصدور ولم تشمل جميع المجالات فلم يصدر الا اثنا عشرة معيار جزائري ، كذلك وجود توافق كبير بين كلا المعايير ويتضح هذا جليا في مضمونها.

نتائج الدراسة والاقتراحات:

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

1. مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر هم الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.
2. هناك مجموعة من التشريعات سارية المفعول التي تنظم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، من أهمها قانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية.
3. الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر هي : المجلس الوطني للمحاسبة، المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
4. لا يوجد اختلاف جوهري في مضمون كل من معايير التدقيق المحلية ومعايير التدقيق الجزائرية حيث هناك توافق كبير بينهما والاختلاف بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية كان شكلي فقط حيث هناك تباين في ترتيب وتسلسل عرض المعلومات.

5. مازال مزاولي المهنة في الجزائر يعتمدون على معايير التدقيق الدولية وهذا كون معايير التدقيق الجزائرية حديثة النشأة، أي أنها لا تتعرض لكل أمور المهنة، ولهذا يبقى الاعتماد على معايير التدقيق الدولية وخاصة في المسائل التي لم تصدر معايير جزائرية بشأنها:

- لم تقم الوزارة الوصية بتخصيص برامج تكوين لمزاولي المهنة حول معايير التدقيق الجزائرية، لتعرض ما جاءت به هذه المعايير.
- هناك عدة قضايا لم تتطرق لها التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة في الجزائر أهمها الأتعاب.

ومن خلال هذه الدراسة نستطيع تقديم الاقتراحات التالية:

1. برمجة دورات تكوينية لمزاولي المهنة لشرح وتوضيح معايير التدقيق الجزائرية من أجل إزالة أي غموض والإجابة عن أي استفسار حولها.
2. تكملة إصدار باقي معايير التدقيق الجزائرية حتى يكون لمزاولي المهنة إطار مرجعيا كامل ومحدد يتم الاعتماد عليه.
3. التأكد من أن معايير التدقيق الجزائرية سارية المفعول تتلاءم مع البيئة الجزائرية تماشيا مع الإصلاحات المحاسبية المتّبعة في الجزائر.
4. إصدار معايير تدقيق جزائرية تتناول أسس وكيفيات تحديد أتعاب مزاولي المهنة باعتبار هذا الإشكال من أكثر الأشياء التي تهم مزاولي المهنة وتؤثر على أداء مهامهم.

Etude N°02 :

Type d'étude : étude empirique
Auteur : Mme. BELHADJ AHMED Nadjia

1- Résumé :

Il est impératif pour une entreprise commerciale devant répondre aux normes internationales de gestion de disposer d'informations significatives. Ce besoin est formulé par différents utilisateurs ; les actionnaires ou les associés, l'organe de gestion, le conseil d'administration, le salarié, le banquier, l'administration fiscale, etc. A cet effet, l'audit financier et comptable pratiqué par les professionnels internes et externes donne à l'entreprise l'assurance et la certification de la sincérité, la régularité et de l'image fidèle des informations présentés dans les états financiers. Notre travail se propose d'exposer les composants et la finalité de l'audit financier et comptable, et d'expliquer son apport et son déroulement sur le plan interne (audit interne) et externe (l'audit externe).
Les investigations de l'auditeur financier et comptable se concrétisent à l'aide d'outils : les outils relatifs à la description des procédures, les outils relatifs à l'examen des comptes annuels, les sondages, les dossiers annuels et permanents.

2- Résultats et recommandations :

Sur le plan empirique nous avons discerné la complémentarité existante entre les deux métiers d'audit financier et comptable malgré leur approche différente, l'auditeur interne renseigne sur la méthode et la culture générale de sa société, tandis que l'auditeur externe tire sa force de son expérience lorsqu'il est nommé à une obligation de formuler une opinion neutre sur les états financiers de l'entité.
Notre enquête a concerné :

Un cas d'entreprise assez particulier car cette société applique une réglementation nationale (Code et taxes de lois en vigueur) et internationale (la loi Sarbanes-Oxley des U.S.A) en matière d'audit financier et comptable, ce qui ne permet pas d'avoir une vision claire sur les pratiques de l'audit financier et comptable dans l'entreprise algérienne.
Une pratique de l'audit financier externe axées seulement sur l'audit légale : le commissariat aux comptes. L'audit contractuel dans le domaine financier et comptable peut aussi etre sollicité par les dirigeants d'une entreprise.
Notons aussi qu'en 2007, la réglementation algérienne (loi N°07 du 25/11/2007) en matière d'enregistrement comptable et de conception d'états financiers a institué un nouveau système comptable SCF, en remplacement du plan comptable national de 1975. L'utilisation de ce nouveau référentiel comptable, compatible avec les normes IAS/IFRS (selon les propos du ministre des finances), nécessitent un apprentissage de la nouvelle comptabilité, même si les fondements restent inchangés pour les professionnels de la comptabilité et du contrôle des comptes notamment les auditeurs internes et externes ce changement constitue un domaine d'investigation non négligeable.
L'élargissement de l'échantillon de l'étude ainsi de la pratique de l'audit financier et comptable (interne, légale et contractuel) et les conséquences de l'application du nouveau système comptable financier favoriseraient surement l'obtention de résultats plus probants et plus valides ce qui constitue pour nous une perspective de recherche.

Etude N°03 :

Type d'étude : étude descriptive
Auteur : Mm DERROUIS SALIMA

1- Résumé :

La pratique de l'audit comptable et financier est et elle restera toujours une nécessité absolue pour la gestion rationnelle des entreprises malgré la faiblesse constatée dans la pratique interne en Algérie quand même un rôle important dans la gérance de l'entreprise publique , cette pratique (interne/externe) a permet aux actionnaires et aux décideurs de se rassuraient de la crédibilité des informations financières issues des états financiers et aux managers de maitriser la gérance de leur entité de résoudre les problèmes rencontrés et de supprimer les lacunes existantes.

2- Résultats et recommandations :

L'audit comptable et financier assure et affirme la crédibilité de l'information financière qui a un rôle primordial dans le contexte économique puisqu'elle est le langage primitif de chaque opération économique ou commerciale.
Présentement, la pratique de cette discipline dans notre pays a connu un essor qu'on peut considérer comme satisfont des organismes ont été créer privés et publics, des lois, ordonnances et décrets ont été promulgué afin de développer cette profession.
De plus l'ouverture du marché de la profession libérale en Algérie, à encourager les grands cabinets internationaux d'audit à s'implanter dans le pays, et de créer des filiales actives dans ce domaine.

Et comme l'entreprise publique est parmi les acteurs principaux de cette politique économique suivi l'état veille à ce que l'information financière issue de ses structures soit suffisamment crédible pour ce faire :
Elle a exigé que ce métier soit une fonction interne ainsi que la mise à niveau du personnel de la cellule d'audit interne.
La pratique obligatoire et permanente de l'audit légal de permettre aux dirigeants de consulter les auditeurs externes dans le cadre d'une mission élargie (contractuelle) pour mieux gérer l'entreprise, et de contrôler ses entités par des organismes publics.
Les recommandations issues à partir des missions du CAC sont généralement prisent en considération par les dirigeants est forme un appui essentiel dans l'amélioration de la gestion d'entreprise publique, comme nous l'avons déjà constaté dans notre cas d'étude que ces recommandations avaient un impact positif dans le système de gestion, elles sont considérées comme une carte de sécurité pour leur gérance.
Et pour les missions contractuelles qui sont pratiqués volontairement et en considération des limites de l'audit légal, l'audit élargie répondait aux besoins d'effectuer des missions particulières plus étendues, les managers se fient à tout constations, recommandations ou remarques mentionnés dans le rapport de ces missions car :

- C'est une initiative de la part des gestionnaires.
- La volonté du gestionnaire de faire appel à ce mode de missions.
- Le but de performer leurs savoir-faire, perfectionner leur système de gestion et de

Répondre à des obstacles survenus dans leurs administrations, qu'ils ne connaissent pas la solution.
A cet effet, ces missions sont une source de résolution des problèmes que rencontrent les dirigeants.
Et pour les missions d'audit effectuées aux profits de l'inspection générale des finances et de la cour des comptes qualifiées de technique de contrôle exercé par l'état actionnaire principale ou bien unique ne répondent pas aux critères des missions d'audit (norme de travail, objectifs et démarche).
Par contre les constats de ces missions d'audit servent à assainir la situation financière de l'entreprise publique surtout celles qui sont subventionnées par l'état et pour réévaluer l'entreprise publique.

Etude N°04 :

Type d'étude : étude empirique
Auteur : Hamida CHIHI

1- Résumé :

La promulgation de la loi de la sécurité financière (LSF) en 2003 a modifié l'architecture institutionnelle et la pratique d'audit en France. Au travers l'adjonction de nouvelles règles imposées par cette loi aux spécificités persistantes depuis 1966 comme le Co-commissariat aux comptes et la durée du mandat de six ans, le marché d'audit se montre unique. Cette recherche examine l'impact de cette fusion réglementaire sur la qualité et le coût de l'audit en France.
En nous basons sur un échantillon composé par 888 observations du SBF 250 sur la période 2005-2010, nous avons révélé l'apport de la rotation des équipes signataires dans la délimitation du pouvoir discrétionnaire des managers. Outre son avantage dans la promotion de la qualité

de l'audit, ce dispositif favorise la négociation à la baisse des honoraires. Nous avons aussi souligné l'évolution sous forme parabolique de la composante discrétionnaire sur la durée du mandat. En effet, la qualité de l'audit est inférieure pendant la première et la dernière phase de l'engagement. Ce postulat renvoie à la consolidation de la compétence avec le temps et l'érosion de l'esprit critique à la fin du mandat.

Par ailleurs, le décalage, issu de cette fusion réglementaire, favorise le maintien du niveau de la qualité sur le marché français. L'association des deux équipes avec des durées auditeur-audité différentes est une contrainte à la discrétion managériale. Toutefois, ce décalage ne doit pas être excessif limitant ainsi la domination du plus ancien. Cet inconvénient du régime du Co-commissariat aux comptes s'est trouvé restreint sur le marché français. Nos résultats confirment, cependant, l'efficacité de ce modèle (Co-CAC), essentiellement dans le cas d'un collège composé par deux *Big* 4.

2- Résultats et recommandations :

L'objectif de cette recherche était l'examen de l'impact de certaines clauses, spécifiques au contexte français, sur la qualité de l'audit. Par ailleurs, nous avons déterminé leurs influences sur les honoraires d'audit versés par les sociétés cotées publiant des comptes consolidés. En effet, le régime du Co-commissariat aux comptes et la durée du mandat de six ans distinguent ce contexte réglementaire, assez stable depuis 1969.

Cependant, la promulgation de la loi de la sécurité financière, en 2003, a introduit des changements sur cet environnement affirmant ainsi sa particularité. A cet égard, la rotation des équipes signataires, l'instauration du H3C, la séparation des missions conseil et audit, la publication des honoraires perçus par les cabinets ont modifié l'architecture institutionnelle et la pratique professionnelle sur le marché de l'audit français.

A l'issue de cette recherche, nous avons mis en lumière l'impact de ce « mariage » réglementaire entre les anciennes et les nouvelles clauses sur la qualité de l'audit. Il nous est progressivement apparu que la question de la qualité n'est pas uniquement conditionnée par la composition du collège des commissaires aux comptes, mais également par les débuts de mandat des équipes signataires et la durée de la relation auditeurs - audité. Ainsi, la qualité de l'audit s'est révélée complexe tant dans sa définition que dans sa mesure. Elle dépend non seulement des facteurs appartenant à la mission d'audit mais aussi des autres acteurs de la mosaïque de gouvernance. Par conséquent, sa mesure s'est confirmée nébuleuse et multidimensionnelle.

Etude N°05 :

Type d'étude : étude empirique

Auteur : Alassane OUATTARA

1- Résumé :

En gestion des entreprises, l'audit est un mécanisme clé de gouvernance en contribuant notamment à améliorer la qualité du reporting financier et réduisant, par là-même, l'asymétrie d'information entre les parties prenantes. Pour assurer un tel dessein, l'audit doit être de bonne qualité, c'est-à-dire, diligenté par des auditeurs à la fois compétents et indépendants. Au plan académique, depuis les travaux fondateurs de Watts et Zimmerman (1979), et DeAngelo (1981), la difficulté d'opérationnalisation de la qualité de l'audit reste présente, compte tenu du

caractère inobservable de cette procédure. Fort de ce constat, cette recherche doctorale propose un cadre analytique de l'audit utile à l'étude empirique de ses conséquences économiques pour les parties prenantes de l'entreprise. En premier lieu, dans un contexte institutionnel dit d'audit implicite – l'UEMOA – et à partir d'un échantillon constitué de banques, au cours de la période 2006-2010, nous montrons qu'un audit de qualité s'avère complémentaire aux mécanismes de gouvernance traditionnels. Dans un second temps, dans un contexte institutionnel dit d'audit explicite – la France –, nous proposons une mesure originale de l'indépendance de l'auditeur afin d'étudier ses conséquences économiques pour les sociétés cotées. A partir d'un échantillon constitué de sociétés cotées au CAC All-Tradable, pour la période allant de 2006 à 2013, nous concluons que le renforcement de l'indépendance des auditeurs, aussi bien individuelle que collective, impacte significativement (1) la qualité des états financiers divulgués à travers une amélioration de la qualité des résultats, (2) le comportement des investisseurs à travers le coût du capital et (3) les prévisions des analystes financiers dans le contexte particulier des tests de dépréciation du goodwill.

2- Résultats et recommandations :

En premier lieu, nos conclusions du chapitre 1 suggèrent, que plusieurs facteurs intrinsèquement liés aux entreprises auditées, aux cabinets d'audit, à la dynamique institutionnelle et technologique, concourent à l'appréciation de la qualité de l'audit. Ces facteurs explicatifs de la qualité de l'audit interagissent et permettent d'évaluer pertinemment les conséquences économiques et sociales de la qualité de l'audit. Nos résultats suggèrent également, une interaction possible entre ces conséquences économiques. Ces résultats théoriques corroborent entre autres, ceux empiriques de Antle *et al.* (2006), qui suggèrent une relation simultanée entre les honoraires d'audit, les honoraires non-audit et les accruals anormaux. Cette première conclusion contribue à enrichir la littérature académique en ouvrant davantage le périmètre de la recherche en audit.

En deuxième lieu, les résultats du chapitre 2 indiquent, que parmi les mécanismes de gouvernance traditionnels des entreprises, seule la présence du directeur général au conseil d'administration permet de réduire très significativement le risque de liquidité des banques de l'UEMOA. De plus, lorsque les banques sont auditées par deux commissaires aux comptes excepté les structures de gouvernance duales, la taille du conseil d'administration est positivement et significativement liée à la rentabilité des capitaux propres de ces banques. Tandis que les autres mécanismes tels que le genre, la présence du directeur général au conseil d'administration et la structure de l'actionnariat permettent de réduire le risque de liquidité des banques. Ces résultats impliquent que, dans des contextes institutionnels, où l'information financière et l'audit sont faiblement réglementés, comme c'est le cas des banques de l'UEMOA les mécanismes de gouvernance traditionnels, généralement inadaptés à leur contexte, sont complémentaires à la qualité de l'audit, en l'occurrence, le Co-commissariat aux comptes lorsqu'il est légal et obligatoire. Ces résultats soutiennent ceux obtenus par Lobo *et al.* (2016) Deng *et al*. (2014), Francis *et al*. (2009), Marmousez (2012) sur l'audit conjoint en tant que modèle de contrôle légal contribuant au renforcement de la qualité de l'audit. De plus, nos résultats sont intéressants, en ce sens qu'ils permettent de faire le lien avec ceux obtenus également par Srinidhi *et al.* (2014), Larcker et Richardson (2004) pour une meilleure compréhension de la relation entre qualité de l'audit, efficacité des mécanismes de gouvernance et la qualité des résultats. Par exemple, Srinidhi et *al.* (2014) concluent, que les sociétés

familiales associées à une bonne gouvernance, ont tendance à mandater des auditeurs Big 4 (EY, KPMG, PWC ou Deloitte) pour lesquels elles payent des honoraires d'audit très élevés, et par conséquent ont une bonne gestion des résultats. Plus spécifiquement, leurs résultats suggèrent une relation positive et significative entre le choix des auditeurs spécialisés (Big 4) et le niveau des honoraires d'audit d'une part, et une relation négative et significative entre les honoraires d'audit et les sociétés familiale gouvernées par un président directeur général d'autre part.

En troisième lieu, dans le chapitre 3, nous montrons que l'indépendance tant individuelle que collective des auditeurs a un effet très significatif, aussi bien sur la qualité des résultats que sur le coût implicite du capital des sociétés cotées. Cet effet diffère aussi significativement selon la composition du collège des commissaires aux comptes. Ces résultats confirment simultanément ceux de Lin et Hwang (2010), Frankel *et al.* (2002) sur la relation positive et significative entre les honoraires d'audit et la bonne qualité des résultats mesurée par les accruals discrétionnaires ceux de Chen *et al.* (2011) qui concluent que la taille des cabinets d'audit est négativement et significativement liée à la qualité des résultats et au coût du capital.

En quatrième et dernier lieu, les résultats du chapitre 4 suggèrent que pour les sociétés cotées qui ne comptabilisent pas le montant des dépréciations du goodwill et qui ont des performances très faibles, le renforcement de l'indépendance individuelle et collective des auditeurs est négativement et significativement associé aux propriétés des prévisions des analystes financiers, telles que les révisions et les précisions dans les prévisions. Ces résultats confirment ceux de Wu et Wilson (2016), en ce que la qualité de l'audit contribuerait à renforcer la qualité du reporting financier, et par ce biais, transmettrait une information utile aux analystes financiers. Néanmoins, nos résultats ouvrent un débat par rapport aux résultats obtenus par Chen *et al.* (2015), qui suggèrent une relation négative et significative entre les dépréciations du goodwill et la précision des prévisions des analystes, quelles que soient les caractéristiques de l'auditeur (Big versus non-Big).

منهجية الدراسة وأدواتها:

تستدعي طبيعة البحث أن تساق على شكل دراسة وصفية وقد تم ذلك بإعداد مختلف استمارات الرقابة الداخلية لتشخيص النظام الداخلي للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء وآليات تقييم الإجراءات المعمول بها داخل الوكالة، بالإضافة إلى ذلك أجرينا عدة حوارات شخصية تضمنت مجموعة من الحوارات على جملة من المسؤولين والموظفين داخل مصلحة المالية والتحصيل محل التدقيق، كما تم استخدام العينة العشوائية الإحصائية وغير الإحصائية سواء في القوائم المالية المدققة بصفة عامة أو في حسابات الميزانية والتسيير بصفة خاصة.

هذه التقنية الإحصائية قمنا باستخدامها لخلق قيمة مضافة في هذا البحث وبالأخص في مرحلة فحص الحسابات ولقد أبرزنا مهمة التدقيق القانوني وفق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب البيانات التي تحصلنا عليها على مستوى الوكالة و في الختام تم عرض مختلف تقارير محافظة الحسابات سواء التقرير العام الخاص بالمصادقة أو التقارير الخاصة بمحافظة الحسابات وفق معايير التقرير من أجل الوصول إلى ضمان جودة المعلومات المالية.

الجانب

النّظري

الفصل الأوّل:

نظرية التدقيق وأبعادها

المحاسبية والمالية

تمهيد الفصل:

أدى التطور العلمي والتكنولوجي إلى إحداث ثورة في مختلف المجالات، وخاصة المجال المحاسبي والمالي الذي اكتسى دورا كبيرا في حلقة استغلال المؤسسات الاقتصادية والشركات المتعددة الجنسيات، إذ أصبحت مهنة التدقيق كأداة فعالة تساهم في الرفع من قيمة المعلومة المالية للمؤسسة.

وتحقيقا لما سبق تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: الإطار العلمي للتدقيق

المبحث الثاني: المعاهد والهيئات الوطنية والدولية للتدقيق

المبحث الثالث : المعايير الدولية للتدقيق

المبحث الرابع : المعايير الجزائرية للتدقيق

المبحث الأول: الإطار العلمي للتدقيق

لقد ازدادت حاجة المؤسسات ومختلف أطرافها الداخلية والخارجية بالنظر إلى مهمة التدقيق سواء داخل المؤسسة أو خارجها بهدف التأكد من سلامة نظام المعلومات المحاسبية التي يتم مسكه وسوف نقوم من خلال هذا المبحث بالتعرف على المفاهيم العامة للتدقيق ومدى تطوره عبر الزمن.

المطلب الأول: نظريات التدقيق ونشأته

1- نبذة تاريخية عن مفهوم التدقيق:

في اللغة اللاتينية الكلاسيكية كان عندهم مفهوم يسمع، يصغي أي أشخاص يسمعون لشخص ما عند إلقاء نتائج عملية ما باعتبار أن في العصور القديمة من الناس من كان لا يعرف القراءة والكتابة والوثائق كانت شفهية.

تطور مفهوم المراجعة نتيجة أخذ كلمة الإصغاء ، لمفهوم قانوني أين المستمع في القرن الثاني عشر.

أصبح ضابط العدالة في بعض الأحيان، وقاضي النداء في الأحيان الأخرى.

لم تظهر المراجعة إلا بعد ظهور المحاسبة واستخدام قواعدها ونظرياتها في إثبات العمليات المالية, وإن أول من عرف المراجعين هم قدماء المصريين واليونانيين , الذين استخدموا المراجعين من أجل التأكد من صحة الحسابات العامة حيث كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المسجلة بالدفاتر والسجلات للتأكد من سلامتها وخلوها من التلاعب والأخطاء وإثبات صحة عمليات التسجيل ومع مرور الزمن تطورت المراجعة شأنها في ذلك شأن كافة النواحي العلمية والمهنية التي تتطور وتتقدم بمرور الزمن وأيضا بروز المنظمات الدولية والمؤسسات الاقتصادية الضخمة, كل ذلك أدى إلى تطور المراجعة.

وقد تطور هذا المفهوم عبر التاريخ:

- في كنيسة روما, المستمع (Auditeur) عضو إما في المحكمة وإما في الغرفة البابوية.
- في دير الرهبان، يعتبر المستمع (Auditeur) مبعوث مكلف بمراقبة القوانين إذا كانت مطبقة على أحسن وجه.
- في إنجلترا، الاستماع (Audit) عبارة عن جلسة حسابات بين المزارعين ورجال الكنيسة.
- في الوقت الحكم الملكي الفرنسي مستمعي النظام الملكي يضعون مسئولون لتطبيق القوانين العسكرية"[1].

أما مراحل التطوّر التاريخي للتدقيق فكانت على النحو التالي:

الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م:

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية وخصوصا العائلات المالكة، وكان التدقيق غير معروف ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكّد من عدم وجود أي خطأ بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كلّ مجموعة، وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصبّا على المخزون السلعي، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة التاريخية هو توخّي دقّة ومنع أي تلاعب أو غشّ بالدّفاتر.

[1] د. رضا خلاصي -محافظ حسابات-، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر ، 2013، ص 26-27.

كما أنّه في عهد الإمبراطورية الرومانية كانت الدّفاتر المحاسبية تتلى على مسمع من الحاكم وبحضور مستشاريه وذلك للوقوف على الممتلكات، ولمنع أو اكتشاف أي تصرّفات غير مسؤولة من قبل القيّمين على تلك الممتلكات وحفظة الحسابات، وبعد سقوط الإمبراطورية الرّومانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات ظهرت الحاجة لعملية التدقيق وخصوصا بعد نمو المدن الإيطالية والتي كانت تشتهر بالتجارة مثل فينيسيا، حيث تم استخدام المدقّقين لأول مرّة في تدقيق العمليات المسجلة بالدّفاتر والخاصّة بالبضائع التي يجلبها التجّار من وراء البحار على ظهور السّفن التجارية وفي هذه الحقبة أيضا كان الهدف الأساسي من عملية التدقيق هو اكتشاف الغشّ في الحسابات.

الفترة من 1500 حتى 1850م:

في هذه الفترة لم يكن هناك تغيير يُذكر في أهداف التدقيق يميّزها عن الفترة التي سبقتها ففي هذه الفترة كانت أهداف التدقيق لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتزوير، كما أنّ عملية التدقيق كانت تفصيلية غير أنّه حدثت بعض التغيرّات الأخرى وهي:

– انفصال الملكية عن الإدارة مما أدّى إلى ازدياد الحاجة الماسّة للمدقّقين.

– تبنيّ فكرة النّظام المحاسبي وخاصّة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

الفترة من 1850 حتى 1905م:

شهدت هذه الفترة نموّا اقتصاديا كبيرا وخاصّة في المملكة المتحدة وذلك بعد انبلاج الثورة الصناعية مما أدّى إلى ظهور مؤسّسات مساهمة كبيرة وتم في هذه الفترة الانفصال النّهائي بين الملكية والإدارة وبناء على هذا كلّه أصبح التدقيق كمهنة، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المدقّقون يعتمدون على نظام الرّقابة الداخلية في عمليات التدقيق التي يقومون بها.

الفترة ما بين 1905 و1933م:

في هذه المرحلة تطوّرت مهنة التدقيق وأصبح الهدف الرئيسي لها هو إبداء رأي فنّي حول مدى سلامة وصحّة تقرير المركز المالي للمؤسّسة، بالإضافة إلى محاولة تفادي الوقوع في الغشّ والأخطاء والتلاعبات، كما زاد اهتمام المدقّقين في هذه المرحلة بنظام الرّقابة الداخلية وزيادة اتّجاههم إلى أسلوب التدقيق الاختباري [1].

الفترة ما بين 1933 و1940م:

خلال هذه المرحلة زاد الاهتمام بنظام الرّقابة الداخلية وقد تميّزت بالتغيّر الكامل من أسلوب التدقيق التّفصيلي إلى أسلوب التدقيق الاختياري.

الفترة ما بعد 1940:

بعد سنة 1940 أصبح الغرض الرئيسي للتدقيق هو إبداء رأي فنيّ محايد حول عدالة وصحّة القوائم المالية، بالإضافة إلى التركيز القوي والاعتماد الكبير من طرف المدقّقين على نظام الرقابة الداخلية وربط الاختبارات التي يقومون بها نتيجة تقييمهم لهذا النّظام كما نسجّل في هذه المرحلة زيادة الاهتمام بالأساليب العلمية كالأساليب الرياضية والإحصائية وخرائط التدفق والعيّنات الإحصائية

[1] شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1، سنة 2013 تاريخ المناقشة : 2013/01/12 ، ص08 .

وبحوث العمليات وغيرها من الأساليب الإحصائية والرياضية المتطورة.

2- نظرية التدقيق وتطورها:

2-1 نظرية الوكالة والتدقيق (1983):

"أحد الأسباب الرئيسية لعلاقة الوكالة بين المدراء التنفيذيين والمساهمين هو عدم تناسق المعلومات فإذا كان المساهمون على معرفة كاملة بتصرفات المديرين والمعلومات المتاحة لهم، فسوف يكونون قادرين على تقييم أهمية قرارات التسيير، إن هدف نقل المعلومات ولا سيما إعداد الحسابات السنوية أو وضعيات الخزينة لكل ثلاثي يعمل على الحد من عدم تناسق المعلومات من خلال إتاحة بعض المعلومات المقدمة إلى المسيرين نحو المساهمين.

فالممارسة التقليدية المتمثلة في التدقيق المالي هي مسؤولية المدققين الخارجيين، لقد لاحظ واتس وزيمرمان (1983) عبر التاريخ أن الاستخدام الطوعي لمراجعة الحسابات المهنية والمستقلة قد سبقت بشكل واضح هيئة المراجعة القانونية من قبل المشرع في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة. كما تقوم نظرية الوكالة بتحليل استخدام التدقيق الخارجي كوسيلة لتنظيم النزاعات خاصة بين المساهمين والمديرين.

يجد التدقيق الخارجي الشرعية النظرية في تخفيض تكاليف الوكالة والتي يمكن أن تؤثر بشدة على التوازن المالي للمنظمات الكبيرة كما يتمثل دورها في التقليل من عدم تناسق المعلومات للحد من الخسارة المتبقية – جزء ضمني من تكاليف الوكالة– بسبب السلوك الانتهازي للمديرين ، فكلما زاد عدم تناسق المعلومات ازداد ميل المسيرين إلى تبني هذا السلوك و ذلك على أساس اقتصادي بحت وفي غياب عامل تنظيمي سيكون استخدام خدمات المدقق الخارجي مفيدًا إذا كان الربح المتوقع في تخفيض التكلفة الضمني يغطي التكلفة الفعلية لهذه الخدمة المقدمة.

2-1-1- المدقق وعدم تناسق المعلومات:

تكشف الأدبيات عن ثلاثة مستويات مختلفة تجعل تدخل المدقق يحد من تقليل التباين في المعلومات الموجودة:

- المسيرين وممثلو المساهمين (الإداريون).
- أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين.
- حالة اللجوء العلني للادخار.

أ- المسيرين وممثلو المساهمين:

يمثل عدم تناسق المعلومات الموجودة بين المديرين والمسؤولين في منظور Pigé (2000) في المستوى الذي يتم دراسته على المعلومات الخاصة اللازمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية فهو يركز في هذه الحالة على جودة البيانات المستخدمة فإن تقييم المدقق لموثوقية الرقابة الداخلية ونظام الإبلاغ في أغلب الأحيان يطمئن المدراء ".[1]

[1] Hasnae RAZGANI, Réseaux sociaux et compétence de l'auditeur de terrain *Le cas du Cabinet Audit & Co,* Thèse présentée et soutenue publiquement le 22 juillet 2011, Université Paris DAUPHINE, N°136– EDOGEST- Ecole Doctorale, pages 41-43.

"يؤكّد Piot (2003) على أن العلاقات بين المساهمين الخارجيين والمسيرين تتسم بمخاطر أخلاقية وانتهازية، إذ تعتمد مصلحة كلا الطرفين في التقليل إلى الحد الأدنى على مدى مستوى عدم تناسق المعلومات، كما يقدر الملاك استثماراتهم من خلال التحكم بشكل أفضل في ثروات الشركة، فبقبول سلطة إشرافية تعتبر أكثر كفاءة يمكن للمديرين الإشارة إلى جودة إدارتهم وزيادة أجورهم وفي كلتا الحالتين يؤدي تعزيز جودة التدقيق إلى التقليل من عدم تناسق المعلومات.

وفقا للرائدين (Jensen & Meekling , 1976) فإن الاختلافات في المصالح والسلوكيات الانتهازية بمشاركة المدراء ترتبط ارتباطا عكسيا وبالتالي إلى درجة الفصل بين إدارة الملكية بالإضافة إلى ذلك يتم تقليل عدم تناسق المعلومات بشكل عام إذا كان الأشخاص الذين لديهم حق الوصول إلى المعلومات المميزة – مثل المديرين والمديرين والموظفين – يمتلكون حصة كبيرة من رأس المال.

ب– الإداريون والمساهمون:

ووفقا Pigé (2000) فإن عدم التماثل بين أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين يتعلق بالقوائم المالية ومن ثم فإن المصادقة على الحسابات تؤكد لنا مدى موثوقية المعلومات المحاسبية، كما يوضح الحاجة إلى محافظ الحسابات كجزء من عدم تناسق المعلومات بين أعضاء مجلس الإدارة (أو مجلس المراقبة) والمساهمين يمكن للمدراء الوصول إلى معلومات الإدارة الداخلية في حين لا يملك المساهمون سوى الوصول إلى الحسابات السنوية والمعلومات المالية المنشورة في الصحافة لتقييم مدى أهمية الاستراتيجيات المنفذة وفعالية الرقابة التي يمارسها مجلس الإدارة فلذلك من الضروري أن تكون المعلومات المنقولة موثوقة فالغرض من ذلك المصادقة على الحسابات السنوية والرقابة التي يمارسها محافظي الحسابات.

كما يوضح كل من الرائدين Fama & Jensen أن الفصل بين ما يسمى بقرارات الإدارة والرقابة شرط ضروري لتشغيل الشركات وبالتالي يتدخل مجلس الإدارة (أو الإشرافي) في نظام الرقابة للمصادقة على القرارات الاستراتيجية ومن ثم تقييم النتائج، إذ يحتفظ المساهمون بصلاحية تعيين المراجع الخارجي لحضور اجتماع عام ويتمتع الأخير بسلطات أوسع لإنجاز مهمته.

لذلك يمكن اعتبار تدقيق الجودة أحد مكونات نظام التحكم المعقد للتعويض عن العجز النسبي لمساهمة منتشرة في مراقبة السياسة المحاسبية للمديرين وعلى العكس فيما يسمى الشركات الخاضعة للرقابة، فإن غالبية المساهمين يقومون بالوصول المباشر إلى المعلومات المميزة ويحل محل مجلس الإدارة لتقييم القرارات الإدارية.

ج– اللجوء العلني للادخار:

يوجد هذا المستوى الثالث عندما يرغب المساهمون في شركة ما في فتح رؤوس أموالهم وتقديم عروض عامة كما يجب أن يهدف المدققون إلى إرسال المذكرة للمستثمرين المحتملين لضمان موثوقية المعلومات المقدمة للتحقق من صحة المعلومات المقدمة للمستثمرين وإثبات مصداقيتها".[1]

[1] Hasnae RAZGANI, Réseaux sociaux et compétence de l'auditeur de terrain *Le cas du Cabinet Audit & Co,* Thèse présentée et soutenue publiquement le 22 juillet 2011, Université Paris DAUPHINE, N°136– EDOGEST- Ecole Doctorale, pages 44-46.

2-2 نظرية التأمين والتدقيق:

"إذا كانت المعلومات المالية مخصصة لعدة مستخدمين فعليهم التأكد من موثوقيتها وأهميتها، وعلى هذا الأساس فإن تدخل الطرف الثالث ألا وهو المدقق سيساعد في تأمين وبناء ثقة المجتمع المالي.

أ- إضفاء الثقة إلى المعلومات المالية:

العديد من مستخدمي المحاسبة (المساهمين، المستثمرين، الدائنين) الذين يمكنهم أن يكونوا أفرادًا (بنوك، عملاء للشركة و مورديها، موظفيها، السلطات العامة، السياسيين، جهاز الدولة ...) كما تتوقع أن نجد في الحسابات جميع المعلومات التي تخدمها إذ أن فائدة هذه المعلومات المالية تبرر حاجتها إلى الثقة في المحاسبة التي تترجم إلى بيانات مالية.

وفقًا لكولاس (1997) ، يتم تقديم المحاسبة في ثلاث جوانب منها:

1. كأداة لوصف ونمذجة الكل.
2. كنظام لمعالجة المعلومات اللازمة لهذا النموذج.
3. كممارسة اجتماعية.

يعد نشر البيانات المالية كأحد عناصر الاتصالات للشركة اتجاه شركائها، فدور المحاسبة هو خلق المعلومات من أجل تلبية الطلب الداخلي والخارجي، فمحليًا يأتي الطلب أساسًا من مدراء لهم القدرة على توجيه عملية إنشاء القيمة ولديهم أداة لتسوية مختلف أصحاب المصلحة من الخارج، كما يجب أن تسمح المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية بالإبلاغ عن مصلحة الصفقة والمخاطر التي يتحمّلها".[1]

"فحسب الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي تمتاز المعلومات المالية بخصائص مختلفة منها:

سهولة فهم المعلومة:

تشترط أن تكون المعلومة الظاهرة في القوائم المالية سهلة الفهم وواضحة لمستعملي الكشوف المالية.

معلومة ذات فائدة (الملائمة):

هذا المصطلح له علاقة مباشرة مع مبدأ الأهمية النسبة، أي أن المعلومة تكون ذات أهمية إذا يشكل غيابها وعدم وضوحها تأثير على القرارات الاقتصادية لمستعملي الكشوف المالية.

معلومة ذات مصداقية (موثوقة):

تكون المعلومة ذات مصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء والغموض ولكي تكون المعلومة ذات مصداقية يجب توافر المميزات التالية:

أ- **الصورة الصادقة:**

على المعلومة أن تقدّم الصورة الصادقة للأحداث التي وقعت خلال الفترة.

[1] Hasnae RAZGANI, Réseaux sociaux et compétence de l'auditeur de terrain *Le cas du Cabinet Audit & Co,* Thèse présentée et soutenue publiquement le 22 juillet 2011, Université Paris DAUPHINE, N°136– EDOGEST- Ecole Doctorale, pages 47-48.

تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: يجب إظهار العمليات والأحداث وتسجيلها حسب حقيقتها الاقتصادية وليس فقط حسب شكلها القانوني.

ب- الحياد:

ينبغي إظهار المعلومة بكل حياد بحيث لا يؤثر هذا على متخذي القرار في إصدار حكم في اتجاه محدد مسبقا.

ج- الحذر:

أخذ الاحتياطات اللازمة عند إعداد تقديرات في حالة اللايقين وعدم المبالغة بالزيادة والنقصان في قيم الأصول والإيرادات وفي قيم الخصوم والأعباء.

د- الشمولية:

ينبغي أن تكون المعلومة المالية الظاهرة في القوائم المالية شاملة ووافية ما أمكن مع الأخذ بعين الاعتبار مبدأ الأهمية النسبية والتكلفة.

قابلية المقارنة:

يجب أن تسمح المعلومة لمستخدمي القوائم المالية بإجراء مقارنة داخل المؤسسة نفسها على أساس دورات مالية مختلفة وما بين المؤسسات المختلفة.[1]

"بالإضافة إلى ذلك في سياق علاقة الوكالة تولد الحاجة إلى المعلومات وفائدة المساهمين تكاليف: تكاليف المراقبة التي يتحملها المساهمون من أجل تقليل عدم تناسق المعلومات ولضمان عمل وكلاءهم بشكل صحيح وفي الواقع يجب على المدراء الذين يتم تعيينهم في مناصب تتميز بالثقة أن يخضعوا للتدقيق من طرف ثالث وهو المدقق، فعدم دعم العلاقة بين المساهمين والمدير بالثقة تؤدي بمحافظ الحسابات إلى استعادة تلك الثقة من خلال منح التحقق من صحة الإجراءات الخاصة بالمدقق".[2]

[1] علاوي لخضر، معايير المحاسبة الدولية – دروس وتطبيقات محلولة – " سلسلة محاسبة وتسيير"، الصفحة الزرقاء العالمية، جانفي 2002,الجزائر، ص 37-38.

[2] Hasnae RAZGANI, Réseaux sociaux et compétence de l'auditeur de terrain *Le cas du Cabinet Audit & Co,* Thèse présentée et soutenue publiquement le 22 juillet 2011, Université Paris DAUPHINE, N°136– EDOGEST- Ecole Doctorale, pages 49.

3- تعاريف مختلفة حول التدقيق :

قد عرّف كذلك -BENYAMINE PAUL – التدقيق على "أنّه الفحص الذي يقوم به مهني مستقل وذو كفاءة بغرض إبداء رأيه المبرّر حول انتظام وسلامة وصدق الحسابات السنوية في تعبيرها عن وضعية الشركة في تاريخ الإقفال وعن نتائج نشاطها لتلك الدورة، مع الأخذ بعين الاعتبار القوانين والأعراف المتعامل بها في الدولة التي يتواجد بها مقرّ الشّركة".[1]

التعريف الثاني:

" عرّفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنه "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالّة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.

التعريف الثالث :

عرّفا " BONNAULT" ET "GERMOND " التدقيق على أنه اختبار تقني صارم وبنّاء بأسلوب من طرف مهني مؤهّل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلّل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدّمة من طرف المؤسّسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كلّ الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسّسة.

التعريف الرابع :

عرّفت منظّمة العمل الفرنسي التدقيق على أنّه: مسعى أو طريقة منهجية مقدّمة بشكل منسّق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتّقييم بغية إصدار حكم معلّل ومستقل استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعّالية النّظام والإجراءات المتعلّقة بالتنظيم".[2]

التعريف الخامس :

"حسب المنظمة العالمية للجودة يعرف المعيار ISO 9000 التدقيق على أنه عملية منهجية مستقلة وموثقة تسمح بإعطاء أدلة إثبات وقرائن متعلّقة بالتدقيق من أجل تقييمها بطريقة هادفة تعمل على تحديد ما إذا تمت مهمة التدقيق على أكمل وجه ممكن".[3]

تعريف شامل :

يعرّف التدقيق على أنّه فحص انتقادي يقوم به شخص مهني مستقل عن المعلومة المالية للمؤسّسة لإظهار رأيه المحايد حول صدق وشرعية وموثوقية القوائم المالية بالمقارنة مع معايير التدقيق المستعملة.

ومن خلال هذه التعاريف قمنا باستخلاص النتائج التالية:

[1] شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1 سنة 2013 ص10.

[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006 ص09.

[3] L'IFACI, IAS, Social Accountability International, 2000.

الفحص:

أي فحص البيانات والسجلاّت المحاسبية للتأكّد من صحّة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو قياس كمّي ونقدي للأحداث الاقتصادية الخاصّة بنشاط المؤسّسة.

التحقيق:

وهو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السّليم على نتيجة أعمال المؤسّسة ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسّسة في فترة زمنية معيّنة.

التقرير:

أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه للأطراف المعنية سواء كانت من داخل المؤسّسة أو من خارجها ويعتبر التقرير المنتج النهائي لمهمّة التدقيق.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق وأصنافه

3- أنواع التدقيق:

"تختلف مهنة التدقيق من نوع إلى أخر وسوف يتم التركيز مع شيء من التفصيل على أهم الأنواع وهي على النحو التالي:

3-1 التدقيق المالي والمحاسبي :

يعرّف التدقيق في الأصل على أنه اختبار تقني صارم لمجموعة من المعلومات المحاسبية لأن المنظمات تنتج معلومات مالية، كما أن هذا الاختبار يتم من قبل خبير مستقل لإبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية، ومن خلال هذا المنطلق يعرّف التدقيق المحاسبي والمالي على أنه اختبار لنظام الرقابة الداخلية يعمل على قياس نوعية المعلومات المحاسبية والمالية والتأكد من سلامة القوائم المالية والحكم على الأحداث الاقتصادية التي تم تسجيلها محاسبيا.

3-2 التدقيق العملياتي :

يهتم هذا النوع من التدقيق بالإجراءات العملياتية التي تقوم بها المؤسسة خلال دورة استغلالها، كما يتم التدقيق العملياتي في مختلف المؤسسات الإنتاجية والتجارية أو الهيئات العمومية ذات تسيير خاص، فالهدف منه معرفة الأداء الاستراتيجي للمؤسسة على المدى القصير كما ينقسم التدقيق العملياتي إلى قسمين:".[1]

3-2-1 تدقيق الوظائف :

"يعرف تدقيق الوظائف على أنه مجموعة من الاختبارات التي يعتمد عليها للتأكد من مختلف الوظائف التي تقوم بها المؤسسة (الشراء الإنتاج، المبيعات، الاستثمارات، المستخدمين) بهدف المحافظة على سلامة نظام الوظائف الداخلية للمؤسسة وفعاليتها.

3-2-2 تدقيق العمليات :

ترتكز وظيفة هذا النوع من التدقيق إلى التأكد من متابعة الإجراءات من خلال مختلف الوظائف داخل المؤسسة فعلى سبيل المثال إجراءات التموين تحتاج إلى وظيفة الإنتاج من أجل تسديد ديون الموردين (وظيفة الخزينة) مرورا بوصل الطلبية (وظيفة الشراء).

3-3 التدقيق الاستراتيجي :

يعمل هذا النوع من التدقيق على القيام بإجراءات تسمح للمسيرين والمدراء باتخاذ قراراتهم الاستراتيجية والتحكم في الأداء المطلوب والمباشرة في تصحيح الفوارق السلبية التي تحدث داخل المؤسسة.

3-4 التدقيق القضائي :

هي عبارة عن مراقبة شرعية للإجراءات القضائية وفعالية خيارات الحكم القضائي المعمول به، كما ترتكز أيضا على المعرفة الجيدة للهياكل القانونية للمؤسسة ووظائفها وهذا ما يسعى إليه أي نوع من التدقيق مهما كانت مهمته".[1]

---

[1] من إعداد الطالب.

[1] Mr. SEDAIRIA Zouhir, l'audit interne, mémoire de magister, option : gestion des entreprises, Université D'Oran ES-SENIA, Faculté des sciences économiques, sciences de gestion et sciences commerciales, Algérie.

3-5 التدقيق الاجتماعي :

"في سنة 2006 عرف المعهد الدولي للتدقيق الاجتماعي مهنة التدقيق الاجتماعي على أنه عبارة عن تدقيق يتم تطبيقه في مجال التسيير، في الأنشطة والعلاقات الفردية والجماعات داخل المنظمات بالإضافة إلى علاقتهم بمختلف الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة.

3-6 التدقيق الجبائي :

" أما التدقيق الجبائي فقد تم تعريفه على عدة أصول نذكر أهمها:

1-1 عرفت الجمعية التقنية المختصة في تنسيق المكاتب والمجالس التدقيق الجبائي على أنه مجموعة من الهياكل الجبائية للمؤسسة ووظائفها فهي الجباية بحد ذاتها.

1-2 كما عرّف M. Colin التدقيق الجبائي على أنه اختبار تقني للمحاسبة من قبل الإدارة الجبائية، فهي عبارة عن رقابة موجهة لاحترام الإجراءات الخاصة بالقواعد الجبائية.

1-3 أما P.Bongon et Vallée عرّفا التدقيق الجبائي في كتابهما "التدقيق والتسيير الجبائي" على أنه عملية فحص تقوم بها المؤسسة لمعرفة قدرتها على تثبيت الموارد المتعلقة بقانون الضرائب في إطار التسيير".[3]

4-أصناف التدقيق:

يصنف التدقيق من عدة زوايا مختلفة:

4-1: من حيث ملكية المؤسسة:

يمكن تقسيمه إلى صنفين:

التدقيق العام:

ينصب التدقيق العام على المؤسسات ذات الصبغة العمومية والحكومية في حد ذاتها والتي تخضع للقواعد الحكومية الموضوعية والأموال المستقلة في هذا النوع من المؤسسات لها صبغة المال العام وتمتلكها الدولة ولها الرقابة المباشرة عليها وهي إلزامية وفقا للقانون كما يقوم جهاز الرقابة التابع للدولة بفحص حساباتها وتقديم تقريره السنوي عليها، وهذا الجهاز متخصص في الرقابة المالية ورقابة تنفيذ الموازنة وحسابات الدولة والمؤسسات التابعة لها.

التدقيق الخاص:

هو التدقيق الذي يتم في المؤسسات التي تمتلكها الأفراد مهما كان الشكل القانوني لها (أموال أو شركات تضامن ذات مسؤولية محدودة، جمعيات وغيرها).

4-2: من حيث الإلزام القانوني

التدقيق الإلزامي (القانوني):

هو ذلك التدقيق الذي نص عليه القانون وجوبا وألزم المؤسسات التي لها شكل قانون محدد ولقد أخضع المشرع من خلال القانون

[3] DR. Rédha Khelassi, Docteur en science de gestion, Précis d'audit fiscal de l'entreprise, Berti Edition, Alger, 2013, pages 64, 65 ,94.

التجاري في مادته رقم 715 [1]شركات المساهمة للقيام بعملية المراجعة، أما في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركة التضامن فأعفاها من إلزامية القيام بعملية المراجعة.

التدقيق الاختياري:

هذا النوع من التدقيق تختاره المؤسسة بنفسها دون أي إلزام قانوني، فكثيرا من الدول لا تلزم قانونيا مراجعة حسابات بعض المؤسسات إلا أن قوانين الضرائب والتي تتطلب اعتماد حسابات بعض المؤسسات ومستنداتها وبياناتها المالية من أحد المحاسبين بغض النظر عن مراجعتها من قبل مراجع خارجي مستقل.

فنجد أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو شركات التضامن أو ذات الشخص الوحيد يلجأ أصحابها بالاستعانة بخدمات المدقق الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المستخدم، كما أن المشرع الجزائري نص في المادة 584 من القانون التجاري[2] في على تعيين مندوب للحسابات في حالة الاقتضاء لذلك.

4- 3 : من حيث القيام بعملية التدقيق

التدقيق الكامل:

"يقصد به أن يترك للمدقق إطار غير محددا للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعيّن المدقق أي قيود أو مجال عمل المراجع، كما يترك له القيام باختبار الاختيارات الضرورية والتي يراها مناسبة من خلال خبرته وأن يبذل العناية المهنية اللازمة في عمله.

التدقيق الجزائي:

هو ذلك النوع من التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المحددة أو المعينة في مهنته، كأن يوكل للمدقق الخارجي بمراجعة بند معين من مجموع البنود، كمراجعة المخزون أو الديون أو الحقوق وهذا النوع من التدقيق الأكثر تطبيقا وانتشارا في المراجعة الخارجية.

4-4 من حيث مدى فحص وحجم الاختبارات

التدقيق الشامل:

يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات فهنا يمكن أن نجد الشمولية بالنسبة لبند معين أو قد تكون بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة على حسب العقد المبرم بين الطرفين.

التدقيق الاختياري:

يقوم المدقق في هذا النوع التدقيق باختبار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص ليعمم بذلك نتائج الفحص على مجموع المفردات (المجتمع) التي تم اختيار هذا الجزء منها، كما أن هذا النوع من المراجعة نجده في المؤسسات ذات الحجم الكبير وذات العمليات المتعددة بصورة كبيرة والتي يصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات.

[1] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة 715، ص 188, سنة 2007

[2] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة 584، ص 147, سنة 2007

4-5 من خلال توقيت عملية التدقيق

التدقيق المستمر:

تتم هذه العملية بشكل مستمر على مدار السنة المالية للمؤسسة بصفة منظمة من برنامج عمل مضبوط مسبقا كما نجد هذا النوع من التدقيق في المؤسسات كبيرة الحجم ومتعددة العمليات.

التدقيق النهائي:

إن ما يميز هذا النوع من المراجعة هو أنها تتم بعد انتهاء السنة المالية من إعداد الحسابات والبيانات الختامية، كما يصلح هذا النوع من التدقيق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

4-6 من حيث الجهة التي تقوم بها بعملية المراجعة

التدقيق الخارجي:

جاء هذا النوع من المراجعة تبعا للجهة التي تقوم بعملية المراجعة والتي هي جهة خارجية محايدة مستقلة تمام الاستقلال عن المؤسسة بهدف فحص السجلات والبيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية لإبداء رأي فني محايد حول صدق وصحة وسلامة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي لتلك المؤسسة.

التدقيق الداخلي:

عرّف مجمّع المراجعين الداخليين الأمريكيين التدقيق الداخلي على أنّه " نشاط تقييمي مستقلّ ينشأ داخل منظّمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة وهو وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعّالية وسائل الرّقابة الأخرى".[1]

5-العلاقة بين مختلف أنواع التدقيق:

5-1 العلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي والتدقيق الجبائي :

"لا يختلف هذا النوعان من المراجعة من الناحية المنهجية المتبعة في عملية التدقيق، بحيث يعتمد المدقق في كلا النوعين على نظام المعلومات المطبق في المؤسسة , كما أن في كلا النوعين يعتمد على قوانين ومبادئ ومجموعة من القواعد المحاسبية والجبائية أثناء القيام بعملية المراجعة فعلى سبيل المثال فيما يخص نوع الإهتلاك المنصوص عليه في التشريعات الجبائية والذي يمكن للمؤسسة أن تطبقه هو الإهتلاك الخطي أو المتناقص وفي الغالب طريقة الإهتلاك الثابت, إلا بعد طلب المؤسسة عن مصادقة الضرائب بتطبيق النوع الآخر , فهنا المدقق الجبائي والمالي سوف يقومان بعملية مراجعة التسجيلات المحاسبية الخاصة بالإهتلاكات بالمقارنة مع التكلفة التاريخية الظاهرة في ميزان المراجعة والتحقق من صحتها, أما المدقق الجبائي يساعد المؤسسة في تسيير المخاطر الجبائية التي يمكن للمؤسسة أن تقع فيها خلال السنة المالية".[2]

[1] صديقي مسعود وأحمد نقار، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى 2010 م، الجزائر، ص 34-39-45

[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006 ص30-33

5-2 العلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي والتدقيق العملياتي:

"عندما نقوم بعملية المقاربة بين هذين النوعين فإن التدقيق المالي والمحاسبي يعتبر جزءا من التدقيق العملياتي، وهذا ما يتعارض مع الهدف الخاص للتدقيق المالي، هذا ما إذا تمت المصادقة على الحسابات بالنسبة للغير يجب أن تكون الحسابات ممثلة للصورة الصادقة ومطابقة للمبادئ المحاسبية المعمول بها، أما المدقق العملياتي يقوم بفحص المعلومة المالية وحتى مراجعة الجودة تماما كالمدقق المالي ولكن يكمن الاختلاف في احتمال استعمال المعلومة المالية كوسيلة للتسيير وليس كأداة لإبراز شرعية الحسابات وصحتها.

وفي كل العموم لا يكمن القيام بمجالات محدودة بين التدقيق المالي والعملياتي، فالمدقق العملياتي يهتم بالمظهر المالي للمؤسسة.

فعلى سبيل المثال مهمة التدقيق العملياتي في حسابات الخزينة هدفها الحصول على معلومات كافية من أجل التأكد من وضعية الخزينة وسلامة تسييرها (الميزانية، التنبؤات ومراقبة أسعار الصرف، اختيار طرق التمويل الأمثل).

أما المدقق المالي فيقوم بأخذ بعين الاعتبار المعلومات ذات طابع أخر "محاسبة إضافية" Extra-Comptable لمراجعة المعلومة المالية.

5-3 العلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي والتدقيق الداخلي :

على مستوى الأهداف:

إن المدقق المالي والمحاسبي له هدف خاص لا يمنح في مهنة التدقيق الداخلي آلا وهو المصادقة على حسابات المؤسسة بالنسبة للغير أما التدقيق الداخلي فهدفه حماية الإدارة العليا، جودة مسك المحاسبة، أما عمل المدقق الداخلي يساعد المدقق المالي على إنجاز مهمته.

على مستوى الوضعية الممنوحة للمدقق:

يعتبر دائما المدقق الداخلي جزء من الهيكل التنظيمي للمؤسسة باعتباره فرد من المستخدمين، أما المدقق الخارجي يعتبر كشخص مستقل عن المعلومة المالية للمنظمة إذن المدقق المالي والمحاسبي هو دائما مدقق خارجي".[1]

[1] Dr. KHELASSI Réda, LES APPLICATIONS DE L'AUDIT INTERNE, Edition Houma, Alger, 2010, P 31-32.

المطلب الثالث: أهمية التدقيق داخل المؤسسة وخارجها

6-أهمية التدقيق في المؤسسة:

"تعد مهمة التدقيق لكونها أداة رقابية فعالة تعمل على خدمة الفئات التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الاستراتيجية ومن بين هذه الفئات نجد كل من:

6-1 إدارة المؤسسة:

تعتبر المستفيد الأول من عملية المراجعة فهي تطلعها على النقائص الموجودة في نظام الرقابة الداخلية واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء معطيتها.

6-2 المستثمرون:

تمكّنهم نتائج المراجعة من اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في المؤسسة أو عدم المخاطرة بأموالهم.

6-3 البنوك والدائنون الآخرون:

يعتبر تقرير المدقق مرجعا هاما لمختلف الدائنين للمؤسسة من خلال معرفتهم مدى سلامة المركز المالي للمؤسسة ودرجة السيولة لاتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المؤسسة مستقبلا.

6-4 إدارة الضرائب:

وهذا لمعرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناء على حصيلة المدقق التي يقوم بها أثناء عملية التدقيق.

6-5 أهمية التدقيق لإدارة التسيير:

تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستعمل في المراقبة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة.

6-6 أهمية التدقيق للملاك والمستخدمين:

تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببيانتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى سلامة المركز المالي لاتخاذ القرارات في توجيه مدخراتهم واستثماراتهم بهدف تحقيق أكبر عائد.

6-7 أهمية التدقيق للدائنين والموردين:

يعتمدون على تقرير المدقق لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام من قبل المؤسسة في منح الائتمان التجاري.

6-8 أهمية التدقيق للهيئات الحكومية:

تكمن هذه الأهمية لغرض التخطيط والمراقبة وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقديم الإعانات لبعض الصناعات.

6-9 أهمية التدقيق للبنوك والمؤسسات المالية الأخرى:

تعتمد في دورها على التمويل قصير الأجل للمؤسسات، لمقابلة احتياجاتهم وتوسّعاتهم، لهذا فإنها تعتمد على القوائم المالية وتقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية".[1]

[1] د. رضا خلاصي، مرام المراجعة الدّاخليّة للمؤسّسة، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص51-52.

المبحث الثاني: المعاهد والهيئات الوطنية والدولية التدقيق

بعد ما قمنا بالتطرق إلى الإطار المفاهيمي للتدقيق والمتمركز حول نشأة التدقيق وتطورها الذي أدى إلى ظهور أنواع أخرى من التدقيق كالتدقيق الجبائي والتدقيق العملياتي، أصبح من الضروري على مختلف الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة الحصول على المعلومة المالية ومن هذا المنطلق أردنا من خلال هذا المبحث معرفة مختلف الهيئات والمعاهد التي تحكم مهنة التدقيق على الصعيد الدولي والوطني.

المطلب الأول: المعاهد والمكاتب الدولية للتدقيق

أ/المعاهد الدولية للتدقيق:

1-معهد المدققين الداخليين:

1-1 النشأة التاريخية لمعهد المدققين الداخليين وتطوره التاريخي:

"إن المحدّثين الذين فضّلوا التحدث عن مهنة التدقيق الداخلي قد حدثت خلال عدة قرون سابقة قبل ميلاد "المسيح عيسى عليه الصلاة والسلام "، فميراث مهنة التدقيق الداخلي أدت إلى نشوء معهد المدققين الداخليين l'IIA في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1941 والذي يقع مقره الرئيسي في ألتا مونت سبرينغ "فلوريد" ففي بدايته تأسسّ عن طريق منظمة وطنية تضم 24 عضو وبعد اجتهاد طويل دام أكثر من 30 سنة والتطور العلمي الذي وصل إليه في ميدان التدقيق الداخلي أصبح يضم أكثر من 170 دولة على الصعيد العالمي , بما فيهم 60% غير مقيمين بأمريكا الشمالية كما يعتبر الممثل الوحيد المنظم لمهنة التدقيق والذي يسهر على المصادقة في قطاع التدقيق الداخلي عبر أنحاء العالم.

2-2 مهمة معهد المدققين الداخليين:

تقتصر مهمة المعهد الخاص بالمدققين الداخليين على تقديم إرشادات ديناميكية لمهنة التدقيق الداخلي على الصعيد العالمي، إذ أنّ المعهد لديه نشاطات متنوعة تسمح له القيام بمهنة التدقيق على النحو الأمثل:

- ❖ تعزيز وحماية قيمة المؤسسة من خلال مهمة التدقيق الداخلي التي يقوم بها المهنيين في المنظمة.
- ❖ اقتراح عروض كاملة لمجموعة من التكوينات المستمرة والتطوير المهني كإعداد المعايير الدولية ومبادئ توجيهية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي بالإضافة إلى اقتراح برامج المصادقة.
- ❖ دراسة التدقيق الداخلي ودوره الفعال في عملية الرقابة، تسيير المخاطر والحوكمة.
- ❖ نشر وتعزيز المعرفة العلمية لدى المهنيين ومختلف الأطراف المهتمة بالتدقيق الداخلي.
- ❖ تكوين المهنيين وأفراد آخرين معنيين بهذا المهنة بأفضل الممارسات الموجودة في التدقيق الداخلي.
- ❖ تبادل المعلومات والخبرات ما بين المدققين الداخليين في مختلف دول العالم".[1]

[1] KURT F. REDING, PAUL J. SOBEL & URTON L. ANDERSON, manuel d'audit interne, améliorer l'efficacité de la gouvernance du contrôle interne et du management des risques, Groupe Eyrolles, 2015, pages 12,17.

وفيما يلي سوف نقوم بعرض أهم التطورات التي حدثت في المعاهد والهيئات الدولية للتدقيق الداخلي:[1]

الجدول رقم (1): التطور التاريخي للمعاهد والهيئات الدولية للتدقيق الداخلي

أهم التواريخ الخاصة بمهنة التدقيق الداخلي	
1941	إنشاء معهد التدقيق الداخلي في الولايات المتحدة الأمريكية والذي ضم 24 عضوا
1947	نشر القائمة الخاصة بمسؤولية المدققين الداخليين
1948	تأسيس فروع أخرى خارج أمريكا الشمالية في لندن ومانيلا
1953	قيام معهد المدققين الداخليين بتبني شعار رسمي "**Progress Through sharing** "
1957	تمت مراجعة القائمة الخاصة بمسؤولية المدققين الداخليين من أجل الحصول على المنافع الخاصة بالمسؤوليات في الميادين العملياتية
1965	تأسيس المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية **IFACI**
1968	المصداقة على مدونة قواعد الأخلاقيات للمعهد **IIA**
1973	القيام ببرنامج المدققين الداخليين المصادق عليه **CIA**
1976	خلق مؤسسة خاصة بأسس التدقيق، البحث والتعليم لتصبح بعد سنوات المعهد للمدققين الداخليين لأسس التدقيق والبحث **The IIA Research Foundation**
1978	المصداقة على معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي
1979	المصداقة على خمسة معاهد وطنية **National Institut Agreement**
1980	يضم معهد المدققين الداخليين 21549 عضو
1982	تأسيس الاتحادية الأوروبية لمعاهد التدقيق الداخلي **Confédération européenne des instituts d'audit interne**
1984	نشر كتاب تحت عنوان: **Quality assurance Review manual** كما تم تأسيس مدرسة تجريبية في جامعة أمريكية ***Louisiana* State University**
1986	خلق برنامج تعليمي للتدقيق
1988	تأسيس المعهد الخاص بالتدقيق الداخلي بالجمهورية الشعبية الصينية
1989	وافقت الأمم المتحدة على المركز الاستشاري الذي أنشأه المعهد المدققين الداخليين
1990	**A.J. Hans Spoel** أوّل رئيس تم انتخابه من قبل المعهد للمدققين الداخليين
1995	أصبح المعهد المدققين الداخليين عضو من المعهد الوطني للمعايير الأمريكية **Américain National Standards Institute ANSI**
1996	تم تأسيس **William G. Bishop III** كرئيس للمعهد المدققين الداخليين كما يعد من أفضل 100 شخص الأكثر تأثيرا في ميدان المحاسبة بالإضافة إلى تعزيز برنامج **CIA** في أوروبا، أسيا، الشرق الأوسط وأمريكا الجنوبية
1998	أول اختبار في المصادقة المهنية الدولية يحمل مجموعة من الأهداف كما تم ضم 5165 ممتحن.
1999	تم إعطاء تعريف جديد لمهنة التدقيق الداخلي
2000	تم نشر المعايير الدولية كما أصبح المعهد للمدققين الداخليين يضم 68985 عضو

[1] KURT F. REDING, PAUL J. SOBEL & URTON L. ANDERSON, manuel d'audit interne, améliorer l'efficacité de la gouvernance du contrôle interne et du management des risques, Groupe Eyrolles, 2015, pages 14-15.

2002	أصبحت المعايير إجبارية على أعضاء المعهد
2003	تم نشر الإطار الجديد للمرجعية الدولية للممارسات المهنية
2006	أصبح معهد المدققين الداخليين يضم 120.000 عضو مسجل
2008	مدخل إلى اختبارات الإعلام الآلي لجميع الاختبارات المهنية المنظّمة من قبل المعهد للمدققين الداخليين
2009	نشر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية الذي يحتوي على قواعد إجبارية (تعريف التدقيق الداخلي، مدونة قواعد الأخلاقيات، والمعايير الدولية للممارسات المهنية، ودليل مرجعي)
2010	تم إنشاء مواقع التواصل الاجتماعي للمعهد المدققين الداخليين
2011	تم إنشاء موقع رسمي للمعهد **www.auditchannel.tv**

Source : KURT F. REDING, PAUL J. SOBEL & URTON L. ANDERSON, manuel d'audit interne, améliorer l'efficacité de la gouvernance du contrôle interne et du management des risques, groupe Eyrolles, 2015, pages 14-15

2- معهد التدقيق والرقابة الداخلية:

2-1 النشأة التاريخية لمعهد التدقيق والرقابة الداخلية وتطوره التاريخي:

"تم إنشاء معهد التدقيق والرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الأعضاء في شكل جمعية لا تهدف إلى الربح وفق القانون التي تم تشريعه في 01 جويلية 1901 والمرسوم الموافق لـ 16 أوت 1901.

كما قام هذا المعهد بالانضمام إلى معهد المدققين الداخليين **IIA** الذي يعتبر كهيئة مشرّعة منظّمة على الصعيد العالمي للمعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي والذي يتواجد مقره في الولايات المتحدة الأمريكية كما تم تبنى المعهدين الإطار المرجعي للمهنيين.

في فرنسا يضم معهد التدقيق والرقابة الداخلية أكثر من 6000 مدقق في أكثر من 900 هيئة في القطاعات العمومية والخاصة. كما يخضع كل معهد محلي إلى هيئات خاصة تتم مراقبته".[1]

2-2 مهمة معهد التدقيق والرقابة الداخلية :

"ترتكز مهمة معهد التدقيق والرقابة الداخلية على تأكيد مهنة التدقيق الداخلي بما فيها أهم العناصر التالية:

- ❖ الدفاع وتعزيز القيم التي يجلبها المهنيين المختصين في التدقيق الداخلي على مستوى المنظمات.
- ❖ اقتراح مجموعة من التكوينات المهنية وفرصة تطوير المستخدمين.
- ❖ إعداد برامج المصادقة في مهنة التدقيق الداخلي.
- ❖ البحث، النشر والترويج من قبل الممارسين وأطراف أخرى مهتمة، معارف في ميدان التدقيق الداخلي ودوره في الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تسيير المخاطر وحوكمة المؤسسة.
- ❖ تكوين الممارسين وأشخاص آخرين مهتمين بمهنة التدقيق الداخلي.

[1] www.ifaci.com/wp-content/uploads/2017/04/Statuts-IFACI-2016.pdf , date vue : 11/07/2018 à 18.00

❖ تبادل المعارف العلمية والخبرات من خلال انعقاد مجموعة من المؤتمرات والاجتماعات الخاصة بالممارسة المهنية للتدقيق الداخلي".[1]

3- المعهد الدولي للتدقيق الاجتماعي:

3-1 النشأة التاريخية وتطوره التاريخي:

"لقد تم إنشاء المعهد الدولي للتدقيق الاجتماعي في سياق متطور لجملة من الممارسات المهنية في فرنسا ولقد تطورت مهنة التدقيق الاجتماعي على النحو التالي:

❖ في سنة 1964 قامت **سيتي بنك** أحد أكبر المصارف في أمريكا بتطبيق مبادئ التدقيق من أجل تسيير المورد البشري للوحدة المركزية أو ذات فروع.

❖ في سنة 1973 قام John Humble بنشر كتاب تحت عنوان "Social Responsability Audit" وفي كندا تمت دراسة المحاسبة الاجتماعية.

❖ أما في فرنسا تم سنّ قانون سنة 1977 ينص على إجبارية تقديم ميزانية اجتماعية للمؤسسات التي لها أكثر من 300 مستخدم.

كما تطور مفهوم التدقيق الاجتماعي في بداية الثمانينات، ولقد ارتكز هذا النوع من التدقيق على عمليات إدارة الموارد البشرية مراجعة المعلومات الخاصة بالميزانية الاجتماعية، والميادين الخاصة بالموارد البشرية والأخرى الخاصة بالقضايا القانونية، الاجتماعية والمالية (حجم الأجور، التكوين، الرواتب، التوظيف، المناخ الاجتماعي) أو لتحضير وتسير الاندماج أو إعادة الهيكلة".[2]

❖ "وفي سنة 1980 تم تطبيق التدقيق الاجتماعي وتم تطويره من قبل "Raymond Vatier" الذي كان يعمل كمسيّر للمستخدمين في شركة رونوا".[3]

وبعد توسع مهنة التدقيق الاجتماعي على الصعيد الدولي عرض مجمع هاي في سنة 1983 طريقة جديدة في تقييم التكاليف والمنافع الاجتماعية وتم إنشاء المعهد الدولي للتدقيق الاجتماعي بصفة رسمية في سنة 1982 من قبل "Raymond Vatier".

ولقد تطورت مهنة التدقيق الاجتماعي بعد هذه الأحداث العلمية وكان آخر استحداث وقع في سنة 2000 إذ ظهور مفهوم جديد في هذا المهنة والتي سميت بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة وتضم (المحيط الاجتماعي، الزبائن والمستثمرين)، أما في سنة 2006 قام مكتب المعهد الدولي للتدقيق الاجتماعي بإعطاء صبغة جديدة للمرجعية الدولية للتدقيق الاجتماعي.

[1] https://fr.wikipedia.org/wiki/Institut_français_des_auditeurs_et_contrôleurs_internes , date vue : 12/07/2018 à 12.00.

[2] http://www.auditsocial.net/ , date vue : 12/07/2018 à 12.00.

[3] DR. Réda KHELASSI, Docteur en sciences de managment, Audit Social Audit GRH, Houma Edition, Alger 2014, pages 24.

2-3 مهمة المعهد الدولي للتدقيق الاجتماعي:

- "تعتمد مهمة المعهد الدولي في فرنسا على تعزيز ممارسة التدقيق الاجتماعي، ومن خلال الشبكة الدولية للمعهد الدولي للتدقيق الاجتماعي يعمل هذا الأخير على عملية التبادل بين الممارسين والباحثين والمراجعين بالتنسيق مع المؤسسات المعنية بالأمر.
- يساهم المعهد في إضفاء الطابع الاحترافي على المدققين الاجتماعيين، من خلال تسهيل برامج التدقيق الاجتماعي في المؤسسات ذات شراكة من خلال نادي التدقيق الاجتماعي وتدخلات أعضائها في دورات التدريب والترويج وبالتالي نشر المفاهيم والأساليب وتطوّرها.
- تكتشف فرق العمل الخاصة بمهنة التدقيق الاجتماعي ممارسات جديدة ويشارك أعضائها في مختلف الهيئات الخارجية حول مواضيع مختلفة: الأخلاقيات، المسؤولية الاجتماعية للشركات، التوحيد".[1]

4- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين:

4-1 النشأة التاريخية للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين:

"تأسس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1887 فهو عبارة عن هيئة مهنية وطنية للمحاسبين العموميين **CPA** في الولايات المتحدة الأمريكية، يضم 418000 عضو في أكثر من 143 دولة في مجال الأعمال والصناعة، الممارسة العمومية الحوكمة والمساهمين الدوليين.

كما يقوم المعهد بإعداد معايير السلوك المهني ومعايير التدقيق الدولية للمؤسسات الخاصة المدقّقة، المنظمات التي لا تهدف إلى الربح والحكومات الفدرالية، العامة والمحلية، إذ أن المعهد الوطني للمحاسبين الأمريكيين يقوم بتطوير الامتحانات الخاصة بالمحاسبين الأمريكيين بالإضافة إلى شموليته لعدة مكاتب في الولايات المتحدة الأمريكية، واشنطن، دورهام، وأوينغ.

إذ يعود تاريخ المعهد الوطني للمحاسبين الأمريكيين إلى سنة 1887 عندما تأسست الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين ففي سنة 1916 استخلفت الجمعية الأمريكية للمحاسبين الأمريكيين بمعهد المحاسبين الأمريكيين في الوقت الذي تم انضمام 1150 مشترك، وفي سنة 1917 تم تغيير الاسم بالمعهد الأمريكي للمحاسبين إلى غاية سنة 1957 ليصبح تحت اسم المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين.

"كما تم تأسيس الشركة الأمريكية للمحاسبين الأمريكيين في سنة 1921 والتي اعتبرت كفيدرالية تابعة للدولة وتم إدماجها مع المعهد سنة 1936.

وهكذا تم استحداث المعهد الأمريكي وفق عدّة مراحل تاريخية حسب التطورات التي شهدتها والظروف التي وقعت فيها، أما في سنة 2012 أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين مع المعهد المعتمد للمحاسبين الإداريين –شركة محاصة- التي تقوم بإنتاج المحاسبين المعتمدين وفق تسيير عالمي وفي سنة 2014 تم تطويرها وإنشاء جمعية عالمية تحت اسم – جمعية المحاسبين المهنيين الدوليين والمعتمدين-.

[1] http://www.auditsocial.net/toute-la-palette-des-activites-de-lias/ , date vue : 13/07/2018 à 13.00

وفي جوان 2016 قام أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين مع المعهد المعتمد للمحاسبين الإداريين بتطوير شركة محاصة والتي نتج عنها خلق جمعية دولية جديدة من أجل تطوير مهنة المحاسبة".[1]

2-4 مهمة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين:

تقتصر مهمة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على نجاح التجارة العالمية في مختلف الهيئات وحماية المصلحة العامة، كما يعمل المعهد مع المنظمات التابعة للمحاسبين القانونيين للدولة.

ب/ المكاتب الدولية للتدقيق:

سوف نقوم بعرض الأربعة الكبار -بيغ فور- هي تسمية تطلق على أكبر أربع شركات محاسبة وخدمات مهنية في العالم، والذين يقومون بإجراء التدقيق لمعظم شركات المساهمة العامة وأكبرها، بالإضافة إلى الكثير من الشركات الخاصة كما يبين الجدول التالي قائمة بالشركات الأربع الكبار بالإضافة إلى معلومات اقتصادية عنهم:

الجدول رقم (2): المعلومات الاقتصادية عن الأربع الكبار في مهنة التدقيق لسنة 2018

الشركة	الدخل	الموظفين	الأنشطة	المقر الرئيسي
Deloitte	43,20 مليار $	286.200	التدقيق المالي، استشارات مالية الخبرة المحاسبية، الخبرة القضائية والجبائية.	الولايات المتحدة الأمريكية
PWC	41,30 مليار $	250.930	التدقيق المالي.	المملكة المتحدة
EY Société	34,80 مليار $	260.000	التدقيق المالي، الخبرة المحاسبية الجباية استشارات في استراتيجيات المؤسسة معالجة المعلومات.	المملكة المتحدة
KPMG	28,96 مليار $	207.050	التدقيق، الاستشارات، الخبرة المحاسبية.	هولندا

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المواقع الرسمية للمكاتب الأربعة للتدقيق

5-1 مكتب التدقيق الدولي Deloitte

5-1-1 النشأة التاريخية لمكتب ديلويت توش توهماتسو:

"أسس **وليام وولش ديلويت** مكتب في لندن عام 1845 وكان ديلويت أول شخص يتم تعيينه مدقق حسابات مستقل لشركة عامة، ففي عام 1880 افتتح مكتب في نيويورك وفي سنة 1895 شكل **تشارلز ولدو هسكنس وأويجا وات سالز** في نيويورك " Selles & Haskins ".

أما في عام 1898 أنشأ جورج توش مكتبا في لندن ومن ثم في عام 1900 انضم **جون بلنتين** في تأسيس شركة في ولاية نيويورك.

[1] https://en.wikipedia.org/wiki/American_Institute_of_Certified_Public_Accountants , date vue : 13/07/2018 à 13.00

كما يعد مكتب ديلويت كأكبر شركة خدمات مهنية في العالم وواحدة من شركات الأربع الكبار في هذا المجال يقع مقرها الرئيسي في نيويورك –الولايات المتحدة الأمريكية–، كما تعتبر ديلويت من قبل منافسيها **برايس ووتر هاوس كوبرز** و **ارنست اند يونج** و **كيه بي إم جي** إذ أنّ ديلويت تقدّم خدمات المراجعة (تدقيق الحسابات) والضرائب والاستشارات المالية ويصل عدد موظفيها إلى أكثر من 244400 موظف على مستوى العالم، فلقد بلغت أرباح بقيمة 36.8 مليار دولار في نهاية السنة المالية 2016 متفوقة على **برايس وترهاوس** التي حققت 35,9 مليار $ ، جاءت ديلويت في المرتبة الأولى من حيث الحصة السوقية في مجال الاستشارات من قبل مؤسسة **جارتنر**، وفي سنة 2016 اعتبرت مجلة **فورتشن** ديلويت كواحدة من أفضل 100 شركة للعمل في العالم.

5-1-2 مهمّة مكتب ديلويت توش توهماتسو:

يقدّم Deloitte خدمات التدقيق الاحترافي، التأمين ، الاستشارات المالية، واستثمارات المخاطر والخدمات القانونية والضريبية والمحاسبية لعملائها من القطاعين العام والخاص بغض النظر عن مجال نشاطهم. كما تخدم أربع شركات من أصل خمسة من شركات Fortune Global 500 ® من خلال شبكة من الشركات الأعضاء في أكثر من 150 بلد، تجمع بين الخبرة ذات المستوى العالمي والخدمة عالية الجودة لمساعدة العملاء على مواجهة تحديات أعمالهم الأكثر تعقيدا.

ففي فرنسا تحشد ديلويت مجموعة متنوعة من المهارات لمواجهة تحديات عملائها من جميع الأحجام والقطاعات من الشركات الكبيرة متعددة الجنسيات إلى الشركات المحلية الصغيرة والمتوسطة.

من خلال خبرة 11300 موظف يعتبر هذا المكتب في فرنسا لاعبا رئيسيا في التدقيق والتأكيد والاستشارات المالية والمخاطر الاستشارية والقانونية والضريبية والمحاسبية في إطار عرض متعدد التخصصات بما فيها مبادئ العمل التي تتماشى مع متطلبات البيئة".[1]

5-2 مكتب التدقيق الدولي PWC

5-2-1 النشأة التاريخية لمكتب برايس وتر هاووس كوبرز:

"تأسست الشركة في عام 1998 من خلال الاندماج بين كوبرز وليبراند وبرايس وترهاوس، إذ يعود تاريخ كلا الشركتين إلى القرن التاسع عشر فتم اختصار الاسم التجاري إلى شركة PWC في سبتمبر 2010 كجزء من جهد ناتج من تغيير العلامة التجارية.

فمكتب برايس ووتر هاوس كوبرز هي شبكة خدمات مهنية متعددة الجنسيات مقرها الرئيسي لندن – المملكة المتحدة– إذ تعد برايس ووتر هاوس كوبرز ثاني أكبر شركة خدمات مهنية في العالم بعد **ديلويت** وتعدّ واحدة من مراجعي الحسابات الأربع الكبرى جنبا إلى جنبا مع **إرنست ويونغ** و**كيه بي أم جي** كما تم تصنيفها كشركة محاسبة مرموقة في العالم على مدار سبع سنوات متتالية بالإضافة إلى أفضل شركة تعمل في أمريكا الشمالية لمدة ثلاث سنوات متتالية.

فهي شبكة من الشركات في 158 دولة و743 موقع مع أكثر من 000 236 شخص كما قامت في سنة 2015 بتشغيل نسبة 22 % من القوى العاملة في آسيا و26 % في أمريكا الشمالية ومنطقة البحر الكاريبي و 32% في أوروبا الغربية، إذ بلغت

[1] https://www2.deloitte.com/fr/fr/pages/en-savoir-plus/articles/deloitte-en-bref.html ,date vue : 22/07/2018 à 16.00

عائدات الشركة العالمية 37,7 مليار دولار في السنة المالية 2017 منها 16 مليار دولار تم الحصول عليها من خلال ممارسة ضمانها و9,46 مليار دولار من خلال ممارستها الضريبية و12,25 مليار دولار من خلال ممارستها الاستشارية.

تقدم برايس ووتر هاوس كوبرز خدماتها إلى 422 شركة من بين 500 شركة من شركات فورتشن 500".[1]

5-2-2 مهمة مكتب برايس وتر هاووس كوبرز:

"في إطار بيئة الأعمال سريعة التغيير، مهمتنا هي تقديم حلول ديناميكية قائمة على الثقة ومساعدة عملائنا على اتخاذ قرارات مستنيرة تمكّنهم من العمل بفعّالية فمهمّتنا ترشد قراراتنا وتستحدث محادثتنا، إذ يظهر التزامنا بالعمل لتحقيق نتائج رائعة لعملائنا وشركائنا وشركتنا".[2]

"كما يتم تنظيم برايس وتر هاوس كوبرز في خطوط الخدمات الثلاثة التالية:

الضمان: بنسبة 42% تشمل خدمات التأمين تلك المرتبطة عادة بالتدقيق المالي.

الاستشارات: بنسبة 33% تشمل الخدمات الاستشارية التي تقدّمها برايس وتر هاوس كوبرز.

الضريبة: بنسبة 25% تشمل التخطيط الضريبي الدولي والامتثال لقوانين الضرائب المحلية والجمارك واستشارات الموارد البشرية والخدمات القانونية والتسعير التحويلي".[3]

5-3 مكتب التدقيق الدولي Ernst & Young

5-3-1 النشأة التاريخية لمكتب E & Y:

"تشكّلت الشركة بفعل سلسلة من الإندماجات لشركات سابقة تم تأسيس أقدم هذه المنظمات في سنة 1849 في إنجلترا وسميت **هاردنج آند بولين** في تلك السنة قام فريدريك ويني بالانضمام إلى الشركة، أصبح شريكا في سنة 1859 وبدخول أبنائه إلى الشركة تغيّر اسمها إلى ويني، ومن ثم في سنة 1894 أصبح اسمها **سميث أند ويني**.

في بداية سنة 1924 قامت هذه الشركات الأمريكية بالاندماج مع شركات بريطانية شهيرة حيث اندمجت **يونج** مع **برودس باتيرسون وشركائه**، أما **إرنست** فاندمجت مع **سميث وويني**، مما أدى إلى تأسيس الشركة الأنجلو أمريكية التي أطلق عليها اسم **إرنست آند ويني** وكان هذا في سنة 1979 حيث اعتبرت رابع أكبر شركة محاسبية في العالم مع الشركة رقم 05 على مستوى العالم وهي **آثر يونغ** مما أدى إلى تشكيل **إرنست ويونغ**، ومنذ ذلك الحين ازدادت مكانتها المرموقة في العالم فبناء على مجلة **فوربس**[4] تعد سابع أكبر شركة في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك في سنة 2007.

كما تعد **إرنست ويونغ** منظمة عالمية تتكون من مجموعة من الشركات الأعضاء، يتواجد مقرها الرئيسي العالمي في لندن "بريطانيا" أما المقر الرئيسي لفرعها في الولايات المتحدة الأمريكية فيقع في نيويورك 5 تايم سكوير".[5]

---

[1] « PwC reports record $31.5 billion revenue, regains lead » [archive], *Reuters*, 3 October 2011. Retrieved 4 October 2011.

[2] https://www.pwc.com/ca/fr/about-us/purpose-vision-values.html date vue : 22/07/2018 à 19.00

[3] https://.ar.wikipedia.org/wiki/برايس_ووتر_هاوس_كوبرز date vue : 22/07/2018 à 19.00

[4] https://www.forbes.com

[5] https://.ar.wikipedia.org/wiki/إرنست_ويونغ date vue : 22/07/2018 à 19.00

5-3-2 مهمة مكتب إرنست ويونغ:

"في عالم يتغير بشكل أسرع ترتكز مهمتنا لمجالات عديدة حيث يتم توجيه أكثر من 260.000 شخص North-Star الشمالي مما يوفر السياق والمعنى للعمل الذي نقوم به كل يوم، نحن نساعد الرواد الرقميين على محاربة قرصنة البيانات، توجيه الحكومات من خلال أزمات التدفق النقدي، استخدام تحليلات البيانات ومتابعة تدقيقات عالية الجودة لبناء الثقة في الأسواق المالية والأعمال التجارية، فبعبارة أخرى تكون الشراكة مع أصحاب المشاريع والشركات والدول بأكملها لحل تحدياتهم الأكثر إلحاحا.

فمن خلال خطوط الخدمات الأربعة المتكاملة لدينا الخدمات الاستشارية والضريبية والمعاملات ومعرفة قطاعنا العميق أيضا نساعد عملائنا على الاستفادة من الفرص الجديدة وتقييم وإدارة المخاطر لتحقيق نمو أمثل، كما تساعد فرقنا عالية الأداء متعددة التخصصات على الوفاء بالمتطلبات التنظيمية وإبقاء المستثمرين على الاطلاع وتلبية احتياجات أصحاب المصلحة.

نحن نؤمن بأن عالم العمل الأفضل هو النمو الاقتصادي المستدام والشامل، حيث نعمل باستمرار على تحسين جودة جميع خدماتنا والاستثمار في الموظفين والابتكار ونحن فخورون بالعمل مع الأخرين من عملائنا إلى أصحاب المصلحة على نطاق أوسع لاستخدام معرفتنا ومهاراتنا وخبراتنا للمساعدة في تحقيق هدفنا وإحداث تغيير إجابي.

هدفنا هو بناء عالم أفضل تساعد الخدمات التي نقدمها أساسا على بناء الثقة في أسواق رأس المال وفي اقتصاديات جميع العالم إذ نطوّر القادة البارزين الذين يعملون على الوفاء بوعودنا لجميع أصحاب المصلحة لدينا، فمن خلال القيام بذلك نكون قد ساهمنا في بناء عالم أفضل لعملائنا ولمجتمعاتنا".[1]

5-4 مكتب التدقيق الدولي KPMG :

5-4-1 النشأة التاريخية لمكتب التدقيق الدولي كي بي ام جي:

"تم إنشاء المكتب الدولي للتدقيق كي بي ام جي على أربع مكاتب دولية للخبرة المحاسبية على النحو التالي:

كي: نسبة للخبير المحاسبي **Klynveld** الذي كان يملك مكتب الخبرة المحاسبية **Klynveld Kraayenhof & Co** الذي أنشأ في أمستردام سنة 1917.

بي: نسبة للخبير المحاسبي **Peat** الذي كان يملك مكتب الخبرة المحاسبية **William Barclay Peat & Co** الذي أنشأ في لندن سنة 1870.

ام: نسبة للخبيرين المحاسبيين **Roger Mitchell & Marwick**، اللذان أنشئا مكتب الخبرة المحاسبية في نيويورك سنة 1987.

جي: نسبة لـ **Goerdeler** الذي يعتبر من أهم المؤسسين الكبار للمكتب الدولي للتدقيق KPMG وقد ترأّس عدة سنوات قطاع الهندسة والدراسات التقنية للشركة العالمية **Deutsche Treuhand-Gesellschaft**.

كما تعتبر كواحدة من أكبر شركات الخدمات المهنية في العالم، يعمل لديها ما يقارب 155000 موظف موزعين على شبكة من الدول تصل إلى 145 دولة لقد وصل إجمالي عوائدها في سنة 2007 ما يقارب 19.8 مليار دولار أمريكي، بنمو 17,4 % عن سنة 2006 كما تقدّم 3 أنواع أساسية من الخدمات: التدقيق، الخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية ففي فرنسا يعد هذا

[1] https://www.ey.com/en_gl , date vue : 25/07/2018 à 16.00

الأخير رائد المكاتب في التدقيق، الاستشارة والخبرة المحاسبية كما يضم 9000 عامل.

KPMG هو محافظ الحسابات لمجموعة من المؤسسات الفرنسية الكبيرة (Carrefour, Kering, Orange, Renault Sodexo, Total).

2-4-5 مهمة مكتب كي بي أم جي:

يسهر هذا المكتب على مرافقة الشركات والمجمّعات العالمية في إطار مهمة التدقيق والمهام الاستشارية، كما تعمل مع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، القطاع العام والاقتصاد الاجتماعي والتضامني في أنشطة مراجعة الحسابات، الخبرة المحاسبية والاستشارة.

فمن خلال بعثات التدقيق التي يقومون بها فإن مكتب "كي بي أم جي" يقوم بتأمين مختلف الأعوان الاقتصاديين على مدى صلة وموثوقية المعلومات المالية، كما تعتمد المصادقة على المعلومات المالية التي تمارس في إطار تعاقدي أو قانوني (تدقيق قانوني)، فهما جيدا للنشاط الاقتصادي للشركة وتنظيمها والتحديات التي تواجهها والمخاطر التي تتحمّلها والتي يجب أن تتحكّم فيها.

فعلى وجه الخصوص، تقوم بالتدقيق في القوائم المالية لإبداء راي فني محايد حول مصداقية وموثوقية المعلومات المالية ومدى صدقها في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية".[1]

[1] https://home.kpmg.com/fr/fr/home/Carrières/nos-metiers/audit/les-missions-audit.html , date vue : 25/07/2018 à 16.20

المطلب الثاني: المكاتب والمعاهد الوطنية للتدقيق

1-مجلس المحاسبة:

1-1 النشأة التاريخية لمجلس المحاسبة:

"إن مجلس المحاسبة كأعلى جهاز للرقابة البعدية على الأموال العمومية، السلطات العمومية والخدمات العامة التي تحكمها المادة 170 من دستور 1996، وتعديلاته بموجب القانون رقم 02-03 المؤرخ في 10 أبريل 2002 والقانون رقم 08-19 الموافق لـ 15 نوفمبر 2008، تم إنشاؤه بموجب المادة 190 من دستور 1976 وإعادة تكريسه بموجب المادة 160 من دستور1989 . فمجلس المحاسبة هو عبارة عن سلطة إدارية جزائرية مكلفة أساسا بالحكم على مصداقية الحسابات العمومية، مراقبة المال العام عن طريق تفويض الآمرين بالصرف، المؤسسات العمومية أو حتى الهيئات الخاصة التي تتلقى إعانات من طرف الدولة وإبلاغ البرلمان والحكومة والرأي العام حول موثوقية الحسابات كما تعدّ مجلس المحاسبة تقرير سنوي يتم إرساله إلى رئيس الجمهورية.

كما يخضع هذا الجهاز حاليا للقانون رقم 95-20 الصادر في 17 يوليو 1995 المعدل والمكمل بموجب الأمر رقم 10-02 في 26 أوت 2010 الذي يحدد صلاحيتها وتنظيمها وعملها ومعاقبة تحقيقاته.

1-2 مهمة مجلس المحاسبة:

تكمن مهمّة هذا الجهاز في تشجيع الاستخدام القانوني والفعّال للموارد، الوسائل المادية والأموال العمومية وترقية الالتزام بتقديم الحسابات والشفافية في إدارة المالية العمومية والمساهمة في تعزيز الوقاية ومكافحة مختلف أشكال التزوير والممارسات غير القانونية.

إن المجلس انطلاقا من ملائمة نشاطاته مع المعايير وأفضل الممارسات الدولية، عازم على تعزيز كفاءته المهنية فهو يطمح إلى كسب رضا واعتراف شركائه وإلى أن يكون السلطة الرائدة في تحسين تسيير الأموال العمومية".[1]

1-3 الرقابة الممارسة من قبل مجلس المحاسبة:

1-3-1 إجراءات مراجعة حسابات المحاسبين العموميين:

حدّد الأمر رقم 95-20 [2] المتعلّق بمجلس المحاسبة عمليات التدقيق التي يمارسها مجلس المحاسبة في إطار صورة الرقابة إلى إجراءات إلزامية ويترتب عليها إما إبراء ذمّة المحاسب العمومي أو إقحام مسؤوليته المالية الشخصية، كما تخضع عملية مراجعة حسابات المحاسبين العموميين لإجراءات أساسية وقد تم توزيعها على ثلاث مراحل:

أ/ معاينة الحسابات:

" قبل البدء في عمليات التدقيق ينبغي على المحاسب المعني أن يخضع تحت تصرف قضاة مجلس المحاسبة الوثائق والمستندات المطلوبة لإجراء عمليات الرقابة، منها ما يتعلق بوضعية المحاسب نفسه (قرار التعيين، محضر التنصيب، محضر استلام المهام واكتتاب التأمين على المسؤولية المالية)، ومنها ما يتعلق بالعمليات المالية المنجزة (كالوثائق الثبوتية للنفقات) إلى جانب نسخة من الميزانية الأولية والإضافية للسنة المالية موضوع الرقابة.

---

[1] www.ccomptes.dz/ar ,date vue : 01/08/2018 à 15.00

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق ل 17 جويلية 1995 المعدلة والمتممة بالأمر 10-02 المؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق ل 26 أوت 2010 المتعلق بمجلس المحاسبة.

كما يتم الشروع في تنفيذ عمليات التدقيق والمعاينة من طرف القضاة المعنيين وفق طريقة منهجية ترتكز على الخطوات التالية:

- معاينة مدى مطابقة حسابات التسيير للتنظيم المعمول به.
- المراجعة الحسابية للمبالغ المسجلة.
- مراجعة مدى تطبيق الحسابات وانسجامها.
- ضبط مبالغ الاعتمادات المالية المخصصة.
- مراجعة العمليات المالية المنجزة.
- مراقبة العمليات المالية المنجزة خارج الميزانية وحسابات التسبيقات.
- مراقبة عمليات الخزينة (حركات الأموال نقدا، حسابات إيداع الحسابات الجارية، حسابات الديون المستحقة للهيئات العمومية).

ب/ الحكم على الحسابات:

في حالة عدم تسجيل أي خطأ أو مخالفة على مسؤولية المحاسب العمومي، يصدر قرار الإبراء من طرف تشكيلة المداومة أما في حالة وجود أخطاء أو مخالفات في حساباته فهي تصدر قرار مؤقتا يتضمن على أوامر توجّه إلى المحاسب المعني لتقديم التبريرات الناقصة أو إكمال تلك التي تراها التشكيلة غير كافية أو تقديم توضيحات أخرى لتبرئة ذمّته ويتم تبليغ القرار للمحاسب المعني للإجابة عليها في أجل شهرين كاملين يحسب من تاريخ التبليغ.

ج/ إصدار القرار النهائي:

بانقضاء الأجل المحدد للإجابة يعين رئيس الغرفة مقررا مراجعا ويكلفه بدراسة الملف على ضوء الإجابات المستلمة وتقديم اقتراحاته وبعده يرسل الملف كاملا إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته ويعرضه بعد ذلك على تشكيلة المداولة لإصدار القرار النهائي.

1-3-1-1 النتائج المترتبة عن مراجعة حسابات العموميين:

أ/ إبرام ذمة المحاسب العمومي:

يمنح مجلس المحاسبة إبراء ذمة المحاسب العمومي بقرار نهائي إذا كانت عمليات المراجعة لحسابات المحاسب العمومي صحيحة وسليمة".[1]

وبناء على نص المادة 84 من الأمر[2] رقم 95-20 فإن القرارات التي يصدرها مجلس المحاسبة هي قرارات تكتسي الطابع القضائي أي الصيغة التنفيذية قياسا على قرارات الجهات القضائية الإدارية الأخرى، وعليه فإن قرار إبراء الذمة الذي يصدر مجلس المحاسبة لإبراء ذمة المحاسب العمومي المعني يكتسب نفس القوة القانونية للصيغة التنفيذية فهذا القرار يصبح ملزما بالنسبة لمجلس المحاسبة الذي أصدره. ويترتب عن حصول المحاسب الذي غادر وظيفته بشكل نهائي على قرار التبرئة النهائية استرجاعه لمبلغ الضمان الشخصي الذي اكتتبه في بداية تنظيمه، وانقضاء باقي الالتزامات التي تقع على ممتلكاته العقارية.

[1] لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة مصر، سنة 2004، ص 12

[2] Ordonnance N°95-20 du 17 juillet 1995 modifiée et complétée par l'ordonnance N°10-02 du 26 Aout 2010 relative à la cour des comptes, République Algérienne Démocratique et populaire, Département des Etudes et du Traitement de l'Information, DETI/Février 2011, Page 14-15

ب/ وضع المحاسب العمومي في حالة مدين:

" إذا تبين من عمليات المراجعة وجود أخطاء ومخالفات في التسيير الذي قدمه المحاسب العمومي ومثل ذلك تسديد نفقة غير قانونية أو عدم تحصيل إبراء معين أو عجز في أموال الصندوق، ولم يقم المحاسب العمومي بالتسديد من أمواله وضع في حالة مدين.

1-3-2 مراجعة حسابات المحاسبين الفعليين:

من أجل ضمان أكثر للتشريع اللازم في تسيير الأموال العمومية، أوجد المشرع الجزائري نظام قانوني يحدد شروط استعمال هذه الأخيرة من أجل تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية مما يقتضي الحصول على ترخيص مسبق من المجالس الشعبية المحلية بالنسبة لميزانية الدولة إلا أنه كاستثناء يجوز تدخل الأمر بالصرف بتنفيذ عمليات مالية دون الحاجة إلى ترخيص من الهيئات المختصة ففي هذه الحالة تجعل من هذا الأخير محاسبا فعليا من الهيئات المختصة، ويلتزم بتقديم حساباته لمجلس المحاسبة من أجل مراجعتها ومراقبتها.

1-3-3 رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:

خول المشرع الجزائري لمجلس المحاسبة صلاحية ممارسة الرقابة على التسيير المالي للأمرين بالصرف، والهدف من وراء ذلك هو تحميل مسؤولية مالية شخصية لأمرين بالصرف عن أخطائهم التي ترتكب خلال تسيرهم المالي".[1]

1-3 مجال اختصاص مجلس المحاسبة:

"يمنح الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 للمجلس اختصاصا شاملا في رقابة الأموال العمومية، كما يراقب المجلس كل الهيئات العمومية باختلاف أنواعها بما فيها المؤسسات المختلطة التي تملك الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات والهيئات العمومية جزء من رأس مالها الاجتماعي. كما يؤهل المجلس لمراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما كانت وضعيتها القانونية بمناسبة حملات التضامن على الصعيد الوطني.

بغض النظر عن الإخطارات المحتملة الصادرة عن السلطات العمومية التي تحيل إليها ملفات خاصة ذات أهمية وطنية فإن المواد 8,8,7 مكرر و9 إلى 12 من الأمر المذكور أعلاه تحدد مجال اختصاص مجلس المحاسبة كما يلي:

- مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.
- الشركات والمؤسسات والهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية الأخرى مساهمة مهيمنة في رأسمالها أو سلطة قائمة لاتخاذ القرار فيها بطريقة مشتركة أو منفصلة.
- المساهمات العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات الأخرى جزء من رأس مالها الاجتماعي.

[1] Ordonnance N°95-20 du 17 juillet 1995 modifiée et complétée par l'ordonnance N°10-02 du 26 Aout 2010 relative à la cour des comptes, République Algérienne Démocratique et populaire, Département des Etudes et du Traitement de l'Information, DETI/Février 2011, Page 14-15

- ❖ الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعية.
- ❖ نتائج استعمال المساعدات المالية التي تمنحها الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية أو كل هيئة أخرى لا سيما في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جزائية مهما يكن المستفيد منها.
- ❖ استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية وذلك بمناسبة حملات التضامن على الصعيد الوطني.

1-4 المهام والاختصاصات:

يتمتع مجلس المحاسبة باختصاصات واسعة جدا في مجال الرقابة وتتمثل مهامه على وجه الخصوص في التدقيق في شروط استعمال الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وفي تقييم تسييرها من طرف الهيئات التي تدخل في مجال اختصاصه والتأكد من مطابقة وترقية عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات سارية المفعول.

إن الهدف من ذلك هو تشجيع الاستعمال الفعال والصارم وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية كما يساهم المجلس في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الممارسات غير القانونية أو غير الشرعية ومكافحتها". [1]

"يمارس مجلس المحاسبة صلاحيته القضائية عن طريق القرارات في حالة تصفية حسابات المحاسبين العموميين وتقديم الحسابات والانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بالنسبة للأخطاء والمخالفات التي يرتكبها المسيرون.

أبضا يمارس مجلس المحاسبة صلاحيته الإدارية من خلال مراقبة نوعية التسيير من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد.

كما يمكن لرئيس الجمهورية أو الوزير الأول أو رئيس المجلس الشعبي الوطني أو رئيس مجلس الأمة أن يلتمس مجلس المحاسبة لدراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية، كما تتم استشارته في المشاريع التمهيدية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية وفي المشاريع التمهيدية للنصوص المتعلقة بالأموال العمومية.

[1] www.ccomptes.dz/ar ,date vue : 09/08/2018 à 23.00

1-5 صلاحيات مجلس المحاسبة:

1-5-1 الصلاحيات القضائية:

يكلّف مجلس المحاسبة على المستوى القضائي بالتأكّد من احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية السارية فيما يخص تقديم الحسابات وتصفية حسابات المحاسبين العموميين ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، كما تترتب عن معاينات المجلس الجزاءات القضائية في الحالات المنصوص عليها في الأمر 95-20 المعدل والمتمم.

ويساهم المجلس في إطار اختصاصاته وصلاحياته القضائية في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل خرقا للأخلاقيات والنزاهة أو تلحق ضررا بالأملاك والأموال العمومية.

1-5-2 الصلاحيات الإدارية:

يكلّف مجلس المحاسبة على المستوى الإداري بمراقبة حسن استعمال الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية من قبل الهيئات التي تدخل ضمن اختصاصه وكذا التأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والأنظمة، كما يقوم بتقييم نوعية التسيير من حيث الكفاءة والفعالية والشفافية والاقتصاد، إذ يتأكد المجلس أثناء القيام بتحرياته من وجود ملائمة وفعالية وفعلية آليات وإجراءات الرقابة والتدقيق الداخليين.

كما يوصي في نهاية تحرياته وتحقيقاته بكل الإجراءات التي يراها ملائمة من أجل تحسين ذلك، وأخيرا يساهم المجلس في إطار اختصاصاته وصلاحيته الإدارية في تعزيز الوقاية من مختلف أنواع الممارسات غير القانونية التي تشكل خرقا للأخلاقيات والنزاهة أو تلحق ضررا بالأملاك والأموال العمومية.

1-5-3 صلاحيات أخرى:

يعد مجلس المحاسبة التقرير السنوي ويطلع رئيس الجمهورية بكل مسألة ذات أهمية وطنية ويستشار في المشاريع التمهيدية لقوانين ضبط الميزانية وكذا كل مشروع نص يخص المالية العامة".[1]

2-المجلس الوطني للمحاسبة:

2-1 النشأة التاريخية للمجلس الوطني للمحاسبة:

" أنشأ المجلس الوطني للمحاسبة سنة 1998 فهو يهتم بتنسيق البحوث المحاسبية والتقييس والتطبيقات ذات الصلة، التوحيد القياسي للمحاسبة وتطبيق المعايير، كما يمكن استشارة اللجان المنتخبة من الجمعيات أو المنظمات أو الشركات أو الأشخاص المهتمين بعملها فالمجلس الوطني للمحاسبة هو هيئة استشارية وتنظيمية ذات طابع إداري لها مهنة مشتركة بين الإدارات والمهنيين.

كما شهد المجلس الوطني للمحاسبة خلال السنة المالية 2006 العديد من الأنشطة ذات الصلة بهدفه، هذه الأنشطة ذات شقين التقنية والإدارية.

[1] www.ccomptes.dz/ar , date vue : 10/08/2018 à 21.00

2-2 مهام المجلس الوطني للمحاسبة:

أ) المهام المتعلقة بصفة الاعتماد:

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".[1]
- " إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في الحق المهني والفصل فيها.
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

ب) المهام المتعلقة بصفة التقييس:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة 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 بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

ج) المهام المتعلقة بصفة التنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية.
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات شركات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق ل 27 يناير 2011، العدد 07، ص 05.

– القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين".[1]

3–المفتشية العامة للمالية:

3–1 النشأة التاريخية للمفتشية العامة للمالية :

" أنشأت المفتشية العامة للمالية سنة 1980 بموجب المرسوم[2] رقم 53/80 المحدد لتنظيمها وسيرها وصلاحيتها قبل صدور:

- ❖ المرسوم التنفيذي[3] رقم 272/08 المحدد لصلاحيات المفتشية والذي حل محل المرسوم التنفيذي[4] رقم 78/92 المحدد لاختصاصات المفتشية العامة للمالية.
- ❖ المرسوم التنفيذي[5] رقم 273/08 المتضمن الهياكل المركزية للمفتشية والذي حل محل المرسوم التنفيذي[6] رقم 32/92 المتعلق بتنظيم الهياكل المركزية.
- ❖ المرسوم التنفيذي[7] رقم 274/08 المتعلق بتنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية وصلاحيتها والذي حل محل المرسوم التنفيذي رقم 33/92."

3–2 مهمة الرقابة والتدقيق للمفتشية العامة للمالية:

"تمارس رقابة المفتشية العامة للمالية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية وتمارس الرقابة أيضا على:

– المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

– هيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام والإجباري وكذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية.

–كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني.

– تراقب المفتشية العامة للمالية استعمال الموارد التي جمعتها الهيئات أو الجمعيات مهما كانت أنظمتها القانونية، بمناسبة حملات تضامنية والتي تطلب الهبة العمومية خصوصا من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية والرياضية.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11–24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق ل 27 يناير 2011، العدد 07، ص 05–06

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 53/80 المؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1400 الموافق أول مارس سنة 1980 المتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية العدد 10، ص394

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08/ 272 المؤرخ في 6 رمضان عام 1429 الموافق 6 سبتمبر سنة 2008 الذي يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية العدد 50 ص13.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 78/92 المؤرخ في 18 شعبان عام 1412 الموافق 22 فبراير سنة 1992 الذي يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية العدد 15 ص411.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08/ 273 المؤرخ في 6 رمضان عام 1429 الموافق 6 سبتمبر سنة 2008 الذي يحدد الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية.

[6] المرسوم التنفيذي رقم 92/ 32 المؤرخ في 20 جانفي 1992، المتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية العدد 06, ص180.

[7] المرسوم التنفيذي رقم 274/08، المؤرخ في 06 سبتمبر 2008، يحدد تنظيم المفتشيات العامة للمالية، الجريدة الرسمية، العدد 50، المؤرخة في 07 سبتمبر 2008 , ص16.

كما يمكن أن تمارس رقابتها على كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية بصفة تساهمية أو في شكل إعانة أو قرض أو تسبيق أو ضمان.

3-3 مهام المفتشية العامة للمالية:

تقوم تدخلات المفتشية العامة للمالية بما يلي:

- تقييم أداءات أنظمة الميزانية.
- التقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي.
- التدقيق أو الدراسات أو التحقيقات أو الخبرات ذات الطابع الاقتصادي والمالي والمحاسبي.
- تقييم شروط تسيير واستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الامتيازية مهما كان نظامها.
- يمكن أيضا للمفتشية العامة للمالية أن تقوم بتقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية وكذا النتائج المتعلقة بها."[1]

3-4 تدخلات المفتشية العامة للمالية وعلاقتها بالمهام الخاصة بالرقابة:

"تتمثل تدخلات المفتشية العامة للمالية في مهام الرقابة أو التدقيق أو التقييم أو التحقيق أو الخبرة والتي تقوم حسب الحالة خصوصا على ما يأتي:

- سير الرقابة الداخلية وهياكل التدقيق الداخلي.
- التسيير والوضعية المالية.
- إبرام وتنفيذ كل عقد أو طلب.
- مصداقية المحاسبات وانتظامها.
- المقاربة بين التقديرات والإنجازات.
- شروط استعمال الوسائل وتسييرها.
- سير الرقابة الداخلية وهياكل التدقيق الداخلي.
- المعاملات القائمة على الذمة المالية العقارية والمنقولة.

كما يمكن لعمليات الرقابة أن تشمل أيضا جميع ميادين الرقابة وتدقيق التسيير التي تطلبها السلطات أو الأجهزة الممثلة للدولة المساهمة.

3-5 مجال المراقبة للمفتشية العامة للمالية:

تقوم المفتشية العامة للمالية بما يأتي:

- ❖ رقابة تسيير الصناديق وفحص الأموال والقيم والسندات والموجودات من أي نوع والتي يحوزها المسيرون أو المحاسبون.
- ❖ الحصول على كل مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية لفحوصهم بما في ذلك التقارير التي تعدها أي هيئة رقابية أو خبرة خارجية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08-272 مؤرخ في 06 رمضان عام 1429 الموافق ل 06 سبتمبر 2008، العدد 50، ص 09-10 .

- ❖ تقديم أي طلب معلومات شفاهي أو كتابي.
- ❖ القيام في عين المكان بأي بحث وإجراء أي تحقيق بغرض فحص النشاطات أو العمليات المسجلة في المحاسبات.
- ❖ الاطلاع على الملفات والمعطيات أيا كان شكلها.
- ❖ التأكد من صحة المستندات المقدمة ومصداقية المعطيات الأخرى المبلغة.
- ❖ القيام بكل فحص في المكان بقصد التأكد من أعمال التسيير ذات التأثير المالي قد قيدت المحاسبة بصفة صحيحة وكاملة ومعاينة حقيقة الخدمة المنجزة عند الاقتضاء.

ويهذه الصفة تمارس المفتشية العامة للمالية حق مراجعة جميع العمليات التي يجريها محاسبو المؤسسات العمومية الاقتصادية، غير أنه لا يمكن أن تكون موضوع مراجعة الحسابات التي تمت تصفيتها نهائيا طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

3-6 آليات المراقبة البعدية للمفتشية العامة للمالية:

عند معاينة ثغرات أو تأخيرات هامة في محاسبة المؤسسة المراقبة، يطلب مسؤولو الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية من المسيرين المعنيين القيام في أحسن الآجال بأعمال تحيين هذه المحاسبة أو إعادة ترتيبها.

وفي حالة عدم وجود المحاسبة أو كونها تعرف تأخيرا أو اختلالا يجعل فحصها العادي مستحيلا، يحرر المسؤولون محضر تقصير يرسل حسب الحالة إلى السلطة السلمية أو الهيئة الاجتماعية المختصة.

في هذه الحالة الأخيرة على السلطة السلمية أو الهيئة الاجتماعية المختصة أن تأمر بإعادة إعداد المحاسبة المقصودة أو تحيينها واللجوء إلى خبرة عند الاقتضاء، كما يجب إعلام المفتشية العامة للمالية بالتدابير والإجراءات المتخذة في هذا الصدد.

أيضا يجب إعلام المسير مسبقا بمعاينات الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية، وذلك قبل تدوينها في تقرير المهمة.

بالإضافة إلى ذلك فعند الانتهاء من المهام الرقابية، يحرر تقرير أساسي يبرز المعاينات والتقديرات حول التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة العمومية الاقتصادية المفحوصة وكذا فاعلية تسييرها بصفة عامة، كما يتضمن التقرير اقتراحات التدابير التي من شأنها أن تحسن تنظيمها وتسييرها ونتائجها".[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 96-02 مؤرخ في 26 صفر عام 1430 الموافق ل 22 فبراير 2009، يحدد شروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية، العدد 14، ص21,20,19.

المطلب الثالث: مقارنة علمية بين الهيئات الوطنية للتدقيق

4-دراسة مقارنة بين مجلس المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة والمفتشية العامة للمالية:

سوف نقوم من خلال هذه المقارنة العلمية بالتطرق إلى مجلس المحاسبة والمجلس الوطني للمحاسبة والمفتشية العامة للمالية أما مجلس المحاسبة فيعتبر كأعلى جهاز للرقابة البعدية على الأموال العمومية فهو مكلف أساسا بالحكم على مصداقية الحسابات العمومية وانتظامها وشفافيتها ,كما يقوم المجلس بإعداد تقرير سنوي يتم إرساله إلى رئيس الجمهورية , أما المجلس الوطني للمحاسبة فيعتمد في مهامه على الحرص على تطبيق المعايير المحاسبية ومتابعة التقييس المحاسبي وتطويره بالإضافة إلى المتابعة المستمرة من مستجدات في مجال المحاسبة على الصعيد الدولي, أما المفتشية العامة للمالية وباعتبارها سلطة تنفيذية تقوم بالتحقيق التدقيق والخبرة على كل مؤسسة أو هيئة ذات طابع عمومي أو اقتصادي أو أي مؤسسة عمومية مهما كان نظامها القانوني.

الجدول رقم (3): مقارنة علمية بين الهيئات الوطنية للتدقيق

التصنيف	مجلس المحاسبة	المجلس الوطني للمحاسبة	المفتشية العامة للمالية
من حيث المهام	التدقيق في الأموال العمومية. مطابقة المحاسبة وفق القوانين والتنظيمات المعمول بها.	متابعة المهام المتعلقة بالاعتمادات. متابعة وضمان المهام المتعلقة بالتقييس المحاسبي. متابعة تطور المهن المحاسبية على مستوى الدولي	تقييم أداءات أنظمة الميزانية. التقييم الاقتصادي والمالي لمختلف الكيانات الاقتصادية. التدقيق، الدراسات، التحقيقات، أو الخبرات بمختلف الجوانب.
من حيث الاختصاص	المحاسبة، الرقابة والتدقيق	محاسبة، مراقبة وتدقيق	الرقابة، التدقيق، التقييم، التحقيق الخبرة.
من حيث نوع التدقيق	تدقيق خارجي[1]	-	تدقيق داخلي أو خارجي
من حيث التدخل	دقة الحسابات وصدقها وانتظامها	دقة الحسابات وصدقها وانتظامها	دقة الحسابات وصدقها وانتظامها
من حيث التشريع الخاص بالرقابة	القانون رقم 10-02 الموافق ل 26 أوت 2010	المرسوم التنفيذي رقم 11-24 الموافق ل 27 يناير 2011	المرسوم التنفيذي رقم 08-272 الموافق ل 06 سبتمبر 2008
من حيث نوع السلطة	سلطة قضائية	سلطة تشريعية	سلطة تنفيذية
من حيث الهيئة	منظمة قانونية مالية تسهر على مراقبة الحسابات العمومية	هيئة استشارية وتنظيمية ذات طابع إداري	هيئة رقابية على كل مؤسسة ذات طابع عمومي أو اقتصادي
من حيث الصلاحيات	صلاحيات قضائية وإدارية	صلاحيات تشريعية وإدارية	صلاحيات تنفيذية وإدارية
من حيث الأهداف	الحكم على مصداقية الحسابات العمومية ومراقبة المال العام.	التوحيد القياسي للمحاسبة وتطبيق المعايير.	مصداقية الحسابات وانتظامها.

المصدر: من إعداد الطالب

[1] التدقيق الخارجي لا يقصد به في هذه الحالة التدقيق القانوني لأن المصادقة على الحسابات المالية لا تتم إلا من قبل محافظ الحسابات لإثبات مصداقية القوائم المالية.

المبحث الثالث: المعايير الدولية للتدقيق

بعدما درسنا مختلف الهيئات والمكاتب الكبرى في العالم التي تمارس التدقيق في معظم شركات المساهمة التي تحمل رؤوس أموال كبيرة واستثمارات ضخمة، انتقلنا إلى الهيئات الوطنية من المجلس الوطني للمحاسبة إلى الرقابة البعدية للمفتشية العامة للمالية ومزجنا أبحاثنا بدراسة مقارنة مكنتنا من معرفة أهم آليات هذه الهيئات وما مدى تأثيرها على مؤسسات الدولة وتكملة لموضوع التدقيق سوف ندرس في هذا المرحلة مدة أهمية المرجعية الدولية للتدقيق وكيف تم تأسيسها وما مدى تأثيرها على الممارسة المهنية للتدقيق.

المطلب الأول: مدخل إلى المرجعية الدولية للتدقيق

1-اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق:

" إن اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق هي لجنة دائمة تابعة إلى مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، أما الاتحاد الدولي فهو عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977 ومهمته خدمة المصلحة العامة من خلال الاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة عالميا والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق إقرار الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة والترويج لها وتعزيز المقاربة الدولية لهذه المعايير والحديث عن قضايا الصالح العام التي تعتبر فيها الخبرات المهنية على قدر كبير من الأهمية.

كما يتكون الاتحاد الدولي للمحاسبين الأمريكيين من 159 عضو ومشارك في 124 دولة في أنحاء العالم وهم يمثلون حوالي 2.5 مليون محاسب في الممارسة العامة والصناعة والتجارة والقطاع العام والتعليم ولا تملك هيئة محاسبية أخرى في العالم إلى جانب قلة من المؤسسات المهنية الأخرى هذا القدر من الدعم العالمي الذي يحظى به الاتحاد الدولي للمحاسبين.

وتلتزم الهيئة الحاكمة في الاتحاد والموظفون والمتطوعون بقيم النزاهة والشفافية والخبرة، كما يسعى الاتحاد أيضا إلى تعزيز التزام المحاسبين المهنيين بهذه القيم من خلال مجلس معايير الأخلاقيات الدولي للمحاسبين".[1]

2-مبادرات إعداد المعايير:

" أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين منذ وقت طويل أن السبيل الرئيسي لحماية المصلحة العامة هو تطوير وتعزيز وتطبيق معايير معترف به دوليا كوسيلة لضمان مصداقية المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والأطراف المعنية.

ويتبع مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي ومجلس التعليم الدولي للمعايير المحاسبية والمجلس الدولي لمعايير أخلاقيات مهنة المحاسبة ومجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أسلوب عمل صارم يدعم تطوير معايير عالية الجودة في المصلحة العامة بطريقة شفافة ومؤثرة، كما تضم جميع هذه المجالس المعدة للمعايير مجموعات استشارية تقدم وجهة نظر المصلحة العامة وتشمل أعضاء عامين، كما تصدر هذه المجالس البيانات المالية:

- ❖ قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين الأمريكيين.
- ❖ المعايير لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.
- ❖ المعيار الدولي لرقابة الجودة ومعايير التعليم الدولي.
- ❖ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

[1] www.ifac.org , date vue : 16/08/2018 à 17.00

كما يشار إلى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي ومجلس التعليم الدولي للمعايير المحاسبية والمجلس الدولي لمعايير أخلاقيات مهنة المحاسبة ومجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مجتمعة بلجان نشاط المصلحة العامة، يخضع مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي ومجلس التعليم الدولي للمعايير المحاسبية والمجلس الدولي لمعايير أخلاقيات مهنة المحاسبة أيضا إلى إشراف مجلس الإشراف على المصلحة العامة."[1]

3-المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة :

تتحكم التعليمات المحلية لكل دولة بدرجة متفاوتة بالممارسات التي تتبع عند تدقيق المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى كما تختلف المعايير المحلية للتدقيق والخدمات الخارجية ذات العلاقة المنشورة في عدد من الدول في الشكل والمضمون وتقوم اللجنة بالاطلاع على هذه الوثائق والاختلافات وفي ضوء هذه المعرفة يتم إصدار المعايير الدولية للتدقيق قصد قبولها دوليا.

4-صلاحية المعايير الدولية للتدقيق :

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية كذلك يتم تطبيقها بعد تكيفها حسب الضرورة عند تدقيق المعلومات الأخرى والخدمات الأخرى ذات العلاقة.

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ الأساسية والإجراءات الهامة كذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى، إن المبادئ الأساسية والإجراءات الهامة يجب أن تفسر وتؤول حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير والتي توفر إرشادات لغرض تطبيقها.

ولغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الهامة والإرشادات المتعلقة بها، فإن من الضروري الأخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الدولي للتدقيق مع كافة الشروحات والمعلومات الأخرى والتي يتضمنها ذلك المعيار.

في الظروف الاستثنائية، قد يرتئي مدقق الحسابات بأن من الضروري أن يحيد عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من التدقيق بشكل أكثر فعالية. في مثل هذه الحالات فإن على المدقق أن يكون مستعدا لتبرير ذلك كما تستوجب المعايير الدولية للتدقيق التطبيق في الأمور المادية والأساسية".[2]

إنّ المعايير الدولية للتدقيق لا تلغي التعليمات التي تتحكم بتدقيق المعلومات المالية الأخرى في دولة معينة وفي حالة مطابقة المعايير الدولية للتدقيق مع التعليمات المحلية في موضوع معين فإن تدقيق المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى في تلك الدولة وفقا للتعليمات المحلية سوف يتطابق تلقائيا مع المعايير الدولية للتدقيق بما يتعلق بذلك الموضوع أما في حالة اختلاف التعليمات المحلية أو تعارضها مع المعايير الدولية للتدقيق في موضوع معين فإن على الهيئات الأعضاء الالتزام بمسؤوليات العضوية المبينة في النظام الأساسي للاتحاد الدولي للمحاسبين والمتعلق بتلك المعايير الدولية للتدقيق.

[1] www.ipiob.org , date vue : 16/08/2018 à 17.00

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين الأمريكيين، المعايير الدولية للتدقيق، اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق، الولايات المتحدة الأمريكية، بدون طبعة، ص13-14

المطلب الثاني: إطار المعايير الدولية للتدقيق

1-الهدف من هذا الإطار:

" الغرض من هذا الإطار هو عملية الوصف الذي يصدر ضمن المعايير الدولية للتدقيق وعلاقتها بالخدمات التي قد ينجزها المدققون أما مصطلح المدقق يستعمل خلال المعايير الدولية للتدقيق عند وصف عمليتي التدقيق والخدمات ذات العلاقة التي قد يتم القيام بها.

2-إطار التقارير المالية:

يتم إعداد وعرض القوائم المالية سنويا، والتي توجه لتلبية الحاجات المشتركة لشريحة واسعة من مستخدمي المعلومات ويعتمد عدد كبير من هؤلاء المستخدمين على البيانات المالية باعتبارها المصدر الرئيسي لمعلوماتهم وذلك نظرا لعدم وجود مصدر آخر لديهم للحصول على معلومات إضافية لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات لذا فإن البيانات المالية تحتاج إلى أن تعد وفقا لواحد أو أكثر من:

أ- معايير المحاسبة الدولية ومعايير محاسبة البلد.

ب- إطار آخر للتقارير المالية موثوق وشامل، والذي صمم لاستعماله في التقارير المالية ويتم الإشارة عليه في البيانات المالية.

3-إطار للتدقيق والخدمات ذات العلاقة:

إن هذا الإطار يميز التدقيق عن الخدمات ذات العلاقة حيث يتضمن الخدمات ذات العلاقة المراجعة والإجراءات المتفق عليها وإعداد الحسابات، فالتدقيق والمراجعة مصممان بشكل يمكن للمدقق من أن يوفر مستويات الثقة العالية أو المعتدلة، ".[1]

الشكل رقم (1): مستويات الثقة في الممارسة المهنية للتدقيق والمراجعة.

	التدقيق		الخدمات ذات العلاقة	
طبيعة الخدمة	تدقيق	مراجعة	إجراءات متفق عليها	إعداد الحسابات
مستوى الثقة المقارن المقدم من قبل المدقق	ثقة عالية ولكن ليست مطلقة	ثقة متوسطة	عدم إعطاء أية ثقة	عدم إعطاء أية ثقة
التقرير المقدم	ثقة إيجابية للتأكيد /ات	ثقة سالبة للتأكيد /ات	تقرير بالحقائق المكتشفة	تحديد المعلومات المعدة

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين الأمريكيين، المعايير الدولية للتدقيق، اللجنة الدولية لممارية مهنة التدقيق، الولايات المتحدة الأمريكية، بدون طبعة، ص 38.

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين الأمريكيين، المعايير الدولية للتدقيق، اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق، الولايات المتحدة الأمريكية، يدون طبعة، ص37-38

4-التدقيق:

"إن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقا لإطار تقارير مالية محددة.

5-الإجراءات المتفق عليها:

عند التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها يتم تكليف المدقق [1] بعمل إجراءات ذات طبيعة تدقيقية والتي تم الاتفاق عليها بين المدقق والمنشأة وأي أطراف ثالثة ذات علاقة ومن ثم رفع تقرير بالحقائق المكتشفة. وعلى مستلمي التقرير تكوين استنتاجاتهم الخاصة من تقارير المدقق. علما بأن التقرير مقصور على تلك الأطراف التي وافقت على إنجاز هذه الإجراءات حيث أن الأخرين غير المدركين لأسباب الإجراءات قد يسيئون تفسير النتائج.

6-إعداد الحسابات :

في مهمة إعداد الحسابات فإن المحاسب يكلف باستخدام خبرته المحاسبية بدلا من خبرته التدقيقية لجمع وتصنيف وتلخيص المعلومات المالية وهذا يستلزم عادة اختصار المعلومات التفصيلية إلى شكل يسهل فيه تطويعه وفهمه وبدون متطلبات لاختيار التأكيدات المتعلقة بتلك المعلومات. كما أن الإجراءات المستخدمة غير مصممة بالشكل الذي يمكن المحاسب من إبداء أي تأكيد حول المعلومات المالية ومع ذلك فإن مستخدمي المعلومات المالية سوف يحصلون على بعض المنافع نتيجة مشاركة المحاسب، وذلك بسبب كون الخدمة قد تم إنجازها بكفاءة وعناية هامة.

7-ارتباط المدقق بالمعلومات المالية:

يرتبط المدقق [2] بالمعلومات المالية عند قيامه بإرفاق تقرير بتلك المعلومات أو عند موافقته على استعمال اسمه في مجال مهني وفي حالة عدم وجود علاقة للمدقق بمثل هذه الطريقة، فإنه يمكن للطرف الثالث أن يفترض عدم وجود مسؤولية للمدقق, وفي حالة علم المدقق بأن منشأة ما تستعمل اسمه, بشكل غير مناسب وذلك بربطه بمعلومات مالية فإن على المدقق أن يطلب من الإدارة التوقف عن ذلك ودراسة ماهية الخطوات الأخرى إن وجدت والتي هناك حاجة لاتخاذها كإعلام أي طرف ثالث معروف يستخدم هذه المعلومات بحقيقة كون ارتباط اسم المدقق مع المعلومات كان غير مناسب , وقد يعتقد المدقق أيضا بوجود ضرورة لاتخاذ إجراء أخر كطلب مشورة قانونية". [3]

[1] يتم استخدام مصطلح مدقق عند وصف كل من التدقيق والخدمات ذات العلاقة هذه الإشارة لا تعني أن الشخص الذي يقوم بتنفيذ الخدمات ذات العلاقة يجب أن تكون بيانات المنشأة المالية.

[2] هذا يشمل المحاسب المكلف بإعداد الحسابات.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين الأمريكيين، المعايير الدولية للتدقيق، اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق، الولايات المتحدة الأمريكية، بدون طبعة، ص39-40.

المطلب الثالث: آليات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في بيئة مؤسساتية

1-معايير التدقيق الدولية المعتمدة:

" إنّ معايير التدقيق الدولية هي عبارة عن مرجعية عالمية يتم الاعتماد عليها في مختلف دول العالم من قبل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين عند القيام بمهمة التدقيق الخارجي سواء في إطار التدقيق القانوني أو في شكل تدقيق تعاقدي بهدف الوصول إلى الصورة الصادقة لحسابات الميزانية وحسابات التسيير للمؤسسة التي يتم التدقيق فيها وفيما يلي سوف نقوم بعرض جملة من المعايير الدولية التي تم المصادقة عليها من قبل المجمع الدولي للمحاسبين الأمريكيين كما تم تقسيمها إلى مجموعات مختلفة كل مجموعة تهدف إلى إطار خاص بالتدقيق وهي على النحو التالي ":[1]

الجدول رقم (4): عرض المعايير الدولية للتدقيق

الأصناف	رقم المعيار	اسم المعيار
الأصناف الأولى: قضايا تمهيدية (100-199)	**100**	مقدمة تمهيدية عن معايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة
	110	إطار المصطلحات
	120	إطار المعايير الدولية للتدقيق
الأصناف الثانية: المبادئ العامة والمسؤوليات (200-299)	**200**	الأهداف العامة لعمل المراجع الخارجي المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.
	210	الاتفاق على شروط التعيين.
	220	مراقبة جودة لتدقيق البيانات المالية.
	230	توثيق التدقيق.
	240	مسؤولية المراجع الخارجي في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية.
	250	النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية.
	260	الاتصال مع القائمين على الحوكمة (حوكمة المؤسسة).
	265	الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.
الأصناف الثالثة: تقييم المخاطر ومواجهة المخاطر المقيمة (300-499)	**300**	التخطيط لتدقيق البيانات المالية.
	315	تحديد وتقييم المخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها.
	320	الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق.
	330	إجراءات المراجع لمواجهة المخاطر المقيمة.
	402	الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بمنشأة تستخدم خدمات منشأة آخرى.
	450	تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق.
الأصناف الرابعة: أدلة التدقيق (500-599)	**500**	أدلة التدقيق.
	501	أدلة التدقيق (اعتبارات محدودة لبنود مختلفة).
	505	المصادقات الخارجية.
	510	التدقيق لأول مرة (الأرصدة الافتتاحية).
	520	الإجراءات التحليلية.

[1] من إعداد الطالب.

	530	العينات الإحصائية في التدقيق.
	540	التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.
	550	الأطراف ذات العلاقة.
	560	الأحداث اللاحقة.
	570	استمرارية المؤسسة.
	580	التأكيدات الكتابية.
الأصناف الخامسة: الاستفادة من عمل الأخرين (699-600)	**600**	اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما في ذلك الاتصال مع مدققي عناصر تلك البيانات).
	610	استخدام عمل المراجع الداخلي.
	620	استخدام عمل الخبير.
الأصناف السادسة: نتائج التدقيق والتقرير (799-700)	**700**	تكوين الرأي وتقديم تقرير المراجع الخارجي.
	705	تعديلات الرأي في تقرير المراجع الخارجي المستقل.
	706	الفقرة الإيضاحية المركزة وفقر الأمور الأخرى في تقرير المراجع الخارجي المستقل.
	710	المعلومات المقارنة (مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة).
	720	مسؤولية المراجع الخارجي عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المراجعة.
الأصناف السابعة: اعتبارات خاصة بتدقيق عناصر وبنود محددة	**800**	اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقا لأطر عمل للأغراض الخاصة.
	805	اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية المفردة وعناصر محددة، أو حسابات من بنود القوائم المالية.
	810	تقرير المراجع الخارجي عن ملخص البيانات المالية.
الأصناف الثامنة: تفسيرات معايير التدقيق الدولية (1000-1100)	**1000**	إجراءات المصادقة المتبادلة بين البنوك
الأصناف العاشرة: المعايير الدولية الخاصة بمهمة التأكيد الأخرى (3699-3000)	**3000**	مهام تأكيدية أخرى غير الاطلاع وتدقيق البيانات.
	3400	فحص المعلومات المالية المستقبلية.
الأصناف الحادية عشر: المعايير الدولية الخاصة بالخدمات ذات العلاقة (4699-4000)	**4400**	التكليف لإنجاز إجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية.
	4410	التكليف لتحضير البيانات المالية.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المواقع الرسمية الخاصة بالمعايير الدولية للتدقيق

2-الإجراءات العملياتية لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق:

"تعتبر المعايير الدولية للتدقيق المرجعية الدولية الوحيدة التي تم إنشائها من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين الأمريكيين والتي تعتمد في مسارها المهني على مبادئ وقواعد أساسية تجعل محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي يقوم بممارسة مهنة التدقيق بشكل مرن إذ أن هذه المعايير الدولية تحتاج إلى بيئة مناسبة على مستوى البلد الذي يتم فيه مهنة التدقيق ، فهي تختلف من بلد إلى آخر نظر لمختلف التشريعات التي يتم إصدارها سواء من ناحية المحاسبية أو الجبائية ،كما أردنا من خلال اجتهادنا المتواضع أن نقوم بعرض أهم الآليات التي يتم من خلالها تطبيق المعايير الدولية للتدقيق :

2-1 المعرفة التامة بالبيئة المحيطة بالمؤسسة محل التدقيق:

في هذه المرحلة يقوم المدقق باكتشاف معمق للمؤسسة التي يدقق فيها لأن الهدف من وراء ذلك هو معرفة ما إذا كانت هذه المؤسسة قابلة للتدقيق وفق المعايير الدولية خاصة مع انسجام أو عدم انسجام بعض القوانين كالاتفاقيات الجماعية أو القانون الداخلي للمنظمة فالمعيار الدولي رقم 250 ينص على النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية وعلى هذا الأساس يقوم المدقق بإعداد استبيان حول الهيكل التنظيمي للمؤسسة والذي يحتوي على مجموعة من المعلومات الخاصة بمختلف مصالح وأقسام المؤسسة ومن بين المعلومات التي يحصل عليها المدقق والتي يقوم من خلالها بإعداد الاستبيان هي كالتالي:

- لقاء شخصي مع أهم المصالح الرئيسية: مصلحة المالية، مصلحة تسيير الموارد البشرية، مصلحة الأجور، مصلحة الوسائل العامة

في مصلحة المالية:

يقوم المدقق بطرح أسئلة من الناحية المحاسبية والمالية في السياق التالي:

ما نوع المحاسبة التي يتم تطبيقها في هذه المنظمة؟

هل يتم غلق حسابات المؤسسة في الوقت المحدد من قبل المديرية العامة.

هل يتم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في هذه المنظمة بشكل كلي أو جزئي.

في مصلحة تسيير الموارد البشرية:

ما هو عدد المستخدمين الموظفين بشكل دائم في المنظمة.

هل يتم استخدام الساعات الإضافية لإنجاز أعمال المنظمة.

كيف تتم عملية تسيير المورد البشري في هذه المنظمة.

في مصلحة الأجور:

هل يتم دفع الأجور في الوقت المحدد وبصفة منتظمة.

هل هناك نظام فعال يتم الاعتماد عليه لتسيير مصلحة الأجور.

هل تقوم مصلحة الأجور بأعمال أخرى للمنظمة.

وهذا ما أكد عليه المعيار الدولي رقم 3400 في المجموعة العاشرة الخاصة بمهمة التأكيد الأخرى إذ ينص هذا المعيار على فحص المعلومات المستقبلية ففحص المعلومات مرحلة جدّ مهمة يقوم بها المدقق للحصول على معلومات المنظمة التي تعتبر كمعلومات مستقبلية سوف يكتشفها المدقق أثناء قيامه بمهمة التدقيق داخل المؤسسة كما أن التشريعات التي تحكم المنظمة يستوجب من خلالها

المدقق مراعاة ظروف المنظمة وهذ ما نصت عليه المعايير الدولية من أجل مواكبة هذه الأخيرة مع بيئة المنظمة وتشريعاتها المختلفة بالإضافة إلى ذلك يستطيع المدقق القيام بتقييم أولي لمخاطر المؤسسة من خلال المعرفة التامة للمنظمة.

2-2 تقييم أولي للمعايير الدولية للتدقيق:

2-2-1 التأكد من مطابقة المبادئ المحاسبية في المنظمة:

تعد هذه المرحلة الثانية التي يقوم بها المدقق لتقييم المعايير الدولية للتدقيق فمن خلالها يقوم المدقق أولا بتقييم المبادئ المحاسبية المعمول بها في المؤسسة كاستقلالية الدورات، مبدأ عدم المقاصة، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ الوحدة النقدية، مبدأ الاستمرارية ومبدأ الإفصاح التام، مبدأ مقابلة النواتج بالأعباء إذا تعتبر هذه المبادئ الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها المدقق أثناء قيامه بمهمته فالمبادئ المحاسبية مرتبطة بكل المعايير الدولية للتدقيق فكل معيار تقريبا يتحدث في مجمله على مبدأ من المبادئ المحاسبية وأهم دليل هو المعيار الدولي رقم 570 "استمرارية المؤسسة" فهذا المعيار ينص على استمرارية نشاط المؤسسة وقيامها بمختلف الأحداث الاقتصادية لكل سنة مالية مع عدم نية المؤسسة في تصفية حساباتها, وهذا ما يتطابق مع الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية الذي ينص على محاسبة التعهد و استمرارية نشاط المؤسسة.

2-2-2 التأكد من مدى مسك المحاسبة وفق المعايير المحاسبية الدولية وملائمتها مع المعايير الدولية للتدقيق:

يقوم المدقق بالتأكد من كيفية مسك المحاسبة سواء من الناحية المحاسبية أو القانونية، أما من الناحية المحاسبية يقوم محافظ الحسابات بحوصلة شاملة حول حسابات التسيير وحسابات الميزانية من خلال استخراج عينة إحصائية يقوم بها المدقق فهي تعتبر كتقنية محاسبية ومالية تستعمل في مهنة التدقيق للتأكد من مصداقية سير الحسابات".[1]

كما نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 530 العينات الإحصائية في التدقيق: "**يجب على المدقق أن يختار العينة على أساس هناك فرصة لكافة وحدات المعاينة ليقع عليها الاختبار كما تتطلب المعاينة الإحصائية أن يتم انتقاء بنود العينة عشوائيا حتى يكون لكل وحدة معاينة فرصة معلومة للانتقاء، وقد تكون وحدات المعاينة أصناف مادية (كالفواتير)، أو وحدات نقدية**".[2]

"أما من ناحية التشريعات فيقوم محافظ الحسابات بدراسة أولية حول مختلف التشريعات التي تطبقها المؤسسة سواء اتفاقية جماعية أو قانون تأسيسي حسب نوع المؤسسة وحجم نشاطها، فالقوانين تؤثر على مهنة المدقق عند قيامه بمهمته وعلى هذا الأساس يحرص محافظ الحسابات كل الحرص التام على تكيّف القوانين مع إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق".[3]

وهذا ما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 250 النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية، " **عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق وكذلك عند تقييم وإبلاغ نتائج التدقيق، فإن المدقق الإدراك بأن عدم التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية، ومع ذلك فإنه لا يمكن التوقع بأن عدم الالتزام بكافة القوانين والأنظمة.**

إن اكتشاف عدم الالتزام بغض النظر عن أهميته، يتطلب النظر بإمكانية علاقته بنزاهة الإدارة أو الموظفين وإمكانية تأثيره على الجوانب الأخرى لعملية التدقيق".

---

[1] من إعداد الطالب

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين الأمريكيين، المعايير الدولية للتدقيق، اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق، الولايات المتحدة الأمريكية، بدون طبعة، ص168.

[3] من إعداد الطالب.

2-3 مراجعة ملف التدقيق والشروع في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق:

تعتبر هذه المرحلة الثالثة التي يقوم بها المدقق للتأكد من مصداقية المعلومات التي تحصل عليها مسبقا فالإجراءات الأولى التي يقوم بها المدقق في المرحلتين الأوليتين هما الأساس في تطبيق المعايير الدولية أما في هذه المرحلة يقوم المدقق بفحص الملف الشامل الذي قام بتحصيله كما يجب أن تكون له الأدلة الكافية للقيام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق وهذا ما نص عليه المعيار الدولي رقم 500 أدلة التدقيق : "**على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبني عليها رأيه المهني**".[1]

بعدما يتأكد المدقق من جميع المعلومات المتحصل عليها يستطيع الشروع في القيام باختبارات التطابق عن مدى مطابقة المعايير الدولية للتدقيق مع محاسبة المؤسسة قصد التأكد من مصداقية وموثوقية القوائم المالية وإمكانية شرعيتها نحو مختلف الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة.

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين الأمريكيين، المعايير الدولية للتدقيق، اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق، الولايات المتحدة الأمريكية، بدون طبعة، ص 137

المبحث الرابع : المعايير الجزائرية للتدقيق

بعدما تحدثنا عن المعايير الدولية للتدقيق وما مدى أهميتها على الصعيد الدولي أردنا أن نبين في هذه المرحلة أهمية المعايير الجزائرية الحديقة التي ظهرت تحت توصيات وزارة المالية تحقيقا لمتطلبات المدقق أثناء القيام بمهمته في المؤسسات وعلى هذا الأساس ينطوي الحديث هنا حول التأصيل النظري لهذه المعايير وما مدى قدرة مكاتب التدقيق على تبني هذه المعايير في تدقيق المؤسسات.

المطلب الأول: مدخل إلى المعايير الجزائرية الحديثة

1-مفاهيم مختلفة حول المعايير الجزائرية للتدقيق:

1-1 تعاريف مختلفة حول المعايير الحديثة:

التعريف الأول:

"هي مجموعة من القواعد والأسس التي بنيت عليها مبادئ المحاسبة والتدقيق في سبيل تفعيل ممارسة مهنة التدقيق الخارجي وإصدار القوائم المالية في الوقت المناسب.

التعريف الثاني:

هي مرجعية دولية يتم الاعتماد عليها في مهنة التدقيق من قبل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من أجل إظهار الصورة الصادقة في حسابات الميزانية وحسابات التسيير.

التعريف الثالث:

هي مجموعة من المعايير التي تم تحويلها وترجمتها من المعايير الدولية للتدقيق ISA إلى المعايير الجزائرية للتدقيق NAA دون وجود إضافات أخرى في أي معيار خاص بالتدقيق.

التعريف الرابع:

تمثل المعايير الجزائرية للتدقيق كجملة من النصوص القانونية التي تساعد المدقق على القيام بمهمته ضمن إطار مكني وزمني محدود تم إصدارها من قبل المجلس الوطني للمحاسبة وتحت توصيات وزارة المالية.

2-أسباب تبني المعايير الجزائرية للتدقيق:

بعد تأسيس الاتحاد الدولي سنة 1977 التي ارتكزت مهمته في خدمة المصلحة العامة من خلال الاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة عالميا والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية، أصبح من الضروري لمختلف دول العالم الانسجام في هذه المرجعية الدولية تماشيا مع التطورات الناشئة في ميدان المحاسبة والتدقيق، فمن بين الهيئات الكبرى التي تبنت معايير التدقيق هما المفوضية الأوروبية وهيئة الأمم المتحدة من أجل المصادقة على حساباتها في نهاية السنة المالية.

فبالنسبة للهيئات العمومية تعد أيضا معايير التدقيق الدولية إطار مرجعيا مفيدا وأكثر تكيفا من معايير المراجعة الخارجية التي قامت بتطويرها أكبر المكاتب الدولية للتدقيق والتي تعرف باسم « **Big Four** » ، أما على الصعيد العالمي فقد تميز مجلس المحاسبة بتطوير

منهجية خاصة للتدقيق مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق كما تشير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الخاصة بالمعهد الدولي للمحاسبين القانونيين إلى المعايير الدولية للتدقيق".[1]

ومع ظهور هذه الثورة العلمية لهذه المرجعية الدولية التي يتم الاعتماد عليها في مهنة التدقيق, أصبحت الجزائر كواحدة من دول العالم مجبرة بصفة مطلقة على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، نظر لاحتكاكها بالمحاسبة الدولية والمعايير المحاسبية الدولية إذا أصبحت لغة المحاسبة والتدقيق كلغة عالمية على أساس التوحيد المحاسبي التي تم إنشائه من خلال الإطار التصوري الذي تضمن محاسبة التعهد واستمرارية النشاط أما محاسبة الالتزام تتمثل في تسجيل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها وليس عند الدفع أو القبض للمبالغ المقابلة, أما استمرارية النشاط على اعتبار أن المؤسسة عزيمة في استمرار نشاطها وعدم توقفها من خلال حساب قيمة التصفية, فمنذ بروز "القانون رقم 10-01 التي يتضمن النظام المحاسبي المالي"[2] وظهور "القرار في 25 مارس 2009 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها"[3]، أظهرت الحاجة إلى القيام بتغيير جذري على مستوى التدقيق وذلك بتبني المعايير الدولية للتدقيق من أجل إظهار الصورة الصادقة في القوائم المالية وتحسين مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الوطنية, أما التشريع الجزائري فقد قام بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق بموجب عدة قرارات مختلفة تم عرضها منذ سنة 2016 إلى يومنا هذا وسوف نقوم بذكر جميع القرارات التي تم توضيحها من قبل المجلس الوطني للمحاسبة وتحت توصيات وزارة المالية:

- القرار[4] رقم 002 المؤرخ بتاريخ 04 فيفري 2016 تضمن أربع معايير: 210-505-560-580.
- القرار[5] رقم 150 المؤرخ بتاريخ 11 أكتوبر 2016 تضمن أربع معايير: 300-500-510-700.
- المقرر[6] رقم 23 المؤرخ بتاريخ 15 مارس 2017 تضمن أربع معايير: 520-570-610-620.
- المقرر[7] رقم 77 المؤرخ بتاريخ 24 سبتمبر 2018 تتضمن أربع معايير: 230-501-530-540.

[1] من إعداد الطالب

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008، يحدد محتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19.

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، الجزائر، ص01

[5] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، الجزائر، ص01

[6] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، الجزائر، ص01

[7] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، الجزائر، ص01

المطلب الثاني: عرض المعايير الجزائرية للتدقيق

1-معايير التدقيق وفق التشريع الجزائري:

"لقد تبنت الجزائر منذ سنة 2016 المعايير الجزائرية للتدقيق كأداة فعّالة في سبيل إضفاء الثقة في تقديم المعلومات المالية لمختلف الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة سواء (المؤسسات المالية، هيئات الضمان الاجتماعي، مصلحة الضرائب، مساهمين، مسيري المؤسسة، محللين ماليين) وغيرهم من الأعوان الاقتصاديين الذين هم بحاجة إلى القوائم المالية وفيما يلي سوق نقوم بعرض في جدول مفصل المعايير الحديثة التي جاء بها المجلس الوطني للمحاسبة تحت توصيات وزارة المالية":[1]

الجدول رقم (5): عرض المعايير الجزائرية للتدقيق

المجموعة	رقم المعيار	اسم المعيار
المجموعة الثانية: المبادئ العامة والمسؤوليات (299-200)	210	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق
	230	وثائق التدقيق
المجموعة الثالثة: تقييم المخاطر ومواجهة المخاطر القيمة (499-300)	300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
المجموعة الرابعة: أدلة التدقيق (599-500)	500	العناصر المقنعة
	501	العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة–
	505	التأكيدات الخارجية
	510	مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية–
	520	الإجراءات التحليلية
	530	السبر في التدقيق
	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية
	560	الأحداث اللاحقة
	570	استمرارية الاستغلال
	580	التصريحات الكتابية
المجموعة الخامسة: استفادة من عمل الآخرين (699-600)	610	استخدام أعمال المدققين الداخليين
	620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق
المجموعة السادسة: نتائج التدقيق والتقرير (799-700)	700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المقررات التشريعية الخاصة بالمعايير الجزائرية للتدقيق

[1] من إعداد الطالب.

2-شروحات وتفسيرات تشريعية حول المعايير الجزائرية للتدقيق:

2-1 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق:

أ/ مجال تطبيق المعيار:

1."يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق.

2. يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيق الكيانات الصغيرة.

3. لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.

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

ب/ الهدف من المعيار:

إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها:

- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة.

- بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة على أحكام مهمة التدقيق.

- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل".[1]

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

أ/ مجال تطبيق المعيار:

"يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية".[2]

2-3 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 560 "الأحداث اللاحقة"

أ/ مجال تطبيق المعيار:

"يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، م.ج.ت 210، الجزائر، ص05

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، م.ج.ت 505، الجزائر، ص02

ب/ الهدف من المعيار:

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

– الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.

– المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ".[1]

2-4 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 580 "التصريحات الكتابية"

أ/ مجال تطبيق المعيار:

"يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة [2] في إطار مراجعة الكشوف المالية.

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

ب/ الهدف من المعيار:

أهداف المدقق تتمثل فيما يلي:

– الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية إذا اعتبر المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى.

– الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق".[3]

2-5 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

أ/ مجال تطبيق المعيار:

"يدرس المعيار م.ج.ت 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.

يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة.

تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، م.ج.ت 560، الجزائر، ص 2-6

[2] يقصد بمصطلح الإدارة في هذا المعيار كلا من الإدارة والمسيرين الاجتماعيين.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، م.ج.ت 580، الجزائر، ص02.

ب/ الهدف من المعيار:

يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية في هذا الإطار يلزم المدقق بإعداد استراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها.

2-5-1 استراتيجية التدقيق:

تصف استراتيجية التدقيق المنهج العام للأعمال، لاسيما تلك التي تتضمن:

- نطاق، رزنامة وتوجيه الأعمال.

- عتبة أو عتبات الدلالة المعمول بها والمبادئ التوجيهية لتحضير برنامج العمل.

2-5-2 برنامج العمل:

يحدد برنامج العمل بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات التي تعتبر ضرورية خلال السنة المالية لوضع خطة المهمة قصد تقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف ومقبول.

2-5-3 التعديلات المدرجة في استراتيجية التدقيق وبرنامج العمل:

خلال التدقيق على المدقق تحيين وتغيير استراتيجية التدقيق وبرنامج العمل كلما اقتضت الضرورة ذلك".[1]

2-6 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 500 "العناصر المقنعة"

أ/ مجال تطبيق المعيار:

1. "يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

2. يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

تعالج معايير جزائرية أخرى للتدقيق:

- جوانب معينة للتدقيق (م.ج.ت 315 [2] ،م.ج.ت 501 [3]).

- عناصر مقنعة يتم جمعها لعلاقتها بمواضيع معينة (م.ج.ت 570 [4]).

- إجراءات خاصة لجمع العناصر المقنعة (م.ج.ت 520 [5]).

- تقدير مدى كفاية وملائمة العناصر المقنعة المجمعة (م.ج.ت 200 [6] & م.ج.ت 330 [7]).

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، م.ج.ت 300، الجزائر، ص03-04

[2] م.ج.ت 315: التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها، عن طريق معرفة الكيان ومحيطه

[3] م.ج.ت 501: العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة

[4] م.ج.ت 570: استمرارية الاستغلال.

[5] م.ج.ت 520: الإجراءات التحليلية.

[6] م.ج.ت 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

[7] م.ج.ت 330: رد المدقق على المخاطر المقيّمة.

ب/ الهدف من المعيار:

يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.[1]

2-7 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية"

أ/ مجال تطبيق المعيار:

1. "يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.

2. تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل:

3. الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة: الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.

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

- لم تكن موضوع التدقيق.

- تم تدقيقها من طرف المدقق السابق "السالف".

تضاف إلى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300[2] و 710 [3]

ب/ الهدف من المعيار:

يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن:

- قد تم عند إعادة الافتتاح نقل الأرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية.

- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية.

- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق".[4]

2-8 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

أ/ مجال تطبيق المعيار:

"يعالج هذا المعيار م.ج.ت 700 ما يلي:

- التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية.

- شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، م.ج.ت 500، الجزائر، ص03

[2] م.ج.ت 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية.

[3] م.ج.ت 710: المعطيات المقارنة – الأرقام الموافقة والكشوف المالية المقارنة.

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، م.ج.ت 510 الجزائر، ص 03

فالرأي الغير المعدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلُص إلى إن إعداد الكشوف الملائمة في كل جوانبها قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

ب/ الهدف من المعيار:

تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

1. تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة.

2. التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي".[1]

2-9 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 520 "الإجراءات التحليلية"

أ/ مجال تطبيق المعيار:

1. "يعالج هذا المعيار:

- استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها.

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

2. تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر (والتي يعالجها المعيار 315 [2]) بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدي كرد على تلك المخاطر.

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

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

ب/ الهدف من المعيار:

يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية. وعليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية".[3]

2-10 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 570 "استمرارية الاستغلال"

أ/ مجال تطبيق المعيار:

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

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، م.ج.ت 520، الجزائر، ص03.

[2] م.ج.ت 315: التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها عن طريق معرفة الكيان ومحيطه .

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، الجزائر، ص03.

ب/ الهدف من المعيار:

1. يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى ما يلي:

– جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية النشاط.

– استخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها.

– تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق".[1]

2-11 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين

أ/ مجال تطبيق المعيار:

1. "يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت 315 أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

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

ب/ الهدف من المعيار:

إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلُص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق فإن أهدافه هي:

– تحديد إمكانية وإلى مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين.

– في حالة استخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق".[2]

2-12 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

أ/ مجال تطبيق المعيار:

1. "يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

2. لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:

– يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيئة لها خبرة في مجال تخصص في المحاسبة أو التدقيق والتي تمت معالجتها في المعيار 220.

– يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيئة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغل من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خبير معين من طرف الإدارة) التي تمت معالجتها في المعيار[3] 500.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، م.ج.ت 570، الجزائر، ص03-04

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، م.ج.ت 610، الجزائر، ص03

[3] م.ج.ت 500: العناصر المقنعة.

3. الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جميع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

ب/ الهدف من المعيار:

يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى:

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعنيه.
- تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق".[1]

2-13 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 230 "وثائق التدقيق

أ/ مجال تطبيق المعيار:

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

لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى تطبيق هذا المعيار ومن جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

ب/ الهدف من المعيار:

إن أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التي:

- تشكل ملف كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره.
- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة.
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية.
- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار (م.ج.م.ن.1)[2] أو النصوص القانونية والتنظيمية".[3]

2-14 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة"

أ/ مجال تطبيق المعيار:

"يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330 و500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ب/ الهدف من المعيار:

يتمثل هدف المدقق من خلال هذا المعيار في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص:

1. وجود المخزونات وحالتها.
2. اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، م.ج.ت 620، الجزائر، ص03.

[2] المعيار الجزائري لمراقبة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهام التدقيق أو فحص الكشوف المالية وكذلك مهام أخرى في التأمينات والخدمات المرتبطة.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، م.ج.ت 230، الجزائر، ص03.

3.تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق".[1]

2-15 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 530 "السبر في التدقيق

أ/ مجال تطبيق المعيار:

1."يطبق المعيار الجزائري 530 عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق.

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة ما ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.

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

يضع المعيار الجزائري للتدقيق 500 في متناول المدقق كيفية التطبيق على الوسائل والتي يعد السبر في التدقيق جزء منها وهذا قصد اختيار العناصر التي سيتم اختبارها.

ب/ الهدف من المعيار:

يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة".[2]

2-16 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.

أ/ مجال تطبيق المعيار:

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

ب/ الهدف من المعيار:

الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن:

1. التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة.

2. المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة وهذا في المرجع المحاسبي المطبق".[3]

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، م.ج.ت 501، الجزائر، ص03

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، م.ج.ت 530، الجزائر، ص03

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، م.ج.ت 540، الجزائر، ص03-04

المطلب الثالث: أهمية المعايير الجزائرية الحديثة في مكاتب التدقيق الوطنية

1- آليات التطبيق السليم لمهنة التدقيق المحاسبي:

إن طريقة ممارسة مهنة التدقيق الخارجي بما يتوافق مع المعايير الجزائرية للتدقيق، الشروط الشكلية والموضوعية المتعلقة بعمل مكاتب التدقيق وضوابط الرقابة على جودة التدقيق الخارجي فمن أجل التطبيق السليم لمهنة التدقيق المحاسبي لا بد على المنظمات المهنية تفعيل هذه المهنة من خلال مال يلي:

- تفعيل دور لجنة النوعية المستحدثة بموجب القانون 10-01 والبدء في وضع مسودة معايير لجودة مكاتب التدقيق في الجزائر والعوامل التي تؤثر فيها والوسائل التي تحسن منها.
- تفعيل لجنة التكوين المنبثقة من المجلس الوطني للمحاسبة من خلال قيامها بتكوين المدققين الخارجيين حول معايير التدقيق الجزائرية، آخر المستجدات المتعلقة بمهنة التدقيق، وبالحوكمة وآلياتها.
- قيام لجنة التقييس المنبثقة من المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار باقي معايير التدقيق المحاسبي مع إصدار دليل إرشادات وتفسيرات للمعايير لتسهيل فهمها وتطبيقها على أرض الواقع.
- إلزام مكاتب التدقيق كتابة تقارير سنوية تقدم فيها الحصيلة الأدبية والمالية للمكاتب تقدّم للمجلس الوطني للمحاسبة".[1]

2- أهمية المعايير الجزائرية على إثر ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر:

"تكمن أهمية التدقيق في الجزائر على مدى توافق مسك المحاسبة وفق النظام المحاسبي المطبق والمعايير الجزائرية للتدقيق التي تم إصدارها من قبل المجلس الوطني للمحاسبة تحت توصيات وزارة المالية كما تتشعب أهميتها حسب مختلف مصادر احتياجاتها من قبل مستخدميها ومعدي القوائم المالية، أما أهميتها البالغة على مستوى المكاتب الوطنية للتدقيق تتجلى على النحو التالي:

1. تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق مرجعيا دوليا مطابقا للمعايير الدولية للتدقيق يعُتمد عليها في تحليل مهمة التدقيق سواء التدقيق القانوني أو التعاقدي مهما كانت نوع المهمة الممثلة نحو الشركة محل التدقيق.
2. إنّ المعايير الجزائرية تساعد المدقق على معرفة وضعية المؤسسة قبل المباشرة في مهمته.
3. يكمن اختلاف المعايير الجزائرية من حيث مبادئها التشريعية في ثبوت صحة ومصداقية وشرعية القوائم المالية خلال القيام بالتدقيق.
4. تأكّد لنا المعايير الجزائرية للتدقيق صحة مصداقيتها بالأدلة القطعية التي تحتويها في نصوصها القانونية فعلى سبيل المثال ينص المعيار 610 على تحديد إمكانية وإلى مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، فهذا ما يدل على ضرورة وجود خلية التدقيق الداخلي التي تساعد المدقق الخارجي على إنجاز مهمته بمرونة أكثر.
5. تثبت لنا المعايير الجزائرية للتدقيق ضمان جودة المعلومات المالية المقدمة لجميع الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة.
6. إنّ المعايير الجزائرية جوهرة المدقق أثناء القيام بمهمته وأداة رقابة فعالة يقوم باستعمالها من أجل إضفاء الثقة إلى مستعملي القوائم المالية.
7. إنّ استعمال المدققين في مختلف مكاتبهم لمعايير التدقيق يؤدي إلى عرض بيانات مالية ذو جودة عالية.

[1] د. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي – الجزء الثاني– ، دار هومه "الجزائر" نوفمبر 2018، ص293.

8. إن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق يمكّن المؤسسة من تحسين نوعية مسك المحاسبة وفق النظام المحاسبي المطبق والمعايير المحاسبية الدولية المعمول بها.
9. تعالج المعايير الجزائرية للتدقيق جميع أشكال المراجعة وبكل جوانبها (السبر في التدقيق، التخطيط، التقديرات المحاسبية) وغيرها من الأدوات الرقابية التي تعمل على إبراز شفافية المعلومة المحاسبية والمالية.

كما استنتجنا من خلال دراستنا للمعايير الجزائرية للتدقيق على أنها المرجعية الوحيدة التي تمثل كأداة إثبات لدى المدقق يقوم باستعمالها أثناء القيام بمهنة التدقيق فالمدقق المستقل يقوم بعملية المصادقة على الحسابات المالية من أجل ضمان جودة المعلومة المالية المقدمة لمختلف الأطراف المعنية بها".[1]

[1] من إعداد الطالب

خاتمة الفصل:

تطرّقنا من خلال الفصل الأول إلى نظرية التدقيق ومختلف أبعادها المحاسبية والمالية وذلك من خلال عرضنا لمختلف الأصول النظرية الخاصة بالتدقيق وتطورها التاريخي في ظل بيئة متغيرة، بالإضافة إلى ذلك قدّمنا بصفة عامة وكلمحة تاريخية حول المعايير الدولية للتدقيق وإمكانية تطبيقها على مستوى العالم وبصفة خاصة قمنا بذكر المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم نشرها تحت وصاية وزارة المالية بهدف إبراز المعنى الحقيقي للتدقيق في الجزائر ومدى تطبيقها في مكاتب التدقيق الوطنية.

الفصل الثاني:

مهنة محافظة الحسابات وفق التشريعات الدولية والوطنية

تمهيد الفصل:

ارتأينا في هذا الفصل أن نبيّن أهم التشريعات ما بين الأنظمة الأنجلوسكسونية و الفرانكفونية ولقد اخترنا الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا كنموذجين عالمين لنبيّن من خلالهما أهمية محافظة الحسابات وكيفية تداول هذه المهنة من قبل مختلف الهيئات والمعاهد الدولية للتدقيق وذلك بهدف إبراز مختلف النصوص القانونية التي كان لها أثر كبير على إضفاء الثقة في تقديم البيانات المالية.

وتحقيقا لما سبق تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول : مهنة التدقيق حسب التشريع الأنجلوسكسوني
المبحث الثاني : مهنة التدقيق حسب التشريع الفرانكفوني
المبحث الثالث : مهنة التدقيق حسب التشريع الجزائري
المبحث الرابع : دراسة مقارنة بين التشريعات الوطنية والدولية

المبحث الأول: مهنة التدقيق حسب التشريع الأنجلوسكسوني

بعدما تطرقنا إلى نظرية التدقيق وأبعادها الاقتصادية والمالية، ارتأينا في هذا الفصل التحدث إلى مهنة محافظة الحسابات التي تساهم في خلق قيمة مضافة للمعلومة المحاسبية والمالية التي يتم نشرها في نهاية السنة المالية، ولقد أردنا أن نبيّن مختلف التشريعات في دول العالم وكيفية سير القوانين والأنظمة المعمول بها وفق مرجعية دولية يتم الاعتماد عليها قبل الولوج إلى مهمة التدقيق.

المطلب الأول: التدقيق الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية

1-الإطار العام للتدقيق:

"إن التدقيق القانوني للحسابات السنوية التي يقوم بها المدقق المستقل ليس إجباريا في الولايات المتحدة الأمريكية إلا للشركات الخاضعة للرقابة الخاصة بهيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية، إذ صدر هذا القرار في سنوات 1993-1994 كما أنّ هذه الهيئة مكوّنة من خمسة أعضاء يتم تعيينهم بتفويض من الرئيس الأمريكي، أما المسؤولين المعيّنين بصفة قانونية في هذه الهيئة الدولية تتم وظائفهم في خمسة أقسام وثلاثة وعشرون مكتبا، فأما الأقسام فهي على النحو التالي:

أ/ مالية المؤسسة:

تهتم هذه المصلحة بالتواصل المالي للشركات المسعّرة في البورصة مع احتياجات المستثمرين (حماية المستثمرين) بالتعاون مع المكتب الرئيسي للمحاسبة للأنشطة الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية التابعة لمجلس المعايير المحاسبة المالية الذي يقوم بتطبيق المعايير المحاسبية الأمريكية أما المجلس الاستشاري الفيدرالي للمعايير المحاسبية يقوم بإصدار معايير الإبلاغ المالي التي يتم تطبيقها حاليا في دول العالم، كما أن هدف هذا المصلحة العمل على مساعدة الشركات في تفسير وصياغة قواعد تنفيذ التشريعات[1] المعتمدة من الكونغرس والصادرة من طرف الرئيس.

ب/مصلحة التداول والسوق:

هذه المصلحة مختصة في التطوير والحفاظ على المعايير المعتمد عليها التي تهدف إلى العمل بكل شفافية وفعالية للأسواق الجاري التعامل فيها.

ج/مصلحة إدارة الاستثمار:

تهتم هذه المصلحة في حماية المستثمرين ومراجعة المنتجات والخدمات المقدمة من قبل القطاع الخاص بتسيير الأصول.

د/ مصلحة التحقيق:

تختص هذه المصلحة في التحقيقات ومتابعة ومعاقبة كل من يتجاوز التشريعات والقوانين المعمول بها في الأسواق المالية في إطار الإجراءات المدنية أو الإدارية".[2]

[1] Sarbanes-Oxley Act & Dodd-Frank Act.

[2] Jean-Luc BARLET & Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes « MEMENTO PRATIQUE », EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE 2018-2019, paris, Pages 471-472.

هـ/ مصلحة المخاطر، الاستراتيجية والابتكار المالي:

هذه المصلحة مهتمة بالأبحاث والدراسات الاقتصادية، المالية والقضائية كما أنها تختص في تحليل الأثار الاقتصادية المحتملة على قواعد وإجراءات هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية، بالإضافة إلى المعطيات الكمية والنوعية المرتبطة بتقييم المخاطر وإيجاد الحلول المناسبة للمؤسسات والاستجابة لمتطلباتها.

"كما تنحصر مهام هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية في الأمور التالية:

1-تحليل، تفسير وتطبيق القوانين الفيديرالية.

2-تطوير معايير تنظيمية جديدة وتعديل المعايير القديمة.

3-الإشراف على عمليات التفتيش في المكاتب الخاصة بالأوراق المالية، السماسرة، المستشارين في الاستثمارات، والهيئات الخاصة بتقييم المخاطر الخاصة بالخصوم.

4-الإشراف على الكيانات المنظمة التي تتمتع بالصفة القانونية وتترأّس الميادين الخاصة بالقيم العقارية للمحاسبة والتدقيق.

5-القيام بعملية التنسيق الخاصة بتنظيم الأوراق المالية المرتبطة بالسلطات الفيدرالية والسلطات الأجنبية.

كما تقوم أعضاء هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية بانتظام بجملة من الاجتماعات أمام الجمهور والصحافة باستثناء الاجتماعات التي تحتوي في مواضيعها على السرية المهنية لمجموعة من التحقيقات الجارية، بالإضافة إلى ذلك تقوم أيضا تحت سلطة الهيئة العمومية لمجلس الرقابة المحاسبية المخولة بالقانون المؤرخ في 30 جويلية 2002 الذي يعمل على التعديل والإشراف على مهنة المدققين في العلاقات ما بين الشركات المسعّرة وغير المسعّرة في البورصة والوسطاء الماليين في تطوير المعايير المهنية للتدقيق، مراقبة النوعية والقواعد الخاصة بالأخلاقيات والاستقلالية للشركات المسعّرة. كما أثبتت الهيئة وظائفها في القواعد الخاصة بمعايير التدقيق ومراقبة النوعية والإشراف على الأنشطة والميزانية مجلس الإشراف على محاسبة الشبكات العامة.

كما نصت هذه الهيئة الأمريكية الدولية صرامتها على السنوات المالية المغلقة بعد تاريخ 15 نوفمبر 2007، على أنّ الشركات الأجنبية التي تمتلك أسهم مسعّرة في البورصة في الولايات المتحدة الأمريكية لا تخضع إلى تسوية إجبارية للحسابات والقوائم المالية ما بين مبادئ المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، كما أن الهدف المطلوب هو تشجيع تطوير هذه المعايير الدولية كمرجعية موحّدة عالمية معترف بها".[1]

"أما التشريع الأمريكي فقد نص على أنّ الشركات المسعّرة في البورصة والشركات التي تمتك أصول ترتفع قيمتها إلى ما فوق 10 ملايين دولار وفي نفس الوقت يكون رأس مال الشركة متكوّن من 500 مساهم أو فما فوق تخضع للتدقيق القانوني، أما الشركات الأخرى فلا توجد لا تشريعات فيديرالية أو حكومية تحتوي على تعليمات مماثلة، ولقد وضعت الحكومة إجبارية التدقيق في جميع صناديق المعاشات ، الهيئات التي لا تهدف إلى الربح الحكومات المحلية والوطنية والسماسرة [2].

[1] Jean-Luc BARLET & Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes « MEMENTO PRATIQUE » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE 2018-2019, paris, Pages 472.

[2] Non public brokers-dealer.

كما أن المبادئ والقواعد المحاسبية وعرض القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية ليست بمثابة تشريع إجباري فلا يوجد أي نص قانوني مشرّع من قبل الفيدرالية أو الدولة".[1]

2-مهنة التدقيق القانوني:

2-1 التأهيل القانوني لهذه المهنة:

أ/ المحاسب القانوني المعتمد:

"لممارسة مهنة التدقيق القانوني يجب على المؤهّل قانونا أن يكون حاملا لشهادة الليسانس للمحاسب القانوني الممنوحة من قبل الولاية التي لها اختصاص وتصريح في ممارسة هذه المهنة، فهي شهادة تم تصميمها من قبل معهد المحاسبين القانونيين المعتمدين بالولايات المتحدة الأمريكية والذي يعمل على تحديد المحتوى العلمي الخاص بمناهج الشهادة، كما يقر ويعتمد على مختلف المناهج الصادرة عن الناشرين وينظم وينسّق الامتحانات مع مراكز الاختبار في جميع أنحاء الولايات المتحدة الأمريكية, لإضفاء صفة الاعتماد المهني العالمي للعاملين بالمجال , وتحتل شهادة المحاسب القانوني المعتمد مكانة مرموقة في البيئة المحاسبية حيث يحظى من يحملونها باحترام المجتمع المحاسبي ويحصلون على الفرصة الكاملة للتأهل للوظائف القيادية في مجالهم, كما أنها تضفي الصفة المهنية على ممارستهم في هذا المجال".[2]

"كما يقوم الممتحنون بملأ استمارة خاصة بشروط التكوين، الشهادة والأخلاقيات الخاصة بهذه المهنة للحصول على اسم المحاسب القانوني المعتمد فمن أجل الامتثال لهذه المهنة يشترط أن يكون الممتحن متحصل على البكالوريا بالإضافة إلى خمسة سنوات دراسة جامعية (درجة الماستر) مع أولوية ممارسة في مجال خبرة عملية لا تقل عن سنة أو سنتين في مكتب التدقيق والخبرة المحاسبية قبل الحصول على شهادة المحاسب القانوني المعتمد.

وقد تم السماح بالاختبار خارج الولايات المتحدة الأمريكية من النصف الثاني لعام 2011 في الدول الآتية: البحرين – الكويت اليابان – الإمارات العربية المتحدة وقد أضيفت البرازيل وكندا لاحقا إلى قائمة الدول المتاح فيها اجتياز الاختبار".[3]

"يتم تجديد شهادة المحاسب القانوني المعتمد كل ثلاث سنوات بعد المصادقة عليها من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين كما يقوم الممتحن باتباع القاعدة التي اتفقت عليها الولايات المتحدة الأمريكية بمعدل 120 ساعة لمدة 3 سنوات على الأقل 40 ساعة في السنة".[4]

2-2 تنظيم مهنة التدقيق القانوني:

" قبل صدور قانون ساربان أوكسلي في جويلية 2002 كانت مهنة التدقيق القانوني في مجملها تحت رقابة معهد المحاسبين القانونين المعتمدين بالولايات المتحدة الأمريكية وفي نفس السياق تكتمل مسؤولية المعهد في التدقيق حول الشركات المسعّرة في البورصة

[1] Antoine MERCIER & Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes « MEMENTO PRATIQUE » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE 2010, paris, Pages 414.

[2] http://ar.wikipedia.org/wiki/محاسب_قانوني , date vue : 05/06/2018 à 16.00

[3] www.aicpa.org , date vue : 05/06/2018 à 16.00.

[4] Antoine MERCIER & Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes « MEMONTO PRATIQUE » EDITIONS FRANCIS LEFEVBRE 2010, PARIS, PAGES 414.

الشركات التجارية وشركات الاستثمار المعتمدة، كما ترتكز أنشطة المعهد على المنظمات غير المسعّرة في البورصة ففي سنة 2015 قام مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة بإدماج معايير التنظيم الذاتي قبل اللجوء إلى معايير موحّدة لكلا الطرفين".[1]

أ / المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين القانونيين :

تقتصر مهمة المعهد على تسهيل نجاح التجارة العالمية، الهيئات المهنية الوطنية للمحاسبين العموميين وخبراء محاسبين مختصين في وضع المكتسبات، الموارد والإرشادات الأكثر ملائمة وحماية المصلحة العامة، كما يقوم بتنظيم والتأكّد من أن أفراد المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين يحترمون المعايير المهنية للخدمات المقدّمة للزبائن عن طريق إجراءات رقابة الجودة لأعضائها.

فالتشريع يختلف من ولاية إلى أخرى في أمريكا، إذ أن الهيئات المهنية الوطنية للمحاسبين العموميين يتميزون بصفة إجبارية من التأكد على مدى مطابقة المعايير المهنية للمعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين القانونيين مع تشريع الولاية الخاصة بها أثناء ممارستهم لمهنة التدقيق، وتمتد مهمّة المعهد قبل إنشاء المعهد الدولي لتنظيم التدقيق في جويلية 2002 إلى ما يلي:

- نشر واحترام قواعد وأخلاقيات السلوك المهني.
- نشر واحترام المعايير المهنية المطبّقة في كل الولايات المتحدة الأمريكية.
- الحفاظ على مصالح الأعضاء.
- عرض مهنة التدقيق إلى الحكومة، السلطات العمومية والسلطات الخاصة بالرقابة وتنظيم الأسواق المالية.

والآن أصبح دور المعهد أكثر تحديد من السابق، إذ تكتمل مهمتّه في إعداد المعايير المحاسبية للمؤسسات غير المسعّرة ونشر قواعد وأخلاقيات السلوك المهني للأعضاء كما تم استحداث القانون ودخل حيز التنفيذ في 15 ديسمبر 2014، كما يقوم بضمان رقابة جودة الأعضاء.

أما المكاتب التي تدقّق في الشركات المسعّرة، المنظمات الخاصة بالوساطة، الشركات الاستثمارية المعتمدة يجب أن تتلاءم مع معايير التدقيق الخاصة بالمعهد الدولي لتنظيم التدقيق وقواعد هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية.

ب/ مجلس معايير التدقيق:

"تم إنشاء مجلس معايير التدقيق في أكتوبر 1978 فهو بمثابة المسؤول الأول في إعداد معايير التدقيق الدولية يتكون من خمسة عشر عضوا بما فيهم ممثلي المكاتب، التعليم الجامعي والحوكمة".[2]

"يعد مجلس معايير التدقيق كلجنة رئيسية في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في التدقيق، الشهادة ومراقبة الجودة على الأداء ونشر تقارير التدقيق والمراجعة، إذ تتمثل مهمتها في خدمة المصلحة العامة من خلال تطوير معايير وإرشادات شاملة للممارسات والمحافظة عليها والاتصال بها والتي تمكّن الممارسين من تقديم خدمات وأهداف عالية الجودة للتدقيق وضمان الجودة لغير المشترون بكفاءة وفعالية.

[1] Jean-Luc BARLET & Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes « MEMENTO PRATIQUE », EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE 2018-2019, paris, Pages 474.

[2] Jean, BEDARD, C. RICHARD Baker, Christian Prat Dit Hauret « La règlementation de l'audit » : une comparaison entre le canada, les États-Unis et la France, revue : Comptabilité-Contrôle-Audit/numéro spécial-mai 2002, pages 147.

فمع نشر معايير SAS 122-126 ، أنهى مجلس معايير التدقيق Clarity والذي يهدف إلى تسهيل قراءة مشروع بشكل كبير وفهم وتطبيق معايير المحاسبة الأمريكية، كما اطلع مجلس معايير التدقيق بهذا المشروع لإعادة صياغة جميع أقسام التدقيق في تدوين بيانات معايير التدقيق لتطبيق اتفاقيات صياغة الوضوح ولتقريب الوثائق مع معايير التدقيق الدولية".[1]

كما نشرت أيضا معيار SAS 128 المتمحور حول استعمال أعمال المدققين الداخليين التي يتم تطبيقها في تدقيق القوائم المالية للسنوات المالية المغلقة ابتداء من تاريخ 15 ديسمبر 2014.

ج / المعهد الدولي لتنظيم التدقيق:

"تم إنشاء المعهد الدولي لتنظيم التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بواسطة القانون ساربينز أوكسلي[2] ، فهو يشبه بشكل عام المهام الخاصة بالمجلس الوطني للمحاسبة بالجزائر كما يتمتع هذا المعهد بصفته القانونية فهو لا يهدف من خلال مهامه إلى الربح.

يعتبر المعهد الدولي لتنظيم التدقيق كهيئة إشرافية لمهنة المدقق، كما أن المدققين يقومون بالتسجيل على مستوى هذا المعهد عندما يعتزمون على مراقبة الشركات المسعّرة في البورصة على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية أو عندما يمارسون بصفة جوهرية من خلال الفروع التابعة لمختلف الشركات خارج الولايات المتحدة الأمريكية.

فلقد أنشأ هذا المعهد كهيئة رقابة خارجية لمهنة التدقيق في 30 جويلية 2002 عن طريق القانون الأمريكي الذي يتوجب على الشركات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية، فبعد صدور هذا القانون يتم تحميل الرئيس التنفيذي ومدير القطاع المالي مسؤولية شخصية عن إعلان بيانات مالية خاطئة، وقد جاء هذا القانون إثر تداعيات المخالفات المالية الجسيمة التي أدت إلى انهيار شركتي **أنرون ووورلد كوم**، كما يتكون المعهد من خمسة أعضاء معيّنين لمدة خمس سنوات حسب هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية يتم تجديدها لعهدة واحدة فقط فعلى الأكثر يتوجب ضرورة وجود شخصين معيّنين رسميا كمدقّقين من بين خمسة أعضاء، فإذا تبيّن أن رئيس المعهد الدولي لتنظيم التدقيق هو عضو من الأعضاء الخمسة فإنه لا يسمح له بممارسة مهنة التدقيق لمدة خمس سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ تعيينه كرئيس للمعهد.

إن دور المعهد الدولي هو السهر على تدقيق الشركات الخاضعة للتشريع الأمريكي خاصة تلك الشركات المسعّرة في البورصة من أجل ضمان حماية المستثمرين".[3]

2-3 قواعد وأخلاقيات السلوك المهني:

" تقسم مدونة السلوك المهني إلى ثلاثة أقسام على النحو التالي:

القسم الأول خاص بالخبراء المحاسبين الذي يمارسون مهنة التدقيق كمهنة حرة في المكاتب الخاصة بهم، أما القسم الثاني يهتم بالأفراد الذين يمارسون مهنة التدقيق في المؤسسات، أما القسم الثالث فهو مخصص للخبراء المحاسبين الذين لا يزاولون مهنة التدقيق (حالة التقاعد أو البطالة)، كما تنص هذه المدونة على القواعد والإجراءات الأساسية الخاصة بالسلوك المهني، فالمبادئ تشكّل إطار معياري لتلك القواعد الخاصة بالخبراء المحاسبين، فهي تحكم على مدى توافر الأداءات المقدمة من قبل أعضاء المعهد

[1] https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/asb.html , date vue : 08/06/2018 à 12.00

[2] قانون أمريكي يوجب على الشركات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية

[3] Elisabeth Bertin & Rédha Khelassi, Manuel de comptabilité & Audit conforme au SCF, Edition BERTI, Alger 2013, pages 535.

الأمريكي للمحاسبين القانونيين، هذه المبادئ المرتبطة بالسلوك المهني تحمي الكثير من الجوانب كالمسؤوليات و المصلحة العامة، الاستقلالية والهدف، الأداءات المطلوبة، طبيعة ونطاق الخدمات، إذ تعتبر اللجنة التنفيذية لأخلاقيات السلوك المهني للمعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين كأعلى لجنة تقنية للأخلاقيات مخوّلة بمختلف المسؤوليات كتحليل ونشر قواعد جديدة للأخلاقيات وتطبيقها على مدونة السلوك المهني، كما يعود تاريخ اللجنة الحالية إلى سنة 1971 مكوّنة من 20 شخص بالإضافة إلى عضو آخر يتم تعيينه كل سنة من قبل رئيس مجلس الإدارة للمعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين كما أن هذه الأعضاء المعيّنة بموجب القانون الأمريكي هم أفراد يتميّزون بكفاءة عالية في مهنة المحاسبة بما فيها المحاسبة العمومية والقانون العام و قانون الحكومة بالإضافة إلى قوانين أخرى، إنّ أعضاء المعهد الأمريكي لهم الأولوية القصوى للالتزام بمدونة السلوك المهني المطبقة على جميع الأعضاء من أجل ضمان سلامة مسؤوليتهم المهنية، كما تم نشر مدونة السلوك المهني من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين ودخلت حيز التنفيذ في 15 ديسمبر2014. [1]

كما يقوم هذا المعهد بجلب نظر خبراء المحاسبة حول إعادة النظر في مراجعة مدوّنات السلوك المهني الخاصة بمشرّعين وموحّدين آخرين في العالم، كما أن الالتزامات الأخلاقية مطبقة في الولايات التي يتم فيها ممارسة التدقيق من قبل خبراء المحاسبة وأفضل دليل على ذلك هو مصف الخبراء المحاسبيين للولايات المتحدة الأمريكية والذي سوف يتم عرضهم على النحو التالي":[2]

- هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية.
- المعهد الدولي لتنظيم التدقيق.
- مكتب المسؤولية الحكومية[3].
- قسم العمل[4].
- السلطات الفيدرالية.

[1] https://pub.aicpa.org/CodeofConduct/Ethics.aspx , date vue : 08/06/2018 à 12.00.

[2] Jean-Luc BARLET & Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes « MEMENTO PRATIQUE », EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE 2018-2019, paris, Pages 479-478.

[3] Le Government Accountability Office (GAO) est l'organisme d'audit, d'évaluation et d'investigation du Congrès des États-Unis chargé du contrôle des comptes publics du budget fédéral des États-Unis. Il fait partie de la branche législative du gouvernement fédéral des États-Unis.

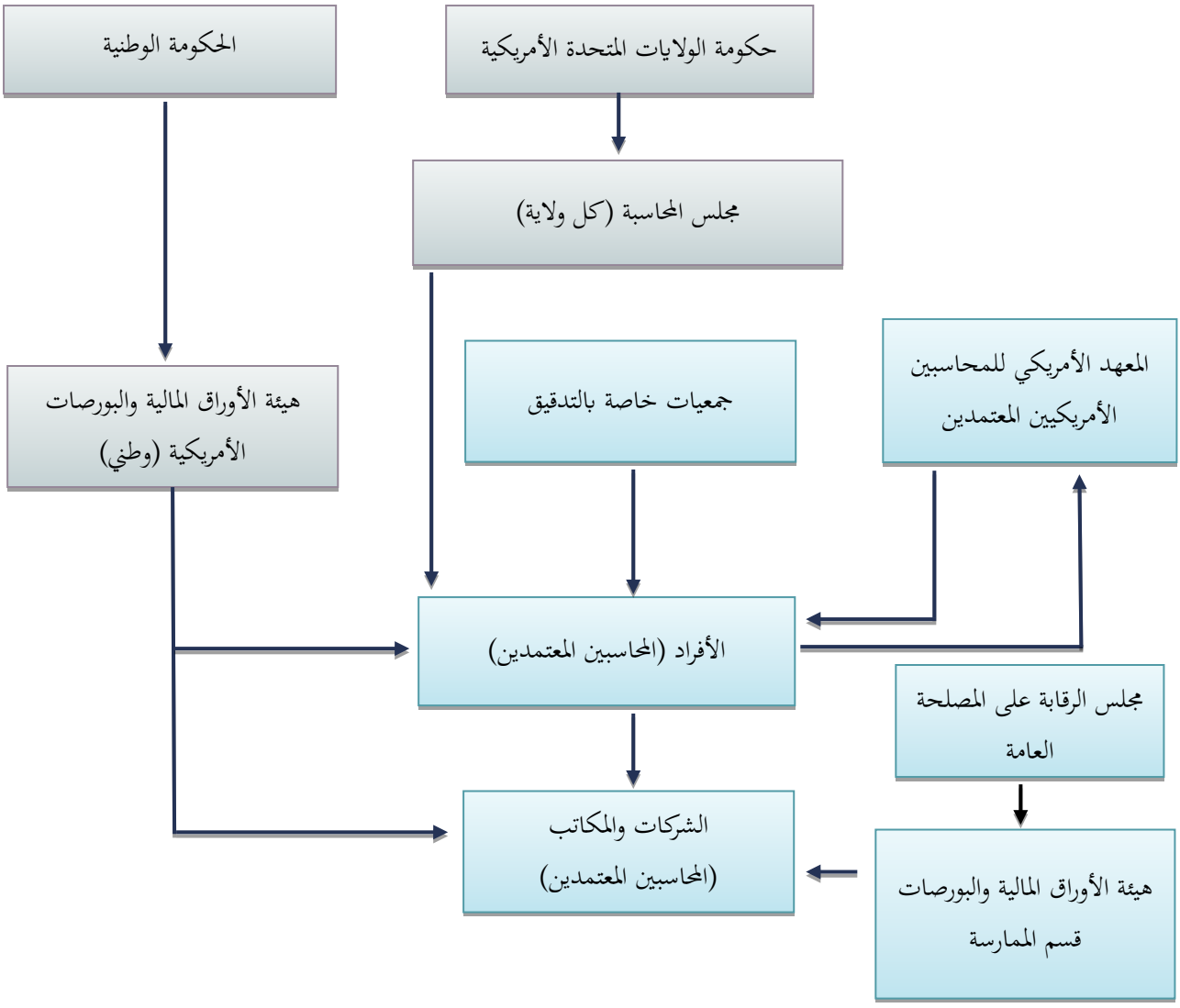
[4] Le département du Travail des États-Unis (*United States Department of Labor*) est le département de l'administration fédérale américaine responsable des normes du salaire et du temps de travail, des services de réemploi, de l'assurance chômage, ainsi que de quelques statistiques économiques. Il est dirigé par le secrétaire au Travail. Ce poste est occupé depuis le 28 Avril 2017 par Alexander Acosta.

المطلب الثاني: تنظيم مهنة التدقيق القانوني في التشريع الأمريكي

1- تنظيم ممارسة الرقابة على الولايات المتحدة الأمريكية:

"تعد السلطات التشريعية في الولايات المتحدة الأمريكية المتعلقة بمهنة المحاسبة خاضعة تحت مسؤولية 50 ولاية، في حين أن تلك المتعلقة بتنظيم الأوراق المالية تعتمد على الحكومة الفيدرالية، كما يتم تنظيم هذه المهنة من قبل العديد من الوكالات الحكومية والجمعيات والمنظمات الخاصة، وفيما يلي سوف نقوم بتوضيح الهيكلة القانونية للتدقيق ":[1]

الشكل رقم (2): الهيكل التنظيمي للتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية



Source : Jean, BEDARD, C. RICHARD Baker, Christian Prat Dit Hauret « La règlementation de l'audit » : une comparaison entre canada, les États-Unis et la France, revue : Comptabilité-Contrôle-Audit/numéro spécial-mai 2002, pages 146.

[1] Jean, BEDARD, C. RICHARD Baker, Christian Prat Dit Hauret « La règlementation de l'audit » : une comparaison entre canada, les États-Unis et la France, revue : Comptabilité-Contrôle-Audit/numéro spécial-mai 2002, pages 146.

2- آليات ممارسة الرقابة على الولايات المتحدة الأمريكية:

لتنظيم المحاسبة الخاصة قامت كل ولاية في أمريكا بإنشاء مجلس للمحاسبة باعتبارهم كمجالس يقومون بإدارة القوانين على المحاسبة الخاصة بالإضافة إلى المسؤولية الإدارية في تسليم الرخص لممارسة مهنة المحاسبة الحرة، أما الهدف الرئيسي للقوانين على المحاسبة العمومية مشابهة تماما لقوانين أونتاريو[1]، فهي بمثابة حماية المال العام.

فبصفة عامة يتم تعيين أعضاء المجلس عن طريق حاكم الولاية، إذ أنّ صلاحيات المجلس واسعة جدا إلى درجة تحكّمها في سلطة قبول الأشخاص الراغبين في الولوج إلى مهنة المحاسبة بالإضافة إلى ممارستها لبعض الصلاحيات التأديبية، وعلى سبيل المثال في ولاية نيويورك فإن الأعضاء معيّنون من قبل مجلس ريجنت[2] فهو يضم 20 عضو حاصل على شهادة الليسانس وممثلين عن الجمهور، أما بالنسبة لعملية تمويل المجالس تتم من قبل المهنيين الذين يمارسون مهنة المحاسبة عن طريق دفع اشتراكات سنوية.

"إنّ مجالس المحاسبة هم أعضاء في جمعية وطنية، فالرابطة الوطنية للمحاسبيين الحكوميين تأسست سنة 1908م وكانت بمثابة جمعية مكرّسة لتعزيز فعالية مجالس المحاسبة في الدولة البالغ عددها 55 مجلسًا لأكثر من 100 عام مهمتها من خلال إنشاء منتدى لمنظمي المحاسبة والممارسين لمعالجة القضايا ذات الصلة بسلامة مهنة المحاسبة.

إذ تفخر الرابطة الوطنية للمحاسبيين الحكوميين بتقديم مجموعة غنية من المنتجات والخدمات، وكلها مصممة في هدفها لمساعدة مجالس الإدارة بفاعلية لحماية الجمهور."[3]

"كما قامت بنشر قانون المحاسبة الموحد[4] بالتناسق مع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين بالإضافة إلى مشروع يتضمن قانون الأخلاقيات والسلوك المهني التي تم نشره في سنة 2014 بهدف توافق القوانين في الولايات المتحدة الأمريكية واستقرارها بين الولايات، إذ أن هذه النصوص القانونية تحمل في طيّاتها عدة مظاهر حول مهنة التدقيق والمحاسبة منها: تكوين امتحانات الخبرة، دورات مهنية، التكوين المتواصل، مراقبة الجودة، قانون الأخلاقيات والسلوك المهني. فكل هذه النصوص تمثّل كنموذج موحد للمشرّعين في 50 ولاية.

ونجد أيضا في كل ولاية الهيئة المهنية الوطنية للمحاسبين العموميين التي تتشابه مهامها تماما مع مهام المعاهد الكندية إلا أنه ليس بالضرورة أن يكون عضو لممارسة المحاسبة العمومية، فالهيئات المهنية الوطنية للمحاسبين العموميين تتجمع في هيئة وطنية وحيدة والمتمثلة في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين فعضويتهم ذات طابع غير إجباري".[5]

فمن بين صلاحياته هي إعداد الإمتحان للتمكن من الوصول كعضو رسمي في الهيئة المهنية الوطنية للمحاسبين العموميين، أما مجلس معايير التدقيق وإدارة اللجنة هما اللذان يقرّران "قواعد أخلاقيات المهنة المحاسبية"[6].

---

[1] قانون مجلس المساءلة العمومي الكندي (أونتاريو)، 2006

[2] مجلس ريجنت للتدقيق.

[3] https://nasba.org/about/ , date vue : 08/06/2018 à 12.00

[4] Uniform Accountancy Act.

[5] Jean, BEDARD, C. RICHARD Baker, Christian Prat Dit Hauret « La règlementation de l'audit » : une comparaison entre canada, les États-Unis et la France, revue : Comptabilité-Contrôle-Audit/numéro spécial-mai 2002, pages 146-147.

[6] Professional Ethics Executive committee.

"إنّ مجلس الإدارة التابع لمديرية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين متكون من 260 عضو لكل ولاية وإقليم تابعة لأمريكا يقوم بتحديد البرامج والسياسات التابعة له،كما ينعقد المجلس مرّتين في السنة وفي نفس السياق يتشكّل مجلس الإدارة من 20 عضو من الهيئة المهنية للمحاسبين العموميين و3 ممثلين من الجمهور يمثلون أعمال المعهد".[1]

3- أهم التطورات البارزة في التشريع الأمريكي:

3-1 قانون ساربينز أوكسلي لسنة 2002:

لقد مست الولايات المتحدة الأمريكية الكثير من الفضائح المالية في سنة 2001 وفي بداية سنة 2002 أيضا على رأسها شركة أنرون وأديلفيا ووورلد كوم وغيرها من الشركات الكبرى في العالم التي أدت بخسائر جسيمة في بورصة وال ستريت وبالتالي الأمر الذي أدى إلى الاستجابة القوية للمشرع الأمريكي وتبني بما يسمى بقانون ساربينز أوكسلي والذي تم انتخابه من قبل الكونغرس الأمريكي وتمت المصادقة عليه من طرف الرئيس بوش في 30 جويلية 2002.

يعدّ قانون ساربينز أوكسلي من أبرز القوانين التي أدت إلى الإصلاح الاقتصادي في الولايات المتحدة الأمريكية منذ الأزمة المالية لسنة 1930 بالإضافة إلى قانون الأوراق المالية التي تم إصداره في سنة 1934 والذي يهدف إلى توازن الأسواق المالية الذي لا يزال مسيطرا على عالم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية.

يحث هذا القانون على أهم ثلاثة عناصر رئيسية وهي:

- دقة وسهولة الوصول إلى المعلومة المالية.
- مسؤولية المسيرين.
- استقلالية هيئات التدقيق والمراجعة.

كما تهدف ساربان أوكسلي إلى الرفع من مسؤولية الشركة وحماية المستثمرين وإعادة الثقة فيهم ولصغار المدخرين.

3-1-1 مبادئ قانون ساربينز أوكسلي:

تتميز ساربينز أوكسلي بستة مبادئ أساسية (Rioux & Descheemaeker,2003) وهي على النحو التالي:

أ/ المصادقة على الحسابات:

إن المدير العام والمدير المالي مجبران بصفة قانونية للمصادقة على القوائم المالية التي تم نشرها عن طريق إعلان موقّع (ساربينز أوكسلي، القسم 302).

ب/ محتوى التقارير المالية:

تقوم المؤسسات بتقديم معلومات إضافية لهيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية قبل تحسين الولوج إلى دقة المعلومات المالية كما تقوم بالتعديلات المحاسبية المحددة من قبل المدققين والالتزامات خارج الميزانية بالإضافة إلى التغيّرات الخاصة في ملكيات الأصول

[1] Jean, BEDARD, C. RICHARD Baker, Christian Prat Dit Hauret « La règlementation de l'audit » : une comparaison entre canada, les États-Unis et la France, revue : Comptabilité-Contrôle-Audit/numéro spécial-mai 2002, pages 147.

الممنوحة من طرف المسيّرين، أما من جهة أخرى فإن المسيّرين يقومون بإعداد تقرير حول الرقابة الداخلية وتحديد ما إذا تم احترام قانون الأخلاقيات والسلوك المهني.

ج/ رقابة هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية:

تقوم هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية بعملية الرقابة بصفة منتظمة للشركات المسعّرة في البورصة، إذ أنّ هذه الرقابة تتم على الأقل كل ثلاث سنوات.

د/ لجنة التدقيق والقواعد الخاصة به:

يجب على الشركات أن تقوم بوضع لجنة خاصة بالتدقيق ومستقلة عن المؤسسة لمتابعة عمليات المراجعة، هذه الأخيرة هي مسؤولة عن اختيار وتعيين ومتابعة المدققين بالإضافة إلى الأتعاب المسددة لهم، فهو يقوم بوضع الإجراءات لاستقبال ومعالجة الادعاءات التي تنطبق على المحاسبة، الرقابة الداخلية المحاسبية والتدقيق وذلك من أجل ضمان المعالجة السرية للملاحظات التي أدلى بها موظفو الشركة فيما يتعلق بالمشاكل المحاسبية والتدقيق (قانون ساربان أوكسلي، القسم 301).

بالإضافة إلى ذلك ينص القانون على تناوب المدققين الخارجيين من أجل الحد من تضارب المصالح (القسم 203)، إذ أن المراجعون الخارجيون لا يستطيعون أن يقدموا للشركة أي توصيات عند قيامهم بمهمة التدقيق أو خدمات أخرى لها علاقة بالمهنة خاصة تلك التي تتعلق بالبيانات الخاصة بنظام المعلومات (قانون ساربينز أوكسلي، القسم 201).

هـ/ تأسيس المعهد الدولي لتنظيم التدقيق:

لقد أثّر قانون ساربينز أوكسلي على الولايات المتحدة الأمريكية بشدة فلقد نجم عنه تأسيس المعهد الدولي لتنظيم التدقيق ولقد نص عليه (القسم 101-109) من قانون ساربان أوكسلي إذ أن هذه الهيئة تقوم بمتابعة مكاتب التدقيق، إعداد المعايير والقيام بتحقيقات للشركات ومعاقبة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يحترمون القوانين.

ت/ العقوبات:

من خلال قانون ساربينز أوكسلي تم فرض عدة عقوبات جزائية وأبرز الدلائل على ذلك هي أن المصادقة على القوائم المالية التي لا تتطابق مع التشريع القانوني يتم فرض غرامة مالية تقدر بمبلغ 1.000.000 مليون دولار أو السجن لمدة 10 سنوات أما التعمد في ارتكاب الجريمة فيتم فرض غرامة مالية تقدر بمبلغ 5000.000 مليون دولار والسجن لمدة 20 سنة (القسم 906 من قانون ساربينز أوكسلي)".[1]

3-1-2 النتائج المترتبة عن قانون ساربينز أوكسلي:

"لقد تمثّل القانون الأمريكي ساربينز أوكسلي في معالجة الرقابة الداخلية والذي أدى بالعديد من النتائج المترتبة على المؤسسات نفسها، إذ أن هدف هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية مع ساربينز أوكسلي هو التأكد من أن الشركة قد قامت بوضع جميع الإجراءات المناسبة في جمع وتحليل كل المعلومات التي يجب أن تنضم إلى التقارير المالية، أما بالنسبة للمصادقة على القوائم المالية

[1] Hervé Stolowy &Edouard Pujol, Mauro Molinari, Audit financier et contrôle interne : l'apport de la loi Sarbanes-Oxley, Groupe HEC, sans Edition, pages 01-04

من قبل المديرية العامة فهي إجبارية (القسم 302) وفي نفس السياق يقومان المدير العام والمدير المالي بالتنسيق مع لجنة التدقيق ، مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين كما أن جميع التصريحات الخاصة بالقوائم المالية للمؤسسة يتم إدراجها في التقارير الدورية.

فالقانون الأمريكي يجبر المؤسسات على تقييم الرقابة الداخلية وفعالية الإجراءات الخاصة بها، إذ أن هذا التقييم يحدد نقاط القوة والضعف لكل إجراء داخلي بالمؤسسة بالإضافة إلى قدرتها على جمع وتحليل وعرض البيانات المالية في الوقت المحدد، فكل تغيير في إجراءات الرقابة الداخلية بما فيها الإجراءات المصححة التي تتم معالجتها يجب إعادة تقييمها قبل نشر التقرير السنوي كما أن النتائج المتحصل عليها بعد القيام بعملية إعادة التقييم يتم فحصها ومناقشتها مع المديرية العامة ومجلس الإدارة الخاص بالمؤسسة، فهيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية تقترح إنشاء لجنة خاصة مستقلة عن المديرية العامة ومسؤولة عن تقييم العناصر الجوهرية المتحصل عليها وتحديد فرصة نشر البيانات المالية".[1]

3-2 قانون دود فرانك الأمريكي لسنة 2010:

بعد الأزمة المالية لبورصة وال ستريت[2] قام الرئيس باراك أوباما في 21 جويلية 2010 بإمضاء القانون الجديد الذي سمي باسم Dodd-Frank [3] ، والذي عالج الإصلاح الاقتصادي لسنة 2008 وحماية المستهلكين بالإضافة إلى تأسيس الإصلاح المالي لسنة 2008 فضمن مخطط التدقيق الذي تم إنجازه ترتّب عن هذا القانون النتائج التالية:

- تعفى الشركات المسعّرة في البورصة التي لا تتجاوز قيمتها السوقية 75 مليون دولار من النص القانوني المتعلق بلجنة التدقيق وقواعده للقانون ساربينز أوكسلي 2002 الذي يفرض على المدققين المصادقة على فعالية الرقابة الداخلية.
- تكلف هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية بوضع ومراقبة تقرير خاص إلى الكونغرس الأمريكي من أجل تحديد كيفية تخفيض تكلفة المصادقة على فعالية الرقابة الداخلية للشركات المسعّرة في البورصة التي تتراوح قيمتها السوقية ما بين 75 مليون و250 مليون دولار.
- كما أن هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية مصرّحة بالمتابعة القضائية لكل شخص يتعاون مع أشخاص آخرين لسرقة قواعد هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية.
- يعد مكتب المسؤولية الحكومية المراقب الأول والمخوّل قانونا بالتحقيق في الإيرادات والنفقات العمومية فهو مشابه تماما لمجلس المحاسبة لفرنسا والجزائر، فهو يقوم أيضا بدراسة القوائم المالية المصححة، تكلفة رأس المال وثقة المستثمرين.

---

[1] Hervé Stolowy &Edouard Pujol, Mauro Molinari, Audit financier et contrôle interne : l'apport de la loi Sarbanes-Oxley, Groupe HEC, sans Edition, pages 09-10.

[2] بورصة نيويورك تقع في مدينة نيويورك شارع وول ستريت وهي أكبر سوق لتبادل الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية من حيث تعاملاتها بالدولار وثاني أكبر بورصة من حيث عدد الشركات المدرجة حيث اجتازها سوق نازداك عام 1990 ولكن القيمة السوقية للشركات المدرجة فهي أكبر بخمسة أضعاف عن الشركات المدرجة في نازداك.

[3] La loi Dodd-Frank, ou *Dodd–Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act* en anglais, est une loi du Congrès des États-Unis adoptée en 2010. Elle est le principal volet législatif de la réforme du marché financier engagée durant la présidence de Barack Obama à la suite de la crise des surprimes et la crise financière et économique qui s'en est ensuivie.

- يرى أيضا المعهد الدولي لتنظيم التدقيق سلطته في إطار المتابعة والتفتيش ومراقبة المدققين والسماسرة في البورصات الأمريكية تحت اسم Brokers Dealers[1] كما يرى المعهد الدولي لتنظيم التدقيق سلطته وصلاحياته الواسعة في التعاون مع سلطات أخرى للرقابة على المدققين في مختلف البلدان الأجنبية (هنا تكمل سرية التعاون المهني في تقديم البيانات المالية التي ينتج عنها جملة من التحقيقات والتفتيشات)".[2]

[1] In financial services, a broker-dealer is a natural person, company or other organization that engages in the business of trading securities for its one account or on behalf of its customers. Broker-dealers are at the heart of the securities and derivatives trading process.

[2] Antoine MERCIER & Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes « MEMONTO PRATIQUE », EDITIONS FRANCIS LEFEVBRE 2010, PARIS, PAGES 427.

المطلب الثالث: مسؤولية المدقق في الهيئات الدولية للولايات المتحدة الأمريكية

1- المسؤولية المهنية للمدقق وفق التشريع الأمريكي:

1-1 المسؤولية التأديبية:

"عندما تقوم أحد الهيئات المهنية للمحاسبين العموميين بانتهاك مدونة قواعد وأخلاقيات السلوك المهني للمعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين أو أي تشريع من التشريعات القانونية الخاصة بالتدقيق، هناك نظام أساسي تم إنشائه سمي بقواعد الأخلاقيات المشتركة والذي يمارس سلطة تأديبية على الهيئات المهنية للمحاسبين العموميين، كما أن العقوبة الأكثر صرامة تتمثل في طرد أعضاء الهيئة المهنية للمحاسبين العموميين التابعة للمعهد الأمريكي أو جمعية الهيئة المهنية للمحاسبين العموميين للولاية المعنية بالأمر.

فإذا كانت أحد الهيئات المهنية خاضعة لإجراءات تأديبية أو تنظيمية من قبل المعهد الأمريكي أو جمعية الهيئة المهنية للمحاسبين لولاية ما فغالبا ما يكون الهدف موضوع إجراء تأديبي من قبل مجلس المحاسبة.

1-2 المسؤولية الجزائية:

إن مهام هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية لا يقتصر فقط على التحقيق وإنما أيضا فصل أحد الأشخاص الطبيعيين التابعين للهيئة المهنية للمحاسبين العموميين، مكاتب أو شركة تابعة للهيئة المهنية في حالة عدم احترام قواعد السلوك المهني (معايير الأخلاقيات، معايير الاستقلالية). فمن بين العقوبات التي يمكن أن تسببها لجنة الأوراق المالية تتمثل في:

- التوقيف المؤقت أو الدائم.
- دفع غرامات مالية.
- السجن.

1-3 المسؤولية المدنية:

حسب القوانين المتعددة في الولايات المتحدة الأمريكية يوجد عدة أنظمة من المسؤوليات المدنية، فبصفة عامة تنص قوانين الولايات المتحدة الأمريكية على أن المدقق له مسؤولية تعاقدية مع الذين يعرض عليهم أداءات مقدمة (الزبائن) بالإضافة إلى مسؤولية خارج التعاقدية اتجاه الغير، فالمسؤولية اتجاه الغير تعتمد في أغلب الأحيان على الاجتهادات القضائية للدولة.

ففي السابق كان المدّعون متابعون قضائيا بدفع تعويضات ومسئولون بصفة تضامنية عن مبلغ الخسارة للمتّهمين إذا قامت المحكمة بإصدار حكمها النهائي بصفتهم مسئولون عن القضية المعنية بالأمر، أما الآن فمع انتشار أكبر مكاتب الخبرة المحاسبية في أمريكا و مع صدور القوانين الجديدة في وقتنا الحاضر يستطيع المدققون ممارسة مهنة التدقيق في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة أو شركة ذات أسهم في مختلف الولايات المتحدة الأمريكية، أما المسؤولية التضامنية فهي محدودة في أغلب الولايات".[1]

[1] Jean, BEDARD, C. RICHARD Baker, Christian Prat Dit Hauret « La règlementation de l'audit » : une comparaison entre canada, les États-Unis et la France, revue : Comptabilité-Contrôle-Audit/numéro spécial-mai 2002, pages 158.

المبحث الثاني: مهنة التدقيق حسب التشريع الفرانكفوني

لقد تحدثنا في المبحث الأول حول التشريع الأنجلوسكسوني وذلك من خلال تسليط الضوء على الولايات المتحدة الأمريكية كنموذج فعّال نظر لحداثة قوانينه وتشريعاته الخاصة بالتدقيق خاصة بعد عدّة فضائح مالية التي تم كشفها في الولايات المتحدة الأمريكية والتقارير المالية الاحتيالية في أكبر المنظمات في العالم (كشركة أنرون، تيكو، وولد كوم) أما في المبحث الثاني فسوف نتطرق إلى التشريع الفرانكفوني والذي من خلاله سوف نتعرف على أهم التشريعات الخاصة بمهنة محافظة الحسابات في فرنسا والذي استنسخ كنموذج متعارف عليه في الاتحاد الأوروبي , إذ تعتبر فرنسا من أهم الاقتصاديات السبع في العالم.

المطلب الأول: التأصيل النظري لمحافظة الحسابات بفرنسا

1- مدخل إلى مهنة محافظة الحسابات:

"يقوم محافظ الحسابات بثلاث أدوار رئيسية:

- المصادقة على القوائم المالية.
- مراقبة وضعية المؤسسة واستدامتها في إطار مهمة التدقيق القانوني والعمل على تقديم توجيهات في وضعية الخطر.
- تقديم إلى وكيلة الجمهورية الأخطاء الجوهرية فيما يخص كل الفضائح المالية التي انجرّت إليها المؤسسة محل التدقيق.

كما يعد محافظ الحسابات في فرنسا جزء من السلطة العمومية من خلال الأدوار الثالثة التي يقوم بها والتي ذكرت سابقا.

1-1 الهيئات المهنية للتدقيق الخارجي في فرنسا:

منذ أكبر الفضائح المالية والمحاسبية التي جرت خلال سنوات 2000 كل من الشركات التالية (أنرون، وورد كوم، فيفوندي بارملات) قامت أكبر الدول المصنّعة بتقوية تشريعاتها من ناحية الضمان المالي ففي الولايات المتحدة الأمريكية صدر قانون ساربينز أوكسلي وفي فرنسا ظهر قانون الضمان المالي الذي صدر في 01 أوت 2003 الذي عالج الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة محافظ الحسابات، فمعظم أكبر الدول قامت بتنظيم مهنة محافظة الحسابات من قبل السلطات العمومية.

أما في فرنسا فقد تم تأسيس عدة هيئات لمحافظي الحسابات ومن بين أهمها المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات والمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات، فأكثر من 16000 محافظ حسابات في فرنسا يقومون بمزاولة نشاطاتهم في قطاعات مختلفة (مكاتب مستقلة، مكاتب دولية مع فئات أخرى) ويراقبون الحسابات المالية لأكثر من 000 200 منظمة فيها 000 20 جمعية.

1-1-1 المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات:

تم إصلاح منظمة محافظة الحسابات عن طريق القانون الذي تم إصداره في 01 أوت 2003 والذي سمي بالضمان المالي، إذ نشأ مع هذا القانون شرعية جديدة في الرقابة على مهن محافظ الحسابات وسميت بالمجلس الأعلى لمحافظة الحسابات".[1]

أ- تشكيلة المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات:

"يتكون المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات من 12 عضو على النحو التالي:

- ثلاث قضاة مختلفي الرتب فالأول يعيّن من محكمة الطعن والثاني من مجلس المحاسبة والثالث من النظام القضائي أما الرئيس

[1] Lejeune, Gérard Emmerich, Jean-Pierre, Audit et Commissariat aux comptes, Edition Gualino, 2007, P 21.

يكون القاضي الذي يتم تعيينه من محكمة الطعن.

– رئيس هيئة الأسواق المالية أو ممثليه المتمثّلين في ممثل عن وزارة الاقتصاد، أستاذ جامعي من رتبة بروفيسور للجامعات مختص في التشريعات القانونية، المالية والاقتصادية.

– ثلاث شخصيات مؤهّلة في الميدان الاقتصادي والمالي.

– ثلاثة محافظي الحسابات، منهما اثنين لهما الخبرة في مراقبة الحسابات للأشخاص الذين يستعملون اللجوء العلني للادخار.

– يتم تعيين الأعضاء بقرار لمدة 06 سنوات ويتم تجديدها بالنصف كل 03 سنوات.

كما يتم تعيين محافظ الحكومة من قبل المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات بعد النظر في ذلك.

ولقد أصدر المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات في 06 جويلية 2007 تعليمة لمواكبة وتطبيق النظام الجديد للرقابة الدورية الخاصة بمحافظي الحسابات.

ب– دور المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات:

إن أهمية المعلومة المالية في السياق الجديد للإطار الاقتصادي الدولي أدى بالمشرّع إلى تقوية الرقابة القانونية للحسابات، فمعظم الشركات والمؤسسات تخضع للتدقيق القانوني بهدف ضمان موثوقية المعلومات المحاسبية التي يتم نشرها من طرف المؤسسات.

يتم هذا النوع من الرقابة في فرنسا من قبل مهنيين مختصين مستقلين والمتمثلين في محافظي الحسابات.

يلعب المشرع دورين أساسيين وهما:

- تأكيد مراقبة مهنة محافظة الحسابات.
- احترام قواعد السلوك المهني واستقلالية محافظي الحسابات.

وفي نفس السياق يكلّف المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات بالمهام التالية:

- تنظيم رقابة الأنشطة المهنية.
- تقديم الرأي حول قواعد وأخلاقيات السلوك المهني للمهنة.
- تقديم الرأي حول معايير التدقيق الدولية.
- تحديد أفضل الممارسات المهنية لمهنة محافظة الحسابات.
- التحديد والإشراف على التوجيهات والإطار الخاص بالرقابة الدورية".[1]

1–1–2 المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات:

"تسيّر المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات من قبل المجلس الوطني، وهو هيئة صنع القرار في المهنة إذ أنه يوفر مهمة دعم وتعزيز مصالح مهنة محافظة الحسابات".[2]

[1] Lejeune, Gérard Emmerich, Jean-Pierre, Audit et Commissariat aux comptes, Edition Gualino, 2007, P 21-22.
[2] https://www.cncc.fr/conseil-national.html , date vue : 16/07/2018 à 17.00

أ- نبذة تاريخية حول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات:

"تم تأسيس المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات تحت المادة رقم 821-6 من القانون التجاري والتي تضم جميع محافظي الحسابات والشركات الخاصة بمحافظة الحسابات المسجل في الجدول الخاص بهم (821-28)، كما تحدد هذه المنظمة على أنها جهاز مركزي يتجمع فيه جميع المهنيين ويمثلون مهنتهم بواسطة المجلس الوطني لمحافظي الحسابات.

ب- تشكيلة المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يتشكل المجلس الوطني من 83 محافظي الحسابات عن طريق ممثلين يتم انتخابهم بالاقتراع السري من قبل المجالس المحلية من طرف أعضائهم لمدة 4 سنوات بمعدل مندوب واحد لكل مئتي عضو، يتميزون بصفة أشخاص طبيعيين، أما الأشخاص المعنويين فقط هم وحدهم المؤهلون الذين لديهم مستحقاتهم المهنية كمدققين في تاريخ الاقتراع (821-42)".[1]

ج- دور المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات:

"يتمثل دور المنظمة الوطنية في الأدوار التالية:

- تطوير معايير الممارسة المهنية لإصدار الشهادات.
- إبداء الرأي في مشاريع القوانين والمراسيم عندما يتدخل وزير العدل.
- تقديم جميع المقترحات المتعلّقة بالتنظيم المهني ومهمّة المدقق إلى السلطات العامة.
- اقتراح محتوى التدريب المهني الذي يحدد إجراء عمليات تدقيق النشاط بالاتفاق مع المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (H3C).

يجتمع المجلس الوطني مرة واحدة على الأقل كل ستة أشهر ويمكن أن يستدعي رئيسه كلما دعت الضرورة، كما يمكن أيضا أن تعقد بناء على طلب من وزير العدل.

كما ينتخب رئيس المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات لمدة سنتين من قبل المجلس الوطني".[2]

1-1- 3 هيئة الأوراق المالية:

أ- نبذة تاريخية حول هيئة الأوراق المالية:

"تم إنشاء المرسوم رقم 706-2003 [3] عن طريق قانون الضمان المالي كما تشكلت هيئة الأوراق المالية من اندماج لجنة عمليات البورصة، مجلس الأسواق المالية والمجلس التأديبي للتسيير المالي، فهذا التقارب ما بين مختلف اللجان يهدف إلى تقوية فعّالية ووضوح تنظيم المركز المالي، فهيئة الأوراق المالية هي هيئة عمومية مستقلّة تتميز بشخصية معنوية واستقلالية مالية.

ب- تشكيلة هيئة الأوراق المالية:

تضم هيئة الأوراق المالية مجموعة من الأعضاء وهم على النحو التالي:

- كلية تضم 16 شخص.

[1] Alain Mikol « professeur a ESCP Europe, Audit et Commissariat aux comptes, 12 éditions comptabilité audit, Edition e-thèque, commissaire aux comptes inscrit à la compagnie régionale de Paris, P 37.
[2] https://www.cncc.fr/conseil-national.html , date vue : 16/07/2018 à 17.20
[3] La loi n° 2003-706 de la sécurité financière du 1er aout 2003.

- لجنة العقوبات تضم 12 عضو.
- يقوم كل من وزير الاقتصاد، وزير المالية والصناعة بتعيين محافظ الحكومة الذي يترأس جميع التشكيلات دون الأصوات التداولية.
- يعيّن رئيس هيئة الأوراق المالية بمرسوم رئاسي من طرف رئيس الجمهورية لعهدة واحدة لمدة 5 سنوات غير قابلة للتجديد.

ج- مهام هيئة الأوراق المالية:

تسهر هيئة الأوراق المالية من خلال مهمتها على المهام التالية:

- حماية المدخرات المستثمرة الخاصة بالأدوات المالية وكل التوظيفات الخاصة باللجوء العلني للادخار.
- تقديم المعلومات المالية للمستثمرين.
- حسن سير آليات الأسواق المالية (الأدوات المالية ومشتقاتها)".[1]

[1] Lejeune, Gérard Emmerich, Jean-Pierre, Audit et Commissariat aux comptes, Edition Gualino, 2007 ,P 23-24.

المطلب الثاني: عرض مهنة محافظ الحسابات في التشريع الفرنسي

أ- المهمات الخاصة بمحافظة الحسابات:

1- المهمة الدائمة للتدقيق القانوني:

"لقد قام المشرع الفرنسي بتقديم نوعين من المهمات الخاصة بمحافظة الحسابات وهما:

1-1 المهمة العامة لمحافظ الحسابات:

تقتصر المهمة العامة لمحافظي الحسابات في المجالات التالية:

1- مهمة المصادقة على الحسابات المالية للمؤسسة.

2- مهمات خاصة بالمراجعة المحاسبية والمالية محددة في القانون الفرنسي.

1-1-1 مهمة التدقيق:

تتناسب مهنة التدقيق في الحالات العامة مع مهمة المصادقة على الحسابات السنوية والحسابات المجمّعة، فمن الناحية القانونية تنص المادة 823-9 من القانون التجاري الفرنسي[1] على أنه يتوجب على محافظ الحسابات المصادقة على الحسابات والتأكد من مصداقية وشفافية وموثوقية الحسابات السنوية بالإضافة إلى إعطاء الصورة الصادقة للمركز المالي للعمليات المتعلقة بنشاط السنة المالية ووضعية الخزينة وممتلكات الشركة.

ترفق مهمة المصادقة على الحسابات السنوية بتقرير عام يتم إعداده من قبل محافظ الحسابات.

1-1-2 إجراءات أخرى خاصة بمهمة التدقيق:

يقوم محافظ الحسابات أيضا باحترام بعض الإجراءات القانونية الخاصة بمختلف المعلومات المتعلقة بالتدقيق وهي على النحو التالي:

- جدول الأنشطة والنتائج بالإضافة إلى التقارير السداسية.
- الاتفاقية الخاصة بالشركة.
- الوثائق المتعلقة بالأسهم الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة.
- تقرير التسيير.
- الوثائق المرسلة إلى المساهمين بعد اجتماع مجلس الإدارة.
- المبلغ الإجمالي للتعويضات الممنوحة للمستخدمين الأكثر علاوة.
- المبلغ الإجمالي للتخفيضات الجبائية التي تم وضعها في البند رقم 238 مكرر 2 المتعلقة بقانون الضرائب[2].
- الإبلاغ عن مختلف المخالفات وعدم الدقة في الحسابات السنوية للجمعية العامة.
- التواصل مع مجلس الإدارة حول الأخطاء الجوهرية الموجودة في حسابات الشركة". [3]

---

[1] Code de commerce, Article L823.9 modifié par Ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 - art. 35,France

[2] Code des impôts, Article 238.2 modifié par LOI n°2018-1317 du 28 décembre 2018 - art. 149 (V) Modifié par LOI n°2018- 1317 du 28 décembre 2018 - art. 61,France.

[3] Lejeune, Gérard Emmerich, Jean-Pierre, Audit et Commissariat aux comptes, Edition Gualino, 2007, P 35.

2-1 التدخلات المعرّفة في القانون أو النظام:

"تأتي هذه التدخلات الموسومة في التشريعات الفرنسية من أجل تكملة المهمة العامة لتدقيق الحسابات، كما نميز نوعين من التدخلات:

التدخلات المتعلقة ببعض العمليات الخاصة برأس المال الشركة والنوع الثاني خاص بالأحداث الناتجة من نشاطها.

2-1-1 التدخلات المتعلّقة بالعمليات الخاصة برأس المال الشركة:

تشمل هذه التدخلات أهم العمليات الخاصة برأس مال الشركة والتي تتم بقرار من الجمعية العامة الاستثنائية:

- ❖ زيادة في رأس المال الشركة مع حذف حق الأفضلية للاكتتاب.
- ❖ زيادة في رأس المال عن طريق تحويل الحقوق.
- ❖ تخفيض في رأس المال.
- ❖ توزيع الدفعات الخاصة بأرباح الأسهم.
- ❖ عمليات التحويل.

2-1-2 التدخلات الخاصة بالأحداث الناتجة من نشاط الشركة:

تشمل هذه التدخلات أبرز العمليات التالية:

- ❖ في حالات الخطر يقوم محافظ الحسابات بإخطار مجلس الإدارة عن وضعيتها الحالية والتي تمكن أن تهدد استمرارية الشركة.
- ❖ إخطار وكيلة الجمهورية كل الأفعال الإجرامية الخاصة بالشركة وفي معظم الحالات رفض المصادقة على الحسابات السنوية.
- ❖ تقوم الجمعية العامة في حالة وجود غياب الأعضاء باستدعاء محافظ الحسابات لتقديم رأيه الخاص المحايد.

3- مهمات خاصة في التدقيق:

لقد فرض المشرع الفرنسي تعيين محافظ الحسابات لإنجاز مهمات خاصة في التدقيق منها:

- ❖ محافظ الحصص.
- ❖ محافظ خاص بدمج الشركات.

ب- الإطار القانوني لمحافظ الحسابات:

لقد تم تحديد الإطار القانوني لمحافظ الحسابات من طرف القانون التجاري أما قانون الضمان المالي لـ 01 أوت 2003 فقد أجريت تعديلات على مهنة محافظة الحسابات.

1- التسجيل في قائمة محافظي الحسابات:

تنص المادة 822.1 من القانون التجاري على أنه لا يمكن لأي شخص مزاولة وظائف محافظ الحسابات إذا لم يكن مسجلا في القائمة المحددة، كما يتم أيضا التسجيل في القائمة المنصوص عليها في قانون محافظي الحسابات بالنسبة للأشخاص المعنويين وشركات محافظي الحسابات.

2- شروط التسجيل في محافظة الحسابات:

تم تحديد شروط التسجيل في القانون التجاري وفق الشروط التالية:

- ❖ أن يكون فرنسيا، مواطن من دولة عضو من المجتمع الأوروبي أو لدولة تكون طرفا في المحيط الاقتصادي الأوروبي أو لدولة أجنبية أخرى تقبل من خلالها الرعايا الفرنسية لممارسة الرقابة القانونية للحسابات.
- ❖ ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنحة أو جناية مخلّة بشرف المهنة.
- ❖ ألا يكون قد صدر في حقه حكم التنفيذ بعقوبات تأديبية.
- ❖ ألا يكون قد تعرّض إلى الإفلاس الشخصي أو إجراءات الحظر أو الإلغاء.
- ❖ أن يكون قد أنهى التربص المهني في ميدان التدقيق.
- ❖ أن يكون قد أنهى امتحانات وظائف محافظ الحسابات بنجاح أو متحصل على شهادة الخبرة المحاسبية.

2-1 إلزامية القيام بتكوين خاص ومستمر:

كل شخص مسجل في القائمة المنصوص عليها قانونا في البند 822-1 والذين لم يقوموا بممارسة وظائف محافظ الحسابات لمدة 3 سنوات هم ملزمون بالقيام بتكوين خاص ومستمر قبل الشروع في قبول مهمة المصادقة على الحسابات المالية.

2-2 إجراءات التسجيل:

ينص البند 822-2 من القانون التجاري على أن إنشاء القائمة ومراجعتها يندرجان ضمن اختصاص لجان التسجيل الإقليمية كما تقدم طلبات التسجيل إلى اللجنة الإقليمية يتم تقديمها أو إرسالها إلى محكمة الاستئناف موثوقة بسجل يضم وثائق الإثبات تضم أسماء المترشحين، ثم تقوم هذه اللجنة الإقليمية بمراجعة شروط التسجيل مع إمكانية استدعاء أي مترشح كان للاستماع إليه أثناء الجلسة.

إن قرار التسجيل في محافظة الحسابات عائد إلى أغلبية الأعضاء وفي حالة تساوي الأصوات يتم اتخاذ القرار من طرف رئيس اللجنة، أما إذا كان طلب التسجيل مرفوضا تقوم اللجنة بتقديم سبب الرفض وفي غضون شهر واحد يعود القرار إلى النائب العام في محكمة الاستئناف ورئيس اللجنة الإقليمية والمعني بالأمر.

أما في الشهر الموالي الذي تليه عملية التسجيل جميع محافظي الحسابات يقومون بأداء اليمين (القسم) أمام محكمة الاستئناف لأداء واجبات مهنتهم بشرف الاستقامة والاحترام والاستقلالية واحترام القوانين (البند 822-3).

أ- الطعن:

يتم انتقال الطعون المقدمة من قبل اللجنة الإقليمية للتسجيل في محافظة الحسابات إلى المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات.

ب- الجزاءات:

إن الممارسة غير القانونية لمحافظة الحسابات يتم رفعها بغرامة مالية تقدر بـ: 15000 يورو والسجن لمدة سنة كاملة".[1]

[1] Lejeune, Gérard Emmerich, Jean-Pierre, Audit et Commissariat aux comptes, Edition Gualino 2007, P 35,36,37

3- شروط ممارسة مهنة محافظة الحسابات:

"ينص القانون التجاري في المادة 822-9 على أن وظائف محافظ الحسابات قد تتم ممارستها عن طريق أشخاص طبيعيين أو في شكل شركات أو أي شكل من الأشكال الأخرى.

كما أن الممارسة المهنية لمهنة محافظة الحسابات في شكل شركات تخضع لقوانين وشروط معينة متعلقة بالمساهمات ومديرية الشركة وسوف يتم عرضها في السياق التالي:

3-1 شروط متعلقة بالمساهمات:

- ثلاث أرباع من رأس المال يتم تقديمها من قبل محافظي الحسابات وهذا ما يسمى بأغلبية رأس المال الشركة.
- ثلاث أرباع مساهمين أو شركاء يتم تمثيلهم كمحافظي الحسابات وهذا ما يسمى بأغلبية كل فرد.

يجب أن يخضع قبول أي مساهم أو شريك جديد للموافقة المسبقة في الشروط التي يحددها النظام الأساسي إما بواسطة اجتماع جمعية المساهمين، مجلس المراقبة أو المسيرين.

3-2 شروط متعلقة بمديرية الشركة:

يتم الإشراف على وظائف المسيّر، رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المدراء، رئيس مجلس المراقبة أو المدير العام من قبل محافظ الحسابات:

- ثلاث أرباع على الأقل من أعضاء هيئات التسيير، الإدارة، المديرية ومجلس المراقبة يمثلون في هيئة محافظي الحسابات.

ففي نهاية المطاف فإن وظائف محافظي الحسابات تمارس باسم الشركة بواسطة محافظي الحسابات (أشخاص طبيعيين مساهمين) أو مسيرّون للشركة، فهؤلاء الأشخاص لا يستطيعون ممارسة وظائف محافظ الحسابات إلا في شركة واحدة لمحافظة الحسابات، كما يستطيع هؤلاء الأشخاص ممارسة وظائف محافظ الحسابات لشركة أخرى ثانوية شريطة أن تمتلك الشركة الأولى أكثر من نصف رأس مال الشركة الثانوية أو الامتلاك لجميع الشركاء فيما بينهم نصف رأس المال الشركة (قانون رقم 706-2003 المؤرخ في 01 أوت 2003)".[1]

4- مهنة التدقيق القانوني:

"تعرّف مهنة محافظة الحسابات أو المراقبة القانونية حسب المصطلح الأوروبي على أنها مهنة قانونية مستقلة تعمل على إبراز الجودة وشفافية المعلومة المالية والمحاسبية الصادرة من الشركات المراقبة.

إن المهمّات الممارسة من قبل محافظ الحسابات في المنظمات، هياكل القطاعات الخاصة بالجمعيات، النقابات والقطاعات العمومية يتميزون بطابع الإلزام القانوني كما أن المؤسسات التي تخضع حساباتها للتدقيق في حين أنها لا تخضع للقانون، تعبّر عن رغبتها في الشفافية وهي ضرورية لتسيير أعمال التجارة والثقة بسلاسة".[2]

4-1 مجالات تدخل محافظ الحسابات :

"إن حالات التعيين الإلزامية لمحافظ الحسابات يتم إصدارها من قبل المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات في التشريع الفرنسي.

[1] Ibid. P 39-40.

[2] https://www.cncc.fr/mission-legale.html , date vue : 18/07/2018 à 17.45.

أ–شروط التعيين:

يتم تعيين محافظ الحسابات سواء في القانون الأساسي للشركة أو بقرار من الجمعية العامة وأيضا من الجهة المختصة بالكيان المراقب في حالة التقصير أو الطعن بأمر من المحكمة، كما هناك حالة خاصة على أن التعيين يتم من قبل السلطة التنفيذية فتعيين محافظ الحسابات يتميز بحرية الاختيار من قبل المنظمة الخاضعة للرقابة القانونية.

أيضا بالنسبة الشركات التي تمثل إلى اللجوء العلني للادخار تقوم بإعلام هيئة الأسواق المالية عن ترشح محافظ الحسابات وتقديم رأي بتحفظ أو بدون تحفظ (المادة 823–1 من القانون التجاري[1]), أما الهيئات العمومية للدولة فتتم عملية تعيين المترشح من طرف وزير الاقتصاد والمالية بعد استشارة هيئة الأوراق المالية.

ب–أعضاء محافظي الحسابات:

يعتبر مبدأ تحديد الأعضاء نفسه الموجود في التعيين الإجباري لمحافظي الحسابات في الهياكل القانونية التي تدخل حيز التطبيق في الرقابة القانونية، باستثناء بعض المنظمات والهيئات والمؤسسات التي تلتزم بتعيين اثنين من محافظي الحسابات وهي على النحو التالي:

- الشركات التجارية التي تخضع لإشهار حساباتها الموحدة.
- التعاضديات التي تقوم بإشهار حساباتها المجمعة.
- الأحزاب السياسية.
- مؤسسات القرض التي تتجاوز حد معين للمؤشرات التالية: الميزانية، رقم الأعمال خارج الرسم ، عدد العمال.
- المؤسسات العمومية للدولة التي تقوم بعرض حساباتها الموحدة.

ج– مدة وظائف محافظ الحسابات:

تحدد مدة وظائف محافظ الحسابات بمدة قانونية تقدر بستة سنوات مالية سواء يكون التعيين اختياري أو إجباري حيث تنص المادة 823–3 من القانون التجاري[2]:« يتم تعيين محافظي الحسابات لستة سنوات مالية، إذ تنتهي وظائفهم بعد مداولات الجمعية العامة أو الهيئة المختصة التي تشرّع الحسابات في السنة المالية السادسة، كما يتم تعيين محافظ الحسابات خلفا من بعده ولا تتم مزاولة مهمته حتى تنتهي مدة صلاحية عهدة محافظ الحسابات الأسبق » ".[3]

"بالإضافة إلى ذلك يتم استثمار محافظ الحسابات في مهمة قانونية والتي من خلالها لا يمكن تعيينه بأثر رجعي أو تجديد ضمني إذ يتم تجديد عهدة محافظ الحسابات إلى أجل غير مسمى في الكيان المراقب أما إذا تم الاقتراح إلى الجمعية العامة بعدم تجديد عهدته فيمكن لمحافظ الحسابات القيام بطلب تمديد للجمعية العامة وفق ما جاء في التشريع الأوروبي وخاصة فيما يخص القانون التجاري (المادة 823–5 من القانون التجاري)[4].

[1] Code de commerce, Article L823.1 modifié par Ordonnance n°2016-1691 du 09 décembre 2016 - art. 140 (V),France.

[2] Code de commerce, Article L823.3 modifié par Ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 - art. 31 France.

[3] http://www.crcc-paris.fr/la-crccde-paris/les-missions-du-commissaire-aux-comptes.html , date vue :18/07/2018 à 17.50

[4] Code de commerce, Article L823.5 modifié par Ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 - art. 33 France.

د- توقيف وظائف محافظ الحسابات:

1- المراجعة القضائية أو رفض المهمة :

إن إجراء رفض المهمة مطبّقة على كل الأشخاص أو المؤسسات التي من أجلها عُيّن محافظ الحسابات بطريقة اختيارية أو إجبارية فهي مغلقة في أقرب الآجال، كما تنص المادة 823-6 [1]من القانون التجاري : « على أن كل مساهم أو عدة مساهمين أو شركاء يمثلون على الأقل 5% من رأس مال الاجتماعي فإنّ هيئة المؤسسة، الوزارة العمومية، هيئة الأسواق المالية بالنسبة للأشخاص الذين يقومون باللجوء العلني للادخار قد يستطيعون وفق المدة والشروط المحددة في المرسوم الخاص لمجلس الدولة بطلب من المحكمة القيام بعملية الرفض لأسباب وجيهة لمحافظ الحسابات أو لمحافظي الحسابات ».

2- المراجعة القضائية :

يتم طلب المراجعة القضائية في أي مدة زمنية محل التدقيق للعهدة التي يدقق فيها محافظ الحسابات في تلك الفترة كما تنص المادة 823-07 من القانون التجاري[2] في حالة وجود خطأ أو عائق، يجوز إعفاء محافظي الحسابات من واجباتهم وفقًا للشروط المنصوص عليها في مرسوم مجلس الدولة ، قبل انتهاء صلاحية القرارات المذكورة من المحكمة بناءً على طلب الهيئة الجماعية المكلفة بالإدارة، الهيئة المكلفة بالإدارة العامة، كما يتوجب على المساهمين حق التملك أكثر من 5% من رأس مال الشركة"[3].

3- الاستقالة :

يقوم محافظ الحسابات بمزاولة مهنته بصفة منتظمة والتي لا تسمح له حتى في الحالات الصعبة بتقديم الاستقالة وليس له الحق في ذلك فقانون السلوك المهني الجديد المتعلق بمهنة محافظة الحسابات لم يتطرق إلى حالة الاستقالة طبقا لمبدأ الضمير المهني عكس المادة 19 الذي تتحدث عن حالة الاستقالة في قواعد السلوك المهني السابق:

يقوم محافظ الحسابات بمزاولة مهنته إلى أجل محدد في القانون كما له الحق في تقديم الاستقالة للأسباب الشرعية التالية:

1- التوقيف النهائي للنشاط.

2- دافع شخصي مقنع عن حالته الصحية.

3- الصعوبات التي يواجهها محافظ الحسابات عند القيام بمهمته.

4- احتمال حدوث خطر في عدم احترام القواعد المطبقة في المهنة وخاصة فيما يتعلق باستقلالية أو أهداف محافظ الحسابات.

كما لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل من أجل تجنب التزاماته القانونية وخاصة:

- إجراءات التنبيه.
- الكشف عن أعمال إجرامية لوكيل الجمهورية.
- الإعلان عن المبالغ أو المعاملات المشتبه بها في أنها أصل غير مشروع.
- الإصدار عن رأيه الفني حول الحسابات.

[1] Code de commerce, Article L823.6 modifié par Ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 - art. 34 France.
[2] Code de commerce, Article L823.7 modifié par Ordonnance n°2016- du 17 mars 2016 - art. France.
[3] http://www.crcc-paris.fr/la-crccde-paris/les-missions-du-commissaire-aux-comptes.html , date vue :18/07/2018 à 18.00.

5- موانع وتنافي مهنة محافظ الحسابات :

5-1 النصوص القانونية في فرنسا :

5-1-1 التنافي الخاصة بمحافظ الحسابات :

ترتكز جميع النصوص القانونية المطبقة في فرنسا على المرجعية القانونية رقم 3690 المعدّلة بالأمر رقم 315-2016 [1] المتعلق بمحافظة الحسابات وقانون السلوك المهني المعدل بالقرار رقم 540 [2] المتعلق بمهنة محافظ الحسابات.

إن التعليمة القانونية المطبقة في فرنسا أدت إلى إفراز جملة من الموانع والتنافي الخاصة بمحافظ الحسابات وهي على النحو التالي:

1- التنافي العامة المنصوص عليها في المادة 822-10 من القانون التجاري[3].

2- "الموانع المتعلقة بالإغراءات والهدايا المنصوص عليها في قانون السلوك المهني (رقم 3725).

3- التنافي الخاصة المرتبطة بعلاقات شخصية، مالية أو مهنية (رقم 3730).

4- الموانع الخاصة بأداءات مقدمة من قبل محافظ الحسابات (رقم 3739).

5- الموانع الأخرى المؤقتة الناتجة عن شرط التناوب المطبق على محافظي الحسابات لبعض المنظمات (رقم 3760).

6- الحد من الأتعاب التي تتم فوترتها في إطار مجموعة من الخدمات بغض النظر عن مهمة المصادقة على الحسابات.

إن القواعد القانونية تستدعي تطبيق العقوبات المدنية، الجزائية والتأديبية في حالة عدم الامتثال للأحكام المنصوص عليها في محافظة الحسابات في فرنسا".[4]

أ- التنافي العامة:

"لا تتوافق وظائف محافظ الحسابات مع الأنشطة التالية:

- كل الأنشطة التي تعمل على منع استقلالية محافظ الحسابات عند أداء مهمته (المادة رقم 822-10 من القانون التجاري). [5]

- شغل منصب مأجور ما عدا التعليم العالي الذي يستطيع محافظ الحسابات القيام به كمهام آخر في مجاله المهني.

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

ب- التنافي الخاصة:

لقد تم إعادة صياغة التنافي الخاصة عن طريق نشر القانون رقم 706-2003 [6] الذي يتضمن الضمان المالي والمندرج أيضا في القانون التجاري وقانون أخلاقيات المهنة.

---

[1] L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes a été publiée au Journal officiel du 18 mars 2016

[2] Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, modifié par le décret n° 540-2017 du 12 avril 2017, (Annexe 8-1 du Livre VIII du Code de commerce, partie réglementaire) En vigueur à compter du 1er juin 2017.

[3] https://www.legifrance.gouv.fr/ , date vue :18/07/2018 à 18.05

[4]Jean-Luc BARLET & Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes « MEMENTO PRATIQUE », EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE 2018-2019, paris, Pages 129-130.

[5] Code de commerce français en anglais – texte en vigueur le 1er juillet 2013 traduction juriscope – programme Légifrance, chapitres ii. – du statut des commissaires aux comptes, pages 797.

[6] La loi n° 2003-706 de la sécurité financière du 1er aout 2003.

كما يتم تعيين التنافي الخاصة بمحافظ الحسابات في القانون التجاري على النحو التالي:

1- لا يستطيع محافظ الحسابات بأي شكل من الأشكال استلام، أخذ أو الاحتفاظ بطريقة مباشرة أو غير مباشرة فوائد من شخص أو مؤسسة عند قيامه بمهمة المصادقة على الحسابات أو قيامه بمراقبة شخص طبيعي.

2- يمنع منعا قاطعا لمحافظ الحسابات بتقديم لشخص أو فرد من أفراد المنظمة محل التدقيق توصيات وإرشادات وتوجيهات أو أي خدمات أخرى مقدمة ليست لها صلة مباشرة بمهمة محافظ الحسابات (المادة رقم 822-11)".

5-1-2 الموانع الخاصة بمحافظ الحسابات:

أ- الخدمات الممنوعة في ظل المصادقة على الحسابات للمنظمات ذات المصلحة العامة:

"ما عدا الخدمات المدونة في البند 02 من المادة رقم 822-11 من القانون التجاري، يعتبر تفويضا لاستقلالية محافظ الحسابات أما الخدمات الممنوعة في هذه الحالة تتمثل في السياق الآتي:

1- الخدمات التي تهدف إلى تطوير المعلومات أو الاستشارات المالية.

2- الأداءات المتعلقة بالإرشادات الخاصة في الجانب القانوني.

3- الخدمات التي يكون هدفها صياغة الأعمال أو عقد الأمانة القانونية.

4- يمنع على محافظ الحسابات القيام بمهام محافظ الحصص أو مهام اندماج الشركات.

5- الدعم الجزئي لخدمة الاستعانة بمصادر خارجية.

6- تداول الأموال أو عزلها أو القيام بأي تحويلات خاصة بخزينة المؤسسة.

ب- الخدمات الممنوعة في ظل المصادقة على الحسابات لشخص أو منظمة لا تهدف إلى المصلحة العامة:

إن الخدمات الممنوعة في ظل المصادقة على الحسابات المالية لشخص طبيعي، أو معنوي لا يهدف إلى المصلحة العامة تتمثل على النحو التالي:

1- الخدمات التي تهدف إلى مسك المحاسبة، إعداد وتقديم الحسابات وتحضير المعلومات أو الاستشارات المالية وأيضا عندما تدرج هذه المعلومات في الحسابات المجمعة والخاضعة للمصادقة عليها من طرف محافظ الحسابات.

2- إعداد وتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية أو تسير المخاطر بالإضافة إلى مراقبة المعلومات المحاسبية أو المالية المندرجة ضمن الحسابات المجمعة والخاضعة للمصادقة عليها من طرف محافظ الحسابات.

3- الخدمات التي تتطلب الشخص كشريك أو اتخاذ قرارات خاصة بالمنظمة التي تم المصادقة على حساباتها المالية.

ج- الموانع المتعلقة بالإغراءات والهدايا:

يمنع على محافظ الحسابات أو شركة محافظة الحسابات التي يندرج في ضمنها أو عضو من أعضاء الإدارة العامة للشركة محل التدقيق قبول الهدايا والإغراءات في شكل مالي أو غير مالي أو تقديم مصالح معينة لمحافظ الحسابات الذي يقوم بالمصادقة على حسابات هذه المؤسسة المعنية أو شخص طبيعي".[1]

6- أتعاب محافظ الحسابات:

"يتم تحديد العلاوات والأتعاب الخاصة بمحافظ الحسابات عن طريق المرسوم الوزاري وأيضا في مدونة قواعد السلوك المهني كما نصت المادة 823-12 من القانون التجاري أتعاب محافظ الحسابات، كما يقوم في كل سنة مالية بأداء قدر معين من العمل الذي يجب أن يمثل حجم معين من الساعات ولتحديد هذا الحجم من الساعات يلزم المشرع مدقق الحسابات بحساب قاعدة مرجعية وهي عبارة عن مجموع 3 عناصر مالية تظهر في الميزانية: إجمالي الميزانية (موجودات أو مطلوبات "الميزانية " المشار إليها في - أصول وخصوم الحسابات السنوية أو دفتر الضرائب).

- المبلغ الخاص بمنتجات الاستغلال والمنتجات المالية الصادرة خارج الرسم على القيمة المضافة من حسابات النتائج.

القاعدة المرجعية = المبلغ الإجمالي للميزانية + مبلغ منتجات الاستغلال + مبلغ المنتجات المالية

كما يتمثل جدول الأتعاب في حجم الساعات التالية":[2]

- أقل من 000 305 أورو: من 20 إلى 35 ساعة
- القاعدة المرجعية من 000 305 إلى 000 760 أورو: من 30 إلى 50 ساعة
- القاعدة المرجعية من 000 760 إلى 000 525 1 أورو: من 40 إلى 60 ساعة
- القاعدة المرجعية من 000 525 1 إلى 000 050 3 أورو: من 50 إلى 80 ساعة
- القاعدة المرجعية من 000 050 3 إلى 000 622 7 أورو: من 70 إلى 120 ساعة
- القاعدة المرجعية من 000 622 7 إلى 000 245 15 أورو: من 100 إلى 200 ساعة
- القاعدة المرجعية من 000 245 15 إلى 000 735 45 أورو: من 180 إلى 360 ساعة
- القاعدة المرجعية من 000 735 45 إلى 000 000 122 أورو: من 300 إلى 700 ساعة.

[1] Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, modifié par le décret n° 540-2017 du 12 avril 2017, (Annexe 8-1 du Livre VIII du Code de commerce, partie réglementaire) En vigueur à compter du 1er juin 2017, pages 05-08.

[2] http://www.commissariat-aux-comptes.fr/commissaire-compte/remuneration-du-commissaire-aux-comptes/ date vue :18/07/2018 à 18.15

المطلب الثالث: مسؤولية محافظ الحسابات في التشريع الفرنسي

1- المسؤولية المهنية لمحافظ الحسابات:

"في إطار مهمة التدقيق الذي يقوم بها محافظ الحسابات في التشريع الفرنسي فإنه يخضع أيضا لجملة من المسؤوليات المهنية منها التأديبية والمدنية والجزائية كما يضم أيضا المسؤولية الإدارية الخاصة بهيئة الأوراق المالية:

1-1 المسؤولية المدنية:

نصت المادة 822-17 من القانون التجاري على المسؤولية المدنية التي يخضع لها محافظ الحسابات على أن محافظي الحسابات هم مسؤولين، سواء بالنسبة للشخص أو الكيان أو تجاه الغير، عن الآثار الضارة لإهمالهم وإخفاقهم في أداء واجباتهم ومع ذلك لا يمكن اعتبارهم مسؤولين عن المعلومات أو الإفصاحات الواقعية التي يقومون بها أثناء أداء مهمتهم إذ لا يتحملون مسؤولية مدنية عن الجرائم التي يرتكبها المسيرون وموظفو الشركات، إلا إذا لم يكونوا على علم بذلك في تقريرهم إلى الاجتماع العام أو إلى الجهة المختصة المذكورة في «المادة 823-1».

وفي نفس المجال فإن المادة 1382 من القانون المدني تتحدث عن الإطار القانوني للمسؤولية المدنية التقصيرية لمحافظي الحسابات وهذا ما يدل على مختلف القرارات القضائية التي يتم إصدارها من طرف المحكمة".[1]

1-2 المسؤولية الجزائية:

"يتحمل الشخص الطبيعي أو المعنوي المسؤولية الجزائية في حالة:

1- الاستخدام غير القانوني باسم محافظ الحسابات كالشخص غير المسجل في القائمة المهنية.

2- الممارسة غير القانونية للمهنة (انتهاك عدم توافق المهنة مع أنشطة أخرى).

يجوز الحكم على الشخص الذي يقبل أو يمارس أو يحتفظ بوظائف المراجع القانوني باسمه أو كشريك في شركة لمحافظي الحسابات على الرغم من عدم التوافق القانوني، بالسجن لمدة 6 أشهر وغرامة تقدر بمبلغ 7500 يورو، كما أن محافظ الحسابات مسؤول عن المخالفات المرتكبة في ممارسة مهمته بما في ذلك:

1- تقرير حول الحسابات السنوية غير الكاملة يعاقب عليها القانون بالسجن لمدة 2 سنتين وغرامة مالية بمبلغ 9000 يورو.

2- معلومات مضللة أو كاذبة عن وضعية الشركة يعاقب عليها القانون بالسجن لمدة 5 سنوات وغرامة مالية بمبلغ يقدر بقيمة 75000 يورو.

3- عدم الكشف عن التجاوزات التي تحدث للشركة يعاقب عليها القانون بالسجن لمدة 5 سنوات وغرامة مالية تقدر بمبلغ 75000 يورو.

4- خرق السر المهني يعاقب عليها القانون بالسجن لمدة سنة كاملة وغرامة مالية تقدر بمبلغ 15000 يورو".[2]

---

[1] Philippe DANJOU, Qualité de l'audit – enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations, Groupe de Boeck, paris : février 2011, pages 102-103.

[2] https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F31464 , date vue :20/07/2018 à 12.00.

1-3 المسؤولية التأديبية:

"يكون محافظ الحسابات عرضة لعقوبة تأديبية في الحالات التالية

- انتهاك القانون واللوائح ومدونة أخلاقيات المهنة.

- الإهمال الجسيم الذي يتعارض مع الاستقامة والشرف حتى لو لم يكن متعلقًا بممارسة المهنة.

كما يكمن أيضًا فرض عدم أهلية الهيئات المهنية (حتى 10 سنوات) بالإضافة إلى عقوبات تأديبية أخرى".[1]

"فالغرض من الإجراء التأديبي هو الدفاع عن مصلحة مهنية جماعية وتمييز المهنة عن الإجراءات الجزائية والمدنية والإدارية مما يعني أنه يمكن اتخاذ إجراء تأديبي ضد أي شخص بصفته محافظ حسابات، حتى لو لم يصدر ضده حكم جنائي أو مدني فإن هذا يعني أيضا أن محافظ الحسابات مدان جنائيا في القضايا المدنية أو من قبل هيئة الأسواق المالية.

ينص أيضا قانون الضمان المالي في المادة 822-8 على أن الإجراءات التأديبية تتمثل في أربع محاور وهي على النحو التالي:

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة لا تزيد عن 5 سنوات.
- الشطب من الجدول.

كما يخول القانون بفصل اعتماده من محافظة الحسابات.

إن الإنذار، التوبيخ والتوقيف المؤقت قد تكون مصحوبة بعقوبة إضافية من عدم الأهلية للهيئات المهنية لمدة تصل إلى 10 سنوات.

1-4 المسؤولية الإدارية:

ترتكز المسؤولية الإدارية لمحافظ الحسابات في الشركة التي لها علاقة بهيئة الأسواق المالية بالمواد 621-14 و 621-15 التابعة لقانون النقدي والمالي[2] التي تتمثل في العقوبة الإدارية وتسمى بعبارة أخرى مبلغ من المال يجب دفعه للمفوض المخالف ولا يشمله التأمين ضد المسؤولية.

كما تختلف العقوبات الإدارية عن العقوبات الجزائية، المدنية والتأديبية إذ يستطيع محافظ الحسابات أن يتلقى عقوبة تأديبية أو على العكس من ذلك يعاقب عليه بموجب كل من مسؤولياته الأربع".[3]

[1] https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F31464 , date vue :20/07/2018 à 12.10

[2] La commission des sanctions peut après une procédure contradictoire prononcer une sanction pécuniaire dont le montant ne peut etre supérieur à 10 millions d'euros ou au décuple du montant des profits éventuellement réalisés les sommes sont versés au Trésor public.

[3] Alain Mikol « professeur a ESCP Europe, Audit et Commissariat aux comptes, 12 éditions comptabilité audit, Edition e-thèque, commissaire aux comptes inscrit à la compagnie régionale de Paris, P 61-66.

المبحث الثالث: مهنة التدقيق حسب التشريع الجزائري

لقد تحدثنا في المبحثين السابقين حول مهن محافظة الحسابات وأهم أوجه الاختلاف التي حصلت بين النموذج الفرنسي والأمريكي كما تطرقنا إلى أهم التشريعات البارزة في كلا الدولتين ومن أهمها قانون ساربينز أوكسلي الأمريكي وقانون الضمان المالي الفرنسي اللذان عملا على إحداث تغيير جذري في مراقبة الحسابات السنوية للشركات والمؤسسات المسعّرة في البورصة كما تسعى هذه القوانين على إظهار المزيد من الشفافية في تقديم البيانات المالية لمختلف أطراف المؤسسة.

المطلب الأول: مفاهيم علمية حول محافظة الحسابات وشروط ممارستها

1- مدخل لمهنة محافظة الحسابات:

تعتبر الرّقابة القانونية شكل من أشكال المراجعة الخارجية المحدّدة من طرف القانون الجزائري والتي تتم ممارستها من قبل أشخاص مهنيين ومستقلّين عن المحاسبة يطلق عليهم اسم محافظي الحسابات، إذ ترتكز هذه المهنة على مراجعة مدى صدق وشرعية الحسابات الاجتماعية المقدّمة من طرف المؤسّسات العمومية أو الخاصّة.

1-1 تعاريف مختلفة حول محافظ الحسابات:

أ- المفهوم العام لمحافظ الحسابات:

"هو شخص مهني مستقلّ يقوم بالمصادقة على صدق وشرعية القوائم والوثائق السّنوية للمؤسّسة، كما تفوّض مهمّته من قبل جمعيات المساهمين والتي يتمّ تحديده في لائحة المهنيين المعتمدة في المحاكم كما يستلم تفويض المساهمين لإنجاز مهمّته وتقديم رأيه الخاصّ حول الحسابات السّنوية للمؤسّسة".[1]

ب- المفاهيم القانونية حول محافظ الحسابات:

حسب المادّة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل:2010/07/11 والمتعلّق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنّه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمّة المصادقة على صحّة حسابات الشّركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[2]

كما عرّف القانون التّجاري محافظ الحسابات حسب المادّة 715 مكرّر 4 على أنّه:" الشخص الذي يدقّق في صحّة المعلومات المقدّمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسّسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسّسة والموازنة ويتحقّق مندوبي الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".[3]

من خلال هذه التعاريف نستخلص أنّ محافظ الحسابات هو شخص مستقل ذو كفاءة علمية ومهنية يقوم بعملية التدقيق من أجل إظهار رأيه الفنّي المحايد حول صدق وشرعية المعلومات المالية للمؤسّسة.

---

[1] P. Benberrah Samir, master 2 Audit comptable, cours sur l'audit et commissariat aux comptes, faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion, université Batna, page 02,12.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11جويلية 2010، العدد 42، المادة 22، ص07

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي, 2007، الجزائر، ص07

1-2 شروط ممارسة مهنة محافظة الحسابات:

أ- الشروط القانونية:

حسب المادّة 08 من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/11 لممارسة مهنة محافظة الحسابات يجب توافر الشروط التالية:

أن يكون جزائري الجنسية.

أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

بالنسبة لمهنة الخبير المحاسبي، أن يكون حائزًا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.

بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزًا الشهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

أن يتمتّع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

ألا يكون قد صدر في حقّه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلّة بشرف المهنة.

أن يكون معتمدا من الوزير المكلّف بالمالية وأن يكون مسجّلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظّمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشّروط المنصوص عليها في هذا القانون.

أن يؤدّي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الإقليمية أو في المنظّمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل اليمين أمام المجلس القضائي المختصّ إقليميا لمحلّ تواجد مكاتبهم بالعبارات التّالية:

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهّد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سرّ المهنة وأسلك في كلّ الأمور سلوك المتصرّف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".[1]

أن يقوم بمهمّته بكلّ حرية وصدق كما تكون استقلاليته مع المؤسّسة، المساهمين، الإداريين ومسيّري المؤسّسة.

ملاحظة النّصوص القانونية في إطار المحاسبة والدّفاتر المحاسبية.

ب- الشروط العامّة:

يجب على محافظ الحسابات معرفة الشروط العامّة التّالية:

"معرفة القواعد والأهداف وإجراءات الرّقابة القانونية.

كفاءة متعدّدة التخصصات خاصّة فيما يتعلق بالأمور الفكرية والمنهجية والعلمية بالإضافة إلى إرادته الواسعة للوصول إلى الأهداف كما يجب أن يكون محافظ الحسابات ذو كفاءة نظرية وتطبيقية في مجال المحاسبة، التدقيق المالي والمحاسبي، قانون الشركات، قانون العقوبات الخاصّ بالأعمال، القانون الجبائي وآلياته، علم الاقتصاد.

ج- شروط تعيين محافظ الحسابات:

يتعيّن محافظ الحسابات ضمن القانون التأسيسي للمؤسّسة عن طريق الجمعية العامّة العادية (المساهمين) أو بقرار من المحكمة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11جويلية 2010، العدد 42، المادة 08، ص05

د- تعيين محافظ الحسابات من قبل المساهمين:

1.تعيين أساسي: "في حالة تأسيس فوري للشركة (القانون 08/93 المؤرخ في 1993/04/25)"[1].

2.تعيين من قبل الجمعية العامة التأسيسية: في حالة تأسيس متتالي للشركة يكون تعيين محافظ أو محافظي الحسابات عن طريق إجراء محضر كتابي من قبل الجمعية التأسيسية.

3.تعيين من قبل الجمعية العامة العادية: يتم هذا التعيين خلال دورة حياة المؤسّسة عند تغيير محافظ الحسابات الذي انتهت مهامه.

4.تعيين محافظ الحسابات من قبل قرار من المحكمة:

تتم في الحالات التالية:

فشل تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة.

رفض محافظ الحسابات أو عدّة محافظي الحسابات الذين تم تعيينهم.

منع محافظ الحسابات أو عدّة محافظي الحسابات الذين تم تعيينهم.

هـ- مدة التفويض:

"حسب المواد 27,26 من القانون رقم 10-01 " تعيّن الجمعية العامة أو الجهاز المكلّف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجّلين في جدول الغرفة الوطنية.

تحدّد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

تحدّد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرّة واحدة.

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

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشّركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين يتعيّن على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختصّ إقليميا بذلك وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات".[2]

2- موانع محافظ الحسابات:

"كما يمنع محافظ الحسابات حسب المادّة 65 من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/11 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، كما يمنع منه المهام التالية":[3]

- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسّسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

[1] مرسوم تشريعي رقم 93-08 مؤرخ في 25 ابريل سنة 1993 يعدل و يتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري. (ج ر رقم 27 المؤرخة في 27 أفريل 1993).

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11جويلية 2010، العدد 42، المادة 26- 27، ص07.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11جويلية 2010، العدد 42، المادة 65، ص11.

- 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 عهدته.

3- إنهاء الوظيفة:

إن أسباب انتهاء وظيفة محافظ الحسابات هي أسباب عامة (انتهاء مدّة التفويض وإنجاز المهمة) أما الأسباب الاستثنائية فهي على النحو التالي:

- وفاة محافظ الحسابات.
- وجود موانع (بعد أو عجز مادي أو قانوني).
- الاستقالة أو الإلغاء.
- عدم توافق محافظ الحسابات مع المؤسّسة.
- تدهور الوضع المحاسبي لمحافظ الحسابات بالرغم من التوصيات التي قام بها هذا الأخير.
- عدم التوافق الكلي لتقارير محافظ الحسابات مع مسيّري المؤسسة.

وعلى هذا الأساس لا تستطيع المؤسّسة إنهاء مهمّة محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهامه إلا بعد إعلانه بهذا الإجراء بالإضافة إلى تسديد أتعابه التي قام بها مسبّقا أما محافظ الحسابات فيقوم بإجراءات خاصّة وهي على النحو التّالي:

- القيام بإشعار مسبّق لمدّة ثلاث (3) أشهر.
- القيام بإعداد تقرير حول نسبة تقدمّ أشغال الرّقابة والنّتائج المحدّدة.
- سهولة تعويض محافظ الحسابات لمواصلة مهمّته.

4- شروط إتمام المهمّة:

إن قدرة محافظ الحسابات على القيام بعملية التحقيق ليست محدّدة بالإطار الزمني إذ يستطيع في أي لحظة القيام بعملية المراجعة أو الرّقابة للحكم على معلومات المؤسّسة كما أنّ هذه العملية قد يستفيد منها مسيّري المؤسّسة ومحافظي الحسابات فبالنسبة للمسيّرين يستطيعون الاستفادة من هذه الخبرة الفنية بهدف سهولة قيامهم بمهمّة الرّقابة الداخلية أمّا بالنسبة لمحافظ الحسابات فهي تسمح له بالقيام بتقسيم وفصل منتظم للأشغال ضمن الإطار الزّمني".

فحسب المادة 33,32,31 من القانون 10-01 " يمكن لمحافظ الحسابات الاطّلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامّة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة.

ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتّابعين للشّركة أو الهيئة كلّ التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكلّ التفتيشات التي يراها لازمة، بالإضافة إلى ذلك يمكن أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقرّ الشّركة على معلومات تتعلّق بمؤسّسات مرتبطة بها أو مؤسّسات أخرى لها علاقة مساهمة معها. يقدّم القائمون بالإدارة في الشّركات كلّ ستة (6) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعدّ حسب مخطّط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينصّ عليها القانون".[2]

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11جويلية 2010، العدد 42، المادة 31-33، ص08

المطلب الثاني: أعمال محافظ الحسابات ومهامه

1-أعمال محافظ الحسابات:

1-1 أعمال محافظ الحسابات قبل تعيينه:

"تنصّ المواد 678 و682 من القانون التّجاري الجزائري" والمواد من 26 إلى 28 من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/11 وأيضا المادة 571 من القانون المدني على أنّ: "الموكّل (مساهمين، شركاء أو أعضاء في الجمعية العامة) يقترح على الوكيل (المتمثّل في محافظ الحسابات) بموجب عقد القيام بعمل شيء لحساب الموكّل وباسمه.

وقبل أن يقوم محافظ الحسابات بقبول هذا العقد المقترح من قبل الوكيل يجب أن يأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية":

- التأكّد من عدم الوقوع في نطاق(عدم المطابقة، حظر قانوني أو تنظيمي) وإلا سوف يقوم بإبلاغ الشركة عن عدم كفاءته القانونية (الرفض) عن طريق تحرير رسالة مكتوبة مرفوقة بوصل الاستلام في آجال 15 يوما ابتداء من تاريخ إبلاغه.
- التأكّد من القيام بجميع الالتزامات السابقة والمتمثّلة في الإمكانيات التقنية والبشرية المتوفّرة في مكتبه.
- التأكّد من القيام بمهمّته بكلّ حريّة ونزاهة فهو الوحيد الذي يستطيع أن يحكم على نوعية مهمّته عند قيامه بعملية التحقيق.
- التأكّد من عدم وجود أي خطأ في مدّة التفويض.
- تجنّب الشركة من مراقبة مخاطر بطلان الجمعية العامة للمساهمين.

طلب تحديث لائحة الإداريين أو أعضاء المدراء وأعضاء مجلس المراقبة والشركات أو الفروع التّابعة لها، أما في حالة امتلاك الشركاء للمساهمات العينية يجب القيام بالإجراءات التالية:

- القيام بعملية الاستفسار لرفض المهمّة في بدايتها.
- القيام بعملية الاتصال بمحافظ الحسابات السّابق للاستفسار حول كيفية رفض المصادقة وتجديدها.
- القيام بعملية التضامن والتنسيق مع محافظ الحسابات السابق.[1]

1-2 أعمال محافظ الحسابات أثناء تعيينه:

عند قبول مهمّة التدقيق يقوم الوكيل بالإمضاء على جميع القوانين المتعلّقة بها أو بموجب محضر كتابي مع ذكر هذه العبارة **"قبول المهمّة"** وهذا يعني القيام بمهنة التدقيق لهذه الشركة دون أي صعوبات (كعدم المطابقة أو حضر قانوني أو تنظيمي) من أجل تحقيق الانتظام لمهمّته.

كما يتعيّن على محافظ الحسابات أو مسيّر الشركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما ثم يقوم بإخطار مسيّري الشركة محلّ المراقبة بشكليات الإفصاح التنظيمية الذين يعتمدون عليها بالإضافة إلى شروط التفويض المتّفق عليها.

[1] P. Benberrah Samir, master 2 Audit comptable, cours sur l'audit et commissariat aux comptes, faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion, université Batna, page 16-17.

بعد ذلك يقوم محافظ الحسابات بتقدير الإطار التصوري لمهمّته والمتمثّلة في الإجراءات التالية:

- تحديد حجم العمل ونوعيته ومدّة إنجازه.
- تحديد الإمكانيات اللاّزمة والعناصر الواجب التدقيق فيها.

"كما تعتبر مهنة التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات هي بمثابة تدقيق كامل ممّا يجعله مضطرّا إلى مسك ملفّين ضروريين للقيام بالمهمّة هما الملف الدائم والملف السنوي بهدف تنظيم نشاطه والتأكّد من أنّه جمع كلّ العناصر الضرورية التي تسمح له بالإدلاء برأيه النهائي المدعّم بأدلّة الإثبات حول الحسابات التي قام بفحصها فوجودها يمثل بنك المعلومات الدائم.

أ- الملف الدائم:

إنّ محتوى هذا الملف وتنظيمه ونوع نشاط المؤسسة محلّ التدقيق وكذا تنظيم مكتب المدقّق يمكن أن يتضمّن الفصول التالية:

فصل متعلّق بالوثائق والمعلومات الخاصّة بالشركة (عموميات حول الشركة، البطاقة الفنّية لها ووحداتها التنظيم العام والوثائق العامّة).

- فصل لتحديد موثوقية نظام الرّقابة الداخلية والمخاطر العامّة (توزيع المهام، قائمة استقصاء الرّقابة الداخلية).
- فصل خاصّ بالمعلومات المالية والمحاسبية (مخطّطات وأدلّة محاسبية مستعملة، طرق العمل المحاسبية وخريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، وضعية الخزينة ، التمويل والنّسب المالية).
- فصل متعلّق بالمعلومات القانونية، الجبائية والاجتماعية (القانون التأسيسي، قرار تعيين محافظ الحسابات، قائمة المساهمين، وثيقة متعلّقة بالنّظام الجبائي والاجتماعي للمؤسّسة، محاضر اجتماع مجلس الإدارة، العقود القانونية الجمعيات العامة، التقرير السّابق لمحافظ الحسابات).
- فصل متعلّق بالمعلومات التجارية والخاصّة أيضا (قطاع النّشاط وطبيعته، موقع المؤسسة في الفرع والسوق، الزّبائن والسياسة التّجارية).
- فصل متعلّق بمعلومات الإعلام الآلي (معدات ونوع النظام المستعمل، الهيكل التنظيمي لقسم الإعلام الآلي).

ب- الملف السنوي للتدقيق:

يتضمن هذا الملف كلّ العناصر المهمة للدورة الخاضعة للرّقابة ولا تتعدّى هذه الدورة سنة واحدة أمّا محتواه فيتمثل في الفصول التالية:

- تنظيم وتخطيط المهمّة (البرنامج العام، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، تواريخ تقديم التقارير إلى المدراء الفرعيين للمصالح).
- تقييم نظام الرّقابة الداخلية (شرح الأنظمة، قائمة استقصاء الرّقابة الداخلية، إجراءات طرق المحاسبة (أوراق العمل) والعيّنات المدروسة والأخطاء المكتشفة (خلاصة حول درجة الثّقة الممنوحة للنّظم المعمول بها وأثارها على برنامج مراقبة الحسابات).
- مراقبة الحسابات السنوية هي عبارة عن برنامج يتماشى مع خصوصيات وأخطار المؤسّسة، تفاصيل الأشغال المنجزة الوثائق الثبوتية، خاتمة حول المصادقة.

- التدقيقات الخاصّة أو القانونية والمتمثّلة في عملية فحص الاتّفاقيات المنصوص عليها قانونًا".[1]

1-3 أعمال محافظ الحسابات أثناء القيام بمهنة التدقيق:

يقوم محافظ الحسابات خلال السّنة المالية محلّ التدقيق بمعرفة الإجراءات التالية:

الحصول على المعرفة التّامة بالمؤسّسة والتي تتضمّن:

- طبيعة وقطاع النشاط.
- الهيكلة القانونية وتنظيمها العام.
- التنظيم الإداري والمحاسبي.
- الفترات الزمنية لإنتاج المعلومات المحاسبية والمالية.

تخطيط وتنظيم أعمال محافظ الحسابات والمتمثّلة في النّشاطات التالية:[1]

- الأعمال المتعهّد القيام بها.
- الإمكانيات المستعملة كمذكّرة الرّقابة.
- التّقارير الواجب إعدادها.
- حساب الأتعاب.
- الساعات والتّكاليف المندرجة ضمن مهنة التدقيق.
- جدول أوقات المتدخّلين (تاريخ فترات الزيارات ومكانها).

أمّا أعمال الرّقابة فتتم عن طريق استعمال تقنيات السبر الإحصائية وفق الخبرة المهنية التي يتميّز بها محافظ الحسابات كما يقوم في هذه المرحلة بالأعمال التالية:

- مراقبة ومراجعة المعلومات المحاسبية (أعمال الجرد، القوائم المالية).
- مراقبة ومراجعة المعلومات خارج المحاسبة (تقرير مجلس الإدارة، تقارير التسيير، لائحة المسيّرين، المصادقة على خمسة (5) أو عشرة (10) الأجور الأعلى الأولى).
- التقدير والرّقابة على التدقيق الداخلي.
- مراقبة ومراجعة الوثائق الأساسية (الملاحظة، التصنيف، الإعداد والتوثيق لكلّ وثيقة محاسبية).
- مراقبة صحّة المعلومات مع الدّفاتر المحاسبية.
- فحص استقلالية الوظائف.
- فحص التنظيم العام للعمل.
- استدعاء مساهمات خارجية (خبراء متخصصين) واستعمال مذكرة الرقابة.

[1] د. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص29-31

[1] P. Benberrah Samir, master 2 Audit comptable, cours sur l'audit et commissariat aux comptes, faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion, université Batna, page 19-20.

- إعداد أوراق العمل الخاصّة بمحافظ الحسابات من أجل تدوين جميع أعمال الرّقابة والتدقيق أما في حالة اكتشاف محافظ الحسابات أعمال إجرامية (كالغشّ الضريبي أو اختلاس أموال الشركة) وجب عليه القيام بالإجراءات التالية:

القيام بجميع التحقيقات الواجب القيام بها أثناء عملية التدقيق كما يقوم محافظ الحسابات بالحرص على مراعاة الأمور التالية:

- التأكّد من الحقائق المعبّرة عن وضعية الشركة.
- التأكّد من عدم وجود أي خطأ بسيط أو إهمال.
- تحديد الأشخاص المسؤولين والمعنيين بالأمر.
- إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها قبل إيداع التقرير العام.

كما يجب على محافظ الحسابات أن يقوم في التقرير المرسل إلى الجمعية العامّة بذكر الإجراءات وطبيعة الحقائق، المؤشّرات المالية لهذه الحقائق.

1-4 أعمال محافظ الحسابات عند نهاية مهمّة التدقيق:

"في هذه المرحلة الأخيرة يقوم محافظ الحسابات بجمع كلّ المعلومات الضرورية لإعداد التقارير (ملف المراجعة، أوراق العمل نتائج مختلف التحقيقات) كما يقوم بتدوين الأمور التالية:

- مختلف أنواع الرّقابة التي قام بها محافظ الحسابات.
- المشاكل التي واجهها محافظ الحسابات.
- التعديلات الواجب القيام بها على الحسابات الاجتماعية.
- الحقائق الموجودة من طرف محافظ الحسابات.
- خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات للقيام بعملية المصادقة.

كما تعتبر هذه التقارير بالنسبة للمساهمين كوسيلة إثبات لوفائهم للشركة الأم بالنّسبة لمحافظ الحسابات فهي تعبّر عن إنجازه الأمثل لمهنة التدقيق".[1]

2- مهام محافظ الحسابات:

"حسب المادة 23 من القانون 10-01 يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:

يشهد بأنّ الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تمامًا لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

يفحص صحّة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبيّنة في تقرير التسيير الذي يقدّمه المسيّرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرّقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيّر.

[1] P. Benberrah Samir, master 2 Audit comptable, cours sur l'audit et commissariat aux comptes, faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion, université Batna, page 20-21.

يقدّر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسّسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيّرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

يعلم المسيّرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهّلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطّلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسّسة أو الهيئة.

3- الآثار المترتّبة على مهام محافظ الحسابات:

حسب المادة 25 من القانون رقم 10-01 يترتب عن مهمّة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفّظ أو بدون تحفّظ على انتظام وصحّة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرّر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظّمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطوّر نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرّقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية الاستغلال.

تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم".[1]

4- ماهية تقرير محافظ الحسابات:

"يعتبر تقرير مدقق الحسابات خلاصة العمل الذي قام به من تاريخ تعيينه إلى غاية تكوين رأي فني محايد حول القوائم المالية فهو وسيلة اتصال بينه وبين الأطراف المهتمة بالمعلومة المحاسبية وبعملية التدقيق، كما يعتبر أحد المصادر التي يعتمد عليها لتحديد درجة شرعية وصدق القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها لاتخاذ مختلف القرارات الاستثمارية.

4-1 تعريف تقرير محافظ الحسابات:

عرف (السقا وأبو الخير, 2002) تقرير مدقق الحسابات على أنه: وسيلة اتصال بين المدقق ومستخدمي التقارير المالية ويشكل وثيقة مكتوبة يبين فيها المدقق ما قام به من إجراءات وما توصل إليه من أحكام ويلخص فيها رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية".[2]

"كما عرف (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, 2012) تقرير مدقق الحسابات بأنه: وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني مؤهل لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه، كما يشمل الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبينة في الدفاتر

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11جويلية 2010، العدد 42، المادة 23-25، ص07.

[2] د. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي – الجزء الثاني- ، دار هومه -الجزائر- ، نوفمبر 2018, ص110.

والسجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية بهدف إبداء رأي فني ومحايد عن مدى دقة أو صحة البيانات والمعلومات التي تم الاعتماد عليها, وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.

4-2 خصائص تقارير محافظ الحسابات:

يتجلى لنا ضرورة ذكر مجموعة من الخصائص المتعلقة بتقارير مدقق الحسابات ومن بين أهمها:

أ- وسيلة اتصال:

يعمل تقرير مدقق الحسابات على تحقيق الوظيفة الثالثة من وظائف التدقيق المحاسبي والمتمثلة في الاتصال، حيث لا يمكن أن يتم تحقيق أهداف التدقيق دون إيصال نتائجه للأطراف المعنية.

ب- توقيت التقارير:

لا بد من إيصال تقارير مدقق الحسابات في الأوقات المناسبة حتى لا يمكن الاستفادة منها من طرف أصحاب المصالح.

ج- سلامة التقارير:

يجب أن تكون تقارير مدقق الحسابات منظمة ومعروضة بطريقة سليمة من حيث الشكل والمحتوى، وأن تتناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك المستخدمين كما يجب أن تكون مختصرة من خلال تضمنها لأهم العناصر بإيجاز وأن يكون هناك ترابط وتسلسل في أفكار وعناصر التقرير وألا تشمل على عبارات غامضة تحتمل تأويلات متعددة.

د- الصدق:

لا بد أن تكون العناصر المتضمنة في تقارير مدقق الحسابات (نتائج عملية التدقيق، الملاحظات والتحفظات) مدعمة بأدلة وقرائن إثبات، كما لا بد عليه أن يبين الإجراءات المتبعة والنتائج المتوصل إليها وألا يتحيز لطرف أو عنصر دون آخر.

4-3 أهمية تقارير محافظ الحسابات:

نلاحظ وجود علاقة بين ثلاث أطراف رئيسية والمتمثلة في المدقق، الإدارة العليا والملاك ومن هذا المنطلق يمكن إبراز أهمية تقارير التدقيق المحاسبي من خلال ما يلي:

أ- بالنسبة لمدقق الحسابات:

لتقارير تدقيق الحسابات أهمية خاصة لمدقق الحسابات نفسه باعتباره المنتج النهائي لعملية التدقيق ومؤشر على إنجازه لعمله وفقا لمعايير التدقيق والأنظمة والقوانين ذات العلاقة، كما أن تقارير التدقيق تعتبر أداة لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصالح".[1]

"كما تعتبر تقارير مدقق الحسابات الوثيقة المكتوبة والتي يمكن الرجوع إليها لتحديد مسؤوليات مدقق الحسابات (المدنية الجنائية، التأديبية) والتي يمكن أن تكون حجة ل/أو على مدقق الحسابات.

[1] د. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي – الجزء الثاني- ، دار هومه -الجزائر- ، نوفمبر 2018, ص111.

ب- بالنسبة لإدارة المؤسسة:

تعتبر تقارير مدقق الحسابات مؤشرا هاما عن مدى وفاء الإدارة العليا بمسؤوليتها في تسيير المؤسسة باعتبارها وكيلا عن ملاك المؤسسة ومدى التزاماتها بالإطار النظري للمحاسبة عند إعدادها للقوائم المالية وكذا مدى التزاماتها بالقوانين والتشريعات المنظمة.

ج- بالنسبة لأصحاب المصالح:

تحقق تقارير مدقق الحسابات على القوائم المالية قيمة مضافة لأصحاب المصالح من خلال رأي المدقق الذي يساعدهم في تحديد جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية، ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم ويعتبر كدليل مكتوب لأصحاب المصالح.

3-4 آجال تقديم تقارير محافظ الحسابات:

نصت المادة 02 من القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق لـ 12 يناير سنة 2014 والذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات إلى أن التقارير المنصوص عليها في القرار المؤرخ في 24 يونيو سنة 2013 تنص على أن تسليم التقارير يكون على الأقل قبل خمسة عشر يوما (15) يوما من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة وذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة مقابل وصل استلام.

أ- الأفعال الإجرامية التي يجب الكشف عنها:

طبقا لمفهوم العام لنص المادة 715 مكرر 13 [1]من القانون التجاري الجزائري فإنه لا يمكن لمحافظ الحسابات تقسيم الأفعال الإجرامية طبقا للأشخاص الذين يرتكبونها لكن الفقه القانوني ذهب إلى أن محافظ الحسابات ملزم بكشف الأفعال وليس الإبلاغ عن الأشخاص.

يقصد بالأعمال الإجرامية التي يجب على محافظ الحسابات الإدلاء بها الأعمال غير الشرعية أو غير القانونية الناتجة عن ارتكاب غش أو تلاعبات واحتيالات، والتي قد يعثر عليها محافظ الحسابات أثناء تأديته لعملية التدقيق وحماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية ويتعين على محافظ الحسابات باعتباره مساعدا للعدالة أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن.

عند اكتشاف حدث ما، يقوم محافظ الحسابات بالبحوث التي يراها ضرورية وفقا للظروف وهذا للتأكد من الطابع الإجرامي للفعل الذي يجب التصريح به لاسيما:

- التأكد من أن الفعل المصرح به ذو أهمية.
- التأكد من أن الفعل المذكور لا يمثل مجرد خطأ أو إهمال.
- حصر نتائج الفعل المذكور والهدف المقصود".[2]

"كما على محافظ الحسابات ألا يستطيع أن يدعي معرفته للنصوص لتبرير امتناعه عن الإدلاء بالمخالفات لأن مهمته تجبره على معرفة النصوص القانونية المتعلقة بسير عمله.

[1] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة 825، صفحة 191

[2] د. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي – الجزء الثاني- ، دار هومه -الجزائر- ، نوفمبر 2018, ص112, 141-142.

لتبرير الإجراءات يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بإعداد ورقة عمل ويحتفظ بها في الملف السنوي لكل شركة محل التدقيق ويذكر فيها:

- الأفعال الإجرامية التي لوحظت.
- التصريح لوكيل الجمهورية.

وفي حالة عدم تصريح الأسباب التي من أجلها امتنع محافظ الحسابات عن التصريح إذا لم يلاحظ أي عمل إجرامي خلال السنة محل التدقيق يتم ذكر ذلك على ورقة العمل.

إن التصريح بالأعمال المصرح بها لوكيل الجمهورية لا تعفي محافظ الحسابات من واجبه في إبلاغ المساهمين ضمن تقريره العام وذلك وفقا للمادة 715 مكرر 10 للقانون التجاري الجزائري.

4-4 آجال وشكل التقرير:

يجب ألا تتجاوز بضع أسابيع نظر للمسائل التي يمكن أن تطرأ على محافظ الحسابات لفعل:

- التأثيرات الممارسة ضده.
- تأويل كتمان محافظ الحسابات بمثابة امتناعه عن إفشاء الحقائق.

كما يجب القيام بالتصريح قبل إيداع التقرير العام الموجه إلى الجمعية العامة، ويجب أن يكون التقرير كتابيا ورسالة التقرير مؤرخة وممضية وأن يتضمن العناصر التالية:

- التعريف بالمؤسسة المعنية بالتقرير.
- وصف مفصل للأحداث المرتكبة.

وفي الحالات المعقّدة يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب مقابلة وكيل الجمهورية ويعبّر شفهيا على ملاحظاته ويدليه مسبقا بتصريح كتابي".[1]

[1] د. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي – الجزء الثاني–، دار هومه –الجزائر–، نوفمبر 2018, ص142-143.

المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات وأخلاقيات المهنة

1- مسؤولية محافظ الحسابات في الجزائر:

تفرض على محافظ الحسابات في جميع الحالات مجموعة من المسؤوليات على ضوء الأعمال التي قام بها اتجاه الشركة أو المنظمة كما نميز بين ثلاثة أنواع من المسؤوليات:

1-1 المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات:

حسب المادة 59 والمادة 61 من القانون رقم 10-01 تترتّب على محافظ الحسابات مسؤولية مدنية وهي على النحو التالي:[1]

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامّة عن العناية بمهمّته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
- يعدّ محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.
- يعدّ متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

ولا يتبرّأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلاّ إذا أثبت أنّه قام بالمتطلّبات العادية لوظيفته وأنّه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامّة بعد اطّلاعه عليها.

وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنّه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

1-2 المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات:

حسب المادة 63 من القانون رقم 10-01 تترتّب على محافظ الحسابات مسؤولية تأديبية وهي على النحو التّالي:

يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كلّ مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتّخاذها وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها في:

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

يقدّم كل طعن ضدّ هذه العقوبات التأديبية أمام مجلس الجهة القضائية المختصّة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدّد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

1-3 المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات:

حسب المواد 74,73,62 من القانون رقم 10-01 يترتب على محافظ الحسابات مسؤولية جزائية وهي على النحو التالي:

يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11جويلية 2010، العدد 42، المادة 61،59، ص10

يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح بين 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة تكرارها يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة.

يعد ممارسا غير شرعي 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 ممارسا غير شرعي 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.

كما نصّت المادة (825) من القانون التجاري على أنّه "يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 20.000 إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين مندوبي الحسابات الذين منحوا عمدًا أو وافقوا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدّمة للجمعية العامة المدعوة للبث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين".[1]

وقد نصّت المادة (829) من أحكام القانون التجاري بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة مالية من 20.000 إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط بالنسبة كل شخص يقبل عمدًا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية.

أما المادة (830) من القانون التجاري فنصّت على أنّه: يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000 إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب للحسابات يتعمّد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها".[2]

"كما تطبّق أحكام قانون العقوبات بإفشاء سرّ المهنة على مندوبي الحسابات أي يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة مالية من 500 إلى 5000 دج".[3]

2- أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر:

"بعد صدور قانون 08/91 وفي إطار تدعيم المهنة وتنظيمها وتوسيع نطاق الهيئات والمؤسسات التي تخضع إلى التدقيق تم إصدار قانون أخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة (المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15, والذي يعتبر المصدر الأول لأخلاقيات المهنة في الجزائر كما تم إصدار وكنتيجة للإصلاحات التي قامت بها الجزائر سنة 2010 والذي نتج عنها قانون 01/10 مرسوم تنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 والذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم لوظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

[1] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة 825، صفحة 244 ، الجزائر، سنة 2007.

[2] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة 830، صفحة 245 ، الجزائر، سنة 2007.

[3] قانون العقوبات للجمهورية الجزائرية، المادة 301، صفحة 112 ، الجزائر، سنة 2007.

2-1 قانون أخلاقيات مهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:

يحدد المرسوم التنفيذي رقم 96-136 القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذين يدعون بالمهنيين أو أعضاء النقابة. وقد تم تقسيم هذا المرسوم التنفيذي إلى ثلاث محاور أساسية وهي:

- واجبات المهني.
- حقوق المهني في ممارسة مهامه.
- أحكام مختلفة.

3- معوقات تطبيق قواعد السلوك المهني في الجزائر:

هناك مجموعة من المعوقات التي تعيق تطبيق قواعد السلوك المهني في الجزائر والالتزام بها إذ يمكن إبرازها فيما يلي:

- عدم وجود قواعد للسلوك المهني واضحة ومفهومة صادرة عن المنظمة المهنية التي تشرف على المهنة.
- رغم وجود القوانين المتعلقة بأخلاقيات المهنة إلا أنها قاصرة وغير مواكبة للتطورات الحديثة كما أنه ليس هناك رقابة عن مدى الالتزام بها وتطبيق العقوبات اللازمة من طرف المنظمات المهنية.
- التأثير السلبي من طرف المؤسسة محل التدقيق على مدقق الحسابات وعدم التعامل باحترافية ومهنية مما يؤثر على التعاون الإيجابي كالتأثير وعدم التعامل باحترافية ومهنية مما يؤثر على التعاون الإيجابي كالتأثير على عنصر الموضوعية والاستقلالية على سبيل المثال.
- ضعف التأهيل الأكاديمي في الجامعات والعملي في مراكز التكوين ومكاتب التدقيق فيما يتعلق بالإدراك لقواعد السلوك المهني وكيفية تطبيقها والالتزام بها في الواقع.
- عدم وجود دورات تكوينية وتأهيلية، ملتقيات وندوات تجمع بين المهنيين والأكاديميين من أجل تعميق فهم قواعد السلوك المهني وآخر مستجداتها وكيفية الالتزام بها.
- بيئة الأعمال التي يعمل فيها مدققو الحسابات والأطراف ذات العلاقة بالتدقيق من مدراء، أعضاء مجلس الإدارة موظفين... غير ملائمة ولا تدعم الالتزام بقواعد السلوك المهني نظرا لانتشار الفساد الإداري والمالي، المحسوبية والرشوة".[1]

[1] د. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي – الجزء الثاني–، دار هومه –الجزائر–، نوفمبر 2018, ص190,174-191

المبحث الرابع: دراسة مقارنة بين التشريعات الدولية والوطنية

بعدما قمنا بدراسة مختلف التشريعات الوطنية والدولية لكل من الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا والجزائر، استخلصنا بأن لكل نموذج قوانين خاصة به تم تقييدها حسب الإطار المكاني والزماني وحسب البيئة المؤسساتية ومختلف الأسواق المالية التي تخضع لها مختلف الشركات مهما كان حجمها أو رقم أعمالها أو نشاطها ومن هذا المنطلق أردنا أن نبرز دراسة مقارنة بين التشريعات الدولية والوطنية فيما يخص مجال مهنة التدقيق المتداولة في العالم.

المطلب الأول: حوصلة حول أهم النصوص القانونية الأنجلوسكسوني

1. قانون الأوراق المالية لسنة 1933:

"هو قانون فيدرالي انتخب بعد انهيار الأسواق سنة 1929 والأزمة التي انجرت وراء ذلك السقوط المالي، فتلك الحادثة أتت بجملة من الإشكاليات حول فعّالية الحوكمة فيما يخص التنازل عن القيم المنقولة، كما تم إصدار هذا القانون من قبل الرئيس فرانكلين روزفلت في إطار جديد من أجل إعادة التوازن وثقة المستثمرين إلى الأسواق المالية، إذ أن هذا التشريع لديه هدفين رئيسين هما:

– تقوية شفافية القوائم المالية قبل اتخاذ القرارات الخاصة من قبل المستثمرين فيما يخص السندات المتبادلة في البورصة الأمريكية.

– تقديم النصوص القانونية لمنع الغش، التصريحات الكاذبة ومناورات احتيالية أخرى في بيع الأوراق المالية على مستوى الأسواق المفتوحة للجمهور.

2. قانون الأوراق المالية لسنة 1934:

وجّه هذا القانون سنة 1934 لتحديد حوكمة التحويلات الخاصة بالقيم المنقولة في السوق الثانوي (بعد الإصدار) والحكم على مختلف البورصات قبل حماية المستثمرين فمن خلال هذا الآلية أنشأت هيئة الأوراق المالية والبوصات الأمريكية، إذ تتمثل مهمتها في تطبيق التشريع الخاص بالقيم المنقولة والذي ينص على تسجيل أي أوراق مالية مدرجة في البورصات في الولايات المتحدة الأمريكية، التقارير المالية، إلتماس الوكلاء لانتخاب المساهمين، ودائع الضمانات والتدقيق.

إن قانون الأوراق المالية لسنة 1933 يحكم المعاملات الأولية في الأوراق المالية أما القانون الأمريكي لسنة 1934 يحكم المعاملات الثانوية في الأوراق المالية بين الأشخاص المستقلين عموما عن المصدر، فالمكاسب والخسائر لسوق ثانوي يعدّ بالمئات المليارات".[1]

3. قانون الممارسات الفاسدة الأجنبية لسنة 1977:

"بسبب الممارسات المثيرة للشك في تمويل الحملات من قبل المنظمات الأجنبية أو وكلاء الرشوة في منتصف سنوات 1970 قامت هيئة الأوراق المالية والكونغرس الخاص بالولايات المتحدة الأمريكية بتبني إصلاح مالي للحملات الانتخابية والممارسات الفاسدة الأجنبية لسنة 1977من أجل القضاء على الفساد العالمي وفرض على المنظمات العالمية, وذلك بوضع برامج خاصة

[1] KURT F. REDING, PAUL J. SOBEL & URTON L. ANDERSON, manuel d'audit interne, améliorer l'efficacité de la gouvernance du contrôle interne et du management des risques, Groupe Eyrolles, 2015, pages 3-27 & 3-28.

بالرقابة الداخلية كما يجبر هذا القانون الشركات المسعّرة في البورصة القيام بمسك سجلات، دفاتر وحسابات يومية التي يجب أن تكون مفصّلة بدرجة معقولة و متميّزة وتنعكس انعكاسًا عادلًا للمعاملات المصرفية.

بالإضافة إلى ذلك فإن هذا القانون الذي توسع في مجال الرقابة الداخلية يجب أن يعطي ضمانا معقولا بأن المعاملات المصرّح بها على النحو الواجب والمسجَّل بشكل صحيح و بأن الضمان المادي للموجودات يمثل المصداقية التامة وأن الرقابة الدورية تتم على الأصول المسجلة.

4. تقرير اللجنة الوطنية حول الإبلاغ المالي الاحتيالي:

تمت هذه المبادرة من قبل القطاع الخاص والمتمثلة باسم اللجنة الوطنية للتقارير المالية الاحتيالية التي تم إنشائها في أكتوبر 1985 والتي تجسدت مهمتها في تحديد العوامل المؤدية إلى تعزيز الإبلاغ المالي الاحتيالي والتدابير للحد من تأثير هذه العوامل بالإضافة إلى ذلك قامت هذه اللجنة بدراسة الأعمال أمام هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية لعدة سنوات، إذ تم عرض أول تقرير مالي سنة 1987.

كما يدعو هذا التقرير إلى ضرورة التعاون مع أعضاء المنظمات التابعة للرقابة الداخلية من أجل إعداد مرجعية موحدة والقيام بتوصيات للشركات المسعرة في البورصة، مكاتب الخبرة المحاسبية المستقلة وهيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية وهيئات أخرى تتمثل مهمتها في الإشراف على الرقابة ومؤسسات التكوين أيضا.

وبعد هذه التقارير التي تم العمل بها في أمريكا تم إنشاء اللجنة الوطنية المعن ية بالغش في الإبلاغ المالي لجنة تريدواي , فهي مكون من عدة هيئات دولية والمتمثلة على النحو التالي:

- المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين المعتمدين.
- جمعية المحاسبة الأمريكية.
- المدراء التنفيذين المالين الدوليين.
- المعهد الدولي للتدقيق الداخلي.
- مجمع المحاسبين الإداريين".[1]

قدمت هذه اللجنة نموذج خاص حول مرجعية الرقابة الداخلية والتي نشره في سنة 1992 تحت عنوان الرقابة الداخلية كما أصبحت هذه المرجعية الدولية الوحيدة في مجال الرقابة الداخلية المقبولة في الولايات المتحدة الأمريكية والتي تم تأسيسه رسميا كإطار مرجعي على الصعيد العالمي، كما تم استحداث هذه النسخة سنة 2012 وتم نشرها في الثلاثي الأول لسنة 2013".[2]

[1] KURT F. REDING, PAUL J. SOBEL & URTON L. ANDERSON, manuel d'audit interne, améliorer l'efficacité de la gouvernance du contrôle interne et du management des risques, Groupe Eyrolles, 2015, pages 3-27&3-28.

[2] Le COSO est un référentiel de contrôle interne défini par le Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Il est utilisé notamment dans le cadre de la mise en place des dispositions relevant des lois Sarbanes-Oxley, SOX ou Loi de sécurité financière, LSF, pour les entreprises assujetties respectivement aux lois américaines ou françaises. Le référentiel initial appelé COSO 1 a évolué depuis 2002 vers un second corpus dénommé COSO 2.

5. الوكالة الفيدرالية لضمان الودائع وإزالة الفساد:

فرضت الوكالة الفيديرالية سنة 1991 على المؤسسات بإنشاء الودائع المؤمّنة للأصول التي تتجاوز قيمتها 500 مليون القيام بالمصادقة على نظام الرقابة الداخلية من أجل ضمان فعالية الرقابة للمؤسسات، كما يطلب من المدققين الخارجيين أن يشهدوا على صحة معايير الجودة الممنوحة من طرف المنجمانت فيما يخص فعالية نظام الرقابة الداخلية، فالكثير من الجوانب في محتوى هذا القانون تم استخدامه في القانون الأمريكي ساربينز أوكسلي لسنة 2002.

6. قانون ساربينز أوكسلي لسنة 2002:

بعد عدّة فضائح مالية تم كشفها في الولايات المتحدة الأمريكية والتقارير المالية الاحتيالية في أكبر المنظمات في العالم (كشركة أنرون، تيكو، وولد كوم)، قام الكونغرس الأمريكي بانتخاب قانون جديد بهدف تقوية مسؤولية المدير العام والمدير المالي في عرض التقارير المالية وإعادة جلب ثقة المستثمرين في الأسواق المالية، هذا القانون سمي بساربينز أوكسلي فهي تحتوي على عدة أقسام التي تحدد مختلف الجوانب الخاصة بحوكمة الشركات المسعّرة في البورصة، أما الأقسام التي تم لفت الانتباه لها هما القسم 302 والقسم 404.

7. قانون معايير البورصة الأمريكية:

قامت أهم البورصات العالمية في الولايات المتحدة الأمريكية كبورصة نيويورك وسوق نازداك بنشر المعايير الأمريكية من أجل أي شركة تقوم بالانضمام إلى الأسواق المالية وبالتالي هي شركات مسعّرة في البورصة، كما أن هذه المعايير تغطّي المواضيع الخاصة بالمنظمة ومسؤوليات المجلس ولجنة التدقيق، قواعد وأخلاقيات السلوك المهني، كما تنص معايير البورصة الأمريكية على ضرورة وجود وظيفة التدقيق الداخلي في المنظمات والشركات.

8. قانون دود فرانك:

إنّ الهدف من وراء قانون دود فرانك هو القيام بإنشاء محيط اقتصادي قوي قبل:

أ- فتح مناصب شغل.

ب- حماية المستهلكين.

ج- حصر تأثير وال ستريت.

د- الحد من العلاوات الزائدة.

هـ- إعطاء الأهمية البالغة للمؤسسات المالية وتجنب الأزمات المالية".[1]

[1] KURT F. REDING, PAUL J. SOBEL & URTON L. ANDERSON, manuel d'audit interne, améliorer l'efficacité de la gouvernance du contrôle interne et du management des risques, Groupe Eyrolles, 2015, pages 3-27 & 3-28.29.

المطلب الثاني: حوصلة حول أهم النصوص القانونية الفرنكوفونية

1. التعليمات الأوروبية:

"لقد تم تبني مختلف التشريعات الخاصة بالحوكمة والرقابة الداخلية على الصعيد الأوروبي:

تهدف التعليمة 2014/56/CE والتي تسمى بالتعليمة الثامنة حول الرقابة القانونية للحسابات السنوية والمجمّعة إلى المحاور التالية:[1]

– تأسيس لجنة التدقيق والتعريف بدورها الهام.

– إعداد التقرير من قبل المدقق القانوني للحسابات السنوية على مستوى لجنة التدقيق حول المتغيرات التي تستهدف الرقابة وبالضبط نقاط الضعف الجوهرية للرقابة الداخلية المرتبطة بحلقة المعلومات المالية.

إن الإجراءات المحددة في سنة 2014 الأكثر وضوحا تخص استقلالية المدققين القانونيين والعمل على تحسين قيمة المعلومة الواردة في تقرير التدقيق.

تنص التعليمة CE/46/2006 [2] على أنّ جميع الشركات المتعلّقة بالحسابات السنوية والحسابات المجمّعة للشركات التي تحمل سندات قابلة للمفاوضة في سوق قانوني أن تقوم بعرض تصريح حول حوكمة المؤسسة في تقرير التسيير الخاص بها، هذا التصريح يشكّل محور خاص في تقرير التسيير كما يحتوي على وصف خاصا لأهم الخصائص المرتبطة بأنظمة الرقابة الداخلية وتسيير مخاطر المؤسسة في إطار حلقة إعداد المعلومة المالية، فالشركات المعنية بالأمر يجب عليها أن تحدد قانون حوكمة المؤسسة التي تخضع له وكيفية تطبيقه وفق المبدأ الأمريكي Comply or Explain المتعلقة بشركات التأمين وإعادة التأمين المدرجة في الاتحاد الأوروبي إذ تحدد التعليمة CE/9/200138 [3] توقعات المشرع من حيث نظام الحوكمة الذي يجب على الشركات المعنية تقديمه.

فالمادة 47 من هذه التعليمة تبين لنا إمكانية تطبيق وظيفة التدقيق الداخلي بهدف القيام بمهمة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية والعناصر الأخرى لنظام الحوكمة.

2. القوانين والمدونات المؤسساتية في فرنسا:

أ. قانون اللوائح الاقتصادية الجديدة لشهر ماي 2001 الذي قام بتعديل مجلس الإدارة، فصل الوظائف التنفيذية والرقابة إذ يهدف هذا القانون إلى تعزيز استقلالية الإداريين بالمقارنة مع الرئيس كما يتميز هذا التشريع بنوع من الشفافية بالنسبة للمساهمين كأتعاب المسيرين أو النتائج الاجتماعية والبيئية لأنشطتهم.

ب. قانون الضمان المالي التي تم تشريعه في 01 أوت 2003 يضم ثلاث محاور أساسية: تحديث سلطات الرقابة على الأسواق المالية، ضمان المدخرين، والرقابة القانونية على الحسابات السنوية بالإضافة إلى شفافية وحوكمة المؤسسة بالنسبة للشركات التي تقوم باللجوء العلني للادخار وحتى الشركات الأخرى المجهولة، فقانون الضمان المالي يشبه القانون الأمريكي ساربينز أوكسلي إذ يهدف هذا القانون الفرنسي إلى المحاور التالية:

---

[1] La directive 2014/56/CE du 16 avril 2014 modifie la directive 2006/43/CE dite huitième directive sur le contrôle légal des comptes annuels et consolidés.

[2] La directive 2006/46/CE du14 juin 2006 modifiant notamment la 4ème et la 7ème directive relatives aux comptes annuels et aux comptes consolidés des sociétés

[3] La directive 2009/138/CE « solvabilité 2 » du 25 novembre 2009, concerne les sociétés d'assurance et de réassurances opérant dans l'Union européenne.

- رفع المسؤولية اتجاه المسيرين.
- تقوية الرقابة الداخلية: يقوم رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بتقديم تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة.
- الحد من مصادر تضارب المصالح.

ج. القرار رقم 1278-2008 [1]والتي تسمى بالتعليمة الثامنة حول الرقابة القانونية للحسابات، هذا القرار يجبر الشركات التي تقوم باللجوء العلني للادخار على إنشاء لجنة التدقيق في إطار مهمة ضمان متابعة حلقة إعداد المعلومة المالية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتسيير المخاطر بالإضافة إلى متابعة الرقابة القانونية للحسابات السنوية المجمّعة واحترام مبدأ استقلالية محافظي الحسابات.

د. القانون المؤرخ في 3 جويلية 2008 [2] الذي يحمل جملة من الإجراءات التي تتطابق مع قانون الشركات، فهو يحدد التزامات الهيئات الإدارية وهيئات المراقبة للشركات التي تقوم باللجوء العلني للادخار كما يجب على هذه الشركات الأخذ بعين الاعتبار في التقرير تشكيلة وشروط إعداد وتنظيم أشغال مجلس الإدارة بالإضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية وتسيير المخاطر المطبقة في الشركة مع شرح مفصل لإجراءات إعداد ومعالجة المعلومة المحاسبية والمالية للحسابات الاجتماعية والحسابات المجمعة.

هـ. قانون الجمعيات الفرنسية للمؤسسات الخاصة لحوكمة الشركات التي تمت مراجعتها في سنة 2013 تم إعداده وتطويره من قبل هذه الجمعية الفرنسية Viénot [3] كما تم إكمال وتحديث توصيات للمؤسسة الذي يهدف إلى تحديد مبادئ التشغيل الجيد وتحسين تسيير المؤسسات وتلبية طلب المستثمرين والجمهور".[4]

[1] L'ordonnance n°2008-1278 du 8 décembre 2008 transpose en droit français la directive n°2006/43/C, cf. sup), dite huitième directive sur le contrôle légal des comptes.

[2] La loi du 3 juillet 2008 portant diverses dispositions d'adaptation du droit des sociétés au droit communautaire (dite « loi DDAC ») transpose la directive 2006/46 CE du 14 juin 2006.

[3] Le rapport Viénot (1999) est un rapport paru en France qui précise les droits et les devoirs des administrateurs (indépendance) d'une entreprise et de la bonne gouvernance de cette dernière. Le rapport Viénot développe certains principes de bon fonctionnement et de transparence propres à améliorer la gestion et l'image des entreprises auprès du public et des investisseurs.

[4] KURT F. READING, PAUL J. SOBEL & URTON L. ANDERSON, manuel d'audit interne, améliorer l'efficacité de la gouvernance du contrôle interne et du management des risques, Groupe Eyrolles, 2015, pages 3-24.

المطلب الثالث: مقارنة علمية بين التشريعات الخاصة بمحافظة الحسابات

1- دراسة مقارنة بين مختلف النماذج العالمية والنموذج الجزائري:

بعدما قمنا بدراسة مختلف التشريعات في النظام الأنجلوسكسوني والفرانكفوني، أردنا أن نبين أهمية محافظة الحسابات من خلال مقارنة عملية تظهر لنا من خلالها أوجه التشابه والاختلاف الخاصة بالتدقيق في القوانين الأجنبية والوطنية.

الجدول رقم 06: المقارنة العلمية حول تعيين واستقلالية محافظ الحسابات لمختلف النماذج

شروط ممارسة المهنة	الولايات المتحدة الأمريكية	فرنسا	الجزائر
التعيين	المعهد الدولي لتنظيم التدقيق PCAOB	الجمعية العامة للمساهمين باقتراح من المسيّر	الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات
العهدة	سنة واحدة قابلة للتجديد عدة مرات	6 سنوات قابلة للتجديد في كثير من الأحيان	3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.
الأتعاب	حسب جدول الأتعاب، كما يستطيع محافظ الحسابات المفاوضة في الحصول عليها	حسب جدول الأتعاب، كما يستطيع محافظ الحسابات المفاوضة في الحصول عليها	يتم تحديد الأتعاب في بداية مهمته من قبل الجمعية العامة
الموانع الخاصة مع وظيفة المدقق القانوني	التنافي الخاص بالعلاقات الشخصية، التنفيذية، التجارية والتنافي المرتبطة بالمديرية.	مسيري الشركة المراقبة (المسيّر، الإداريون). الأشخاص الذين يقدمون مساهمات في الشركة. الأشخاص الذي يتحصلون على التعويضات.	-
الموانع العامة مع وظيفة المدقق القانوني	-	كل الأنشطة التي تمس استقلالية محافظ الحسابات. كل عمل مأجورا (ما عدا التعليم العالي). كل الأنشطة التجارية لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف.	كل نشاطا تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية. كل عمل مأجور يقتضي القيام بصلة الخضوع القانوني. لا تتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.
موانع المهنة	-	استقلالية مهن محافظ الحسابات والخبير المحاسبي كما لا يستطيع محافظ الحسابات أن يكون خبير محاسبي في المؤسسة التي يدققها	استقلالية مهن محافظ الحسابات والخبير المحاسبي كما لا يستطيع محافظ الحسابات أن يكون خبير محاسبي في المؤسسة التي يدققها
	-	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات محدودة في مجال الجباية، القانون، والإعلام الآلي.	-

	-	مكتب التدقيق ليس له الحق في تحقيق رقم أعمال معتبر مع زبون واحد.	المنع من البحث عن الزبائن بمنح تعويضات أو امتيازات أخرى.

Source : Elisabeth Bertin, Jacques JAUSSAUD, Akira Kanie – AUDIT LEGAL ET GOUVERNANCE DE L'ENTREPRISE, UNE COMPARAISON FRANCE/JAPON, Comptabilité – Contrôle – Audit / numéro spécial – mai 2002 (P117 à 138), pages 127.

2– دراسة مقارنة نظرية بين مختلف التنظيمات القانونية:

الجدول رقم 07: المقارنة من الجانب القانوني لمختلف النماذج

المظهر القانوني	الولايات المتحدة الأمريكية	فرنسا	الجزائر
اعتماد المدققين	شرعية القانون / الجمعيات	شرعية القانون / الشركات	شرعية القانون
المعايير **1. معايير التدقيق** **2. معايير الأخلاقيات**	الجمعيات الجمعيات / شرعية القانون	الجمعيات/ شرعية القانون الجمعيات / شرعية القانون	شرعية القانون
رقابة الأنشطة	الجمعيات	الشركات	الشركات
المسؤولية المهنية **1. المسؤولية التأديبية** **2. المسؤولية الجزائية** **3. المسؤولية المدنية**	الجمعيات شرعية القانون شرعية القانون	الشركات/شرعية القانون شرعية القانون شرعية القانون	شرعية القانون

Source : Jean, BEDARD, C. RICHARD Baker, Christian Prat Dit Hauret « La règlementation de l'audit » : une comparaison entre canada, les États-Unis et la France,
Revue : Comptabilité-Contrôle-Audit/numéro spécial-mai 2002, page 27

3- شرح مختلف التنظيمات القانونية العالمية في ميدان التدقيق:

يستند التحليل المقارن للقوانين على الإطار التحليلي لمختلف التنظيمات القانونية للممارسات المحاسبية في الشركات الرأسمالية المتقدّمة المقترحة من قبل هؤلاء الكتّاب (Puxty ,1987) قاموا بدراسة مجموعة من النماذج الاجتماعية لكل من الرائدين (Streek & Schmitter، 1985) التي تعتبر كحلقة وصل للمبادئ الخاصة بتنظيم الأسواق، الدولة والمجتمع، إذ تم تحديد أربعة أنواع من التنظيمات القانونية التي يتغير وزنها في مجال الأسواق أو الدولة.

كما أردنا أن نبين مختلف هذه النماذج التي يتم تقديمها حسب الترتيب التنازلي: الليبرالي الجمعيات، الشركات، شرعية القانون في الشكل التالي:

الشكل رقم (3): أنواع التنظيمات القانونية

Source : Jean, BEDARD, C. RICHARD Baker, Christian Prat Dit Hauret « La règlementation de l'audit » : une comparaison entre canada, les États-Unis et la France, revue : Comptabilité-Contrôle-Audit/numéro spécial-mai 2002, page 04

3-1 تنظيم ليبرالي:

"حسب النموذج الليبرالي فإن الرقابة على المدققين يتم تأمينها بقوة الأسواق الموجودة عالميا، فالتدقيق تعتبر كأداة يتم تداولها في إطار نظام السوق أما الأتعاب المدفوعة للمدقق تعكس قيمة المؤسسات والشركات المتمثلة في المصداقية المضافة في القوائم المالية فكلما زادت مصداقية المدقق في عرض البيانات المالية ازدادت الأتعاب المرتبطة بأداء مهمته، إذ تكمن مصلحة مدققي الحسابات في بناء الصدق والإشارة إلى أن الخسارة التي تحملتها المؤسسة تثبت صحتها في القوائم المالية، إن قوى السوق تفرض ضغوطا على مدققي الحسابات لوضع معايير عالية والامتثال لها وتحمل مسؤولية غير محدودة.

3-2 تنظيم الجمعيات:

على المدى المتوسط نجد هذا النموذج ففي هذه الحالة تكمل الرقابة في تشكيل الجمعيات تمثل مصالح الأفراد المنخرطين فيها والدفاع عنهم كما أن الانخراط في هذا النوع من الجمعيات إيرادي وقائم بشكل أساسي على العقلنة الاقتصادية بدلا من الرغبة في مشاركة قيم مماثلة (Puxty et al. 1987 , p. 284) ".[1]

إن عملية التوحيد في شكل جمعيات يعمل على تحقيق اقتصاديات الحجم في المنظمة أو في تطوير المعايير المهنية، إذ يسمح لمختلف الأعضاء لجعل خبراتهم معروفة للعملاء المحتملين تماما مثل المدققين، يتعين على الجمعية بناء المصداقية والنزاهة بالإضافة

[1] Jean, BEDARD, C. RICHARD Baker, Christian Prat Dit Hauret « La règlementation de l'audit » : une comparaison entre canada, les États-Unis et la France, revue : Comptabilité-Contrôle-Audit/numéro spécial-mai 2002, page 141-142.

إلى ضمان الجودة للخدمة المقدمة كما يمكن لهذه الجمعيات أن تضع معايير القبول، إعداد المعايير ومراقبة أعضائها وحتى في بعض الأحيان تطبيق العقوبات عليهم في حالة وجود تجاوزات ويمكن أن يكون لهم اسم خاص بهم تحت وصاية القانون أو الجمعية.

3-3 تنظيم الشركات:

"حسب نموذج الشركات فإن الدولة لا تسمح بوجود نموذج الجمعيات فبحد ذاتها تدمج في نظام رقابتها، إذ تستخدم الدولة الجمعيات لإنشاء وتنفيذ سياستها، كما يسمح بمثل هذا النهج أيضًا للدولة بنقل تكاليف التنظيم إلى الجمعيات وإزالة بعض القيود و من جهة أخرى فإن على الجمعيات قبولا النزاعات من النقاش العام المتعلقة بسياستهم وسلوكياتهم المنتهجة".[1]

4-4 تنظيم شرعية القانون:

"حسب شرعية القانون فإنها تعتمد على المبادئ التي تسندها الدولة كصلاحيات الهيئات العامة، تعريف أعضاء المهنة في المصلحة العامة فعادة ما يعتبر أنه من الضروري تنظيم:

- عندما لا توفر عمليات السوق حماية كافية لمنع الشركات من نقل تكاليفها الاجتماعية إلى الآخرين (التخلي عن النفايات الصناعية غير المعاد تصنيعها).
- لاستعادة التوازن يكون هناك عدم التناسق في المعلومات بين العميل والمورد.
- حماية المستهلكين من الموردين المسيطرين على الأسواق أو المحتكرين على السلع".[2]

[1] Richardson et McConomy 1992, P39.

[2] Jean, BEDARD, C. RICHARD Baker, Christian Prat Dit Hauret « La règlementation de l'audit » : une comparaison entre canada, les États-Unis et la France, revue : Comptabilité-Contrôle-Audit/numéro spécial-mai 2002, page 141-142.

خاتمة الفصل:

تطرّقنا من خلال هذا الفصل إلى مهنة محافظة الحسابات وفق مختلف التشريعات الدولية والوطنية، إذ ارتأينا من خلال هذه النظريات إلى توضيح الإطار القانوني لمحافظ الحسابات وفق عدة تشريعات دولية ومن بين أهمها قانون ساربان أوكسلي بالولايات المتحدة الأمريكية وقانون الضمان المالي بفرنسا واللذان من خلالهما يتضح مجال التدقيق القانوني في مهمة المصادقة على الحسابات المالية من أجل إبراز الصورة الصادقة في القوائم المالية.

الفصل الثالث:

المصادقة على الحسابات

المالية ضمان لجودة

المعلومات المالية والمحاسبية

تمهيد الفصل:

سوف نقدم في هذا الفصل الآخير من الجانب النظري مفهوم المصادقة على الحسابات في القوائم المالية وكيف يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم بوضع مختلف التحفظات في حسابات المؤسسة لأسباب جوهرية حول مسك المحاسبة أو تقديم قوائمها المالية في الوقت غير المحدد، إذ يسهر المدقق على إضفاء الثقة وضمان جودة المعلومات المالية والمحاسبية المقدمة لمختلف الأطراف داخل المؤسسة وخارجها بفضل نوعية التقرير الذي يقدمه بعد إنهاء مهمة التدقيق القانوني.

وتحقيقا لما سبق تم تقسيم الفصل كما يلي:

المبحث الأول: حوكمة المؤسسة كأداة فعالة لممارسة مهنة التدقيق الخارجي

المبحث الثاني: قياس جودة التدقيق القانوني في بيئة المؤسسة

المبحث الثالث: مهمة المصادقة على الحسابات المالية كضمان لجودة القوائم المالية

المبحث الأول: حوكمة المؤسسة كأداة فعالة لممارسة مهنة التدقيق الخارجي

لقد تطور التدقيق عبر مختلف جوانبه وخاصة التدقيق الخارجي الذي شهد بروز مثاليا في مهنة محافظة الحسابات، ولقد أدركت مختلف مكاتب التدقيق الدولية من خلالها قيامهم بمختلف المهام في مختلف الشركات أن الحوكمة تعمل على الرفع من أداء المؤسسة وفعاليتها الاقتصادية من خلال إنشاء آليات خاصة بها ومرجعيات دولية أخرى اعتمدتها أغلب المعاهد الدولية للتدقيق لصناعة جودة التدقيق أثناء المصادقة على الحسابات المالية للمؤسسة.

المطلب الأول: أساسيات نظرية حول حوكمة المؤسسة

1- مفاهيم علمية حول علم المنظمات:

"في عصرنا الحالي يؤثر مفهوم حوكمة الشركات على جميع البلدان الصناعية في هذا العالم فإذا كان من السهل فهم المبدأ الأساسي لإدارة العلاقات بين المديرين والمساهمين ، فيمكن عرض مصطلح حوكمة الشركات بعدة طرق مختلفة.

تعريف الحوكمة من خلال تقرير كادبوري 1992:

عرّفت الحوكمة من خلال تقرير كادبوري[1] على أنه نظام تقوم عليه المؤسسة والتي تتوجه من خلاله إلى التسيير والرقابة.

تعريف الحوكمة من خلال الرائد (Cbarreaux,1997):

يرتكز هذا التعريف على تحديد صلاحيات المسيرين، إذ عرفت الحوكمة في هذا السياق على أنها تمثل سلطة المؤسسات التي تقوم بتحصيل مجمل الآليات التنظيمية التي لها آثر على قرارات المسيرين.

تعريف الحوكمة من خلال الرائدين (Shleifer et Visbny,1997):

يرتكز هذا التعريف على تعظيم قيمة التساهمية في الشركة، إذ عرّفت الحوكمة في هذ الإطار على أنها تمثّل مجموعة من الآليات المستدامة لبقاء المستثمرين والحفاظ عليهم بالإضافة إلى خلق قيمة مضافة للشركة.

تعريف الحوكمة من خلال منظمة (OCDE,1999):

تحدّد حوكمة المؤسسة مجمل العلاقات بين مديرية المؤسسة، مجلس الإدارة، المساهمين وبين مختلف الأطراف الأخرى، كما تتبنى الحوكمة الإطار الخاص بأهداف المؤسسة والإمكانيات التي يجب أن توضع في المنظمة بالإضافة إلى دورها الفعال في مراقبة أداء المؤسسة.

التعريف الأكاديمي لحوكمة المؤسسة:

الحوكمة هي نظام يشمل الدفاع عن المصالح الاجتماعية، القيادة، التسيير والرقابة، كما تحدد الصلاحيات، المسؤوليات والعلاقات بين المساهمين والمسيرين، كما تضمن خلق قيمة مضافة للأطراف المستفيدة من المنظمة، فالحوكمة بمثابة سلطة منظّمة وممارسة من أجل التأكيد على ضمان قيادة المؤسسة".[2]

---

[1] تقرير كادبوري الصادر سنة 1992 عن "لجنة الجوانب المالية لحوكمة الشركات" برئاسة أدريان كادبوري والذي يعرض توصيات بشأن ترتيب مجالس إدارة الشركة ونظم حوكمة الشركات لتخفيف مخاطر المحاسبة.

[2] PIERRE CABANE, MANUEL DE GOUVERNANCE D'ENTREPRISE "les meilleurs pratiques pour créer de la valeur », 2 Edition augmentée, Edition EYROLLES 2013 & 2018, France, pages 43-45.

2- تعزيز مفهوم الحوكمة في إطار مهنة التدقيق القانوني :

"كآلية لحوكمة المؤسسة فإن الدور الأساسي للتدقيق هو الحد من عدم تناسق المعلومات إلى حد كبير بين المديرين والمساهمين أو الأطراف المتعاقدة، فمن أجل ضمان الصورة الصادقة للمعلومات المالية المقدمة في نهاية السنة يشكّل التدقيق عامل رئيسي يسمح للمستوى الأعلى لهرم المنظمة باتخاذ القرارات الخاصة بالمؤسسة، فنظر لأهمية الحوكمة وفعاليتها الدائمة يسعى مختلف مستخدمي القوائم المالية إلى ضرورة ضمان جودة التدقيق".[1]

3- الأحداث الجوهرية بعد القيام بمهمة التدقيق القانوني:

"يقوم محافظ الحسابات بتجهيز المعلومات الضرورية لملاّك المؤسسة بعد القيام بمهمته في شكل تقرير عام للحسابات السنوية المقدمة للمساهمين وتقديمها لمختلف الأطراف الأخرى، إذ أنّ هذا التقرير يعدّ كدعم أو مظهر قانوني للتعبير عن مدى إنجازه لمهمة المدقق القانوني للحسابات التي تمت مراقبتها، ففي أول المطاف يقوم بالحرص على مدى موثوقية وشفافية القوائم المالية بالإضافة إلى الصورة الصادقة على حسابات الميزانية وحسابات التسيير، بعد ذلك يقوم بالتأكد من استمرارية المؤسسة.

ورغم ذلك نجد هنالك فجوة بين جودة التدقيق التي يتوقعها المستخدمون وتلك التي تدفعها الشركات التي تم تدقيقها وتلك التي ينتجها المدققون.

إنّ فجوة التوقع عي عبارة عن تعبير خاص لمحافظي الحسابات، فهي تلخص الفارق الموجود بين مهمة محافظ الحسابات وتوقع المستفيدين من المهمة، كما أن السبب الرئيسي لفجوة التوقع هو ضعف مستوى المدقق ومدى انخفاض مردوديته بالمقارنة مع المعايير الدولية للتدقيق ومعايير الجودة.

فضعف التدقيق يعتبر السبب الرئيسي في الفرق الموجود بين مختلف مستخدمي القوائم المالية والعمل الحقيقي للمدقق، وعليه فإن التحسين النوعي لإجراءات التدقيق تقلل من الفوارق المتحصل عليها بعد القيام بمهمة التدقيق".[2]

[1] MANITA Riad, PIGE Benoit, « la notation par les administrateurs des composantes du la qualité de processus d'audit », Association francophone de comptabilité, Tunis 2006.

[2] BOUMEDIENNE Mohamed Rachid, « Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise », Thèse de doctorat, 2013-2014

المطلب الثاني: آلية الحوكمة في ظل مهنة التدقيق الخارجي

1- التدقيق والحوكمة الاقتصادية:

"يعتبر التدقيق عادة كآلية لحوكمة المؤسسة وعرّفها الباحثون على أنها أداة توجيه تعمل على تسيير المخاطر باعتمادها على جملة من المرجعيات الدولية بالإضافة إلى الرفع من أداء المؤسسة وتساعد محافظ الحسابات على تحسين جودة التدقيق.

في معظم البلدان النامية لا يتمتع مستثمروا الأقلية بالحماية من إساءة استخدام أصول الشركات من قبل مديري الشركات فغالبًا ما يتم توفير نمو الأعمال التجارية من خلال الأوراق النقدية أو من خلال نداء إصدار الأسهم الجديدة التي تسمح للشركة بتجنب الاضطرار إلى تقديم ضمانات آمنة وسداد الأموال المقترضة ، ولكن بالنسبة للمستثمرين فهم بحاجة إلى التأكد من حصولهم على عائد من الاستثمار وعلى هذا الأساس يطالبون بوجود قوانين تحمي استثماراتهم.

لقد قام (Doidge et al, 2007) ومجموعة من الباحثين بدراسة حول دور الدولة في حوكمة المؤسسة فاستخلصوا من خلال أبحاثهم أن وجود الحماية القانونية والنظامية للمستثمرين تفسر لنا المنافسة التي ما تقارب 75% من قرار الاستثمار.

أما على الصعيد الدولي الخاص بالمؤشرات المحددة من طرف البنك العالمي لتصنيف البلدان من حيث بيئة الأعمال، فإن البلدان التي احتلت مكانة مرموقة في مؤشر حماية المستثمرين هي اقتصاديات لديها قواعد نشر معلومات وافية للغاية أو حتى المساهمون لديهم وصول واسع إلى المعلومات من خلال الدعاوى القضائية التي تشمل المدراء، وفي نفس السياق تعتبر إفريقيا وآسيا من بين القارات التي لا يزال الكثير القيام به في هذا المجال الخاصة ببيئة الأعمال.

فعلى مستوى تسيير المالية العامة فإن بناء ثقة الجمهور والمجتمع الدولي يمر أساسا على نظام الأسواق القائمة على الشفافية، المنافسة والتوازن، أما في البلدان الإفريقية فإن نظام الأسواق يعاني عدة فروقات كضعف هياكل الإدارة والفساد بشتى أنواعه.

ومن أجل ضمان شروط صحة الحوكمة الاقتصادية هناك مجموعة من الهيئات الخاصة:

- مجلس المحاسبة.
- تعيين مراجع ومراقب عام بالإضافة إلى وضع أنظمة رقابة الميزانية.
- مراقبة الميزانية".[1]

1-1 مجالس المحاسبة:

"إن قانون الشفافية في تسيير المالية العامة للاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب إفريقيا ينص على أن كل الماليات والسياسات العامة التي يتم انتهاجها تخضع للرقابة الخارجية من طرف مجلس المحاسبة.

1-2 المراقب والمراجع العام:

يتم تعيين مدققي الحسابات من قبل السلطة التنفيذية ففي معظم الدول الإفريقية سنّت النصوص القانونية على الاستقلالية وضمان العمل الذي يقوم به المراجع العام لكن في الواقع، لا توجد هذه التعليمة في جميع هذه البلدان بالإضافة إلى أن هذا التعيين منبثق عن السلطة التنفيذية في ظل غياب سلطة برلمانية حقيقية، فمن البداية تجد نفسها محدودة في تصرفاتها.

[1] Philippe DANJOU, Qualité de l'audit – enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations, Groupe de Boeck, paris : février 2011, pages 173

1-3 أنظمة رقابة الميزانية:

اتخذت عدة دول إفريقية خطوات لضمان قيام اللجنة البرلمانية بمراجعة تقرير المراجع العام، ولكن بشكل عام نتائج التقرير قد وضحت في هذا المجال من خلال المركز الإقليمي للتميز أن البلدان الإفريقية بعيدة عن هذه النظرة ويرجع ذلك أساسًا إلى عدم كفاية موارد المراجع العام".[1]

2- دور هياكل الحوكمة في طلب الحصول على جودة التدقيق – نظريات وأبحاث – :

"تتعامل حوكمة الشركات مع الآليات التي يمارسها أصحاب المصلحة في الشركة رقابة صارمة على المسيرين من أجل حماية مصالحهم (Velury et al,2003 ; 1997 ،Charreaux).

في الواقع يتم إنشاء هذه الهياكل بشكل أساسي لتوجيه المسيرين على زيادة قيمة المؤسسات التي يديرونها بدلاً من السعي لتحقيق أهداف شخصية بحتة لا تفييدهم، كما تهدف أيضًا إلى ضمان حصول الدائنين على معلومات موثوقة حول الوضع الفعلي للشركة (Diacon & O'Sullivan، 1999) وأن المسيرين والمساهمين لا يتفهمون هذا البعد الاستراتيجي.

يجب أن تتضمن هذه الهياكل حصول مساهمي الأقلية على معلومات موثوقة حول قيمة الشركة وأن المديرين التنفيذيين ومساهمي الأكثرية لا تنخفض قيمة استثماراتهم (Smith & Bushman، 2003)، فهذه الآليات الداخلية هي الإشراف المتبادل بين المديرين، التسلسل الهرمي، مجلس الإدارة والرقابة التي يمارسها المساهمون أما الآليات الخارجية هي قوى الأسواق المالية، العمل والسلع والخدمات أما الشروط التعاقدية فتتضمن اتفاقيات القروض، عقد الإيجار (فرناندیز وأروندو، 2005).

كما تغطي جميع علاقات الوكالة (مدير/ مساهم، دائن / مساهم، مساهم/ موظف) وبالتالي فهي تعمل على حماية مصالح المقاولين في حالة عدم تناسق المعلومات، وللتخفيف من حجم مشاكل الوكالة التي نشأت على هذا النحو يرتبط إنشاء هذه الهياكل من أجل التغلب على المضايقات الناتجة عن النزاعات الترابطية بين الشركاء الاقتصاديين" [2].

2-1 هياكل المساهمة:

أ- الأطراف المهمة في المؤسسة والتدقيق الخارجي:

"من وجهة نظر مجموعة من العلماء البارزين في نظرية الوكالة ومن أهمهم شلايفر وفيشني (1986)، أغراوال وماندلكر (1990) وكذلك أغراوال وكنوبر (1996) أثبتوا من خلال دراساتهم بأنه كلما كانت الملكية مكثّفة ازدادت فعّالية رقابة المسيّرين وبالتالي يرتفع أداء المؤسسة، فبصفة أخرى فإن نسبة تجمّع رأس مال تصبح كضمان لفعّالية رقابة المسيرين بواسطة المساهمين. أما في واقع الأمر فإن المساهمات المنتشرة تجعل من الصعب على أصحاب الحيازات الصغيرة الوصول بسهولة إلى المعلومات المطلوبة بسبب التكلفة المرتفعة التي ينطوي عليها هذا الاستحواذ أو التأثير على القرارات المتخذة في الجمعية العامة، فمعظم الأوراق المالية التي يتم حيازتها من طرف أغلبية المساهمين يتم تفضيلهم من حيث ممارسة الرقابة والتأثير على نوعية تسيير الشركة وسهولة الولوج إلى المعلومات

[1] Philippe DANJOU, Qualité de l'audit – enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations, Groupe de Boeck, paris : février 2011, pages 174.

[2] Pascal DUMONTIER & Sonda CHTOUROU & Soumaya AYEDI, La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique menée dans le contexte tunisien, Association Francophone de Comptabilité, Tunisie, sans Edition 2006, Pages 06.

الداخلية، أيضا حاملو أسهم التصويت قد يؤثروا على الأصوات في الجمعيات العامة بالنظر إلى العدد الكبير من الأصوات التي يملكونها وفي الحقيقة فإنه من المفترض أن يكونوا على علم أفضل من المساهمين الآخرين كما يمكنهم تعبئة عدة وسائل أخرى من أجل مراقبة المسيّرين (مكاتب الخبرة المحاسبية، المحامين) وحماية استثماراتهم.

ب– المساهمة المؤسساتية والتدقيق الخارجي:

أدى الارتفاع الكبير للمستثمرين (البنوك، شركات التأمين وصناديق الضمان الاجتماعي) إلى خلق قوة في حوكمة المؤسسة وتحفيز الكثير من الباحثين إلى الاهتمام بهذا الموضوع، كما يحث لابوينت (2000) أن وجود العديد من المستثمرين في المؤسسات يمكن أن يكون له تأثير مباشر على تكاليف الوكالة الناتجة عن الفصل بين الملكية والحوكمة، وخاصة الشركات التي لديها هيكلة أسهم متشعّبة.

كما أثبت فالوري والعديد من الرواد في هذا المجال أن معظم المستثمرين من المؤسسات يمكن أن يصبحوا كمجموعة مساهمين مؤثّرين مما يوفر سيطرة قوية على الإجراءات الإدارية من خلال المطالبة للقيام بتدقيق خارجي للحصول على جودة المعلومات المالية الظاهرة في القوائم المالية.

ج– المديونية والتدقيق الخارجي:

تم الاعتراف بالديون كوسيلة لتخفيض تكاليف الوكالة بين المساهمين والمديرين ففي الواقع وفقا لنظرية الوكالة يقترح أن تختار الشركات مستوى عال من المديونية من أجل الحد من التدفق النقدي الحر، فهو مصدر لمصادرة ثروات المساهمين وتجنب الاستهلاك الخاص للمسيرين (Jensen , 1996)، بالإضافة إلى ذلك فإن استخدام المديونية يؤسس علاقة تعاقدية بين المساهمين والدائنين إذ تكمن المخاطر في استفادة المساهمون من استقلالية إدارتهم لإجراء تحويلات للثروة على حسابهم وإدراك لهذه المسؤوليات سيحتاج الدائنون إلى ضمان موثوقية المعلومات المالية المقدمة من خلال تعيين شخص مهني مستقل ومؤهّل كما أن سيمونيك وستاين (1987) يبرران وجود علاقة سلبية بين الديون ونوعية المراجعة".[1]

"في حين فإنّ نيمي وساندرجن (2003) يبرهنان أنه لا توجد علاقة بين مستوى المديونية والطلب على التدقيق الأفضل من قبل الشركات المعنية، كما أن بعض الباحثين (فرانسيس وويلسون، 1988، كوبلي وآخرون، 1995) وآخرون (هاي ودافيس 2004) يدعمون توقعات نظرية الوكالة مثل ارتفاع مستوى المديونية وبالتالي المخاطرة للشركة يزيد من احتمال الطلب على جودة أفضل للتدقيق من أجل تقليل تكاليف الوكالة.

د– الإدارة الخارجية المستقلة والتدقيق الخارجي:

يخصّص التحليل النظري لمجلس الإدارة دورا مركزيا للمدراء الخارجيين المستقلين المسؤولين عن مراقبة الإدارة لحماية مصالح المساهمين إلى الحد الذي يجعل من استقلالهم وخبراتهم التي تميزهم هي أفضل القرارات و الأكثر موضوعية من المسؤولين الداخليين، كما يوضح كل من الرواد Beasley & Pertonie (2001), Lennox (2005) أنّ المدراء الخارجيين والمستقلين يزيدون من فعالية وظيفة

[1] Pascal DUMONTIER & Sonda CHTOUROU & Soumaya AYEDI, La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique menée dans le contexte tunisien, Association Francophone de Comptabilité, Tunisie, sans Edition 2006, Pages 07-08.

التحكم المنقولة إلى مجلس الإدارة ويؤثرون على قرارات مجلس الإدارة باختيار جودة تدقيق أفضل، كما توفر جودة التدقيق مستوى عال من التأكيد بأن البيانات المالية تمثل في مجملها الصورة الصادقة مما يقلل من عدم تناسق المعلومات في المنظمة."[1]

[1] Pascal DUMONTIER & Sonda CHTOUROU & Soumaya AYEDI, La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique menée dans le contexte tunisien, Association Francophone de Comptabilité, Tunisie, sans Edition 2006, Pages 08.

المطلب الثالث: أهمية الحوكمة وفعاليتها في مهمة التدقيق الخارجي

1- دور التدقيق في حوكمة المؤسسة:

"إن الفصل بين الملكية والرقابة يشكّل خطر التحيز في اتخاذ القرارات من طرف المسيرين بالإضافة إلى التقليل من قيمة الأموال الموكّلة إليهم، هذه الظاهرة قد تم شرحها من قبل نظرية الوكالة (Jensen et Meckling,1976)[1] ، والتي تناشد بإمكانية اختلاف المصالح بين المساهمين والمسيرين، إذ أن نظرية المساهمين بين الوكالات La Stakeholder-agency theory التي قدمها كل من الباحثين (Hill et Jones,1992)[2] ، قد أحدثت توسعا كبير في مجال الحوكمة بصفة عامة والتدقيق بصفة خاصة فهي تعتبر كل المتعاملين الاقتصاديين الذين لديهم حقوق شرعية على المؤسسة هم أطراف فاعلة أو مساهمين في الشركة فيحق لهم الحصول على جزء من ربح المنظمة ومن الأرجح أن يتأثروا بأنماط التسيير غير الفعالة (Depret et Hamdouch, 2005)[3].

فالهدف الرئيسي لنظام الحوكمة يكمن في استدامة العقد التأسيسي للشركة وفي المقابل تحسين أداء الحوكمة في مختلف الهياكل لدى المؤسسة (Charreaux,2004) [4] كما تتميز الحوكمة بعملية تحصيل الآليات التنظيمية بهدف تحرير مختلف صلاحيات الشركاء والتأثير على قرارات المسيرين.

يعتبر التدقيق الخارجي كآلية من آليات الحوكمة، فالمناظرات التي أقيمت حول حوكمة المؤسسة وآليات تشغيلها قد ركزت في مجملها على الجانب المالي والذي يعمل على تحسين جودة الإبلاغ المالي عن طريق تعزيز دور المدقق القانوني من خلال إجراءات الحوكمة المعمول بها على مستوى المؤسسة.

كما تناشد جميع الأطراف الفاعلة إلى أهمية المعلومات المالية والمحاسبية بما فيها تحديات النجاح والفشل في هذا المجال، فمهمة المدقق القانوني في إطار المصادقة على الحسابات المالية يسعى من خلالها إلى توجيه معلومات مهمة وموازنة بين المسيرين ومختلف الأطراف المهتمة بالقوائم المالية، أما التقرير المقدم من قبل المدقق يعتبر كأداة رقابة للغير فهو مؤشر دال على مدى الخدمة المقدمة من قبل المدقق ومدى مصداقية وموثوقية المعلومات المالية التي يتم عرضها بعد إنهاء مهمته.

أما من بين أهم التشريعات القانونية التي نصت على حوكمة المؤسسة هو قانون ساربينز أوكسيلي في الولايات المتحدة الأمريكية وقانون الضمان المالي بفرنسا إذ تعتبر هذه التشريعات من أهم البنود التي تعمل على تحسين آليات الرقابة الداخلية من خلال التركيز على نظرية العلاقة القوية بين الرقابة الداخلية وجودة الإبلاغ المالي وحوكمة المؤسسة بالرغم من أنها لا تعتبر مرجعية مباشرة للتدقيق الداخلي إلا أنها تواجه شرعية وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها عضو في الحوكمة".[5]

---

[1] Jensen M.C., Meckling W. H., "Theory of the Firm: Managerial Behavior ", Agency costs and ownership structure, journal of Financial Economics, october, pp. 305-360.

[2] Hill, C. W. L., Jones, T M., (1992), "Stakeholder-Agency theory", Journal of management studies, vol. 29, N°02, pp. 131-154.

[3] Depret, M.H., Hamdouch, A., (2005), « Gouvernement d'entreprise et performance », in Gouvernement d'entreprise. Enjeux managériaux, comptables et financiers, De Boeck, pp. 39-79.

[4] Charreaux, G., (2004), « les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux », cahiers du FARGO, n°1040101, université de bourgogne, décembre, p56.

[5] Elisabeth Bertin & Rédha Khelassi, Manuel de comptabilité & Audit conforme au SCF, Edition BERTI, Alger 2013, pages 528-530.

المبحث الثاني: قياس جودة التدقيق الخارجي في بيئة المؤسسة

تسعى مختلف الأطراف الداخلية والخارجية إلى مسك البيانات المالية عند مستوى ثقة مختلف عن المؤسسة المدققة بحدّ ذاتها نظر لتعاملها مع أطراف أخرى (كالمؤسسات المالية، صناديق الضمان الاجتماعي، إدارة الضرائب) وغيرها من الفئات المتنوعة كما يتجلى ضمان جودة المعلومات المالية على مدى قدرة المدقق في استخراج الأخطاء الجوهرية وعرض تقرير شامل للتأكيد عن الأحداث الاقتصادية التي وقعت في المؤسسة.

المطلب الأول: مؤشرات جودة التدقيق القانوني ومحدداته

شهدت مهنة التدقيق تطورا واسعا عبر مؤسساتنا العالمية وبالأخص مكاتب التدقيق الدولية التي تحرص على ضمان جودة مهنة التدقيق من خلال المهام التي تصدرها لمختلف زبائنها من أجل ضمان تقديم بيانات مالية بكل مصداقية وشفافية خلال نهاية السنة المالية.

1- مفهوم جودة التدقيق الخارجي:

عُرِّف مفهوم الجودة في مهنة التدقيق الخارجي عبر عدة مفاهيم مختلفة:

1. تعارض مصالحها مع مصالح الملاك[1].

2. "تشير جودة عملية التدقيق إلى مدى قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم وبالتالي حماية مصالح الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة.

3. كما عرّفها De Angelo بأنها اكتشاف المراجع للأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى حد ممكن على ضوء الأتعاب المتفق عليها.

ومن خلال هذه الأدبيات النظرية تعرّف جودة التدقيق على أنها أداء لعملية التدقيق بكفاءة وفعالية لمعايير التدقيق، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية" [2].

2- محددات جودة التدقيق القانوني:

"توجد مقاربتين أساسيتين لقياس جودة التدقيق الخارجي، فالمقاربة الأولى ترتكز على استقلالية وكفاءة المدقق أما المقاربة الثانية فتعتمد على فعالية أعمال التدقيق للمؤسسة محل الرقابة.

إن المقاربة الأولى تعتمد في حد ذاتها على قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية، التقنيات الإحصائية وغيرها من الأدوات المستعملة لإظهار فعالية تحليل الحسابات، فالاستقلالية يتم مراجعتها بصفة مستمرة لأنها تعكس صفة المدقق ورأيه الخاص الذي يجب أن يتميز بالموضوعية وعدم التحيز لأي شخص من الأشخاص داخل المؤسسة أو الضغط عليه من خلال إصدار عدة قرارات

[1] Palm rose Z. V ،"An Analyses of Auditor litigation Disclosure "،Auditing : A journal of Practice and theory vol,10. Suppl،91،pp : 54, 77.

[2] صبري ماهر مشتهى، تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي و انعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية القدس المفتوحة، المجلد (22) ، العدد (2) ،2014، ص236.

تعسفية تشكل خطرا على شخصية محافظ الحسابات والمهنة التي يزاولها خلال السنة المالية"[1] .

2-1 الاستقلالية :

"تعتبر الاستقلالية كشرط أساسي لممارسة مهنة المدقق فأهميتها لا تتوقف في الرفع من السياق الاقتصادي الحالي، بل في التأكد من مدى مصداقية محافظ الحسابات في الحفاظ على استقلاليته من خلال أداءه لعدة مهام في التدقيق لكل سنة مالية.

لقد عرفت أيضا على أنها القدرة الحقيقية للمدقق على تقديم تقرير عام يوضح الأخطاء الجوهرية والمغالطات المالية التي يمكن أن تكون لها أثر على مصداقية الحسابات السنوية، كما نستطيع من خلال معيار الاستقلالية قياس القدرة الحقيقة للمدقق في التأكيد على احترام القوانين قبل إصدار مصادقة الجودة للمؤسسة محل التدقيق بهدف الكشف عن الأخطاء، الاحتيالات، التلاعبات أو التواطؤ بين منتجي المعلومات المحاسبية والمالية.

2-2 الكفاءة وأخلاقيات المهنة:

2-2-1 الكفاءة:

عرّفت الكفاءة على أنها القدرة على حل المشاكل المحاسبية في سياق معين، كما تمثل مجموعة من المؤشرات التي يجب أن يتصف بها المدقق وهي المعرفة والخبرة التي تحتل شرطا أساسيا لاستقلالية محافظ الحسابات.

كما تتميز مكاتب التدقيق بإدراج أشخاص ذو كفاءات للحصول على قيادة سليمة لمهام تدقيق الحسابات السنوية (مهما كان نوع التدقيق: تدقيق محاسبي ومالي، تدقيق قضائي، تدقيق اجتماعي....الخ) "[2].

2-2-2 أخلاقيات المهنة:

"حسب نظرية Jones (1991) فإن الفرد يجب أن يتجاوز أربعة مراحل نفسية من أجل ضمان الحصول على شخصية تتمتع بأخلاقيات المهنة:

1. في بداية الأمر يجب أن تفسر الحالة المعطاة باعتبارها مشكلة أخلاقية تتضمن هذه الخطوة بما في ذلك تحديد الخيارات الممكنة لعواقبها.
2. يجب أن يقرر الفرد الخيار الصحيح أخلاقياً.
3. يجب أن يكون لديه الإرادة للتصرف أخلاقيا حتى لو كانت مصلحته الخاصة تملي موقفا عكسيا.
4. وأخيرًا يجب أن يكون لدى الفرد قوة شخصية كافية للتصرف بطريقة تتفق مع اهتمامه الأخلاقي (السلوك الأخلاقي).

ونتيجة لذلك تحتل الأخلاقيات دورًا مهمًا للغاية في سلوك مدققي الحسابات، لأن الكثير من الآراء الموضحة في تقارير التدقيق تعتمد على معتقدات وقيم الفرد.

[1] FAVIER. Marianne, « l'audit légal ; un outil qualité et de pilotage de la performance des entités », Business administration, 2013, P 20-23.

[2] PORTALE. Marine, « les déterminants de la qualité de l'audit , le cas de l'audit des comptes publics », Revue Comptabilité - Contrôle - Audit , Année 2011/1 (Tome 17), P 64

2-3 المحددات المرتبطة بالعلاقة المدقق-تدقيق:

هناك عوامل أخرى تأثّر على استقلالية المدقق وترتبط بالعلاقة (مدقق/تدقيق) وهي على النحو التالي:

2-3-1 الوضعية المالية للمدقق:

إنّ الشركات الخاضعة للإفلاس المالي خلال نهاية كل سنة مالية عادة ما تكون معرّضة للتلاعبات في حساباتها، فهذه الأحداث هي في الأصل نتيجة سابقة عن مسؤولية المدققين أثناء فحص الحسابات السنوية، فرداءة الوضعية المالية للزبون تحمل وضعية الخطر والتي يطلق عليها باسم خطر التدقيق.

2-3-2 أتعاب التدقيق:

أتعاب التدقيق هي عبارة عن أجر يتحصل عليه محافظ الحسابات من أجل إنجاز المهمة التي وكّلت له في إطار مراقبة الحسابات إذ تعتمد هذه المهمة على المراجعة والمصادقة على الحسابات الفردية والمجمعة.

يعتبر إشهار أتعاب محافظ الحسابات من أقوى المؤشرات التي تعمل على تقوية شفافية العلاقات بين المدققين والمؤسسات التي تسمح لمستعملي القوائم المالية بتقديم رأي خاص حول استقلالية المدققين وتقييم جودة القوائم المالية.

كما ذكرت بعض الأدبيات الثمينة في علم التدقيق التي اهتمت بخاصية الأتعاب (Hay et al. 2006)، من خلال أعمال وأبحاث Simunic (1980) الذي قام بتقييم أتعاب التدقيق في قسمين مختلفين : يتجلى القسم الأول في جهود التدقيق أما القسم الثاني فيتمثل في علاوة الخطر. فالأولى تتعلق بمجهودات المدقق التي يقوم بها للحكم على مصداقية الحسابات والتي تبنى على تقييم المدقق للمخاطر الصادرة عن الأخطاء الجوهرية الموجودة في القوائم المالية بالإضافة إلى خطر الرقابة الداخلية للمؤسسة أما القسم الثاني فيتمثل في علاوة الخطر التي تبنى على احتمالية تحمّل الخسائر بعد التدقيق في حالة المصادقة على القوائم المالية للمؤسسة في نهاية السنة المالية المنصرمة ".[1]

2-3-3 المنافسة في سوق التدقيق:

"إن الضغط المنشود في سوق المصادقة على الحسابات المالية يمكن أن يشجع مراجعي الحسابات للتنازل عن استقلاليتهم بل إن المنافسة القوية في السوق تقلل من الاستقلالية المتصورة لمدققي الحسابات، فالمنافسة الشديدة بين محافظي الحسابات قد تقودهم إلى قبول أساليب محاسبية غير مصرّح بها وبالتالي التقليل من جودة آرائهم".[2]

3- العوامل المؤثرة على كفاءة المدقق:

"قد تؤثر كفاءة المدقق القانوني بعدّة عومل ومن بين أهمها تكوين المدقق، الخبرة المهنية للمدقق، مؤهلات المدقق وغيرها من العوامل التي لها أثر على كفاءته المهنية وسوف نمثلها على النحو التالي":[3]

[1] BEN ALI Chiraz et LESAGE Cédric, « Les auditeurs financiers face aux conflits d'agence : une étude des déterminants des honoraires d'audit en France », 2013/1 Tome 19, P62-63

[2] BOUMEDIENNE Mohamed Rachid, « Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise », Thèse de doctorat, 2013-2014, P 75

[3] من إعداد الطالب

الجدول رقم 08: العوامل المؤثرة على كفاءة المدقق

العوامل الخاصة بالمدقق	أثر العوامل على الكفاءة	المرجعية	نظرة الكاتب
التكوين الأولي	إيجابي	Hilaire 1989, Scheid 2000, Datin 2006.	وصف تكوين المدقق بالإضافة إلى التكوين الجيد الذي يتمتع به للقيام بمهامه
الخبرة المهنية	إيجابي	Libby et Frederik 1990, Libby et Al 1980, Ismail et Trotman 1995.	يكتشف المدققين ذوي الخبرة الأخطاء الجوهرية أكثر من المدققين المبتدئين
حجم مكتب التدقيق	إيجابي	Emby, Etherington 1996	يتم قياس كفاءة المدقق من خلال عدد ممارسات المهنة التي يقوم بها في نفس المهمة
هيكل المكتب	إيجابي أو حيادي	Cushing et Lobbecke 1986, Chemingui et pigé 2004, Icerman et Hillison 1991, Tuntiwongpiboon et Dugan 1994.	يتأثر حجم المكتب وهيكلته بمدى جودة المدقق لأداء مهمته
فترة العهدة	إيجابي أو سلبي	Carey et simnet 2006	تعتبر المدة الأمثل للمعرفة الخاصة للزبون محل التدقيق

Source : GERALDINE HOTTEGINDRE, GREFIGE, Université Paris Dauphine, « un mauvais auditeur : dépendant et/ ou incompétent ; étude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes en France », P04.

4 – مؤشرات جودة التدقيق في المؤسسة:

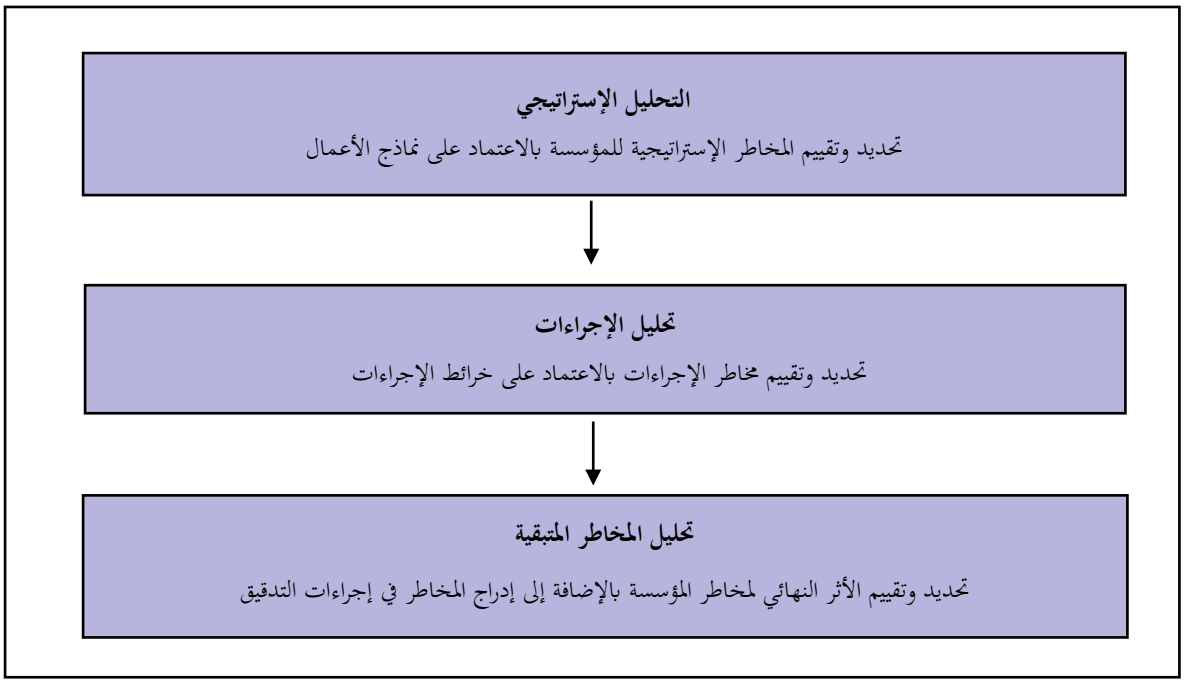
4-1 المعرفة الجيدة لمحيط المؤسسة المدقّقة وتسيير المخاطر:

"في إطار معرفة بيئة المؤسسة تعمل المنظمة في شبكة معقّدة التي تحتوي في علاقاتها على جملة من الفئات المرتبطة بالبيئة الخارجية إذ أنّ هذه الفئات تندرج في مجملها (الزبائن والموردون، المؤسسات الأخرى، مصلحة الضرائب، المستثمرين) فالإجراءات الداخلية على مستوى المؤسسة تمثل المحيط الداخلي لها، كما أن ارتباط بيئتي المؤسسة الداخلية و الخارجية تحمل في بعض الأحيان مجموعة من المخاطر التي تهدد مدى جدوى وربحية المؤسسة.

كما يرى بعض الرواد مقاربة جديدة ترتكز على مخاطر المؤسسة، إذ يتوجب على المدقق معرفة بيئتي المؤسسة بأكملها من أجل تقييم المخاطر الخاصة بها ومن هذا المنطلق يقوم المدقق بوضع 3 تحاليل أساسية: تحليل المخاطر الاستراتيجية، تحليل مخاطر الإجراءات وتحليل المخاطر المتبقية".[1]

[1] Philippe DANJOU, Qualité de l'audit – enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations, Groupe de Boeck, paris : février 2011, pages 45.

الشكل رقم (4): المعرفة التامة بالمؤسسة محل التدقيق وفق نماذج الأعمال



Source : Philippe DANJOU, Qualité de l'audit – enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations, Groupe de Boeck, paris : février 2011, pages 45

4-2 تحليل المخاطر الإستراتيجية:

"إنّ الهدف من تحليل المخاطر الإستراتيجية هو تحديد وتقييم العوامل المؤثرة على المحيط الخارجي للمؤسسة، فالتشخيص غير الموثوق منه يؤدي إلى عدة مخاطر تنعكس على جدوى وربحية المنظمة، إذ يقوم المدقق قبل هذه المرحلة بتحليل الوضعية الإستراتيجية للمؤسسة، علاقاتها مع الأعوان الاقتصاديون بالإضافة إلى سياسة تسيير المخاطر الخاص بها.

كما طوّرت أكبر المكاتب الدولية للتدقيق نماذج خاصة من أجل تحليل مهام المدققين ويرى الرائد Bell et al تأثّره بأعمال Michael التي تحتوي على التحليل الهيكلي للصناعات وأثر هذه الهياكل على جدوى وربحية المؤسسات كما تتأثر المؤسسة المدقّقة بتنافسيتها في المجال الصناعي، التجاري أو الخدماتي وعلى هذا الأساس فإن المعرفة الجيدة لنشاط المؤسسة المدقّقة تساعد المدقق على مدى فهم اختياراته الإستراتيجية وأدائه الخاص.

4-3 تحليل مخاطر الإجراءات:

تحدّد جدوى وربحية المؤسسة بإجراءاتها العملياتية إذ يمكن أن تعطي ميزة تنافسية للشركة إذا تم تنظيمها وتنفيذها بشكل فعال وإلا فإنّ هذه العمليات تخلق مخاطر على الشركة ، كما يسمح بتحليل العمليات التجارية للمدقق بالنظر للتفاعل الجاري بين العمليات والمخاطر الاستراتيجية المحددة مسبقًا وعلى هذا الأساس يمكن للمدقق استخدام تقنيات مثل تحليل سلسلة القيم لإدراك نقاط القوة والضعف وبالتالي ينتج عنه مختلف مخاطر العمليات الناجمة عن المؤسسة.

4-4 تحليل المخاطر المتبقية:

إن مستوى كل مخاطرة هي دالة لمتغيرين أساسين وهما : احتمالية تحقق المخاطرة ومقدار الخسارة الناتجة فإذا تحققت المخاطرة يقدّر المدقق تأثير إدارة المخاطر على كل مخاطرة، كما قد يتم تخفيض مستوى بعض المخاطر إذا وضعت إدارة الشركة إجراءات رقابة فعّالة للسيطرة على هذا الخطر ، وعلى هذ الأساس يفحص المراجع مؤشّرات الأداء المتعلّقة بكل خطر من أجل معرفة آثارها فقد تكشف هذه المؤشرات عن معلومات حول بعض الجوانب التي لم تتم مراقبتها من قبل مدقق الحسابات أوتم تجاهلها أما الخطوة الأخيرة فهي تحديد المخاطر الرئيسية لأنها تشكل تهديدًا خطيرًا للشركة وبالتالي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار كما يقوم المدقق بتحليل أثر كل المخاطر التي لها علاقة بالمؤشرات التالية:

1- هل تؤدي المخاطرة إلى تغييرات محتملة في تقديرات المدقق لنتائج الشركة والبيانات المالية ؟

2- هل يشير الخطر إلى مشاكل حتمية على سلامة القوائم المالية المدققة ؟

3- هل يشير الخطر إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية المدققة ؟

4- هل يشير الخطر إلى تهديدات محتملة في بيئة الرقابة ؟

5- هل يكشف الخطر عن الاحتياجات المحتملة المتعلقة بالتحكم وإدارة المخاطر للشركة المدققة ؟

كما يجب على المدقق أن يوثق تقييماته للمخاطر والأدلة التي تم جمعها واختبارات الرقابة التي وضعها ومؤشرات الأداء التي تمت دراستها والاستنتاجات المتحصل عليها أثناء قيامه بعملية التدقيق".[1]

5- أهمية جودة التدقيق الخارجي:

"تكمن جودة التدقيق في إطار مختلف وخاص باعتبارها مطلب لجميع مستخدمي القوائم المالية وهي ممثلة في السياق التالي:

1. يهدف المدقق الخارجي من تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة حتى يضفي أعلى درجات المصداقية على تقريره.
2. تسعى الشركة إلى التأكيد عن تمتّع قوائمها المالية بالموثوقية مما يتوجب القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة.
3. ترى المنظمات المهنية أنّ تنفيذ عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة يحقق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية.
4. تمثل جودة مهنة التدقيق مقياسا لتقييم مكاتب التدقيق في ظل المنافسة الشديدة بين تلك المكاتب".[2]

[1] Philippe DANJOU, Qualité de l'audit – enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations Groupe de Boeck, paris : février 2011, pages 45-48.

[2] مرشد عبد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، شهادة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013 ،ص44-45

المطلب الثاني: تحسين جودة التدقيق القانوني في المؤسسة

"تعد برامج تحسين جودة التدقيق القانوني في جميع دول العالم كاستراتيجية محكمة يتم عرضها ودراستها من أجل تحديد مختلف التوجهات الخاصة بمهمة التدقيق.

1- أهم النماذج العالمية الخاصة بجودة التدقيق:

الجدول رقم (9): تقديم نماذج خاصة بجودة التدقيق

النماذج	الشروحات
(1991, Sutton et Lampe)	قام هذان الباحثان ببناء هذا النموذج بالاعتماد على ثلاث شروط: التخطيط، حقل العمل وإدارة العمل ومن خلال هذه المؤشرات نستخرج مدى أهمية محيط المؤسسة الذي يتم التعامل معه.
(1992, Carcello et al.)	قام هؤلاء الباحثون باستخراج 41 مؤشر التي تعتمد في إطارها العلمي على جودة التدقيق ومن بين أهمها : الخبرة والتجربة، أخلاقيات المهنة، معرفة قطاع الزبون وجودة التواصل بين المدقق والمناجمنت.
(1997, Behn et al.)	هذا النموذج يتميز بوجود علاقة ذات أهمية بين جودة التدقيق ورضا الزبائن.
(1995, Beattie et Fearnley)	هذه الدراسة أثبت لنا وجود 29 مؤشر خاصة بجودة التدقيق ومن بين أهمها أربع مؤشرات مهمة وهي : النزاهة، جودة علاقة العمل، قيمة الخدمات المقدمة في التدقيق و المؤهلات التقنية.
(2004, Duff)	يهتم هذا الرائد بالجودة التقنية التي تضم العناصر التالية : (الشهرة، القدرة والضمان)، جودة الخدمة (التعاطف، خدمات خارج التدقيق والمسؤولية) والاستقلالية.
(1998, Warming-Rasmussen et Jensen)	يفسر لنا هذا النموذج الخاص بجودة التدقيق ستة أوضاع مختلفة وهي على النحو التالي: المصداقية الشخصية، استقلالية المدقق اتجاه التسيير الخاص به، فتح تقارير التدقيق تمس مصالح المستثمرين والمساهمين، معرفة القطاع، الولاء اتجاه أقلية المساهمين، الموقف المشكوك فيه من قبل المدقق.
(1992, Deis et Giroux)	قام هذين الرائدين بأبحاث خاصة حول جودة التدقيق من خلال مراجعة عدة مؤشرات معنوية في القطاع الخاص وكيفية استعمالها في تدقيق الحسابات العمومية ومن خلال هذه الدراسة قاموا بتحديد الشروط التالية: العهدة القانونية للمدققين حجم الهيكلة المحققة من قبل التدقيق، عدد الزبائن، الصحة المالية للزبائن الاستفادة من مراجعة النظراء، المقاربة مع المعايير، الوقت المحدد للتدقيق، اكتشاف الأخطاء الجوهرية)

Source : PORTALE. Marine, « les déterminants de la qualité de l'audit , le cas de l'audit des comptes publics » Revue Comptabilité - Contrôle - Audit , Année 2011/1 (Tome 17), P 40

2- مراحل تحسين جودة التدقيق القانوني:

إن برنامج تحسين أنشطة التدقيق القانوني يتم وفق حلقة مدروسة إذ ترتكز على ثلاث عناصر أساسية : نظام محاسبي ملائم مكافحة مسك المحاسبة غير القانونية للمهنة، التكوين.

2-1 نظام محاسبي ملائم:

إنّ وضع نظام محاسبي موثوق منه تعد المرحلة الأولى من مراحل هذا البرنامج حيث يتطلب تحسين النظم المحاسبية إدخال التشريعات والقوانين ذات الصلة وإنشاء أنظمة رقابة داخلية فعّالة.

لقد أحدث النظام المحاسبي OHADA [1] ابتكارات جد مهمة في هذا المجال، إذ يشترط اللائحة التنفيذية لقانون المحاسبة الاحتفاظ بالحسابات في المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون الموحد بشأن القانون التجاري العام، والمؤسسات العامة والهيئات شبه الحكومية ومؤسسات الاقتصاد المختلط والتعاونيات وبشكل عام الكيانات المنتجة للسلع وخدمات السوق فهي تهدف إلى الربح بصورة مباشرة أو غير ذلك للأنشطة الاقتصادية في المقام الأول.

كما يرجع السبب في عدم موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية بشكل أساسي إلى عدم وجود أو عدم كفاية أنظمة الرقابة الداخلية فمن المهم أن تزود الشركات نفسها بنظام رقابة داخلية يتلاءم مع مؤسساتها، لأنه من المستحيل التأكد من أن جميع المعاملات مسجلة وليست حاليا".[2]

2-2 مكافحة مسك المحاسبة غير القانونية للمهنة:

"بالرغم من وجود إطار قانوني ينظم مهنة محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين فإن الممارسة غير القانونية هي عقوبة جزائية ذات عواقب اقتصادية ومالية واجتماعية شديدة.

فمنذ سنة 1945 تم إصدار مرسوم 19 سبتمبر 1945 الذي ينص على أن الممارسة غير القانونية لمهنة الخبير المحاسبي تشكل جريمة يعاقب عليها بالسجن وغرامة فبعد مرور سبعين عامًا لا تزال هذه الأنشطة غير القانونية تسبب أضرارًا كبيرة على التطورات الاجتماعية والاقتصادية".[3]

2-3 التكوين في ميدان التدقيق:

"يحتل التكوين محورا هاما في تحسين جودة الأنشطة فهي تنقسم إلى قسمين : الأولى الخاصة بمحافظي الحسابات قيد النشاط والثانية مهتمة بالتكوين الأولي للمدققين، فعلى سبيل المثال نجد في فرنسا فيما يخص التكوين بأن قانون الضمان المالي ينص على أن كل محافظ الحسابات لم يمارس المهنة لمدة 03 سنوات ليس له الكفاءة اللازمة للقيام بعملية مراقبة الحسابات، ففي عصرنا الحالي ومع تطور الأحداث الاقتصادية للمؤسسة أصبح من الواجب القيام بتكوين مستمر لمحافظي الحسابات من أجل إبراز الصورة الصادقة

[1] Le plan Comptable (OHADA) « organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires » est un référentiel comptable créé par cette organisation elle-même institué par le traité du 17 octobre 1993 Port-Louis (ile Maurice).

[2] Geneviève Causse, Eustache Ebondo. La qualité de l'audit légal en Afrique francophone : constats, Interrogations et voies d'amélioration. Comptabilité sans Frontières. The French Connection, May 2013, Canada. pp.cd-rom, 2013. <hal-00999671>, pages 29.

[3] https://www.compta-illegal.fr , date vue : 15/01/2019 à 12.00

وخلق قيمة مضافة للمؤسسة من خلال الكشف عن التلاعبات والاحتيالات المالية والضريبية التي قد تمس بصدق وصحة الوثائق المثبتة في المحاسبة، أما في الدول الإفريقية فلديهم برنامج خاص في التكوين للخبرة المحاسبية"[1].

"فعلى سبيل المثال في الجزائر صدر القرار الوزاري[2] الذي يحدد طبيعة البرنامج الخاص بالمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات والخبير المحاسبي وكيفية الحصول على الاعتماد لمزاولة المهنة بصفة مباشرة وهذه التعديلات تعتبر من أكبر الاستحداثات التي عرفتها الجزائر في مهنة التدقيق".[3]

3- دور جودة التدقيق القانوني في المنظمة:

"لقد ساهمت أحدث الفضائح المالية الأخيرة على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية في الرفع من أزمة الثقة بين المسيرين والمساهمين أو الغير – المتعاقدين – مع المنظمة، كما أنّ تدخل التدقيق القانوني كأداة رقابة فعّالة ومستقلة تهدف إلى التأكيد على مصداقية وشفافية الحسابات السنوية للمؤسسة المدقّقة.

3-1 الرفع من الثقة في تقارير التدقيق:

تشكّل القوائم المالية السنوية حوصلة على نشاط المؤسسة المستغل من قبل الغير، فهي تساعد مختلف الأطراف على طرح التقييم حول كيفية اتخاذ القرار أو التشخيص الدائم للمؤسسة. إن الأزمات والفضائح المالية التي برزت في دول العالم قد أحدثت فارق مهم بين المعلومات المقدمة للمستثمرين والحقيقية الاقتصادية للمؤسسات، كما تعتبر الأسواق جوهرة موضوع أزمة الثقة الحاصلة في المعلومات المالية والمحاسبية، وعلى هذا الأساس يستدعى المدقق القانوني للقيام بمهمة المصادقة على الحسابات.

ففي نفس الإطار عرّف التدقيق على أنه فحص القوائم المالية للمؤسسة يهدف إلى المصادقة على الحسابات وصحة انتظامها ومصداقيتها وتقديم الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة التي هي بحاجة إليها كل من أطراف الغير الذين هم بحاجة إلى الجودة في التدقيق.

3-2 تسوية نزاعات الوكالة:

تأكّد نظرية الوكالة على أن التدقيق يعد من أهم آليات تسيير النزاعات وتخفيض تكاليف الوكالة، وبالعكس فإن كل تغيير يطرأ على نزاعات الوكالة يؤثر عليهم وفي نفس المسار فإن مستوى الجودة ينطبق على مدى مهمة التدقيق وأدائها داخل المنظمة.

لقد عرّفا كل من الباحثين جانسن وميكلينغ (1976) على أن علاقة الوكالة هي عبارة عن عقد لشخص أو عدة أشخاص (المالك) يوكل مهام معينة لشخص آخر (العميل) لإتمام خدمات موكلة باسمه، فالعلاقة التعاقدية التي تربط المساهمين (المالك الرئيسي) لرأس المال الممول لمسيري المؤسسة (العميل) تعتبر في نظر جانسن وميكلينغ كمقاربة تحمل في مجملها الإطار القانوني للتعاقد وتضم نزاعات

[1] Geneviève Causse, Eustache Ebondo. La qualité de l'audit légal en Afrique francophone : constats, Interrogations et voies d'amélioration. Comptabilité sans Frontières. The French Connection, May 2013, Canada. pp.cd-rom, 2013. <hal-00999671>, pages 29.

[2] Arrêté interministériel du 8 Joumada Ethania 1438 correspondant au 7 mars 2017 fixant le nombre, la nature, le coefficient et le programme des épreuves ainsi que la constitution du jury des épreuves et d'admission à l'institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable.

[3] من إعداد الطالب.

المصالح على مستوى المؤسسة، نزاعات المصالح التي تضم عامل التكلفة كما تعتمد نظرية الوكالة على تحليل مهنة التدقيق الخارجي كوسيلة لتسوية نزاعات الوكالة وبالأخص بين المساهمين والمسيرين[1].

وفي الأخير فإنّ جودة التدقيق تعتبر كأهم جزء في نظام الرقابة المعقّد والمكلّف بتغطية العجز الذي يمثله المساهم في مراقبة السياسة المحاسبية للمسيرين.

3-3 تقوية مصطلح الحوكمة في المؤسسة:

"باعتبار الحوكمة كآلية من آليات التسيير داخل المؤسسة فإن التدقيق يخفّض من عدم تناسق المعلومات بين المسيرين والمساهمين أو الأطراف الأخرى المتعاقدة، من أجل ضمان الصورة الصادقة للمعلومات المالية التي يتم التواصل معها كما أن التدقيق يشكّل عامل مهم في كيفية اتخاذ القرارات الخاصة بالمساهمين، فنظر لأهمية هذا المجال في اتخاذ القرار فإن مختلف مستعملي القوائم المالية هم بحاجة إلى حماية جودة التدقيق" [2].

3-4 تخفيض الفارق المتوقع في مهمة التدقيق:

"إنّ مصطلح L'expectation Gap هو الفرق بين المحاسبة المدققة وأداء محافظي الحسابات، فالمدقق يقوم بإنتاج جملة من المعلومات للأطراف الخارجية للمؤسسة في شكل تقارير سواء التقرير العام أو التقارير الخاصة للحسابات السنوية المقدمة للمساهمين والأطراف الأخرى (الغير)، هذا التقرير يعتبر بمثابة أحد الأعمدة القانونية التي تفسر لنا مهمة المدقق القانوني حول وضعية الحسابات السنوية ففي بداية الأمر يقوم بالتحقق من مدى مصداقية، موثوقية القوائم المحاسبية والمالية بالإضافة إلى الصورة الصادقة للمؤسسة بعد ذلك يقوم بالتأكد من مدى استمرارية المؤسسة.

فالسبب الرئيسي لفجوة التوقعات هو انخفاض مستوى الأداء الفعال للمدقق بالمقارنة مع معايير التدقيق ومعايير الجودة المعترف بها. كما يعتبر ضعف التدقيق السبب الرئيسي للفجوة بين توقعات المستخدم والعمل الفعلي للمدقق وبالتالي التحسين النوعي لإجراءات التدقيق القادرة على التقليل من هذا الفارق".[3]

[1] PIOT Charles ; doctorant, Centre d'étude et de recherche appliqué à la gestion, université pierre mendés France, « relation d'agence, opportunités de croissance et notoriété de l'auditeur externe : une étude empirique du marché français », 2000, P 05.

[2] MANITA Riad, PIGE Benoit, « la notation par les administrateurs des composantes du la qualité de processus d'audit », Association francophone de comptabilité, Tunis 2006, P 01.

[3] PORTALE. Marine, PORTALE. Marine, « les déterminants de la qualité de l'audit », le cas de l'audit des comptes publics » Revue Comptabilité - Contrôle - Audit , Année 2011/1 (Tome 17), P 64

المطلب الثالث: ضمان جودة التدقيق بالشرعية النظرية في بيئة محاصرة

شهدت الآونة الأخيرة عدة أزمات مالية انجرت عنها الكثير من الإفصاح الخاطئ في القوائم المالية والتي أحدثت من خلالها عدة تغيرات في المجال المحاسبي والمالي، فقد أدركت جميع الأطراف بما فيها مكاتب التدقيق الدولية أن مهام التدقيق تتضمن إضفاء الثقة للمستثمرين وتحسين جودة المعلومة المالية المقدمة في نهاية السنة المالية.

1- تقييم مستوى جودة المعلومات المالية:

"لقد حُصِرَت إشكالية محافظ الحسابات ومسؤوليته عن التقييم الصحيح والسليم لمستوى جودة المعلومة المالية انطلاقا من مصداقيتها إذ أنّ جميع الأزمات التي حصلت، جعلت من محافظ الحسابات سبب في حدوثها نظر لعدم وجود المصداقية والشفافية في المعلومة المالية، كما تعود هذه الإشكالية إلى الأسباب التالية:

- محافظ الحسابات غير محيط بجميع العمليات المحاسبية التي تقوم بها الشركات.
- ضعف محافظ الحسابات أمام ميدان المحاسبة الإبداعية.
- عدم تحكمه في العديد من المعاملات التي تبنى على أدوات استثمارية معقدة.

إلا أنّ دور محافظ الحسابات يقتصر بحسب القوانين والتشريعات الجزائرية في شهادته حول مصداقية وشفافية القوائم المالية والالتزام بالمبادئ المحاسبية عند إعدادها، في ظل غياب تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم صدورها في الآونة الأخيرة، أما عن باقي عمليات الشركات المرتكزة على الذكاء المحاسبي، الثغرات المحاسبية، وكذا المحاسبة الإبداعية فهو غير ملزم بها إلا أنه مطالب في قيامه بأداء واجبه بتوفير الوسائل دون النتائج.

على ضوء الكثير مما قيل حول مسؤولية محافظ الحسابات في رفع مستوى جودة المعلومة المالية المنشورة فهي خطوة ضمنية يعتمدها المحافظ بزيادة هامش الأمان وتحديد نسبة أخطار التدقيق ليس إلا، حيث يعتمد محافظ الحسابات على ثلاث عناصر مترابطة تمثلت في المؤشرات التالية:

- صدق وكفاءة تنظيم البيانات المالية المحاسبية المدونة في السجلات المالية.
- درجة الدقة والضبط.
- توخي الحذر والتحلي بالأمانة.

كما يستعمل محافظ الحسابات الأدوات التالية:

- جمع الوثائق والمستندات الموجودة على مستوى المؤسسة.
- زيارة المصانع والمركبات والهيئات التابعة للمؤسسة.
- استجواب الأفراد والمسيرين داخل المؤسسة.

فكل هذه العوامل توثر على أوضاع المؤسسة وتخلق مناطق الخطر فيها وهذا لأن كل المعطيات والحسابات ما هي إلا انعكاس لأحداث اقتصادية تعيشها المؤسسة".[1]

[1] محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية –دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية–, أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث علوم تجارية، تخصص: بنوك مالية ومحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الجامعية 2017/2016, ص170.

"وعلى هذا الأساس كان لزاما الأخذ في الحسبان عند التقييم:

أ- صدق وكفاءة تنظيم البيانات المحاسبية المدونة في القوائم المالية:

يركّز محافظ الحسابات على هذا العامل لقراءة النية الحسنة بالنسبة للقائمين على هذا القسم من الأعمال، فإن عمليات الغش والتلاعبات تبدأ من هذه الخطوة بجمع البيانات موضوع الغش التي قد تتعرض للتشتيت من قبل القائمين عليها في حال اكتشافها لإعاقة سبل التفتيش، بتعطيل نظام البيانات لإتلافه ما يضعف الحجة والبرهان خلال تدقيق المعلومة المالية الموجودة على مستوى السجلات المالية بعدم القدرة على إثباتها.

وعلى عكس ذلك فإن كفاءة تنظيم البيانات المالية المحاسبية من ترتيب وتصنيف وترقيم يسهّل على محافظ الحسابات أو أي مراقب آخر التحقق من صحة وصدق المعلومة المالية المسجلة موضوع البيان.

ب- درجة الدقة والضبط:

يلتمس محافظ الحسابات لدرجة معينة من الدقة في التعامل مع البيانات والمعلومات أثناء أداء مهمّته نوعا من الرضا عنده، كما تساعد المسؤولين في الحصول على نقاط إضافية اتجاه قدرتهم على ضبط الأمور الإدارية كحسن سير المعاملات والالتزام باللوائح والتعليمات التنظيمية لخلق جو آمن أثناء العمل يبعث على الاستقلالية والنزاهة في مواجهة مختلف حالات الغش والتزوير، إما عند المدقق الداخلي أو مختلف أجهزة الرقابة الداخلية للمؤسسة مما يزيد من قدرة وفعّالية أنظمة الرقابة الداخلية على مواجهة المخاطر.

ج- توخي الحذر والتحلي بالأمانة:

إن توخي الحذر عند معدي القوائم المالية في إعداد المعلومة المالية عامل أساسي لإعطاء الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة أما التحلي بالأمانة في إعداد التقارير المالية يبعث على توخي الحذر في معالجة العمليات للوصول بالبيانات المحاسبية إلى معلومة مالية صادقة وشفافة". [1]

2- تحليل جودة المعلومة المالية في المؤسسة:

تختلف المعلومة المالية على مستوى القائمة المالية عنها في التقارير المالية، غير إن إعداد القوائم المالية يخضع بالأساس إلى الطابع القانوني الموضوع وفق النصوص القانونية والتشريعات التي تلزم الإمداد بالمعلومة المالية من خلال حسابات التسيير والميزانية في حين تتضمن التقارير المالية معلومات تتميز بالتوسع والشمولية كالتوظيف والتسيير، إلا أن توفر جل هذه الخصائص المحددة لجودة المعلومة المالية أمر لا مفر منه سواء على مستوى التقارير أو القائمة المالية، حيث نص القانون 07-11 [2] في المادة 06 " أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني" إلا أن هذه النقطة الجوهرية تكون غالبا على مستوى التقارير المالية، فهي تحمل أنواع متعددة من المعلومات المالية المقدمة لمختلف مستخدمي البيانات المالية.

إنّ الاختلاف في قيود عرض المعلومة المالية يخلق نوع من تشتت المعلومات لمستخدميها بالإضافة إلى ذلك فإن تحليل القوائم المالية

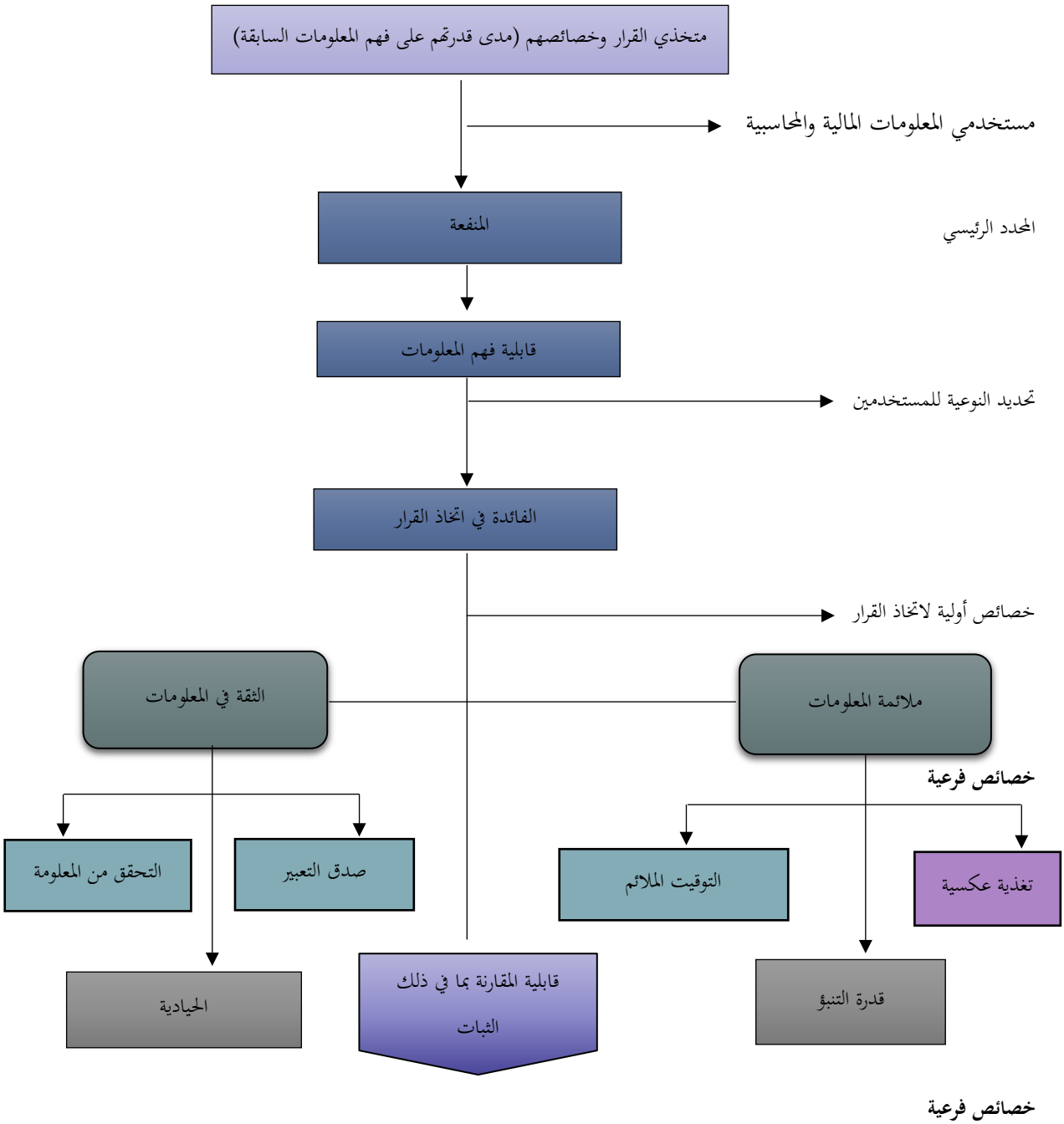
[1] محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية -دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-, أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث علوم تجارية، تخصص: بنوك مالية ومحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الجامعية 2017/2016, ص171-172.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07- 11 يتضمن النظام المحاسبي المالي المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 , العدد 74 ص 04.

يخضع لقواعد صارمة تنظيمية يكون تحليلها اختياريا من طرف الإدارة.

كما يتضمن تحليل جودة المعلومة المالية جملة من الركائز سوف يتم تمثيلها في الشكل التالي:

الشكل رقم (5): الركائز الأساسية في تحليل جودة المعلومة المالية



المصدر: محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية –دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية– أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه –الطور الثالث– علوم تجارية، تخصص: بنوك مالية ومحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الجامعية 2017/2016, ص160.

3- قياس شفافية وجودة المعلومة المالية في إطار التواصل المالي:

حسب الرائد Frédéric B.(2000) " من المرجح أن تقلل شفافية التواصل المالي من مستوى التغيير للواقع المنظور وفقا عاملين أساسين وهما الدقة والملائمة.

إذ تعتبر الملائمة من العوامل الأساسية في عرض المعلومات المحاسبية والمالية المنتجة لمستعملي القوائم المالية، بمعنى آخر إمكانية مستعملي البيانات المالية بتقييم الأثر المالي للعمليات والأحداث السابقة، الحاضرة والمستقبلية بالإضافة إلى تصحيح أو تأكيد تقييم المؤسسة.

تعتبر الدقة في عرض المعلومات المالية شرط أساسي في الحصول على معلومات شفافة، فهي تساهم في الحد من التغيير المحتمل للواقع المنظور إليه وتعمل على تقوية استعمال المعلومة، إذ أن مجمل عناصر المعلومات التي تحمل صفة الملائمة يمكن أن تكون موضوع العرض في مختلف درجات الدقة، كما يمكن أن تختلف الدقة حسب المعلومة المالية المقدمة (قيمة صغرى، قيمة عظمى مجال القيمة) أما بالنسبة للمؤسسات فإنها تختار المعلومات أكثر ملائمة والتي تتناسب مع الدقة، فاختيار هذا العامل الرئيسي يساهم على المدى الطويل في بناء إستراتيجية التواصل المالي للمؤسسات.

3-1 قياس شفافية التواصل المالي:

هناك ثلاث مقاربات مختلفة لقياس جودة المعلومة التي يتم تقديمها في التقارير السنوية: قياس كمي للجودة، قياس نوعي مرتبط باتخاذ القرار، قياس الجودة حسب شروط محددة.

أ. قياس الجودة بالمعيار الكمي للمعلومات:

تتمثل المقاربة الأول لقياس الجودة في التنسيق بين الجودة والحجم الكمي للمعلومات المالية, فبعض الكتاب في هذا المجال يعتمدون في دراساتهم على جودة المعلومة المقدمة في حين أن المنهجية المستعملة ترتكز على قياس درجة توزيع المعلومات على مستخدمي القوائم المالية بمعنى آخر قياس كمي (Warsame et al.2002 ; Cormier et al. 2005)، فهذا النوع من القياس يؤكد على أن جودة المعلومات المالية مرتبطة ارتباطا وثيقا بالقياس الكمي، فكلما ارتفع مستوى المعلومة المقدمة ازدادت أهمية وجود البيانات المالية بالإضافة إلى ذلك ينص Bertrand (2000) على أن مفهوم المدى أو مستوى تقديم المعلومة المالية الأكثر إجابة في المؤشرات الأدبية إما مقياس كمي صارم (Cooke 1989, Hossain et Adams, (1994 ; Zhou, 1997, Depoers, 1998) أو مقياس للكمية والملائمة أو أهمية نشر المعلومات بطريقة اختيارية بالمقارنة مع احتياجات مجموعة معينة من مستخدمي القوائم المالية (Chow et Wong Boren, 1987 , Botosan,1997 ; Buzby,1974 ,Choi 1974)."[1]

ب. قياس الجودة عن طريق التغيرات الطارئة في الأسواق:

"تتجلى المقاربة الثانية في قياس جودة المعلومة بالارتباط مع وضعية اتخاذ القرار، إذ أن عملية صنع القرار يتم الكشف عنها باستخدام هذا المتغير لذلك يتم قياس الجودة باستخدام علاقة إحصائية بين القيمة السوقية والقيمة المحاسبية، كما أن هذه المقاربة تتوافق مع

[1] Leila Gharsellaoui -Doctorante et chercheur- en comptabilité & Anis Jarboui -professeur-, Qualité d'audit externe et transparence de la communication financière : l'impact de la propriété institutionnelle dans les entreprises Tunisiennes cotées, ISSN 1923-2993 Journal of Academic Finance (J.A.F), N°08 Spring 2017 ,P 38-39.

نهج القيمة الملائمة Value relevance فالهدف من وراء ذلك هو تحليل مدى ملائمة القيمة المحاسبية من خلال تحديد ما إذا كانت هذه القيمة مرتبطة بأسعار أسهم الشركة (Holthausen et Watts, 2001), وفي نفس السياق فإن هذه المقاربة تحتاج إلى مرحلتين أساسيتين وهما: إمكانية وضع القرار الخاص بتقديم المعلومات المالية الواجب نشرها على مستوى القوائم المالية ومن الضروري تسليط الضوء على متغير آخر من المحتمل تعديله بعد نشر المعلومات.

أيضا هنالك نماذج تقييم الأسهم يتم استخدامها من أجل قياس المبالغ المحاسبية الموجودة في محاسبة المؤسسة لكي تعكس لنا الصورة الصادقة للمعلومة المالية اتجاه المستثمرين (Amir,1998 ; Holthausen et Watts, 2001) إذ ترتكز هذه الدراسات على المعاملات الإحصائية في نماذج الانحدار والمقارنة ما بين تقديم المعلومة المالية والتغيرات التي تطرأ على قيمة السهم.

ج. قياس الجودة بفرضيات محددة:

هذا النوع الثالث من المقاربة الخاصة بقياس الجودة يساهم في مراجعة مجموعة من الخصائص المحددة وذلك من خلال ما ذكر الرائد كولاس **"ما معنى جودة المعلومة المالية هل هي المعلومة التي يجب أن تتميز بالقبول الحسن لدى الأطراف"** كما يشير على أن الجودة فيما يخص المعلومة المالية تتضمن جملة من الخصائص العامة.

كما يتم تعريف الجودة بعد ذلك بسلسلة من الخصائص والصفات ، ولهذا فإن تقييم جودة المعلومات المنشورة هو جزء من دراسة العديد من المعايير فالمعيار هو خاصية نوعية تجعل المعلومات المحاسبية تفي بمتطلباتها كوظيفة من وجهة نظر مستعملي القوائم المالية.

1. فرضيات الأبحاث الخاصة بجودة المعلومة المالية:

لقد تم إدراك بعض الشروط والمعايير كموضوع دراسات سابقة في حوكمة الشركات لتحديد جودة التدقيق وهيكلة الملكية كشهرة وأقدمية المدقق، الملكية المؤسساتية فهذه المعايير تعتبر كوسيلة للوصول إلى جودة تقديم البيانات المالية وإعطاء الصورة الصادقة في نهاية السنة المالية.

1.1 جودة التدقيق الخارجي كآلية خاصة للرقابة:

بما أن جودة المعلومة المالية تعتمد على إجراءات الرقابة الخاصة بإعداد القوائم المالية المقدمة إلى مجلس الإدارة، فإن أعمال المجلس تكتمل بإجراءات التدقيق التي تعكس خدمة المدقق الخارجي وفي إطار نظرية الوكالة فإن مهمة التدقيق الخارجي كوسيلة فعالة للقضاء على التلاعبات المحاسبية للمسيرين والتخفيض من تكاليف الوكالة.

فمعظم الدراسات والأبحاث تشير إلى أن وجود المدقق المؤهل يؤدي إلى التقليل من مشاكل عدم تناسق المعلومات المالية والمحاسبية (Yaghoobnezhada et al. 2014 ; DeBoskey et Jiang 2012 ; Almutairi al.2009)،كما أن بعض النظريين أثبتوا بأن جودة التدقيق يتم تقييمها بثلاث عوامل أساسية تتجلى في انتماء المدقق لشبكة عالمية في ميدان التدقيق، أقدمية المدقق ومعرفته الجيدة للقطاع محل التدقيق والمراقبة. (Gramling et al 2001 ; Autore et al 2009 ; Hakim et al 2010 ; Piot 2014 ; DeBoskey et al.2012)"[1].

[1] Leila Gharsellaoui -Doctorante et chercheur- en comptabilité & Anis Jarboui -professeur, Qualité d'audit externe et transparence de la communication financière : l'impact de la propriété institutionnelle dans les entreprises Tunisiennes cotées, ISSN 1923-2993 Journal of Academic Finance, N°08 Spring 2017, P 39-41.

المبحث الثالث: مهمة المصادقة على الحسابات المالية كضمان لجودة القوائم المالية

بعدما تطرقنا إلى قياس جودة التدقيق التي قمنا من خلالها بتقييم جودة المعلومة المالية وكيفية قياسها وذلك باستخدام مختلف المؤشرات الخاصة بها كما توصلنا إلى كيفية تحليل جودة المعلومة المالية على المؤسسة محل التدقيق وفي نفس السياق أردنا هنا أن نبين في هذه المرحلة التأصيل العلمي للمصادقة على الحسابات المالية وما هي أنواع التقارير التي يتم إصدارها من قبل محافظ الحسابات.

المطلب الأول: التأصيل العلمي للمصادقة على الحسابات المالية

1- المفاهيم العامة حول المصادقة على الحسابات:

1-1 التعريف الأول :

"هي عبارة عن إجراء نهائي يقوم به محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي بهدف التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية وذلك عن طريق إعطاء رأي فنّي محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج أعمال المؤسّسة.

1-2 التعريف الثاني :

هي مهمة يقوم بها محافظي الحسابات للمصادقة على الحسابات السنوية للشركة والتأكّد من صحّة وصدق المعلومات المالية وإظهار الصورة الصادقة لعمليات الاستغلال المحاسبية بالإضافة إلى الوضعية المالية للنتيجة وكيان المنشأة خلال نهاية السنة المالية.

1-3 التعريف الثالث :

هي عبارة عن مهنة منظّمة تحرص على ضمان حقوق الغير والمساهمين من خلال الممارسة العملية التي يقوم بها شخص مهني مستقل مؤهّل علمياً وعملياً وفق النصوص القانونية المتعلّقة بمهن المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بهدف الإقناع بأنّ الحسابات موثوقة وذات مصداقية بالإضافة إلى إعطائها الصورة الصادقة للنتيجة والوضعية المالية لكيان المنشأة خلال نهاية السنة المالية"[1].

2- المفاهيم الخاصة حول المصادقة على حسابات الدولة:

"تعتمد مهمة المصادقة بصفة عامة خلال كل سنة مالية على وضع رأي خاص حول موثوقية وشفافية ومصداقية حسابات الدولة فهي تركّز على مراجعة سلامة القوائم المالية (الميزانية، حسابات النتائج، الملاحق، وفي بعض الأحيان تنفيذ عمليات الميزانية جدول تدفقات الخزينة) والتي يجب أن تراقب وتحلل بالاعتماد على المرجع المحاسبي (المبادئ العامة، المعايير المحاسبية، النصوص التشريعية) وذلك من خلال ممارسة مهمة التدقيق الخاصة بها. كما أن التعبير عن الرأي حول الحسابات يجب أن نتحصل من خلاله على الضمان المعقول بأن القوائم المالية تخلوا من الأخطاء الجوهرية بالمقارنة مع المرجع المحاسبي المطبق، كما أن جميع المراقبات والمراجعات التي تتم في المؤسسات تعتمد في مهمتها على آلية السبر في التدقيق وليس التدقيق المكثف للعمليات المحاسبية نظر لحجم الأعمال المنتظرة من قبل محافظ الحسابات. وحسب المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية فإن التعبير عن الرأي يتضمن 4 أشكال مختلفة:

- المصادقة على الحسابات بدون تحفظ والذي قد يتضمن في بعض الحالات ملاحظة حول القوائم المالية.
- المصادقة على الحسابات بتحفظ والذي قد يتضمن في مجملها عدة أخطاء جوهرية قد تؤثر على صحة القوائم المالية.

[1] من إعداد الطالب

- رفض المصادقة على الحسابات نظر لاحتوائها على أخطاء جوهرية ومؤثرة على صحة وموثوقية وشفافية الحسابات.
- عدم تأسيس الرأي حول الحسابات المدققة نظر للاختلالات الموجودة أثناء مهمة التدقيق"[1].

3- مخاطر التدقيق في إطار مهمة المصادقة على الحسابات:

"تستمر مهمة التدقيق في التطور وفقًا للمتطلبات الداخلية والخارجية للمهنة، وقد مرت عملية التدقيق بمرحلة انتقالية تميزت بالتحول من المقاربة التقليدية إلى المقاربة الحديثة المتعلقة بالمخاطر.

تفترض المقاربة الكلاسيكية على أن المدقق لديه المعرفة الكاملة لنظام الرقابة الداخلية بأكمله ، مما يمنحه إمكانية التحكم في جميع وثائق الإثبات، ومع ذلك فإن هذه المقاربة تثير مسألة الشمولية لأنه من الصعب على المدقق إجراء اختبارات شاملة لأنه مقيد بمتطلبات الوقت والوسائل حتى الرقابة الكاملة ليست بالضمان الأمثل للكشف عن كل الأخطاء الجوهرية.

وفي ظل كل القيود التي تواجهها المؤسسة أثناء القيام بمهمة التدقيق، توجد مقاربة حديثة متعلقة بالمخاطر والتي تهدف إلى اكتشاف مواقع الخطر على مستوى نظام الرقابة الداخلية والذي يسمى بخطر التدقيق، كما تم تعريفه من قبل المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية : **هو خطر قيام المدقق برأي غير مناسب حول المعلومات المالية التي تحتمل أخطاء جوهرية في ظل هذه البيئة المتغيرة**

كما أضاف Jeppesen (1998) أن خطر التدقيق ينتج عن ثلاث أنواع من المخاطر: المخاطر الملازمة، خطر عدم الرقابة، خطر عدم الاكتشاف.

أ. الخطر الملازم:

"وفق المعيار الدولي للتدقيق ISA 400 يشير هذا الخطر إلى احتمال احتواء رصيد الحساب أو فئة المعاملات على أخطاء مادية معزولة أو تراكمية في أرصدة أو فئات أخرى مع مراعاة وجود نظام الرقابة الداخلية يرتبط هذا الخطر بخصائص الشركة وأنشطتها وبيئتها وطبيعة حساباتها وعملياتها".[2]

ب. خطر الرقابة:

"هو عبارة عن احتمال عدم منع أو كشف الأخطاء الجوهرية بواسطة هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة وما يحتويه من سياسات وإجراءات.

ج. خطر عدم الاكتشاف:

ويقصد بخطر عدم الاكتشاف هو احتمال فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية التي لم يتم منع حدوثها أو اكتشافها من خلال نظام الرقابة الداخلية المحاسبية.

[1] Mohamed ELMOUBAREK, CONTROLE DE LA GESTION FINANCIERE PUBLIQUE EN ALGERIE, Thèse de doctorat, Université Djillali Liabes, Année universitaire 2008-2009, pages 199-200.

[2] Inès GADDOUR, Contribution à l'étude de la qualité : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs, THESE DE DOCTORAT de l'université de recherche Paris sciences et Lettres PSL Research University, Préparer dans le cadre d'une cotutelle entre l'Université Paris dauphine et l'IHEC de Carthage, Ecole Doctorale de Dauphine-ED 543 ; Spécialité Sciences de gestion, Soutenue le 21.11.2016 : dirigé par Jean-François CASTA & Hédi NOUBBIGH, page 36-37.

يستطيع المدقق التحكم في خطر عدم الاكتشاف في مرحلتي تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق عن طريق القيام بتحليل وتقييم الخطر الملازم وكذلك فحص وتقدير خطر الرقابة، ويمكن للمدقق تقليل نسبة خطر الاكتشاف عن طريق القيام باختبار الالتزام بنظم الرقابة الداخلية.

كما يقوم المدقق بهذا الاختبار عن طريق عمل زيارات متكررة لمواقع وفروع المؤسسة محل التدقيق أسبوعيا أو شهريا وذلك لملاحظة تشغيل أنظمة الرقابة".[1]

4- إجراءات تقييم المخاطر وفق المعايير الجزائرية للتدقيق:

4-1 إجراءات تقييم المخاطر المرتبطة باستمرارية الاستغلال:

"عند أداء إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت[2] 315, يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

هنا، عليه أن يحدد إذا سبق للإدارة وأن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله وخاصة فيما يخص الأمور التالية:

أ. إذا كان الأمر كذلك أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة ويحدد إن كانت هذه الأخيرة قد حددت أحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله وفي هذه الحالة أن يناقش خطط العمل للتصدي لها.

ب. في حالة إذا لم يتم التقييم بعد، على المدقق أن يتناقش مع الإدارة حول الأسباب التي من خلالها تعتزم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال ويتحرى لديها عن وجود أحداث أو ظروف مأخوذة و منعزلة في مجملها أو من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، طوال مرحلة التدقيق يجب على المدقق أن يظل متنبّه للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، في هذه الحالة بالإضافة إلى تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في الفقرة التي تخص إجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف.

4-1 -1 تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة:

على المدقق أن يقدر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة الكيان على مواصلة استغلاله بما في ذلك الإجراء الذي اتبعته لإنجاز تقييمها.

أ. حالة الكيانات الصغيرة:

1. قد لا تقوم الإدارة في الكيانات الصغيرة بتقييم مفصّل لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله لكن وفي المقابل قد تستند على معرفة معمّقة للنشاط وإلى آفاق مستقبلية مسبقة.

[1] د. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي – الجزء الثاني– دار هومه –الجزائر– ، نوفمبر 2018، ص218-220.

[2] م.ج.ت 315: التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها عن طريق معرفة الكيان ومحيطه .

2. عندما يكون جزء معتبر من تمويل الكيان عن طريق قرض من المالكين فإنه من المهم آلا يتم سحب الأموال، في هذه الحالة يستطيع المدقق أن يقدّر قدرة هؤلاء في ضمان الدعم المالي بالإضافة إلى ذلك يمكن للمدقق أن يطالب بتصريح كتابي يؤكد الأحكام والشروط المرتبطة بهذا الدعم المالي وكذلك نية المالك المسيّر أو فهمه لتلك الأحكام والشروط.

3. عند تقدير المدقق للتقييم المنجز من قبل الإدارة لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، عليه أن يأخذ بعين الاعتبار من أجل تقييمه الشخصي نفس الفترة المحددة من قبل الإدارة، إلا إذا كانت هذه الفترة أقل من اثني عشر شهرا في هذه الحالة على المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد هذه الفترة على الأقل إلى اثني عشر شهرا.

4-1-2 الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة في تقييمها:

يجب أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف، يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها والتي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

عدا طلبات المعلومات الموجهة للإدارة، لا يلزم المدقق بتنفيذ أي إجراء تدقيق آخر قصد تحديد أحداث أو ظروف من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله في فترة ما بعد تلك المحددة من قبل الإدارة للقيام بتقييمها وهي اثني عشر شهرا على الأقل بدءا من تاريخ الكشوف المالية.

4-1-3 إجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف:

إذا ما تم الكشف عن أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، يجب على المدقق أن يجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تحديد وجود -عدم اليقين- معتبر أو لا، من خلال وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق إضافية مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل القادرة على تخفيف عدم اليقين فهذه الإجراءات يجب أن تتضمن: [1]

أ. مطالبة الإدارة بتقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله في حالة ما لم يتم القيام به بعد.

ب. تقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها وتحديد ما إذا كان تنفيذها كفيلا بتحسين الوضعية وما إذا كانت هذه الخطط قابلة للتنفيذ في مختلف الظروف.

ت. تحديد إذا ما ظهرت حقائق أو عناصر جديدة بعد تاريخ إجراء الإدارة لتقييمها.

ث. مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية وعند الاقتضاء من الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة فيما يخص خطط عملهم المستقبلية للإدارة كما ينبغي أن تشمل هذه الإجراءات أيضا:

1. تقييم موثوقية المعطيات الكامنة المستعملة في إعداد التقديرات.

2. تحديد إذا كان هناك مبرر ملائم لدعم الفرضيات المستخدمة كأساس للتقديرات.

4-1-4 الاستنتاجات وتقرير المدقق:

انطلاقا من العناصر المقنعة المجمعة على المدقق أن يستنتج بناء على حكمه الشخصي وجود -عدم اليقين- مرتبط أو لا بأحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها والتي من شأنها أن تثير جدلا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، م.ج.ت 570، الجزائر، ص 04-06

يعد عدم اليقين معتبرا عندما يكون حجم تأثيره المتوقع واحتمالية حدوثه هي كذلك، بحسب حكم المدقق فإن معلومة مناسبة في الكشوف المالية حول طبيعة الأثار المترتبة على عدم اليقين ضرورية من أجل: [1]

1. ضمان مصداقية الكشوف المالية.

2. ضمان مطابقتها.

2-4 إجراءات تقييم المخاطر المرتبطة بالتقديرات المحاسبية:

"عند إعداد إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة بغية معرفة الكيان ومحيطه، بما في ذلك نظامه للمراقبة الداخلية تطبيقا للمعيار 315 ومن أجل توفير لتحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة في التقديرات المحاسبية على المدقق أن يكون محيطا بما يلي:

(أ) أحكام المرجع المحاسبي المطبق المتعلق بالتقديرات المحاسبية بما فيها المعلومات الخاصة بها والتي يتم منحها.

(ب) الكيفية التي تحدد بها الإدارة المعاملات والأحداث أو الظروف التي يمكن أن تؤدي إلى الحاجة للتقديرات المحاسبية قصد تسجيلها أو الإشارة إليها كمراجع ملحقة في الكشوف المالية، وباكتسابه لتلك المعروفة على المدقق أن يستفسر لدى الإدارة حول التغيرات الحاصلة في الظروف التي قد تؤدي إلى تقديرات محاسبية جديدة أو مراجعة التقديرات المحاسبية الموجودة.

(ت) كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية ومعرفتها بالمعطيات التي على أساسها تم إعدادها بما في ذلك:

1. **الطريقة وعند الاقتضاء، النموذج المستعمل في القيام بالتقدير المحاسبي،** قد توجد مخاطر كبيرة لاختلالات معتبرة في حالة ما إذا، وعلى سبيل المثال طوّرت الإدارة داخليا نموذج وجب استعماله للقيام بتقدير محاسبي أو ابتعدت هذه الأخيرة عن الطريقة التي عادة ما تستعمل في نوع خاص بصناعة أو بيئة ما".[2]

2. "**المراجعات الدالة** فعلى سبيل المثال التحقق من الفصل في المهام بين الأشخاص الملزمين للكيان من خلال إبرام جل المعاملات الأساسية وبين المسؤولين عن إعداد التقديرات المحاسبية.

3. احتمال لجوء الإدارة لخبير.

4. الفرضيات التي تشكل أساس التقديرات المحاسبية.

5. في حالة حدوث تغيير[3], مقارنة مع الفترة السابقة في الطرق المتبعة للقيام بالتقديرات المحاسبية وفي حالة ما تأكد ذلك فما هي الأسباب.

6. إذا قامت الإدارة بتقييم الأثار المترتبة عن حالة عدم يقين مرتبطة بتقييم تقدير، وفي حالة ما تأكّد ذلك كيف قامت الإدارة بإجراء هذا التقييم.

يجب على المدقق مراجعة المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية للفترة السابقة أو إذا اقتضى الأمر مراجعتها لاحقا ضمن احتياجات الفترة الحالية.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، م.ج.ت 570، الجزائر، ص 07

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، م.ج.ت 540، الجزائر، ص 04

[3] من إعداد الطالب.

تأخذ كل من طبيعة وامتداد هذه المراجعة بعين الاعتبار طبيعة التقديرات المحاسبية ودلالة المعلومة المالية في تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة في التقديرات المحاسبية المعدة في الكشوف المالية للفترة الحالية.

يمكن كذلك لمراجعة التقديرات المحاسبية للفترة السابقة أن تساعد المدقق في الفترة الحالية في تحديد الظروف أو الحالات التي تؤدي إلى رفع احتمال وجود تحيزات مارستها الإدارة في التقديرات المحاسبية أو تلك التي تشير إلى وجودها.

إنّ أي انحراف بين التقديرات المحاسبية والمبلغ المسجل في الكشوف المالية للفترة السابقة لا يعني بالضرورة أن هذه الأخيرة تحتوي على خلل، ومع هذا قد يكون الأمر كذلك مثلا إذا صدر الانحراف عن معلومات توفرت لدى الإدارة عند الانتهاء من إعداد الكشوف المالية للفترة السابقة أو كان من المعقول توقع الحصول على تلك المعلومات وأخذها بالحسبان في إعدادها.

كما تهدف مراجعة المدقق لتحقيق التقديرات المحاسبية للفترات السابقة أكثر إلى فهم عملية التقديرات المحاسبية من طرف الإدارة في الماضي، بمعنى آخر إلى أي مدى أثبتت جدارتها في هذه التقديرات قصد التمكن من الحكم على احتمال فعالية العملية الحالية".[1]

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، م.ج.ت 540، الجزائر، ص04-05

المطلب الثاني: أنواع المصادقات في إطار مهنة التدقيق الخارجي

1- أنواع التقارير الخاصة بالمصادقة على الحسابات:

هناك نوعين من التقارير المحدّدة في المواد 680,628 من القانون التجاري والمادة 672 رقم 59-75 من القانون التجاري المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن:[1]

التقرير العام المتعلّق بالمصادقة على الحسابات.

التقرير الخاص بالاتفاقيات المنظّمة.

1-1 التقرير العام:

"هو عبارة عن تقرير شامل ومفهوم يتضمن عادة رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية والمحاسبية للمؤسّسة محل التدقيق ووفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 202-11 الذي يحدّد معايير تقارير محافظ الحسابات يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:

أ. اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول.

ب. عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلّق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدّد بوضوح وأنّه يخصّ سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

1-1-1 مقدمة التقرير:

في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات بذكر البيانات التالية:

التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه.

التعريف بالكيان المعني.

ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.

الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان.

التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية.

التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.

تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالقوائم المالية وكذا الملحق عند الاقتضاء.

1-1-2 الرأي حول القوائم المالية:

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

يشير إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقاً لمعايير المهنة وأنّها تشكّل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية".[2]

يعبّر عن رأيه حول الحسابات السنوية الذي يمكن أن يكون حسب الحالة:

---

[1] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة 672، صفحة 162.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 202-11 المؤرخ في 26ماي 2011، العدد 24، ص13-14

أ. رأي بالقبول (بدون تحفّظ):

– "يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية السنة المالية.

– تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدّة التي تفسّرها.

– يمكن هذ الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي موجّهة لتنوير قارئ الحسابات السنوية".[1]

الشكل رقم (6): نموذج الشهادة بدون تحفّظات

تقرير مدقق الحسابات المستقل

(الاسم المناسب التي يوجه إليها التقرير)

قمنا بتدقيق الميزانية المرفقة لشركة أ ب ج كما في 31 ديسمبر 2015، حسابات النتائج، حركة تغيرات رؤوس الأموال وجدول تدفّقات الخزينة للسنة المنتهية بذلك التاريخ، إنّ هذه البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة وإنّ مسؤوليتنا هي إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناءً على تدقيقنا.

لقد تم تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (أو يشار إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) وتستدعي تلك المعايير أن نقوم بتخطيط وإجراء التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي خطأ جوهري. يتضمن التدقيق فحص أدلّة الإثبات للمبالغ والإفصاحات في البيانات المالية على أساس عيّنات مختارة كما يتضمن تقييم المبادئ المحاسبية المتّبعة والتقديرات الهامة المعدّة من قبل الإدارة وتقييم العرض الإجمالي للبيانات المالية وفي اعتقادنا أن تدقيقنا يوفّر أساساً معقولاً لإبداء الرأي.

في رأينا أنّ البيانات المالية المرفقة تظهر الصورة الصادقة والعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 2015 ونتائج أعمالها وتدفّقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ ووفقاً للمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق المستعملة والتزامًا بالتشريعات والنصوص القانونية المعمول بها.

المدقق

التاريخ

العنوان

المصدر : الاتحاد الدولي للمحاسبين الأمريكيين، المعايير الدولية للتدقيق، اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق، الولايات المتحدة الأمريكية بدون طبعة، ص229

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 202-11 المؤرخ في 26ماي 2011، العدد 24، ص14

ب. رأي بتحفّظ (أو بتحفّظات):

"يتم التعبير عن الرأي بتحفّظ (أو بتحفّظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفّظ على القوائم المالية بأنّها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدّم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية السنة المالية.

يجب على محافظ الحسابات أن يبيّن بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفّظات المعبّر عنها مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها في النتيجة والوضعية المالية للكيان".[1]

وفيما يلي سوف نقوم بتوضيح تقرير محافظ الحسابات لشركة ذات أسهم:

الشكل (7): نموذج الشهادة بتحفظات

تقرير عام لمحافظة الحسابات

الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز، سونلغاز – شركة ذات أسهم –

02 شارع كريم بلقاسم. جزائر العاصمة. الجزائر

الموضوع: تقرير عام لمحافظة الحسابات، مجمّع سونلغاز، شركة ذات أسهم – السنة المالية المغلقة في 31 ديسمبر 2012

إلى سيدي الرئيس

السادة وأعضاء الجمعية العامة.

من خلال مهمّة محافظة الحسابات التي فوّضت إلينا بموجب قرار رقم 12/06 للجمعية العامة العادية المنعقدة بتاريخ 04 جويلية 2012، يشّرفنا أن نقدّم لكم نتائج أعمالنا التي قمنا بها للسنة المالية 2012 والتي تحمل أساسا:

– مراقبة الحسابات السنوية المجمّعة للنشاط المغطّى للفترة ما بين 1 جانفي 2012 إلى 31 ديسمبر 2012 لمجمّع سونلغاز.

– معلومات خاصّة ومراجعات منصوص عليها في التشريعات والقوانين.

1/ تذكير بالمهمة:

إنّ القوائم المالية التي قمنا باختبارها وفق النصوص القانونية والقانون التجاري والمادة 132-3 من القانون رقم 07-11 الموافق ل: 25 نوفمبر 2007 والمتضمّن النّظام المحاسبي المالي من قبل مجلس إدارة الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز سونلغاز، شركة ذات أسهم (الهولدينغ) خلال الاجتماع بتاريخ 30 ماي 2013 وتحت مسؤوليتنا مجموع صافي الميزانية (أصول/خصوم) قدّر ب: 34,394 352 524 321 2 دج ونتيجة السنة المالية (خسارة) بمبلغ 61,908 837 788 8 دج.

إن مسؤوليتنا على أساس أعمال المراجعة التي قمنا بها هي إبداء رأي حول القوائم المالية التي قمنا باختبارها من خلال حسابات النتائج، الميزانية والجداول الأخرى الختامية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 202-11 المؤرخ في 26ماي 2011، العدد 24، ص14

وتبعاً لمتطلّبات هذه المهنة قمنا بعرض الوثائق التالية:

- القوائم المالية المجمّعة المتعلّقة بالسنة المغلقة في 31 ديسمبر 2012.
- عمليات التوحيد المحاسبي.
- ميزان المراجعة مجمّع الحسابات خلال 31 ديسمبر 2012.
- يومية المعالجات للسنة المالية 2012.
- تقرير إبداء الرأي والتقارير الخاصة بنشاط الاستغلال 2012 لمحافظي الحسابات الخاصّة بالفروع والمساهمات المجمّعة والتي تضمّنتها القوائم المالية:
- تقرير التسيير المجمّع لمجلس الإدارة للسنة المالية 2012.
- المراجعة التي قمنا بها من خلال اختبار الوثائق التي تحصّلنا عليها قد تضمّنت في مجملها احترام جميع القواعد العامة لعملية تجميع الحسابات المتعلّقة أساساً بعملية التجميع والقضاء على البيانات المتبادلة ما بين الحسابات الفردية (الحقوق والديون، النواتج والأعباء) وطرق التجميع المطّبقة.

2/ رأي حول القوائم المالية المجمّعة:

استناداً إلى العناية المهنية التي قمنا بإنجازها ووفقاً لمعايير الرّقابة العامة وتحت التحفّظات والملاحظات الموضوعة في تقارير محافظي الحسابات للمنشآت المجمّعة قمنا بعملية التقدير وفق رأينا الخاص أنّ الحسابات المجمّعة لمجمّع سونلغاز التي هي مذكورة في التقرير السابق بإجمالي صافي الميزانية (أصول- خصوم) قدّرت: 34,39 352 524 321 2 دج ونتيجة السنة المالية (خسارة) بمبلغ 61,908 837 788 8 دج منتظمة وذات مصداقية وإعطائها في مجملها الصورة الصادقة لنتيجة عمليات الاستغلال والوضعية المالية لمجمع سونلغاز لنهاية السنة المالية 2012.

3/ المراجعات والعمليات الخاصة:

قمنا باختبار تقرير النشاط المتعلق بمجمّع سونلغاز المقدّم من قبل مجلس الإدارة لسنة 2012، لا توجد أية ملاحظات أو تجاوزات خاصة حول المعلومات المقدّمة إلينا مع الحسابات السنوية المجمّعة الخاضعة تحت تصرّفكم.

في الجزائر: يوم 18 جويلية 2013

الإمضاء

BALI Azzouz
Expert-comptable diplômé d'Etat
Cité Ennadjah N°21 Dély Ibrahim, Alger

CHERIF Mohamed Chérif
Expert-comptable diplômé d'Etat
06, Rue Ali Bouras, Alger

Source : Rapport d'activité et comptes de gestion consolidés 2012, Société de la distribution de l'électricité et du Gaz (Sonelgaz), pages 90.

ج. رأي بالرفض:

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

يجب أن يبيّن محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي، التحفّظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان".[1]

الشكل (8): نموذج رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية

طبقاً للمهمة التي كلّفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة بتاريخ.... يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المغطي للفترة من.....إلى....

1) تقرير المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضان الشهادة"

أثناء قيامي بعمليات المراقبة قمت بانتقاء الملاحظات التالية:

"الإشارة ووصف عدم الدقة والشرعية ومصداقية الحسابات السنوية والتي لا تعطي الصورة الصادقة لنتيجة عمليات النشاط كما هي مقدمة في الصفحات...لهذا التقرير السابق، أيضا الوضعية المالية وممتلكات مؤسّستكم في نهاية النشاط.

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلّقة بالوضعية المالية وبالحسابات المقدّمة في المستندات الموجهة إلى المساهمين أو الموضوعة تحت تصرّفهم من خلال الجمعية العامة.

لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات.

2) معلومات:

طبقاً للقانون أعلمكم بالأمور التالية:

الجزائر في...

يوم...

الإمضاء

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة بالتقرير

المصدر: الوازرة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة منشورات الساحل، الجزائر،1991، ص86

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 202-11 المؤرخ في 26ماي 2011، العدد 24، ص14

د. رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة:

يتم رفض الإدلاء بالشهادة من خلال تقديم تفسيرات موضحة من طرف محافظ الحسابات لعدم المصادقة على القوائم المالية وأنّه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول مع الإدلاء بهذا الرفض للإدارة العليا للكيان محل التدقيق والمراقبة.

الشكل (9): نموذج رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة

تنفيذا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة بـ.....، يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المغطى للفترة من.....إلى.....:

1) تقرير المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين واللتين لا تعرضا الشهادة".

تضمن فحصي المراقبين التي اعتبرتها ضرورية نظار لتوصيات المهنة ما عدا النقاط الآتية:

"وصف حدود لنشاط المهمة التي تعارض الشهادة".

إن الأسباب المعروضة أعلاه، تؤدي بي إلى رفض الشهادة على شرعية ومصداقية الصورة الوفية للحسابات السنوية، كما هي مقدمة في الصفحات.....لهذا التقرير.

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وحالة الحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات

2) معلومات:

طبقاً للقانون أعلمكم بالأمور التالية:

الجزائر في...

يوم...

الإمضاء

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة بالتقرير

المصدر: الوازرة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة منشورات الساحل، الجزائر، 1991، ص87

1-1-3 فقرة الملاحظات:

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

1-2 التقرير الخاص:

صدر هذا التقرير من المادة 672 من القانون 93-08 المعدّل والمتمم للأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري ومن بين التقارير الواردة ضمن هذه التشريعات هي تقارير التدقيق الداخلي، التقرير الخاص بالمصادقة على المبلغ الإجمالي لخمسة (5) أو عشرة (10) امتيازات في الشركة المراقبة كما تتضمن أيضا العناصر التالية:

- عدّ الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي.
- طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات.
- تحديد الأرباح.

2- حوصلة حول أهم المصادقات على الحسابات المالية للمؤسسة:

من خلال هذا الجدول ارتأينا أن نبيّن أهم المصادقات التي يقوم بها محافظ الحسابات في إطار مهنة التدقيق القانوني من أجل ضمان جودة القوائم المالية:

الجدول رقم (10) : حوصلة حول مختلف المصادقات على حسابات المؤسسة

المصادقة	بدون تحفظ (بدون ملاحظات)	بدون تحفظ (مع إبراز ملاحظات)	مع وجود تحفظات	رفض المصادقة
معايير التدقيق	مطبّقة	مطبّقة	محدودة	محدودة
المبادئ المحاسبية	لا توجد أخطاء لا توجد تغيرات	تغيرات محاسبية مبررة	عدم التوافق	عدم التوافق
شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال	لا توجد شكوك	شكوك مصرحة كتابيا في الملحق (ملاحظات إجبارية)	-	خطر متعدد
شكوك أخرى	لا توجد شكوك		-	خطر متعدد

Source : DR. Rédha Khelassi & Elisabeth Bertin & Christophe Godowski, Manuel Comptabilité & Audit - CONFORME AU SCF-, Berti Edition, Alger, 2013
Pages 678-679.

3- الإشراف على مختلف التفسيرات المرتبطة بمهمة المصادقة:

"يشرف محافظ الحسابات على مختلف التفسيرات لكل الأشخاص أو المؤسسات اللواتي يخضعن إلى المصادقة على الحسابات السنوية أو المجمّعة، فهو يضع موضع التنفيذ العوامل الرئيسية المحددة في المعيار NEP 705 فيما يتعلق بالإشراف على التفسيرات.

إن الإشراف على هذا التفسيرات الخاصة بالمصادقة على الحسابات المالية للمؤسسة تتضمن جملة من الشروحات المتعلقة بإبداء الرأي الموضوع أثناء المصادقة على الحسابات السنوية فهي تهدف إلى إلقاء نظرة شاملة حول تقرير المدقق القانوني وما مدى محتوى التحفظات التي قام بها محافظ الحسابات.

كما تحدد التفسيرات على أساس طبيعتها من خلال جملة من المحددات التي تهدف إلى فهم محتوى الحسابات وخاصة الشروحات التالية:

أ. التغيرّات في الطرق المحاسبية التي تأثّر بصفة مباشرة على النتيجة، الوضعية المالية أو عرض حسابات المؤسسة بصفة عامة.

ب. التقديرات المحاسبية خاصة التي تفتقد معلومات ذات أهمية وتؤثر على تقديم الرأي المهني في الإشراف على التفسيرات المرتبطة بمهمة المصادقة على الحسابات.

ج. عرض الحسابات السنوية والمجمّعة التي تحتوي على الملحق وتقديم البيانات المالية.

بالإضافة إلى ذلك يستطيع محافظ الحسابات الإشراف على مختلف التفسيرات بالاعتماد على إجراءات الرقابة الداخلية عند بداية مهمة التدقيق".[1]

4- تأسيس الرأي حول الكشوف المالية وفق م.ج.ت 700:

يجب على المدقق من خلال الواجبات التي قام بتأديتها أن:

- يكوّن الرأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تمت وفقا للمرجع المحاسبي المطبق فإنه يعتبر عن غير ذلك برأي غير معدّل.
- يستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة أن الكشوف المالية في مجملها لا تحتوي على اختلالات معتبرة.

4-1 شكل الرأي:

1. إذا استخلص المدقق أنه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها المهمة وفقا للمرجع المحاسبي المطبق فإنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل.

2. يعبّر المدقق عن رأي معدّل في تقريره وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت 705 عندما:

أ. يستنتج أنه على أساس العناصر المقنعة المجمعة، تتضمن الكشوف المالية في مجملها اختلالات معتبرة.

ب. ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة.

[1] DR. Rédha Khelassi & Elisabeth Bertin & Christophe Godowski, Manuel Comptabilité & Audit CONFORME AU SCF-, Berti Edition, Alger, 2013, pages 679-680

4-2 تقرير المدقق:

يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن: [1]

- عنوان يشير بوضوح أن التقرير لمدقق مستقل.
- المرسل إليه.
- فقرة تمهيدية تذكر:[2]

- تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية.
- الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته وكذلك معلومات توضيحية أخرى.
- معلومات توضيحية أخرى.
- تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.

. **شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين** المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق، كذلك المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد كشوف مالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء صدرت عن حالات الغش أو نتجت عن أخطاء.

. **شرح لمسؤولية المدقق** المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه وأن هذا الأخير قد تم وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، كما يجب أن يشير إلى أن هذه المعايير تستوجب على المدقق احترام القواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول أن الكشوف المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة.

. **شرح التدقيق** ويشر إلى أن:

(أ) التدقيق هو وضع حيز التنفيذ إجراءات قصد تحصيل وجمع العناصر المقنعة المتعلّقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية.

(ب) اختيار الإجراءات الموضوعة حيز التنفيذ بما فيه تقييمه للمخاطر التي تندرج ضمن الحكم الخاص للمدقق.

4-3 المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية:

1. عندما يتم عرض معلومات إضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق تزامنا مع الكشوف المالية فعلى المدقق تقدير إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشوف المالية.

في حالة العكس على المدقق مطالبة الإدارة بتغيير كيفية عرض المعلومات الإضافية إذا رفضت الإدارة ذلك، فعلى المدقق الإشارة في تقريره أنه لم تتم مراجعة هذه المعلومات الإضافية.

2. يجب أن يغطي رأي المدقق المعلومات الإضافية غير المطلوبة ضمن المرجع المحاسبي المطبق ولكنّها تشكل جزءا لا يتجزأ عن الكشوف المالية حيث لا يمكن تمييزها بشكل واضح نظر لطبيعتها وطريقة عرضها.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 150، م.ج.ت 700، الجزائر، ص 01-02

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 150، م.ج.ت 700، الجزائر، ص 04-05

ملحق : نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق[1]:

المدقق المستقل: .....

المرسل إليه المناسب: .....

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية المرفقة للشركة "س" بما ذلك الكشوف التالية (بتاريخ الإقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق) الميزانية حسابات النتائج، بيان التغيرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة والملحق.

مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية:

يعد المسيرون الاجتماعيون مسئولون عن الإعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي والمالي وكذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء كانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء.

مسؤولية المدقق:

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس تدقيقنا، قمنا بالتدقيق وفق للمعايير الجزائرية للتدقيق.

تستوجب منا هذه المعايير الالتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الاختلالات المعتبرة.

يستدعي التدقيق وضع حيز التنفيذ لإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبالغ والمعلومات الواردة في الكشوف المالية.

اختيار الإجراءات الموضوعة نابع عن الحكم الخاص للمدقق، بما في ذلك تقييم المخاطر أن تتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة سواء كانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء.

بإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ المدقق بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للكيان والمتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف وليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام الرقابة الداخلية للكيان.

يتمثل التدقيق كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة، عقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة وعرض مجمل الكشوف المالية. كما نعتبر العناصر المقنعة المجمعة كافية وملائمة لتأسيس رأينا.

الرأي حول الكشوف المالية المعدة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة:

برأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 31 ديسمبر ن200, منتظمة وتعرض بصدق وفي جميع جوانبها المعتبرة (أو تعطي الصورة الوفية), الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر ن200, وكذلك النجاعة المالية وسيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ وفقا للنظام المحاسبي المالي.

تقرير حول التزامات قانونية وتنظيمية أخرى:

[هوية وتوقيع المدقق]

[عنوان المدقق].

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 150، م.ج.ت 700، الجزائر، ص 05

5- المراجعات والمعلومات الخاصة:

وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 202-11 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي 2011 الذي يحدّد معايير تقارير محافظ الحسابات يتمحور هذا الجزء المعنون -المراجعات والمعلومات الخاصّة- حول الفقرات الثلاث المنفصلة:

- الخلاصات النّاتجة عن بعض المراجعات الخاصة.

- المخالفات والشكوك التي لا تؤثّر في الحسابات السنوية.

- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

كما يؤدّي محافظ الحسابات مهمّته المتعلّقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلّق بالتعبير عن الرأي في أجل قدره خمسة وأربعون (45) يوماً ابتداءً من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

- يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرّقابة".[1]

أما إذا تعلّق الأمر بشركة محافظي الحسابات يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير.

يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي في حالة تعدّد محافظي الحسابات الممارسين.

في حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين، يدلي كل محافظ الحسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.

6- معايير التقرير الشاملة لمحافظي الحسابات:

"قسّمت معايير التقرير الخاصّة بمدقّقي الحسابات وفق القانون رقم 202-11 كما يلي:

- ✓ معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية.
- ✓ معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعّمة والحسابات المدمجة.
- ✓ معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظّمة.
- ✓ معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى (5) أو عشرة (10) تعويضات.
- ✓ معيار التقرير حول الامتيازات الخاصّة الممنوحة للمستخدمين.
- ✓ معيار التقرير حول تطوّر نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة.
- ✓ معيار التقرير حول إجراءات الرّقابة الداخلية.
- ✓ معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال.
- ✓ معيار التقرير المتعلّق بحيازة أسهم الضمان.
- ✓ معيار التقرير المتعلّق بعملية رفع رأس المال.
- ✓ معيار التقرير المتعلّق بعملية تخفيض رأس المال.
- ✓ معيار التقرير المتعلّق بإصدار قيم منقولة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 202-11 المؤرخ في 26ماي 2011، العدد 24، ص14-15

- ✓ معيار التقرير المتعلّق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.
- ✓ معيار التقرير المتعلّق بتحويل الشركات ذات أسهم.
- ✓ معيار التقرير المتعلّق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة".[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 202-11 المؤرخ في 26ماي 2011، العدد 24، ص13

المطلب الثالث: أهمية المصادقة على حسابات المؤسسة

1- إضاءة جديدة على تقارير محافظ الحسابات في العالم :

لقد أدى إصلاح التدقيق إلى تحول عميق في المشهد القانوني للتدقيق في الاتحاد الأوروبي وتغيير شهادة الحسابات يتضمن هذا التقرير الآن وصفًا للنقاط الرئيسية للتدقيق بالنسبة لكيانات المصلحة العامة (PIEs) ، والتي تسمى Key Audit Matters (KAMs) دوليًا كما يقدم هذا الإصلاح أيضًا تقريرًا للمراجعين القانونيين إلى لجان التدقيق (RCCA[1]) .

1-1 الهيكلة الجديدة لتقارير التدقيق للحسابات المجمّعة :

إن المعيار NEP 700 الذي تم مراجعته[2] والمتعلق بتقرير محافظ الحسابات عن البيانات المالية السنوية والموحدة قد عدّل بعمق تقرير التدقيق الفرنسي وجميع تقارير التدقيق المعنية مع تواريخ التطبيق مختلفة قليلاً [3] حسب حالة EIP أم لا، بالإضافة إلى ذلك يتضمن تقرير التدقيق EIP عناصر جديدة تنص عليها لائحة الاتحاد الأوروبي[4].

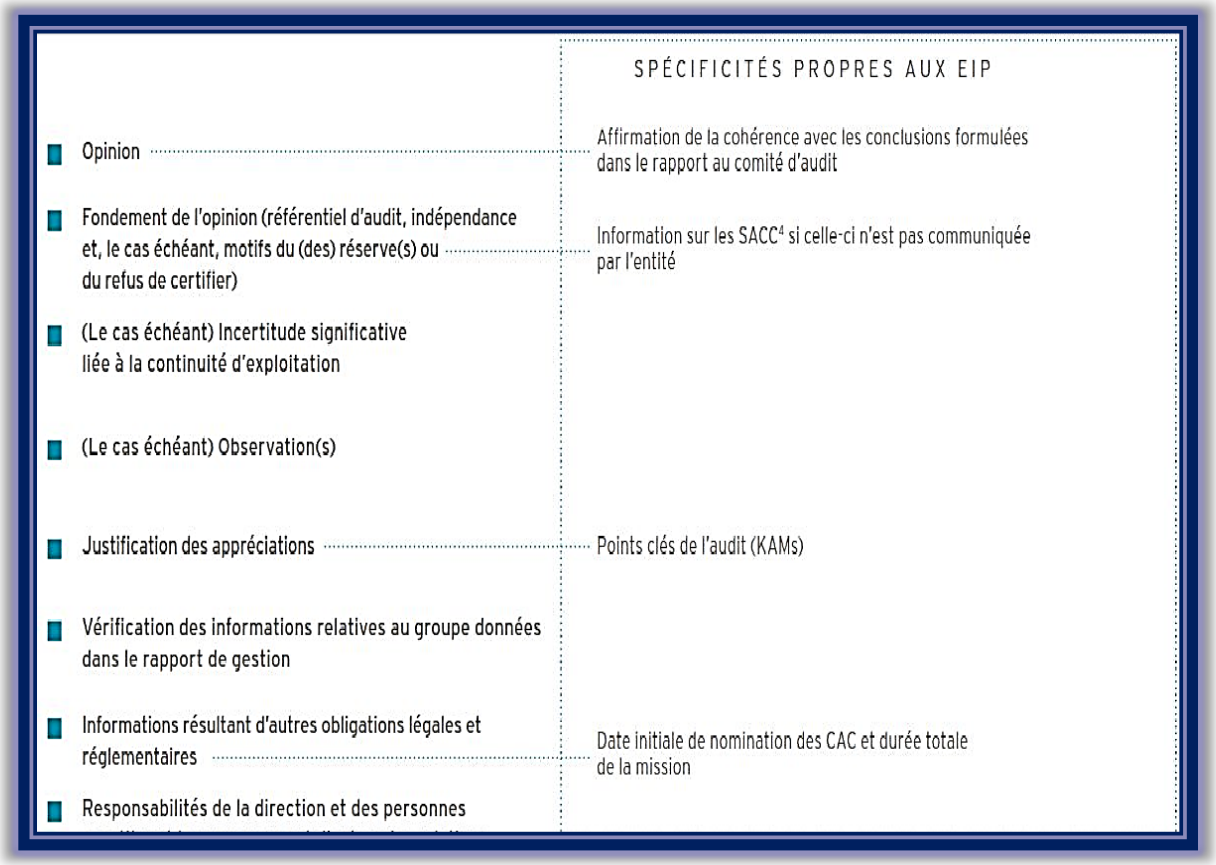
1-2 أهم مبادئ تقرير محافظ الحسابات :

تتجلى أهم المبادئ الخاصة بتقرير محافظ الحسابات في العناصر التالية:

- "طبيعة وتواتر ومدى التواصل مع لجنة التدقيق والهيئة الإدارية والجهة الإدارية أو الإشرافية للكيان المراجع.
- تم الاحتفاظ بنهج التدقيق والمقارنة مع سنة الاستغلال السابقة.
- مدى التدقيق القانوني والجدول الزمني لإنجازه.
- تقسيم المهام بين المدققين القانونيين.
- عتبة الأهمية الكمية المطبّقة لتنفيذ المراجعة القانونية للبيانات المالية.
- تقييمات الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تهدد بشكل خطير على استمرارية الكيان.
- قدرة الكيان على الاستمرار كمنشأة مستمرة ، وما إذا كانت تشكل أوجه عدم اليقين ذو أهمية كبرى.
- تحليل طرق التقييم المطبقة ، بما في ذلك التأثير المحتمل للتغييرات المحاسبية والتقديرات الشاملة.
- وجود عيوب كبيرة تم اكتشافها في نظام الرقابة المالية الداخلية أو في نظامه المحاسبي.
- أي نقطة مهمة أخرى للجنة التدقيق ، للإشراف على عملية إعداد التقارير المالية".[5]

[1] Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.
[2] NEP publiée le 4 juin 2017.
[3] A compter des exercices ouverts postérieurement au 16 juin 2016 pour les EIP et 30 juillet 2016 pour les non-EIP.
[4] Règlement (UE) n° 537/2014.
[5] https://www.ey.com/fr/fr/services/assurance/ey-nouveau-rapports-des-commissaires-aux-comptes, date Vue : 16/09/2019 à 19:30.

الشكل رقم (10) : إصدار جديد لتقرير التدقيق للحسابات المجمعة



Source : https://www.ey.com/fr/fr/services/assurance/ey-nouveau-rapports-des-commissaires-aux-comptes.

2- أهداف المصادقة على الحسابات المالية:

يتمثل دور محافظ الحسابات في المصادقة على الحسابات السنوية وإعداد مختلف التقارير إلى مختلف الأطراف منها المساهمين والشركاء ومجلس الإدارة، بالإضافة إلى ذلك يقوم بنشر تقرير المصادقة في تقرير نشاط الشركة[1] كما تشمل مهمة المدقق القانوني الأهداف الموسومة التالية:

- ضمان المساواة في المعاملة بين المساهمين
- السماح بالمصادقة على حسابات الشركة أو البيانات المالية المجمعة.
- منع الصعوبات التجارية.
- الحد من الأفعال الإجرامية التي تمس الوضعية المالية للشركة.

[1] Rapport d'activité c'est un rapport qu'il doit etre établie chaque année et sa publication sera présenter dans le site officiel de la société.

3- أهمية المصادقة على حسابات المنظمة :

"تعتمد المؤسّسة في جميع مراحل التنظيم المحاسبي على عملية التبويب والتصنيف والتسجيل وتوثيق المعلومات المالية للوصول إلى الصورة الصادقة للقوائم المالية واستخراج مركزها المالي ولكن بالرغم من المؤهلين والمحاسبين المعتمدين الذين ينشطون في المؤسّسة إلا أنّ صدقها وشرعيتها تكمن من خلال القيام بعملية المصادقة على حساباتها الاجتماعية من طرف مراقب الحسابات وهنا تبرز أهمية المصادقة على الحسابات من خلال العناصر التالية:

- إبداء رأي فنيّ محايد حول صدق وشرعية المنتج المحاسبي.
- إبراز الوضعية المالية والصورة الصادقة للمؤسّسة.
- إقناع مختلف الأطراف الداخلية والخارجية بموثوقية وعدالة وصحة البيانات المالية.
- تشخيص مختلف الجوانب الخاصّة بالمؤسّسة.
- متابعة جميع السياسات الإدارية والمالية.
- احترام القوانين والتشريعات الخاصة بالمؤسّسة.
- الحماية والحفاظ على تراث المؤسّسة".[1]

[1] من إعداد الطالب

خاتمة الفصل:

تطرّقنا من خلال هذا الفصل إلى المصادقة على حسابات المؤسسة وذلك من خلال عرضنا لمختلف المفاهيم الخاصّة بها وما مدى أنواعها وفق التشريعات المنصوص عليها في القانون الجزائري بالإضافة إلى ذلك قمنا بتقديم مختلف التقارير الممثلة من طرف محافظي الحسابات سواء كانت هذه التقارير بتحفّظ أو بدون تحفّظ أو رفض المصادقة فالهدف من المصادقة على الحسابات الاجتماعية هو إبلاغ مختلف الأطراف الداخلية والخارجية عن المعلومات المالية التي تصدرها المؤسّسة في نهاية كلّ سنة مالية.

الجانب التطبيقي

الفصل الرابع:

مهمة التدقيق القانوني وفق المعايير الجزائرية للتدقيق

تمهيد الفصل:

بعد الحديث عن التأصيل النظري للتدقيق بصفة عامة ومهنة محافظة الحسابات بصفة خاصة، قمنا بعرض دراسة حالة في الجانب التطبيقي والذي ترتكز في طيّاتها على دراسة وصفية لمهمة التدقيق القانوني في الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء –وكالة سيدي بلعباس– والتي تعتبر من ضمن المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري **EPIC** من أجل تعزيز الثقة في تقديم المعلومة المالية لمختلف الأطراف وضمان جودة المنتج المحاسبي في نهاية السنة المالية.

وتحقيقا لما سبق تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: المعرفة التامة بالصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء

المبحث الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث : فحص الحسابات وإعداد التقارير المالية

المبحث الأول: المعرفة التامة بالصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء

بصفتنا كمدققين قانونيين نتميز في هذه المرحلة بالتعرف الشامل على الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء "وكالة سيدي بلعباس" ولقد كلّفنا بمهمة المصادقة على حسابات الصندوق وسوف نعمل على معرفة الهيكل التنظيمي له بالإضافة إلى مختلف الاتصالات التي سوف نقوم بها مع مختلف المصالح التابعة له ومن خلال هذه المقاربة سوف نقوم بإطلاق الأشغال التابعة لمهمتنا.

المطلب الأول: إعداد الأشغال الأولية

1- رسالة مهمة محافظة الحسابات وفق م.ج.ت 210:

نموذج عن رسالة مهمة التدقيق القانوني للسنة المالية 2018

مكتب محافظة الحسابات

رقم الاعتماد: 0173/14

رقم التسجيل في الجدول: 1354

العنوان: رقم 02 حي الورود، الجزائر العاصمة

الهاتف: 65-54-87-021

إلى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء –وكالة سيدي بلعباس–

إلى السيد مدير وكالة سيدي بلعباس

في إطار عهدة محافظ الحسابات للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء –وكالة سيدي بلعباس– أؤكد أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنة المالية 2018.

أ. هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية:

وفي إطار هذه المهمة، سأقوم بإجراء تدقيق الكشوف المالية لوكالتكم بهدف تقديم رأي حول انتظام والصحة والصورة المطابقة التي تقدمها حسابات شركتكم.

وسيجسد بتحرير تقارير إبداء الرأي وتقارير خاصة كما ينص القانون التجاري والقانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والنصوص المنبثقة.

سأقوم بإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المطبقة في الجزائر، هذه المعايير تتطلب وضع حيز التنفيذ الواجبات التي تسمح بالحصول على ضمان معقول بعدم احتواء الحسابات على اختلالات معتبرة.

أذكركم في هذا الإطار أن التدقيق يتمثل في فحص من خلال السبر والعناصر المقنعة التي تبرر المعطيات المحتوية في الكشوف المالية.

يتمثل التدقيق أيضا في تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة، التقديرات المعتبرة المتخذة لإقفال الحسابات وتقدير محتوى وعرض الكشوف المالية وكذلك المعلومات المقدمة.

ب. مسؤولية محافظ الحسابات:

يستوجب عليّ أن أشير أنه نظرا لتقنيات السبر وحدود أخرى مرتبطة بالتدقيق وكذلك تلك المتعلقة بسير كل نظام محاسبة والمراقبة الداخلية فإن خطر عدم اكتشاف اختلالات معتبرة كذلك تلك المنبثقة عن حالات الغش أو نتيجة للأخطاء، لا يمكن تفاديه كليا لهذه الأسباب لا يمكنني منح ضمان بأن كل النقائص المهمة في النظام المحاسبي والمراقبة الداخلية الناتجة عن الانحرافات المعتبرة يمكن تحديدها.

أنا أخضع للسر المهني طبقا لأحكام المادة رقم 71 من القانون 10-01 المذكور آنفا، ولا يمكن أن أعفى منه إلا ضمن الشروط المحددة من خلال المادة رقم 72 من نفس القانون.

ج. مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للكيان:

أذكّركم أن إعداد الكشوف المالية السنوية لوكالتكم يقع على عاتق المسؤولين الاجتماعيين وهذه المسؤولية تستلزم:

- مسك محاسبي وفق للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي والمالي والنصوص المنبثقة.
- وضع نظام مراقبة داخلية مناسب.
- وضع في متناولي كل الوثائق المحاسبية للوكالة وبصفة عامة كل المعلومات الضرورية لقيامي بمهمتي، خاصة محاضر جمعيات المساهمين ومجالس الإدارة.
- السماح لي بالتواصل الحر مع المستخدمين والذين أعتبر أنه من الضروري التواصل معهم للوصول إلى أدلة مثبتة.

يجب أن يرسل إليّ مشروع الكشوف المالية السنوية التي ستعرض على مجلس الإدارة أو هيئة التسيير 45 يوما قبل تاريخ الاجتماع المخصص لإقفال الحسابات.

لكن سأتدخل مسبقا من حين لآخر حول المشاريع التي ستعد وتعرض على الهيئات المداولة.

سأكون ممتنا بتلقي إرسالكم:

- وثائق الإثبات الواجب التدقيق فيها.
- قائمة بالاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلقي عقدها.
- قائمة بالاتفاقيات المنظمة قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ إقفال السنة المالية.

د. مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة:

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية 2018 كالتالي:

"سوف نقوم خلال هذه الفترة بالتدقيق في حسابات الوكالة من خلال الكشف عن البيانات المالية والتحليل في المعلومات المالية والمحاسبية من أجل إظهار الصورة الصادقة في الحسابات الاجتماعية".[1]

[1] من إعداد الطالب

هذا المخطط سيعد كل سنة بالتشاور الوثيق مع مصالحكم، أنني ألفت انتباهكم إلى أن احترام الرزنامة يتوقف على افتراض أن كل حساباتكم تم إقفالها وعرضها عليّ في الآجال المتفق عليها والتي تسمح لي بالقيام بمهمتي في الآجال المحددة، أشير فضلا عن ذلك أن مهمة محافظ الحسابات تتطلب بعض الفحوصات والأعمال الخاصة.

أعتمد على تعاونكم التام وكذا مستخدميكم حتى يتاح لي الحصول على مجموع الوثائق المحاسبية والمعلومات الضرورية في الآجال المعقولة كما سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية للكيان.

ستتم مساعدتي في مهمتي من طرف:

- أعضاء الفريق الخاص بمكتب محافظة الحسابات الخاص بي.
- استعمال الأدوات الإحصائية والبرامج المعلوماتية من أجل إثبات صدق البيانات المالية.
- استخراج عينات محاسبية ومالية ذات دلالة إحصائية.
- حوصلة النتائج ضمن مجموعة من التقارير الخاصة بي.

وعند الاقتضاء سيتم اللجوء إلى أشخاص من أهل الاختصاص وذلك لمساعدتي في إنجاز مهمتي.

هـ. رسالة التأكيد:

تجنبا لكل خطر نسيان معلومة مهمة وتأكيد عدد من التصريحات المجمّعة أثناء المهمة سأطلب من الإدارة عند نهاية أعمال التدقيق رسالة تأكيد، هذه الرسالة ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات وكالتكم اتجاه الغير أو المنازعات الجارية أو المحتملة قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية أو إذا لم يكن بالإمكان إدراجها قد تم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية (الملحق).

ت. الأتعاب:

لقد اتفقنا على تحديد أتعابي بقيمة 1.000.000 دج خارج الرسم والنفقات.

وفقا لرزنامة المهمة فإن أتعابي ستتم فوترتها كالتالي:

المعرفة التامة بالمؤسسة وتحديد المخاطر ..... 150.000 دج

التدقيق في الحسابات وتحليلها عن طريق الأدوات الإحصائية والبرامج المعلوماتية ..... 750.000 دج

عرض التقرير العام ومختلف التقارير الخاصة بمحافظة الحسابات محل الوكالة المدققة.....100.000 دج

سأعلمكم في الحين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معتبر على أتعابي وسيؤدي عند الاقتضاء إلى مراجعتها.

أرجو منكم إعادة النموذج المرفق بالرسالة مختوما بإمضائكم ومكتوب عليه بخط اليد "قرئ وتمت المصادقة عليه".

تقبلوا مني سيدي المدير خالص عبارات التقدير والاحترام

محافظ الحسابات

وكالة الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء –وكالة سيدي بلعباس–

بتاريخ 2019/10/23

مدير وكالة سيدي بلعباس

2- التعرف على الوثائق الخارجية للوكالة :

من خلال زيارتنا المنتظمة للصندوق -وكالة سيدي بلعباس- قمنا بالتعرف على الوثائق الخارجية لهذه الوكالة على النحو التالي:

- الكشوف البنكية.
- نسخة من السجل التجاري والرقم الجبائي للوكالة.
- نسخة من الاتفاقية الجماعية لهيئات الضمان الاجتماعي لسنة 2013 التابع لوزارة التشغيل والعمل والضمان الاجتماعي.
- نسخة من محضر مجلس الإدارة [1] المؤرخ بتاريخ 2019/09/04 قصد مراقبة الحسابات المالية لوكالة سيدي بلعباس التابعة للصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء.
- نسخة من الاتفاقية الخاصة ببنك التنمية المحلية التي تم إصدارها في سنة 2018.

إضافة إلى ذلك ينشط الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي في إطار مختلف التدفقات المرتبطة به والتي يمكن لها أن تأخذ شكلا ماديا كالأداءات المقدمة من قبل الصندوق إضافة إلى الشكل المالي:

2-1 التدفقات الداخلية:

تشمل التسيير الجامع للتحصيل المتعلق بجميع اشتراكات الضمان الاجتماعي وتضمن النجاعة المالية للصندوق الوطني للتقاعد والصندوق الوطني للتأمين عن البطالة كما أنها تقوم بالمساهمة في ترقية السياسة الرامية إلى الوقاية من حوادث العمل والأمراض المهنية.

2-2 التدفقات الخارجية:

تتمثل في تحصيل مختلف الإيرادات من خارج الوكالة عن طريق عدة هيئات تابعة لها والمتمثلة فيما يلي[2]:

2-2-1 روضة الأطفال:

يتمثل مراكز استقبال الطفولة الصغيرة في السهر على صحة الأطفال المودعين لديها وعلى أمنهم ورفاهيتهم ونموهم.

وتكلف بهذه الصفة لا سيما بما يأتي:

- ضمان استقبال الطفولة الصغيرة والسهر على صحتهم وأمنهم ورفاهيتهم.
- تنظيم نشاطات موجهة لتشجيع تربية الأطفال المستقبلين وتنميتهم واندماجهم الاجتماعي.
- المساهمة في التكفل المبكر والاندماج الاجتماعي للأطفال ذوي إعاقة أو المصابين بمرض مزمن ومعجز.
- مساعدة الأولياء في تربية أبنائهم والسماح لهم بالتوفيق بين حياتهم العائلية وحياتهم المهنية والاجتماعية.

[1] الملحق رقم 01 الخاص بمحضر بمجلس الإدارة.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08-287 المؤرخ في 17 رمضان عام 1429 الموافق 17 سبتمبر 2008، يحدد شروط إنشاء مؤسسات ومراكز استقبال الطفولة الصغيرة وتنظيمها وسيرها ومراقبتها، العدد 53، ص13.

كما أصر هذا المرسوم التنفيذي رقم 287-08 في المادة 17 [1]على هيئات الضمان الاجتماعي في النص التالي:

" **يتم الاستقبال الجماعي للطفولة الصغيرة داخل مختلف المؤسسات التي تنشئها المؤسسات أو المصالح العمومية والجماعات المحلية وهيئات الضمان الاجتماعي والتعاضديات الاجتماعية والجمعيات والأشخاص الطبيعيون والمعنويون الخاضعون للقانون الخاص طبقا للتنظيم المعمول به وأحكام هذا المرسوم**".

2-2-2 عيادة الأسنان:

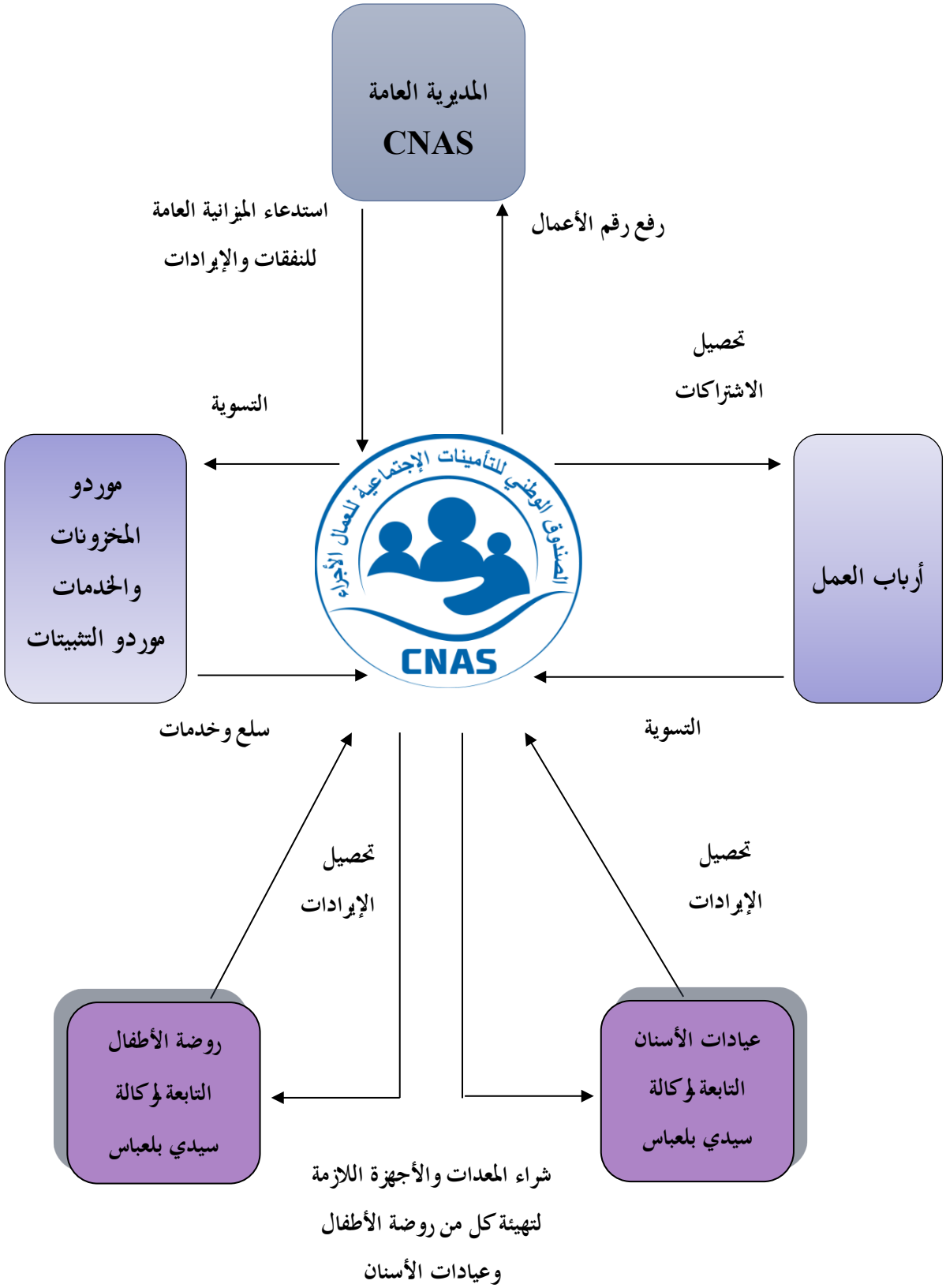
تختص هذه العيادة بوكالة سيدي بلعباس بدراسة وتشخيص ومعالجة الأسنان والأنسجة المحيطة بها والوقاية منها، كما يتم إجراء المعالجات السنية من قبل أطباء الأسنان وأيضا تقوم هذه العيادة بالمعالجات الشائعة تتضمن ترميم الأسنان، القلع والقلع الجراحي والتسوية والمعالجات اللبية لأقنية الجذور.

يضم الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي عيادتين مختلقتين فالأولى تتمثل في بلدية سفيزف[2] والعيادة الثانية في وسط مدينة سيدي بلعباس كما هو موضح في الهيكل التنظيمي للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 287-08 المؤرخ في 17 رمضان عام 1429 الموافق 17 سبتمبر 2008، يحدد شروط إنشاء مؤسسات ومراكز استقبال الطفولة الصغيرة وتنظيمها وسيرها ومراقبتها، العدد 53، ص14.

[2] Structure sanitaires CMS SFISEF-CDS « clinique dentaire ».

الشكل (11) : مختلف التدفقات للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء –وكالة سيدي بلعباس–



المصدر : من إعداد الطالب

3- التنظيم المهني:

في إطار التنظيم المهني للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء سوف نتعرف على مختلف مصالح وأقسام وكالة سيدي بلعباس قصد التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية لها والإلمام بجميع جوانب هذه الوكالة وذلك على النحو التالي:

3-1 المصالح والأقسام التابعة للصندوق وكالة سيدي بلعباس:

1- المصالح التابعة لمديرية الوكالة:

- مصلحة الأمن.
- مكتب البريد.
- قاعة الاجتماعات.
- الأمانة.
- مصلحة الرقابة الداخلية الخاصة بالأداءات.
- مصلحة الإحصاء والدراسات.
- مصلحة المستخدمين.
- مصلحة الأجور.
- مصلحة التعويض عن الضرر[1].
- مصلحة الوقاية من الحوادث والأمراض المهنية.

2- مختلف المديريات الفرعية للوكالة :

- نيابة مديرية المراقبة الطبية.
- نيابة مديرية الوسائل العامة.
- نيابة مديرية التحصيل والمالية.
- نيابة مديرية الأداءات.

2-1 مختلف نيابة مديريات الوكالة:

2-1-1 نيابة مديرية المراقبة الطبية:

تتجسد مهام المراقبة الطبية في الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء في الأدوار التالية:

- ضمان دور المجلس الطبي لدى المقر المركزي.
- تنظيم وتوحيد المراقبة الطبية وتنسيق النشاطات.
- مشاركة في إطار القوانين والتنظيمات سارية المفعول في اللجنة التقنية ذات الطابع الطبي والمتعلق بالمنازعات في مجال الضمان الاجتماعي.

[1] Service d'invalidité auprès de la CNAS Cp-siège

القيام بدراسات تتعلق بـ:

- مقياس العجز عن العمل.
- المدونة العامة للوثائق المهنية وقائمة المنتجات الصيدلانية القابلة للتعويض.
- الأجهزة الاصطناعية وأجهزة التبديل.
- جداول للأمراض المهنية.

2-1-2 نيابة مديرية الوسائل العامة :

تتكون هذه المديرية من عدة مصالح مختلفة وهي كالتالي:

- مصلحة الوسائل العامة والتجهيزات.
- مصلحة الممتلكات.

2-1-3 نيابة مديرية للتحصيل والمالية:

بصفتنا كمحافظي الحسابات فلقد ارتأينا من خلال مراقبتنا للحسابات المالية للسنة المالية 2018 أن ندقق في أهم التفاصيل الخاصة بقسمي المالية والتحصيل في السياق التالي:

أ. قسم المالية:

1. مصلحة المحاسبة المالية:

"تهتم هذه المصلحة بمتابعة سير الأنشطة العملياتية التالية:

- معالجة اليوميات المحاسبية لحسابات الخزينة (حساب بريدي جاري، البنوك، الخزينة، صندوق الأموال).
- تسجيل العمليات المحاسبية.
- جداول مقاربة الحسابات (حساب بريدي جاري، البنوك، الخزينة، صندوق الأموال).
- متابعة التعاضديات.
- معالجة اليوميات المحاسبية للأداءات.
- إنشاء محضر خاص بحساب صندوق الأموال بصفة منتظمة (كل سنة).
- إعداد الميزانية.

2. مصلحة محاسبة الأداءات:

تتابع مصلحة محاسبة الأداءات المجالات التالية:

- استقلالية الوظائف.
- استقلالية وظيفة المالية والمحاسبة.
- المراقبة المنتظمة لعمليات الدفع.
- التمكن من الإحصائيات.

- مقاربة الحسابات المالية [1].

3. مصلحة محاسبة التحصيل:

تقوم مصلحة محاسبة التحصيل بالمعالجات التالية:

- معالجة اليوميات المحاسبية للاشتراكات (حساب بريدي جاري، البنوك، الخزينة).
- تسجيل العمليات المحاسبية للتحصيل.
- تزويد حسابات الاستغلال عن طريق حساب جاري للخزينة العمومية [2].
- جداول مقاربة الحسابات (حساب بريدي جاري، البنوك، الخزينة، صندوق الأموال).
- تسوية حصص الصناديق الأخرى (الصندوق الوطني للتقاعد، الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، هيئة الوقاية من الأخطار المهنية في نشاطات البناء والأشغال العمومية والري).
- معالجة محاسبة التحصيل شهريا وإغلاق الحسابات بصفة منتظمة".[3]

4. مصلحة الموازنات التقديرية:

- متابعة الميزانية.
- الوضعية المالية للميزانية (شهريا، سداسيا، سنويا).
- تسجيل النفقات في ملفات خاصة بالميزانية.
- متابعة الأرصدة الموافق بها من قبل المديرية العامة.

5. مصلحة الأمر بالدفع والمراقبة:

- الأمر بدفع الأداءات (شيك بنكي، الأمر بالتحويل).
- مراقبة الأداءات قبل القيام بعملية الدفع البنكي.

ب. قسم التحصيل:

1. مصلحة الاشتراكات:

تقوم مصلحة الاشتراكات بالوظائف التالية:

- تحصيل الاشتراكات.
- التسجيل المعلوماتي للعمليات (الفوترة والتحصيل).
- تسجيل العمليات في ملفات خاصة بالأعضاء [4].
- نسخ محاسبة التحصيل من مركز الإعلام الآلي.

---

[1] في هذا الإطار يقصد به مقاربة حسابات الخزينة وإعداد جداول التقارب البنكي.

[2] Alimentation des comptes de fonctionnement par le canal financier à travers le compte de trésor public.

[3] معلومات مقدمة من طرف الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء –وكالة سيدي بلعباس–.

[4] Ce concept veut dire les adhérents.

- الفوترة الخاصة بالتحصيل والمنازعات[1].

2. مصلحة التسجيل:

يعالج مصلحة التسجيل المهام التالية:

- تسجيل المعلومات الخاصة بالمستخدمين وأرباب العمل.
- إيداع تصريح النشاط والأجور.
- شهادة الانتساب وعدم الانتساب.

3. مصلحة مراقبة المستخدمين:

- المراقبة الميدانية لأرباب العمل.
- سحب المعلومات حول الأعضاء (البلديات، ديوان الترقية والتسيير العقاري).
- متابعة وضعية الأعضاء على مستوى الوكالة (نسخة إلى المعني بالأمر ونسخة إلى مصلحة الاشتراكات).

4. مصلحة المنازعات:

- متابعة التقارير التي يتم إصدارها من قبل مراقبي أرباب العمل في الوكالة.
- التحصيل الإجباري.
- إيقاف الحسابات البنكية.
- الاعتراضات.

5. مصلحة معالجة حسابات التحصيل:

تقوم هذه المصلحة بمعالجة حسابات التحصيل من الناحية المالية عن طريق مراجعة الفوترة والتحصيل الخاصة بجميع التصريحات الشهرية أو الثلاثية بالإضافة إلى ذلك تقوم هذه المصلحة بمتابعة التصريحات السنوية للأجراء.

6. مصلحة تصريح الاشتراكات:

تتميز هذه المصلحة بالأهمية القصوى في تحصيل الاشتراكات كل شهر أو كل ثلاثي كما يقوم المسؤول في هذه المصلحة بمتابعة الاشتراكات التي تمت فوترتها من أجل تحصيلها من قبل مصلحة أخرى سالفة الذكر.

2-1-4 نيابة مديرية الأداءات:

- 08 مراكز الدفع.
- 08 ملحقات.
- المنح العائلية.
- حوادث العمل المهنية.
- الأداءات العينية والنقدية.

[1] Facturation du recouvrement et contentieux auprès de la division du recouvrement.

3- مختلف المصالح التابعة بصفة غير مباشرة إلى الوكالة:

3-1 مصلحة الخدمات الاجتماعية:

تعتبر مصلحة الخدمات الاجتماعية كمصلحة مستقلة عن نشاط استغلال الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي إلا أنها تخضع في تسييرها إلى مدير الوكالة من خلال عدة إجراءات إدارية ومالية تقوم بها هذه المصلحة بالإضافة إلى ذلك تتجلى مهام الخدمات الاجتماعية في وكالة سيدي بلعباس في الوظائف التالية:

- ❖ منح قروض اجتماعية بدون فائدة.
- ❖ منح قروض وتسهيلات للقيام باقتناء السيارات الجديدة.
- ❖ متابعة أرصدة المستخدمين الذين يزاولون نشاطاتهم في الضمان الاجتماعي.
- ❖ مسك محاسبة الخدمات الاجتماعية.

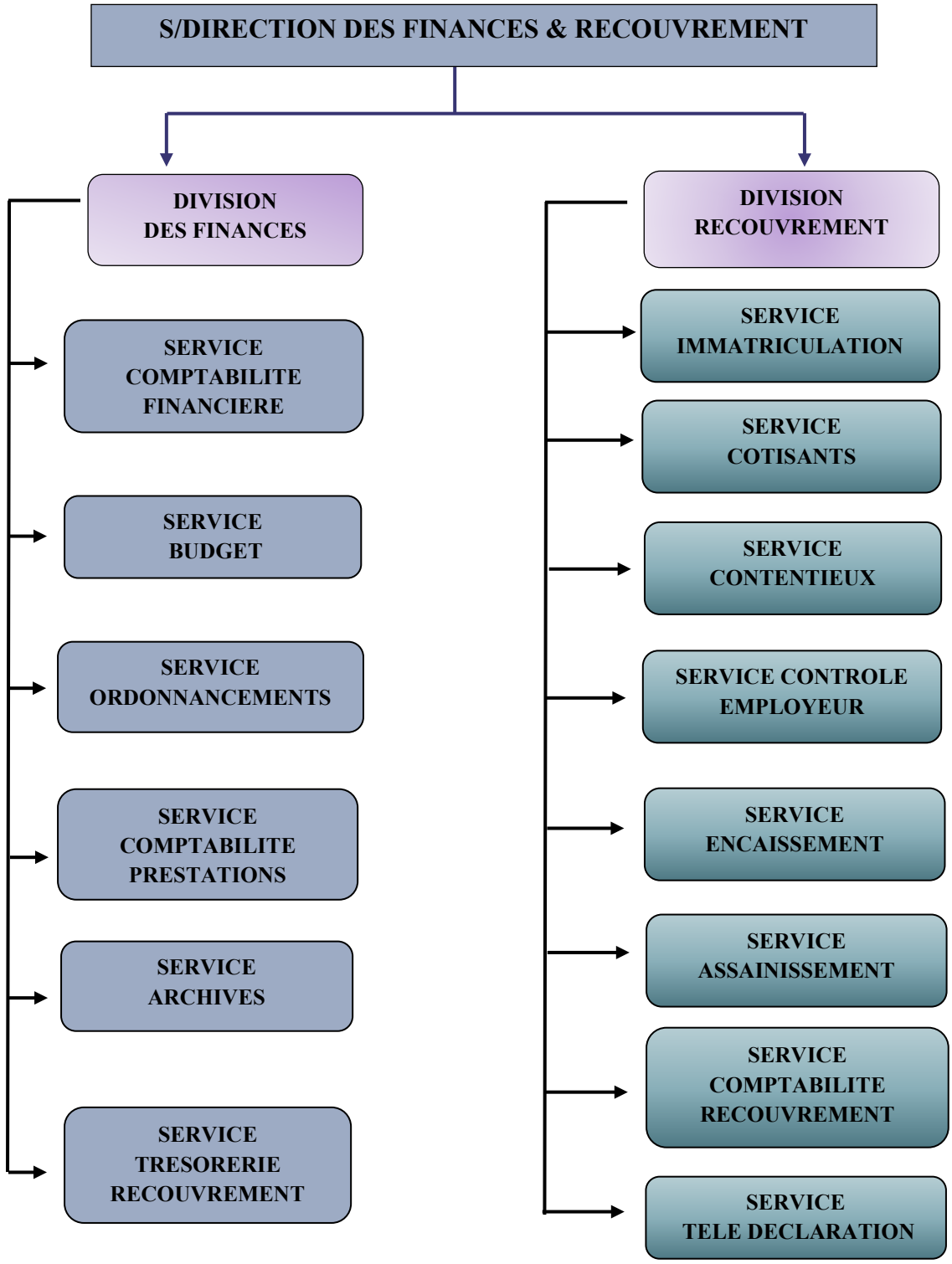
3-2 قسم الصحي والاجتماعي:

- روضة الأطفال
- عيادات الأسنان.

3-2 الهيكل التنظيمي لمصلحة التحصيل والمالية:

وفيما يلي سوف نقوم بتوضيح الهيكل التنظيمي المفصل لمختلف الأقسام والفروع التابعة لمصلحة المحاسبة والمالية:

SCHEMA N°12 : L'ORGANIGRAMME DES SERVICES DU FINANCES ET RECOUVREMENT AGENCE SIDI BEL ABBES



SOURCE : DOCUMENT AUTORISÉ PAR LA CNAS SIEGE SBA

المطلب الثاني: اتصالات أولى مع المؤسسة

1- حوار مع المسؤولين:

في إطار الحوار الذي قمنا به مع مختلف المسؤولين قام مختلف رؤساء المصالح بالتحدث عن النشأة التاريخية للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء وكيفية تأسيسها من حيث الجانب العملي والتنظيمي لها وعلى هذا الأساس قمنا بعرض التطور التاريخي لصندوق الضمان الاجتماعي.

1-1 تقديم الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء:

"الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء هو مؤسسة عمومية ذات تسيير خاص، طبقا للمادة 49 من القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، يتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية.

1-2 مهام الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء:

- تسيير أداءات التأمينات الاجتماعية (المرض، الأمومة، العجز والوفاة) وكذا حوادث العمل والأمراض المهنية.
- تسيير المنح العائلية.
- تحصيل الاشتراكات.
- الرقابة والمنازعات المتعلقة بتحصيل الاشتراكات الموجهة لتمويل الأداءات.
- منح رقم تسجيل وطني للمؤمن لهم اجتماعيا وكذا أصحاب العمل.
- المساهمة في ترقية السياسة الرامية إلى الوقاية من حوادث العمل والأمراض المهنية.
- تسيير الأداءات المتعلقة بالأشخاص المستفيدين من الاتفاقيات الثنائية للضمان الاجتماعي.
- إجراء الرقابة الطبية لفائدة المستفيدين.
- القيام بالنشاطات الرامية إلى تمكين العمال وذوي حقوقهم من الأداءات الجماعية، على شكل انجازات ذات طابع صحي واجتماعي.
- تسيير صندوق المساعدة والنجدة.
- إبرام اتفاقيات مع مقدمي العلاج.
- إعلام المستفيدين وأصحاب العمل بحقوقهم والتزاماتهم.

2- زيارات ميدانية:

بعد قيامنا بحوار مع مختلف المسؤولين وبصفتنا كمدققين مستقلين ارتأينا أن نقوم بزيارات ميدانية منتظمة بهدف الاطلاع على مختلف الأنشطة ومعرفة أهم العناصر التي يمكن أن ينشط فيها الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء".[1]

[1] www.cnas.dz, date vue : 28/09/2019 à 23.56

2-1 أنشطة الصندوق:

أ- تنظيم الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي:

"يتولى مجلس الإدارة، إدارة الصندوق وهو خاضع لوصاية وزارة العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي.

ب- هياكل الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي:

حتى يتمكن الصندوق من القيام بمهامه على المستوى المركزي والولائي، فهو يتكون من :

- مديرية عامة.
- 49 وكالة ولائية (اثنان منها بالجزائر العاصمة).
- 839 هياكل الدفع:
  - 368 مركز دفع.
  - 405 ملحقة دفع.
  - 66 ملحقة محلية.
- 4 عيادات متخصصة (الجراحة القلبية للأطفال، العظام والتأهيل، أمراض الأذن والأنف والحنجرة وجراحة الأسنان).
- 4 مراكز للتصوير الطبي الشعاعي .
- 35 مركزا للتشخيص والعلاج.
- 55 صيدليات تابعة للصندوق.
- 30 حديقة ورياض الأطفال.
- مطبعة قسنطينة.
- مركز عائلي ذو طابع اجتماعي بمنطقة بن عكنون.

ج- الأداءات:

- يتم التكفل بمصاريف العلاج الطبي والأدوية بنسبة 80% وبنسبة 100 % في بعض الحالات (لاسيما المرضى المصابين بأمراض مزمنة).
- يتم تعويض فترات التوقف عن العمل بسبب المرض بنسبة 50% من الأجر خلال الخمسة عشرة يوما الأولى وترفع إلى نسبة 100% من الأجر بعدها.
- وتصل المدة القصوى لهذا التعويض إلى ثلاث (03) سنوات .
- التكفل بالتأمين عن الأمومة بنسبة 100%، حيث تستفيد المرأة العاملة من عطلة أمومة تصل إلى 98 يوما.
- يساوي المبلغ الأدنى لمنحة العجز إلى نسبة 75% من الأجر الوطني الأدنى المضمون.
- عند وفاة المؤمن له اجتماعيا يستفيد ذوي حقوقه من منحة الوفاة".[1]

[1] www.cnas.dz, date vue : 29/09/2019 à 22.00.

- تمنح الأخطار المهنية الحق التغطية بنسبة 100% في مجال العلاج والتوقف عن العمل بسبب المرض.
- يتم تسديد الريوع في حالة الآثار الجسدية الناجمة عن الحوادث".
- وتسدّد الريوع لفائدة ذوي الحقوق في حالة وقوع حادث العمل المفضي إلى الوفاة.

3- التعرف على برمجيات المعلوماتية للصندوق:

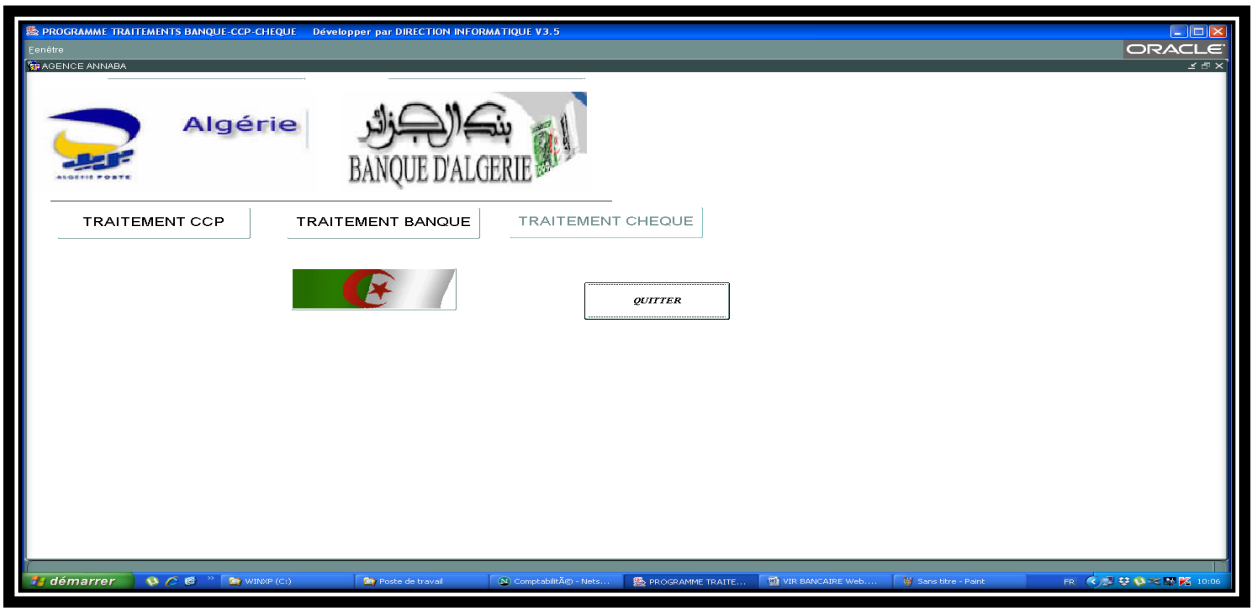
يتميز الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء -وكالة سيدي بلعباس- بمجموعة من الوثائق والسجلات المحاسبية التي تساعده على مراجعة التنظيم المحاسبي خلال كل سنة مالية ولقد قمنا بإلقاء نظرة على برمجيات الإعلام الآلي التي تسهّل على معدي القوائم المالية عرض المعلومات وفق الصورة الصادقة عن طريق مختلف المعالجات المحاسبية في مجال المحاسبة المالية بالإضافة إلى وسائل أخرى كالدفع الإلكتروني الذي يعتبر من أهم أدوات الدفع الفعّالة إذ تسهّل عمليات الصيادلة والمؤمنّين اجتماعيا بالإضافة إلى عمليات أخرى يقوم بها الصندوق, وسوف نقوم بعرض أهم المخططات الخاصّة ببرمجيات المعلوماتية الخاص بالصندوق:

3-1 برنامج التحويلات البنكية: Netscape

تم إنشاء هذا البرنامج من قبل أخصائيين في البرمجة المعلوماتية بولاية عنابة إذ يقوم برنامج التحويلات البنكية بجميع العمليات المالية التي تخص نفقات الوكالة حسب نوع خطر التأمين (التأمين عن المرض، التأمين على الأمومة، التأمين على العجز، التأمين عن حوادث العمل والأمراض المهنية، نظام الغير)[1].

وفي إطار نفس السياق سوف نقوم بعرض أهم المقتطفات الخاصة بهذا البرنامج :

SCHEMA N°13 : PROGRAMME DE PAIEMENT BANCAIRE



SOURCE : GUIDE PRATIQUE DE NETSCAPE NAVIGATOR CNAS -SIDI BEL ABBES-

[1] Le système tiers payant c'est un système qui englobe toutes les prestations dues (Les professionnels de santé, prestataires créditeurs).

ينقسم برنامج التحويلات البنكية إلى قسمين:

أ. مراكز الدفع:

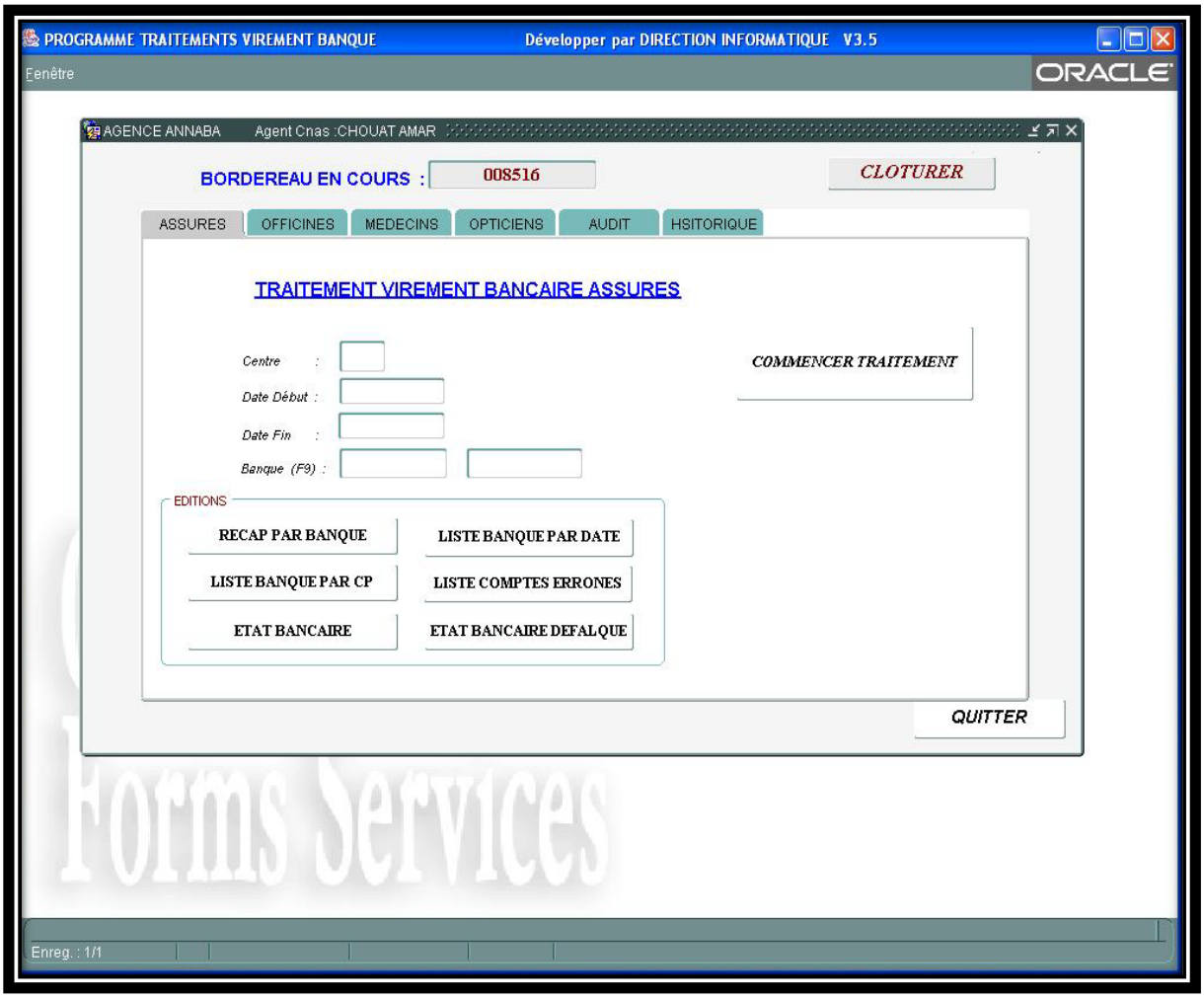
يسمح بالكشف عن الحسابات البنكية غير الصحيحة بعد القيام بالتأكيد على التحويل البنكي بالإضافة إلى ذلك يجب معالجته من الناحية المالية قبل الأمر بالدفع، إذ أن هذه الإجراءات تسمح بحذف جميع الحسابات البنكية غير الصحيحة[1] إلا في حالة المتابعات غير المستمرة من قبل مصلحتي الأداءات والإعلام الآلي للحسابات البنكية الجديدة.

ب. محاسبة الأداءات:

الأمر بالدفع الخاص بالمؤمّنين اجتماعيا "الأداءات العينية والنقدية":

تأتي رسالة تبيّن لهم حالة أو وضعية الدفع البنكي (دفع جديد – دفع في طور الإنجاز) بالإضافة إلى رقم التحويل البنكي:

SCHEMA N°14 : TRAITEMENT DES VIREMENTS BANCAIRES POUR LES ASSURÉES SOCIALES



SOURCE : GUIDE PRATIQUE DE NETSCAPE NAVIGATOR CNAS -SIDI BEL ABBES-

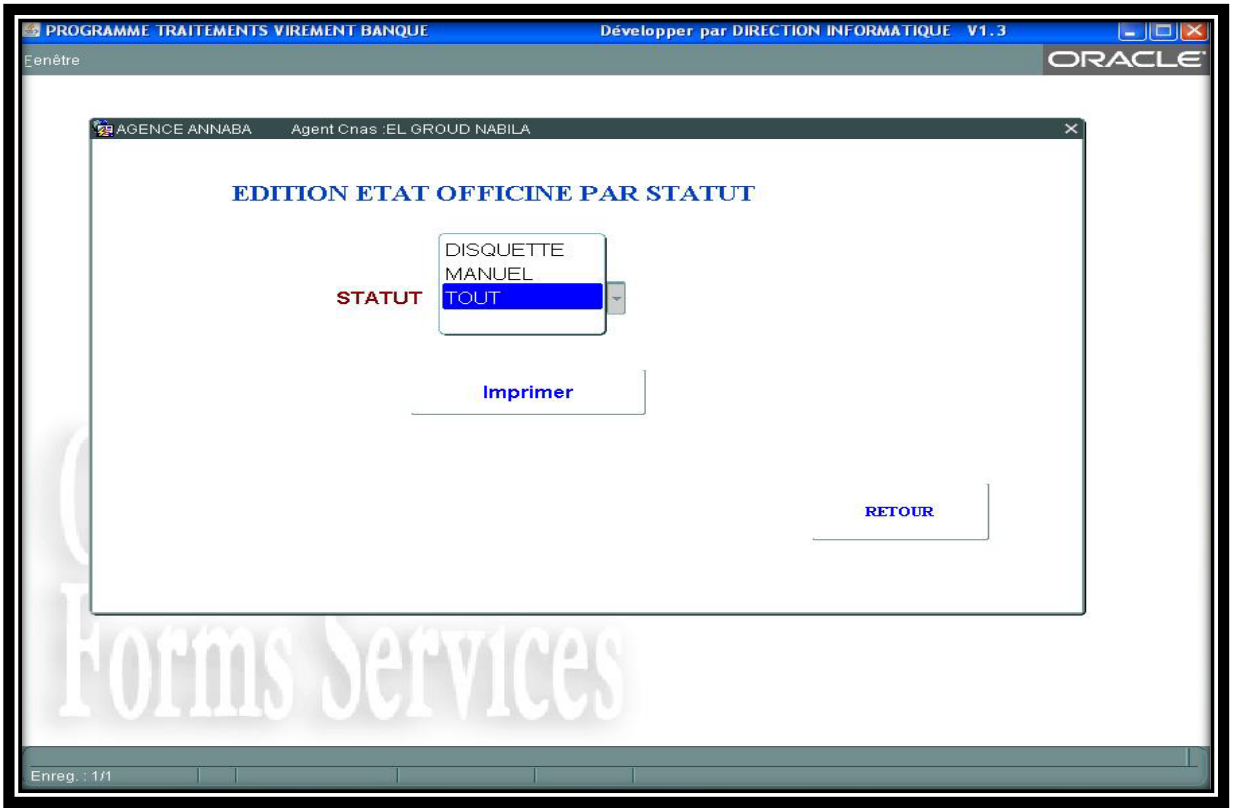
[1] Les comptes bancaires erronés.

3-1-1 أنواع التحويلات البنكية:

أ. **الصنف الأول:** عندما يتجاوز قيمة الأداءات 1.000.000 دج يتم القيام بالتحويل البنكي عن طريق الملف.

ب. **الصنف الثاني:** عندما لا يتجاوز مبلغ الأداءات 1.000.000 دج يتم القيام بالتحويل البنكي بصفة عادية في برنامج الأداءات.

SCHEMA N°15 : LES CLASSES DES VIREMENTS BANCAIRES

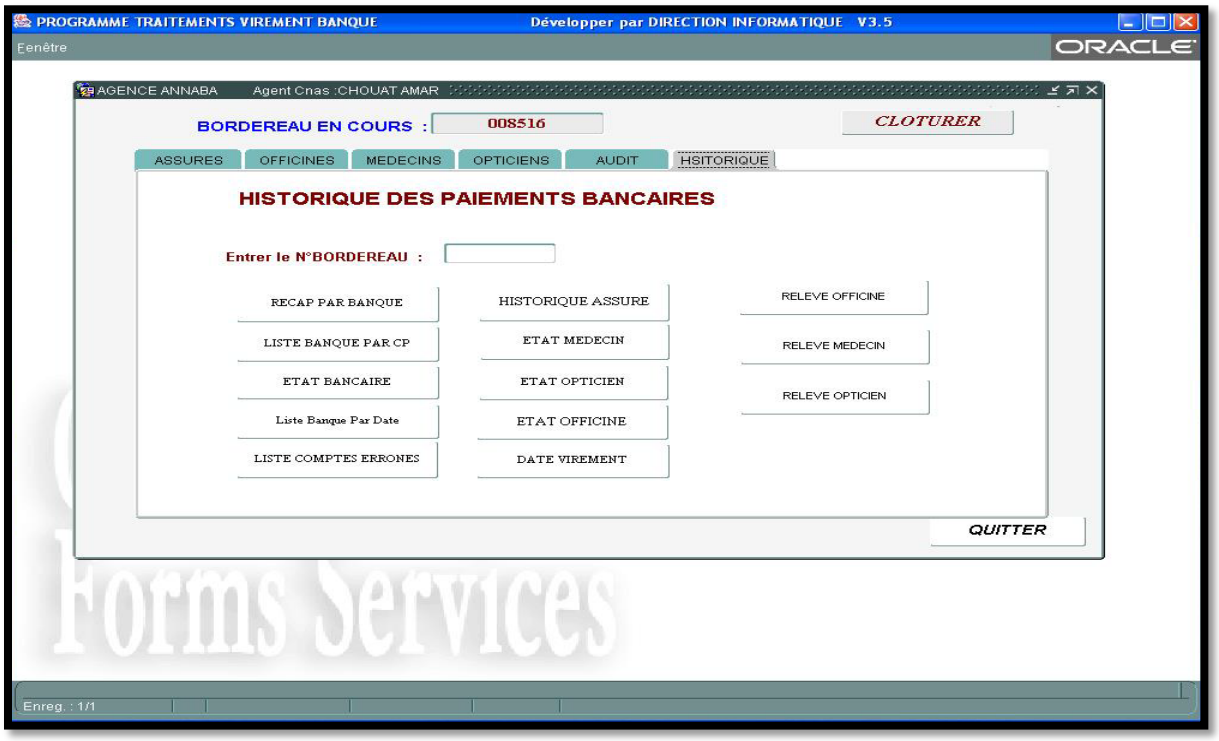


SOURCE : GUIDE PRATIQUE DE NETSCAPE NAVIGATOR CNAS -SIDI BEL ABBES-

3-1-2 أحداث العمليات البنكية[1] :

كما يحتوي أيضا على كشوفات بنكية للمؤمّنين والصيادلة والأطباء خلال الفترة المعنية وبعد القيام بالدفع البنكي.

SCHEMA N°16 : LES EVENEMENTS DES OPERATIONS BANCAIRES



SOURCE : GUIDE PRATIQUE DE NETSCAPE NAVIGATOR CNAS -SIDI BEL ABBES-

[1] L'historique des bordereaux des paiements bancaires dans le Netscape Navigator.

3-2 برنامج المعالجة المحاسبية المعلوماتية:

تم إنشاء هذا البرنامج بهدف تسهيل المعالجة المحاسبية للأداءات المقدمة من قبل الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء وسوف يتم عرض هذا البرنامج في السياق التالي:

SCHEMA N°17 : PROGRAMME DE TRAITEMENT COMPTABLE INFORMATISÉ

SOURCE : GUIDE PRATIQUE DE SYSTEME SIGAS WEB PASSERELLE VIREMENT CCP-BANQUE / DLG PC-COMPTA CNAS -SIDI BEL ABBES-

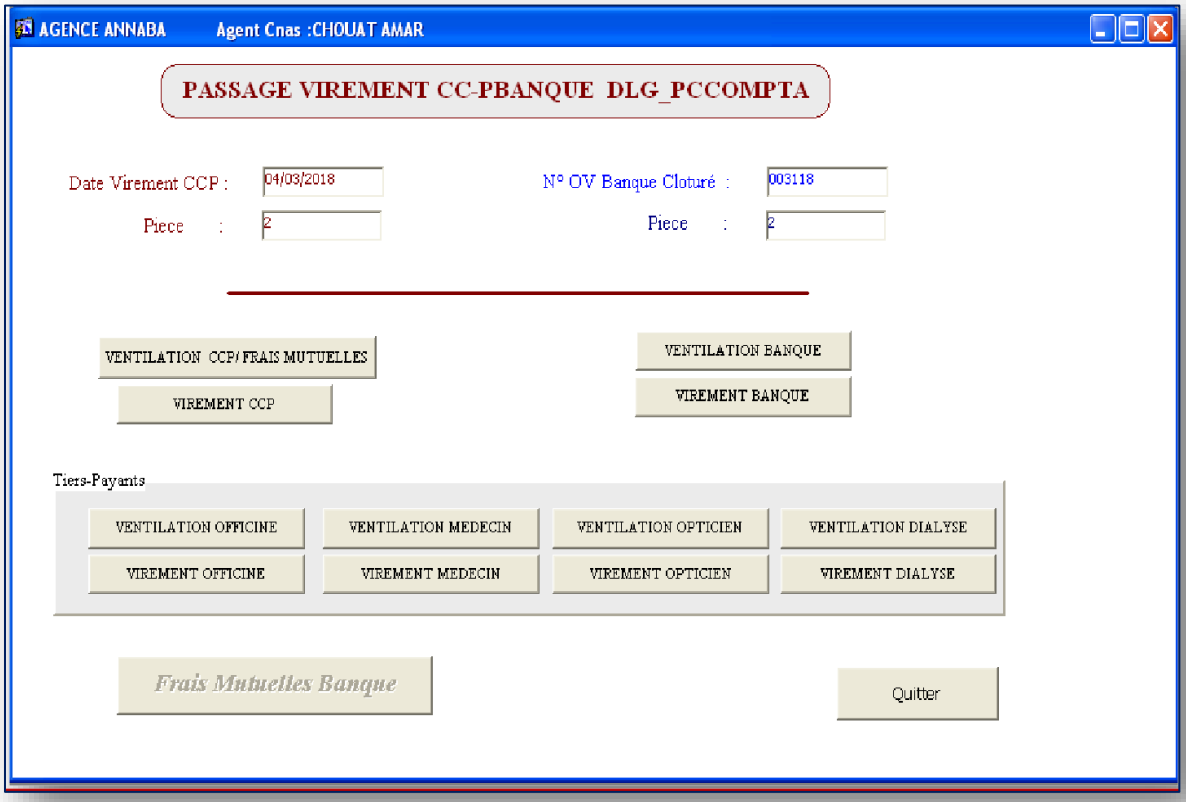
3-2-1 مبادئ وتشغيل البرنامج:

يسمح هذا البرنامج بمتابعة مخصصات الأداءات عن طريق الأمر بتحويل بنكي أو حساب بريدي جاري وأيضا نوعية دفع الأداءات سواء العينية أو النقدية ونظام الدفع من قبل الغير (الصيادلة، الأطباء، صانعي النظارات الطبية) ، كما أن كل نوع من الدفع يسيّر ملفين أساسيين وهما:

- الملف الأول الخاص بمخصصات الأداءات المتعلقة بحسابات الأعباء [حساب 600]
- الملف الثاني الخاص بعملية دفع الأداءات المتعلقة بحسابات الغير [حساب 406]

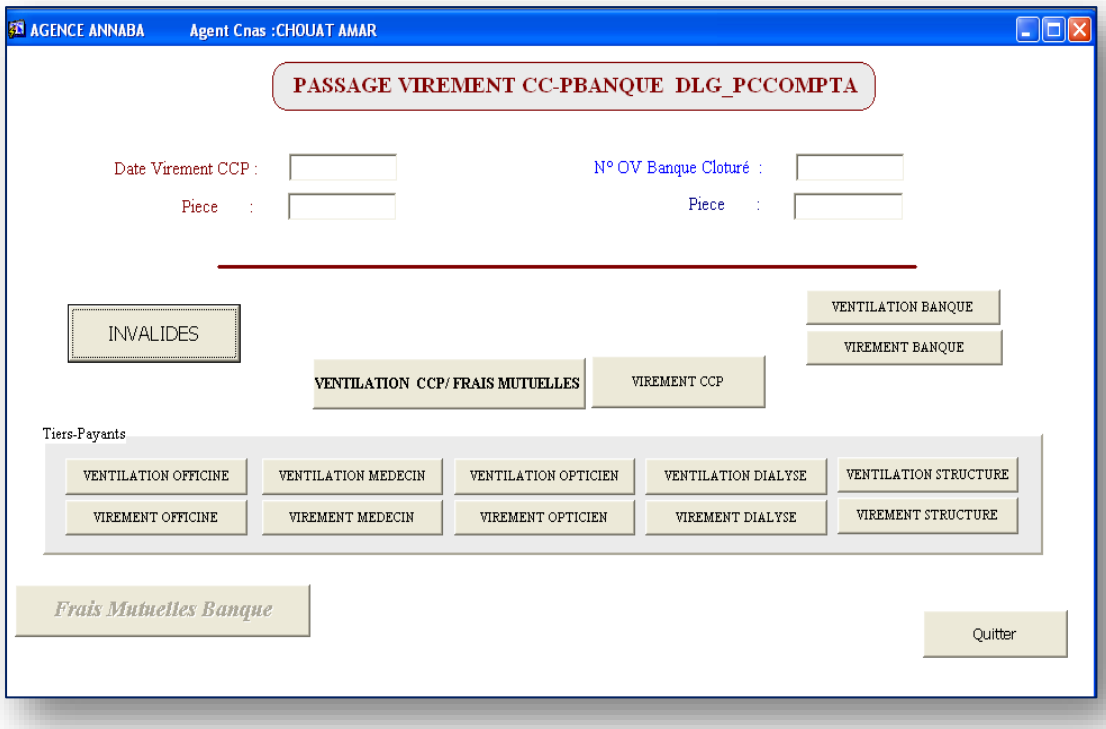
بالإضافة إلى ذلك فإن التعاضديات تحمل نفس الرقم المحاسبي 432000 ويتم إدراجها في فرعيات خاصة في النظام المعلوماتي **SIGAS**.

SCHEMA N°18 : PASSAGE VIREMENT CCP-BANQUE DLG COMPTA



SOURCE : GUIDE PRATIQUE SIGAS WEB PASSERELLE VIREMENT CCP/BANQUE & DLG PC-COMPTA

SCHEMA N°19 : TRAITEMENT COMPTABLE POUR LES INVALIDITÉS



SOURCE : GUIDE PRATIQUE SIGAS WEB PASSERELLE VIREMENT & INVALIDES

3-3 برنامج الدفع الإلكتروني:

وقّع الصندوق الوطني للتأمين الاجتماعي للعمال الأجراء (CNAS) وبنك التنمية المحلي (BDL) في الجزائر العاصمة اتفاقية لتسهيل الدفع الإلكتروني لمساهمات الضمان الاجتماعي إذ أنّ هذه العملية هي جزء من الجهود المستمرة لتحديث صندوق الضمان الاجتماعي وتكييفها مع التغيرات الاجتماعية والاقتصادية ، فهي تأتي أيضا وفقا لتوجيهات أعلى السلطات في البلاد لتحسين الخدمة العامة وتكريس العدالة الاجتماعية.

إنّ هذه الاتفاقية تهدف بشكل أساسي إلى الحد من الإجراءات الإدارية ، وتبسيط معاملات الدفع وإعفاء أصحاب العمل من تقديم مستندات ورقية والانتقال إلى خدمات الضمان الاجتماعي لدفع الاشتراكات.

3-4 برنامج المحاسبة المالية : DLG-PCCOMPTA [1]

يعتبر برنامج المحاسبة المالية من أهم البرامج التي يتم الاعتماد عليها في مصلحة المالية إذ ترتكز المديرية العامة للصندوق على هذا البرنامج في العديد من الأنشطة المحاسبية والمالية، كما يتضمن مهام مختلفة من بين أهمها:

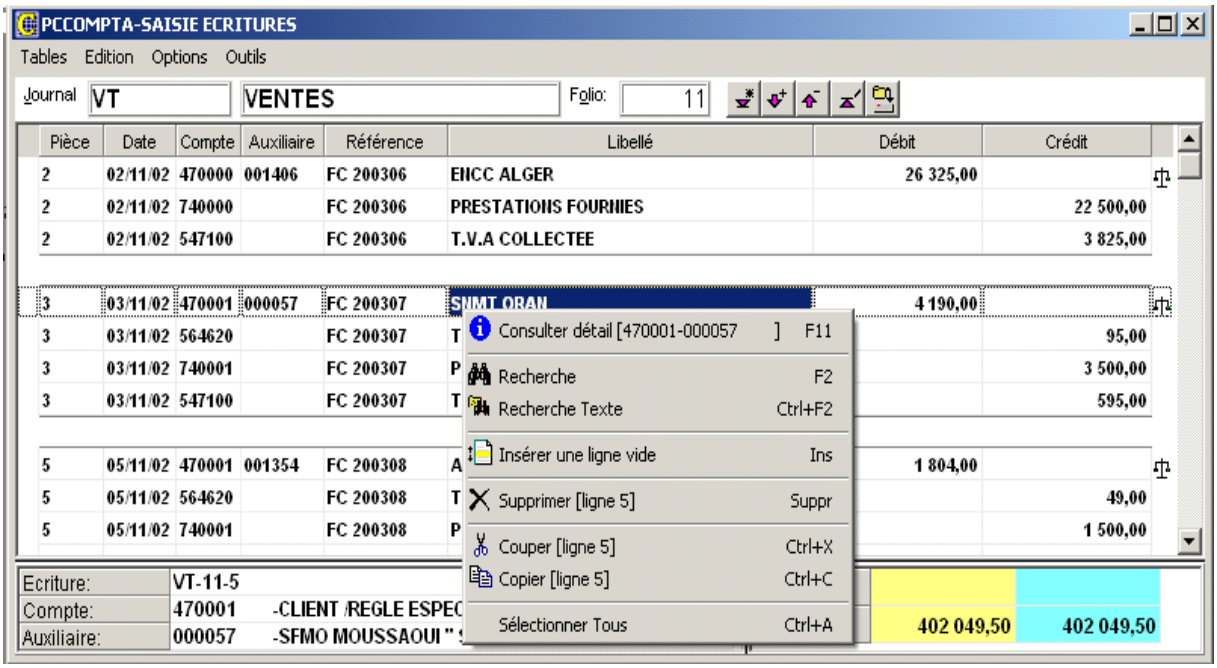
- إعداد القوائم المالية في نهاية السنة المالية.

[1] PCCOMPTA est un logiciel de comptabilité générale, auxiliaire, analytique et budgétaire. Il intègre une gestion des immobilisations. Il est multi dossiers, multi exercices, le volume des données n'est limité que par la taille du disque dur. Versions réseau et monoposte avec même interface.

- إغلاق وفتح الحسابات الاجتماعية.
- القيام بمختلف المعالجات المحاسبية والتسويات اللازمة في محاسبة الوكالة.
- المعالجة الآلية لجرد التثبيتات.
- حفظ البيانات وسريّتها.
- تحليل الحسابات[1].

وفي نفس السياق ومن خلال هذا الشكل سوف نقوم بتوضيح هذا البرنامج في الصيغة التالية:

SCHEMA N°20 : LOGICIEL DLG PC COMPTA



SOURCE : GUIDE PRATIQUE DLG-PCCOMPTA

[1] Le DLG PC-Compta aide le préparateur des états financier à analyser les comptes de l'entreprise à travers des techniques informatisées mise en place dans le DLG.

المطلب الثالث: انطلاق الأشغال

1- تكوين الملف الدائم لمحافظ الحسابات:

لقد قمنا بمختلف الإجراءات مع المسؤولين بعد تحضير مختلف الأشغال الأولية والقيام بعدة اتصالات مع الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء -وكالة سيدي بلعباس-ومن هذا المنطلق وجب علينا كمدققين القيام بتكوين ملف دائم للتدقيق والذي يتضمن العناصر التالية التي قمنا بعرضها سابقا:

1-1 عموميات حول الوكالة:

البطاقة الفنية للوكالة ومراكز دفعها، التنظيم العام، الوثائق العامة للصندوق.

أ. نظام الرقابة الداخلية:

1- توزيع المهام.

2- استمارات الرقابة الداخلية.

ب. معلومات قانونية:

1- قطاع النشاط، رأسمال صندوق الضمان الاجتماعي ومختلف وكالاتها.

3- القانون الخاص بالصفقات العمومية.

4- الاتفاقية الجماعية التي تنظم سيرورة الموارد البشرية.

ج. معلومات محاسبية ومالية:

1. مدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي SCF لوكالة الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء.

2. برنامج المعالجة المحاسبية المعلوماتية.

1-2 تقييم نظام الرقابة الداخلية:

نعمل من خلال هذه المرحلة إلى كشف نظام الرقابة الداخلية للوكالة بهدف التوسع أكثر في مراقبة الحسابات من خلال السياق التالي:

- شرح مختلف أنظمة الرقابة الداخلية وعرضها على مصلحة المالية عن طريق برنامج Sphinx Plus
- تحليل المعطيات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية.

1-3 مراقبة الحسابات:

إن برنامج مراقبة الحسابات قد قسم إلى مجتمعين للدراسة والمتمثلة في مصلحتي المالية والتحصيل كما يتضمن الخطوط التالية:

- فحص أولي للقوائم المالية.
- تدقيق الحسابات الاجتماعية للوكالة وفق برمجيات المعلوماتية **IDEA CASEWARE** [1].

[1] Data Analysis software is a powerful and comprehensive tool that allows professionals to assess risk, gather evidence, uncover trends and provide the intelligence needed to make informed decisions from multiple data sources.

المبحث الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد تحليلنا للمعرفة التامة للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء وكالة –سيدي بلعباس– ننتقل للمرحلة الثانية والتي تعتبر من أهم المراحل في مهنة التدقيق القانوني فنحن بصدد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال استعمال مجموعة من الطرق والبرامج الخاصة من أجل الوصول إلى الصورة الصادقة للبيانات التي يتم عرضها على مستوى قسم المالية والتحصيل.

المطلب الأول: جمع الإجراءات

1– إعداد لوحة القيادة:

الجدول رقم (11) : بطاقة تعريف وكالة الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء

التعريف بالصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء	حسب الطبيعة
اسم المؤسسة	CNAS
الشكل القانوني	مؤسسة عمومية ذات تسيير خاص – وكالة سيدي بلعباس–
الهاتف	048.54.21.60
تاريخ بداية نشاط للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي	1964
تاريخ نهاية نشاط المؤسسة	غير محدد
الرقم الجبائي للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي	22012491031
رقم السجل التجاري للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي	–
المقر الاجتماعي	طريق الحوضين، بن عكنون رقم 63, الجزائر العاصمة
عدد الوكالات التابعة للصندوق	49
المحاسبة	**الوظائف**
تمسك المحاسبة على مستوى الوكالة (معالجة داخلية)	نعم
تمسك المحاسبة على مستوى مكتب خاص (معالجة خارجية)	نعم، من قبل محافظ الحسابات (Consultant & Reporting)
عدد معدي القوائم المالية داخل وكالة سيدي بلعباس	16
الأعمال المنفذة من قبل نائب مدير التحصيل والمالية داخل الوكالة	إعداد ومراجعة التنظيم المحاسبي مراجعة القوائم المالية السنوية غير المجمعة
الأعمال المنفذة من قبل محافظ الحسابات للمديرية العامة	المصادقة على الحسابات المالية للصندوق
اسم المؤسسة المالية	**رقم الحساب**
Banque De L'agriculture Et Du Développement Rural	512300
Crédit Populaire d'Algérie	512400
Banque De Développement Local	512500
Trésor Public De La Wilaya	515011
CCP Algérie 01	515101
CCP Algérie 01	515102
Caisse Des Fonds	530000
Caisse Régie	541000

تواريخ التفويض وصلاحياتها	القبول أو الرفض
مدة التفويض قد انتهت عند اجتماع مجلس الإدارة لتوقيف الحسابات بتاريخ	–
تاريخ نهاية التفويض	–
تاريخ إغلاق السنة الاجتماعية	12/31/ن
تعيين محافظ الحسابات	**القبول أو الرفض**
تعين محافظ الحسابات من قبل مجلس الإدارة	نعم
تاريخ بداية التفويض	–
تاريخ نهاية التفويض	–

معلومات حول محافظ الحسابات	التفسيرات والشروحات
اسم محافظ الحسابات	–
عنوان محافظ الحسابات	–
رقم الهاتف	–
محافظ الحسابات السابق	–

2– البيانات المتعلقة بالقانون الأساسي للصندوق

معلومات أخرى عن الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء	التفسيرات والشروحات
رأسمال الصندوق	–
عدد أعضاء مجلس الإدارة	–
أتعاب أعضاء مجلس الإدارة	نعم
رئيس المدير العام الحالي	لحفاية عبد الرحمان
رئيس المدير العام السابق	تيجاني هدام
استدعاء الرئيس العام من قبل	وزير التشغيل والعمل والضمان الاجتماعي
مجلس الإدارة	نعم ومن قبل رئيس مجلس إدارة الصندوق
تحديد مسؤوليات لمجلس الإدارة أو رئيس المدير العام	كلا الطرفين لهم مهام خاصة بهم
توزيع النتيجة	نعم
معلومات إضافية حول الإطار القانوني للمؤسسة	المرسوم رقم 64-364 المؤرخ في ديسمبر 1964 المتعلق بإنشاء الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي. القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية. المرسوم 92-07 المؤرخ في 4 جانفي 1992 يتضمن الصفة القانونية لصناديق الضمان الاجتماعي.

3- المعلومات الخاصة بالدفاتر القانونية :

السجلات الإجبارية	من جانب الوجود	مرقم	من قبل	التاريخ
سجل مداولات مجلس الإدارة	-	-	المديرية العامة	-
اليومية العامة	DLG PC COMPTA	نعم	مصلحة المالية	-
دفتر الجرد	نعم	نعم	مصلحة الوسائل العامة	-
دفتر الأجور	نعم	نعم	مصلحة تسيير الموارد البشرية	-

المصدر : من إعداد الطالب

2- عرض استمارات الرقابة الداخلية:

في هذه المرحلة سوف نقوم بمتابعة نظام الرقابة الداخلية عن طريق دراسة عدة دورات ابتداء من دورة التثبيتات إلى غاية دورة الخصوم بهدف تشخيص المعلومات المالية ومن هنا وجب علينا تحديد الإشكاليتين التاليتين:

- ما هي الإجراءات المطبقة لتحقيق نظام رقابة داخلية فعّال على مستوى وكالة الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء.
- كيفية التأكد من مصداقية نظم المعلومات الداخلية للوكالة.

2-1 عرض وتحليل الاستبيان الخاص بتحليل الإجراءات :

بالاستناد على التقنيات التي نستعملها في عملية تحليل الإجراءات بهدف ضبط نظام الرقابة الداخلية قمنا بتقسيم الاستبيان الخاص بهذه المرحلة إلى دورات مختلفة بالإضافة إلى ذلك فإن كل دورة تهدف إلى التدقيق في مختلف الإجراءات العملياتية كما قمنا بعرض المنهجية التالية:

الجدول رقم (12) : الاستبيان الخاص بتحليل إجراءات الرقابة الداخلية

أصناف الحسابات	اسم الدورة	عدد المتغيرات	الهدف من الدورة المراقبة في نظام الرقابة الداخلية
2	دورة التثبيتات	10	تهدف هذه الدورة إلى التأكد من مصداقية الجرد المادي وجميع المعالجات المحاسبية التي تمت وهل تم تسييرها بشكل موثوق.
3	دورة المخزونات	15	تهدف هذه الدورة إلى التأكد من فعالية المخزونات في إطار نظام الرقابة الداخلية.
4	دورة حسابات الغير	15	التأكد من فعالية مصلحة التحصيل بشكل موثوق وملائم مع نظام الرقابة الداخلية
5	دورة الخزينة	31	مطابقة الخزينة في مستوياتها الثلاث (التشغيلية، التمويلية والاستثمارية)
4 & 1	دورة الخصوم	06	التحقق من مدى ملائمة العقود مع القوانين التشريعية المعمول بها في وكالة الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء
-	**المجموع**	**77**	-
عدد العينات المدروسة			**01**
عدد الاستبيانات المقدمة			**03**

المصدر: من إعداد الطالب

2-2 تحليل نظام الرقابة الداخلية للوكالة:

حسب التحليل الذي قمنا به في مختلف الدورات لتحديد نظام الرقابة الداخلية للوكالة قمنا باستخراج الملاحظات الجوهرية التالية:

2-2-1 نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية:

- عدم وجود دفتر قانوني في وكالة الضمان الاجتماعي يحتوي على المعلومات الخاصة بالعناصر الملغاة في مختلف التموينات المرتبطة بموردو التثبيتات والمخزونات.
- غياب سجلات مفصلة في نظام المخزونات التي تثبت صحة ولوج المخزونات إلى مصلحة الوسائل العامة.
- لا يوجد جرد شهري أو ثلاثي، فقط الجرد السنوي الذي يقام به خلال نهاية كل دورة.
- غياب دفتر قانوني لتسجيل مختلف التصريحات شبه الجبائية لدى مصلحة التحصيل.
- غياب دفتر قانوني يسمح لهم بمراجعة التحويلات البنكية.
- لا توجد إجراءات قضائية فيما يخص تخصيص المؤونات محل النزاع.

2-2-2 نقاط القوة الخاصة بنظام الرقابة الداخلية:

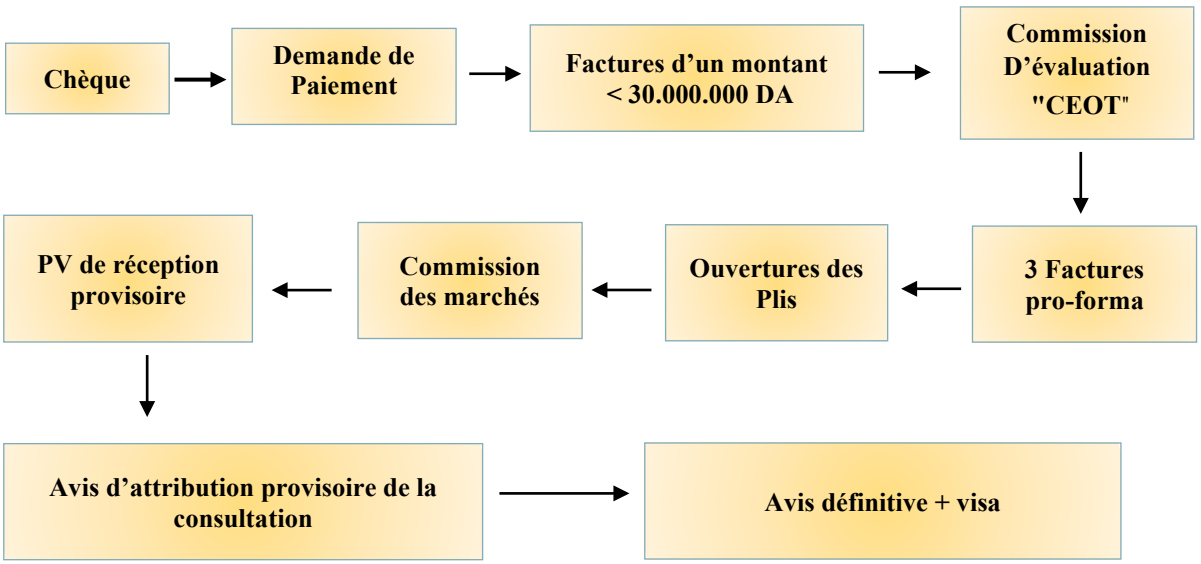
- مصداقية الإجراءات العملياتية للجرد المادي في التثبيتات الموضوعة حيز التنفيذ في نهاية السنة المالية.
- مطابقة محاسبة الالتزام في نظام المعلومات المحاسبي لدى مصلحة المالية.
- المتابعة الجيدة للتموينات خلال السنة المالية.
- مصداقية مصلحة التحصيل بشكل موثوق وملائم مع نظام الرقابة الداخلية.
- المتابعة الجيدة للحسابات المالية بكل أنشطتها (التمويلية، الاستثمارية، التشغيلية) من خلال التسيير الجيد للمقاربات البنكية.
- مصداقية الإيرادات المحصّلة عليها من عيادة الأسنان وروضة الأطفال وإيداعها بصفة مباشرة إلى الحساب البنكي.
- ارتباط مختلف وكالات الضمان الاجتماعي بالمديرية العامة ارتباط شديدا في القرارات العليا.

المطلب الثاني: اختبارات التطابق

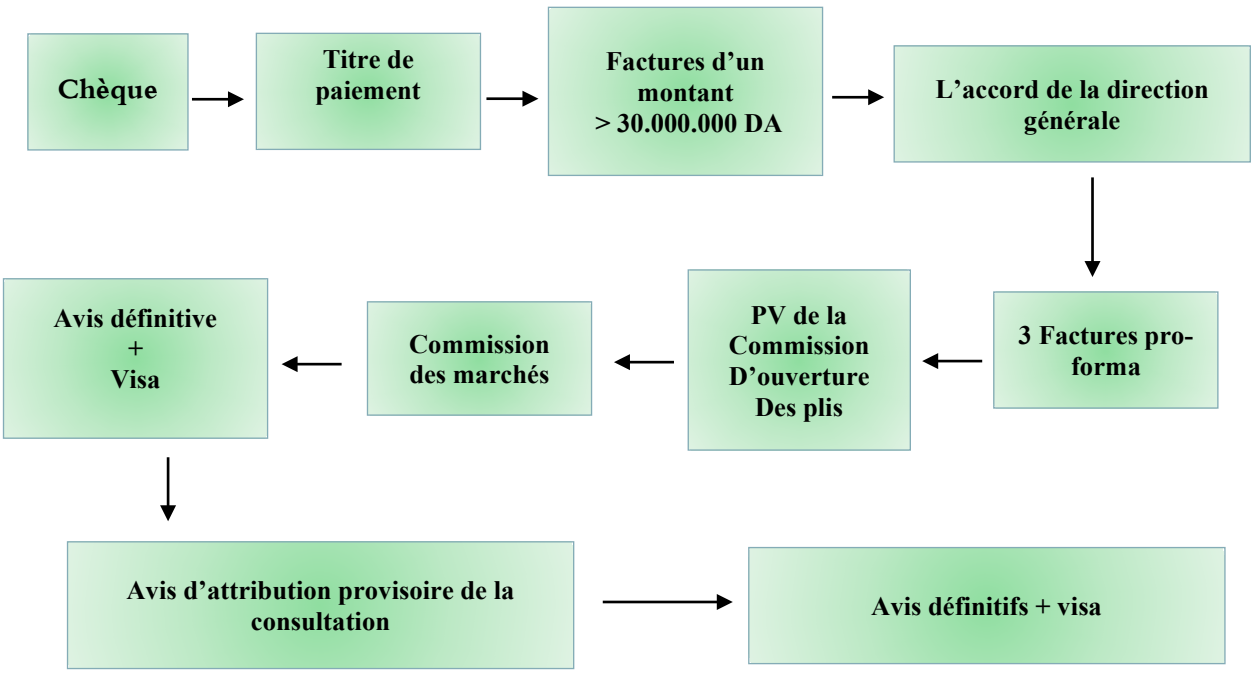
سوف نقوم في هذه المرحلة بتحليل النظام العملياتي في الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء –وكالة سيدي بلعباس– عن طريق التأكد من اختبارات الفهم والتطابق والتي قمنا بإعدادها وفق الإجراءات العملياتية التالية:

SCHEMA N°21 : LES DIVERS TESTS DE CONFORMITÉ

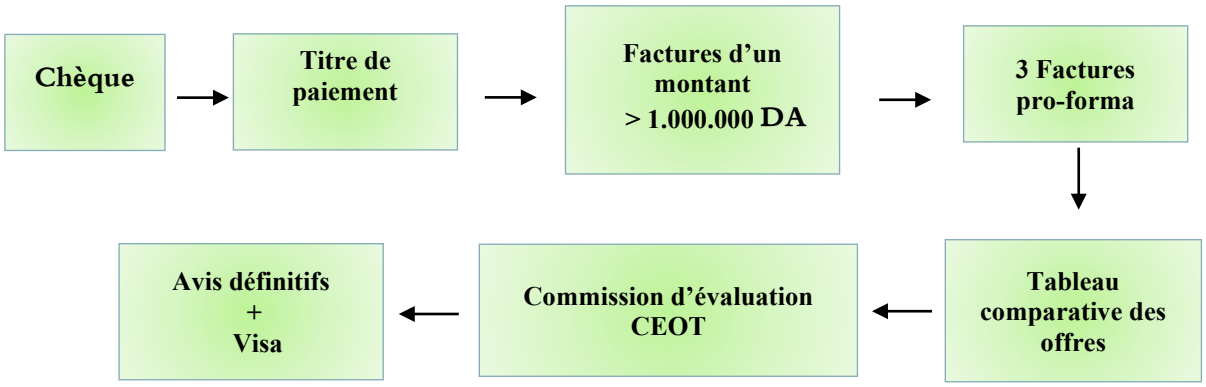
الحالة الأولى: التثبيتات (فاتورة أقل من 30.000.000 دج)



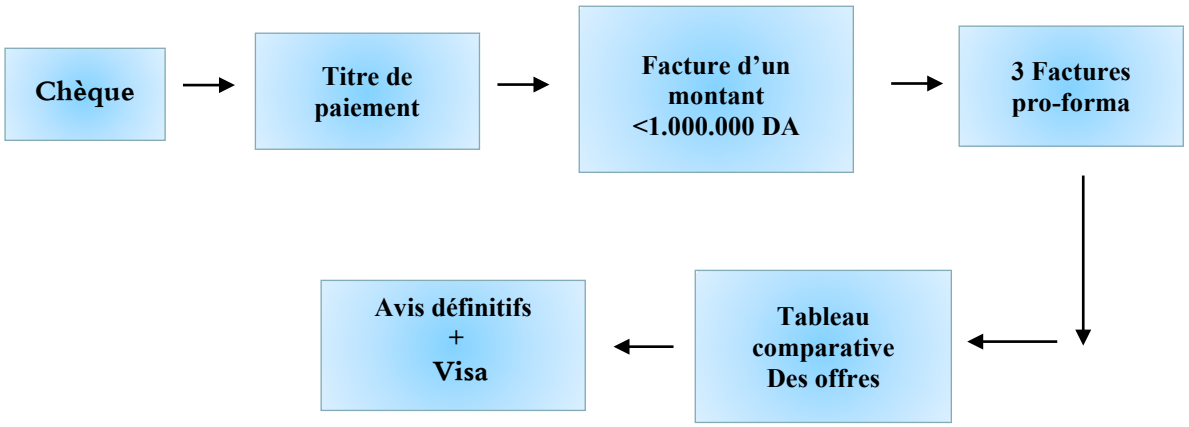
الحالة الثانية: التثبيتات (فاتورة أكثر من 30.000.000 دج)



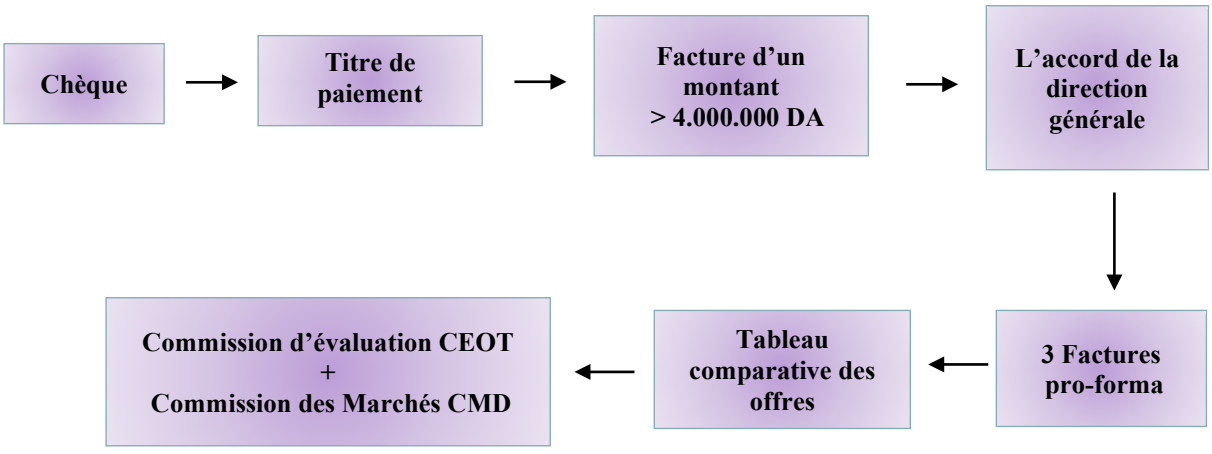
الحالة الثالثة: الأعباء (فاتورة أكثر من 1.000.000 دج)



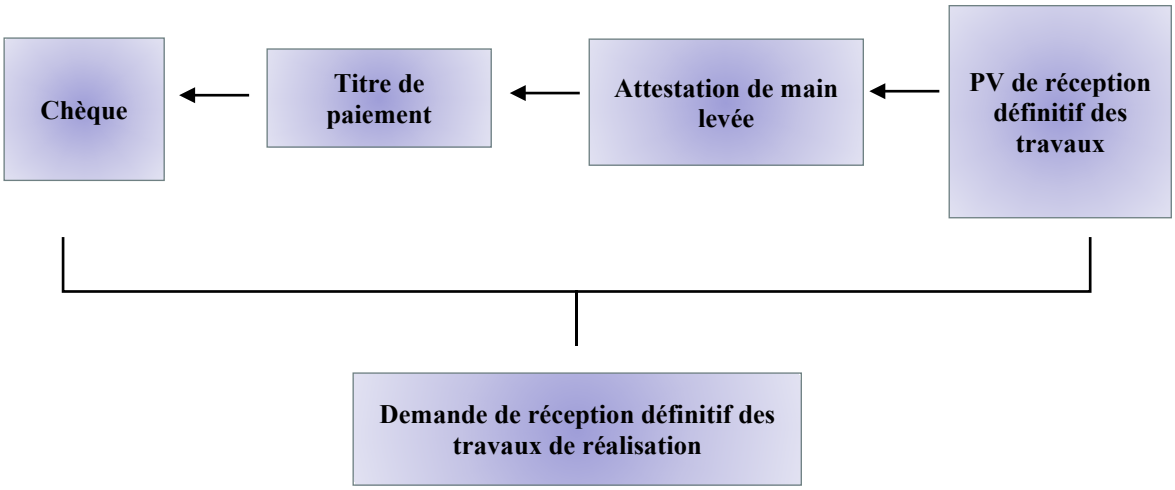
الحالة الرابعة: الأعباء (فاتورة أقل من 1.000.000 دج)



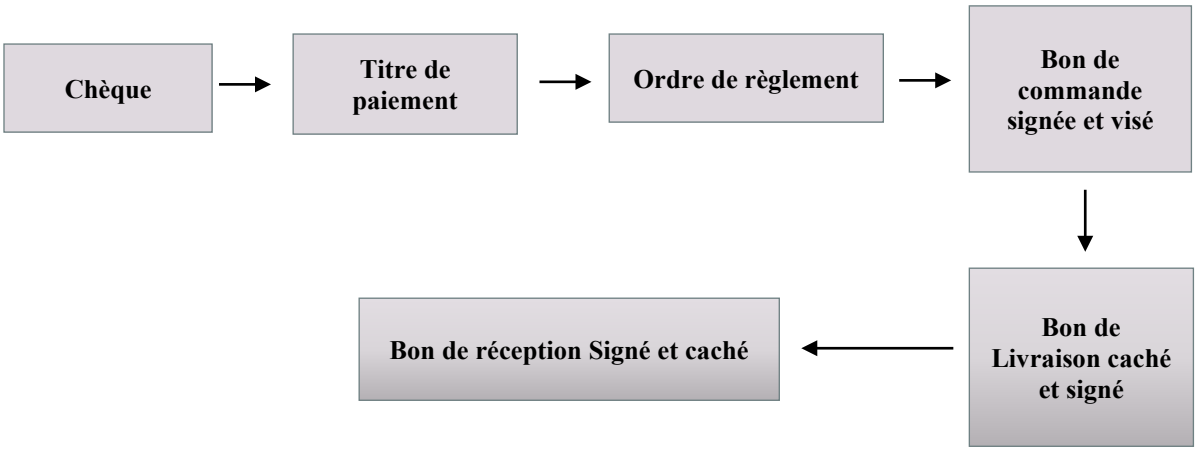
الحالة الخامسة: الأعباء (فاتورة أكثر من 4.000.000 دج)



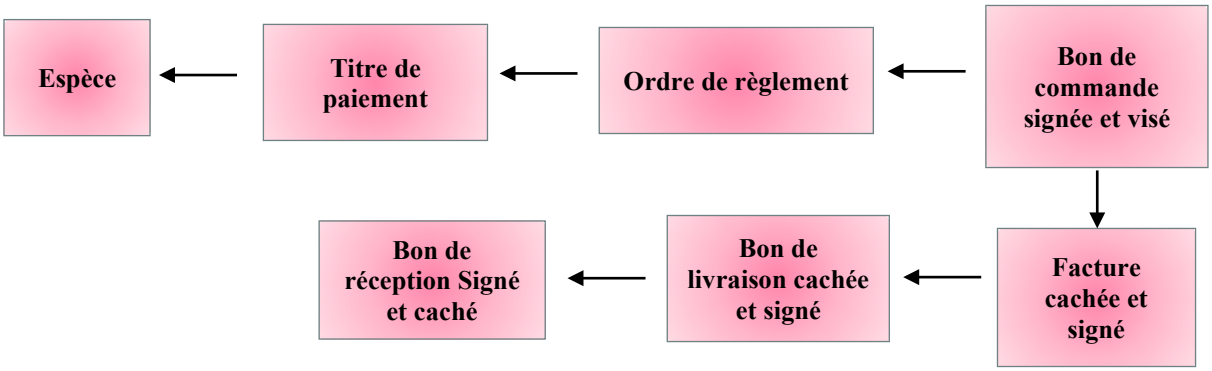
الحالة السادسة: تسوية وضعية موردو اقتطاع الضمان



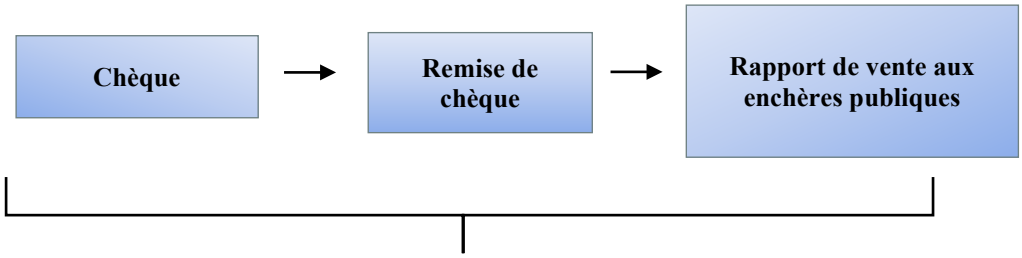
الحالة السابعة: المخزونات والجاري العمل بها (طريقة الدفع: حساب بنكي جاري)



الحالة الثامنة: المخزونات والجاري العمل بها (طريق الدفع : صندوق الأموال)



الحالة التاسعة: التنازل عن التثبيتات العينية :



Inventorie les immobilisations en réforme (rapport d'une commission).

La DG fait l'accord de réforme.

Rapport de vente aux enchères les immobilisations (CNAS) établis par

Le commissaire-priseur.

Le traitement comptable dans le DLG les cessions des immobilisations.

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

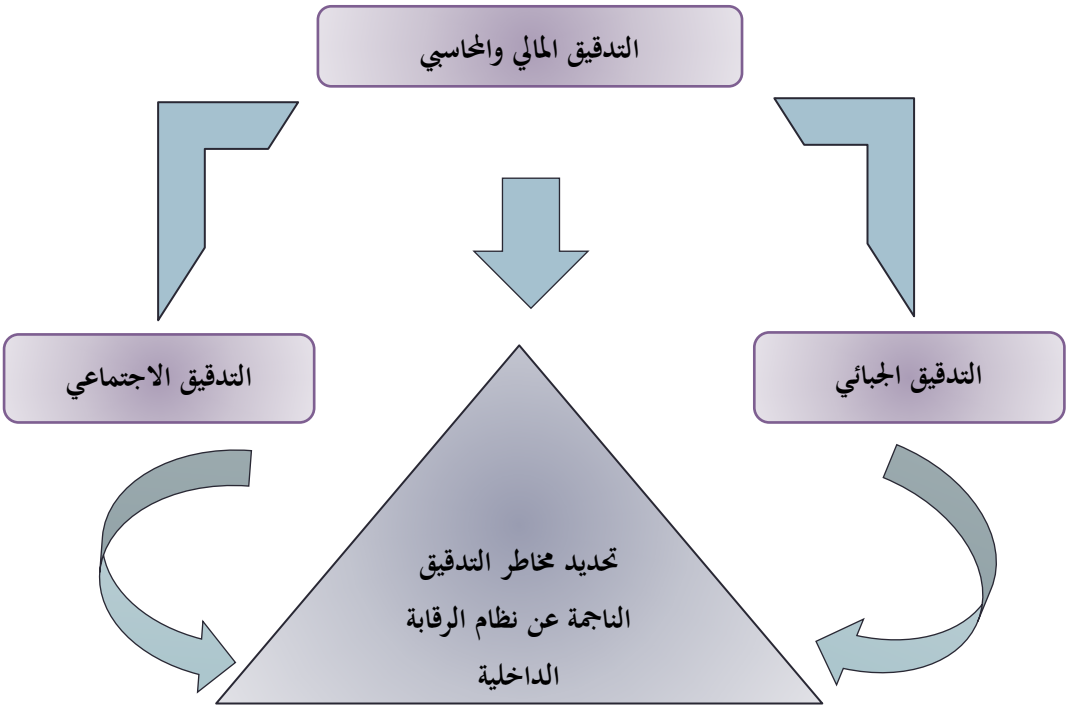
المطلب الثالث: التقييم الأولي والنهائي لنظام الرقابة الداخلية

بعد قيامنا بجمع مختلف الإجراءات والحصول على اختبارات الفهم والتطابق وجب علينا كمدققين الإلمام بمهمتنا للتأكد من مصداقية نظام الرقابة الداخلية وذلك بالاعتماد على الوسائل التالية:

- ❖ عرض استمارات خاصة حسب نوع التدقيق للتمكن من معرفة مخاطر الوكالة.
- ❖ استخراج وضعية نظام الرقابة الداخلية للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء بوكالة سيدي بلعباس.

وسوف نوضح بداية هذا التقييم الأولي والنهائي لنظام الرقابة الداخلية في المخطط التالي:

الشكل (22) : نموذج خاص لتقييم مخاطر التدقيق في ظل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر : من إعداد الطالب (نموذج خاص)

1- عرض استمارات الرقابة الداخلية:

قمنا بتقسيم هذه الاستمارات المغلقة إلى 3 أنواع من التدقيق وهي:

- **التدقيق المحاسبي والمالي.**
- **التدقيق الاجتماعي.**
- **التدقيق الجبائي.**

1-1 عرض وتحليل الاستبيان الخاص بتحليل التقييم الأولي والنهائي:

فيما يخص التقييم الأولى والنهائي لنظام الرقابة الداخلية لوكالة الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء قمنا بعرض المنهجية التالية:

الجدول رقم (13) : الاستبيان الخاص بتحليل التقييم الأولي والنهائي الرقابة الداخلية

نوع التدقيق	خطر التدقيق	عدد المتغيرات	الهدف من التدقيق محل الدراسة
التدقيق المحاسبي والمالي	المخاطر الملازمة	16	فحص القوائم المالية والتأكد من صحتها ومصداقيتها وموثوقيتها.
التدقيق الاجتماعي	مخاطر عدم الاكتشاف	14	تقييم أدوات التسيير في مصلحة تسيير الموارد البشرية ومصلحة الأجور
التدقيق الجبائي	مخاطر الرقابة	29	مراقبة التصريحات الجبائية ومدى مصداقيتها مع محاسبة الوكالة
المجموع	**المجموع**	**59**	**-**
عدد العينات المدروسة			**01**
عدد الاستبيانات المقدمة			**03**

المصدر : من إعداد الطالب

1-2 تحليل التقييم الأولى والنهائي لنظام الرقابة الداخلية للوكالة:

حسب التدقيق الذي قمنا به في مختلف الدورات لتحديد نظام الرقابة الداخلية للوكالة قمنا باستخراج التقييم الأولي والنهائي لنظام الرقابة الداخلية في السياق التالي:

1-2-1 نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية:

- غياب نظام تسيير المخزونات بواسطة برمجيات المعلوماتية.
- غياب خلية التدقيق الداخلي في وكالة الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء.
- وجود أثر ضريبي للتصريحات الجبائية الخاصة بوثيقة G50 على محاسبة الوكالة في الضريبة على الدخل الإجمالي.
- عدم وجود مصلحة الجباية داخل وكالة الضمان الاجتماعي.
- غياب رقابة بعدية من قبل مصلحة الضرائب.

1-2-2 نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية:

- مصداقية الإجراءات العملياتية للجرد الخاص بالتثبيتات في نهاية السنة المالية.
- متابعة الحسابات السنوية من خلال المراقبة المستمرة لتحليل الحسابات الخاص بوكالة الضمان الاجتماعي.
- متابعة نظام المستخدمين بالمقارنة مع النظام الداخلي للوكالة والاتفاقية الجماعية لصناديق الضمان الاجتماعي 2013.
- القيام بمختلف المقاربات التي تحدث بين مصلحة الأجور ومصلحة المالية.

- موثوقية التصريحات الجبائية في التوقيت المناسب[1].
- وجود إجراءات عملياتية تظهر الصورة الصادقة للالتزامات المحاسبية المعمول بها من طرف إدارة الضرائب.
- وجود مخطط محاسبي خاص بالوكالة الذي يحمل محاسبة التأمينات بالإضافة إلى محاسبة النظام المحاسبي المالي.[2]
- دقة تحليل الضرائب والرسوم ومقاربتهم مع التصريحات الجبائية.
- المراقبة الدورية لوثائق الإثبات التي تحمل مختلف المعالجات المحاسبية المطابقة للشروط المنصوص عليها في قانون الضرائب.
- وجود عدة اتفاقيات خاصة بالأداءات اتجاه المتعاقدين (الصيادلة، الأطباء، النقل الصحي، العيادات الخاصة المنصوص عليها في القانون).
- مجمل الحسابات الجبائية يتم إثباتها بعناصر مقنعة.

[1] La Célérité d'information financière dans la comptabilité SCF.

[2] Le commissaire aux comptes fait une estimation personnelle que ce plan comptable d'assurance il n'est pas fait autant qu'une législation accordée par le ministère comme le cas dans les assurances des voitures y'a un plan comptable d'assurance spécifique, par contre dans la CNAS y'a un plan mix entre la comptabilité SCF et la comptabilité des prestations.

المبحث الثالث: فحص الحسابات وإعداد التقارير المالية

سوف نقوم في هذه المرحلة المهمة بمراقبة الحسابات المتعلّقة بالصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء من أجل إبراز مصداقية القوائم المالية والمصادقة على الحسابات الاجتماعية للصندوق حسب المعايير الجزائرية للتدقيق وتقديم تقارير مهنة محافظة الحسابات.

المطلب الأول: الإطار التنظيمي لمراقبة الحسابات

1-الهدف من المهمة:

كلّفنا بمهمة محافظة الحسابات في الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء حيث يتواجد مقره الرئيسي بالجزائر العاصمة "بن عكنون".

الهدف من هذه الدراسة هو إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية للصندوق في 2018/12/31.

2-نطاق المهمة :

تتمحور مهمّة محافظ الحسابات في العناصر التالية:

1- تقييم أنظمة التسيير المحاسبية والمالية ونظام الرقابة الداخلية.

2- مراجعة حسابات الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء من الناحية المالية لإجمالي حسابات الميزانية وحسابات التسيير التي تم إغلاقها في 2018/12/31.

3- مراقبة الحسابات المالية للصندوق من الناحية المحاسبية والإجراءات العملياتية وفق المبادئ المحاسبية المعمول بها في القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي 07-11 والتي تضمنت العناصر التالية:

- التدقيق المالي والمحاسبي.
- التدقيق الجبائي.
- التدقيق الاجتماعي.

3- تدقيق الحسابات:

أثناء قيامنا بعملية فحص الحسابات وبعد طلبنا من مسؤولي الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي القيام بتقديم وثائق الإثبات اللازمة ولقد تم عرض الملفات الخاصة بمصلحة المالية والتحصيل في الملحق رقم .02[1]

[1] الملحق رقم 02 يتضمن جميع الوثائق الخاصة بمصلحة المالية والتحصيل محل التدقيق خلال السنة المالية 2018.

المطلب الثاني: فحص حسابات وكالة الضمان الاجتماعي

1- مراقبة الحسابات من ناحية التدقيق المالي والمحاسبي:

1-1 فحص أولي للقوائم المالية وفق م.ج.ت :300[1]

أ- حسابات الميزانية:

فيما يخص عملية فحص الكشوف المالية المغلقة بتاريخ 2018/12/31 قمنا بالبدء في مراجعة عناصر الأصول والخصوم وذلك من خلال مراقبة مختلف التغيرات التي تطرأ على الحسابات بين السنتين الماليتين 2018 و2017 :

الصنف 02 "التثبيتات":

تم تسجيل في عناصر التثبيتات تغيرات بمبلغ خام قدره **33 779 064,15** دج، وهي ممثلة على النحو التالي:

TABLEAU N°14 : LES ÉLÉMENTS D'IMMOBILISATIONS EX 2018-2017

Libellée Compte	Exercice 2018	Exercice 2017	Les Variations
Logiciels informatiques et assimilés	530 616,24	530 616,24	-
Terrains	2 390 641,18	2 390 641,18	-
Bâtiments et constructions	405 369 140,55	401 229 118,44	4 140 022,11
Aménagements et agencements	167 883 584,17	162 426 626,77	5 456 957,40
Installations diverses	62 252 163,93	60 866 933,80	1 385 230,13
Matériel de transport	11 343 174,70	11 343 174,70	-
Mobilier de bureau	43 397 145,27	43 992 416,85	- 595 271,58
Matériel de bureau	16 068 935,92	14 424 991,12	1 643 944,80
Matériel informatique	57 716 558,94	55 311 867,42	2 404 691,52
Matériel de climatisation	18 165 721,33	18 119 793,18	45 928,15
Matériel médical	20 992 848,16	20 992 848,16	-
Matériel audio-visuel communication et sécurité	22 994 339,63	22 961 019,63	33 320,00
Outillage – emballages récupérables et fonds de documentation	8 381 899,34	8 297 369,41	84 529,93
Immobilisation en concession	63 274 578,78	47 208 201,26	16 066 377,52
Prêts en autres actifs financiers non courants	17 212 999,21	14 099 665,04	3 113 334,17
Total Brut Des Immobilisations	**917 974 347,35**	**884 195 283,20**	**33 779 064,15**
Total Des Amortissements	**613 827 890,87**	**569 842 402,59**	**43 985 488,28**
Total Net Des Immobilisations	**304 146 456,48**	**314 352 880,61**	**10 206 424,13**

SOURCE : DOCUMENT AUTORISÉ PAR LA CNAS CP-SIEGE

وبعد قراءتنا لمجمل عناصر التثبيتات للسنة المالية 2018 ومقارنتها بالسنة 2017 بما فيها مجموع الإهتلاكات قمنا بعرض الملاحظات التالية في ملف التدقيق:

[1] المعيار الجزائري للتدقيق -300- تخطيط تدقيق الكشوف المالية

TABLEAU N°15 : EXTRAIT DE COMPTE D'UN LOGICIEL INFORMATIQUE

Libellée	Date d'acquisition	Base amortissable	Taux	Amortissement	Résultat audité
Logiciels informatiques et assimilés	27/08/2017	530 616,24	1/3	176 872,08	176 872,08
	31/12/2018	530 616,24	1/3	353 744.16	176 872,08
	31/12/2019	530 616,24	1/3	-	176 872,08

SOURCE : DOCUMENT AUTORISÉ CNAS CP-SIEGE

لقد أظهرت لنا أحد العينات في الميزانية ما قيمته 530 616,24 دج فيما يخص ح/204000 "برمجيات المعلوماتية" في كل من المبلغ الإجمالي ومجموع الإهتلاكات للسنة المالية 2018 وهذا ما نفسره بوجود مخصصين للإهتلاك للسنة المالية 2018 و2019 في السنة المالية 2018 بقيمة 353 744,16 دج، ولقد أثبتنا صحة الحدث المحاسبي باستخراج المعالجة المحاسبية الموجودة في الفرعية الخاصة بالعمليات المختلفة رقم 9912:

TABLEAU N°16 : FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE - AMORTISSEMENT EX 18 -

JOUNRNAL	**OD- OPERATIONS DIVERSES**
FOLIO	**9912**
DATE	**31/12/2018**
LIBELLE	**DOTATION AMORT EX ANTERIEUR 2018**

COMPTE	LIBELLE	GESTION	NATURE	UNITE	DEBIT	CREDIT
681000	Dotations aux amortissements -Actifs non courants	10	70	700	25 353 200,76	
681000	Dotations aux amortissements -ANC	20	80	800	650 604,50	
681000	Dotations aux amortissements -ANC	30	31	103	3 870 093,96	
681000	Dotations aux amortissements -ANC	30	31	102	10 578 528,68	
681000	Dotations aux amortissements -ANC	30	33	301	3 088 506,96	
280400	Amortissement logiciel informatique acquis					353 744,16
281320	Amortissement aux agencement et aménagement des constructions ADM					3 654 973,24
281321	Amortissement aux agencement et aménagement CP et CML					6 869 174,33
281323	Amortissement aux agencement et aménagement CMS					1 148 942,31
281324	Amortissement Aux aménagement crèche JD					565 619,25

SOURCE : DOCUMENT AUTORISÉ CNAS CP-SIEGE

الصنف 03 المخزونات والجاري العمل بها:

تم تسجيل في عناصر المخزونات والجاري العمل بها بتاريخ 2018/12/31 رصيد مدين قدره 47 427 613,61 دج وبالنسبة للتغيرات التي طرأت على السنة المالية 2018 ارتفعت إلى 4 580 685,27 دج وذلك وفق التغيرات التالية:

TABLEAU N°17 : LES ÉLÉMENTS DES STOCKS ET EN COURS

Libellée	Exercice 2018	Exercice 2017	Les variations
Matières consommables	8 005 939,52	8 888 908,39	- 882 968,87
Fournitures consommables	39 421 674,09	33 958 019,95	- 5 463 654,14
Total brut des stocks	**47 427 613,61**	**42 846 928,34**	**4 580 685,27**
Pertes de valeur sur les produits pharmaceutiques	**25 084,80**	**114 217,32**	**- 89 132,52**
Total net des stocks	**47 402 528,81**	**42 732 711,02**	**4 669 817,79**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

لقد لاحظنا من خلال العينة التي استخرجت من الميزانية بالنسبة لخسائر القيم الخاصة بالمخزونات المتعلقة بالمنتجات الصيدلانية أن هناك تغيرات في خسائر القيم بمبلغ 89 132,52 دج ومن خلال المراقبة التي قمنا بها استخرجنا التحاليل التالية:

TABLE N°18 : EXTRAIT DE COMPTE POUR LES PERTES DE VALEUR

Date	Les pertes valeurs	Les reprises	Solde
31/12/2007	7 021.52	-	7 021,52
31/03/2013	82 111,00	-	89 132,52
31/03/2013	25 084,80	-	114 217,32
31/01/2018	-	7 021,52	107 195,80
31/01/2018	-	82 111,00	25 084,80
Total General	**651,96 342**	**89 132,52**	**114 217,32**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

فلقد اكتشفنا من خلال صحة التدقيق والمراقبة أن المبلغ الذي قمنا بمتابعته في خسار القيمة بمبلغ 25 084,80 دج هو نفسه الظاهر في الميزانية، وعلى هذا الأساس قمنا بالبحث عن العناصر المقنعة حسب **المعيار الجزائري للتدقيق 501** وتحصلنا على وثائق الإثبات التالية:

- Deux Comptes-rendus à la date de 14/07/13 qui explique la destruction des produits pharmaceutiques « une boite de film radiologie 35*43 (CML-siège) qui était périmée en 2010.
- Deux bons de décharges comme celle-ci[1] :

[1] NB : Ces films radiologiques sont périmés en 2010 et 2011.

TABLE N°19 : LES ÉLÉMENTS PROBANTS 01 « FILMS RADIOLOGIQUES »

DATE	DESIGNATIONS	QUANTITE	OBSERVATION
30/04/2013	Boite à FILM RX 35*43	01	8 985,60
TOTAL			**8 985,60**

DATE	DESIGNATIONS	QUANTITE	OBSERVATION
30/04/2013	Révélateur (02 doses)	02	5 791,50
30/04/2013	Fixateurs	01	4 516,20
TOTAL			**16 099,20**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

وبعد التأكد من وثائق الإثبات وصحة الرصيد المتعلق بخسائر قيم المخزونات يجب على الوكالة استرجاعه في حساب استرجاع خسائر قيم المخزونات في ح/ 785000.

وفيما يخص المبلغ الخاص بخسائر قيمة المخزونات المقدر بقيمة 7 021,52 دج يجب أن يتم تحويله من ح/699FC إلى ح/699FJ ولقد أثبتنا صحة الحدث المحاسبي باستخراج المعالجة المحاسبية الموجودة في الفرعية الخاصة بالعمليات المختلفة :

TABLE N°20 : LES ÉLÉMENTS PROBANTS 02 « FILMS RADIOLOGIQUES »

CODE	LIBELLE	S/AUX	MVM.DEBIT	MVM.CREDIT	SLD.DEBIT	SLD.CREDIT
699FC	DOTATIONS POUR PROVISIONS	--	7 021,52	-	7 021,52	-
699FJ	PROVISIONS POUR DEPRECIATION	--	2 510 099,52	-	2 510 099,52	-
699L	COMPTE DE CHARGE DE RESORPTION	--	1 300 216,37	-	1 300 216,37	-

SOURCE : EXTRAIT DE COMPTE ANCIEN PLAN COMPTABLE NATIONAL « PCN »

الصنف 04 الحقوق والاستخدامات المماثلة:

تم تسجيل هذه التغيرات من 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 على النحو التالي:

TABLEAU N°21 : SITUATION DES COMPTES DE TIERS EXERCICES 18-17

Libellé Compte	Exercice 2018	Exercice 2017	Les variations
Cotisants	5 025 744 656,16	4 992 526 978,03	33 217 678,13
Mutuelles conventionnées	72 461 172,94	87 927 373,48	15 466 200,54
Autres débiteurs	1 389 572 608,28	1 312 813 821,92	76 758 786,36
Impôts et assimilés	500,00	500,00	-
Charges ou produits constatés d'avance	288 452,05	954 531,84	- 666 079,79
Total Brut des créances	**6 488 067 389,43**	**6 394 223 205,27**	**93 844 183,73**
Pertes valeurs sur les mutuelles	**61 802 740,50**	**61 802 740,50**	**-**
Pertes valeurs sur autres débiteurs	**7 534 733,42**	**7 534 733,42**	**-**
Total net des créances	**6 418 729 915,51**	**6 324 885 731,35**	**93 844 184,16**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

فمن خلال ملاحظتنا للتغيرات التي طرأت خلال الفترة الممتدة من 2018/01/01 إلى 2018/12/31 قمنا باستخراج الملاحظات الجوهرية التالية:

- لم نلاحظ أي تغيرات في خسائر القيم الخاصة بالتعاضديات والمدينون الآخرون خلال السنتين المنصرمتين 2017 و2018 أما بالمقابل فإن هذه المبالغ الموجودة قد تؤثر بشكل جوهري على مصداقية القوائم المالية وبالتالي فإن خسائر القيم الخاصة بحسابات الغير سوف تخضع لرقابة معمقة[1].
- تم الكشف عن حساب الضرائب والرسوم بقيمة 500 دج الظاهرة في القوائم المالية من جهة الأصول وبعد عملية الفحص المحاسبي تبين لنا أن الرصيد الأولي لم يتم تسويته في الوضعية الصحيحة.

ولقد دعمنا الحدث المحاسبي باستخراج العينة الخاصة لهذا الحساب 447010 في السياق التالي:

SCHEMA N°23 : EXTRAIT GRAND-LIVRE VIGNETTES AUTOMOBILE

CNAS AGENCE SIDI BEL ABBES — EXTRAIT GRAND-LIVRE — PAGE:1

ISSAT IDIR — EDITION DU 07/11/2019 21:18

SIDI BEL ABBES 22000 — EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE:447010-Vignettes automobile dues — **Exercice 2018**

DATE	JOURNAL	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT	
								REOUVERTURE...	500,00	0,00	
07/01/18	OD	8801	21	000005	447010	Vignettes automobile dues	PAR. CAISSE	CONS.QUITTANCE N°4353232 C.TECHNIQUE AUTO		1 268,84	
22/01/18	TC	5001	7	000003	447010	Vignettes automobile dues		REGL QUITTANCE N°4353232 C.TECHNIQUE AUTO	1 268,84		
15/03/18	OD	8803	41	000063	447010	Vignettes automobile dues	PAR. CAISSE	CONST D.QUITANCES VIGNETTES AUTOMOBILE		29 500,00	
15/03/18	TC	5003	15	000027	447010	Vignettes automobile dues		REGL D.QUITANCES VIGNETTES AUTOMOBILE	29 500,00		
								TOTAL (4) MOUVEMENTS du 01/01/18 au 31/12/18	30 768,84	30 768,84	
								CUMULS AU 31/12/18	31 268,84	30 768,84	
								SOLDE AU 31/12/18	**500,00**		

SOURCE : EXTRAIT GRAND LIVRE DLG PC-COMPTA « CNAS SIDI BEL ABBES »

[1] Les pertes de valeur des mutuelles conventionnées et les autres débiteurs doivent être audités par la technique du contrôle exhaustif dont le but d'analyser la situation financière de ces créances.

الصنف 05 الحسابات المالية:

تم تسجيل أرصدة مدينة في الحسابات المالية لكل من القيم المالية للتحصيل، الحسابات البنكية الجارية، الخزينة العمومية والهيئات العمومية الأخرى والتي قمنا بتقديمها في الصياغة التالية:

ح/511 " القيم المالية للتحصيل" : **223 948 534,32 دج**

ح/512 " بنوك الحسابات الجارية" : **191 990 428,81 دج**

ح/515 " الخزينة العمومية والهيئات العمومية الأخرى" : **906 348 843,13 دج**

ومن خلال الفترة الممتدة من 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 قمنا بمراجعة التغيرات التالية:

TABLE N°22 : LES COMPTES FINANCIÈRS EX 2017-2018

Libellé Compte	Exercice 2018	Exercice 2017	Les variations
Valeurs à l'encaissement	223 948 534,32	218 512 827,91	5 435 706,41
Banques Comptes Courants	191 990 428,81	327 959 741,24	- 135 969 312,43
Trésor public et établissements publics	906 348 843,13	997 611 221,54	- 91 262 378,41
Caisse régie	129 071,00	5 380,00	123 691,00
Total brut disponibilités et assimilés	**1 322 416 877,26**	**1 544 089 170,69**	**- 221 672 293,43**
Pertes de valeurs sur trésorerie	-	-	-
Total net disponibilités et assimilés	**1 322 416 877,26**	**1 544 089 170,69**	**- 221 672 293,43**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

حوصلة حول الحسابات المالية:

بالنسبة للأرصدة المدينة التي ظهرت في خزينة الأصول فلم يتم رصد أي ملاحظات مبدئيا في الحسابات المالية ماعدا التقارب البنكي للحسابات الذي سوف نقوم بمراقبته في المراجعات الآتية، أما من خلال دراستنا لهذه الخزينة فقد لاحظنا عدم ترصيد ح/ 541000 **"Régie d'avance"** وظهور رصيد مدين بقيمة : 10 560,00 دج ولقد قمنا من خلال عملية التدقيق باستخراج الملاحظات الجوهرية التالية:

- ظهور إجمالي الفوارق الموجبة في صندوق الأموال بمبلغ قدر بـ: 29,36 دج وتسجيلها في ح/ 757400 "المنتجات الاستثنائية عن عمليات التسيير" ولقد أثبتنا صحة الأحداث المحاسبية باستخراج عينة من حساب وكالات التسبيقات المالية في السياق التالي:

TABLE N°23 : LA SITUATION DE LA CAISSE RÉGIE EX 2018

JOURNAL	FOLIO	DATE	GESTION	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
TC	5001	15/01/2018	10	PROFIT DE DIF DE CAISSE REGIE JANV 2018	-	3,84
TC	5002	28/02/2018	10	PROFIT DE DIF DE CAISSE REGIE FEV 2018	-	4,79
TC	5004	15/04/2018	10	PROFIT DE DIF DE CAISSE REGIE AVRIL 2018	-	6,02
TC	5005	15/05/2018	10	PROFIT DE DIF DE CAISSE REGIE MAI 2018	-	3,45
TC	5006	01/06/2018	10	PROFIT DE DIF DE CAISSE REGIE MAI 2018	-	3,88
TC	5007	15/07/2018	10	PROFIT DE DIF DE CAISSE REGIE JUIL 2018	-	3,68
TC	5009	13/09/2018	10	PROFIT DIF DE CAISSE REGIE MOIS DE SEPT	-	3,46
TC	5012	01/12/2018	10	PROFIT DE CE DIF DE CAISSE REGIE NOV 18	-	0,24
TOTAL GENERAL						**29,36**

SOURCE : EXTRAIT COMPTE CAISSE DES FONDS

التدقيق في ح/757400 "المنتجات الاستثنائية للتسيير الإداري":

ومن خلال دفتر الأستاذ لحساب 757400 "**produits exceptionnels de la gestion administratives**" الذي قمنا باستخراجه تبيّن لنا على أنّ الفوارق الموجبة التي تم رصدها يجب تسجيلها في حساب 768 "منتجات مالية آخرى" وإلغاء جميع المعالجات المحاسبية السابقة التي سجلت في ح/757400.

- لقد قمنا أيضا بتحليل حساب 541000 "**وكالات التسبيقات المالية**" ولاحظنا عدم ترصيده في نهاية السنة المالية 2018, كما سجلنا رصيد مدين بقيمة 10 560,00 دج وبعد عملية تحليل الحسابات قدمنا الوضعية المحاسبية التالية:

TABLE N°24 : LES ÉCARTS PRESENTÉS PAR LA CAISSE RÉGIE

Date	Libelle	Débit	Crédit	Les écarts
01/01/2018	**Réouverture**	**5 380,00**	-	-
31/01/2018	Alimentation	20 000	23 363,84	- 3 363,84
28/02/2018	Alimentation	40 000	38 964,79	1 035,21
31/03/2018	Alimentation	60 000	53 600,00	6 400,00
30/04/2018	Alimentation	-	9 391,02	- 9 391,02
31/05/2018	Alimentation	20 000	11 782,33	8 217,67
30/06/2018	Alimentation	40 000	46 215,00	- 6 215,00
31/07/2018	Alimentation	40 000	38 183,68	1 816,32
31/08/2018	Alimentation	40 000	37 150,00	2 850,00
30/09/2018	Alimentation	40 000	39 928,46	71,54
31/10/2018	Alimentation	60 000	65 790,00	- 5 790,00
30/11/2018	Alimentation	20 000	12 870,24	7 129,76
31/12/2018	Alimentation	20 000	17 610,00	2 390,00
TOTAL GENERAL DES ECARTS				**10 530,64**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

عناصر الخصوم:

الصنف ح/1 الأموال الخاصة:

تم التسجيل في ح/10 "الأموال الخاصة" للسنة المالية 2017 رصيد مدين قدره : **1 035 106 844,28 دج** كما تمت مراجعة التغيرات الممتدة ما بين 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 على النحو التالي:

TABLE N°25 : LES VARIATIONS DES CAPITAUX PROPRES EX 17-18

Libellé Compte	Exercice 2018	Exercice 2017	Les variations
Gestion assurances sociales	- 2 234 613 616,62	- 1 582 553 574,81	- 652 060 041,81
Gestion Accidents de travail & maladie professionnelles	11 723 886,32	107 421 864,36	- 95 697 978,04
Gestion fonds aide et secours	60 899 564,76	62 319 715,10	- 1 420 150,34
Gestion prestation familiales	12 971,94	-	12 971,94
Gestion administrative	76 390 395,68	16 040 415,27	60 349 980,41
Gestion contrôle médical	- 54 812 959,38	- 70 349 720,46	15 536 761,08
Gestion action sanitaire et sociale	401 247 118,27	426 315 857,66	- 25 068 739,39
Gestion fonds prévention AT/MP[1]	5 479 370,19	5 698 598,60	- 219 228,41
Résultat Net Global – Gestions Cumulées	**1 733 673 268,84**	**1 035 106 844,28**	**698 566 424,56**
Autres capitaux propres Report à nouveau	- 4 788 551 663,86	- 3 753 444 819,58	1 035 106 844,28
Comptes de liaison	8 381 543 393,98	6 592 527 695,87	1 789 015 698,11
Total net des capitaux propres	**1 859 318 461,28**	**1 803 976 032,01**	**55 342 429,27**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

حوصلة حول حسابات الخصوم:

تعتبر وكالة الصندوق الضمان الاجتماعي على مستوى سيدي بلعباس كباقي الوكالات التي تعمل على ترحيل نتيجة السنة المالية من سنة إلى أخرى دون ظهور تغيرات على رأس المال في الملحق الخاص بالقوائم المالية إذ تتم عملية توحيد وتجميع الحسابات على مستوى المديرية العامة بالجزائر العاصمة وعلى هذا الأساس لا يتم إبراز رأسمال الشركة في الميزانية المقدمة من 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31.

نلاحظ من خلال مراجعتنا أن نتيجة السنة المالية (خسارة) لسنة 2018 قدرت بـ: (1 733 673 268,84) دج قد ارتفعت بالمقارنة مع سنة 2017 والتي قدرت بـ: (1 035 106 844,28) دج وهذا ما يفسّر بارتفاع الأداءات المقدمة من قبل الضمان الاجتماعي، ومن خلال التدقيق الذي قمنا به كفحص أولي للأموال الخاصة قمنا بعرض الملاحظات الجوهرية التالية:

[1] La gestion des accidents du travail et les maladies professionnelles dans la caisse nationale des assurances sociales des travailleurs salariés.

ظهرت في السنة المالية 2018 لميزانية الخصوم ما قيمته 12 971,94 دج في حساب "**تسيير الخدمات العائلية**" بالمقارنة مع السنة المالية 2017 التي لم يظهر عليها أي أثر محاسبي وهذا ما أثار انتباهنا في عملية التدقيق ومن خلال تحليل هذا الحساب قمنا بعرض المؤشرات التالية:

- قمنا بمقاربة ما قيمته 12 971,94 دج الخاصة بتسيير الخدمات العائلية مع يومية الاشتراكات حسب كل منتوج متعلق بأقساط الاشتراكات في شهر ماي وتحصلنا على مصداقية النتائج التالية:

أ. نسبة 92 % خاصة باشتراكات الضمان الاجتماعي بقيمة 12 971,94 دج.

ب. نسبة 0.08 % خاصة بنشاط الاستغلال بقيمة 1 127,99 دج.

ولقد قمنا بإثبات النتائج من خلال يومية الاشتراكات لشهر ماي في السياق التالي:

SCHEMA N°24 : VENTILATION DES COTISATIONS PAR PRODUIT

22 C.N.A.S DE SIDI BEL — Mois comptable: 201805 — Date edition: : 18/07/2018 Pg: 1

23-VENTILATION DES COTISATIONS PAR PRODUIT QUOTE-PART C.N.A.S

LIBELLES	Montant	QUOTE PART PRODUITS	Total
Part des 15j CNR Sept2015(-)	-8 640,53	x 100%	-8 640,53
ASSURANCES SOCIALES	555 374 713,36	x 82,5% A.700	458 184 138,52
	555 374 713,36	x 8% F.700	44 429 977,07
	555 374 713,36	x 1% G.700	5 553 747,13
	555 374 713,36	x 8% L.700	44 429 977,07
	555 374 713,36	x 0,5% H.700	2 776 873,57
		TOTAL	555 374 713,36
ASSURANCES FAMILIALES	14 099,93	x 92% C.700	12 971,94
	14 099,93	x 8% L.700	1 127,99
		TOTAL	14 099,93

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE LOGICIEL BILCNAS

صنف الخصوم الجارية وغير الجارية:

تم التسجيل في السنة المالية 2018 إجمالي الخصوم بقيمة : 5 864 166 663,10 دج بالمقارنة مع سنة 2017 فقد تم تسجيل انخفاض غير جوهري في خصوم المؤسسة بنسبة 3 % ،كما تمت مراجعة التغيرات الممتدة ما بين 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 على النحو التالي:

TABLE N°26 : LES ÉLÉMENTS DES PASSIFS COURANTS ET NON COURANTS

Libellé Compte	Exercice 2018	Exercice 2017	Les variations
Emprunts et dettes financières	55 404 180,75	41 939 414,22	13 464 766,53
Provision sur l'indemnité Départ à la retraite	313 806 472,93	346 225 358,40	- 32 418 885,47
Droit du concédant	-	-	-
Total net des passifs Non-courants	**369 210 653,68**	**388 164 772,62**	**- 18 954 118,94**
Cotisation mises en recouvrement	5 025 744 656,11	4 992 526 978,03	33 217 678,08
Organismes de sécurité sociale Quote-part	585 589 956,04	865 364 520,80	- 279 774 564,80
Fournisseurs, professionnels de santé et compte rattachés	92 379 380,57	48 053 953,64	44 325 426,93
Autres dettes	160 452 670,33	127 974 236,57	32 478 433,76
Total net des passifs Courants	**5 864 166 663,10**	**6 033 919 689,04**	**- 169 753 025,90**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

حوصلة حول الخصوم الجارية وغير الجارية:

قمنا بمراجعة الخصوم الجارية وغير الجارية وبعد القيام بالتدقيق ومن خلال حصولنا على مختلف وثائق الإثبات لاحظنا بأنه لم يتم تسجيل أي حدث محاسبي في ح/229 "**حقوق مانح الامتياز**" منذ بداية عقود الامتياز في سنة 2015 على مستوى وكالة سيدي بلعباس، فعقود الامتياز هي عبارة عن **تثبيتات في شكل امتياز** تؤثر على مصداقية القوائم المالية وعلى هذا الأساس وجب على الوكالة تغيير الطريقة المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي **IAS 08**، وإظهار ح/229 في خصوم المؤسسة من خلال اتباع المنهجية التالية:

- المرحلة الأولى: إثبات عقد الامتياز بوضع ح/22 في الجانب المدين وفي المقابل الجانب الدائن ح/229.
- المرحلة الثانية: إثبات مخصصات الإهتلاكات بوضع ح/229 في الجانب المدين وفي المقابل الجانب الدائن ح/282.
- المرحلة الثالثة: إثبات الأتاوى بوضع ح/651 في الجانب المدين وفي المقابل الجانب الدائن ح/443.
- المرحلة الرابعة: عملية دفع الأتاوى بوضع ح/443 في الجانب المدين وفي المقابل ح/512500 أو ح/512406.

ومن خلال عملية المراجعة قمنا بعرض مختلف عقود الإمتياز التي ظهرت منذ السنة المالية 2015 إلى السنة المالية 2018 :

TABLE N°27 : LA SIUTATION DES CONTRATS DE CONCESSION EX 2013-2018

Acquisition d'un terrain « RAS ELMA » en concession 2013						
SCF	Mouvement affectée au compte de Bilan	SCF	Mouvement affectée au compte de Bilan		SCF	Mouvement affectée au compte de Gestion
Débit			Débit	Crédit		Débit
221100	3 800 701,04	160229	-	3 477 571,04	661000	-
221100	-	160229	61 727,81	-	661000	118 272,19
221100	-	160229	63 827,17	-	661000	116 172,83
221100	-	160229	65 997,93	-	661000	114 002,07
Acquisition d'une construction sociale « CRECHE JARDIN D'ENFANTS » En concession 2015						
SCF	Mouvement affectée au compte de Bilan	SCF	Mouvement affectée au compte de Bilan		SCF	Mouvement affectée au compte de Gestion
Débit			Débit	Crédit		Débit
223231	29 469 571,42	160229	-	26 548 100,42	661000	-
223231	-	160229	334 574,31	-	661000	934 174,56
223231	-	160229	346 347,31	-	661000	922 401,56
223231	-	160229	367 623,94	-	661000	901 124,93
Acquisition d'un terrain « NOUVEAU SIEGE » en concession 2017						
SCF	Mouvement affectée au compte de Bilan	SCF	Mouvement affectée au compte de Bilan		SCF	Mouvement affectée au compte de Gestion
Débit			Débit	Crédit		Débit
221100	13 937 928,80	160229	-	12 786 217,29	661100	-
Acquisition d'un terrain « BEN BADIS » en concession 2015						
SCF	Mouvement affectée au compte de Bilan	SCF	Mouvement affectée au compte de Bilan		SCF	Mouvement affectée au compte de Gestion
Débit			Débit	Crédit		Débit
221100	14 771 105,52	160229	-	13 533 830,39	661000	-
221100	-	160229	235 263,58	-	661000	476 228,42
221100	-	160229	243 542,03	-	661000	467 949,97
221100	-	160229	252 111,79	-	661000	459 380,21
Acquisition d'un terrain « BEN BADIS BOUKHANIFIS » en concession 2014						
SCF	Mouvement affectée au compte de Bilan	SCF	Mouvement affectée au compte de Bilan		SCF	Mouvement affectée au compte de Gestion
Débit			Débit	Crédit		Débit
223230	1 295 272,00	160229	-	1 112 612,48	661000	-
223230	-	160229	19 753,36	-	661000	37 826,60
223230	-	160229	20 424,94	-	661000	37 155,02
223230	-	160229	21 119,34	-	661000	36 460,62
223230	-	160229	21 837,36	-	661000	35 742,60

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ب– جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة:

تم التسجيل في تغيرات الخزينة لمختلف الأنشطة ما قيمته : (221 672 293,43) دج بالمقارنة مع السنة المالية 2017 والتي قدرت بقيمة (621 026 544,15) دج فلقد تم تسجيل انخفاض جوهري في سيولة الوكالة بنسبة 60 % وعلى هذا الأساس تم تقديم جدول تدفقات الخزينة من أجل التدقيق في أهم العناصر التي نراها محل التدقيق كفحص أولي في البيانات المالية على النحو التالي:

TABLE N°28 : « TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE » COMPTES NON CONSOLIDES

LIBELLEE	NOTE	2018	2017
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des cotisants		14 725 437 223,55	15 133 797 211,98
Encaissements reçus des structures sanitaires et sociales		5 678 021,00	5 935 339,50
Encaissements des frais de gestion organismes S. sociales		30 000 000,00	45 000 000,00
Encaissements des mutuelles et des frais de gestion		16 022 531,78	22 227 233,37
Encaissements des réimputés des prestations		6 819 448,72	8 460 381,72
Encaissements des trop-perçus des prestations		11 282 439,80	10 369 663,46
Encaissements des virements internes		1 675 055 354,00	6 460788 764,31
Encaissements inter-liaisons		74 841 726,03	18 998 311,76
Encaissements reçus du personnel		767 888,68	160 000,00
Autres encaissements		20 063 823,80	7 401 393,00
Dépenses de prestations		- 6 076 221 520,02	- 5 739 515 168,05
Paiement pour compte de l'état		- 163 701 400,00	- 166 807 900,00
Sommes versées aux fournisseurs de services et des stocks		- 68 824 867,60	- 66 154 936,05
Sommes versées au personnel		- 375 807 237,39	- 357 790 505,72
Quote-part versées aux organismes de la sécurité sociale		- 8 172 391 722,67	- 8 747 685 770,24
Sommes versées aux œuvres sociales		- 27 612 956,58	- 27 479 326,19
Cotisations sécurité sociales et MGTSS		- 77 262,80	- 883 407,00
Impôts, assimilés et IBS		- 105 473 617,67	- 106 294 078,21
Décaissement des réimputés des prestations		- 3 983 146,52	- 3 508 727,06
Décaissement trop-perçus des prestations		- 14 568,75	-
Dépenses des virements internes		- 1 675 055 354,00	- 6 460 788 937,31
Dépenses inter-liaison		- 60 184 295,22	- 600 459 450,00
Autres dépenses		- 6 262 740,02	- 5 693 688,68
Retours cotisations reçues (chèques impayés – Virt à tort)		- 27 646 576,35	- 32 304 999,93
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		**- 197 288 808,03**	**- 602 228 595,34**
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**- 197 288 808,03**	**- 602 228 595,34**

Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		- 17 183 485,40	- 13 718 048,81
Encaissements sur cession d'immobilisation corporelles ou incorporelles		-	1 320 100,00
Décaissements prêts au personnel		- 7 200 000,00	- 6 400 000,00
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		**- 24 383 485,40**	**- 18 797 948,81**
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**- 221 672 293,43**	**- 621 026 544,15**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		**1 544 089 170,69**	**2 165 115 714,84**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		**1 322 416 877,26**	**1 544 089 170,69**
Variation de la trésorerie de la période		**- 221 672 293,43**	**- 621 026 544,15**
Rapprochement avec le résultat comptable		**1 512 000 975,41**	**414 080 300,13**
Erreur écart entre variation classe 5 et contre partie		**-**	**-**

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE DLG PC-COMPTA

حوصلة حول جدول تدفقات الخزينة:

فمن خلال التدقيق في جدول تدفقات الخزينة من بداية الفترة إلى نهاية الفترة سجلنا عدة انخفاضات في سيولة الخزينة ولقد قمنا بعرض التغيرات التالية والتي سوف تساعدنا على التدقيق في البيانات المالية:

- تسجيل ما قيمته 2 165 115 714,84 في السنة المالية 2017 بالمقارنة مع ما قيمته 1 544 089 170,69 في السنة المالية 2018 ولقد تم تقدير نسبة التغيرات ما بين السنتين الماليتين في بداية الفترة بنسبة 28%.
- تسجيل ما قيمته 1 544 089 170,69 في السنة المالية 2017 بالمقارنة مع ما قيمته 1 322 416 877,26 في السنة المالية 2018 ولقد تم تقدير نسبة التغيرات ما بين السنتين الماليتين في نهاية الفترة بنسبة 10%.

وبعد المعاينة لسيولة الخزينة قمنا باستخراج عينة من جدول تدفقات الخزينة حسب الطبيعة من أجل التدقيق والمراجعة بشكل تفصيلي ولق تم إصدار هذه المراجعة في السياق التالي:

TABLE N°29 : UN ECHANTILLON ALEATOIRE NON STATISTIQUE D'APRES LE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

LIBELLEE	NOTE	2018	2017
Encaissements des frais de gestion organismes S. sociales		30 000 000,00	45 000 000,00
Décaissement trop-perçus des prestations		- 14 568,75	-
Encaissements sur cession d'immobilisation corporelles ou incorporelles		-	1 320 100,00
Décaissements prêts au personnel		- 7 200 000,00	- 6 400 000,00
Erreur écart entre variation classe 5 et contre partie		**-**	**-**

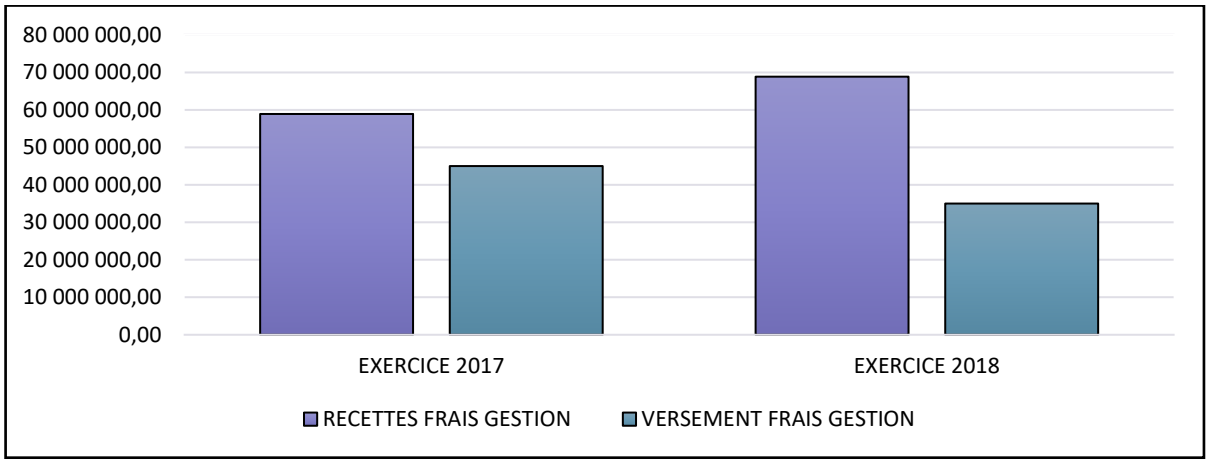
SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

1. التحصيلات الخاصة بمصاريف التسيير:

لاحظنا تغيرات في التحصيلات الخاصة بمصاريف التسيير التابعة للصندوق الوطني للتقاعد بقيمة 15 000 000 دج في السنة المالية 2018 بالمقارنة مع سنة 2017 وهذا ما نفسره بانخفاض نسبة الأقساط المدفوعة إلى الصندوق الوطني للتقاعد أما من الناحية المحاسبية فلم نرى أي أثر جوهري على صحة القوائم المالية في حسابات مصاريف التسيير.

وسوف نقوم بعرض هذه التغيرات في الرسم البياني التالي:

SCHEMA N°25 « GRAPHE 01 : ENCAISSEMENT DES FRAIS DE GESTION »



SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

2. المدفوعات الخاصة بالزيادة في الأداءات:

بعد عملية فحص المدفوعات الخاصة بالزيادة في الأداءات والمبلغ الظاهر في جدول تدفقات الخزينة بقيمة 14 568,75 دج وبعد مراجعة تحليل الحسابات الخاصة بالوكالة لم نرى أي عنصر مقنع للمعالجة المحاسبية التي تمت في تلك الفترة وعلى هذا الأساس يجب على المؤسسة التأكد من صحة العملية المحاسبية وإلغائها بصفة نهائية لأنها تؤثر على صحة الكشوف المالية من خلال ظهورها في جانب المدفوعات الخاصة بالزيادة في الأداءات والمتمثلة في القيد المحاسبي التالي:

TABLE N°30 : FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE TRESORERIE BANQUE

JOUNRNAL	**TB- TRESORERIE BANQUE**
PIECE	**000387**
DATE	**01/08/18**
REFERENCE	**BC N° 0001959**
LIBELLE	**REDRESSEMENT ECRITURE PASSE A TORT**

COMPTE	AUXILIAIRE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
460120	12201	CP SIEGE SBA	14 568,75	
419512		RECETTE EN ATTENTE D'IMPUTATION		14 568,75
TOTAL GENERAL			**14 568,75**	**14 568,75**

SOURCE : FICHE EXPORTÉ PAR LE DLG PC COMPTA

3. التحصيلات المتعلقة بالتنازل عن التثبيتات العينية أو المعنوية :

حسب وثائق الإثبات التي تحصلنا عليها في ح/218100 "**معدات نقل العادية والسياحية**" الخاصة بروضة الأطفال ومن خلال التدقيق في ميزان المراجعة ودفتر الأستاذ تأكدنا من مدى مطابقة ح/462 "الديون الدائنة عن عمليات بيع تثبيتات" وح/752 "فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية" ولم نجد أي خطأ جوهري قد يؤثر على صحة القوائم المالية ومن أجل عرض عناصر الإقناع الكافية قمنا باستخراج نسخة من دفتر الأستاذ الخاص بهما على النحو التالي:

TABLE N°31 : LES ENCAISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS EN CESSIONS

LIBELLE	REOUVERTURE (SOLDES)		MVM DU 01/01/17 AU 31/12/17		SOLDE AU 31/12/17	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
Créances sur cession d'immobilisations	0,00	0,00	1 320 100,00	1 320 100,00		0,00
Plus-values sur sorties d'actifs immobilisé non financiers	0,00	0,00	0,00	1 320 100,00		1 320 100,00

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ولكن بعد التدقيق ومراجعة ح/218100 لاحظنا بأن المؤسسة استعملت حساب 757600 "منتجات استثنائية عن عمليات التسيير" في المعالجة المحاسبية وهذا لا يتطابق مع طريق تصحيح الأخطاء وفق **المعيار المحاسبي الدولي IAS 08**, ووفق متطلبات هذا المعيار قمنا بعرض المعالجة المحاسبية الأنسب للوكالة:

TABLE N°32 : TRAITEMENT COMPTABLE SELON IAS 08

218100 110	Matériel de transport léger et touristique Report à nouveau **Enregistrement de matériel léger et touristique**	266 600	 266 600
110 281810	Report à nouveau Amortissement Matériel de transport léger et touristique **Dotations aux amortissements de l'exercice 1999**	266 600	 266 600
110 134	Report à nouveau Impôts différés passif **Constatation d'impôt différé passif**	0,00	 0,00

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

حوصلة عامة:

- لا يوجد في ح/218100 " معدات نقل العادية والسياحية" أي أثر ضريبي على حساب الضرائب المؤجلة على الخصوم فهي تؤول إلى الصفر نظر للإهتلاك الكلي لهذا التثبيت منذ السنة المالية 1999 إلى السنة المالية 2018 الذي تجاوزت مدته النفعية والمقدرة بـ : 5 سنوات كما هو مبين في الملحق رقم 03 [1].
- يمنع على الوكالة منع قطعيا القيام بالمقاصة بين حسابات المالية فهذا يعتبر تجاوز في عدم احترام المبادئ المحاسبية المعمول بها وفق النظام المحاسبي المالي فطبقا **للمادة 15**: "**لا يكمن إجراء أي مقاصة بين عنصر من عناصر الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع أو على أساس صاف**".

ج– حسابات النتائج حسب الطبيعة :

تم التسجيل في حسابات النتائج ما قيمته 1 733 673 268,84 دج في نتيجة السنة المالية 2018 بالمقارنة مع الانخفاض التي تم رصده في خسارة السنة المالية 2017 والتي قدرت بـ: 1 035 106 844,28 دج ولقد تم تقدير الخسارة ما بين السنتين المنصرمتين 2017-2018 بنسبة 40 %، وهذا ما يرجّح إلى الزيادة في دفع الأداءات المقدمة إلى المؤمنين اجتماعيا وخاصة الغير (الصيادلة، الأطباء، النقل الصحي، آداءات أخرى) ولقد قمنا بعرض التغيرات التالية:

TABLE N°33 : « COMPTE DE RÉSULTAT PAR NATURE » COMPTES NON CONSOLIDES

LIBELLEE	NOTE	2018	2017
Cotisation affectée à la gestion des risques		6 662 268 132.85	6 813 748 297,58
Autres prestations de service		6 598 330,79	6 147 389,90
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**6 668 866 463,64**	**6 819 895 687,48**
Prestations - forfait aux hôpitaux		- 1 505 094 126,55	- 1 350 806 318,93
Prestations - Assurances Maladies		- 5 759 100 168,02	- 5 368 920 194,34
Prestations - AT/MP		- 484 159 116,88	- 440 647 487,32
Autres approvisionnements		- 30 666 559,20	- 31 089 478,74
Achats de matériels, équipements et travaux			- 137 825,80
Achats non stockés de matières et fournitures		- 3 947 958,08	- 3 657 850,55
Locations		- 1 060 489,35	- 1 251 516,01
Entretien, Réparation, Maintenance		- 1 750 612,15	- 3 992 765,55
Primes d'assurance		- 1 818 917,82	- 1 684 749,46
Etudes et recherches		- 193 627,42	-
Documentation et divers		- 32 937,20	- 27 850,00
Rémunération d'intermédiaires et honoraires		- 4 864 922,65	- 4 078 728,56
Publicité, Publications et Relations publiques		- 681 027,60	- 147 754,00
Transport des biens, transport collectif du personnel		-	- 5 950,00
Déplacements, missions et réceptions		- 4 196 439,25	- 2 121 490,00
Frais postaux et de télécommunication		- 5 504 229,06	- 5 093 011,70
Services bancaires et assimilés		- 4 014 343,52	- 3 241 584,10
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**- 7 807 085 474,75**	**- 7 216 904 555,06**
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I – II)		**- 1 138 219 011,11**	**- 397 008 867,58**

[1] Une liste des taux d'amortissement de toutes les immobilisations de la caisse nationale des assurances sociales des travailleurs salariés -CP Siege- « SIDI BEL ABBES »

Rémunération du personnel		- 540 129 973,80	- 527 869 956,42
Cotisations aux organismes sociaux		- 119 128 011,85	- 115 590 527,88
Contribution aux activités des œuvres sociales		- 10 459 739,24	- 10 239 493,39
Autres impôts et taxes (Hors impôts sur les bénéfices)		- 43 793,63	- 44 538,84
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**- 1 807 980 529,63**	**- 1 050 753 384,11**
Redevance pour concession, brevet, licences logiciels et valeurs similaires		-	-
Plus-values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers		-	1 320 100,00
Produits exceptionnels sur opérations de gestion		1 724 533,60	6 720 890,68
Autres produits de gestion courante		89 487 387,89	101 528 596,01
Jetons de présence		- 334 000,00	- 216 000,00
Charges exceptionnelles de gestion courante		- 796 118,52	- 1 979 715,58
Autres charges de gestion courantes		- 783 743,53	3 464 921,34
Dotations aux amortissements, provisions et pertes valeurs – Actifs non courants		- 45 046 948,27	- 48 730 761,79
Dotations aux provisions et pertes de valeur – Actifs financiers courants		- 16 534 528,72	- 39 878 937,77
Reprise sur pertes de valeur et provisions – Actifs courants		89 132,52	-
Reprises financières sur perte de valeur et provision		60 891 264,55	10 001 329,66
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**- 1 719 283 550,11**	**- 1 025 452 804,24**
Autres produits financiers		-	70 920,00
Charges d'intérêts		- 14 389 718,73	- 9 724 960,04
VI- RESULTAT FINANCIER		**- 14 389 718,73**	**- 9 654 040,54**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**- 1 733 673 268,84**	**- 1 035 106 844,28**
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**6 821 058 782,00**	**6 939 537 523,83**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**- 8 554 732 051,04**	**- 7 974 644 368,11**
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**- 1 733 673 268,84**	**- 1 035 106 844,28**
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**- 1 733 673 268,84**	**- 1 035 106 844,28**

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE DLG PC COMPTA

ومن خلال التدقيق الذي قمنا به في حسابات النتائج حسب الطبيعة استخرجنا عينة غير إحصائية[1] من هذه البيانات المالية وفق المعيار الجزائري للتدقيق **530 السبر في التدقيق** وقمنا بمراجعتها على النحو التالي:

TABLE N°34 : ECHANTILLON D'UN ACHATS MATERIELS, EQUIPEMENTS ET TRAVAUX

LIBELLEE	NOTE	2018	2017
Achats de matériels, équipements et travaux			- 137 825,80
Etudes et recherches		- 193 627,42	-
Transport des biens, transport collectif du personnel		-	- 5 950,00

[1] في المنهج الغير الإحصائي يقع اختيار العناصر بهدف السبر ضمن الحكم المهني.

Plus-values sur sortie d'actifs immobilisé non financiers			1 320 100,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions – Actifs courants		89 132,52	-
Autres produits financiers		-	70 920,00

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

1. مشتريات المعدات، الأدوات والأعمال:

لاحظنا بأن المبلغ الذي تم عرضه في السنة المالية 2017 بقيمة 137 825,80 دج لم يتم إظهاره في السنة المالية 2018 محل التدقيق وعلى هذا الأساس وجب علينا القيام بالتحقيق في حساب المشتريات وبعد الحصول على أدلة الإثبات تبيّن لنا عدم صحة مصداقية حساب المشتريات فقد تم تدوين هذه الخطأ الجوهري في تحليل الحسابات الخاصة بالوكالة في مصلحة المالية على النحو التالي:

TABLE N°35 : EXTRAIT DE COMPTE FOURNISSEUR DES SERVICES ET DES STOCKS

Compte Comptable :	401100
Code Auxiliaire:	PS1007
Libelles Auxiliaire :	NEGADI MED
Solde Au 31/12/2018	137 825,80

Pièce	Journal	Folio	Date	Référence	Libellée	Débit	Crédit
154	OD	7	20/07/2017	NEGADI MOHAMED	CONS FAC N°70 LE 20/07/17 NEGADI MOHAMED PAIEMENT 2018		137 825,80

Totaux Mouvements	**-**	**137 825,80**
Solde Au 31/12/2018	**-**	**137 825,80**

SOURCE : EXTRAIT DE COMPTE FOURNISSEUR DES SERVICES ET DES STOCKS

وعلى هذا الأساس قمنا باستخراج الخطأ الجوهري الذي قد يؤثر على صحة الحسابات المالية للوكالة في السياق التالي:

- طبقا لمراجعة التقارب البنكي لم نجد أي أثر مالي لهذه الفاتورة وبعد عملية المراجعة تبين لنا بأنّ هذا المورد لم يتم تسديده لأسباب متعلقة بالتصريحات الجبائية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة وعلى هذا الأساس يجب على الوكالة أن تقوم بتسوية الوضعية المالية اتجاه المورد.

2. دراسات وأبحاث:

بعد التدقيق في ح/617000 "دراسات وأبحاث" تبين لنا أن المبلغ التي تم إظهاره في دفتر الأستاذ بقيمة 192 707,42دج تم تسجيله في حساب الأعباء وحسب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 08 يجب تحويل الحساب إلى ح/110 "الترحيل من جديد" لأن الفاتورة رقم 220 بتاريخ 2016/12/31 تتعلق بسنة مالية مقفلة كما هي موضحة في البيان التالي:

SCHEMA N°26 : EXTRAIT GRAND LIVRE COMPTE ETUDES ET RECHERCHES

CNAS AGENCE SIDI BEL ABBES **EXTRAIT GRAND-LIVRE** PAGE:1

ISSAT IDIR EDITION DU 16/11/2019 22: 2

SIDI BEL ABBES 22000 EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE:617000-Etudes et Recherches **Exercice 2018**

DATE	JOURNAL	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	GESTION	NATURE	UNITE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT	LETTRAGE
03/07/18	OD	8807	1	000172	617000	Etudes et Recherches	10	70	700	CTC OUEST	CONST FACT N°220 DU 31/12/2016 CTC OUEST	192 707,42		
31/10/18	OD	8810	129	00035	617000	Etudes et Recherches	10	70	700	PAR CAISSE	CONST FACT N°189 LE 31/10/18 ALEM KHADID	920,00		
						TOTAL (2) MOUVEMENTS du 01/01/18 au 31/12/18						193 627,42	0,00	
						CUMULS AU 31/12/18						193 627,42	0,00	
						SOLDE AU 31/12/18						**193 627,42**		

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE DLG PC COMPTA

أما المبلغ الظاهر في الدفتر اليومي بقيمة 920,00 دج فقد قمنا باختباره وتأكدنا من مصداقيته ولم نجد أي خطأ جوهري قد يؤثر في القوائم المالية.

3. نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين :

بعد إجراء عملية التدقيق في ح/624200 لاحظنا وجود أحداث اقتصادية في حسابات النتائج للسنة المالية 2017 وعدم ظهور أي عمليات آخرى في السنة المالية 2018, وعلى هذا الأساس وجب علينا التحقق من مصداقية هذا الحساب الظاهر في حسابات النتائج ولقد قمنا بعرض عينة من ح/658000 " **أعباء التسيير الجاري الأخرى**" على النحو التالي:

SCHEMA N°27 : EXTRAIT GRAND LIVRE COMPTE CHARGES DE GESTION COURANTS

Compte: 658000 Autres Charges de gestion cour Du: 01/01/18 Au: 31/12/18 Type Lettrage: Tous Sens: Tous

LETTR	PIECE	JOURNAL	FOLIO	N° LIGNE	DATE	GESTION	NATURE	UNITE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
AAAA										Réouverture(0)	0,00	0,00
	00016	OD	9901	43	02/01/18	10	70	700		ASSAIN DES IMMOBILISATIONS - CONSOMMABLE	440,00	
	00016	OD	9901	36	02/01/18	02	70	700		ASSAIN DES IMMOBILISATIONS - CONSOMMABLE	4 676,20	
	00024	OD	9901	68	02/01/18	10	70	700	2014	CONST DOT AMORT ANT EX 2014	25 905,44	
	00025	OD	9901	71	02/01/18	10	70	700	2015	CONST DOT AMORT ANT EX 2015	25 905,44	
	00026	OD	9901	74	02/01/18	10	70	700	2016	CONST DOT AMORT ANT EX 2016	25 905,44	
	00027	OD	9901	77	02/01/18	10	70	700	2017	CONST DOT AMORT ANT EX 2017	25 905,44	
	5	OD	4101	1	31/01/18	30	31	103	REHABILITATION C	CONST OMIS RET DE GARANTIE CHERFI AEK	44 358,08	
	00003	OD	9901	7	31/01/18	10	70	700	EX2012	PRELEVEMENT D OFFICE SUR COMPTE CPA 106	244 410,00	
	000215	TB	8806	31	13/06/18	10	70	700		REGL DIFFERENCE STC ET DIVERS CHEQUES	0,01	
	000047	PR	6110	27	22/10/18	10	70	700		VENTIL TP CP 12209 DU 20/11/2013 NB 01	5 896,00	
	00027	OD	8812	84	16/12/18	10	70	700	ETS HAMANE BRA	CONST FACT N°1141 DU 31/12/18 ETS HANANE	12 230,82	
	00025	OD	8812	78	31/12/18	10	70	700	ETS HAMANE BRA	CONST FACT N°172 DU 31/12/18 ETS HANANE	55 831,23	
	00020	OD	9912	154	31/12/18	10	70	700		CONST PRIME DE CORDINASION HOURI BOUALEM	171 263,01	
	000042	OD	4212	72	31/12/18	10	70	700		RECUP LA CHARGE COMPT A TORT EX 2017	1 085,00	
	000068	OD	4212	91	31/12/18	10	70	700		CONST MOIN PERCU CNAS SBA BENYAMINA ABBE	133 931,42	
	00046	OD	8812	151	31/12/18	10	70	700	ETUS SIDI BEL ABI	CONST FACT N°41/18 LE 31/12/18 ETUS SBA	6 000,00	

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE DLG PC COMPTA

ولقد قمنا بدراسة هذه العينة من 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 ولقد تمكننا من استخراج الملاحظة الجوهرية التالية:

- الفاتورة رقم 18/41 بتاريخ 2018/12/31 تخص نقل البضائع تم تسجيلها في ح/658000 بدلا من ح/624100.

نظر لتسوية المؤسسة حساباتها بتاريخ 2018/12/31 لا يحق للوكالة استخدام ح/658000 إلا في الحالات الاستثنائية بعد إغلاق السنة المالية وقبل المصادقة على الحسابات.

- إعادة النظر في حسابات أعباء التسيير الجاري التي تحمل حساب 658.

4. فائض التنازل عن خروج التثبيتات غير المالية :

تمت معالجة هذا الحساب سابقا في جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة ولقد قمنا باستبعاده من العينة المقدمة والتي أصبحت محل التدقيق في القوائم المالية.

5. استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة وتمويينات الأصول الجارية:

لقد أولينا عناية بالغة في حساب استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة نظر لأهميتها القصوى في حسابات النتائج لأنها تؤثر على البيانات المالية من خلال تأثرها بالمركز المالي ولقد قمنا بالتدقيق وطبقا لتطبيقنا لمبدأ "**قابلية مقارنة القوائم المالية الموجودة في الخصائص النوعية للقوائم المالية**" توصلنا إلى ظهور مبلغ بقيمة 132,52 89 دج في السنة المالية 2018 وعدم ظهور أي أثر محاسبي في السنة المالية 2017 وبعد عملية المراقبة تبين لنا بأن هذا الحساب قد تم معالجته سلفا في الميزانية فقمنا باستبعاده من العينة المقدمة.

6. منتجات مالية أخرى:

بعد القيام بعملية التدقيق فيما يخص ح/ 768000 "منتجات مالية أخرى" تبيّن لنا بأن هذه المنتجات تخص عقود الامتيازات لأراضي تمت حيازتها في سنة 2013 في شكل امتياز، فقد ظهر الرصيد النهائي بقيمة 70 920,00 دج في السنة المالية 2017 هو نفس الرصيد الذي تم متابعته في السنة المالية 2015 ولقد قمنا بعرض نسخة من فرعية FI0150 [1] .

TABLE N°36 : EXTRAIT DE L'AUXILIAIRE FI0150, EX 2015

DATE	Journal	COMPTE	REFERENCE	LIBELEE	DEBIT	CREDIT
28/06/15	TB	404280	CH N 2976461	Reg Frais Insp Des Domaines Telagh	109 080,00	
28/07/15	TB	404210	CH N 2976497	Reg Concession Domaines Sba	2 921 471,00	
31/12/15	OD	404280	RAS EL MA	Régularisation Concession Terrain Domaines	503 130,00	
31/12/15	OD	404280	EX 2013	Concession Terrain Ras El Ma Sce Dom		323 130,00
31/12/15	OD	404280	EX 2014	Const Cf Concession Terrains 2013		180 000,00

[1] Auxiliaire : FI0150-Direction Des Domaines Concession SBA.

31/12/15	OD	404280	EX 2015	Const Cf Concession Terrains 2013		180 000,00
31/12/15	OD	404210	EX 2013	Concession Creche-Je Sba Sce Dom		2 921 471,00
TOTAL (7) MOUVEMENTS DU 01/01/15 AU 31/12/15					**3 533 681,00**	**3 604 601,00**
CUMULS AU 31/12/15					**3 533 681,00**	**3 604 601,00**
SOLDE AU 31/12/18						**70 920,00**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

وحسب ما تمت عملية التدقيق فيما يخص الرصيد الظاهر بقيمة 70 920,00 دج وبصفتنا كمحافظي الحسابات مسؤولين عن وكالة الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لا نستطيع إبداء رأي في هذا المبلغ نظر لعدم وجود مصداقية في حسابات الامتيازات ومن خلال تحفظنا في هذا الحساب وجب على الوكالة إعادة النظر في عقود الامتيازات، فوفقا للجريدة الرسمية الموافق ل 25 مارس 2009 التي تحمل النظام المحاسبي المالي: "**التثبيتات المعنوية أو العينية الموضوعة موضع الامتياز من جانب مانح الامتياز أو من جانب صاحب الامتياز تدرج في ح/22 وتقسم عند الاقتضاء حسب نفس شروط التثبيتات المسجلة في 20 أو 21.**

ومقابل قيمة الأصول المالية الموضوعة محل امتياز مجانا من قبل مانح الامتياز يسجل في الجانب الدائن ضمن حساب فرعي لحساب 229 "حقوق مانح الامتياز" ويظهر في خصوم الميزانية (خصوم غير جارية)".[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429، الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، ص60.

2-1 فحص ميزان المراجعة:

بعد الانتهاء من الفحص الأولي للقوائم المالية واستخراج جميع الملاحظات الجوهرية، قمنا بالانتقال إلى ميزان المراجعة[1] للفترة الممتدة من 2018/01/01 إلى 2018/12/31 وبالاعتماد على الأدوات الإحصائية الخاصة بالتدقيق قمنا باستخراج عينة إحصائية عشوائية والتي قمنا بدراستها وفق المنهجية الإحصائية التالية:

- **تحديد مجتمع الدراسة**
- **تثبيت حجم العينة**
- **اختيار قاعدة للسبر**
- **تثبيت طريقة اختيار العينة**

TABLE N°37 : SYNTHÈSE SUR L'ÉCHANTILLONNAGE D'UNE BALANCE GÉNÉRALE CONTRÔLÉE

Population N	La Taille De L'échantillon	La Base De Sondage	La Méthode D'échantillonnage
456 observations	46	Des unités statistiques « classe 01 & Classe 07 »	L'échantillonnage stratifié

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

Les étapes de l'échantillonnage stratifiés :

- On se procure une liste de toutes les unités statistiques de la population.
- On sépare la population en différence strates de manière à ce que chaque strate

Regroupe les individus de la population possédant une caractéristique commune qui pourrait avoir une influence sur les résultats de l'étude, on numérote ensuite les individus strate.

- On détermine la proportion de chaque strate dans la population :

La proportion = nombre d'individu d'une strate / taille d'échantillon

- On détermine la taille « **n** » de l'échantillon voulu.
- On détermine le nombre d'individu qu'il faudra dans chaque strate de l'échantillon.

Nombre d'individu = proportion × Taille d'échantillon

- On sélectionne le nombre d'individu voulu dans chaque strate de la population par Échantillonnage aléatoire simple.

1. Détermination des strates dans la population :

Nb Strate 1 « capitaux propres » : 13
Nb Strate 2 « les immobilisations » : 25
Nb Strate 3 « les amortissements des immobilisations » : 55
Nb Strate 4 « les stocks » : 32
Nb Strate 5 « les pertes de valeurs des stocks » : 01
Nb Strate 6 « les comptes de tiers » : 134

[1] ميزان المراجعة الذي قمنا بدراسته يتضمن جملة من التغيرات في الجانب المدين أو الدائن، فلقد قمنا بفصل العينة من نفس ميزان المراجعة واستخرجنا هذه العينة التي تتكون من 456 مشاهدة بالمقارنة مع ميزان المراجعة الإجمالي الذي يحتوي على 585 مشاهدة إجمالية.

Nb Strate 7 « les pertes de valeurs des comptes de tiers » : 0
Nb Strate 8 « les comptes financiers » : 23
Nb Strate 9 « les charges » : 148
Nb Strate 10 « les produits » : 25

2. Détermination des proportions de chaque strate :

La proportion = nombre d'individu d'une strate / taille de population

TABLE N°38 : LES PROPORTIONS DES STRATES

Les strates	La proportion en %
Capitaux propres	3%
Les immobilisations	5%
Les amortissements des immobilisations	12%
Les stocks	7%
Les pertes de valeurs des stocks	0%
Les comptes de tiers	29%
Les pertes de valeurs des comptes de tiers	0%
Les comptes financiers	5%
Les charges	32%
Les produits	5%

SOURCE : DOCUMENT PREPARÉ PAR LE DOCTORANT

3. Détermination la taille d'échantillon « n » :

On a déterminé la taille d'échantillonnage « n » sur la base de nos unités statistiques à travers le calcul de la moyenne arithmétique de l'ensemble des unités :

n = N/10 = 456 / 10 = 45.60 Arrondie 46, Donc **n = 46**

4. Détermination le nombre d'individu dans chaque strate :

Nombre d'individu[1] = proportion × Taille d'échantillon

TABLE N°39 : LES NOMBRES D'INDIVIDUS DES STRATES

Les strates	Proportion	Taille d'échantillon	Nombre d'individu
Capitaux Propres	3%	46	**1**
Les Immobilisations	5%	46	**2**
Les Amortissements Des Immobilisations	12%	46	**6**
Les Stocks	7%	46	**0**
Les Pertes De Valeurs Des Stocks	0%	46	**0**
Les Comptes De Tiers	29%	46	**13**
Les Pertes De Valeurs Des Comptes De Tiers	0%	46	**0**
Les Comptes Financiers	5%	46	**2**
Les Charges	32%	46	**15**
Les Produits	5%	46	**2**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

[1] Nombre d'individu doit etre arrondie

5. Le calcul des résultats :

TABLE N°40 : LES RÉSULTATS DE L'ÉCHANTILLONNAGE DE LA BALANCE GÉNÉRALE AUDITÉE

Les classes SCF	Les strates	L'occurrence d'échantillonnage	Classement d'échantillonnage
Capitaux propres	13	1	**1**
Les immobilisations	25	2	**22** **25**
Les amortissements des immobilisations	55	6	**10** **15** **14** **28** **41** **33**
Les stocks	32	0	**-**
Les pertes de valeurs des stocks	01	0	**-**
Les comptes de tiers	134	13	**89** **104** **52** **66** **48** **80** **112** **94** **42** **55** **37** **69** **101**
Les pertes de valeurs des comptes de tiers	0	0	**-**
Les comptes financiers	23	2	**11** **20**

Les charges	148	15	**56** **74** **91** **109** **14** **11** **29** **82** **80** **97** **02** **148** **17** **70** **68**
Les produits	25	2	**10** **13**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

Remarque :

Résultat = Les nombres d'individus × RANDOM+1

Pour les éléments suivants se sont des échantillonnages les plus faibles dans cette population on doit l'éliminer :

- **Les pertes de valeur des stocks**
- **Les pertes de valeur des comptes de tiers**

1-2-1 مراقبة حسابات ميزان المراجعة وفق العينة المدروسة:

الصنف 01: حسابات رؤوس الأموال الخاصة

المشاهدة رقم 01 "المؤونات للمعاشات ":

لقد ظهر ح/153000 "المؤونات للمعاشات" برصيد دائن بقيمة 313 806 472,93 دج في 2018/12/31 وهذا ما يؤكد صحة الرصيد الأولي الذي ظهر في الجانب الدائن بقيمة 346 225 358,40 دج وللتأكد من مصداقية الرصيد النهائي قمنا بمراقبة مكثفة[1] على المزايا الممنوحة للمستخدمين **وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 19** في العمليات التامة من 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 على النحو التالي:

TABLE N°41 : SITUATION DES INDÉMNITÉS DE DÉPART DE RETRAITE

CONSTATATION INDEMNITES DE DEPART DE RETRAITE EX 2018						
SCF	**Mouvement affectée au compte de Gestion**	**SCF**	**Mouvement affectée au compte de Bilan**		**SCF**	**Mouvement affectée au compte de Gestion**
Débit			**Débit**	**Crédit**		**Débit**
686400	13 155 084,30	**153000**	-	16 534 528,72	**786400**	50 614 515,10
686400	2 809 661,56	**153000**	-	11 937 850,36	**786400**	8 153 133,88
686400	569 782,86	**153000**	60 891 264,55	-	**786400**	2 123 615,57
CONSTATATION DES CHARGES FINANCIERES CUMUL ANTERIEUR EX 2018						
Gestion	**Nature**	**SCF**	**Libellée**			**Mouvement affectée au résultat financier**
10	70	**661000**	Charges d'intérêts sur actifs financiers			9 906 795,92
20	80	**661000**	Charges d'intérêts sur actifs financiers			1 657 680,63
30	90	**661000**	Charges d'intérêts sur actifs financiers			373 373,81
CONSTATATION INDEMNITES DE DEPART DE RETRAITE EX 2017						
SCF	**Mouvement affectée au compte de Gestion**	**SCF**	**Mouvement affectée au compte de Bilan**		**SCF**	**Mouvement affectée au compte de Gestion**
Débit			**Débit**	**Crédit**		**Débit**
686400	24 766 114,75	**153000**	-	39 878 937,77	**786400**	-
686400	14 535 805,28	**153000**	-	8 802 558,48	**786400**	-
686400	577 017,74	**153000**	10 001 329,66	-	**786400**	10 001 329,66
CONSTATATION DES CHARGES FINANCIERES CUMUL ANTERIEUR EX 2017						
Gestion	**Nature**	**SCF**	**Libellée**			**Mouvement affectée au résultat financier**
10	70	**661000**	Charges d'intérêts sur actifs financiers			7 305 715,05
20	80	**661000**	Charges d'intérêts sur actifs financiers			933 291,51
30	90	**661000**	Charges d'intérêts sur actifs financiers			563 551,92

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

[1] Un contrôle exhaustif sur le compte 15300 « les indemnités de départ de retraite ».

ومن خلال عملية التدقيق التي قمنا بها في حساب مخصصات المؤونات المالية الجارية ارتأينا أن نبين أهم الفوارق الناتجة عن الاعتراف بالمؤونات أو عمليات الاسترجاع التي تمت بين السنتين الماليتين 2017 و 2018 في السياق التالي:

TABLE N°42 : SITUATION EN VALEURS DES DOTATIONS ET DES REPRISES FINANCIÈRES DURANT LES DEUX EXERCICES 2017-2018

COMPTE SCF 686400		Ecarts entre les dotations des provisions Exercices 2017-2018	COMPTE SCF 786400		Ecarts entre les reprises financières sur les IDR 2017-2018
Dotation aux actifs financiers courants Exercice 2018	Dotation aux actifs financiers courants Exercice 2017		Les reprises financières sur les IDR Ex 2018	Les reprises financières sur les IDR Ex 2017	
13 155 084,30	24 766 114,75	**11 611 030,45**	50 614 515,10	-	**50 614 515,10**
2 809 661,56	14 535 805,28	**11 726 143,72**	8 153 133,88	-	**8 153 133,88**
569 782,86	577 017,74	**7 234,88**	2 123 615,57	10 001 329,66	**7 877 714,09**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

من خلال الوضعية التي قمنا بإعدادها في المزايا الممنوحة للمستخدمين تحصلنا على عدة فوارق مالية في مخصصات الأصول المالية للسنة المالية 2017 و السنة المالية محل التدقيق 2018 بقيمة إجمالية : 23 344 409,05 دج، أما الفوارق التي تم الحصول عليها في الإسترجاعات المالية للسنتين الماليتين بقيمة إجمالية 7 877 714,09 دج يجب مراجعتها من قبل وكالة سيدي بلعباس كما يرجع سبب هذه الفوارق المرتبطة بالمخصصات والإسترجاعات إلى عدم مطابقة قيم المزايا الممنوحة للمستخدمين مع الفرضيات التي يتم حساباها والتي تأخذ شكل المؤشرات التالية:

الجدول رقم (43) : المؤشرات الخاصة بالمزايا الممنوحة للمستخدمين

الفرضيات الديمغرافية	الفرضيات المالية
معدل الوفيات	معدل الاستحداث
معدل دوران المستخدمين	المزايا الممنوحة للمستخدمين والتدفقات النقدية المستقبلية المستحدثة
معدل العجز.	معدل العائد المتوقع على المستخدمين [1]

من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات النظرية في المعيار المحاسب الدولي IAS 19

وبصفتنا كمحافظي الحسابات ونظر لتوفر المعلومات المتعلقة بالسنة المالية 2017 و 2016 قمنا بمراقبة مكثفة حول معاشات التعاقد من أجل الكشف عن الأخطاء الجوهرية وإثبات الفروقات التي تم تسجيلها خلال السنتين الماليتين 2017 و 2018 كمراقبة عامة وليس كتدقيق خاص في المزايا الممنوحة للمستخدمين نظر لعدم توفر جميع المعلومات التي يمكن من خلالها حساب المؤشرات الديمغرافية والمالية ولقد تم تقديم التحليل المحاسبي في الإطار التالي:

[1] Les employés actifs dans cette situation qui représentent les indemnités départ de retraite.

TABLE N°44 : CONSTATATION DES ÉCARTS VERS LES CHARGES FINANCIÈRES ET LES PROVISIONS SUR IDR DURANT LES DEUX EXERCICES 2017-2018

COMPTE SCF 661000		Ecarts entre les dotations Exercices 2017-2018	COMPTE SCF 153000		Ecarts entre les provisions IDR sur les Exercices 2017-2018
Charges financiers Exercice 2018	Charges financiers Exercice 2017		Provision sur l'indemnité départ de retraite Solde fin 2018	Provision sur l'indemnité départ de retraite Solde fin 2017	
9 906 795,92	7 305 715,05	**2 601 080,87**	16 534 528,72	39 878 937,77	**23 344 409,05**
1 657 680,63	933 291,51	**724 389,12**	11 937 850,36	8 802 558,48	**3 135 291,88**
373 373,81	563 551,92	**190 178,11**	-	-	**-**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ومن خلال تحديد المزايا الممنوحة للمستخدمين كعينة مثالية في السنة المالية 2015 قمنا باستخراج الفوارق التي تم رصدها بين مخصصات الأصول الجارية المحتسبة من قبل وكالة الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء ومخصصات المؤونات المدققة من قبل محافظ الحسابات وقد قمنا بتحديد النتائج في الجدول التالي:

TABLE N°45 : SYNTHÈSE SUR LES DOTATIONS AUX PROVISIONS DES ACTIFS COURANTS AUDITÉS CONCERNANT L'EXERCICE 2015

GESTION	NATURE	UNITE	COMPTE SCF 686400		Ecarts entre les dotations des provisions exercice 2015
			Dotation aux actifs financiers courants Exercice 2015 CNAS DIRECTION GENERALE	Dotation aux actifs financiers courants Exercice 2015 AUDITE	
20	80	800	925 993,19	2 301 236,17	**1 375 242,98**
30	90	900	134 863,20	2 260 177,92	**2 125 314,72**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

2- حوصلة حول أرصدة معاشات التقاعد:

ارتأينا أن نبين في هذا السياق كحوصلة في المزايا الممنوحة للمستخدمين وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 19 للأرصدة التي تم الكشف عنها في دفاتر الوكالة على مستوى الأصول والخصوم الخاصة بمعاشات التقاعد ولقدد تم عرض الحصيلة التالية:

الأرصدة الإجمالية للسنة المالية 2018:

ح/686400 مخصصات المؤونات للمزايا الممنوحة للمستخدمين : 16 534 528,72 دج.

ح/153000 مؤونات حول معاشات التقاعد : 28 472 379,04 دج.

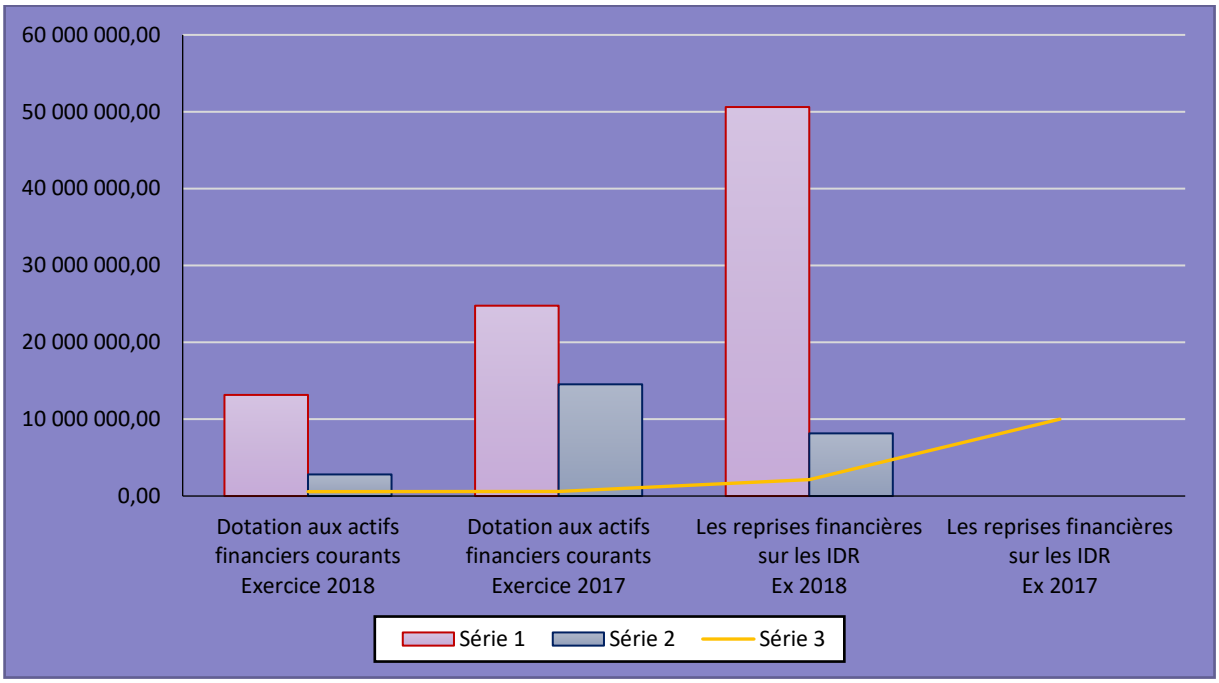
ح/768400 الإسترجاعات المالية حول المزايا الممنوحة للمستخدمين : 60 891 264,55 دج.

أما التحفظات التي وصلنا إليها من خلال عملية التدقيق تمثلت في المؤشرات التالية:

- تبرير الفوارق التي تحصلنا عليها في مؤونات المعاشات من طرف وكالة الضمان الاجتماعي بقيمتي 1 375 242,98 في رقم التسيير 20-80-800 و مبلغ أخر بقيمة 2 125 314,72 دج في رقم التسيير 30-90-900.
- مراجعة معدل الوفيات الذي يتم حسابه في المديرية العامة للضمان الاجتماعي **Taux Mortalité** بالمقارنة بالذي تم حسابه بنسبة 24% للرجال و 21% للنساء.
- مراجعة معدل دوران المستخدمين الذي يتم حسابه في المديرية العامة للضمان الاجتماعي **Turn-Over** بالمقارنة بالذي تم حسابه بنسبة 2 %.

وفي الختام تجلت هذه المشاهدة بمنحنى بياني يوضح لنا أهم التغيرات التي طرأت على مخصصات المؤونات والإسترجاعات المالية التي تمحورت حول معاشات التقاعد:

SCHEMA N°28 « GRAPHE 02 : SITUATION DES DOTATIONS & REPRISES FINANCIERES CONCERNANT LES PENSIONS DE RETRAITE 2017/2018 »



SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

الصنف الثاني: حسابات التثبيتات

1.عمليات الحيازة على التثبيتات:

المشاهدة رقم 22 "التوثيق والمستجدات" :

فوفقا **للمعيار الجزائري للتدقيق 510** الذي نص على إمكانية ضمان سلامة الأرصدة الافتتاحية في العبارة التالية: "**من أجل ضمان أن الأرصدة إقفال الفترة السابقة قد تم إعادة نقلها للفترة الجارية بشكل صحيح أو إذا اقتضت الضرورة قد تمت إعادة معالجتها بالإضافة إلى ذلك تحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس التطبيق الملائم للطرق المحاسبية**", فإننا قد قمنا بمراجعة الأرصدة الخاصة بهذا الحساب وقد سجلنا في دفتر الأستاذ رصيد ابتدائي للسنة المالية 2018 بقيمة 285 535,00 كما هو مسجل في الشروحات التالية:

TABLE N°46 : VÉRIFICATION DU SOLDE ANTÉRIEUR D'UN COMPTE D'IMMOBILISATION

Solde initial Ex 2018	Opérations courantes Ex 2018	Montant EX 2018	Solde initial Ex 2017	Opérations courantes Ex 2017	Montant EX 2017
285 535,00	CONST FACT N°21/18 LE 25/01/18 INSTITUT NATIONAL DE TRAVAL	89 119,93	149 975,00	REPRISE CHARGE CONSTATEE A TORT 618-757 Poste 10	41 400,00
				REPRISE CHARGE CONSTATEE A TORT 618-757 Poste 20	94 160,00

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

حسب القرارات المقدمة من قبل المديرية العامة في اهتلاك ح/218950 وتحويله من حسابات الأعباء إلى حسابات التثبيتات قمنا بمراجعة الإهتلاكات التي تم استخراجها من قبل برمجيات المعلوماتية DLG PC-Compta بالاستعانة بالمعلومات التالية:

أ- بطاقة التثبيتات بواسطة برنامج PC-Compta :

قمنا بعرض بطاقة التثبيتات محل التدقيق الخاصة بالتوثيق والمستجدات في السياق التالي:

TABLE N°47 : FICHE D'IMMOBILISATION POUR LE COMPTE 218950

Code	Libellée	Date Acquisition	Compte amortissement	inv. Affect Code	Numéro Inven
F20140920	DOCUMENTATION DIVERSES CML	30/12/14	281895	10	SN-2014-194
F20170006	DOCUMENTATION FINANCE ET RECOUVREMENT 29.12.16	02/01/17	281895	10	SN-2017-21

F20170007	DOCUMENTATION DIVERSES CML 27.12.16	02/01/17	281895	20	SN-2017-211
F20180091	DOCUMENTATION -RECUEIL DROIT	25/01/18	281895	10	SN-2018-91

Val. Brut fin ex	Amort début ex	+ dotations	- cessions	- régul	Amort fin ex	Actif net fin ex
149 975,00	149 975,00	0,00	0,00	0,00	149 975,00	0,00
41 400,00	20 700,00	20 700,00	0,00	0,00	41 400,00	0,00
94 160,00	47 080,00	47 080,00	0,00	0,00	94 160,00	0,00
89 119,93	0,00	40 846,63	0,00	0,00	40 846,63	48 273,30
LES TOTAUX						
374 654,93	**217 755,00**	**108 626,63**	**0,00**	**0,00**	**326 381,63**	**48 273,30**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ومن خلال هذه المعلومات المقدمة قمنا بالتدقيق في إهتلاكات ح/ 281895 من خلال الإقتناءات الأربعة التي قامت بها الوكالة منذ السنة المالية 2014 إلى غاية السنة المالية 2018 من خلال تقديم النتائج المدققة التالية:

TABLE N°48 : LES ACQUISITIONS DES IMMOBILISATIONS EX 2014-2018

Date acquis	Taux Amort	Amortissement d'agence CNAS	Taux amort réel	Amortissement audité	Les écarts dues	Impôts différés C/ 134
30/12/2014	50 %	149 975,00	50%	149 975,00	0,00	0,00
02/01/2017	50 %	41 400,00	50%	41 400,00	0,00	0,00
02/01/2017	50 %	94 160,00	50%	94 160,00	0,00	0,00
25/01/2018	50 %	40 846,63	50%	40 846,63	0,00	0,00
LES TOTAUX		**326 381,33**	**-**	**326 381,33**	**0,00**	**0,00**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

كما لا يوجد أي فروقات ناجمة عن الإهتلاكات بأثر رجعي وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 08 "تصحيح الأخطاء وتغيير الطرق المحاسبية والتقديرات" قد يتم نقلها إلى حساب الترحيل من جديد والإفصاح عنها في الملحق الخاص بالقوائم المالية.

المشاهدة رقم 25: "القروض للمستخدمين"

لقد ظهر الرصيد النهائي لحساب 274000 "القروض للمستخدمين" في نهاية السنة المالية بقيمة 16 879 999,21 دج فحسب الأحداث الاقتصادية ووثائق الإثبات (عقود قروض المستخدمين[1]) التي قمنا بمشاهدتها فإن هذه القروض هي قروض مالية طويلة الأجل ممنوحة من قبل الوكالة فهي من المحتمل أن يتم استحداثها وفق المعيار المحاسبي الدولي **IAS 39 "الأدوات المالية المعالجة المحاسبية والتقييم"** من أجل الاعتراف بمخصصات الإهتلاكات الخاصة بالأصول المالية وعادة ما يتم استخدام معدل البنك

[1] Les contrats de prêt aux personnels d'un montant global de 800.000 DA sur une durée de 5 ans.

المركزي المضبوط على 5,75% , أما المراقبة الثانية فسوف نقوم بمقاربة ح/274000 " قروض المستخدمين" مع المعلومات المقدمة من قبل مصلحة الأجور وذلك من خلال عرض المراجعة التالية:

1/ مراجعة قروض السيارات[1]:

يتم استحداث قروض السيارات لمدة 05 سنوات حسب المدة المنصوص عليها في عقد قروض المستخدمين بمعدل الاستحداث التي وجب على وكالة الضمان الاجتماعي أن تحدده بالتعاون مع المديرية العامة **(Service Actuariel)** ومن خلال تحفظنا لمهام التدقيق القانوني قمنا باتباع جدول معدلات الاستحداث التي تم تقديمه لنا في الشكل التالي:

TABLE N°49 : LES DIVERS TAUX D'ACTUALISATION PRESENTÉS PAR LA DG CNAS

ANNEE	TAUX
2009	4,0010 %
2010	3,7468 %
2011	3,3629 %
2012	3,3267 %
2013	3,4010 %
2014	3,3998 %
2015	3,5188 %
2016	2,8622 %
2017	3,4480 %
2018	3,3998 %

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

Prêts au Personnel (non courant)[2] = 800.000 × 9 personnes = 7200.000 DA
Taux d'actualisation : 3,3998%.
Cumuls Retenues mensuelles = 15000 × 9 × 5 ans = 675 000 DA.
Montant cumulé actualisé pour l'exercice 2018 = 135000 $(1{,}033998)^{-1}$ + 135000 $(1{,}033998)^{-2}$ + 135000 $(1{,}033998)^{-3}$ + 135000 $(1{,}033998)^{-4}$ + 135000 $(1{,}033998)^{-5}$
Montant actualisé = 130 561,18 + 126 268,31 + 122 116,59 + 118 101,38 + 114 218,19
Montant actualisé = 611 265,65 DA

2/ حوصلة حول قروض السيارات:

ومن خلال التدقيق الذي قمنا به في قروض السيارات التي تم منحها بقيمة 800.000 دج لكل موظف في الوكالة تمكنا من استخراج الملاحظات الجوهرية التالية:

- الاعتراف بخسائر القيمة للأصول المالية في هذه القروض بالفرق ما بين تكلفة الأصل والقيمة العادلة التي تم استحداثها لمدة 05 سنوات بقيمة 63 734,35 دج.

[1] Prêt auto sans intérêt d'un montant de 800.000 DA et une retenue de 15000 DA par mois.
[2] Acquisition d'un prêt auto de 800.000 DA dont laquelle les bénéficiaires sont 9 personnes selon le grand le livre de la CNAS et les contrats des prêts auto.

TABLE N°50 : LES PERTES DE VALEUR CONCERNANT LES PRÊTS AUX PERSONNELS

DATE	JOURNAL	COMPTE	REFERENCE	LIBELEE	DEBIT	CREDIT
31/12/x	OD	681200	Montant Actualisé	Dotation pertes de valeur -actifs non courants-	63 734,35	
31/12/x	OD	297430	Montant Actualisé	Pertes de valeur sur prêt aux personnels (non courant)		63 734,35

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ملاحظة هامة:

أما فيما يخص مقاربة هذه المبالغ مع محاسبة الوكالة فإننا لم نجد أي أثر جوهري في حيازة هذه القروض من قبل المستخدمين إلا أن مصلحة المالية يجب أن تعيد النظر في معدلات التحيين والقيمة العادلة وكل ما يخص العناصر الواجب التعامل معها في النظام المحاسبي المالي في ظل ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

2/ مقاربة قروض السيارات :

سوف نقوم بمقاربة قروض السيارات والمتمثل في ح/274000 (جهة الدائن) في دفتر الأستاذ مع المعلومات التي تم تقديمها من قبل مصلحتي الأجور ومصلحة المالية (**تحليل الحسابات الخاص بقروض السيارات**) للتمكن من التحقق مدى مصداقية الأحداث التي تم تسجيلها في المحاسبة المالية للوكالة:

TABLE N°51 : RAPPROCHEMENT LES PRÊTS DES VÉHICULES

Solde initial 2017	Montant des retenus cumulées de l'exercice 2018 (Prêt auto)	Personnel en situation de mutation	Les retenues sur l'année 2018 Service Paie	Les retenues sur l'année 2018 Service des finances « Grand livre »	Les écarts dues entre le service Paie et les finances
13 766 664,87	7 200 000,00	306 666,59	3 779 999,07	4 086 665,83	306 666,76
Solde au 31/12/2018					**16 879 999,21**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

3/ حوصلة حول عملية المقاربة :

بعد عملية المراجعة التي قمنا بها استنتجنا أن الفوارق الموجودة ما بين مصلحة المالية ومصلحة الأجور بقيمة 306 666,76 دج هي نفسها المبلغ الموجود في أحد المستخدمين (المحول إلى وكالة أخرى للضمان الاجتماعي) فمن خلال هذه العناصر المقنعة يتوجب علينا التأكد من مصداقية تحويل المبلغ إلى ح/18 "حساب الارتباط ما بين الوكالات" ولقد أثبتنا صحة ذلك من خلال تقديم المعالجة المحاسبية التي قمنا بالتحقق منها في محاسبة الوكالة :

TABLE N°52 : FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE POUR LE COMPTE DE LIAISON 18

JOUNRNAL	OD-OPERATIONS DIVERSES
PIECE	000046
FOLIO	4311
DATE	06/11/18
REFERENCE	MUT/06/11/2018
LIBELLE	CONST C.C.P NEDDAM HABIB MUTER A SAIDA

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
182020	Compte de liaison Agence Wilaya Saida	341 799,99	
274300	Prêt au personnel (non courant)		306 666,59
425000	Personnel, avance sur salaires		10 000,00
467000	Débiteurs divers		25 133,40
TOTAL GENERAL		**341 799,99**	**341 799,99**

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE DLG PC COMPTA

2.عمليات الإهتلاك على التثبيتات:

المشاهدة رقم 10, 14, 15:

قمنا بمراقبة المشاهدات الثلاثة في آن واحد لأنها تحمل نفس الحساب الرئيسي 2813 ولقد ارتأينا من خلال هذا الحساب بمراقبة جميع الإهتلاكات التي تخص السنة المالية 2018 وما مدى مصداقيتها اتجاه حساب مخصصات الإهتلاكات والمؤونات في السياق التالي:

أ/ بطاقة التثبيتات بواسطة برنامج PC-Compta:

TABLE N°53 : FICHE D'IMMOBILISATION PAR PC COMPTA POUR LE COMPTE 2813

Code	Libellée	Date Acquisition	Compte Amortissement	inv. Affect Code	Numéro D'inventaire
F19860002	MENUISERIE ET REVETEMENT ADMINISTRAITVE	02/01/1986	281340	10	SN-1986-2
F20110510	F/P D'UNE PORTE EN ALLUM SIEGE	14/12/2011	281340	10	SN-2011-18
F20120001	TRAV BATIMENT CP GARAGE	02/01/2012	281340	10	SN-2012-1
F20130046	ROMPE EN FER	26/03/2013	281340	10	SN-2013-16
F20130084	2 PORTES METAL	14/04/2013	281340	10	SN-2013-19
F20140060	MODER MUR CLOTURE	27/04/2014	281340	10	SN-2014-8
F20150003	CHAUFFAGE ET ELECT CRECHE	04/01/2015	281354	30	SN-2015-06
F20160031	CHAUDIERE EAU CRECHE	16/03/2016	281354	30	13086
F20160783	RENOVATION RESEAU	01/12/2016	281354	30	SN-2015-73

	CHAUFFAGE CRECHE				
F19860004	SIEGE ETANCHITE ET REVALEMENT ADMINISTRATIVE	02/01/1986	281360	10	SN-1986-4
F20110035	TRAV RENOVATION LOT A/RAMDANE	08/02/2011	281360	10	SN-2011-8
F20110036	TRAV RENOVATION LOT SIEGE	08/02/2011	281360	10	SN-2011-9
F20120618	AMENAGEMENT A/RAMDANE	26/11/2012	281360	10	SN-2012-52
F20130385	TRAV ETANCHITE SIEGE	19/05/2013	281360	10	SN-2013-26
F20140051	TRAV ETANCHITE CRECHE	19/04/2014	281360	10	SN-2014-7
F20180109	TRAV ETANCHITE ET MAINTENANCE CP SIDI DJILALLI	19/07/2018	281360	10	SN-2018-101

Val. Brut fin ex	Amort début	+ dotations	- cessions	- régul	Amort fin ex	Actif net fin
14 008 563,87	14 008 563,87	0,00	0,00	0,00	14 008 563,87	0,00
27 963,00	6 804,33	1 118,52	0,00	0,00	7 922,85	20 040,15
187 200,00	44 928,00	7 488,00	0,00	0,00	52 416,00	134 784,00
70 200,00	13 338,00	2 808,00	0,00	0,00	16 146,00	54 054,00
475 020,00	90 253,80	19 000,80	0,00	0,00	109 254,60	365 765,40
1 391 497,38	204 086,30	55 659,90	0,00	0,00	259 746,20	1 131 751,18
718 380,00	107 757,00	35 919,00	0,00	0,00	143 676,00	574 704,00
780 565,03	68 299,44	39 028,25	0,00	0,00	107 327,69	673 237,34
1 177 020,00	63 755,25	58 851,00	0,00	0,00	122 606,25	1 054 413,75
7004 281,92	7004 281,92	0,00	0,00	0,00	7 004 281,92	0,00
247 267,56	171 026,75	24 726,76	0,00	0,00	195 753,51	51 514,05
402 322,05	278 272,78	40 232,21	0,00	0,00	318 504,99	83 817,06
324 806,74	165 110,07	32 480,67	0,00	0,00	197 590,74	127 216,00
2 107 603,13	965 984,76	210 760,31	0,00	0,00	1 176 745,07	930 858,06
1 051 431,70	385 524,96	105 143,17	0,00	0,00	490 668,13	560 763,57
2 804 814,50	0,00	116 867,27	0,00	0,00	116 867,27	2 687 947,23

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE DLG PC COMPTA

TABLE N°54 : LES AMORTISSEMENTS AUDITÉS DU 02/01/1986 AU 01/12/2016

Date acquis	Taux Amort	Amortissement Fin d'Exercice Les finances	Amortissement Fin d'Exercice Audité[1]	Les écarts dues
02/01/1986	4%	0,00	0,00	0,00
14/12/2011	4%	7 922,85	7 922,85	0,00
02/01/2012	4%	52 416,00	52 416,00	0,00
26/03/2013	4%	16 146,00	16 146,00	0,00
14/04/2013	4%	109 254,60	109 254,60	0,00
27/04/2014	4%	259 746,18	259 746,18	0,00
04/01/2015	5%	143 676,00	143 676,00	0,00
16/03/2016	5%	107 327,69	107 327,69	0,00
01/12/2016	5%	122 606,25	122 606,25	0,00
02/01/1986	10%	0,00	0,00	0,00
08/02/2011	10%	195 753,51	195 753,48	0,03
08/02/2011	10%	318 504,99	318 504,96	0,03
26/11/2012	10%	197 590,74	197 590,76	0,02
19/05/2013	10%	1 176 745,07	1 176 745,09	0,02
19/04/2014	10%	490 668,13	490 668,13	0,00
19/07/2018	10%	116 867,27	116 867,27	0,00
LES TOTAUX		**3 315 225,26**	**3 315 225,30**	**0,04**

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE DLG PC COMPTA

ملاحظة هامة:

لم نلاحظ أي أخطاء جوهرية في مخصصات الإهتلاكات فالحيازات المتعلقة بالتثبيتات تمثل في مجملها الصورة الصادقة في ميزان المراجعة أما الفوارق التي تم رصدها لا تؤثر على جودة المعلومة المالية.

المشاهدة رقم 41,33,28:

سوف نقوم بمراقبة القيم المحاسبية الصافية للتثبيتات الخاصة بالمشاهدات المقدمة التي تم عرضها في هذه العينة ولقد قمنا بمراجعتها وفق البرمجة التالية في برنامج "Excel" الذي يعتمد على مراجعة مخصصات الإهتلاكات بما فيها القيم المحاسبية الصافية:

TABLE N°55 : FICHE D'IMMOBILISATION PAR PC COMPTA POUR LE COMPTE 218100

N° CPT	DATE_FACT	MONTANT	TAUX	AMORT_AN	TOTAL VNC
218100	02/01/14	1 290 000,00	20%	258 000,00	1 032 000,00
218100	11/04/11	1 479 905,00	20%	221 985,75	1 257 919,25
218100	19/04/11	1 605 939,74	20%	214 125,30	1 391 814,44
218100	17/10/17	2 590 000,00	20%	86 333,33	2 503 666,67

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE DLG PC COMPTA

[1] Le calcul présenté par une programmation sur Excel qui détermine les amortissements EX 2018.

CALCUL DE LA FORMULE EXCEL :

=SI(JOUR(B3)<=15;ARRONDI(C3*(12-MOIS(B3)+1)*D3/12;2);ARRONDI(C3*(12-MOIS(B3))*D3/12;2)

TABLE N°56 : SITUATION DES IMMOBILISATIONS PAR PC COMPTA

Compte SCF	Date acquis	Valeur Acquis	Taux Amort	VNC Fin d'Exercice DLG-PC Compta	VNC Fin d'Exercice Audité[1]	Les écarts dues
218100	02/01/04	1 290 000,00	20%	0,00	0,00	0,00
218100	11/04/11	1 479 905,00	20%	0,00	0,00	0,00
218100	19/04/11	1 605 939,74	20%	0,00	0,00	0,00
218100	17/10/17	2 590 000,00	20%	1 985 666,67	1 985 666,67	0,00
281260	27/10/16	99 742,00	20%	56 520,75	56 520,75	0,00
LES TOTAUX		**7 065 587,24**	**-**	**2 042 187,42**	**2 042 187,42**	**0,00**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

أما المشاهدة رقم 41 فلقد لاحظنا بأن هناك مبلغ بقيمة 180 937,28 دج تم رصده في الجانب المدين لحساب إهتلاك الإعلام الآلي في ميزان المراجعة وبعد القيام بعملية التدقيق تحصلنا على النتائج التالية:

- **المعالجة بعد إقفال الحسابات للتثبيتات المهتلكة بقيمة : 101 154,98 دج**
- **المعالجة بعد إقفال الحسابات للتثبيتات المهتلكة، المتنازل عنها والقابلة للبيع بقيمة 79 782,30 دج**

TABLE N°57 : SITUATION DES AMORTISSEMENTS MATÉRIELS INFORMATIQUES

COMPTE : 281840- Amortissement Matériels informatique ADM **EXERCICE 2018**

DATE	Journal	COMPTE	REFERENCE	LIBELEE	DEBIT	CREDIT
REOUVERTURE					**0,00**	**36 705 337,89**
02/01/18	OD	281840	-	ASSAIN DES IMMOBILISATIONS CONSOMMABLE	101 154,98	
02/01/18	OD	281840	2008 A 2015	ASSAIN IMMO REFORME ET CEDEES	79 782,30	
21/01/18	OD	281840	-	DOTATION AMORT EX 2018		402 790,17
21/01/18	OD	281840	-	DOTATION AMORT EX ANTERIEUR 2018		2 303 351,28
TOTAL (3) MOUVEMENTS DU 01/01/18 AU 31/12/18					**180 937,28**	**2 706 141,45**
CUMULS AU 31/12/18					**180 937,28**	**39 411 479,34**
SOLDE AU 31/12/18						**39 230 542,06**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

[1] Le calcul déterminé par une programmation sur Excel qui affiche les amortissements

وانطلاقا من اليومية العامة التي قمنا بتقديمها تحصلنا على الرصيد الظاهر بقيمة 180 937,28 دج، فأردنا من خلال ذلك التأكد من مصداقية التثبيتات المتنازل عنها والقابلة للبيع في جدول التثبيتات الخاص بالعناصر المتنازل عنها :

TABLE N°58 : TABLEAU DES CESSIONS / DÉSTRUCTIONS POUR MATÉRIEL INFORMATIQUE

LIBELLE	Valeur brute Total	Amortissements Total	Valeur Nette	Prix de Cession	Plus Value	Moins Value
Imprimante LQ 2080	57 564,00	57 564,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Graveur DVD IDE Interne Alfatron	3 802,50	3 802,50	0,00	0,00	0,00	0,00
Disque Dur Passe Port Externe Alfatron	24 102,00	24 102,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Graveur GoldStar 52x24x52	6 318,00	6 318,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IP Phone Power Transf for the 7900 phones	43 552,08	43 552,08	0,00	0,00	0,00	0,00
Onduleur MGE NOVA	5 265,00	5 265,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ONDULEUR MGE NOVA AVR 625 VA AVR -IN LIN	5 850,00	5 850,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Onduleur MGE NOVA	5 850,00	5 850,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ONDULEUR MGE NOVA AVR 500 VA	5 253,30	5 253,30	0,00	0,00	0,00	0,00
DISQUE DUR EXTERNE 500 GO	28 056,60	23 380,52	4 676,08	0,00	0,00	4 676,08
LES TOTAUX	**185 613,48**	**180 937,40**	**4 676,08**	**0,00**	**0,00**	**4 676,08**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

حوصلة حول عمليات التنازل:

لقد أثبت جدول التنازل الموجود في برمجيات المعلوماتية DLG PC-COMPTA على أن المبالغ التي تم رصدها في ميزان المراجعة ووفقا لوثائق الإثبات التي تم الاطلاع عليها فهي تمثل التنازل عن التثبيتات في حسابات معدات الإعلام الآلي إلا أننا قمنا باستخراج الملاحظات الجوهرية التالية:

- إنّ ح/658000 " أعباء آخرى للتسيير الجاري" قد تم التسجيل فيه محاسبيا ما قيمته 4 676,08 دج كما هو مبين في جدول التنازلات[1] إذ وجب على المؤسسة إعادة النظر في هذا الحساب وتحويله في الحساب المخصص له والمتمثل في ح/652 "نواقص القيم عن خروج التثبيتات غير المالية".
- أما حسابات 652 نواقص القيم أو ح/752 فوائض القيم عن خروج الأصول غير المالية يجب على الوكالة إعادة النظر فيها لأنها غير ممثلة برصيد أولي فالأرصدة الأولية التي قمنا بالاطلاع عليها تحصلنا من خلالها على عدم وجود أي رصيد أولي في بداية السنة المالية 2018 وهذا ما ألزمنا كمحافظي الحسابات القيام بالإدلاء بهذا الحساب الذي له أثر على حسابات النتائج في مجملها.

[1] Tableau des cessions/Destructions concernant l'exercice 2018 informatisé par DLG PC-Compta

الصنف الرابع: حسابات الغير

وفق المنهجية التي قمنا باتباعها قسمنا العينة المدروسة محل التدقيق إلى 4 مشاهدات أساسية وهي ممثلة في المراجعة المالية التالية:

المشاهدات رقم 37-42-48:

1/ التحقق من الأرصدة الافتتاحية للسنة المالية 2018 وفق م.ج.ت 510[1]:

TABLE N°59 : CONFIRMATION DES SOLDES ANTERIEURS EX 17-18

Compte SCF	Libellée	Solde Final au 31/12/2017	Solde initial au 01/01/2018	Les écarts
412315	Cotisations mises en contentieux FNPOS	18 607 656,20	18 607 656,20	0,00
414000	Cotisations mises en recouvrement Régime Général	422 666 119,99	422 666 119,99	0,00
414015	Cotisations mises en recouvrement FNPOS	434 641 064,24	434 641 064,24	0,00
LES TOTAUX		**875 914 840,30**	**875 914 840,30**	**0,00**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

2/ مراقبة حسابات التحصيل:

سوف نقوم في هذه المرحلة بمراقبة حسابات التحصيل وفق برنامج المعلوماتي **Caseware IDEA** من أجل التأكد من مصداقية هذه الحسابات :

بالنسبة لحساب 412315 "**الاشتراكات محل النزاعات مع الصندوق الوطني لعدالة الخدمات الاجتماعية**" فقد قمنا بمراقبة مجمل التغيرات المدينة الظاهرة بمجموع 3 245 891,70 دج والدائنة المقدمة بمجموع 2 463 617,14 دج أما في تحليل هذا الحساب فلقد سجلنا فارق في مجمل التغيرات السنة المالية بمجموع 782 274,56 دج ولقد قمنا بالتدقيق في هذا الحساب باستخراج نسخة من دفتر الأستاذ والتدقيق فيها آليا عن طريق برمجيات المعلوماتية **Caseware IDEA** في الشكل التالي:

SCHEMA N°29 : ÉCHANTILLON SUR LE COMPTE 412315

Totaliser

	LIBELLE	NOMBR_ENRS	DEBIT_SOMME	CREDIT_SOMME
1	Encaissement C04	1	0,00	401,50
2	Encaissement C10	12	0,00	364 730,78
3	Encaissement C12	12	0,00	1 507 048,61
4	Encaissement C15	10	0,00	270 094,00
5	Encaissement C19	5	0,00	173 244,96
6	Facturation	11	3 220 186,41	0,00
7	Redressement Encaissement C12>Cotisation	4	15 388,86	0,00
8	Redressement Encaissement C15>Cotisation	3	10 316,43	0,00
9	Redressement Facturation	11	0,00	148 097,29

SOURCE : EXTRACTION D'UN ÉCHANTILLON À PARTIR DE CASEWARE IDEA

[1] المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية- هذا المعيار يعالج واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية

3/ حوصلة حول مراقبة حسابات التحصيل:

فمن خلال التدقيق لهذا الحساب فلقد اكتشفنا بأن هذا الحساب يمثل في مجمله الصورة الصادقة لمجموع الاشتراكات التي يتم دفعها خلال كل شهر أو كل ثلاثي أما الفارق الذي ظهر في محاسبة التحصيل فهو عائدا إلى التأخر في دفع الاشتراكات والتسويات المحاسبية التي تقام بعد إغلاق السنة المالية 2018 مع العلم بأن محاسبة التحصيل في الضمان الاجتماعي حسب ما تم إعلامنا بأنه يتم إغلاقها في نهاية كل شهر.

ملاحظة:

نفس العينة التي تم دراستها تحصلنا على نفس النتائج بالنسبة للحسابات التالية:

- **الاشتراكات الخاصة بالتحصيل النظام العام[1]**
- **الاشتراكات الخاصة بتحصيل الصندوق الوطني لعدالة الخدمات الاجتماعية[2]**
- **الاشتراكات محل النزاعات الخاص بصندوق الوقاية من الأخطار المهنية في نشاطات البناء والأشغال[3]**

[1] Cotisations mises en recouvrement Régime Général.
[2] Cotisations mises en recouvrement FNPOS.
[3] Cotisations mises en contentieux OPREBAT.

المشاهدات رقم 52:

1/ التحقق من الأرصدة الافتتاحية ومراقبة حساب غرامات التأخير:

قمنا بالتأكد من الرصيد النهائي لسنة 2017 ومقاربته مع الرصيد الافتتاحي للسنة المالية 2018 على النحو التالي:

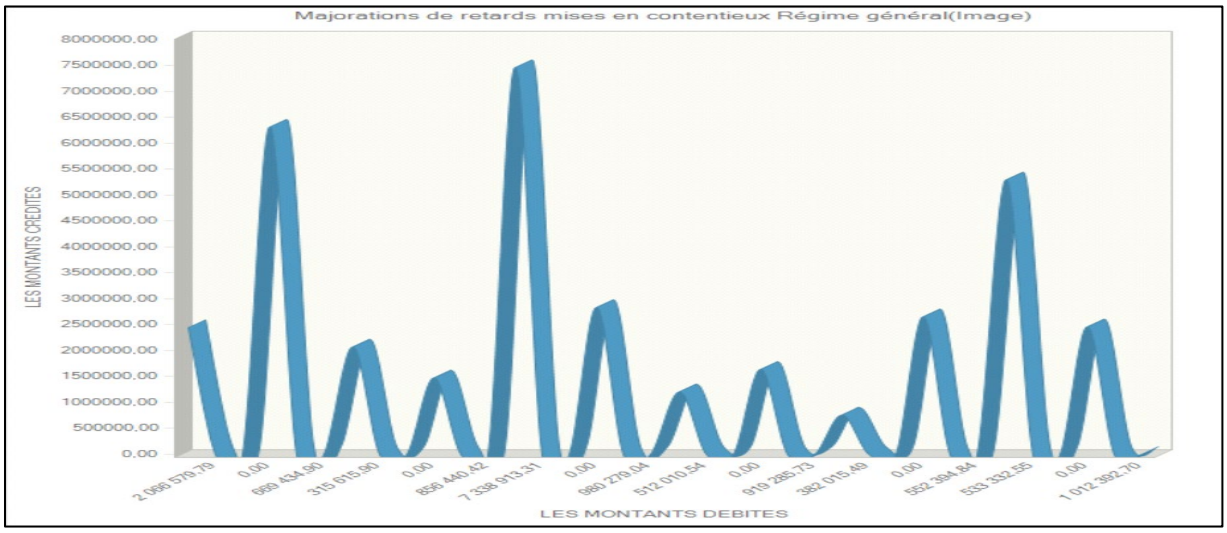
TABLE N°60 : ÉCHANTILLON SUR LE COMPTE 414200

Compte SCF	Libellée	Solde final au 31/12/2017	Solde initial au 01/01/2018	Les écarts
414200	Pénalités de retards mises en recouvrement RG	20 385 604,93	20 385 604,93	0,00
LES TOTAUX		**20 385 604,93**	**20 385 604,93**	**0,00**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

لقد قمنا بمراجعة عملية نقل الأرصدة الافتتاحية من السنة المالية 2017 إلى السنة المالية 2018 وتأكدنا من سلامتها، أما مراقبة حساب غرامات التأخير الخاصة بالتحصيلات (النظام العادي) فقد تمت مراقبتها في البيان التالي:

SCHEMA N°30 « GRAPHE 03 : MAJORATIONS DE RETARD MISES EN CONTENTIEUX RG »



SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

تحليل حساب غرامات التأخير:

لقد تحصلنا من خلال المنحنى البياني الذي قمنا بدراسته في برمجيات المعلوماتية Caseware IDEA على غرامات الترصيد التي لم يتم ترصيدها ولقد تم تسجيل الفارق بقيمة 12 789 744,25 دج ولقد أثبتنا من خلال دراستنا لمصلحة التحصيل على أن غرامات التأخير المتمثلة بنسبة 5% قد يتم تسجيلها في السنة المالية 2019 نظر لوجود عدة تسويات تقام في السنة الموالية ومن بين أهمها:

- الاشتراكات الشهرية أو الثلاثية التي يتم دفعها في السنة الموالية مرفوقة بغرامات التأخير التي تسجل في ح/414200.
- التسويات المكملة[1] أو العادية للتصريح السنوي للأجراء تطرأ عليها مجموعة من التغيرات في مبالغ الاشتراكات وعدد العمال المصرح بها وعلى هذا الأساس فإن في مجمل هذا الحساب يمثل الصورة الصادقة.

المشاهدات رقم 66-69:

سنقوم بمراجعة هاتين المشاهدتين المتعلقتين بحسابات 419 ولقد قمنا بعرض الأرصدة التالية من أجل التحقق من صحة عرضها في ميزان المراجعة:

TABLE N°61 : EXTRAIT COMPTE 4195 -GRAND LIVRE-

SCF	Libellée	Solde final au 31/12/2017	Solde initial au 01/01/2018	Les montants débitées	Les montants créditées	Les écarts
419515	Recettes en attente d'imputation - CCP	0,00	0,00	159 014 595,82	159 014 595,82	0,00
419596	Compte de liaison interne C15	0,00	0,00	859 708 100,52	859 708 100,52	0,00
LES TOTAUX		**20 385 604,93**	**20 385 604,93**	**1 018 722 696,34**	**1 018 722 696,34**	**0,00**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

بعد عملية المراجعة التي تمت في هذه الحسابات تبين لنا بأن هذه العمليات التي تمت خلال السنة المالية 2018 تمثل في مجملها الصورة الصادقة في ميزان المراجعة ولا تحتوي على أي أخطاء جوهرية قد تؤثر على مصداقية المعلومة المالية ولقد قمنا بالتأكيد على ذلك من خلال استخراج عينة عشوائية غير إحصائية لليومية العامة التالية:

TABLE N°62 : ÉCHANTILLONNAGE ALÉATOIRE NON STATISTIQUE

JR	DATE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
RC	31/01/2018	2018/01	Encaissement C15	39547006,23	0
RC	31/01/2018	2018/01	Redressement Encaissement C15	0	39547006,23
RC	28/02/2018	2018/02	Encaissement C15	19827859,82	0
RC	28/02/2018	2018/02	Redressement Encaissement C15	0	19827859,82
RC	31/03/2018	2018/03	Encaissement C15	54508054,48	0
RC	31/03/2018	2018/03	Redressement Encaissement C15	0	54508054,48
RC	30/04/2018	2018/04	Encaissement C15	24003814,43	0
RC	30/04/2018	2018/04	Redressement Encaissement C15	0	24003814,43
LES TOTAUX				**137 886 734,96**	**137 886 734,96**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

[1] Les DAS déclarées peut etre dans trois types de régularisation, normal ou complémentaire dans le logiciel « Suivi des DAS ».

المشاهدة رقم 80:

تتمثل المشاهدة رقم 80 في حساب "**الاعتراضات على الأجور**" فهي تتمثل في الاقتطاعات التي يتم عرضها في كشف أجور العمال على مستوى الوكالة ولقد قمنا بمراقبتها ولم نجد أي أخطاء جوهرية قد تؤثر على ميزان المراجعة الممتد من 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 ولقد قدمنا عينة عشوائية غير إحصائية لشهر جانفي 2018 في السياق التالي:

TABLE N°63 : SITUATION DES OPPOSITIONS SUR SALAIRES DU 01/01/18 AU 31/12/18

JOURNAL	DATE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
TS	31/01/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS ADM	-	800 002,69
TS	31/01/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CML	-	7 268,35
TS	31/01/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CMS SFISEF	-	4 366,00
TS	31/01/2018	CONST LOYER ENCAISSES RET/SALAIRE	811 637,04	-
OD	31/01/2018	RECUPE FRAIS ELECTRICITE MOKHTARI	49 727,13	-
OD	31/01/2018	RECUP FRAIS ELECTRICITE NEDDAM MUTER	18 850,05	-
OD	31/01/2018	RECUP FRAIS ELECTRICITE NACERI HLIMA	63 162,86	-
OD	31/01/2018	RECUP FRAIS ELECTRICITE MEKKIE	1 757,55	-
OD	31/01/2018	REDRESS ECRITURE SALAIRE COMPT A TORT	-	114 647,54
OD	31/01/2018	REDRESS ECRITURE SALAIRE COMPT A TORT	-	18 850,05
LES TOTAUX			**945 134,63**	**945 134,63**

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE DLG PC COMPTA

المشاهدة رقم 89:

يتمثل هذا الحساب في "**تعويضات ضحايا أكتوبر 1988**"[1] والمندرج في حساب التعويض عن الضرر[2] (جهة الدائن) وحسب اطلاعنا على ميزان المراجعة لاحظنا وجود ح/443200 موجه في الجانب المدين بقيمة 183 805,54 دج وهذا ما ألزمنا القيام بالمراقبة ولقد قمنا بتحليل الحسابات[3] التالية:

إجمالي حساب "تعويضات ضحايا أكتوبر 1988" = 183 805,54 دج

إجمالي حساب التعويض عن الضرر= 206 746 996,41 دج (الجهة المدينة)

إجمالي حساب التعويض عن الضرر= 206 746 996,41 دج (الجهة الدائنة)

[1] Le compte 443200 Indemnités de victimes d'Octobre 1988 sont chargées par la caisse nationale des assurances sociales des travailleurs salariés.

[2] Le compte 461022 représente les pensions d'invalidités à payer.

[3] L'analyse des comptes c'est une technique dans l'audit qui permettre de vérifier la fiabilité des comptes.

تحليل المشاهدة رقم 89:

لقد تحصلنا من خلال المراجعة التي قمنا بها لحساب "التعويض عن الضرر" أنه لا يحتوي على أي اختلالات جوهرية قد تؤثر على صحة القوائم المالية وأن الرصيد الظاهر بقيمة 206 746 996,41 في اليومية العامة الخاصة بعمليات دفع الأداءات عن طريق الحساب البريدي الجاري يمثل الصورة الصادقة في المحاسبة ولقد قمنا بإثبات ذلك من خلال استخراج جزء من اليومية العامة لحساب التعويض عن الضرر:

TABLE N°64 : EXTRAIT JOURNAL GENERAL SUR LE COMPTE D'INVALIDITÉ

Journal	Comptes	LIBELLEE	DEBIT	CREDIT
PR	461022	VENTIL INV CP 12210 DU 15/01/2018 NB°	16 045 572,64	-
TP	461022	REGL INV JANVIER 2018	-	16 045 572,64
PR	461022	VENT INV CP 12210 DU MOIS DE FEV 2018	16 763 345,88	-
TP	461022	REGL INV DU 18/02/2018 NB 688	-	16 763 345,88
PR	461022	VENT INV CP 12201 DU MOIS DE MARS 2018	16 407 563,49	-
TP	461022	REGL OP N 11211 NB 676 DU 14/03/2018	-	16 407 563,49
LES TOTAUX			**49 216 482,01**	**49 216 482,01**

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE DLG PC COMPTA

بالإضافة إلى ذلك فإن المبالغ الموجودة في الجانب المدين بقيمة 183 805,54 دج نأكّد عن سلامة تقيّدها في ميزان المراجعة وأن هذا الحساب يتم فقط تمثيله في الجهة المدينة لهذه الأداءات المدفوعة كل شهر.

المشاهدة رقم 94:

في هذه المشاهدة قمنا بمراجعة ح/447000 "**حقوق الرسوم**" ولم نتحصل من خلال التحقيق الذي قمنا به إلى أي ملاحظات جوهرية وقد أردنا أن نبين ذلك في التحليل المحاسبي التالي:

- إجمالي قيمة حقوق الرسوم = 9 520,00 دج (الجهة المدين)
- إجمالي قيمة حقوق الرسوم = 9 520,00 دج (الجهة الدائن)
- الرصيد النهائي لحساب "حقوق الرسوم" = 0,00 دج.

المشاهدة رقم 101:

يتضمن ح/458422 " **الصندوق الوطني لعدالة الخدمات الاجتماعية س.ب.ع** " الحصص الخاصة بها التي يتم دفعها من قبل وكالة الصندوق الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء ونظر لأهمية المبالغ المدفوعة اتجاه هذا الصندوق فلقد قمنا بمراقبة الإيرادات التي تم دفعها له من خلال مراجعة دفتر الأستاذ على النحو التالي:

TABLE N°65 : SITUATION DE LA CAISSE NATIONALE DES ŒUVRES SOCIALES

Libellée	Somme des Montants débités	Somme des Montants crédités	Les écarts
Ventilation Quote Part FNPOS	-	9 842 728,80	-
Ventilation Quote Part FNPOS	-	7 643 418,11	-
Ventilation Quote Part FNPOS	-	14 143 186,53	-
REGLO QUOT PART FNPOS	58 783 000,00	-	-
Ventilation Quote Part FNPOS	-	8 308 742,88	-
Ventilation Quote Part FNPOS	-	10 356 691,63	-
Ventilation Quote Part FNPOS	-	7 080 560,29	-
Ventilation Quote Part FNPOS	-	16 774 567,82	-
Ventilation Quote Part FNPOS	-	13 815 712,42	-
Ventilation Quote Part FNPOS	-	16 966 306,56	-
REGLO QUOT PART FNPOS	31 629 333,44	-	-
Ventilation Quote Part FNPOS	-	17 815 265,00	-
Ventilation Quote Part FNPOS	-	6 605 966,39	-
Totaux & Ecarts	**91 876 063,90**	**129 353 146,43**	**37 477 082,53**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

تم استخراج الرصيد النهائي الخاص بهذا الحساب ولقد تبين لنا بأن الرصيد المقدر بقيمة 37 477 082,53 دج تم دفعه إلى الصندوق الوطني لعدالة الخدمات الاجتماعية في السنة المالية الموالية 2019 وهذا ما أصدر مصداقية ح/458422 في ميزان المراجعة للسنة المالية 2018.

المشاهدة رقم 112,104:

تتعلق المشاهدات رقم 104 و112 بالحسابات التالية:

- ح/458600 "مصاريف التسيير الخاصة بصندوق الوقاية من الأخطار المهنية في نشاطات البناء والأشغال".
- ح/461022 " منحة التعويض عن الضرر"[1].

حسب ما قمنا بتقنيات المراقبة في كلا من ميزان المراجعة واليوميات العامة لم نجد أي خطأ جوهري لهذا الحساب قد يؤثر على صحة المعلومات المالية المقدمة ولقد قمنا بتقديم التحليل المحاسبي التالي:

- إجمالي قيمة مصاريف التسيير = 46 116,18 دج (الجهة المدينة)
- إجمالي قيمة مصاريف التسيير = 46 116,18 دج (الجهة الدائنة)

[1] لقد تمت معالجة ح/461022 سابقا في العينة وبالتحديد المشاهدة رقم 89.

الصنف الرابع : خسائر القيمة لحسابات الغير

إن العينة التي قمنا بدراستها لم تمكننا من اختيار جملة من الحسابات الخاصة بخسائر القيمة لأن ميزان المراجعة "محل التدقيق " لا يمثل هذه الحسابات وعلى هذا الأساس قمنا باختيار عينة أخرى استثنائية[1] من ميزان المراجعة الإجمالي الذي يحتوى على 585 مشاهدة إجمالية بهدف التدقيق في هذه الحسابات وبعد عملية المراجعة من الفترة الممتدة من 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 لخسائر القيمة المتعلقة بحسابات الغير لم تسجل وكالة الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي أي خسائر في القيمة للسنة المالية 2018 ولقد قمنا بمتابعة الأرصدة الأولية للسنة المالية 2017 بغية التحقق من مصداقية هذه الأرصدة نظر لأهمية المبالغ التي تم تخصيصها في مختلف الحقوق ولقد قدمنا الأرصدة الأولية التالية:

TABLE N°66 : SITUATION DES PERTES DE VALEUR -COMPTE DE TIERS-

Code	Libellé	Mvm Ant. Crédit	Solde Crédit	Le taux de perte valeurs des comptes de tiers
490970	Pertes de valeur sur Autres créances - Sommes d'argents	4 480 935,35	4 480 935,35	6,48%
492500	Pertes de valeur sur Personnel, avances sur salaires	56 200,00	56 200,00	0,08%
493200	Pertes de valeur sur Tickets Modérateurs MGTSS	61 802 740,50	61 802 740,50	89,13%
495830	Pertes de valeur sur ONAAPH	1 253 878,45	1 253 878,45	1,80%
496700	Pertes de valeur sur Débiteurs Divers	1 743 719,62	1 743 719,62	2,51%
49***	**PERTES DE VALEUR SUR COMPTES DE TIERS**	**69 337 473,92**	**69 337 473,92**	**100%**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ح/490970 "خسائر القيمة عن حقوق أخرى":

قمنا بمراقبة مكثفة على ح/ 490970 "خسائر القيمة عن حقوق أخرى" وفق الجريدة الرسمية الصادرة في 25 مارس 2009 التي تحدد النظام المحاسبي المالي وطرق التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وذلك من خلال تقديم جدول تغيرات خسائر القيمة في الحقوق الأخرى حسب السنوات المقدمة لنا من الرصيد الأولي المقدم في بداية السنة المالية 2013 بقيمة 2 075 557,47 دج إلى غاية السنة المالية 2015 برصيد نهائي بقيمة 4 480 935,35 دج وهو نفس الرصيد الذي تم ملاحظته في نهاية السنة المالية 2018.

TABLE N°67 : SITUATION SUR AUTRES PERTES DE VALEUR - COMPTES DE TIERS-

Date	Libellée	Les pertes valeurs des comptes de tiers	Les reprises	Solde Final
31/12/2012	**SOLDE INITIAL**	**-**	**-**	**2 075 557,47**
01/01/2013	PROV ECART DE STOCKS PHARMACIE	129 242,90	-	-
01/01/2013	COMPT-PROVIS AGENT MA/C	280 252,62	-	-
01/01/2013	COMPT-PROV ENDIMED SFISEF	2 224 875,26	-	-

[1] العينة الاستثنائية هي العينة التي يتم دراستها بشكل منفصل عن العينة الأولى محل الدراسة.

31/12/2014	ECART STK PHAR REGLE	-	129 242,90	-
31/12/2015	REPRISE PROV 13 MA/C -PROV 75%-	-	99 750,00	-
LES TOTAUX				**4 480 935,35**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

وبعد عملية المراجعة في هذا الحساب والتدقيق فيه بصفة منتظمة حول المعلومات المالية للوكالة تحصلنا على العناصر المقنعة التالية التي قمنا باستخراجها من دفتر تحليل الحسابات الخاص بمصلحة المالية:

TABLE N°68 : UN EXTRAIT D'ANALYSE DES COMPTES CONCERNANT LES AUTRES CRÉANCES

Compte Comptable :	**409700**
Libelles Auxiliaire :	**Autres créances**
Solde Au 31/12/2018	**4 523 102,89**

PIECE	DATE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
	31/12/2000	Détournement opéré au niveau de la caisse 2 par MM - affaire en contentieux	650 000,00	
	31/12/2001	Perte de valeur au niveau de la caisse 2 du CP Siège par MM - affaire en Contentieux	1 398 875,47	
	"	Solde de la caisse 3 du CP Siège arrêté au 14/11/00 non reversé par MM affaire en contentieux	26 682,00	
40	31/12/2009	Const Arrêt de saisie d'exécution N° 48/06 relatif aux préjudices causés par l'ex-agent CNAS SBA MA/C 873	282 670,16	
	31/12/2011	A/C N° 873 (Constatation : 373 670,16 - Récupération : 43 000,00)(9 000,00 EX13) (36 000,00 ex 14)		
1291	31/12/2012	Dépenses des prestations tiers payant ENDIMED de SFISEF des EX 1999 à 2001 non justifiées	2 224 875,26	
131108	04/02/2015	Versement Mc		10 000,00
131308	24/05/2015	Versement Mc		10 000,00
131445	11/08/2015	Versement Mc		5 000,00
131530	25/10/2015	Versement Mc		5 000,00
28	31/12/2015	Versement Mc		5 000,00
2791	31/12/2016	Versement Mc		5 000,00
2754	31/12/2016	Versement Mc		10 000,00
143	02/04/2018	Versement Mc		10 000,00
LES TOTAUX			**4 583 102,89**	**60 000,00**
SOLDE FINAL			**4 523 102,89**	

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

تحليل خاص بمحافظ الحسابات وتحفظاته:

وضعية خسائر القيمة المتعلقة بأحكام قضائية:

القضية الأولى:[1]

الرصيد الأولي : 2 075 557,47 دج

تعويض المحكوم عليه: 2 058 225,49 دج

استرجاع خسائر القيمة للحقوق : 2 058 225,49 – 2 075 557,47 = 17 331,98دج

الغرامة المالية : 800 دج

القضية الثانية[2]:

إلغاء المؤونة غير المبررة في تحليل الحسابات: 282 670,16 دج

إجمالي المبالغ المدفوعة من قبل المتهم: 50 000,00 دج

حسب إجراءات التدقيق التي قمنا بها أردنا أن نقدم التحفظات التالية:

- نعتبر أن هذه المؤونة المتعلق بالمحكوم عليه MA/C غير مبررة نظر لعدم وجود أي عناصر مقنعة لمعالجتها محاسبيا، حتى في برمجيات المعلوماتية DLG لم نجد لها أي أثر محاسبي.
- يجب تحويل المبالغ التي تم دفعها من قبل المتهم MA/C ابتداء من السنة المالية 2015 إلى السنة المالية 2018 بقيمة إجمالية 50 000,00 دج من حساب 409700 "حقوق أخرى" إلى حساب 490970 "خسائر القيمة".
- يجب تسوية يومية معالجة النظام المحاسبي المالي[3] في السنة المالية 2009 وذلك بترصيد ح/496200 مؤونات لتدهور قيم مختلف المدينين" هو حساب قد ظهر في المخطط الوطني المحاسبي مع الحساب المناسب والمتمثل في ح/490970 " خسائر القيمة عن حقوق أخرى".
- الاعتراف بمخصصات المؤونات وخسائر القيمة بالفارق بين الأحكام القضائية التي حدثت والمبالغ التي تم دفعها خلال السنوات الماضية والإسترجاعات التي تمت في السنة المالية 2015 ولقد قدر مبلغ خسائر القيمة بإجمالي: 1 138 962,32 دج.

[1] تتمثل القضية الأولى ضد المتهم MM في إحدى القضايا الخاصة بمصلحة المنازعات.

[2] تتمثل القضية الثانية أيضا ضد المتهم MA/C في قضية خاصة بالمنازعات.

[3] Le retraitement SCF c'est un journal RS dans le logiciel PC-Compta.

وبصفتنا كمحافظي الحسابات ألزمنا بتقديم مختلف تغيرات خسائر القيمة في حسابات الغير:

TABLE N°69 : LES MÉCANISMES DE VÉRIFICATION DES PERTES DE VALEUR

Date	Les pertes valeur des comptes de tiers	Les reprises d'exploitation sur pertes de valeur	Remboursement des créances[1]	Les Ajustements des pertes valeur	Paiement des créances	Pénalité payer par l'accusé
L'Accusé MM						
31/12/2000	650 000,00	-	-	-	-	-
31/12/2001	1 398 875,47	-	-	-	-	-
31/12/2001	26 682,00	-	-	-	-	-
Les totaux	**2 075 557,47**	**-**	**-**	**-**	**-**	
14/02/2015	**(Solde antérieur)**	**17 331,98**	**2 058 225,49**	**-**	**-**	**800,00**
L'Accusé MA/C						
05/01/2000	-	-	936 856,16	-	-	30 000,00
04/02/2005	-	-	351 856,16	-	-	21 814,00
31/12/2015	-	99 750,00	-	-	25 000,00	-
31/12/2016	-	-	-	-	15 000,00	-
02/04/2018	-	-	-		10 000,00	-
31/12/2018	**Solde final**	**-**	**-**	**1 138 962,32**	**-**	**-**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

العناصر المقنعة الخاصة بالتحقيقات:

ومن خلال التحقيق في هذه التجاوزات التي حدثت في الوكالة لحسابات الغير في السنوات السابقة تحصلنا على الوثائق التالية:

- حكم مدني بتاريخ 2000/11/05 ضد المدعو MA/C الصادر عنه بدفع المبلغ بقيمة 836 856,16 بالإضافة إلى غرامة مالية بقيمة 30 000,00 دج تعويضا عن كل الأضرار اللاحقة.
- صدور حكم مدني تحت رقم 02/61 بتاريخ النسخة التنفيذية 2005 /02/14 ضد المدعو MA/C في حدود مبلغ التعويض المحكوم بقيمة 351 856,16 دج بالإضافة إلى مصاريف التنفيذ بقيمة 21 814,00 دج كما قامت المحكمة بأمر حجز تنفيذي على المنقولات بتاريخ 2003/03/17 ضد المدعو MA/C .
- حكم جزائي بتاريخ 2005/02/14 ضد المدعو MM بدفع 2 058 225,49 دج كتعويض للمبالغ بالإضافة إلى تحميل المتهم جملة من المصاريف القضائية بقيمة 800 دج.
- صدور تدقيق الخبرة القضائية ضد المحكوم عليه بمبلغ 2 224 875,26 دج وفق القرار الجزائي بتاريخ 2006/01/08.

[1] Les créances dans ce sens signifié que les comptes de tier dont lesquels on a constaté les pertes de valeurs 49x, mais ces remboursements ne sont pas encore payés par l'accusé.

ملاحظة هامة:

تم الاعتراف بمخصصات المؤونات وخسائر القيمة للمخزونات الصيدلانية بقيمة 129 242,90 دج في السنة المالية 2013 وتم استرجاعها في السنة المالية 2014 بنفس القيمة وعلى هذا الأساس تم ترصيدها بشكل نهائي.

تم تشكيل المؤونة الخاصة بالصيدلانيات العمومية ENDIMED SFISEF كما هو موضح في تحليل الحسابات أعلاه لأن هذه المؤونة التي تم تخصيصها بقيمة 2 224 875,26 دج قد شكلت التزام قانوني وفق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يبين صحّتها ووفق تقرير الخبير القضائي الذي تم تدوينه على مستوى الوكالة، كما تم إصدار الحكم الأولي بقيمة 1 224 875,26 دج والذي وجب على الوكالة أن تقوم بتحويله في ح/785600 الإسترجاعات عن خسائر القيم –حقوق أخرى– وبهذا العنصر المقنع يجب على الوكالة أن تقوم بمتابعة وضعية ENDIMED SFISEF وذلك من خلال توضيح التغيرات التالية:

TABLE N°70 : LES MÉCANISMES DE VÉRIFICATION DES PERTES DE VALEUR CONCERNANT LES OFFICINES PUBLIQUES

Date	Les pertes valeur des comptes de tiers	Les reprises d'exploitation sur pertes de valeur	Remboursement des créances	Les Ajustements des pertes valeur	Paiement des créances	Pénalité payer par l'accusé
ENDIMED SFISEF						
01/03/2018	2 224 875,26	-	2 224 875,26	-	-	-
10/10/2015	-	1 224 875,26	-	-	-	-

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ح/492500 "خسائر القيمة عن المستخدمين "التسبيقات على الأجور":

لقد تم الاعتراف بمخصصات الخسائر بقيمة 56 200,00 دج كخسائر القيمة عن المستخدمين "التسبيقات على الأجور" كما هو مبين في ميزان المراجعة، فمن خلال مراجعتها لهذا الحساب ونظر لأهميته الخاصة مع مصلحة الأجور وجب علينا مراقبته على النحو التالي:

TABLE N°71 : EXTRAIT D'ANALYSE DES COMPTES CONCERNANT LES AVANCES SUR SALAIRES

Compte Comptable :	492500
Libelles Auxiliaire :	Pertes de valeur sur Personnel, avances sur salaires
Solde Au 31/12/2018	56 200,00

PIECE	DATE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
1394	31/12/2011	Provision pour dépréciation des créances relatives à des avances sur salaires accordées au personnel CNAS SBA	-	56 200,00
		Solde Au 31/12/2018	**-**	**56 200,00**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

وبعد عملية المراجعة والبحث عن العناصر المقنعة قمنا باستخراج الوضعية الخاصة بالمستخدمين المعنيين بهذه التسبيقات:

TABLE N°72 : STUATION DES AVANCES SUR SALAIRE EX 2018

AVANCE SUR SALAIRE COMPTE 4630 [1]	
NOM ET PRENOM	**MONTANT**
1er Salarié	11 000,00
2ème Salarié	1 200,00
3ème Salarié	2 500,00
4ème Salarié	22 500,00
5ème Salarié	4 000,00
6ème Salarié	10 000,00
7ème Salarié	5 000,00
TOTAL	**56 200,00**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

التحليل المحاسبي للتسبيقات على الأجور:

فحسب ما قمنا بمراجعة وثائق الإثبات الخاصة بمصلحة الأجور والمتمثلة في مذكرات التسوية والقرارات الصادرة عن المستخدمين فإن هذه الخسائر التي تم الاعتراف بها مطابقة لما جاء في الشروط المتعارف عليها كما يجب على الوكالة أن تحتفظ في محاسبتها بالمبلغ المخصص لخسائر القيمة عن المستخدمين "التسبيقات على الأجور" لأنه لا يتم استرجاعها فوفقا للمعيار المحاسبي الدولي **IAS 37 "المؤونات الخصوم والأصول المحتملة "**:

- **يجب الاعتراف بمبلغ الاسترداد فقط عندما**
- **يكون من المؤكد بالفعل أنه سيتم استلام مبلغ التعويض إذا قامت المؤسسة بتسوية الالتزام.**

ح/493200 "خسائر القيمة عن رسوم المستخدم الخاص بالتعاضدية العامة لعمال الضمان الاجتماعي[2]:

كما ظهر الرصيد النهائي لخسائر القيمة عن رسوم المستخدم **MGTSS**[3] بقيمة 740,50 802 61 دج في نهاية السنة المالية 2018 إضافة إلى ذلك قدرت نسبة خسائر القيمة بالمقارنة مع إجمالي الخسائر المعترف بها بنسبة 89,13 % وهذا ما ألزمنا القيام بمراقبة مكثفة على هذا الحساب ولقد قمنا بعرض التدقيق المحاسبي على الشكل التالي:

[1] Le compte 4630 avance sur salaire c'est le compte ancien dans le PCN, dans le SCF il a été remplacé par le compte 425000.

[2] *Le ticket modérateur* a été appliqué en Algérie en 1995, suite aux dispositions de l'arrêté ministériel du 07 janvier 1995 qui a prévu une contribution des usagers aux frais des soins de santé. À ce titre, les consultations auprès d'un spécialiste ou d'un généraliste, exerçant près un établissement public de santé sont devenues depuis cette date payantes.

[3] التعاضدية العامة لعمال الضمان الاجتماعي.

1/ معلومات مستخرجة من مصلحة المالية:

1-1 المعالجة المحاسبية للمؤونات الحقوق الخاصة بالتعاضديات :

TABLE N°73 : TRAITEMENT COMPTABLE DES PROVISIONS « MUTUELLES »

التعاضديات الخاصة بنسبة 75%		التعاضديات الخاصة بنسبة 100%		رقم الحساب
الدائن	المدين	الدائن	المدين	
	20 650 807,11		21 597 729,10	699
12 143 400,50		6 968 908,74		495100
1 826 546,17		1 491 324,66		495110
3 286 246,23		3 802 924,66		495120
613 086,71		295 806,87		495130
2 781 527,50		9 038 764,17		495160

SOURCE : DOCUMENT AUTORISÉ PAR LE SERVICE DES FINANCES

ومن خلال المعلومات المحاسبية والمالية التي تم تقديمها لنا سوف نقوم بعرض وضعية خسائر القيمة الخاصة بالتعاضديات على مستوى كل حساب ابتداء من ح/495100 إلى ح/ 495160 نظر لأن كل نوع من أنواع التعاضديات يمثل إحدى الهيئات الخاصة به (**MGTSS-MUTEG.....**) ولقد قمنا بإظهار التغيرات لكل سنة مالية في التدقيق التالي:

1-وضعية خسائر القيمة لمختلف التعاضديات "2008-2018":

TABLE N°74 : SITUATION DES PERTES DE VALEUR DES DIVERSES MUTUELLES

Date	Libellée	Les Pertes Valeur Des Comptes De Tiers	Les Reprises D'exploitation Sur Pertes De Valeur	Remboursement Des Mutuelles CCP BANQUE	Les Ajustements Des Pertes Valeur
MUTUELLE MGTSS					
31/12/2008	Compte Provision 100% Mutuelles	9 038 764,17	-	-	-
31/12/2008	Compte Provision 75%-25% Mutuelle	2 781 527,50	-	-	-
31/12/2009	Pertes de valeurs MGTSS	-	3 048 734,82	-	-
TOTAL 01		**11 820 291,67**	**3 048 734,82**	**5 768 570,53**	**3 002 986,32**
MUTUELLE DOUANES « MGTD »					
31/12/2008	Compte Provision 100% Mutuelles	295 806,87	-	-	-
31/12/2008	Compte Provision 75%-25% Mutuelle	613 086,71	-	-	-
31/12/2009	Provision Mutuelle	1 605 127,42	-	-	-
31/12/2014	Provision Mutuelle	174 129,61	-	-	-
TOTAL 02		**2 688 150,61**	**-**	**1 776 196,20**	**911 954,41**

MUTUELLE APC « MGTC » - MNTC					
31/12/2008	Compte Provision 100% Mutuelles	3 802 924,66	-	-	-
31/12/2008	Compte Provision 75%-25% Mutuelle	3 286 246,23	-	-	-
31/12/2009	Provision Mutuelle	5 371 465,53	-	-	-
31/12/2010	Provision Mutuelle	1 075 762,08	-	-	-
TOTAL 03		**13 536 398,50**	**-**	**11 211 526,99**	**2 324 871,51**
MUTUELLE FNC « MGTF »					
31/12/2008	Compte Provision 100% Mutuelles	1 491 324,66	-	-	-
31/12/2008	Compte Provision 75%-25% Mutuelle	1 826 546,17	-	-	-
31/12/2009	Reprise provision ANT 2009	-	471 732,63	-	-
31/12/2011	Divers Reprises provisions [1]	-	2 846 138,20	-	-
TOTAL 04		**3 317 870,83**	**3 317 870,83**	**1 575 357,34**	**0,00**
MUTUELLE DGSN « MGSN »					
31/12/2008	Compte Provision 100% Mutuelles	6 968 908,74	-	-	-
31/12/2008	Compte Provision 75%-25% Mutuelle	12 143 400,50	-	-	-
31/12/2009	Compte Provision	17 680 420,12	-	-	-
TOTAL 05		**36 792 729,36**	**36 792 729,36**	**73 425 115,71**	
MUTUELLE MUTEG « SONELGAZ »					
31/12/2014	Provision tickets modérateurs MUTEG	13 905,18	-	-	-
TOTAL 06		**13 905,18**		**7 019 928,25**	

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

فبعد النتائج التي تحصلنا عليها من خلال عملية التدقيق فيما يخص التعاضديات من السنة المالية 2008 إلى السنة المالية 2014 قمنا بعرض الملاحظات الجوهرية التالية:

- تم ملاحظة في ح/493206 خسائر القيمة عن رسوم المستخدم **MNTC** ما قيمته 1 075 762,08 مدون مرتين في محضر التقارب ما بين التعاضديات يجب تسويته على مستوى الوكالة.
- حسب تحليل الحسابات التي تم قراءته على مستوى الوكالة وجدنا بأن ح/493205 خسائر القيمة عن رسوم المستخدم **DOUANE** لم يتم التعرف على طبيعة أو مصدر المبلغ من قبل هذه التعاضدية وعلى هذا الأساس ووفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 505 "**التأكيدات الخارجية**" يجب مراسلة هذه التعاضدية لمعرفة سبب عدم التأكد من طبيعة هذا المبلغ.

[1] Ces diverses reprises provisions sont divisées sur trois montants (1 400 000,00 - 1 000 000,00 - 446 138,20) dans le même exercice 2011.

- ظهور مبلغ مدين ما قيمته 155 403,47 في يومية خزينة الحساب البريدي الجاري لم يتم تحصيله في السنة المالية 2016, لذا وجب على الوكالة إعادة مراجعة هذا المبلغ في كشف الحساب البريدي الجاري ومراسلة الهيئات العمومية والخزينة العمومية « CCP ».

أما النتائج التي تحصلنا عليها في جدول تغيرات خسائر القيمة قمنا بعرض الحوصلة التالية:

التعديل في خسائر القيمة عن التعاضدية **MGTSS** بقيمة 3 002 986,32 دج

التعديل في خسائر القيمة عن التعاضدية **MGTD** بقيمة 911 954,11 دج

التعديل في خسائر القيمة عن التعاضدية **MNTC** بقيمة 2 324 871,51 دج

الاسترجاع في خسائر القيمة عن التعاضدية **MGSN** بقيمة 36 792 729,36 دج

وفي ختام هذه الحوصلة استخرجنا جملة من التحصيلات الخاصة بالتعاضديات التي لم نتمكن معرفة مصدرها في محاسبة الوكالة للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي والتي وجبت على المصلحة المالية إعادة التأكد من مصدرها في الهيئات المالية ولقد قمنا باختصارها في الجدول التالي:

TABLE N°75 : SITUATION DES MUTUELLES ENCAISSÉES PAR LA CNAS

JOURNAL	DATE	LIBELLEE	DEBIT	CREDIT
TP	18/03/2017	REMBOURSEMENT TM MUBAT	0	1 144,23
TP	07/05/2017	REMBORSEMENT MUT MUBAT	0	2 088,56
TP	28/03/2017	VERSEMENT RECETTE NON IDENTIFIER CCP368	0	62 825,16
TP	02/04/2017	VERSEMENT RECETTE NON IDENTIFIER	0	162 654,95
TP	12/11/2017	REMNBORSEMENT MUT MGT	0	36 487,83
TP	27/11/2017	REMBOR MUTUELLE FINANCE	0	444 897,21
TP	27/11/2017	REMBOR MUTU D'ALGER-ORAN	0	44 739,41
TP	27/12/2017	REMNBOR MUTUELLE D'ALGERIE ORAN	0	19 115,12
TP	21/12/2017	REMNBOR MUTUELLE MUBAT	0	6 032,08
TB	27/12/2017	VRT RECU MUTUELLE CNAS SBA M.H.Y.F.E	0	264 079,08
TP	31/12/2017	REGUL REMB TM 2016 NON ENCAISS	155 403,47	-
TP	02/01/2018	REMBORSEMENT MUT MGT	0	2 793,80
TP	02/01/2018	REMBORSEMENT MUT MGT	0	5 641,46
TP	02/01/2018	REMBORSEMENT MUT MGT	0	180 236,78
TP	02/01/2018	REMBORSEMENT MUT MGFA	0	248 625,85
TP	26/02/2018	REMBORSEMENT MUT MGFA	0	275 911,87
TP	09/03/2018	REMBO TICKET MODERATEUR MUBAT	0	14 568,69
TP	14/05/2018	REMBORSEMENT MUTC	0	614 075,21
TP	21/05/2018	REMBORSEMENT MUT FNC	0	14 534,28
TP	19/06/2018	REMBORSEMENT MUT CMA	0	28 185,48
TP	30/07/2018	REMBORSEMENT MUT CMA	0	70 304,91

TP	04/09/2018	REMBOURSEMENT MUTUELLE FINANCE	0	155 403,48
TP	22/11/2018	REMBORSEMENT MUT MGT	0	98 580,51
TB	27/12/2018	REMBORSEMENT MUT MHYFE	0	276 746,35
TOTAL GENERAL			**155 403,47**	**3 029 672,30**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ح/495830 "خسائر القيمة عن الديوان الوطني لأعضاء المعوقين: [1]

لقد ظهر في ميزان المراجعة بتاريخ 2018/12/31 خسائر القيمة عن الديوان الوطني لأعضاء المعوقين بقيمة 1 253 878,45دج فحسب عملية التدقيق التي قمنا بها في هذا الحساب فهو مطابق لما قمنا بمراجعته من وثائق إثبات وما تم عرضه في تحليل الحسابات الخاصة بالوكالة وعلى هذا الأساس فإن هذه الخسارة المشكلة يتم الاحتفاظ بها كرصيد نهائي لحساب 495830 "خسائر القيمة عن الديوان الوطني لأعضاء المعوقين" ولقد قمنا بعرض العناصر المقنعة التي قمنا من خلالها بإبداء الرأي في هذا الحساب:

TABLE N°76 : ANALYSE DES COMPTES CONCERNANT LA PERTE DE VALEUR ONNAPH

DATE	LIBELLE	MONTANT
31/12/1990	Equipement technologie lunetterie transféré à l'ONAAPH	290 035,80
31/12/1991	Stock verres transféré à l'ONAAPH SBA	331 304,95
31/12/1991	Stock montures transféré à l'ONAAPH SBA	648 129,11
31/12/1991	Transfert imprimé et fourniture de bureau suivant PV du 19/04/1991	27 641,80
31/12/1991	Redressement cout cabinet lunetterie représentant les accessoires de rechange	35 775,49
31/12/1991	Redressement sur transfert du matériel, mobilier & équipement ménager (PV du 19/04/1991)	3 310,00
31/12/1994	Transfert matériel et mobilier à l'ONNAPH SBA	3 300,00
31/12/1997	Reprise écriture des ex 87-88 et 89 concernant les règlements pour compte de l'ONAAPH SBA.	96 420,36
31/12/1997	Complément écriture du 31/12/1997 sur transfert de matériel et équipement de bureau à l'ONAAPH SBA suivant PV du 19/04/1988	39,72
31/12/1997	Redressement écriture concernant ONAAPH SBA (voir avis comptable N°605 de Décembre 05).	103 907,80
TOTAL		**1 253 878,45**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

[1] L'ONAAPH est créé par décret n° 88-27 du 09 Février 1988, Il est placé sous la tutelle du Ministère du Travail, de l'Emploi et de la Sécurité sociale. L'Office est un Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial (EPIC), investi de la mission du service public.

ح/496700 "خسائر القيمة عن حقوق آخرى:

لقد ظهر في ميزان المراجعة بتاريخ 2018/12/31 خسائر القيمة عن حقوق أخرى بقيمة 1 743 719,62 دج فطبقا لعملية المراجعة التي قمنا بها فإن هذا الحساب لا يمثل المصداقية التامة في الاعتراف به كخسائر قيمة عن الحقوق ولقد قمنا بمراجعة كل وثائق إثبات وما تم عرضه في تحليل الحسابات الخاصة بمصلحة المالية ولقد قمنا بعرض العناصر المقنعة التي قمنا من خلالها بإبداء الرأي في هذا الحساب:

TABLE N°77 : ANALYSE DES COMPTES CONCERNANT LES PERTES DE VALEUR POUR LES AUTRES CRÉANCES

DATE	LIBELLE	MONTANT
31/12/2007	Provision pour dépréciation relatifs au vols & détournement opérés sur caisse 2 siège EX 2000 et 2001.	2 075 557,47
31/12/2013	Provis-Ecart de stock pharmacie CNAS à défalquées au solde de tout compte (pharmacie HAKEM KHALIL).	129 242,90
	Provis- Echéancée de l'agent MA/C (373 670,16 * 75%) l'agent présumé 1949 retenue.	280 252,62
	Provis- dépense des prestations tiers payants ENDIMED SFISEF de l'ex 1999 – 2001 non justifié affaire contentieuse.	2 224 875,26
	Provis- solde bilan d'ouverture année 1986 (Héritée par la CNAS Oran).	1 743 719,62

SOURCE : DOCUMENT AUTORISÉ PAR LE SERVICE DES FINANCES

حوصلة حول ح/496700 "خسائر القيمة عن حقوق آخرى:

بعد إجراء تدقيق مكثف لهذا الحساب اكتشفنا بأن ما قيمته 1 743 719,62 دج هو عبارة عن رصيد أولي تم تحويله من وكالة وهران إلى وكالة سيدي بلعباس تم الاعتراف به كخسائر القيمة وحسب معايير التدقيق الجزائرية لا يتم تشكيل خسارة القيمة عن رصيد أولي غير مثبت محاسبيا وعلى هذا الأساس وجب على الوكالة إلغاء هذه الخسارة أو متابعة الرصيد الأولي إذا كان هناك مبرر على عمليات وأحداث اقتصادية قد جرت قبل السنة المالية 1989 وتم تحصيلها أو دفعها في هذه الحالة تستطيع المؤسسة أن تحتفظ بهذه الخسارة وبنفس الرصيد، أما إذا لم تتوفر عناصر الإثبات المقنعة فإنه يجب إلغاء هذه الخسارة بقيمة 1 743 719,62 دج.

الصنف الخامس: الحسابات المالية

وفق المنهجية التي قمنا باتباعها في الحسابات المالية قسمنا العينة المدروسة محل التدقيق إلى مشاهدتين والمتمثلتان في أحد الحسابات البنكية الجارية والمشاهدة الثانية متعلقة بحساب تحويلات أموال من حساب إلى حساب آخر ولقد قمنا بعرض التدقيق التالي:

المشاهدة رقم 11:

تتمثل هذه المشاهدة في ح/512406"حساب بنكي جاري"[1] لأحد البنوك العمومية وسوف نقوم في هذه المشاهدة بالتدقيق في التقارب البنكي الذي تم بين حساب البنك لدى الوكالة وحساب الوكالة لدى البنك في الحوصلة التالية:

1- مراجعة جدول التقارب البنكي للوكالة:

TABLE N°78 : RAPPROCHEMENT ENTRE LE SOLDE COMPTABLE ET BANCAIRE AU 31/12/2018

SCF	Libellée	Solde final comptable au 31/12/2017	Solde initial comptable au 01/01/2018	Solde comptable au 31/12/2018	Solde bancaire au 31/12/2018	Les écarts
512406	CPA 06	64 040 610,10	64 040 610,10	9 741 921,31	9 797 668,37	55 747,06
TOTAL		64 040 610,10	64 040 610,10	9 741 921,31	9 797 668,37	55 747,06

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

بعد مراجعتنا لجدول التقارب البنكي ظهر نفس الرصيد الذي تم ملاحظته في جدول التقارب البنكي لمصلحة المالية بقيمة 55 747,06 دج وتحصلنا على نفس الفروقات المتمثلة في مختلف العمليات المحاسبية خلال السنة المالية 2018 وعلى هذا الأساس يعتبر الرصيد الظاهر في نهاية السنة المالية مطابق لما تم مراقبته.

المشاهدة رقم 20:

تمثلت المشاهدة رقم 20 في تحويلات الأموال الداخلية ولقد قمنا بمراقبتها نظر لأهمية المبالغ الموجودة في ميزان المراجعة ولقد تم ترصيد **ح/581512 " تحويلات الأموال الداخلية "** في نهاية السنة المالية كما هو موضح في البيان التالي:

TABLE N°79 : LES VIREMENTS DES FONDS INTERNE

SCF	Libellée	MVM DEBIT	MVM CREDIT	SOLDE DEBIT	SOLDE CREDIT	Les écarts
581512	Virements de Fonds Banques	187 500 000,00	187 500 000,00	187 500 000,00	187 500 000,00	0,00
TOTAL		**187 500 000,00**	**187 500 000,00**	**187 500 000,00**	**187 500 000,00**	**0,00**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

[1] Le compte 512406 c'est un compte de CPA « canal 06 », chaque compte dans la CNAS il a son canal financier.

الصنف السادس: حسابات الأعباء

في هذه المرحلة سوف نقوم بدراسة حسابات التسيير من الناحية المحاسبية ومدى تطابق الأعباء والنواتج لمختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما أننا تحصلنا على 15 مشاهدة عشوائية إحصائية ولقد تم تمثيلها على النحو التالي:

المشاهدة رقم 56:

تتمثل المشاهدة رقم 56 في ح/602950 "لوازم مدرسية وثقافية"[1] فهو فرع من فروع حسابات الاستهلاكات الخاصة بالمخزونات سوف نقون بمراقبته من خلال مراجعة جرد المخزونات فمن خلال مراقبتنا لهذا الحساب لم نجد أي أخطاء جوهرية قد تؤثر على جودة المعلومة المالية كما قمنا باستخراج العينة محل الدراسة:

TABLE N°80 : LES FOURNITURES EDUCATIVES ET CULTURELLES

Compte	Libelle	Crédit	Compte	Libelle	Débit	Les Ecarts
322950	Fournitures scolaires éducatives	254 638,46	602950	Fournitures scolaires éducatives	254 638,46	0,00
TOTAL GENERAL		**254 638,46**	**TOTAL GENERAL**		**254 638,46**	

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

المشاهدة رقم 74:

تتمثل المشاهدة رقم 56 في ح/616200 " أقساط التأمينات –المسؤولية المهنية–[2] فهي فرع من فروع حسابات التأمينات وقد تم مراقبتها ولم يتم اكتشاف أي أخطاء جوهرية على ميزان المراجعة فالمبلغ الموجود بقيمة 104 654,23 دج يمثل المصداقية التامة لعقد التأمين رقم 2406 بتاريخ 2018/01/01 الذي تم مراجعته.

المشاهدة رقم 91:

تتمثل المشاهدة رقم 91 في ح/625200 "مصاريف التنقلات" التي تندرج ضمن حسابات مصاريف المهمات ولقد قمنا بمراجعة الرصيد النهائي بقيمة 1 165 929,00 دج ومقاربة مصاريف التنقلات مع ح/428600 "أعباء للتسديد":

TABLE N°81 : LES FRAIS DE MISSION DE L'EXERCICE 2018

Les comptes de charges			Compte de tiers	Les Ecarts
625100	**625200**	**625000**	**428600**	
471 066,00	1 165 929,00	904 920,00	2 892 303,00	350 388,00

DATE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
31/12/2018	CONST F. MISSION DU 15/05/18 U 17/05/18	-	8 200,00
31/12/2018	CONST FRAIS DE MISSION REG 2019 NBR 56	-	396 138,00
12/12/2018	CONST F. MISSION DU 12/12/18 BENCHIHA BN	-	4 900,00
30/05/2018	REGL F. MISSION DU 30/05/18 VIRM BANCAIRE	191 655,00	-

[1] Le compte 602950 : Fournitures scolaires éducatives.

[2] Le compte 616200 : Primes d'assurance responsabilité professionnelle.

31/05/2018	COMPT FRAIS DE MISSION	-	192 015,00
31/12/2018	CONST PAIEMENT EN MOINS F M N° 231/18	-	9 625,00
23/10/2018	CONST F. MISSION DU 24/09/18 AU 23/10/18	-	20 728,00
11/01/2018	REGL FRAIS MISSION VIREMENT MOIS JANVIER	412 928,00	-
ECART SUR FRAIS DE MISSION		**27 023,00**	

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

بعد مراجعتنا لحساب 428600 "أعباء للدفع" تحصلنا على الفارق لمختلف مصاريف المهمات التي تمت خلال السنة المالية 2018 بقيمة 27 203,00 دج وبعد التدقيق في الأرصدة المرحلة والتسويات التي تمت في السنة المالية 2019 تحصلنا على النتائج التالية:

TABLE N°82 : LES ÉCARTS RÉSULTANT SUR LES FRAIS DE MISSION DURANT L'AUDIT

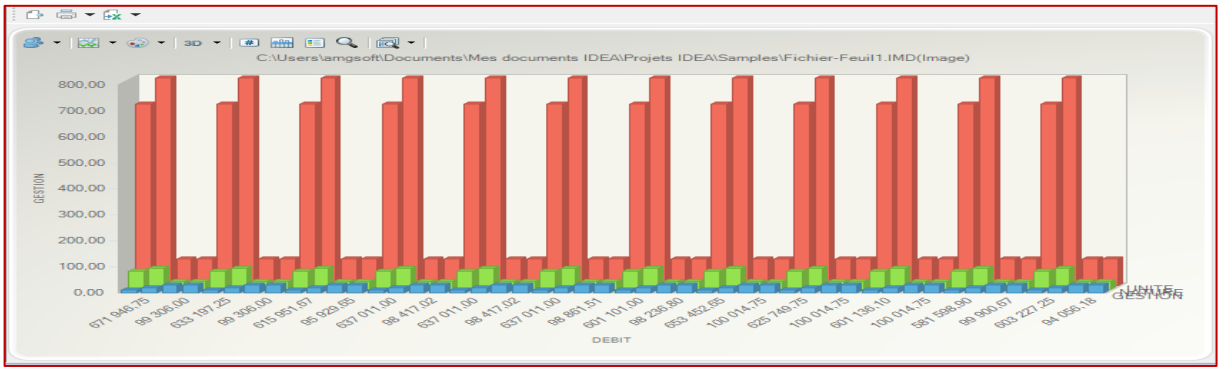
Les régularisations durant l'exercice 2019		Les anomalies significatives Compte 428600		Les écarts sur les régularisations dues	Les écarts sur Les anomalies significatives
Débit	Credit	Débit	Credit		
20 728,00	20 728,00	5 200,00	5 800,00	0,00	600,00
8 200,00	8 200,00	19 045,00	396 138,00	0,00	411 610,00
4 900,00	4 900,00	161 923,00	192 015,00	0,00	
-	-	-	9 625,00	-	

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

المشاهدة رقم 109:

تخص المشاهدة رقم 109 ح/631135 علاوات خاصة بالتنازل عن الممارسة الحرة للطب[1], إذ تمنح هذه العلاوة فقط للأطباء الممارسين لميدان المراقبة الطبية في الضمان الاجتماعي ولقد قمنا بمراجعة هذه الحساب فلم نجد أي أثر محاسبي قد يؤثر على المعلومة المحاسبية والمالية ولقد أردنا أن نبين أهم التغيرات التي جاءت في هذا الحساب في المنحنى التالي:

SCHÉMA N°31 : LES VARIATIONS DES INDÉMNITES DE RÉNONCIATION A L'EXERCICE LIBÉRAL DE MÉDECINE



SOURCE : EXPORTÉ PAR CASEWARE IDEA 10

[1] Indemnité de renonciation à l'exercice libéral de la médecine.

المشاهدة رقم 14:

تخص المشاهدة رقم 14 ح/60017 " **الدفع للغير – المنتجات الصيدلانية**–[1] فهي الأعباء التي يتحملها الضمان الاجتماعي وفي المقابل تكون كإيرادات للصيادلة المتعاقدين مع صناديق الضمان الاجتماعي ولقد قمنا بمراجعة هذه الحساب فلم نجد أي أثر محاسبي قد يؤثر على المعلومة المحاسبية والمالية.

المشاهدة رقم 11 :

يتمثل ح/600113 "**الأداءات العينية المعوّضة بنسبة 100% –المنتجات الصيدلانية**– في جميع الأعباء التي تعوض للصيادلة المتعاقدين تحت وكالة الضمان الاجتماعي ولقد لاحظنا من خلال قيامنا بالتدقيق أن الرصيد النهائي في ميزان المراجعة ظهر بقيمة 10 502 638,91 دج وأن مجموع التغيرات الدائنة قد ظهرت بقيمة 80 525,00 دج كما هو موضح في الوضعية الحالية:

TABLE N°83 : EXTRAIT DE COMPTE TIERS PAYANT PRODUIT PHARMACEUTIQUES 100%

SCF	Libellée	MVM DEBIT	MVM CREDIT	TOTAL DEBIT	TOTAL CREDIT	Solde débiteur
600117	Tiers Payant (produits pharmaceutiques) – 80%.	10 583 163,91	80 525,00	10 583 163,91	80 525,00	10 502 638,91
Ecart Audité		**80 525,00**				

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

بعد التدقيق المكثف لحساب 600113 الذي ظهر بصفة غير عادية في الجانب الدائن بقيمة 80 525,00 تحصلنا على النتائج الجوهرية التالية:

TABLE N°84 : EXTRAIT DE COMPTE MOUDJAHIDINE EX 2018

COMPTE 600113						
DATE	**JOURNAL**	**FOLIO**	**REFERENCE**	**LIBELLE**	**DEBIT**	**CREDIT**
31/12/2018	OD	9912	TRIM 01	CONST DIF MOUDJAHIDINE RECUP CHARGE EX 2018	-	21 313,97
31/12/2018	OD	9912	TRIM 02	CONST DIF MOUDJAHIDINE RECUP CHARGE EX 2018	-	20 805,30
31/12/2018	OD	9912	TRIM 03	CONST DIF MOUDJAHIDINE RECUP CHARGE EX 2018	-	17 398,82
31/12/2018	OD	9912	TRIM 04	CONST DIF MOUDJAHIDINE	-	21 006,91

[1] Le compte 600117 : Tiers Payant (produits pharmaceutiques) – 80%.

				RECUP CHARGE EX 2018		
TOTAL (4) MOUVEMENTS					**0,00**	**80 525,00**
SOLDE						**80 525,00**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

من خلال الحوصلة التي قمنا بها تبين لنا بأن هذه المبالغ التي تم إدراجها في حساب 443110 من جهة المدين قد تم تحويها في جهة الدائن إلى حساب 600113 وهذا لا يسمح للوكالة القيام به وفق لمبدأ عدم المقاصة، فهنا حسب تقديرنا فإن ظهور الفروقات في حساب 600113 يجب إدراجها في حسابات منتجات التسيير العادي لاسترجاعها كإيرادات وفق المعالجة المحاسبية التالية:

TABLE N°85 : TRAITEMENT COMPTABLE « COMPTE MOUDJAHIDINE »

DATE	Journal	COMPTE	REFERENCE	LIBELEE	DEBIT	CREDIT
31/12/2018	OD	443110	DIERS TRIMESTRES	CONST DIF MOUDJAHIDINE RE	80 525,00	-
31/12/2018	OD	758800	DIERS TRIMESTRES	CONST DIF MOUDJAHIDINE REC	-	80 525,00

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

المشاهدة رقم 29:

تتجلى المشاهدة رقم 29 في ح/600144 "منحة مباشرة –التأمين عن الضرر[1]– ولقد قمنا بمراقبة هذا الحساب الظاهر في ميزان المراجعة برصيد نهائي بقيمة 207 347 856,60 دج وأن مجموع التغيرات الدائنة قد ظهرت بقيمة 3 229 740,89 دج كما هو موضح في النتائج التالية:

TABLE N°86 : CONTRÔLE DES COMPTES SUR LES PENSIONS DIRECTES

SCF	Libellée	MVM DEBIT	MVM CREDIT	TOTAL DEBIT	TOTAL CREDIT	Solde débiteur
600144	Pension directe - Assurance Invalidité.	3 229 740,89	210 557 597,49	3 229 740,89	210 557 597,49	207 347 856,60
Ecart Audité		**3 229 740,89**				

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE DLG PC COMPTA

[1] Le compte 600144 : Pension directe - Assurance Invalidité.

بعد التدقيق المكثف لحساب 600144 الذي ظهر بصفة غير عادية في الجانب الدائن بقيمة 3 229 740,89 دج تحصلنا على النتائج الجوهرية التالية:

TABLE N°87 : JOURNAL GÉNÉRAL SUR LE COMPTE 600144

COMPTE 600144					
DATE	**JOURNAL**	**GESTION**	**LIBELLE**	**DEBIT**	**CREDIT**
30/11/2018	OD	2	Annulation La Charge De Abbou Ahmed	0,00	300 000,00
31/12/2018	OD	2	Regul Paie Pens Specif Garde Com	0,00	2 821 221,42
31/12/2018	OD	2	Annulation La Charge Tp Inv Ex 2018	0,00	108 519,47

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE DLG PC COMPTA

حوصلة حول المشاهدة رقم 29:

بالنسبة لهذه المشاهدة نفس الأخطاء الجوهرية التي قمنا باكتشافها تم رصدها في المشاهدة رقم 11 وعلى هذا الأساس فإن إجمالي المبالغ التي ظهرت بقيمة 3 229 740,89 دج يتم تحويلها إلى ح/757200 "منتجات استثنائية على تسيير التأمينات الاجتماعية، كما يجب على وكالة الضمان الاجتماعي من خلال التدقيق الذي قمنا به بإعادة النظر في كل الحسابات التي تمت فيها عملية المقاصة لأنها لا تتوافق مع احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

المشاهدة رقم 80,82:

تتمثل هذه المشاهدة في مصاريف الاستقبالات والتي ظهرت برصيد نهائي قدره 8 000,00 دج ومن خلال التدقيق الذي قمنا به فهذا الحساب لا يحتوي على أي أخطاء جوهرية قد تؤثر على سلامة ميزان المراجعة.

أما حساب التوثيق والمستجدات فقد تم التدقيق فيه سابق في الفحص الأولي للقوائم المالية.

المشاهدة رقم 97:

تتمثل هذه المشاهدة في مصاريف شبكة الإنترنت ح/626110 والتي ظهرت برصيد نهائي قدره 439 333,44 دج ومن خلال التدقيق الذي قمنا به فهذا الحساب لا يحتوي على أي أخطاء جوهرية قد تؤثر على صحة المعلومة المالية.

المشاهدة رقم 02:

يتمثل ح/600101 "**أعباء خاصة بالغير**[1] ولقد لاحظنا من خلال قيامنا بالتدقيق أن الرصيد النهائي في ميزان المراجعة ظهر بقيمة 10 502 638,91 دج وأن مجموع التغيرات الدائنة قد ظهرت بقيمة 80 525,00 دج كما هو موضح في الوضعيات الحالية :

[1] Le compte 600101 : Mesures Incitatives liées aux PN - Formalités Administratives Officine.

TABLE N°88 : EXTRAIT D'UNE BALANCE GÉNÉRALE DU COMPTE 600101

SCF	Libellée	MVM DEBIT	MVM CREDIT	TOTAL DEBIT	TOTAL CREDIT	Solde débiteur
600101	Mesures Incitatives liées aux PN	7 183 622,41	19 187,77	7 183 622,41	19 187,77	7 164 434,64
Ecart audité		**19 187,77**				

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

TABLE N°89 : EXTRAIT D'UN JOURNAL GÉNÉRAL DU COMPTE 406010

DATE	Journal	COMPTE	AUXILIAIRE	LIBELEE	DEBIT	CREDIT
31/12/2018	OD	406010	2201111087	Const Paiement A Tort Off Xxxxx	19 187,77	-
31/12/2018	OD	600101	-	Const Paiement A Tort Off Xxxxx	-	19 187,77
31/12/2018	OD	460120	12201	CENTRE PAYEUR SIEGE SBA	19 187,77	-
31/12/2018	OD	406010	2201111087	OFFICINE B MED NASSIM	-	19 187,77

SOURCE : DOCUMENTS PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

فحسب تقديرنا فإن ظهور الفروقات كما تم ملاحظتها سابقا في حساب 600113 فإن ح/600101 يجب إدراجه في ح/757900 "**منتجات أخرى استثنائية على عمليات التسيير العادي**" لاسترجاعها كإيرادات وفق المعالجة المحاسبية التالية:

TABLE N°90 : TRAITEMENT COMPTABLE AGENCE CNAS SBA

DATE	Journal	COMPTE	AUXILIAIRE	LIBELEE	DEBIT	CREDIT
31/12/2018	OD	406010	2201111087	Const Paiement A Tort Off Xxxxx	19 187,77	-
31/12/2018	OD	757900	2201111087	Const Paiement A Tort Off Xxxxx	-	19 187,77

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE DLG PC COMPTA

المشاهدة رقم 148:

في المشاهدة رقم 148 سوف نقوم بالتدقيق في ح/686400 "**مخصصات المؤونات وخسائر القيمة عن المزايا الممنوحة للمستخدمين**" وذلك بمتابعة استرجاعات الاستغلال عن الأصول المالية التي تم تحديدها في السنة المالية 2018:

TABLE N°91 : DOTATIONS AUX PROVISIONS NON COURANTES « IDR 2018 »

Compte SCF	Libellée	Gestion	Nature	Unité	Ex 2017	Ex 2018
786400	CONST REPRISE IDR ANT EN PLUS	10	70	700	-	50 614 515,10
786400	CONST REPRISE IDR ANT EN PLUS	20	80	800	-	8 153 133,38
786400	CONST REPRISE IDR ANT EN PLUS	30	90	900	10 001 329,66	2 123 615,57
153000	REPRISE IDR ANT EN PLUS	-	-	-	10 001 329,66	60 891 264,55
LES TOTAUX		**-**	**-**	**-**	**10 001 329,66**	**60 891 264,55**
LES ECARTS DES REPRISES		**50 889 934,89**				

SOURCE : DIVERS DOCUMENTS PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ملاحظة:

جميع المعالجات المحاسبية للمزايا الممنوحة للمستخدمين يتم إعدادها من قبل المديرية العامة للضمان الاجتماعي ومع عدم توفر جميع المعلومات المالية محل التدقيق التي نستطيع من خلالها إبداء الرأي قمنا بوضع التحفظات التالية:

- عدم وجود استرجاعات الاستغلال عن المزايا الممنوحة للمستخدمين في الوحدة 700 و 800 بالنسبة للسنة المالية 2017 بما تم مقارنته بالسنة المالية 2018 بقيمة 58 767 648,48 دج.
- قدر الفارق الملاحظ من خلال عملية التدقيق بقيمة 50 889 934,89 دج في الوحدة 900 وهذا ما يؤثر على مصداقية القوائم المالية، كما لاحظنا بأن المديرية العامة في كل سنة مالية تقوم باسترجاع عملية الاعتراف بالمؤونات بقيم ضخمة وهذا لا يتطابق مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 19 فنطلب من الوكالة من خلال مهمتنا أن تقوم بعملية إعادة مراجعة المزايا الممنوحة للمستخدمين.

المشاهدة رقم 17:

تتمثل هذه المشاهدة في **أداءات آخرى** "**الحمامات المعدنية**[1]" ح/600120 والتي ظهرت برصيد نهائي : 24 112,00 دج ومن خلال التدقيق الذي قمنا به فهذا الحساب لا يحتوي على أي أخطاء جوهرية قد تؤثر على صحة البيانات المالية.

[1] Le compte 600120 : Autres Prestations - Cures Thermales.

المشاهدة رقم 70:

ظهر ح/615960 "**صيانة وإصلاحات خاصة بمعدات الأمان** في ميزان المراجعة بقيمة 197 075,90 دج وأن مجموع التغيرات الدائنة لم تظهر أبدا وهذا يدل على مصداقية هذا الحساب كما هو موضح في الوضعية الحالية :

TABLE N°92 : EXTRAIT DE COMPTE 615960 « BALANCE GÉNÉRALE »

SCF	Libellée	MVM DEBIT	MVM CREDIT	TOTAL DEBIT	TOTAL CREDIT	Solde débiteur
615960	E/R/M Matériel de sécurité	0,00	197 075,90	0,00	197 075,90	197 075,90

SOURCE : DIVERS DOCUMENTS PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

المشاهدة رقم 68:

لم نجد أي أخطاء جوهرية حول ح/615800 صيانة وإصلاحات لمعدات التبريد ومعدات أخرى قد تؤثر على صحة ميزان المراجعة ولقد ظهر الرصيد المدين بقيمة 263 109,00 دج في نهاية السنة المالية 2018.

الصنف السابع: حسابات المنتجات

بعد التدقيق في جميع أصناف الحسابات بقي لنا صنف المنتجات أو الإيرادات المتعلقة بوكالة الضمان الاجتماعي والتي أظهرت لنا العينة مشاهدتين فقط من بين 25 مشاهدة وهما في السياق التالي:

المشاهدة رقم 10:

تظهر لنا المشاهدة رقم 10 في ح/700580 "الاشتراكات المحولة إلى تسيير الأموال المخصصة إلى حوادث العمل والأمراض المهنية" ولقد ظهر الرصيد النهائي بقيمة 5 479 370,19 دج فبعد ملاحظة مختلف الاشتراكات التي تمت فهي ممثلة في الجانب الدائن وهذا ما يمثل عدم وجود أي ملاحظات جوهرية قد تؤثر على صحة حسابات النواتج وقد قمنا بعرض العينة التالية:

TABLE N°93 : ÉCHANTILLONNAGE SUR LES ACCIDENTS DE TRAVAIL « PRESTATIONS »

DATE	GESTION	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
31/01/2018	50	2018/01	Répartition AT CNAS	0,00	479 346,4
28/02/2018	50	2018/02	Répartition AT CNAS	0,00	420 202,66
31/03/2018	50	2018/03	Répartition AT CNAS	0,00	444 937,15
30/04/2018	50	2018/04	Répartition AT CNAS	0,00	523 098,5
31/05/2018	50	2018/05	Répartition AT CNAS	0,00	458 342,49
30/06/2018	50	2018/06	Répartition AT CNAS	0,00	445 926,96
31/07/2018	50	2018/07	Répartition AT CNAS	0,00	444 805,49
31/08/2018	50	2018/08	Répartition AT CNAS	0,00	426 976,23
30/09/2018	50	2018/09	Répartition AT CNAS	0,00	477 711,01
31/10/2018	50	2018/10	Répartition AT CNAS	0,00	471 924,94
30/11/2018	50	2018/11	Répartition AT CNAS	0,00	401 930,96
31/12/2018	50	2018/12	Répartition AT CNAS	0,00	484 167,4
Total général				**0,00**	**5 479 370,19**

SOURCE : DIVERS DOCUMENTS PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

المشاهدة رقم 13:

ظهر ح/706200 "**الإيجارات المحصلة**" في ميزان المراجعة بقيمة 920 309,79 دج وأن مجموع التغيرات الدائنة بلغت 133 497,59 دج وهذا ما أحدث فارق قد تم التدقيق فيه وتحصلنا على النتائج التالية من خلال استخراج هذه الفروقات والمتمثلة في تسويات خاصة بالأجور وهي على النحو التالي:

TABLE N°94 : SITUATION COMPTABLE DES REDRESSEMENTS CONCERNANT LES LOCATIONS ENCAISSÉES

DATE	Journal	COMPTE	REF	LIBELEE	DEBIT	CREDIT
31/01/2018	OD	706200	EX 2017	LIBELLE REDRESS ECRITURE SALAIR COMPT A TORT EX 2017	114 647,54	-
31/01/2018	OD	706200	EX 2017	LIBELLE REDRESS ECRITURE SALAIR COMPT A TORT EX 2017	18 850,05	-
TOTAL GENERAL					**133 497,59**	**-**

SOURCE : DIVERS DOCUMENTS PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

فمن خلال المراقبة التي قمنا بها فإن هذه المعالجات المحاسبية تتمثل في مختلف الاعتراضات على الأجور التي تمت في الوكالة والتي يتم تحويل إيراداتها إلى ح/706200 , إذن فإن هذا الحساب في مجمله لا يحتوي على أخطاء جوهرية قد تؤثر على حسابات النتائج.

1-3 فحص جرد الأصول والخصوم:

1-3-1 تدقيق جرد التثبيتات:

فيما يخص جرد التثبيتات قمنا بالاستعانة بالمعلومات المتعلقة بمصلحة المالية ولقد تم عرض الفوارق التي تم الحصول عليها بين الجرد المحاسبي والمادي في الجدول التالي:

TABLE N°95 : L'INVENTAIRE PHYSIQUE ET COMPTABLE DES IMMOBLISATIONS

SCF	LIBELLE COMPTE	SOLDE COMPTABLE AU 31/12/2018	SOLDE PHYSIQUE AU 31/12/2018	ECART EN +	ECART EN -
218200	Mobilier de bureau de l'Administration	39 467 438,65	37 349 099,34		**2 118 339,31**
218212	Mobilier de bureau des structures sanitaires C M S - CDS	240 610,18	182 042,68		**58 567,50**
218220	Mobilier de Bureau des Structures des œuvres sociales	713 225,87	4 472,45	**717 698,32**	
218230	Mobilier de Bureau du contrôle médical	700 089,41	758 656,91	**58 567,50**	
218300	Matériels de bureau de l'Administration	5 055 125,75	4 965 065,45		**90 060,30**
218330	Matériels de bureau du contrôle médical	15 160,30	74 900,00	**90 060,30**	
218380	Autres matériels	1 461 567,40	1 455 268,90		**6 298,50**
218400	Matériels Informatique ADM	42 799 149,13	42 484 787,35		**314 361,78**
218412	Matériels Informatique des structures sanitaires CMS - CDS	210 836,83	217 135,33	**6 298,50**	
218430	Matériels informatiques du contrôle médical	1 217 707,62	1 376 996,10	**159 288,48**	
218480	Autres Matériels informatique	13 379 402,09	13 315 613,01		**63 789,08**
218500	Matériels de climatisation de l'Administration	17 236 251,80	17 208 251,83		**27 999,97**
218512	Matériels de climatisation des Structures sanitaires CMS -- CDS	327 234,38	274 189,50		**53 044,88**
218540	Matériels de climatisation du contrôle médical	136 970,03	164 970,00	**27 999,97**	

218550	Matériels de climatisation CJD	465 265,12	518 310,00	**53 044,88**	
218799	Matériel de sécurité (Toutes Gestions)	19 884 071,30	19 677 166,30		**206 905,00**
218800	Outillages de l'Administration	2 027 630,01	2 023 040,01		**4 590,00**
218840	Outillages du contrôle médical	257 794,00	262 384,00	**4 590,00**	
TOTAL GENERAL		**900 761 348,14**	**898 934 939,77**	**1 117 547,95**	**2 943 956,32**

SOURCE : DOCUMENT PRÉSENTÉ PAR LE SERVICE DES FINANCES

1/ عرض فوارق الجرد المقدمة من قبل الوكالة:

بعد عرض مختلف الفوارق التي ظهرت في جرد التثبيتات فإنه وجب على الوكالة أن تقوم بالتسجيل المحاسبي لهذه الفروقات التي تعتبر مبررة في نظر الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء وبصفتنا كمحافظي الحسابات وجب علينا تقديم الفوارق التالية:

TABLE N°96 : LES ECARTS PHYSIQUES ET COMPTABLES

SCF	LIBELLE COMPTE	SOLDE COMPTABLE AU 31/12/2018	SOLDE PHYSIQUE AU 31/12/2018	ECART EN +	ECART EN -
218212	Mobilier de bureau des structures sanitaires C M S - CDS	240 610,18	182 042,68	-	**58 567,50**
218230	Mobilier de Bureau du contrôle médical	700 089,41	758 656,91	58 567,50	-
218300	Matériels de bureau de l'Administration	5 055 125,75	4 965 065,45	-	**90 060,30**
218330	Matériels de bureau du contrôle médical	15 160,30	74 900,00	90 060,30	-
218380	Autres matériels	1 461 567,40	1 455 268,90	-	**6 298,50**
218412	Matériels Informatique des structures sanitaires CMS - CDS	210 836,83	217 135,33	6 298,50	-
218500	Matériels de climatisation de l'Administration	17 236 251,80	17 208 251,83	-	**27 999,97**
218512	Matériels de climatisation des Structures sanitaires CMS -- CDS	327 234,38	274 189,50	-	**53 044,88**
218540	Matériels de climatisation du contrôle médical	136 970,03	164 970,00	27 999,97	-
218550	Matériels de climatisation CJD	465 265,12	518 310,00	53 044,88	-

218800	Outillages de l'Administration	2 027 630,01	2 023 040,01	-	**4 590,00**
218840	Outillages du contrôle médical	257 794,00	262 384,00	4 590,00	-
TOTAL GENERAL		**28 134 535,21**	**28 104 214,61**	**240 561,15**	**240 561,15**

SOURCE : DOCUMENT PRÉSENTÉ PAR LE SERVICE DES FINANCES

2/ استخراج فوارق الجرد قيد التدقيق:

وبعد القيام بملاحظات فوارق جرد التثبيتات استخرجنا جملة من الملاحظات الجوهرية التي قد تؤثر على مصداقية حسابات الأصول ولقد تكمنا من رصد هذه الفروقات على أنها سوء تحويل الأرصدة إلى حسابات التثبيتات ولقد تم عرضها على النحو التالي:

TABLE N°97 : LES ECARTS PRÉSENTÉ PAR L'AGENCE CNAS SBA

SCF	LIBELLE COMPTE	SOLDE COMPTABLE CNAS	SOLDE COMPTABLE AUDITE	SOLDE PHYSIQUE AU 31/12/2018	LES ECARTS
218230	Mobilier de Bureau du contrôle médical	700 089,41	758 656,91	758 656,91	**58 567,50**
218330	Matériels de bureau du contrôle médical	15 160,30	74 900,00	74 900,00	**59 739,70**
218412	Matériels Informatique des structures sanitaires CMS - CDS	210 836,83	217 135,33	217 135,33	**6 298,50**
218540	Matériels de climatisation du contrôle médical	136 970,03	164 970,00	164 970,00	**27 999,97**
218550	Matériels de climatisation CJD	465 265,12	518 310,00	518 310,00	**53 044,88**
218840	Outillages du contrôle médical	257 794,00	262 384,00	262 384,00	**4 590,00**
TOTAL GENERAL		**1 786 115,69**	**1 996 356,24**	**1 996 356,24**	**210 240,55**

SOURCE : DOCUMENT PRÉSENTÉ PAR LE SERVICE DES FINANCES

3/ التحقق من المعالجة المحاسبية لفوارق الجرد:

من خلال التدقيق في جرد التثبيتات قمنا باستخراج الفوارق الموجودة بين الجرد المحاسبي والمادي بالإضافة إلى عنايتنا الفائقة بآليات الجرد قمنا بالتحقق من المعالجات المحاسبية الموجودة في نظام DLG PC-COMPTA وهل تم معالجتها على الشكل الصحيح ولقد تم التحقق منها وأردنا أن نقون بعرض مشاهدتين من بين 9 معالجات محاسبية تم ملاحظتها على النحو التالي:

TABLE N°98 : LES EXTRAITS DES COMPTES D'AMORTISSEMENTS AUDITÉS

DATE	COMPTE	AUXILIAIRE	LIBELEE	DEBIT	CREDIT
02/01/2018	281880	-	Amortissement outillage ADM	4 150,00	
02/01/2018	658000	-	Autres charges de gestion courante	440,00	
02/01/2018	218800	-	Outillage de l'administration		4 590,00

DATE	COMPTE	AUXILIAIRE	LIBELEE	DEBIT	CREDIT
02/01/2018	281820	2008 & 2015	Amortissement Bureau ADM	717 698,32	
02/01/2018	218200	2008 & 2015	Mobilier de bureau ADM		717 698,32

SOURCE : DOCUMENT PRÉSENTÉ PAR LE SERVICE DES FINANCES

1-3-2 تدقيق جرد المخزونات :

قمنا بالتدقيق في جرد المخزونات وكفحص أولي قمنا بقراءة أولية لجرد المخزونات من خلال مقاربة المشتريات مع الاستهلاكات التي تمت خلال السنة المالية 2018 وذلك من خلال جدول التقارب التالي:

1- التحقق من المشتريات المستهلكة:

TABLE N°99 : LA CONFIRMATION DES ACHATS CONSOMMÉS

Compte	Libelle	Crédit	Compte	Libelle	Débit	Les Ecarts
321000	**Imprimés**	3 754 063,62	**602000**	**Imprimés**	3 754 063,62	**0,00**
321100	**Denrées Alimentaires**	2 501 907,55	**602100**	**Denrées Alimentaires**	2 501 907,55	**0,00**
322200	**Fournitures de Bureau**	3 362 421,79	**602200**	**Fournitures de Bureau**	3 362 421,79	**0,00**
322210	**Fournitures Informatiques**	2 639 263,05	**602210**	**Fournitures Informatiques**	2 639 263,05	**0,00**
322300	**Carburant**	234 079,41	**602300**	**Carburant**	234 079,41	**0,00**
322310	**Lubrifiant**	22 333,46	**602310**	**Lubrifiant**	22 333,46	**0,00**
322400	**Produits d'entretien**	1 253 894,35	**602400**	**Produits d'entretien**	1 253 894,35	**0,00**
322500	**Fournitures Electriques**	998 586,90	**602500**	**Fournitures Electriques**	998 586,90	**0,00**
322600	**Pièces de rechange Automobile**	54 486,39	**602600**	**Pièces de rechange Automobile**	54 486,39	**0,00**
322700	**Pneumatique**	18 400,00	**602700**	**Pneumatique**	18 400,00	**0,00**
322800	**Habillement**	5 745 176,00	**602800**	**Habillement**	5 745 176,00	**0,00**

322900	**Quincailleries et Petits outillages**	456 298,91	**602900**	**Quincailleries et Petits outillages**	456 298,91	**0,00**
322931	**Produits Radiologie**	862 452,50	**602931**	**Produits Radiologie**	862 452,50	**0,00**
322932	**Produits dentaires**	6 564 172,71	**602932**	**Produits dentaires**	6 564 172,71	**0,00**
322936	**Consommables et usages uniques**	0,00	**602936**	**Consommables et usages uniques**	**0,00**	**0,00**
322940	**Ustensiles de cuisine**	713 518,60	**602940**	**Ustensiles de cuisine**	713 518,60	**0,00**
322950	**Fournitures scolaires éducatives**	254 638,46	**602950**	**Fournitures scolaires éducatives**	254 638,46	**0,00**
322980	**Stocks Divers**	1 230 865,50	**602980**	**Stocks Divers**	1 230 865,50	**0,00**
TOTAL GENERAL		**30 666 559,20**	**TOTAL GENERAL**		**30 666 559,20**	

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

2- التحقق من المشتريات المخزّنة:

قمنا بالتحقق من المشتريات المخزنة للفترة الممتدة من 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 في السياق التالي:

TABLE N°100 : LA CONFIRMATION DES ACHATS STOCKÉS

Compte	Libelle	Mvm Période Débit/Crédit	Compte	Libelle	Mvm Période Débit	Les Ecarts
382100	**Achats Imprimés**	2 838 849,00	321000	**Imprimés**	2 838 849,00	0,00
382110	**Achats Denrées Alimentaires**	2 534 153,30	321100	**Denrées Alimentaires**	2 534 153,30	0,00
382220	**Achats Fournitures de Bureau**	7 502 335,00	322200	**Fournitures de Bureau**	7 502 335,00	0,00
382210	**Achats Fournitures Informatiques**	5 671 345,00	322210	**Fournitures Informatiques**	5 671 345,00	0,00
382300	**Achats Carburant**	150 067,14	322300	**Carburant**	150 067,14	0,00
382310	**Achats Lubrifiant**	0,00	322310	**Lubrifiant**	0,00	0,00
382400	**Achats Produits d'entretien**	0,00	322400	**Produits d'entretien**	0,00	0,00
382500	**Achats Fournitures Electriques**	126 981,00	322500	**Fournitures Electriques**	126 981,00	0,00
382600	**Achats Pièces de rechange Automobile**	121 878,49	322600	**Pièces de rechange Automobile**	121 878,49	0,00
382700	**Achat Pneumatique**	175 000,00	322700	**Pneumatique**	175 000,00	0,00
382800	**Achat Habillement**	6 137 481,00	322800	**Habillement**	6 137 481,00	0,00
382900	**Achat Quincailleries et Petits outillages**	56 755,73	322900	**Quincailleries et Petits outillages**	56 755,73	0,00
382931	**Achat Produits Radiologie**	685 450,12	322931	**Produits Radiologie**	685 450,12	0,00
382932	**Achats Produits dentaires**	6 814 455,58	322932	**Produits dentaires**	6 814 455,58	0,00
382936	**Achats Consommables et usages uniques**	-	322936	**Consommables et usages uniques**	-	0,00
382940	**Achats Ustensiles de cuisine**	436 456,30	322940	**Ustensiles de cuisine**	436 456,30	0,00
382950	**Achats Fournitures scolaires éducatives**	191 025,31	322950	**Fournitures scolaires éducatives**	191 025,31	0,00

382980	**Achats Stocks Divers**	1 805 011,50	322980	**Stocks Divers**	1 805 011,50	0,00
TOTAL GENERAL		**35 247 244,47**	**TOTAL GENERAL**		**35 247 244,47**	

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

3- مراقبة الجرد المادي:

بعد القيام بعملية مراقبة الجرد المادي على مستوى الوكالة قمنا باستخراج الفوارق التي ظهرت بين مصلحة الوسائل العامة وفريق العد الذي قام بعد المخزونات في نهاية السنة المالية كما تمثلت الفوارق في جدول التقارب التالي:

TABLE N°101 : CONTRÔLE D'INVENTAIRE PHYSIQUE DES STOCKS EX 2018

Compte	Libellée	Moyen Généraux	Equipes de comptage	Les écarts
321000	Imprimés	7 918 458,16	7 918 458,16	0,00
321100	Denrées Alimentaires	101 335,20	85 059,45	16 275,75
322200	Fournitures de Bureau	7 110 284,22	6 118 517,06	991 767,16
322210	Fournitures Informatiques	5 752 973,60	2 335 934,10	3 417 039,50
322300	Carburant	1 537 575,41	1 541 674,90	-4099,49
322310	Lubrifiant	135 037,51	120 315,39	14 722,12
322400	Produits d'entretien	997 048,55	837 053,70	159 994,85
322500	Fournitures Electriques	2 030 949,48	2 635 844,28	-604 894,80
322600	Pièces de rechange Automobile	338 796,10	232 908,84	105 887,26
322700	Pneumatique	585 522,02	375 524,08	209 997,94
322800	Habillement	999 862,00	912 095,50	87 766,50
322900	Quincailleries et Petits outillages	1 088 216,34	2 336 301,31	-1 248 084,97
322931	Produits Radiologie	685 450,12	685 450,12	0,00
322932	Produits dentaires	6 814 455,58	6 814 455,58	0,00
322936	Consommables et usages uniques	0,00	0,00	0,00
322940	Ustensiles de cuisine	842 764,10	842 764,10	0,00
322950	Fournitures scolaires éducatives	580 376,05	997 496,85	417 120,80
322980	Stocks Divers « SIEGE »	772 270,00	13 686 800	-12 914 530
322980	Stocks Divers « CRECHE JD »	1 463 372,10	1 593 242,10	129 870,00

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

حوصلة حول مراقبة الجرد المادي:

تتمثل الفوارق التي قمنا بها بعرضها في جرد المخزونات على أنها فروقات مبررة وغير مبررة نظر لوجود تغيرات كثيرة على مستوى المخزونات وعلى هذا الأساس وجب على الوكالة أن تقوم بإعادة النظر في جرد المخزونات والتأكد من الفروقات التي تم الاعتراف بها لدى فريق العد والتنسيق مع مصلحة الوسائل العامة ونظر لأمانتنا المهنية قمنا بعرض هذه الفروقات الخاصة بالمخزونات.

4- مراقبة الجرد المادي:

حسب ما تقدمنا به من معلومات محاسبية ومالية من الوسائل العامة ومن مصلحة المالية لم نستطيع التمكن من الحكم على مصداقية جرد المخزونات لاحتوائه على العديد من الأخطاء الجوهرية التي تؤثر بصفة مباشرة على الميزانية ولقد قمنا بإبداء تحفظات في جرد آليات الجرد ومحتواها ولقد تمنا بعرض حوصلة حول جرد المخزونات:

TABLE N°102 : AUDIT APPRONFONDIE D'INVENTAIRE DES STOCKS EX 2018

Libellée	Solde antérieur	Acquisition	Sortie	Solde Comptable	Moyen Généraux	Equipes de comptage
Imprimés	8 833 672,79	2 838 849,00	3 754 063,62	7 918 458,17	7 918 458,16	7 918 458,16
Denrées Alimentaires	55 235,60	2 534 153,30	2 501 907,55	87 481,35	101 335,20	85 059,45
Fournitures de Bureau	5 904 956,01	7 502 335,00	3 362 421,79	10 044 869,22	7 110 284,22	6 118 517,06
Fournitures Informatiques	4 838 081,65	5 671 345,00	2 639 263,05	7 870 163,60	5 752 973,60	2 335 934,10
Carburant	1 621 587,68	150 067,14	234 079,41	1 537 575,41	1 537 575,41	1 541 674,90
Lubrifiant	157 370,97	-	22 333,46	135 037,51	135 037,51	120 315,39
Produits d'entretien	2 250 942,90	-	1 253 894,35	997 048,55	997 048,55	837 053,70
Fournitures Electriques	2 902 555,38	126 981,00	998 586,90	2 030 949,48	2 030 949,48	2 635 844,28
Pièces de rechange Automobile	271 404,00	121 878,49	54 486,39	338 796,10	338 796,10	232 908,84
Pneumatique	428 922,02	175 000,00	18 400,00	585 522,02	585 522,02	375 524,08
Habillement	607 557,00	6 137 481,00	5 745 176,00	999 862,00	999 862,00	912 095,50
Quincailleries et Petits outillages	1 487 759,52	56 755,73	456 298,91	1 088 216,34	1 088 216,34	2 336 301,31
Produits Radiologie	862 452,50	685 450,12	862 452,50	685 450,12	685 450,12	685 450,12
Produits dentaires	8 218 048,52	6 814 455,58	6 564 172,71	8 468 331,39	6 814 455,58	6 814 455,58
Consommables et usages uniques	286 936,00	-	-	286 936,00	0,00	0,00
Ustensiles de cuisine	1 117 446,40	436 456,30	713 518,60	840 384,10	842 764,10	842 764,10
Fournitures scolaires éducatives	1 061 737,80	191 025,31	254 638,46	7 918 458,17	580 376,05	997 496,85
Stocks Divers	1 940 261,60	1 805 011,50	1 230 865,50	87 481,35	772 270,00	13 686 800

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

5- عرض الأرصدة المتحصلة عليها من الجرد:

بعد المراقبة المكثفة التي قمنا بها في جرد المخزونات وبصفتنا كمحافظي الحسابات قمنا بإدلاء الرأي سواء في التقرير العام أو في الحوصلة التي نقدمها حول وضعية المخزونات في نهاية السنة المالية 2018 ولقد تمكنا من عرض مختلف الأرصدة المتحصلة عليها خلال مراقبة الجرد وتم تمثيلها في السياق التالي:

TABLE N°103 : PRÉSENTATION DES SOLDES D'INVENTAIRE DES STOCKS

Compte SCF	Solde Comptable	Moyen Généraux	Equipes de Comptage	Ecart Entre MGX & la comptabilité	Ecart entre MGX et Equipe de comptage
321000	7 918 458,17	7 918 458,17	7 918 458,17	**0,00**	**0,00**
321100	87 481,35	101 335,20	120 315,39	**-13 853,85**	**-18 980,19**
322200	10 044 869,22	7 110 284,22	6 118 517,06	**2 934 585,00**	**991 767,16**
322210	7 870 163,60	5 752 973,60	2 335 934,10	**2 117 190,00**	**3 417 039,50**
322300	1 537 575,41	1 537 575,41	1 541 674,90	**0,00**	**-4 099,49**
322310	135 037,51	135 037,51	120 315,39	**0,00**	**14 722,12**
322400	997 048,55	997 048,55	837 053,70	**0,00**	**159 994,85**
322500	2 030 949,48	2 030 949,48	2 635 844,28	**0,00**	**-604 894,80**
322600	338 796,10	338 796,10	232 908,84	**0,00**	**105 887,26**
322700	585 522,02	585 522,02	375 524,08	**0,00**	**209 997,94**
322800	999 862,00	999 862,00	912 095,50	**0,00**	**87 766,50**
322900	1 088 216,34	1 088 216,34	2 336 301,31	**0,00**	**-1 248 084,97**
322931	685 450,12	685 450,12	685 450,12	**0,00**	**0,00**
322932	8 468 331,39	8 468 331,39	8 468 331,39	**0,00**	**0,00**
322940	840 384,10	842 764,10	842 764,10	**-2 380,00**	**0,00**
322950	998 124,65	580 376,05	997 496,85	**417 748,60**	**-417 120,80**
322980	2 514 407,60	1 463 372,10 561 670,00	1 593 242,10 1 635 800,00	**489 365,50**	**-1 204 000,00**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

6- حوصلة حول جرد المخزونات:

من خلال تدقيق جرد المخزونات الذي قمنا به لدى وكالة الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء -سيدي بلعباس- قمنا برصد جملة من الملاحظات الجوهرية التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية ومن خلال تحفظنا في هذه المراقبة قمنا بطرح التحفظات التالية:

- **إعادة مراجعة جدول التقارب ما بين مصلحة الوسائل العامة وفريق العد[1].**
- **التأكد من الأرصدة المتحصل عليها وتسويتها محاسبيا.**

[1] Les équipes de comptage dans l'inventaire des stocks.

الفروقات المبررة وغير المبررة:

يتم تسوية الفروقات المبررة أو غير المبررة في المعالجات المحاسبية التالية:

TABLE N°104 : LE TRAITEMENT COMPTABLE THÉORIQUE DES ÉCARTS D'INVENTAIRE

DATE	COMPTE	AUXILIAIRE	LIBELEE	DEBIT	CREDIT
600		Ecart négatif	Const écart d'inventaire des stocks justifié au 31/12/2018	Xx	
	300	Ecart négatif	Const écart d'inventaire des stocks justifié au 31/12/2018		Xx
300		Ecart positif	Const écart d'inventaire des stocks justifié au 31/12/2018	Xx	
	724	Ecart positif	Const écart d'inventaire des stocks justifié au 31/12/2018		Xx

DATE	COMPTE	AUXILIAIRE	LIBELEE	DEBIT	CREDIT
658		Ecart négatif	Const écart d'inventaire des stocks non justifié au 31/12/2018	Xx	
	300	Ecart négatif	Const écart d'inventaire des stocks non justifié au 31/12/2018		Xx
300		Ecart positif	Const écart d'inventaire des stocks non justifié au 31/12/2018	Xx	
	758	Ecart positif	Const écart d'inventaire des stocks non justifié au 31/12/2018		Xx

SOURCE : DOCUMENTS PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

أما بالنسبة لوضعيتنا الحالية فقد تم رصد ح/322940 "أدوات المطبخ" بفارق قيمته 2 380,00 دج كفائض على مستوى المخزونات قد تم تبريره من قبل المعلومات المقدمة لدى مصلحة المالية وقد قمنا بعرض المعالجة المحاسبية التي يجب على الوكالة أن تقوم بها في أقرب الآجال ولقد أردنا أن نبينها فقط من أجل إبراز المصداقية في إحدى المشاهدات الخاصة بالمخزونات:

TABLE N°105 : LE TRAITEMENT COMPTABLE DES ECARTS D'INVENTAIRE DES STOCKS EX 2018

DATE	COMPTE	AUXILIAIRE	LIBELEE	DEBIT	CREDIT
31/12/2018	300	Ecart positif Ustensile de cuisine	Const écart d'inventaire des stocks justifié Ex 2018	2 380,00	
31/12/2018	724	Ecart positif EX 2018	Const écart d'inventaire des stocks justifié Ex 2018		2 380,00

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

1-4 التدقيق في جرد الحسابات المالية :

بصفتنا كمحافظي الحسابات قمنا بالتركيز على التدقيق في الحسابات المالية التي لها أثر مباشر على جميع الحسابات الاجتماعية لوكالة الصندوق ولقد قمنا بعرض المنهجية التالية:

1-4-1 مراجعة حسابات الخزينة:

TABLE N°106 : CONTRÔLE DES COMPTES DE TRÉSORERIE

Libellée des comptes	Solde final Comptable au 31/12/2017	Solde initial Comptable au 01/01/2018	Solde Comptable au 31/12/2018	Solde Bancaire/CCP 31/12/2018	Les écarts dus
Chèques remis l'Encaissement	218 512 827,91	218 512 827,91	223 948 534,32	223 948 534,32	**0,00**
BADR 01	422 603,20	422 603,20	2 076 169,39	2 076 169,39	**0,00**
BADR 02	10 123 805,27	10 123 805,27	10 121 187,27	10 121 187,27	**0,00**
BADR 03	2 627 824,38	2 627 824,38	2 626 039,38	3 064 998,28	**438 958,90**
BADR 04	2 481 840,83	2 481 840,83	2 480 055,83	2 480 055,83	**0,00**
CPA 01	26 192 111,42	26 192 111,42	7 944 714,33	7 944 714,33	**0,00**
CPA 02	4 111 418,53	4 111 418,53	111 418,53	111 418,53	**0,00**
CPA 03	19 534 786,90	19 534 786,90	4 116 387,11	4 978 361,97	**861 974,86**
CPA 04	1 546 815,91	1 546 815,91	46 815,91	46 815,91	**0,00**
CPA 05	3 507 431,52	3 507 431,52	144 632,51	146 602,51	**1 970,00**
CPA 06	64 040 610,10	64 040 610,10	9 741 921,31	9 797 668,37	**55 747,06**
BDL 00	193 370 493,18	193 370 493,18	152 581 087,24	218 135 088,61	**65 554 001,37**
Trésor public de wilaya 01	847 695 726,49	847 695 726,49	859 521 105,06	859 521 105,06	**0,00**
CCP Algérie 01	126 382 020,19	126 382 020,19	45 884 902,39	45 884 902,39	**0,00**
CCP Algérie 02	23 533 474,86	23 533 474,86	942 835,68	942 835,68	**0,00**
Virements de Fonds Banques	0,00	0,00	0,00	0,00	**0,00**
Virements de Fonds Trésor public	0,00	0,00	0,00	0,00	**0,00**
Virements de Fonds CCP	0,00	0,00	0,00	0,00	**0,00**
TOTAL	**1 544 083 790,69**	**1 544 083 790,69**	**1 322 287 806,26**	**1 389 200 458,45**	**66 912 652,19**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

1-4-2 مراجعة صندوق الأموال:

لقد قمنا بالتدقيق في صندوق الأموال وفق المنهجية التالية:

TABLE N°107 : CONTRÔLE DES CAISSES DE FONDS

Libellée des comptes	Solde final Comptable Au 31/12/2017	Solde initial Comptable Au 01/01/2018	Solde Comptable Au 31/12/2018	Solde Caisse Des fonds Au 31/12/2018	Les écarts dus Au 31/12/2018
Caisse CDS - CMS 02	0,00	0,00	62 309,00	62 435,00	**126,00**
Caisse CDS - CMS 03	0,00	0,00	56 202,00	56 205,00	**0,00**
Caisse CJE 00	0,00	0,00	0,00	0,00	**0,00**
Régie d'avance	5 380,00	5 380,00	10 560,00	10 560,00	**0,00**
Virements de Fonds Caisses	0,00	0,00	0,00	0,00	**0,00**
TOTAL	**5 380,00**	**5 380,00**	**129 071,00**	**129 197,00**	**126,00**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

1-4-2 تحليل حسابات الخزينة :

بعد القيام بالتدقيق والمقاربة بين حسابات المالية في كلا من الرصيدين المحاسبي والبنكي تحصلنا على جملة من الفوارق التي أردنا أن نبين 3 مشاهدات من بين خمس حسابات الخزينة التي تثبت صحة الأحداث المالية التي جرت خلال السنة المالية 2018 وكانت على النحو التالي:

TABLE N°108 : BANQUE DE L'AGRICULTURE ET DU DEVELOPPEMENT RURAL

COMPTE BADR TELAGH						
DATE	**CHEQUE**	**LIBELEE**	**DEBIT**	**CREDIT**	**DEBIT**	**CREDIT**
		SOLDE AU 31/12/2018	**2 626 039,38**			**3 064 998,28**
29/05/2011	ORDRE DE VIREMENT				231 490,07	
18/07/2011	0718-505				97 909,20	
18/07/2011	0718-506				72 940,95	
20/07/2014	0982/028				36 618,68	
SOLDES			**2 626 039,38**		**438 958,90**	**3 064 998,28**
TOTAUX			**2 626 039,38**			**2 626 039,38**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT - RELEVÉ BANCAIRE-

TABLE N°109 : DIVERS TABLEAUX CREDIT POPULAIRE D'ALGERIE

COMPTE CPA 105						
DATE	**CHEQUE**	**LIBELEE**	**DEBIT**	**CREDIT**	**DEBIT**	**CREDIT**
		SOLDE AU 31/12/2018	**144 632,51**			**146 602,51**
10/07/2017	ORDRE DE VIREMENT	TIERS PAYANT			1 970,00	
SOLDES			**144 632,51**		**1 970,00**	**146 602,51**
TOTAUX			**144 632,51**			**144 632,51**
COMPTE CPA 103						
DATE	**CHEQUE**	**LIBELEE**	**DEBIT**	**CREDIT**	**DEBIT**	**CREDIT**
		SOLDE AU 31/12/2018	**4 116 387,11**			**4 978 361,97**
-	DIVERS CHEQUES				478 319,12	
-	DIVERS ORDRE VIR				241 965,42	
-	AUTRES CP ET DIVERS				141 690,32	
SOLDES			**4 116 387,11**		**861 974,86**	**4 978 361,97**
TOTAUX			**4 116 387,11**			**4 116 387,11**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT - RELEVE BANCAIRE-

TABLE N°110 : BANQUE DE DEVELOPPEMENT LOCAL

COMPTE BDL						
DATE	**CHEQUE**	**LIBELEE**	**DEBIT**	**CREDIT**	**DEBIT**	**CREDIT**
		SOLDE AU 31/12/2018	**152 581 087,24**			**218 135 088,61**
-	DIVERS	CAPITAUX DECES			12 670 894,71	
-	DIVERS	FONCTION			2 408 185,13	
30/12/18	ORDRE V	AIDE HANDICAP			10 16 500,00	
30/12/18	ORDRE V	TIERS PAYANT			49 458 421,53	
SOLDES			**152 581 087,24**		**65 554 001,37**	**218 135 088,61**
TOTAUX			**152 581 087,24**			**152 581 087,24**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT - RELEVE BANCAIRE-

حوصلة حول الحسابات المالية:

بعد التدقيق في حسابات الخزينة وإبراز جملة من الأحداث المالية التي وقعت خلال السنة المالية 2018 لم نتحصل على أي ملاحظات جوهرية فيما يخص الحسابات المالية وبصفتنا كمحافظي الحسابات لن نبدي أي تحفظات في هذه الحسابات نظر لمصداقيتها التامة على حسابات الميزانية وحسابات التسيير.

أما بالنسبة لصندوق الأموال الخاصة بهذه الوكالة فقد ظهر لنا فرق إيجابي بين الجرد المادي والمحاسبي في مركز الدفع "سفيزف" بقيمة 126,00 دج ومن خلال مراقبتنا لمحضر صندوق الأموال التي تم غلقه بتاريخ 2018/12/31 تأكدنا من مصداقية هذا المبلغ أما المعالجة المحاسبية لهذا الفروقات لم نتمكن من إيجادها في نظام المحاسبة DLG-PC COMPTA ومن خلال هذه العناصر المقنعة قمنا بطرح الملاحظة الجوهرية التالية:

يتم تحويل الفرق الإيجابي بين الجرد المادي والمحاسبي في المعالجة المحاسبية التالية:

TABLE N°111 : TRAITEMENT COMPTABLE DES ECARTS CAISSE REGIE

DATE	COMPTE	GESTION	LIBELEE	DEBIT	CREDIT
31/12/2018	530302	-	Const Ecart Positif Caisse Des Fonds Ex 2018 Cp Sfisef	126,00	
31/12/2018	768000	10	Const Ecart Positif Caisse Des Fonds Ex 2018 Cp Sfisef		126,00

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ملاحظة :

المشاهدة رقم 11 والمتمثلة في حساب القرض الشعبي الجزائري CPA 06 قد تمت مراقبته في ميزان المراجعة سلفا وعلى هذا الأساس لم نقم بمراقبته حاليا في هذه العينة الإحصائية الكاملة.

5-1 التدقيق في جرد الحقوق "أصول وخصوم" :

بعد التأكد من الحسابات المالية ومدى صدقها سوف نقوم بمراقبة حسابات الغير الخاصة بوكالة الضمان الاجتماعي بما فيها حسابات التسوية أو الحسابات الوسيطية ولقد قمنا بعرض الحسابات التالية التي تتكون من 25 مشاهدة محل التدقيق:

TABLE N°112 : AUDIT DES COMPTES DE TIERS EX 2018

Code	Libellé	Mvm Période Crédit	Mvm Période Débit	Les écarts Débiteurs & Créditeurs
460120	Trop-perçus Assurances Maladie	11 069 226,79	11 067 828,89	**1 397,90**
460122	Trop- Perçus Invalidité	2 027 464,25	448 519,47	**1 578 944,78**
460123	Trop- Perçus Décès	65 758,79	102 056,21	**- 36 297,42**
460170	Trop perçus Allocations Familiales et Primes de Scolarité	57 700,00	62 300,00	**- 4 600,00**
461000	Moins perçu (code 7001)	1 447 488,04	1 199 099,11	**248 388,93**
461020	Assurances Maladies à payer	296 252 614,54	298 341 203,76	**- 2 088 589,22**
461021	Prestations Maternité à payer	262 317 988,04	264 235 234,61	**- 1 917 246,57**
461023	Capital Décès à payer	294 389 668,79	297 917 156,99	**- 3 527 488,20**
461030	Accidents de travail et MP à payer	476 155 721,01	476 270 260,88	**- 114 539,87**
461120	Ré – imputations Assurances Maladies	4 510 670,83	4 250 836,03	**259 834,80**
461130	Ré - Imputations Accidents de Travail et MP	894 110,24	42 518,98	**851 591,26**
461180	Ré - Imputations Allocations Familiales et Primes de Scolarité	1 506 642,46	418 200,00	**1 088 442,46**
467000	Débiteurs Divers	634 628,48	762 081,21	**- 127 452,73**
467640	Trop perçu sur salaire à rembourser	-	133 931,42	**- 133 931,42**
467810	Frais de rejet de chèques à récupérer Recouvrement	260 581,16	262 723,16	**- 2 142,00**
467820	Frais Rejet Chèques à récupérer Contentieux	10 100,00	10 568,00	**- 468,00**
467903	Opérations Trésor à régulariser	73 501,51	74 101,51	**- 600,00**
467905	Opérations Banque à régulariser	2 101 251,24	2 463 305,49	**- 362 054,25**
467906	Opérations CCP à régulariser	278 876,80	626 713,88	**- 347 837,08**
468600	Diverses charges à payer	293 167,00	435 167,00	**- 142 000,00**
486616	Primes d'assurance constatées d'avance	110 528,57	107 055,57	**3 473,00**
486800	Autres charges constatées d'avance	105 000,00	184 552,68	**- 79 552,68**
TOTAL GENERAL		**1 354 562 688,54**	**1 360 005 414,96**	**- 5 442 726,42**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

العينة الإحصائية رقم 01:

لقد قمنا باستخراج عينة عشوائية إحصائية من برمجيات المعلوماتية Caseware IDEA ولقد تم عرض 13 مشاهدة وفق التحديد الذي قمنا به كمحافظي الحسابات كما تمثلت هذه العينة في الحسابات التالية :

SCHEMA N°32 : LE 1ER ECHANTILLONNAGE QUI PORTE LES DIVERS COMPTES DE TIERS

Échant Aléatoire

	CODE	LIBELLÉ	MVM_PÉRIODE_DÉBIT	MVM_PÉRIODE_CRÉDIT	LES_ÉCARTS	ECH_ENREG
1	467906	Opérations CCP à régulariser	278 876,80	626 713,88	-347 837,08	22
2	460122	Trop- Perçus Invalidité	2 027 464,25	448 519,47	1 578 944,78	2
3	461123	Ré – imputation capital Décès	1 196 653,69	155 537,79	1 041 115,90	13
4	486616	Primes d'assurance constatées d'avance	110 528,57	107 055,57	3 473,00	24
5	486820	Location moins d'une année	0,00	390 666,67	-390 666,67	27
6	467905	Opérations Banque à régulariser	2 101 251,24	2 463 305,49	-362 054,25	21
7	486810	Abonnement ADSL Haut Débit	0,00	199 333,44	-199 333,44	26
8	461180	Ré - Imputations Allocations Familiales et Primes de Scolarité	1 506 642,46	418 200,00	1 088 442,46	15
9	468600	Diverses charges à payer	293 167,00	435 167,00	-142 000,00	23
10	467000	Débiteurs Divers	634 628,48	762 081,21	-127 452,73	16
11	467810	Frais de rejet de chèques à récupérer Recouvrement	260 581,16	262 723,16	-2 142,00	18
12	461130	Ré - Imputations Accidents de Travail et MP	894 110,24	42 518,98	851 591,26	14
13	461022	Pension d'Invalidité à payer	234 834 848,34	234 834 848,34	0,00	8

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

تحليل العينة الأولى:

من خلال تحليل العينة الأولى التي تشمل 13 حساب على مستوى الجرد في تدقيق الحقوق تحصلنا على النتائج التالية:

ح/467906 "عمليات البريد الجاري للتسوية":

لقد قمنا بالتدقيق في هذا الحساب ولقد أردنا أن نبين مجمل التحفظات التي لاحظناها خلال عملية المراقبة:

- جميع العميات الدائنة غير المرصدة لحساب 467906 بقيمة 559 919,32 دج هي عبارة عن إيرادات غير معرفة قمنا بالاطلاع عليها والتأكد من مصداقيتها في كشف الحساب البريدي الجاري للسنة المالية 2018 كما تم تسجيل رصيد دائن بقيمة 897 683,15 دج.
- أما الفرق المحصل عليه بقيمة 347 837,08 دج كما هو موضح في نظام **Caseware IDEA** فهو ناتج عن الإيراد المحصل عليه بقيمة 212 082,24 دج في يومية "**العمليات المختلفة**" ولقد قمنا بعرض المعالجة المحاسبة التالية من بين العناصر المقنعة في هذا الحساب:

TABLE N°113 : LES OPÉRATIONS CCP EN COURS DE RÉGULARISATION

DATE	COMPTE	AUXILIAIRE	LIBELEE	DEBIT	CREDIT
31/01/2018	467906		Assai Ecrit A Compte Au Compte Respectif	212 082,24	
31/01/2018	432000	18	Assai Ecrit A Compte Au Compte Respectif		205 905,09
31/01/2018	45800	18	Assai Ecrit A Compte Au Compte Respectif		6 177,15

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ح/460122 "التعويض عن الضرر - Trop perçus -" :

لقد قمنا بالتدقيق في هذا الحساب ولقد أردنا أن نبين مجمل الملاحظات التي مارسنا من خلالها عملية الرقابة التالية:

- تم إلغاء عبئ قد تم تخصيصه في السنوات السابقة بقيمة 108 519,47 دج ومن خلال التدقيق في هذه العملية لا يجوز للوكالة أن تقوم بإلغاء هذا العبء الخاص بالأداءات فهذا لا يتناسب مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ وجب عليها أن تقوم بالإقرار به كمنتجات استثنائية لتسيير التأمينات الاجتماعية في ح/757200 ولقد قمنا بطرح وثيقة التحميل[1] أدناه.
- أما بالنسبة للأحداث الأخرى التي وقعت خلال السنة المالية 2018 هي عمليات تسوية تم الاعتراف بها نتيجة عن أحداث ماضية، فقد قدر الرصيد لأحد المؤمنين اجتماعيا بقيمة 1 618 944,78 دج ولقد قمنا بطرح الوضعية المالية في السياق التالي:

TABLE N°114 : SITUATION FINANCIÈRE D'INVALDIITÉ -MOKADEM AMINA -

AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELEE	MONTANT
12201	N° 793831220148	Const Tp Invalid Mokedem Amina 2015	203 368,00
12201	N° 793831220148	Const Tp Invalid Mokedem Amina 2016	209 966,60
12201	N° 793831220148	Const Tp Invalid Mokedem Amina 2014	190 032,84
12201	N° 793831220148	Const Tp Invalid Mokedem Amina 2012	169 118,94
12201	N° 793831220148	Const Tp Invalid Mokedem Amina 2013	176 237,88
12201	N° 793831220148	Const Tp Invalid Mokedem Amina 2017	123 466,28
12201	N° 793831220148	Const Tp Invalid Mokedem Amina 2011	153 524,44
12201	N° 793831220148	Const Tp Invalid Mokedem Amina 2010	141 116,56
12201	N° 793831220148	Const Tp Invalid Mokedem Amina 2009	129 180,00
12201	N° 793831220148	Const Tp Invalid Mokedem Amina 2008	122 933,24
TOTAL GENERAL			**1 618 944,78**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

[1] C'est la fiche d'imputation qui porte le traitement comptable d'une opération comptable de l'exercice.

- من خلال الرصيد المسجل بقيمة 1 618 944,78 دج المتعلق بالوضعية المالية الخاصة بالمؤمن اجتماعيا "مقدم أمينة" منذ سنة 2008 إلى غاية سنة 2010 وطبقا للإجراءات المعمول بها قامت الوكالة باسترجاع هذا المبلغ كمنتجات استثنائية لتسيير التأمينات الاجتماعية على مستوى مصلحة المالية نظر لقدم الوضعية المالية اتجاه المؤمن وعدم تحصيل هذه الأداءات.

TABLE N°115 : LES ANOMALIES DETECTÉES AU NIVEAU DE LA CHARGE 600144

DATE	COMPTE	AUXILIAIRE	LIBELEE	DEBIT	CREDIT
31/12/2018	460122	12201	Annutation La Charge Tp Inv Ex 2018	108 519,47	
31/12/2018	600144		Annutation La Charge Tp Inv Ex 2018		108 519,47
TOTAL GENERAL				**108 519,47**	**108 519,47**

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ A PARTIR DU DLG PC COMPTA

ح/461123 رأس المال الوفاة "Ré-imputation":

ظهر رصيد دائن لرأس مال الوفاة الخاص بالمبالغ غير المدفوعة إلى المؤمنين اجتماعيا في حالة الوفاة بقيمة 1 041 115,90 دج وقد قمنا بمراقبة مكثفة في هذا الحساب نظر لأهمية الرصيد ومدى أثره على حسابات الميزانية ولقد ارتأينا أن نبين النتائج التالية:

- طبقا لتدقيقنا للسنة المالية 2018 لم نرى أي أخطاء جوهرية قد تمس هذا الحساب فهو مرصد في نهاية سنة 2018 طبقا لاطلاعنا على دفتر الأستاذ الخاص بهذا الحساب.
- أما من خلال ملاحظتنا لتحليل الحسابات الخاص بمصلحة المالية، تم رصد ما قيمته 740 166,46 دج كمبلغ إجمالي خاص بالسنة المالية 2012-2013 ومن هنا وجب على وكالة الضمان الاجتماعي دفع هذه الأداءات وتسوية وضعيتهم المالية ولقد قمنا باستخراج التحليل المحاسبي التالي:

TABLE N°116 : ANALYSE DES COMPTES AUTORISÉ PAR LE SERVICE DES FINANCES

Unité Comptable :	**CNAS SIDI BEL ABBES**
Compte Comptable :	**461123**
Libelles Auxiliaire :	**Ré – imputation capital Décès**
Solde Au 31/12/2018	**740 166,46**

PIECE	DATE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
	22/05/2012	Reimputation CD CP Eymard ASSU - KHEDDAOUI HALIMA CH N 1657338		87 965,94
	01/04/2012	Reimputation CD CP A-Ramdane Assu- MANSOURI AEK MORAD CH N 1658274		45 000,00
	25/05/2013	Reimputation CD CP A-Ramdane Assu -BELACHI KHOUIRA CH N 2802454		2 917,50
	25/07/2013	Reimputation CD CP Sidi Djillali Assu -HAMAIDA HAZIA CH N 2802459		2 062,39

	25/07/2013	Reimputation CD CP Sidi Djillali Assu -HAMAIDA HIBA CH N 2802460		4 124,79
	25/07/2013	Reimputation CD CP Sidi Djillali - Assur HAMAIDA HIBA CH N 2802461		4 124,79
	25/07/2013	Reimputation CD CP Sidi Djillali -Assur - MESSAOUDI GARA CH N 2802457		413 541,84
	28/10/2013	Reimputation CD CP Abane Ramdane -Asur- CHIKER YAMINA CH N 2802672		1 100,00
	28/10/2013	Reimputation CD CP Abane Ramdane -Assu- BOUREMANA HAYAT CH N 280673		4 125,00
	28/10/2013	Reimputation CD CP Abane Ramdane -Assu- BELGHEBI MOHAMED CH N 2802671		1 375,00
	13/10/2013	Reimputation CD CP Sidi Djillali -Assu-GHOMRI AICHA CH 2802636		119 259,21
	24/12/2013	Reimputation CD CP Abane Ramdane- Assu- BELHAMRI KHEIRA CH N 2802828		54 570,00
Totaux Mouvements				**740 166,46**
Solde Au 31/12/2018				**- 740 166,46**

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ A PARTIR DU DLG PC COMPTA

ح/486616 منحة التأمينات المعاينة سلفا:

فيما يخص الأعباء معاينة سلفا والتي وجب ترصيدها في نهاية كل سنة مالية ن+1 قمنا بالتدقيق في ح/486616 "منحة التأمينات المعاينة مسبقا وتحصلنا على رصيد نهائي بقيمة 3 473,00 دج ولقد تم عرض الملاحظات التالية:

- بعد مراجعة عقود التأمينات التي جرت خلال السنة المالية 2018 تم رصد مبلغين كما هو موضح في اليومية العامة بإجمالي 110 528,57 دج تبيّن لنا بأن هذه العقود سوف يتم تسوية ح/48616 في السنة المالية 2019 وهذا ما يمثل احترام لمبدأ استقلالية الدورات المالية وعلى هذا الأساس يمثل لنا هذا الرصيد النهائي الصورة الصادقة لهذا الحساب.

TABLE N°117 : LES PRIMES D'ASSURANCES CONSTATÉES D'AVANCE

PIECE	DATE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
000089	07/04/18	CONST N°ATT 15 CONTRAT ASSURANCE SAA	93 162,21	
000015	13/11/18	CONST CHARGS D'AVANCE SAA DU 20/11/18	17 366,36	
000006	31/12/18	REPRISE CHARGE CONST D'AVANCE SAA		89 513,79
000007	31/12/18	REPRISE CHARGE CONST D'AVANCE SAA		17 541,78

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ A PARTIR DU DLG PC COMPTA

ح/486820 الإيجارات أقل من سنة المعاينة سلفا:

بعد التدقيق في هذا الحساب ومراقبته تبين لنا بأنه تم ترصيده في 2018/12/31 بشكل صحيح وأن هذا الحساب لا يحتوي على أخطاء جوهرية ولقد قمنا بتقديم نسخة من دفتر الأستاذ في الشكل التالي:

TABLE N°118 : LES LOCATIONS MOINS D'UNE ANNEE CONSTATÉES D'AVANCE

DATE	JOURNAL	FOLIO	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
				REOUVERTURE	390 666,67	
31/12/2018	OD	4112	Location moins d'une année	REPRISE CHARGE CONST D'AVANCE SAA	0,00	390 666,67
TOTAL (1) MOUVEMENTS					0,00	390 666,67
CUMULS AU 31/12/2018					390 666,67	390 666,67
SOLDE AU 31/12/2018						0,00

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ A PARTIR DU DLG PC COMPTA

ح/467905 "عمليات البنك للتسوية":

لقد ظهر الرصيد النهائي لحساب "عمليات البنك للتسوية بقيمة 362 054,25 دج، أردنا أن نبين مجمل التحفظات التي لاحظناها خلال عملية المراقبة:

- بالنسبة للرقابة على **مصاريف رفض الشيكات** فقد لاحظنا بعد الأحداث المسجلة في ح/467905 المدينة أو الدائنة والتي وجبت أن تسجّل في الحساب الخاص بها، وعلى هذا الأساس وجب على الوكالة أن تقوم بتحويل جميع المبالغ التي وقعت خلال السنة المالية 2018 إلى ح/467810.
- تم رصد إيرادات غير معرّفة بقيمة 140 155,55 دج لم نتمكن من معرفة طبيعة التحصيل في الكشف البنكي خلال الفترة المعنية، وبصفتنا كمحافظي الحسابات قمنا بهذا التحفظ ووجب على الوكالة أن تقوم بمراسلة البنك لمعرفة نوعية الإيراد الذي تم تحصيله على مستوى الوكالة.
- ملاحظة ما قيمته 59 656,95 دج تم معالجته محاسبيا في حساب "**عمليات البنك للتسوية**" وحسب التدقيق الذي قمنا به وجب على هذا المبلغ تحويله إلى حساب خاص "الدفع بالزيادة"[1].
- أيضا دققنا في جملة من العمليات الخاصة بعمليات "**Virement Passe A Tort**" بفارق إجمالي قدر بقيمة 84 733,91 دج وهي تمثل الصورة الصادقة فيما قامت الوكالة بمعالجتها محاسبيا كما هو موضح في اليومية التالية أدناه، أما الرصيد المتبقي بقيمة 249 248,56 دج فهو متمثل في جملة من التسويات اللازمة التي قامت بها الوكالة خلال السنة المالية 2018.

[1] Les montants Trop perçus.

TABLE N°119 : LES VIREMENTS PASSÉS A TORT

DATE	JOURNAL	FOLIO	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
13/02/2018	TB	9902	BC N° 0001922	REGUL VIREMENT PASSE ATORT DEC 2018	85 090,91	
13/02/2018	TB	9902	BC N° 0001922	REGUL FRAIS VD DEBITE ATORT DEC 2018	-	357,00
TOTAL (2) MOUVEMENTS					**85 090,91**	**357,00**
SOLDE AU 31/12/2018						**84 733,91**

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ A PARTIR DU DLG PC COMPTA

ح/486810 المواصلات اللاسلكية المعاينة سلفا[1] :

فيما يخص الأعباء معاينة سلفا والتي وجب ترصيدها في نهاية كل سنة مالية ن+1 قمنا بالتدقيق في ح/486810 "شبكة أنترنت المعاينة مسبقا" وتحصلنا على رصيد نهائي بقيمة 199 333,44 دج ولقد تم عرض الملاحظات التالية:

- بعد مراجعة الفواتير التي قدمت خلال السنة المالية 2018 تم رصد مبلغين كما هو موضح في اليومية العامة بإجمالي 199 333,44 دج تبيّن لنا بأن هذه الفواتير سوف يتم تسويتها في ح/48616 للسنة المالية 2019 وهذا ما يمثل احترام مبدأ استقلالية الدورات المالية وعلى هذا الأساس يمثل لنا هذا الرصيد النهائي الصورة الصادقة لهذا الحساب.

TABLE N°120 : LES CHARGES CONSTATÉ D'AVANCE ALGERIE TELECOM

PIECE	DATE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
0227	10/10/2017	CONST FACT N°03 DU 16/10/17-11/10/17 ALG	95 333,38	
0228	15/10/2017	CONST FACT N°03 DU 12/11/17-07/11/17 ALG	104 000,06	
00004	31/12/2018	REPRISE CHARGE CONST D'AVANCE ALG TELECO		95 333,38
00005	31/12/2018	REPRISE CHARGE CONST D'AVANCE ALG TELECO		104 000,06
		TOTAL (4) MOUVEMENTS	**199 333,44**	**199 333,44**

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ A PARTIR DU DLG PC COMPTA

ح/461180 المنح العائلية "Ré-imputation":

قمنا بمراقبة المنح العائلية لحساب 461180 الخاص بالأموال العائدة إلى الوكالة ولقد تم رصد ما قيمته 1 088 442,46 دج كرصيد نهائي وبعد مراقبتنا المكثفة تبين لنا بأن هذا الحساب يحتوي في مجمله على مجموع من التغيرات التي قد تؤثر على مصداقية الحساب وعلى هذا الأساس وجب على الوكالة أن تقوم بمراجعة هذه الوضعية المقدمة في التحليل المحاسبي التالي:

[1] Le compte 486810 ADSL Haut Débit constaté d'avance.

TABLE N°121 : LES RÉ-IMPUTATION DES ALLOCATIONS FAMILIALES

JOURNAL	FOLIO	CETNRE PAYEUR	DEBIT	CREDIT
OD	4209	12210	11 700,00	-
OD	4212	12210	61 500,00	-
TB	6202-12	12210	23 100,00	-
TB	6202-12	12210	13 800,00	10 200,00
TB	6202-12	12210	31 800,00	-
TB	6202-12	12210	40 800,00	-
TB	6202-12	12210	21 000,00	57 000,00
TB	6202-12	12210	16 500,00	-
TB	6202-12	12210	8 400,00	-
TB	6202-12	12210	7 800,00	18 600,00
TB	6202-12	12210	72 600,00	21 900,00
TB	6202-12	12210	28 200,00	-
TP	6701-12	12210	-	9 700,00
TP	6701-12	12210	35 400,00	-
TP	6701-12	12210	-	34 800,00
TP	6701-12	12210	600,00	-
TP	6701-12	12210	26 400,00	-
TP	6701-12	12210	-	21 600,00
TP	6701-12	12210	1 200,00	13 200,00
TP	6701-12	12210	600,00	-
TP	6701-12	12210	600,00	18 000,00
TP	6701-12	12210	600,00	0
TB	7601	12210	15 600,00	0
TB	7601	12210	0	1 301 642,46
OD	9902	12210	11 700,00	-
LES TOTAUX MOUVEMENTS			**418 200,00**	**1 506 642,46**
SOLDE FINAL				**1 088 442,46**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ح/468600 أعباء أخرى للدفع:

ظهر رصيد دائن لحساب 468600 " **أعباء أخرى للدفع**" بقيمة 142 000,00 دج ومن خلال التدقيق الذي قمنا به لهذا الحساب فإن هذا الآخير يمثل المصداقية التامة في الأعباء التي تم الاعتراف بها في نهاية السنة المالية باعتبارها أعباء يتم دفعها في السنة المالية 2019.

ح/467000 مدينين آخرين:

هناك رصيد أولي بقيمة 63 232 633,63 دج يجب التأكد من صحته واستنادا إلى ما تم تقديمه لنا من معلومات على مستوى مصلحة المالية قمنا بعرض تحليل الحساب التالي:

TABLE N°122 : ANALYSE DES COMPTES AUTORISÉ PAR LE SERVICE DES FINANCES

Compte Comptable :	**467000**
Libelles Auxiliaire :	**Débiteurs Divers**
Solde Au 31/12/2018	**63 105 180,90**

FOLIO	DATE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
	31/12/1986	**Solde d'ouverture (hérité par la CNAS Oran)**	1 743 719,62	
	31/12/2007	Prelèvements d'office sur compte CPA 106 désions de justice AS ZINE Aoued AS cnas Mascara Ex 2000	12 119,10	
	31/12/2007	Prelèvements d'office sur compte CPA 106 désions de justice AS ZINE Aoued AS cnas Mascara Ex 1998	16 218,74	
	31/12/2007	Prelèvements d'office sur compte CPA 106 désions de justice AS ZINE Aoued AS cnas Mascara Ex 1999	256 349,07	
	31/07/2009	Jugement pénal relatif aux préjudices causés par l'ex caissier de l'antenne DGSN - CNAS SBA MAZAR Djillali	51 241,31	
	31/12/2006	solde transfert ORAN rapprochement 17 ex 2006	59 752 308,49	
1000	31/01/2014	Const virement a tort CCP HALLOUCHE BACHIR Dossier au niveau du contentieux	879 634,68	
1000	28/01/2016	RECLAMTION VIREMENT A TORT YOUNES LAKHDA N AS421550001070 CP 12209	4 034,00	
1000	28/01/2016	RECLAMTION VIREMENT A TORT MAKHLOUF MED N AS 910074025644 CP 12207	16 449,47	
1000	28/01/2016	RECLAMTION VIREMENT A TORT GHEMOUND ISMA N AS 890602012754 CP 12204	5 735,69	
40000	20/04/2016	CONST RECLAMAT VIREMENT A TORT HERGMADJ N AS 630095010951 CP 12210 NATURE AF	21 600,00	
40000	20/04/2016	CONST RECL VIREM A TORT AMRANI SOUFIAN N AS 816987000236 CP 12210 NATURE AF	3 600,00	
50000	22/05/2016	CONST RECLM VIRMT A TORT BEGHDADI N AS 370794000453 CP 12201 NATURE AS	2 260,00	
9000	01/09/2016	CONST TROP PERCUE ENDIMED CHU DE SBA A RGULARISER POUR EX 2017	195 091,48	
12000	31/12/2017	CONST ELECT LOGT FONCT CJE EX ANT	9 528,44	
12000	31/12/2017	CONST ELECT LOGT FONCT CDT EX 2017	993,28	
12000	31/12/2017	CONST ELECT LOGT FONCT TELAGH	33 381,27	
12000	31/12/2017	CONST ELECT LOGT FONCT TELAGH	25 133,40	

12000	31/12/2017	CONST TP AS EL AHMER AEK COMPTE ERRONE	5 975,53	
12000	31/12/2017	CONST TPAS AF SADOUN MOKHTAR COMPTE ERR	7 000,00	
12000	31/12/2017	CONST TP AS AF EL AHMER AEK COMPTE ERRO	2 700,00	
8802	22/02/2018	VERSEMENT BAKHTI TAOUS ELECTRICITE LOGT		3 381,27
6703	31/03/2018	VERSEMENT TP AS HALLOUVHE		15 000,00
8804	02/04/2018	VERSEMENT BAKHTI TAOUS ELECTRICITE LOGT		5 000,00
6704	11/04/2018	VERSEMENT TP HALLOUCHE		15 000,00
8805	02/05/2018	VERSEM BAKHTI TAOUS ELEC LOGT DE FONCT		5 000,00
6705	09/05/2018	VERSEMENT HALLOUCHE MAI 2018		15 000,00
6706	30/06/2018	VERSEMENT PAIEMENT A TORT HALLOUCHE		15 000,00
8807	08/07/2018	VERSEM BAKHTI TAOUS ELEC LOGT DE FONCT		5 000,00
6707	10/07/2018	VERSEMENT PAIEMET A TORT HALLOUCHE		15 000,00
6708	06/08/2018	REMBOUR TROP PERCU HALLOUCH		15 000,00
8808	09/08/2018	VERSEMENT BAKHTI TAOUS TP ELEC LOGT FONC		5 000,00
6709	04/09/2018	VERSEMENT TP AS HALLOUCHE BACHIR		15 000,00
6710	06/10/2018	VERSEMENT TP AS HALLOCHE BACHIR		15 000,00
6711	06/11/2018	VERSEMENT PAIEMENT A TORT HALLOUCHE		15 000,00
6712	06/12/2018	VERSEMENT PAIEMENT A TORT HALLOUCHE		15 000,00
4201	31/01/2018	CONST PAIEMENT A TORT BENMALEK ZINE EDIN	245 000,00	
6709	03/09/2018	VERSEMENT TP AS BEN MALEK		10 000,00
6710	03/10/2018	VERSEMENT TP AS BEN MALEK ZINEDDINE		10 000,00
6710	31/10/2018	VERSEMENT TP AS BEN MALEK ZINEDDINE		10 000,00
6711	26/11/2018	VERSEMENT PAIEMENT A TORT BENMALEK ZINE		10 000,00
6712	06/12/2018	VERSEMENT PAIEMENT A TORT BENMALEK ZINE		10 000,00
8804	30/04/2018	CONST DIF PAIEM F REPAS HELLAL SIDI MED	600,00	
5	31/05/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS ADM		5 000,00
4209	26/09/2018	CONST RECLAMATION L ASSURE ZERGUI BILLAL CTX	11 700,00	
4210	01/10/2018	CONST PAIEMENT A TOR AU COMPTE BOUSHLA	3 822,00	
4311	06/11/2018	CONST C.C.P NEDDAM HABIB MUTER A SAIDA	-	25 133,40

4212	31/12/2018	CONST PAIE A TORT APRE RECLAM BERRAHMA.A CTX	10 200,00	
4212	31/12/2018	CONST PAIE A TORT APRE RECLAM BNADDANE CTX	42 300,00	
Totaux Mouvements			**63 358 695,57**	**253 514,67**
Solde Au 31/12/2018				**63 105 180,90**

SOURCE : DOCUMENT AUTORISÉ PAR LA CNAS « SERVICE DES FINANCES »

ح/467810 مصاريف رفض الشيكات:

بعد عملية التدقيق في هذا الحساب تم مشاهدة الرصيد النهائي بقيمة 1912,00 دج إلا أن مجمل التغيرات التي حدثت خلال الفترة الممتدة من 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 هي عبارة عن مصاريف رفض الشيكات يتم اقتطاعها من البنك وحسب المراجعة التي قمنا بها فإن الرصيد النهائي لا يؤثر على صحة المعلومة المالية كما هو موضح في ميزان المراجعة:

TABLE N°123 : LES FRAIS DE REJET DES CHEQUES

Libellée	Solde Antérieur Débiteur	Mouvement Débit	Mouvement Credit	Total Débit	Total Credit	Solde Final
Frais de rejet de chèques à récupérer Recouvrement	4 054,00	260 581,16	262 723,16	264 635,16	262 723,16	1 912,00
TOTAL	**4 054,00**	**260 581,16**	**262 723,16**	**264 635,16**	**262 723,16**	**1 912,00**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ح/461130 حوادث العمل والأمراض المهنية "Ré-imputation":

بعد مراقبة ح/461130 حوادث العمل والأمراض المهنية الخاص بالأموال العائدة إلى الوكالة تحصلنا على فارق بين المخصصات المعترف بها والأداءات التي تم دفعها بقيمة 27 202,73 دج ولقد قمنا بعرض الملاحظات الجوهرية في البيانات التالية:

TABLE N°124 : RÉ-IMPUTATION ACCIDENT DE TRAVAIL ET MALADIE PROFESSIONNELLE

DATE	JOURNAL	FOLIO	AUXILIAIRE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
				REOUVERTURE	-	-
18/03/2014	TP	3068	CP12210	REIMPUTATION AT HERHIRA MOHAMED	-	3 611,98
18/03/2014	TP	3068	CP12210	REIMPUTATION AT DEMMOUCHE FAFFA	-	11 690,75
30/06/2015	TB	60003	CP12210	REIMPUTATION AT ZAIRI KHELIFA	-	11 900,00
SOLDE AU 31/12/2018					**-**	**27 202,73**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ومن خلال التدقيق المكتف الذي قمنا به في بمتابعة الأرصدة من سنة 2013 إلى غاية سنة 2018 وجب علينا أن نبدي تحفظنا في ح/461130 وهنا تلتزم الوكالة بالاعتراف بالأعباء التي لم يتم تخصيصها في سنواتها السابقة وإدراجها في ح/110 الترحيل من جديد والإفصاح عليها في القوائم المالية نظر لاعتبارها ضمن تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء وفق ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي IAS 08.

TABLE N°125 : RETRAITEMENT COMPTABLE SELON LA NORME COMPTABLE IAS 08

DATE	JOURNAL	COMPTE	AUXILIAIRE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
31/12/2018	OD	110003	Report à nouveau Accident De Travail	Const Ecart Correction D'erreur Ex 2013-2014	27 202,73	
31/12/2018	OD	461130	Re-Impute Accident De Travail Et MP	Const Ecart Correction D'erreur Ex 2013-2014		27 202,73
31/12/2018	OD	138000	Autres produits et charges différés actif Hors d'exploitation	Const Impôts différés actif d'un Re-impute AT&MP Ex 2013-2014	7 072,70	
31/12/2018	OD	110003	Report à nouveau Accident De Travail	Const Impôts différés actif d'un Re-impute AT&MP Ex 2013-2014		7 072,70

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ملاحظة:

في العينة المدروسة لحسابات الغير قمنا باستثناء الحسابات المرصدة في نهاية السنة المالية وتم سحبها من العينة محل التدقيق إذ تمثلت فيما يلي:

TABLE N°126 : EXTRAIT D'UNE BALANCE DONT LE COMPTE PENSION D'INVALIDITÉ

Libellé	Mvm Ant. Crédit	Mvm Période Débit	Mvm Période Crédit	Mvm Total Débit	Mvm Total Crédit	Solde Final
Pension d'Invalidité à payer [1]	0	234 834 848,3	234 834 848,3	234 834 848,3	234 834 848,3	**0**
Allocations Familiale à payer[2]	9 305 100	163 701 400	154 396 300	163 701 400	163 701 400	**0**
Ré – imputations Maternité[3]	0	236 049,48	236 049,48	236 049,48	236 049,48	**0**
Ré – imputation Invalidité[4]	0	69 155,45	69 155,45	69 155,45	69 155,45	**0**

[1] 461022 : Pension d'Invalidité à payer
[2] 461080 : Allocations Familiale à payer
[3] 461121 : Ré – imputations Maternité
[4] 461122 : Ré – imputation Invalidité

Ré – imputation capital Décès[1]	1 041 115,9	1 196 653,69	155 537,79	1 196 653,69	1 196 653,69	**0**
Frais de justice à récupérer[2]	0	6 284	6 284	6 284	6 284	**0**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

العينة الإحصائية رقم 02:

لقد قمنا باستخراج عينة عشوائية غير إحصائية من برمجيات المعلوماتية Caseware IDEA ولقد تم عرض 21 مشاهدة وفق التحديد الذي قمنا به كمحافظي الحسابات كما تمثلت هذه العينة في الحسابات التالية:

SCHEMA N°33 : LE 2EME ECHANTILLONNAGE QUI PORTE LES DIVERS COMPTES DE TIERS

Fichier-Feuil3

CODE	LIBELLÉ	VM_ANT_DÉBI	VM_ANT_CRÉDI	M_PÉRIODE_DÉ	M_PÉRIODE_CRÉ	SOLDE_DÉBIT	SOLDE_CRÉDIT
401000	Fournisseurs de stocks	0,00	11 824 089,75	40 947 755,42	43 142 083,97	0,00	14 018 418,30
401100	Fournisseurs de services	0,00	1 689 231,49	25 339 453,26	25 721 916,57	0,00	2 071 694,80
404280	Fournisseurs Autres Immobilisations	0,00	5 771 103,89	7 505 870,57	9 995 329,06	0,00	8 260 562,38
404300	Fournisseurs, retenues de garantie	0,00	2 515 354,05	805 047,00	1 095 475,86	0,00	2 805 782,91
406010	Officines privées	0,00	797 269,82	3 939 532 422,69	3 985 778 721,67	0,00	47 043 568,80
406150	Centres d'appareillage publics	0,00	0,00	129 851 561,39	145 479 177,62	0,00	15 627 616,23
406400	Médecins traitants conventionnés	0,00	0,00	78 049 415,90	79 082 558,90	0,00	1 033 143,00
406500	Opticiens de lunetterie conventionnés	0,00	0,00	6 337 589,12	6 398 176,32	0,00	60 587,20
406600	Transporteurs Sanitaires conventionnés	0,00	1 275 442,00	69 643 958,30	69 451 682,30	0,00	1 083 166,00
406910	CMS DGSN	0,00	0,00	1 252 443,22	1 258 580,52	0,00	6 137,30
408100	Prestataires de service Factures non parvenues	0,00	1 429 416,10	2 579 253,60	1 518 541,15	0,00	368 703,65
422100	Fonds des Œuvres Sociales Nationale (Cotisations)	0,00	1 860 499,71	10 411 972,72	10 470 323,18	0,00	1 918 850,17
425000	Personnel, avances sur salaires	11 322 700,00	0,00	24 120 000,00	18 465 450,00	16 977 250,00	0,00
425100	Avances sur frais de mission	0,00	0,00	95 000,00	55 000,00	40 000,00	0,00
427100	Personnels, retenues P/compte Mutuelles	0,00	39 779,10	2 554 624,14	2 947 476,75	0,00	432 631,71
427200	Personnels, retenues P/compte Œuvres Sociales Nationale	0,00	0,00	2 850 400,00	3 030 400,00	0,00	180 000,00
427210	Personnels, retenues P/compte Œuvres Sociales Locale	0,00	932 400,00	15 267 400,00	14 435 000,00	0,00	100 000,00
428600	Charges à payer	0,00	420 268,00	2 445 012,00	2 472 035,00	0,00	447 291,00
438650	Organismes sociaux - Détention (Primes Personnel)	0,00	88 326,06	131 588,66	127 262,60	0,00	84 000,00
442101	Retenues IRG sur Salaires	0,00	8 242 463,59	99 579 707,20	99 920 181,01	0,00	8 582 937,40
461030	Accidents de travail et MP à payer	0,00	0,00	476 155 721,01	476 270 260,88	0,00	114 539,87

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE CASEWARE IDEA

تحليل العينة الثانية:

من خلال تحليل العينة الثانية التي تشمل 21 حساب على مستوى الجرد في تدقيق الحقوق تحصلنا على النتائج التالية:

ح/401 موردو المخزونات والخدمات:

لقد تم تقديم الأرصدة النهائية لموردو المخزونات والخدمات على النحو التالي:

ح/401000 موردو المخزونات بقيمة : 2 194 328,55 دج

ح/401100 موردو الخدمات بقيمة : 382 463,31 دج

وبعد التدقيق في هذه الأرصدة المتعلقة بالسنة المالية 2018 تبين لنا بأن المبالغ المعترف بها في المحاسبة قد تم دفعها إلى غاية السنة المالية 2019 نظر لتخصيص الأعباء في السنة المالية السابقة.

[1] 461123 : Ré – imputation capital Décès

[2] 467010 : Frais de justice à récupérer

ح/404280 موردون، تثبيتات أخرى:

تم التدقيق في ح/404280 برصيد نهائي قدر بقيمة 2 489 458,49 دج ولقد استخرجنا جملة من الملاحظات الجوهرية التالية:

- ❖ فارق في الاعتراف بين مخصصات الامتيازات في شكل عقود الامتياز نظر للتغيير في القيمة العادلة التي أصبحت بقيمة 1 295 272,00 دج و بين عمليات الدفع للامتيازات محل الاستغلال بقيمة 416.91 دج كما هو موضح أدناه.
- ❖ أما باقي الأحداث المحاسبية الخاصة بعقود الامتياز تمت عملية التسوية لسنوات سابقة وفق المقرر الذي جاء من قبل مفتشية أملاك الدولة بدفع مبالغ عقود الامتيازات لسنوات تم التأخر فيها عند عملية الدفع، وكما قمنا بتقديم التحفظات السابقة في هذا الحساب، وجب على الوكالة أن تعيد النظر في عمليات حساب الامتيازات ومراجعة المبالغ التي سوف نقوم في حوصلتها من خلال الجدول التالي:

TABLE N°127 : SITUATION DES CONTRATS EN CONCESSION

JOURNAL	DATE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
OD	02/01/2018	REGUL CONCESION ECRIT CONSTATE EX 2014	-	182 659,52
OD	02/01/2018	REGUL CONCESION ECRIT CONSTATE EX 2015	-	57 579,96
OD	02/01/2018	REGUL CONCESION ECRIT CONSTATE EX 2016	-	57 579,96
OD	02/01/2018	REGUL CONCESION ECRIT CONSTATE EX 2017	-	57 579,96
OD	31/01/2018	REGUL CONCESION ECRIT CONSTATE EX 2018	-	57 579,96
OD	14/05/2018	CONST CONCESSION RF N°16782 CP BEN BADIS	-	1 237 275,13
TB	14/05/2018	REGL CONCESSION RF N°16782 CP BEN BADIS	1 295 272,00	-
OD	31/12/2018	REG CONCESSION ECRITURE CONSTATE EX 2016	-	711 492,00
OD	31/12/2018	REG CONCESSION ECRITURE CONSTATE EX 2017	-	711 492,00
OD	31/12/2018	REG CONCESSION ECRITURE CONSTATE EX 2018	-	711 492,00

DATE	AUXLILIARE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
31/01/2018	FI0150	Benbadis Boukhanifis	Regul Concession Ecrit Constate Ex 2018	-	57 579,96
14/05/2018	FI0150		Const Concession Rf N°16782 Cp Ben Badis	-	1 237 275,13
14/05/2018	FI0150	CHEQUE N°5085111	REGL CONCESSION RF N°16782 CP BEN BADIS	1 295 272,00	-

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ح/404300 موردو اقتطاع الضمان:

فيما يخص موردو اقتطاع الضمان تحصلنا على رصيد نهائي بقيمة 428,86 290 دج وذلك من خلال التدقيق تمكنا من معرفة بأن هذا الرصيد يحتوي على جملة من وضعية الأشغال لن يتم دفعها وتسويتها حتى يتم إتمام الأشغال والتأكد من صحتها بالإضافة إلى ذلك فإن هذه المبالغ يتم استحقاقها في نهاية السنة المالية 2019 فوفقا لقانون الصفقات العمومية فإن مورد اقتطاع الضمان يتضمن سنة واحدة حتى يتم رفعه، وعلى هذا الأساس فإن هذا الرصيد يمثل الصورة الصادقة لموردو اقتطاع الضمان.

ح/406010 الصيادلة الخواص:

بعد التدقيق في الصيادلة الخواص الذي يعتبر من أهم الحسابات الخاص بالأداءات في الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء تمكنا من معرفة الرصيد النهائي بقيمة 568,80 043 47 دج والتي هي عبارة عن أداءات يتم دفعها في السنة المالية 2019 وتم الإقرار بها في النظام المحاسبي المعلوماتي في السنة المالية 2018 وعلى هذا الأساس لا يؤثر الرصيد المتواجد في نهاية السنة المالية بقيمة 568,80 043 47 دج في محاسبة الوكالة.

حسابات 406:

قمنا بحوصلة حسابات آخرى متعلقة بالأداءات و من خلال عملية المراجعة تكمنا من معرفة أن كل هذه الأداءات قد تم دفعها في السنة المالية 2019 وتم الاعتراف بالأعباء في السنة المالية 2018 وبالتالي فإن هذه الحسابات لا تشكل أي أثر على مصداقية المعلومة المالية ولقد قمنا بعرض الأرصدة التالية:

TABLE N°128 : SITUATION DES AUTRES PROFESSIONNELLES DE SANTE

COMPTE	LIBELEE	Solde Antérieur Débiteur	Mouvement Débit	Mouvement Credit	Solde Final
406120	Centres d'appareillage publics	0,00	22 052 477,00	0,00	0,00
406150	Stations Thermales	0,00	11 632 397,75	27 260 013,98	15 627 616,23
406160	Médecins traitants conventionnés	0,00	30 008,00	30 008,00	0,00
406400	Opticiens de lunetterie conventionnés	0,00	943 283,00	1 976 426,00	1 033 143,00
406500	Transporteurs Sanitaires conventionnés	1 275 442,00	0,00	60 587,20	60 587,20
406600	CMS DGSN	0,00	1 275 442,00	1 083 166,00	1 083 166,00
406910	CMS NAFTAL	0,00	69 633,82	77 011,12	7 377,30
TOTAL GENERAL		**1 275 442,00**	**27 058 765,07**	**43 595 212,80**	**17 811 889,73**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ح/ 408100 موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها:

يعد ح/408100 موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها من بين الحسابات المرصدة في نهاية السنة المالية ولقد قمنا بمراقبته وبعد عملية المراجعة تحصلنا على رصيد نهائي بقيمة 368 703,65 دج والتي هي ناتجة عن فواتير تم الاعتراف بها كمخزونات ولم يتم استقبال فواتيرها في نهاية السنة المالية وعلى هذا الأساس فإن هذا الرصيد يعبر عن مصداقيته كما هو مدون في المحاسبة ولقد قمنا بعرض التحليل التالي:

TABLE N°129 : SITUATION DES FACTURES A RECEVOIR EX 2018

JOURNAL	DATE	AUXILIAIRE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
ST	30/10/2018	PS0005	SORTIE DU MOIS DE OCT 18 AFFRANCHISS	-	135 475,55
ST	30/11/2018	PS0005	SORTIE DU MOIS DE NOV 18 AFFRANCHISS	-	114 704,10
ST	31/12/2018	PS0005	SORTIE DU MOIS DE DEC 18 AFFRANCHISS	-	118 524,00
TOTAL GENERAL				**-**	**368 703,65**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ح/ 422100 أموال الخدمات الاجتماعية:

هناك رصيد أولي بقيمة 1 918 850,17 دج يجب التأكد من صحته واستنادا إلى ما تم تقديمه لنا من معلومات على مستوى مصلحة المالية قمنا بعرض تحليل الحساب التالي:

TABLE N°130 : ANALYSE DES COMPTES CONCERNANT LES FONDS DES ŒUVRES SOCIALES

Unité Comptable :	**CNAS SIDI BEL ABBES**
Compte Comptable :	**422100**
Libelles Auxiliaire :	**Fonds des Œuvres Sociales Nationale (Cotisations)**
Solde Au 31/12/2018	**- 1 918 850,17**

FOLIO	DATE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
	31/12/2007	Virement du mois de Juin 06 relatif au remboursement du prêt social par CNAS Koléa de BOUZAGHTI Safia		4 000,00
	31/12/2008	Virement du mois d'Avril 08 relatif au remboursement du prêt social par CNAS Kolea de BOUZAGHTI Safia		2 000,00
12	31/12/2009	Cot CNOS opérée sur allocation de depart en retraite de MELLAL Aek du CP de Sfisef		12 205,68
121367	31/12/2011	Cot CNOS opérée sur solde de départ du directeur de Saida muté à l'agence de SBA		2 048,28
9785	30/09/2011	Cot CNOS opérée sur rappel PRI de FARES Abbes Agent en retraite		641,63

121403	31/12/2011	Paiement en trop sur cotisations ex 2011 à récupérer	1 355,43	
	31/12/2012	Cot CNOS du 2 eme trimestre 2012 opérée sur paie du personnel CNAS SBA		2 665,37
	31/12/2012	(OD ventilation 2 356 618,41 - OD paiement 2 353 953,04)		
	30/06/2014	Différence entre la constatation à 3 381 322,24 & le paiement à 3 364 474,28 de la cotisation CNOS 2TRIM 2014		16 847,96
4000	30/04/2015	CONST TP 11J Mme KELAOUCHE BOUCHRA	469,09	
100	31/12/2015	Const contrib OS 2% JUGEMENT CHERIFI		48 265,36
1106	21/11/2017	Regl Prime scolarité ex 2017 à Récupérer / CNOS ex 2018	759 000,00	
1168	26/11/2017	Regl Prime scolarité ex 2017 à Récupérer / CNOS ex 2018	63 000,00	
12	31/12/2017	VENTILATION SALAIRE DU MOIS ADM		18 379,49
12	31/12/2017	VENTILATION SALAIRE DU MOIS ADM		5 687,50
12	31/12/2017	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CML		5 379,70
10	31/10/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS ADM		829 173,87
10	31/10/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS ADM VT		2 839,68
10	31/10/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CML		140 121,45
10	31/10/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CMS SFISEF		26 005,33
10	31/10/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CDT		26 592,89
10	31/10/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CJE		39 302,65
11	30/11/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS ADM		602 793,56
11	30/11/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS ADM VT		2 056,68
11	30/11/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CML		104 727,88
11	30/11/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CMS SFISEF		20 221,12
11	30/11/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CDT		21 100,43
11	30/11/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CJE		28 027,27
12	31/12/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS ADM		603 353,91
12	31/12/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS ADM VT		2 056,68
12	31/12/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CML		107 496,38
12	31/12/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CMS SFISEF		19 676,19
12	31/12/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CDT		22 457,02
12	31/12/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CJE		26 550,73
Totaux Mouvements			**823 824,52**	**2 742 674,69**
Solde Au 31/12/2018				**- 1 918 850,17**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ح/ 425000 التسبيقات على الأجور:

بعد التدقيق في ح/425000 التسبيقات على الأجور تحصلنا على رصيد نهائي بقيمة 16 977 250,00 دج، إذ يؤثر هذا الرصيد على صحة القوائم المالية ومن خلال هذا التحليل الذي قمنا به وجب على الوكالة أن تقوم إعادة متابعة هذا الحساب وفق التحفظات التي قمنا بها في التدقيق كالتالي:

TABLE N°131 : L'AUDIT DES AVANCES SUR SALAIRE

Opérations Divers		Trésorerie Banque		Traitement Salaire	
Montant débité	**Montant crédité**	**Montant débité**	**Montant crédité**	**Montant débité**	**Montant crédité**
30 000,00	130 000,00	50 000,00	150 000,00	24 120 000,00	18 465 450,00
LES ECARTS		**LES ECARTS**		**LES ECARTS**	
100 000,00		100 000,00		5 654 550,00	

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ح/ 425100 التسبيقات على مصاريف المهمات:

قمنا بالتدقيق في ح/425100 التسبيقات على مصاريف المهمات وقد تم رصد قيمة الرصيد النهائي بمبلغ 40 000,00 دج كما تمثلت عملية التدقيق في النتائج التالية:

TABLE N°132 : LES AVANCES SUR LES FRAIS DE MISSION

DATE	REF	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
06/02/2018	CHEQUE N°5084246	REGL AVANCE F. MISSION FERHAOUI KHADIDJA	5 000,00	
15/02/2018	CHEQUE N°5084510	REG AVANC SUR F. MISSION ZERHOUNI MOKHTAR	15 000,00	
07/03/2018	CHEQUE N°5084536	REGL AVANCE SUR F. MISSION GHIT SAMIRA	15 000,00	
26/04/2018	CHEQUE N°5084595	REGL AVANCE S/SALAIRE GHIT SAMIRA	25 000,00	
17/05/2018	CHEQUE N°5085114	REGL AVANCE S/SALAIRE ZERHOUNI MOKHTAR	10 000,00	
31/05/2018		COMPT AVANCE SUR FRAIS DE MISSION		10 000,00
31/07/2018		AVANCE SUR F DE MISS MARS ZERHOUNI MOK		15 000,00
31/12/2018		REPRISE AVANCE F/MISSION FERHAOUI KHADID		5000,00
REPORT			**70 000,00**	**30 000,00**
-			-	-
TOTAL GENERAL			**70 000,00**	**30 000,00**
SOLDE FINAL				**40 000,00**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ح/ 427100 العاملون، –الاعتراضات حساب التعاضديات–:

قمنا بمراجعة ح/4272100 الخاص بالاعتراضات على التعاضديات وتحصلنا على رصيد نهائي بقيمة 432 631,71 دج كما ارتأينا عرض التحليل المحاسبي في السياق التالي:

TABLE N°133 : LES OPPOSITIONS SUR SALAIRE « PERSONNEL »

COMPTE	LIBELEE	Solde Antérieur Débiteur	Mouvement Débit	Mouvement Credit	Solde Final
427100	Personnel/ retenue P/Compte mutuelles	39 779,10	2 554 624,14	2 987 255,85	432 631,71

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

أما من خلال المراقبة المكثفة على هذا الحساب تحصلنا على الفروقات في نهاية شهر ديسمبر 2018 على النحو التالي:

TABLE N°134 : LES ÉCARTS PRÉSENTÉ PAR LE CONTRÔLE DES COMPTES MUTUELLES

JOURNAL	DATE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
TB	28/11/2018	REGL COTISATION MUTUELLE ALGER NOV	221 229,61	-
TS	30/11/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS ADM	-	163 175,01
TS	30/11/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CML	-	51 428,72
TS	30/11/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CMS SFISEF	-	1 349,92
TS	30/11/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CJE	-	5 275,96
TS	31/12/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS ADM	-	333 343,60
TS	31/12/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CML	-	51 891,45
TS	31/12/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CMS SFISEF	-	1 327,04
TS	31/12/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CJE	-	5 311,83
TS	31/12/2018	VENTILATION SALAIRE REGUL KANDSI BEKHALE	-	978,69
TOTAL GENERAL			**221 229,61**	**614 082,22**
SOLDE FINAL			**392 852,61**	

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ح/ 427200 العاملون، –الاعتراضات على الخدمات الاجتماعية (وطني):

قمنا بمراجعة ح/427200 الخاص بالاعتراضات على الخدمات الاجتماعية وتحصلنا على رصيد نهائي بقيمة 180 000,00 دج كما ارتأينا أن نبين الفارق المتمثل بين الاعتراف بمخصصات الأعباء الخاصة بالخدمات الاجتماعية وعمليات التحويل البنكي في نفس السنة المالية 2018 .

ولقد قمنا بتوضيح ذلك من خلال التحليل المحاسبي التالي:

TABLE N°135 : LES OPPOSITIONS SUR LES ŒUVRES SOCIALES « NATIONALE »

JOURNAL	DATE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
TS	30/11/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS ADM	-	420 000,00
TB	16/10/2018	REGL OPS/SALAIRE PRET AUTO-MOIS OCT 18	240 000,00	-
TOTAL GENERAL			**240 000,00**	**420 000,00**
SOLDE FINAL			**180 000,00**	

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ح/ 427210 العاملون، –الاعتراضات على الخدمات الاجتماعية (محلي):

قمنا بمراجعة ح/427210 الخاص بالاعتراضات على الخدمات الاجتماعية لوكالة سيدي بلعباس وتحصلنا على رصيد نهائي بقيمة 100 000,00 دج كما ارتأينا أن نبين أهم الملاحظات الجوهرية التالية:

- قامت الوكالة بتسوية حساب 42500 " التسبيقات على الأجور" مع حساب 427210 " العاملون، –الاعتراضات على الخدمات الاجتماعية، أما الحدث المحاسبي فتمثل في اقتطاع مبلغ 30 000,00 دج من أحد الأجراء محل التقاعد في كشف حساب الأرصدة **(Solde T/Compte)** ولم يتم تسجيله في السنة المالية 2017.
- الفارق المقدر بقيمة 70 000,00 دج و المتمثل في الاعتراف بمخصصات الأعباء الخاصة بالخدمات الاجتماعية للسنة المالية 2018 وعمليات التحويل البنكي في السنة المالية 2019.

TABLE N°136 : LES OPPOSITIONS SUR LES ŒUVRES SOCIALES « LOCALE »

JOURNAL	DATE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
TS	31/12/2018	VENTILATION SALAIRE DU MOIS CDT	-	70 000,00
OD	31/12/2018	RED ECRIT CHERKI BELABBES DEPART ENRETRA	-	30 000,00
SOLDE FINAL			**-**	**100 000,00**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ح/ 428600 أعباء للدفع:

حسب العينة التي قمنا بدراستها تبين لنا بأن الفارق النهائي المتعلق بالعمليات الجارية فيما يخص أعباء للدفع الخاصة بمصاريف المهمات قد بلغ 27 023,00 دج ومن خلال التدقيق الذي قمنا تمكننا من إبراز النتائج التالية:

- الرصيد النهائي للعمليات الجارية خلال السنة المالية 2018 والمقدر بقيمة 27 023,00 دج ناتج عن عمليات الدفع التي تتم في بداية السنة المالية 2019 , أما الرصيد الذي ظهر بقيمة 447 291,00 دج فهو ناتج عن الرصيد الأولي الذي ظهر بقيمة 420 268,00 دج، وعلى هذا الأساس فإن كلا الرصيدين يمثلان الصورة الصادقة لحساب الأعباء.

TABLE N°137 : LES CHARGES A PAYER EX 2018

JOURNAL	DATE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
		REOUVERTURE		**420 268,00**
OD	31/12/2018	CONST F. MISSION DU 15/05/18 U 17/05/18	-	8 200,00
OD	31/12/2018	CONST FRAIS DE MISSION REG 2019 NBR 56	-	396 138,00
OD	12/12/2018	CONST F. MISSION DU 12/12/18 BENCHIHA BN	-	4 900,00
TB	30/05/2018	REGL F. MISSION DU 30/05/18 VIRM BANCAIRE	191 655,00	-
OD	31/05/2018	COMPT FRAIS DE MISSION	-	192 015,00
OD	31/12/2018	CONST PAIEMENT EN MOINS F M N° 231/18	-	9 625,00
OD	23/10/2018	CONST F. MISSION DU 24/09/18 AU 23/10/18	-	20 728,00
TB	11/01/2018	REGL FRAIS MISSION VIREMENT	412 928,00	-
TOTAL MOUVEMENT			**604 583,00**	**631 606,00**
SOLDE FINAL			**27 023,00**	

SOURCE : DOCUMENT AUTORISÉ PAR LA CNAS

ح/438650 الهيئات الاجتماعية (منحة المستخدمين):

قمنا بالتدقيق في حساب الهيئات الاجتماعية ولاحظنا وجود فوارق بين العمليات المحاسبية التي تم الاعتراف بها كأعباء وعمليات الدفع التي تم تعويضها للمستخدمين ولقد تحصلنا على النتائج التالية والتي وجب على الوكالة من خلالها إعادة النظر فيها:

TABLE N°138 : LES ETABLISSEMENTS SOCIAUX (PRIME DU PERSONNEL)

DATE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
31/01/2018		REMB MUTUELLE MGTSS PERSONEL	-	40 000,00
22/10/2018		REMBOURSEMENT MUT MGTSS GHAZI MOHAMED	-	5 000,00
03/12/2018		REMBORSEMENT MUT MGTSS BABA KHALI	-	5 000,00
31/12/2018	EX 2013	PRESCRIPT REIMPUT PRIME PERSO CNAS SBA	23 414,86	-
31/12/2018	EX 2013	PRESCRIPT REIMPUT PRIME PERSO CNAS SBA	3 000,00	-
31/12/2018	EX 2013	PRESCRIPT REIMPUT PRIME PERSO CNAS SBA	7 000,00	-
31/12/2018	EX 2013	PRESCRIPT REIMPUT PRIME PERSO CNAS SBA	3 911,20	-
31/12/2018	EX 2013	PRESCRIPT REIMPUT PRIME PERSO CNAS SBA	17 000,00	-
31/01/2018		REMB MUTUELLE MGTSS PERSONEL	-	40 000,00
TOTAL MOUVEMENT			**54 326,06**	**50 000,00**
SOLDE FINAL				**4 326,06**

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE DLG PC COMPTA

ح/ 442101 الضريبة على الدخل الإجمالي:

قمنا بمراقبة الضريبة على الدخل الإجمالي بالمقارنة مع التصريحات الشهرية G50 والتصريح السنوي G20-G21 ولم نتحصل على أي أخطاء جوهرية قد تؤثر على مصداقية القوائم المالية كما ارتأينا أن نقوم بعرض المراقبة التالية:

TABLE N°139 : AUDIT DES DÉCLARATIONS FISCALES EX 2018

Date paiement	Déclaration G29 & G30		Déclaration G50		Les écarts dus
	Base Imposable	IRG traitement salaire de & Taux réduit	IRG Traitement salaire	IRG taux réduit sur primes et indemnités	
05/02/2018	51 233 348,23	9 791 147,00	8 146 548,76	1 644 598,65	**0.41**
11/03/2018	36 832 791,12	8 308 514,00	8 072 053,21	236 460,81	**0.02**
03/04/2018	34 430 809,76	8 088 375,00	8 084 572,61	3 803,06	**0.67**
06/05/2018	48 276 043,18	9 575 487,00	8 265 248,05	1 310 239,74	**0.79**
07/06/2018	35 107 919,24	8 280 267,00	8 279 956,44	310,83	**0.27**
01/07/2018	35 077 587,83	8 286 761,00	8 286 718,83	42,52	**0.35**
06/08/2018	48 866 254,62	9 714 123,00	8 374 827,40	1 339 296,18	**0.58**
03/09/2018	36 130 538,10	8 472 747,00	8 440 086,40	32 660,93	**0.33**
02/10/2018	35 565 654,76	8 399 488,00	8 393 010,80	6 477,82	**0.62**
11/11/2018	48 844 821,31	9 810 795,00	8 521 936,21	1 288 858,79	**0,00**
12/12/2018	35 871 501,70	8 500 150,00	8 500 150,00	-	**0,00**
10/01/2019	35 992 982,50	8 538 603,00	8 538 603,00	-	**0,00**

SOURCE : DOCUMENT PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

ح/ 461030 حوادث العمل والأمراض المهنية:

ظهر لنا الرصيد الخاص بالأداءات المتعلقة بحوادث العمل والأمراض المهنية بقيمة 114 539,87 دج وبعد التدقيق الذي قمنا به تمكنا من حوصلة عملية المراقبة على أنها تمركزت في مختلف الأعباء الخاصة بالأداءات التي تم تسجيلها في شهر ديسمبر من السنة المالية بطريقة آلية أما عملية الدفع فتمت في بداية السنة المالية 2019 ولقد أردنا أن نثبت النتائج التالية:

TABLE N°140 : LES CONSTATIONS DES AT/MP CONCERNANT L'EXERCICE 2018

DATE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
26/12/2018		VentPrest BANQUE J. 26/12/18	-	75 989,73
30/12/2018	Réglé 060119	VentPrest BANQUE J. 30/12/18	-	7 660,55
31/12/2018		VentPrest CCP J.31/12/18	-	11 906,88
31/12/2018		VentPrest CCP J.31/12/18	-	18 982,71
TOTAL MOUVEMENT			**-**	**114 539,87**
SOLDE FINAL			**-**	**114 539,87**

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE DLG PC COMPTA

قسم التحصيل:

حسب ما تم تقديمه لنا في مصلحة التحصيل فقد تمثل في جدول التقارب ما بين مصلحة المالية ومصلحة التحصيل والذي يعتبر من أهم الوثائق التي استندنا عليها في تقييم محاسبة التحصيل على مستوى الوكالة.

التدقيق في جدول التقارب:

1- التقارب في حسابات التحصيل:

وفق المنهجية التي قمنا باتباعها أثناء التدقيق في حسابات التحصيل، قمنا بعرض ميزان المراجعة المتمثل في **حسابات 41** الخاصة بالاشتراكات المرتبطة بالضمان الاجتماعي قصد التمكن من معرفة الحسابات غير المرصدة في ميزان المراجعة ومدى أثرها على نوعية المعلومات المالية والمحاسبية، أيضا سوف نستعرض مجمل الحسابات التي قمنا برصدها والتي أثرت على ميزان المراجعة:

- ✓ **الاشتراكات المحصلة غير المفوترة بقيمة 58 605,51 دج كما هي موضحة في ميزان المراجعة.**

TABLE N°141 : LE RAPPROCHEMENT FINANCIER ENTRE LA FINANCE ET LE RECOUVREMENT

LIBELEE	MSOLDE DLG AU 31/12/18		SOLDE BILCNAS AU 31/12/18		ECARTS
	Mouvement Débit	Mouvement Credit	Mouvement Débit	Mouvement Credit	
Cotisations mises en recouvrement Régime Général	462 238 939,10	0,00	462 238 939,10	0,00	
Cotisations mises en recouvrement Taxation d'Office RG	0,00	0,00	0,00	0,00	
Cotisations mises en recouvrement Régime Administratif	911 581 996,08	0,00	911 581 996,08	0,00	
Cotisations mises en recouvrement OPREBAT	239 675,97	0,00	239 675,97	0,00	
Cotisations mises en recouvrement Investisseurs	1 125 876,05	0,00	1 125 876,05	0,00	
Cotisations mises en recouvrement Ministère PME	332 984 377,66	0,00	332 984 377,66	0,00	
Cotisations mises en	507 007 922,06	0,00	507 007 922,06	0,00	

recouvrement FNPOS					
Majorations de retards mises en recouvrement Régime général	28 656 193,82	0,00	28 656 193,82	0,00	
Majorations de retards mises en recouvrement Taxation d'office	534 885,39	0,00	534 885,39	0,00	
Majorations de retards mises en recouvrement FNPOS	467 679,74	0,00	467 679,74	0,00	
Pénalités de retards mises en recouvrement RG	33 175 349,18	0,00	33 175 349,18	0,00	
Cotisations mises en contentieux Régime Général	1 428 461 676,28	0,00	1 428 461 676,28	0,00	
Cotisations mises en contentieux Chômage et Intempérie	1 185 746,79	0,00	1 185 746,79	0,00	
Cotisations mises en contentieux taxation d'office	2 106 163,44	0,00	2 106 163,44	0,00	
Cotisations mises en contentieux Régime Administratif	80 564 926,49	0,00	80 564 926,49	0,00	
Cotisations mises en contentieux des Congés payés	502 360,83	0,00	502 360,83	0,00	
Cotisations mises en contentieux OPREBAT	1 382 209,31	0,00	1 382 209,31	0,00	
Cotisations mises en contentieux Investisseurs	2 015 970,19	0,00	2 015 970,19	0,00	
Cotisations mises en	617 598 757,66	0,00	617 598 757,66	0,00	

contentieux Ministère PME					
Cotisations mises en contentieux FNPOS	19 389 930,76	0,00	19 389 930,76	0,00	
Soldes de reprises débiteurs antérieures à 1978	9 727 568,72	0,00	9 727 568,72	0,00	
Majorations de retards mises en contentieux Régime général	386 825 351,54	0,00	386 825 351,54	0,00	
Majorations de retards mises en contentieux Chômage et Intempérie	645 135,67	0,00	645 135,67	0,00	
Majorations de retards mises en contentieux Taxation d'Office	236 601,53	0,00	236 601,53	0,00	
Majorations de retards mises en contentieux Congés Payés	161 634,50	0,00	161 634,50	0,00	
Majorations de retards mises en contentieux FNPOS	1 904 333,19	0,00	1 904 333,19	0,00	
PR mise en contentieux Régime général	195 023 394,21	0,00	195 023 394,21	0,00	
Cotisations encaissées non facturées	0,00	115 445 940,62	0,00	115 387 335,11	58 605,51
Recettes non Identifiées	0,00	7 157 018,76	0,00	7 157 018,76	
Recettes en attente d'imputation-Banques, compte courants	0,00	0,00	0,00	0,00	
Recettes en attente d'imputation - CCP	0,00	0,00	0,00	0,00	
Recettes en attente	0,00	0,00	0,00	0,00	

d'imputation - Caisses					
Recettes en attente d'imputation – Trésor	0,00	0,00	0,00	0,00	
Compte de liaison interne C15	0,00	0,00	0,00	0,00	
Compte d'Ordre de ventilation des cotisations	0,00	0,00	0,00	0,00	
Frais de rejet de chèques à récupérer Recouvrement	1 912,00	0,00	1 912,00	0,00	
Frais Rejet Chèques à récupérer Contentieux	7 716,79	0,00	7 716,79	0,00	
TOTAL	**5 025 754 284,95**	**122 602 959,38**	**5 025 754 284,95**	**122 544 353,87**	**58 605,51**

419598	**Autres Recettes en attente d'imputation**	**536 003,53**	**0,00**
419599	**Cotisations à ventiler OD[1]**	**0,00**	**1 676 464,54**

SOURCE : DOCUMENT EXPORTÉ PAR LE DLG PC COMPTA

[1] Cotisation ANEM comptabilisée au niveau du RCVT mois d'avril 2019.

2- حوصلة حول التقارب في حسابات التحصيل:

إن الفارق الذي ظهر في ميزان المراجعة بقيمة 58 605,51 دج يخص المعالجة المحاسبية الآلية التي تتم في محاسبة التحصيل لم يتم إظهارها في يومية التحصيل، في المقابل تم إظهارها في برمجيات المعلوماتية **DLG-PC-COMPTA** وعلى هذا الأساس فإن هذا الخطأ الجوهري لا يؤثر على مصداقية القوائم المالية إلا أنه يجب مراجعته من قبل الوكالة.

3- محضر خاص بجدول التقارب للحسابات المالية:

ومن أجل التأكد من صحة البيانات المالية على مستوى محاسبة التحصيل قمنا باستخراج أهم العناصر المقنعة والتي نتمكن من خلالها بإبداء تحفظات أو من عدمها في المراقبة المطلوبة وعلى هذا الأساس اقترحنا عرض محضر خاص بجدول التقارب بين الحسابات المالية لقسم التحصيل[1] وقسم المالية:

TABLE N°142 : PROCÉS-VERBAL DU RAPPROCHEMENT DES COMPTES FINANCIERS

BALANCE DES CANAUX FINANCIERS				FLUX DE TRESORERIE RECETTES DE COTISATIONS		
CANAL	**SCF**	**LIBELLES**	**MONTANT**	**COMPTE FINACIER**	**SCF**	**MONTANT**
10	419512	Recettes-Banques	232 149 251,23	Autres Banques	419512	58 415 335,63
12	419512	Recettes-Banques	5 082 031 506,65	BDL SBA	419512	5 255 765 422,25
13	419515	Recettes - CCP	159 014 595,82	CCP 197 -	419515	159 014 595,82
14	419595	Recettes– Trésor	9 164 216 501,24	Trésor 308	419595	9 164 216 501,24
Total Disponibilité			14 637 411 854,94	**Total Trésorerie**		14 637 411 854,94
19	419599	Cotisations - OD	448 432 448,92	Cotisations-OD	419599	445 650 821,33
TGL	419	Total Recettes	15 085 844 303,86	**Total Recettes Cot.**	419	15 083 062 676,27

ECARTS CONSTATES[2]		
FRAIS Chq-Imp	**Interne 182**	**AUTRES**
0,00		
0,00		
	2 781 627,59	
0,00	2 781 627,59	0,00

SOURCE : DOCUMENT AUTORISÉ PAR LA CNAS SBA

[1] Le montant d'une valeur -1 676 464,54 Exercice 2018 comptabilisé au niveau du recouvrement en 2019 faute de clôture de la comptabilité 2018.

[2] Le montant d'une valeur de 4 458 092,13 Exercice 2017 comptabilisé en 2018, faute de clôture de la comptabilité 2017 au niveau du recouvrement.

4- حوصلة نظرية حول مراقبة الحسابات وفق المعايير الجزائرية للتدقيق :

"سوف نقوم بعرض حوصلة حول أهم النقاط الأساسية التي تضمنت في التدقيق القانوني لوكالة الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ولقد ارتأينا عرضها في الصياغة التالية":[1]

4-1 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 210 :

لقد قمنا بتطبيق م.ج.ت 210 قبل البدء في مهمة التدقيق القانوني التي كلفنا بها وقد تضمنت العناصر التالية:

- شروط المسبقة للتدقيق مجتمعة.
- وجود تفاهم مشترك بيننا (كمحافظي الحسابات) وبين الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء على أحكام مهمة التدقيق.
- تم التأكيد على الموافقة من قبلنا على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة.

4-2 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 505 :

لقد قمنا بتطبيق م.ج.ت 505 عند البدء في مهمة التدقيق القانوني التي كلفنا بها وقد تضمنت العناصر التالية:

- حددنا المعلومات موضع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها الوكالة مع أطراف أخرى.
- متابعة الإثباتات المباشرة.
- أخطار الانحرافات المعتبرة المعرّفة على وجه الخصوص، بما فيها أخطار الغش.
- شكل وتقديم الطلب.
- وضعنا إجراءات تدقيق بديلة عند الضرورة للحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية.

4-3 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 560 :

لقد قمنا بتطبيق م.ج.ت 560 أثناء القيام بمهمة التدقيق القانوني التي كلفنا بها وقد تضمنت العناصر التالية:

- قمنا بالحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ التقرير و التي تتطلب تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها قد تمت معالجتها وفق للمنهج المحاسبي المطبق.
- "طلبات الحصول على المعلومات من مختلف مصالح المالية والتحصيل لمعرفة ما إذا كان للأحداث اللاحقة عند إقفال الحسابات تأثير على الكشوف المالية الواقعة في الحالات التالية:

1- التنازلات أو اقتناءات الأصول المحققة أو المرتقبة.

2- الأحداث الواقعة والمتعلقة بالطابع التحصيلي للأصول.

3- التطورات الجديدة المتعلقة بالخصوم المتوقع حدوثها.

[1] حوصلة حول المعايير الجزائرية للتدقيق بالاعتماد على المقرر الوزاري رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016.

4- التعديلات المحاسبية غير المعتاد عليها المسجلة أو المدرجة.

5- الأحداث ذات دلالة لتقييم التقديرات أو المؤونات المسجلة في الكشوف المالية الواقعة.

6- الأحداث الواقعة أو المرجح وقوعها التي تشكك في الطابع التلائمي للطريقة المحاسبية المتبعة لإعداد الكشوف المالية مثل الأحداث المشككة في مبدأ استمرارية الاستغلال.

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

التزمنا بتطبيق م.ج.ت 580 أثناء القيام بمهمة التدقيق القانوني التي كلفنا بها وقد تضمنت العناصر التالية:

تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية باعتبار ضروري.

بصفتنا كمحافظي الحسابات قمنا بمطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها:

- ✓ تقديمها لنا لمختلف المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة.
- ✓ أن كل المعاملات مقيّدة وموضحة على الكشوف المالية". [1]

4-5 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 300 :

التزمنا بتطبيق م.ج.ت 300 أثناء القيام بمهمة التدقيق القانوني التي كلفنا بها وقد تضمنت العناصر التالية:[2]

لقد تمثل مخططنا الخاص بمهمة التدقيق في :

- ✓ المنهج العام للأعمال.
- ✓ إجراءات التدقيق التي يتعين وضعها من طرف أعضاء فرقة التدقيق.
- ✓ طبيعة ونطاف الإشراف على أعضاء فريق التدقيق ومراجعة أعمالهم.
- ✓ طبيعة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة بما في ذلك احتمال اللجوء إلى خبراء.

"إعداد برنامج عمل خاص به.

تحيين وتغيير إستراتيجية المدقق وبرنامج العمل كلما اقتضت الضرورة ذلك.

التحقق من أهداف مهمة التدقيق القانوني.

كما قمنا بمراجعة الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء:

- ✓ حجم الكيان ومدى تعقيده.
- ✓ تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة.
- ✓ كفاءات وقدرة كل عضو من أعضاء الفريق المكلفين بمهمة إنجاز عمال التدقيق.
- ✓ المجال المعني بالتدقيق.

[1] حوصلة حول المعايير الجزائرية للتدقيق بالاعتماد على المقرر الوزاري رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016.

[2] حوصلة حول المعايير الجزائرية للتدقيق بالاعتماد على المقرر الوزاري رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.

4-6 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 500 :

بالنسبة للعناصر المقنعة في إطار مهمة التدقيق القانوني تم حصر العناصر التالية:

- المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ، دفتر اليومية) والوثائق الإثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيان التحويل) والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة.

- المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية وكل المعلومات المتاحة والتي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين.

أما التأكيدات التي تستعمل في جمع العناصر المقنعة تتمثل في المجالات التالية:

➢ **تأكيدات متعلقة بتدفق العمليات والأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق:**

1. **واقع الأحداث**: العمليات والأحداث المسجلة وقعت وتتعلق بالكيان.
2. **الشمولية**: كل العمليات والأحداث المسجلة التي كان يجب تسجيلها قد تم تسجيلها محاسبيا.
3. **الدقة**: المبالغ والمعطيات الأخرى المتعلقة بالعمليات والأحداث قد تم تسجيلها بشكل صحيح.
4. **فصل الفترات**: العمليات والأحداث قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة.
5. **القيد المحاسبي**: تم تسجيل العمليات والأحداث في الحسابات المناسبة.

➢ **تأكيدات متعلقة بأرصدة حسابات في نهاية الفترة:**

1. **وجود**: الأصول والخصوم والأموال الخاصة موجودة.
2. **الحقوق والواجبات**: الكيان يمتلك أو يراقب الأصول وتتعلق الديون بواجبات الكيان.
3. **الشمولية**: قد تم فعلا تسجيل كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة التي كان يجب تسجيلها.
4. **التقييم والقيد**: تتضمن الكشوف المالية كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة وبقيمها الصحيحة وأي تعديلات ناتجة عن تقييم وتسجيل هذه الأخيرة يتم قيدها بالشكل الملائم".[1]

➢ **تأكيدات تتعلق بعرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمنة فيها.**

1. **"واقع، حقوق وواجبات**: كل من الأحداث، المعاملات والمعلومات الممنوحة قد وقعت وتتعلق وترتبط بالكيان.
2. **الشمولية**: كل المعلومات المطلوبة وفق المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالكشوف المالية والتي يعد منحها إلزامي قد قدمت فعلا.
3. **تصنيف وفهم**: المعلومة المالية معروضة ومفصلة بشكل ذو دلالة والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية معروضة بوضوح.
4. **الدقة والتقييم**: قدمت المعلومات المالية والمعلومات الأخرى بشكل صحيح وبالمبالغ الصحيحة.

4-7 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 510 :

في إطار هذا المعيار قمنا بمعالجة الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية والتي تضمنت الأهداف التالية:

- التأكد من نقل الأرصدة الافتتاحية بشكل صحيح وأنها تحتوي على أي اختلالات له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة

[1] حوصلة حول المعايير الجزائرية للتدقيق بالاعتماد على المقرر الوزاري رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.

بالسنة المالية للفترة الجارية.

– الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية.

– التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للنظام المحاسبي المالي.

4–8 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 700 :

في إطار هذا المعيار قمنا بتأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية حسب العناصر التالية:

– التزام المدقق بتشكيل الرأي حول الكشوف المالية.

– شكل ومضمون تقرير المدقق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

أما من جهة الأهداف التي قمنا برسمها فتمثلت في السياق التالي:

– تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجتمعة.

– التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي".[1]

4–9 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 520 :

وفق م.ج.ت 520 الخاص بالإجراءات التحليلية قمنا بالتطرق إلى العناصر التالية:[2]

– استخدام الإجراءات التحليلية باعتبارها كمراقبة مادية في جوهرها.

– إلزامية الأداء الذي نقوم بتقديمه في مراقبة الحسابات من خلال الإجراءات التحليلية.

كما قمنا بتصور ووضع إجراءات تحليلية حيز التنفيذ في تاريخ قريب من نهاية أعمالنا والتي تساعدنا في تأسيس خلاصة حول مدى توافق الكشوف المالية مع معرفة الكيان.

4–10 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 570 :

"وفق م.ج.ت 570 الخاص باستمرارية الاستغلال قمنا بالتطرق إلى العناصر التالية:

تعد نظرية استمرارية الاستغلال كمبدأ من مبادئ المحاسبة المالية وعنصر من عناصر الإطار التصوري للقوائم المالية الموضوعة ضمن المعايير المحاسبية الدولية، كما تأكد لنا هذه الفرضية من خلال تطبيقها في وكالة الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء على أنه يتم تسجيل الأصول والخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله ودفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطتها.

4–11 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 610 :

لا يمكن تطبيق م.ج.ت 610 في وكالة الضمان الاجتماعي نظر لعدم وجود خلية التدقيق الداخلي داخل المنظمة كما تم تقييمه في نظام الرقابة الداخلية لها سلفا.

---

[1] حوصلة حول المعايير الجزائرية للتدقيق بالاعتماد على المقرر الوزاري رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.

[2] حوصلة حول المعايير الجزائرية للتدقيق بالاعتماد على المقرر الوزاري رقم 23 المؤرخ في 15 مارس2017.

12-4 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 620 :

لا يمكن تطبيق م.ج.ت 620 في وكالة الضمان الاجتماعي نظر لعدم استعانتنا بخبراء آخرين خارج الوكالة".[1]

13-4 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 230 :

"وفق م.ج.ت 230 الخاص بوثائق التدقيق قمنا بالتطرق إلى شكل ومحتوى وامتداد وثائق التدقيق التي تم حصرها في العوامل التالية:

- حجم وتعقيد وكالة الضمان الاجتماعي.
- طبيعة وإجراءات التدقيق الواجب وضعها حيز التنفيذ.
- مخاطر الاختلالات المعتبرة المحددة.
- أهمية العناصر المقنعة المتحصل عليها.
- طبيعة وعمق الانحرافات المحددة.
- ضرورة التسجيل في الملف خلاصة أو أسس خلاصة حول الأعمال المنجزة أو العناصر المقنعة المتحصل عليها والتي لا تتجلى بوضوح من خلال وثائق التدقيق.
- الطرق المتبعة والأدوات المستعملة للتدقيق.

14-4 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 501 :

من أهم المعايير التي قمنا بدراستها تجلت في العناصر المقنعة والتي تمثل هدفنا في العناصر التالية:

- وجود المخزونات وحالتها.
- اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلتزم الكيان.
- تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالوكالة وفق المعايير المحاسبية الدولية".[2]

15-4 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 530 :

"قمنا بالتركيز من خلال م.ج.ت 530 على العناصر التالية:

- استخدمنا طريقة السبر الإحصائي والغير الإحصائي لتحديد واختبار مختلف العينات ووضع فحوص لإجراءات الاختبار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.

ولقد تم تطبيق هذا المعيار من أجل إتمام المعيار 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وإنجاز إجراءات التدقيق الموجهة لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكننا من القيام بحوصلة حول تأسيس الرأي.

- كما تمكنا من خلال تطبيق هذا المعيار الحصول على قاعدة معقولة لاستخراج الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي المدروس.

[1] حوصلة حول المعايير الجزائرية للتدقيق بالاعتماد على المقرر الوزاري رقم 23 المؤرخ في 15 مارس2017.

[2] حوصلة حول المعايير الجزائرية للتدقيق بالاعتماد على المقرر الوزاري رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

4-16 المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 540 :

قمنا بالولوج من خلال م.ج.ت 540 الخاص بتدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها من خلال العناصر التالية:

لقد توجه هدفنا نحو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة.

المعلومات المقدمة في الملحق بها ذات دلالة وفق النظام المحاسبي المالي".[1]

[1] حوصلة حول المعايير الجزائرية للتدقيق بالاعتماد على المقرر الوزاري رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

المطلب الثالث: إعداد التقارير الخاصة بمحافظ الحسابات

1- إرسال رسالة التأكيد حول الحسابات السنوية[1]:

بعدما قمنا بمراقبة حسابات وكالة الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء للفترة الممتدة من 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 وجب علينا أن نقدم رسالة التأكيد حول الحسابات السنوية **وفق المعيار الجزائري للتدقيق 580 " التصريحات الكتابية"** في السياق التالي:

الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء -وكالة سيدي بلعباس-

مكتب محافظة الحسابات

العنوان: رقم 02 حي الورود، الجزائر العاصمة

توجّه إليكم هذه الرسالة تطبيقا لمعاييركم وممارساتكم المهنية في إطار تدقيقكم القانوني للكشوف المالية المقدمة من طرف الهيئة المخولة بتاريخ 2019/09/04 من قبل محضر مجلس الإدارة رقم 02/19 لمراقبة الحسابات السنوية من 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 مع :

– إجمالي الأصول: 778,06 695 092 8 دج

– إجمالي الخصوم: 778,06 695 092 8 دج

– النتيجة الصافية للسنة المالية 2018 : 268,84 673 733 1 – دج

– مبلغ الترحيل من جديد : 663,86 551 788 4 – دج

والذي يهدف إلى إبداء رأي حول مصداقية وانتظام الصورة المطابقة للكشوف المالية.

باعتبارنا مسؤولين عن الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء وكالة سيدي بلعباس عن إعداد الكشوف المالية مع وضع نظام المراقبة الداخلية وبعد أن قمنا بطلب المعلومات التي اعتبرناها ضرورية حتى نتمكن من إصدار التصريحات الكتابية ونؤكد لكم فيما يلي و بنيّة صادقة و على قدر علمنا المعلومات والتأكيدات التي قدّمت لكم في إطار مهمتكم:

– تم إعداد الكشوف المالية على مسؤوليتنا قصد تقديم الوضعية المالية والنتيجة بشكل منتظم ونزيه وطبقا للمعايير الجزائرية للمحاسبة.

– قمنا بتصور ووضع حيز التنفيذ عمليات المراقبة التي تهدف إلى تفادي وكشف الأخطاء والغش.

– لم تنتهي إلى علمنا أية نقائص في نظام الرقابة الداخلية أو ضعف من شأنهم أن يؤثروا بشكل معتبر على الكشوف المالية.

– توجد عدة اختلالات سيكون لها أثر معتبر على الكشوف المالية في مجملها ولقد تم ذكرها بالتفصيل في مراقبة الحسابات.

– إلى يومنا هذا لم ينته إلى علمنا أي من الأحداث قد تتطلب إحداث تعديلات في الحسابات أو أي علامة في الملحق.

– لم ينته إلى علمنا إلى تاريخ اليوم أي حدث أو أية صفقة يمكن لهما أن يؤثرا بشكل معتبر على الكشوف المالية أو بالرغم من خلوهما من أي أثر إيجابي أو سلبي معتبرين على الوضعية المالية المستقبلية لوكالتنا.

[1] كل النقاط المذكورة في هذا النموذج موافقة، وبشكل مستقل عن المعلومات المتضمنة في م.ج.ت 580 بغض النظر عن التصريحات الكتابية التي قد يعتبرها محافظ الحسابات ضرورية علاوة على ذلك فإنه يجب تكييف هذه الرسالة في إطار التدقيقات الأخرى غير تلك القانونية.

– قمنا بإعلامكم بحالات الغش المعتبرة المرتكبة أو تلك موضع الشك والتي يجب أخذ نتائجها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية في مراقبة الحسابات وخاصة القضايا التي ترتبط بمصلحة المنازعات.

– قمنا بتطبيق القانون بقدر المستطاع وفي حدود علمنا به.

– كل العمليات أو النتائج المالية المتعلقة بعقود وكالة الضمان الاجتماعي والاتفاقيات المنصوص عليها من المفترض أن تقيّد في الدفاتر المحاسبية للوكالة هي مدوّنة فعلا وينعكس ذلك بشكل صحيح في الكشوف المالية.

– خلال السنة قامت الوكالة بإبرام الاتفاقيات التالية:

الاتفاقية الخاصة مع بنك التنمية المحلية في عمليات الدفع الإلكتروني وكل التحويلات المالية الخاصة بصندوق الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء وكالة سيدي بلعباس.

إدماج عدة مؤسسات جديدة خاصة بالنقل الصحي والمتعاقدة مع صندوق الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء.

– خلال السنة لم تمنح الوكالة أي قرض أو كفالة، دعم أو سحب على المكشوف على حساب جاري لأي من مستخدميها.

– لا يوجد أي نزاع مع الإدارة الجبائية.

– لم ينته إلى علمنا أي حدث من شأنه تهديد استمرارية الاستغلال كما هو موضح في معيار التقرير الخاص به.

– قمنا باحترام المبادئ المحاسبية المعمول بها حسب استطاعتنا في المعالجات المحاسبية.

2- إعداد مختلف التقارير المرتبطة بمحافظ الحسابات :

في هذا الإطار وبعد مراقبة حسابات وكالة الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء من الفترة الممتدة 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 قمنا بإعداد مختلف التقارير سواء التقرير العام أو التقارير الخاصة وفق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب استطاعتنا لأننا بصدد مراقبة حسابات غير مجمعة كما قمنا بعرض التقارير وفق القانون رقم 202-11:

2-1 معايير تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي:

يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام عن رأي محافظ الحسابات.[1]

2-1-1 إعداد التقرير العام للمصادقة على الحسابات المالية وفق م.ج.ت 700 :

تقرير عام لمدقق مستقل في إطار مهمة التدقيق القانوني

الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء – وكالة سيدي بلعباس–

الموضوع: تقرير عام لمحافظة الحسابات، الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء – السنة المالية المغلقة بتاريخ 31 ديسمبر 2018.

أ. الفقرة التمهيدية:

إلى سيدي الرئيس

السادة وأعضاء مجلس الإدارة

من خلال مهمة محافظة الحسابات التي فوّضت إلينا بموجب القرار رقم 01/19 لمجلس الإدارة المنعقد بتاريخ 17 جويلية 2019 يشرفنا أن نقدّم لكم نتائج أعمالنا التي قمنا بها للسنة المالية 2019 والتي تحمل أساسا :

- ❖ مراقبة الحسابات السنوية غير المجمعة للنشاط المغطي للفترة ما بين 01 جانفي 2018 إلى غاية 31 ديسمبر 2018 للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء – وكالة سيدي بلعباس–
- ❖ معلومات خاصة مراجعات منصوص عليها في القوانين والتشريعات الجزائرية والمتمحورة كالتالي:
  - الاتفاقية الجماعية للسنة المالية 2013 الخاصة بصناديق الضمان الاجتماعي.
  - الجريدة الرسمية الصادرة في 25 مارس 2009 التي تحدد النظام المحاسبي المالي وطرق التقييم والمحاسبة والكشوف المالية.
- ❖ استعمال مختلف الطرق المحاسبية المعمول بها وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والتي تمثلت في السياق التالي:
  - المعيار المحاسبي الدولي IAS 08 "الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء والتقديرات المحاسبية".
  - المعيار المحاسبي الدولي IAS 39 "الأدوات المالية، المعالجة المحاسبية والتقييم".
  - المعيار المحاسبي الدولي IAS 37 "المؤونات الخصوم والأصول المحتملة".
  - المعيار المحاسبي الدولي IAS 19 "المزايا الممنوحة للمستخدمين".

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 202-11 المؤرخ في 26 ماي 2011، العدد 24، ص13.

❖ اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المحاسبة المالية على مستوى الوكالة.

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية المرفقة للمؤسسة العمومية ذات تسيير خاص والمتمثلة في الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء – وكالة سيدي بلعباس– للفترة الممتدة من 01 جانفي 2018 إلى غاية 31 ديسمبر 2018 بما في ذلك الكشوف غير المجمعة التالية : (الميزانية، حسابات النتائج، بيان التغيرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة والملحق).

ب. مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية:

كما يعد المسيرون الاجتماعيون مسئولين عن الإعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي والمالي وكذلك على المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الاختلالات المعتبرة سواء كانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء.

ج. مسؤولية المدقق:

إن القوائم المالية التي قمنا باختبارها وفق النصوص القانونية والقانون التجاري والمادة 132-3 من القانون رقم 07-11 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي من قبل مجلس إدارة الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء خلال الاجتماع بتاريخ 30 ماي 2019 وتحت مسؤوليتنا مجموع صافي الميزانية (أصول/خصوم) قدّر بمبلغ 778,06 695 092 8 دج ونتيجة السنة المالية (خسارة) بقيمة (268,84 673 733 1) دج.

إن مسؤوليتنا على أساس المراجعة هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس تدقيقنا، قمنا بالتدقيق وفق للمعايير الجزائرية للتدقيق.

تستوجب منا هذه المعايير الالتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول للكشوف المالية مع الأخذ بعين الاعتبار الاختلالات المعتبرة المذكورة في مراقبة الحسابات.

وتبعا لمتطلبات مهنة محافظة الحسابات قمنا بعرض الوثائق المدققة التالية:

❖ القوائم المالية (الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة) للسنة المالية المغلقة بتاريخ 2018/12/31 أما بالنسبة للملحق فلم يتم إعداده من قبل الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء –وكالة سيدي بلعباس– نظر لعدم اتباعها للمعايير المحاسبية الدولية في مجمل المعالجات المحاسبية محل التدقيق.

❖ ميزان المراجعة من الفترة الممتدة 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31.

❖ الملحق الأول للميزانية المالية تحتوي على الجداول التالية:

- الجدول الأول: تغيرات التثبيتات والأصول المالية غير الجارية.
- الجدول الثاني: جدول الإهتلاكات.
- الجدول الثالث: جدول خسائر القيمة على التثبيتات والأصول غير الجارية.
- الجدول الرابع: جدول درجة تحصيل الحقوق في نهاية إغلاق السنة المالية.
- الجدول الخامس: جدول درجة تحصيل الديون.
- الجدول السابع: جدول الأجراء

- ❖ الملحق الثاني للميزانية المالية تحتوي على الجداول التالية:
  - التعاضديات الخاصة بالضمان الاجتماعي.
  - قروض المستخدمين غير الجارية.
  - جدول التثبيتات حسب أرقام الحسابات.
  - جرد التثبيتات " عمليات التنازل والبيع" للسنوات 2008 – 2016.
- ❖ تحليل الحسابات الاجتماعية.
- ❖ تحليل الحسابات الخاصة " الدفع بالنقصان".
- ❖ جدول الإقتناءات الخاصة بالتثبيتات.
- ❖ جدول تقارب التثبيتات حسب أرقم الحسابات.
- ❖ جرد التثبيتات.
- ❖ جرد المخزونات.
- ❖ محضر خاص بجدول التقارب للحسابات المالية.
- ❖ عمليات التوحيد المحاسبي.
- ❖ يومية المعالجات المحاسبية للسنة المالية 2018 و 2017.
- ❖ التقرير المالي الخاص بمصلحة المالية.

إنّ المراجعة التي قمنا بها من خلال اختبار الوثائق المتحصل عليها قد تضمنت في مجملها على احترام جميع القواعد العامة لعملية تجميع الحسابات المتعلقة أساسا بعملية التجميع والقضاء على البيانات المتبادلة ما بين الحسابات الفردية (الحقوق والديون، النواتج والأعباء) وطرق التجميع المطبقة.

أما اختبار الإجراءات الموضوعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية نابعة عن حكمنا في مهنة محافظة الحسابات بما في ذلك تقييم المخاطر ولقد تمثلت في الإطار التالي:

- جمع الإجراءات.
- اختبارات الفهم والتطابق.
- التقييم الأولي والنهائي لنظام الرقابة الداخلية.

كما تمثّل التدقيق القانوني في تقدير مدى ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة في محاسبة وكالة الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء ومدى متابعة الأحداث الاقتصادية وفق المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة إلى عقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف إدارة الضمان الاجتماعي وعرض مجمل الكشوف المالية.

إذ نعتبر العناصر المقنعة كافية وملائمة لتأسيس رأينا حول صحة الحسابات الاجتماعية خلال السنة المالية الممتدة من 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 محل التدقيق.

د. الرأي حول الكشوف المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي:

استناد إلى العناية المهنية التي قمنا بإنجازها ووفقا لمعايير الرقابة العامة وتحت التحفظات والملاحظات الموضوعة في تقارير محافظ الحسابات للمنشآت غير المجمعة قمنا بعملية التقدير وعرضنا لمختلف التحفظات التالية:

- إعادة النظر في خسائر القيمة الخاصة بحسابات الغير.
- إعادة مراجعة أرصدة عقود الامتياز التي جرت منذ السنة المالية 2013 إلى غاية السنة المالية 2018.
- إعادة مراجعة المزايا الممنوحة للمستخدمين وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 19 , فقد تم استرجاع مبالغ ضخمة للسنة المالية 2017 بقيمة 264,55 891 60 دج.
- تبرير الفوارق التي تحصلنا عليها في مؤونات المعاشات من طرف وكالة الضمان الاجتماعي بقيمتي 242,98 375 1 في رقم التسيير 20-80-800 و مبلغ أخر بقيمة 314,72 125 2 دج في رقم التسيير 30-90-900.
- إعادة النظر في جرد المخزونات والأرصدة التي تمت مقارنتها بين الجرد المحاسبي والمادي كما هو مبين في مراقبة الحسابات.
- التحقق من طبيعة التحصيلات الخاصة في التعاضديات بقيمة 672,30 029 3 دج.
- التحقق من حسابات أعباء التسيير الجاري التي تحمل ح/658 بقيمة إجمالية قدرت بمبلغ 743,53 783 دج.
- إعادة مراجعة جميع العمليات التي تم عرضها في مراقبة الحسابات والخاضعة لمختلف المعايير المحاسبية الدولية المذكورة سلفا في الفقرة التمهيدية للتقرير.
- إعادة النظر في مبدأ عدم المقاصة بين الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات والذي لم يتم احترامه من قبل الوكالة في مختلف العمليات المحاسبية للسنة المالية 2018.
- إعادة النظر في القضايا المتعلقة بمصلحة المنازعات لأنها تتضمن أخطاء جوهرية على حسابات الغير وبالتالي الصورة الصادقة للقوائم المالية والذي تمت تحديده في قضيتين على النحو التالي:
- القضية الأولى:

الرصيد الأولي : 557,47 075 2 دج

تعويض المحكوم عليه: 225,49 058 2 دج

استرجاع خسائر القيمة للحقوق : 225,49 058 2 –557,47 075 2 = 331,98 17دج

الغرامة المالية : 800 دج

- القضية الثانية:

إلغاء المؤونة غير المبررة في تحليل الحسابات: 670,16 282 دج

إجمالي المبالغ المدفوعة من قبل المتهم: 000,00 50 دج

ووفق لرأينا الخاص للكشوف المالية المرتبطة بنشاط الأداءات والاستغلال المرتبطة بالصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء –وكالة سيدي بلعباس– المقفل بتاريخ 31 ديسمبر 2018 بإجمالي صافي الميزانية (أصول/خصوم) بقيمة 778,06 695 092 8 دج ونتيجة السنة المالية (خسارة) بقيمة (268,84 673 733 1) دج منتظمة وذات مصداقية

وإعطائها في مجملها الصورة الصادقة لنتيجة عمليات الاستغلال والوضعية المالية للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء للسنة المالية المقفلة بتاريخ 31 ديسمبر 2018 وفق النظام المحاسبي المالي.

هـ. تقرير حول الالتزامات القانونية والتنظيمية:

قمنا بالتدقيق حول الإجراءات القانونية والتشريعات التي جرت في الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء ولم نجد أي أثر قانوني على محاسبة الوكالة. كما قمنا باختبار التقرير المالي المتعلق بوكالة الضمان الاجتماعي من قبل مصلحة المالية لسنة 2018 لا توجد أية ملاحظات أو تجاوزات خاصة حول المعلومات المقدمة إلينا مع الحسابات السنوية غير المجمعة الخاضعة تحت تصرفكم.

في الجزائر العاصمة بتاريخ 2019/12/31

محافظ الحسابات وخبير محاسبي
العنوان: رقم 02 حي الورود

الإمضاء

2-2 التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات حول القوائم المالية للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي:

سوف نقوم بإعداد جميع التقارير الخاصة محل التدقيق في السياق التالي:

2-2-1 معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:

تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة في إطار مهمة التدقيق القانوني

الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء – وكالة سيدي بلعباس–

الموضوع: تقرير خاص لمحافظة الحسابات، الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء – السنة المالية المغلقة بتاريخ 31 ديسمبر 2018.

إلى سيدي الرئيس

السادة وأعضاء مجلس الإدارة

قمنا بالتدقيق حول الإجراءات القانونية والتشريعات التي جرت في الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء ولم نجد أي أثر قانوني على محاسبة الوكالة. كما قمنا باختبار التقرير المالي المتعلق بوكالة الضمان الاجتماعي من قبل مصلحة المالية لسنة 2018 لا توجد أية ملاحظات أو تجاوزات خاصة حول المعلومات المقدمة إلينا مع الحسابات السنوية غير المجمعة الخاضعة تحت تصرفكم.

كما أن وكالة الصندوق الوطني لسيدي بلعباس قامت خلال السنة بإبرام الاتفاقيات التالية:

- الاتفاقية الخاصة مع بنك التنمية المحلية في عمليات الدفع الإلكتروني وكل التحويلات المالية الخاصة بصندوق الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء وكالة سيدي بلعباس.
- إدماج عدة مؤسسات جديدة خاصة بالنقل الصحي والمتعاقدة مع صندوق الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء.
- خلال السنة لم تمنح الوكالة أي قرض أو كفالة، دعم أو سحب على المكشوف على حساب جاري لأي من مستخدميها.
- لا يوجد أي نزاع مع الإدارة الجبائية.

لم ينته إلى علمنا أي حدث من شأنه تهديد استمرارية الاستغلال.

– قمنا باحترام المبادئ المحاسبية المعمول بها حسب استطاعتنا في المعالجات المحاسبية.

بصفتنا كمحافظي الحسابات في مقر وكالتكم محل التدقيق للسنة المالية الممتدة من 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 نطلب من سيادتكم الموقرة أن تقدموا لنا جميع المعلومات الضرورية بخصوص الاتفاقيات المنظمة التي تم استحداثها أو محل التغيير وفق ما نصت عليه أحكام المادة 628 من القانون التجاري : " **لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاق بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات, ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة ومؤسسة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا شريكا أم لا, مسيرا أو قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يضرح بذلك إلى مجلس الإدارة.**

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

وتتولى الجمعية العامة الفصل في تقرير مندوبي الحسابات ولا يجوز الطعن في الاتفاقيات التي تصادق عليها إلا في حالات التدريس.

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

كما يتوجب على مجلس الإدارة التحقق من تطابق المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

في الجزائر العاصمة بتاريخ 2019/12/31

محافظ الحسابات وخبير محاسبي
العنوان: رقم 02 حي الورود
021-87-54-65

الإمضاء

2-2-2 معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة.

تقرير خاص حول معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة في إطار مهمة التدقيق القانوني

الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء – وكالة سيدي بلعباس–

الموضوع: تقرير خاص لمحافظة الحسابات، الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء – السنة المالية المغلقة بتاريخ 31 ديسمبر 2018.

إلى سيدي الرئيس

السادة وأعضاء مجلس الإدارة

طبقا لأحكام المادة 678 (الفقرة 06) من القانون التجاري المنصوص في العبارة التالية : " **أما إذا كان الأمر يتعلق بالجمعية العامة العادية، فيجب أن يذكر جدول حسابات النتائج والوثائق التلخيصية والحصيلة والتقرير الخاص بمندوبي الحسابات المبين لنتائج الشركة خلال كل سنة مالية من السنوات الخمس الآخيرة أو كل سنة مالية مقفلة منذ إنشاء الشركة أو دمج شركة أخرى في هذه الشركة ، إذا كان عددها يقل عن خمسة**".

أتقدم إلى سيادتكم بعرض مفصل حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة المقفلة من 2014/12/31 إلى غاية 2018/12/31 حسب السهم أو الحصة في الوكالة في السياق التالي:

TABLEAU N°143 : L'ÉVOLUTION DU RÉSULTAT DES CINQ (5) DERNIERS EXERCICES ET DU RÉSULTAT

En MDA

LIBELLE	2018	2017	2016	2015	2014
Gestion Assurances Sociales	-2 234,61	-1 582,55	-887,82	-739,44	-683,84
Gestion Accidents de travail & Maladies Professionnelles	11,72	107,42	51,82	50,26	36,55
Gestion Conventions Internationales					
Gestion Fonds Aide Et Secours	60,90	62,32	65,75	64,28	58,78
Gestion Chômage Et Intempérie					
Gestion Congés Payés					
Gestion Prestations Familiales	0,01		0,004	0,005	0,004
Gestion Administrative	76,39	16,04	33,22	80,99	47,29
Gestion Contrôle Médical	-54,81	-70,35	-57,20	-66,64	-60,73
Gestion Action Sanitaire Et Sociale	401,25	426,32	431,46	420,53	369,49
Gestion Fonds Placés					
Gestion Fonds Prévention AT/MP	5,48	5,70	5,96	5,68	5,22
Résultat Net Global - Gestions Cumulées	**-1 733,67**	**-1 035,11**	**-356,81**	**-184,34**	**-227,24**
Autres capitaux propores - Report à nouveau	**-4 788,55**	**-3 753,44**	**-3 396,63**	**-3 212,29**	**-2 985,05**

SOURCE : DOCUMENT PREPARÉ PAR LE DOCTORANT

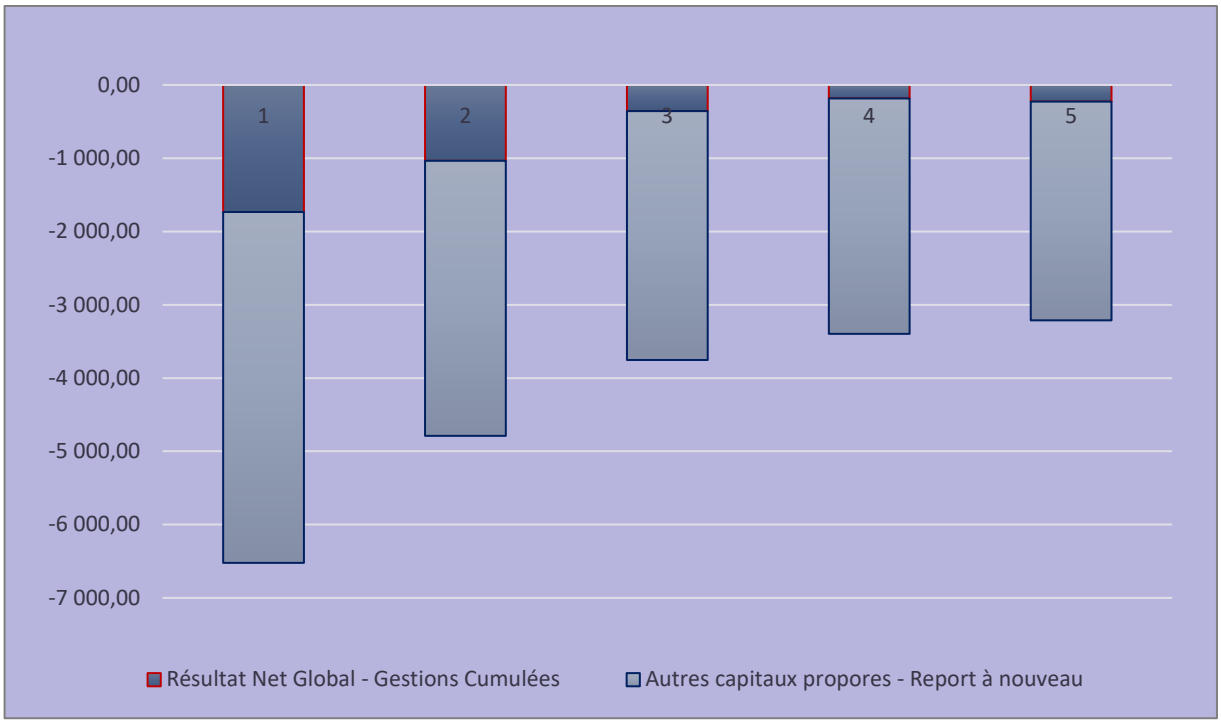
حوصلة حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة:

من خلال العرض الذي قمنا به لأحداث تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والممتدة من السنة المالية 2014 إلى غاية السنة المالية 2018 ولقد تمكنا من إبداء الرأي في السياق التالي:

- نلاحظ ارتفاع مبالغ الترحيل من جديد من السنة المالية 2014 إلى غاية السنة المالية 2018 نظر لتراكم خسائر كل سنة مالية سابقة.
- نلاحظ من خلال التحليل الذي قمنا به في ميزانية الخصوم أن هذه الوكالة محل التدقيق تتحمل خسائر ضخمة خلال كل سنة مالية بالرغم من تحصيلها لمختلف الإيرادات الناتجة من مصلحة الاشتراكات وهذا السبب ترجّح علّته إلى مختلف النفقات التي يتحمّلها الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء على مستوى مصلحة الأداءات وخاصة صنف الصيادلة والنقل الصحي.

بالإضافة إلى ذلك قمنا بعرض المنحنى البياني التالي الذي يبرز أهم القيم الخاصة بنتيجة السنوات الخمس الأخيرة ومبالغ الترحيل من جديد من السنة المالية 2014 إلى غاية السنة المالية 2018 على النحو الأتي:

SCHEMA N°34 « GRAPHE 05 : L'ÉVOLUTION DU RÉSULTAT NET GLOBAL DURANT LES EXERCICES 2014-2018 »



SOURCE : GRAPHE PRÉPARÉ PAR LE DOCTORANT

مؤشرات نجاعة الكيان:

أردنا أيضا أن نقوم بعرض مفصل ودقيق لسيادتكم حول تطور مختلف المؤشرات الخاصة بنجاعة وكالة التأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء بسيدي بلعباس بهدف إبراز الصورة الصادقة في مجمل حسابات الميزانية والتسيير:

الجدول رقم (144) : مؤشرات نجاعة الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية

المعلومات المالية التي تم استعمالها للتدقيق في حسابات النتائج	مؤشرات عناصر حسابات النتائج	النسب	
		2018	2017
الأعباء الاجتماعية	حصة الأجراء	47%	133%
الأعباء الجبائية	حصة الدولة	1%	2%
نتيجة السنة المالية –رقم الأعمال	المردودية الصافية للاستغلال	-26%	-15%
الفائض الإجمالي للاستغلال –رقم الأعمال	الفائض الإجمالي للاستغلال	-27%	-15%
الإهتلاكات –القيمة المضافة	مساهمة التثبيتات في القيمة المضافة للاستغلال	%4	%12
نتيجة السنة المالية –الأموال الخاصة	مردودية الأموال الخاصة	-93%	-57%

المصدر : من إعداد الطالب

من خلال التدقيق وحسابات مؤشرات النجاعة للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء لوكالة سيدي بلعباس فيما يخص القوائم المالية وميزان المراجعة قمنا بعرض النقاط التالية:

- بالنسبة للمؤشر الأول لاحظنا ارتفاع مفاجئ لسنة 2017 والذي قدر بمعدل 133% مقارنة مع سنة 2018 والذي قدر بنسبة 47% وهذا ما يؤكد لنا مدى مساهمة الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي في حصة الأجراء بنسبة كبيرة خاصة الأجراء الذين تم إدراجهم لحالة التقاعد من السنة المالية 2015 إلى السنة المالية 2018.
- بالنسبة للمؤشر الثاني لاحظنا انخفاض طفيف لسنة 2018 والذي قدر بنسبة 1 % مقارنة مع سنة 2017 والذي قدر بنسبة 2% وهذا ما يؤكد لنا مدى مساهمة الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي بنسبة قليلة في دفع جميع الأعباء الجبائية خلال السنة المالية ويرجّح السبب إلى أن وكالة سيدي بلعباس بصفة خاصة وصناديق الضمان الاجتماعي غير خاضعة لضريبة الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

بالنسبة للفائض الإجمالي للاستغلال فقد لاحظنا في كلا السنتين الماليتين 2017 و 2018 عجز في المردودية الصافية للاستغلال بنسبة – 27 % في سنة 2018 و نسبة – 15 % في سنة 2017 وهذا راجع إلى المبالغ التي يتم تحمّلها من قبل الضمان الاجتماعي فيما يخص المبالغ الجزافية للمستشفيات[1] وقد تم استخراجها من حسابات النتائج في السياق التالي:

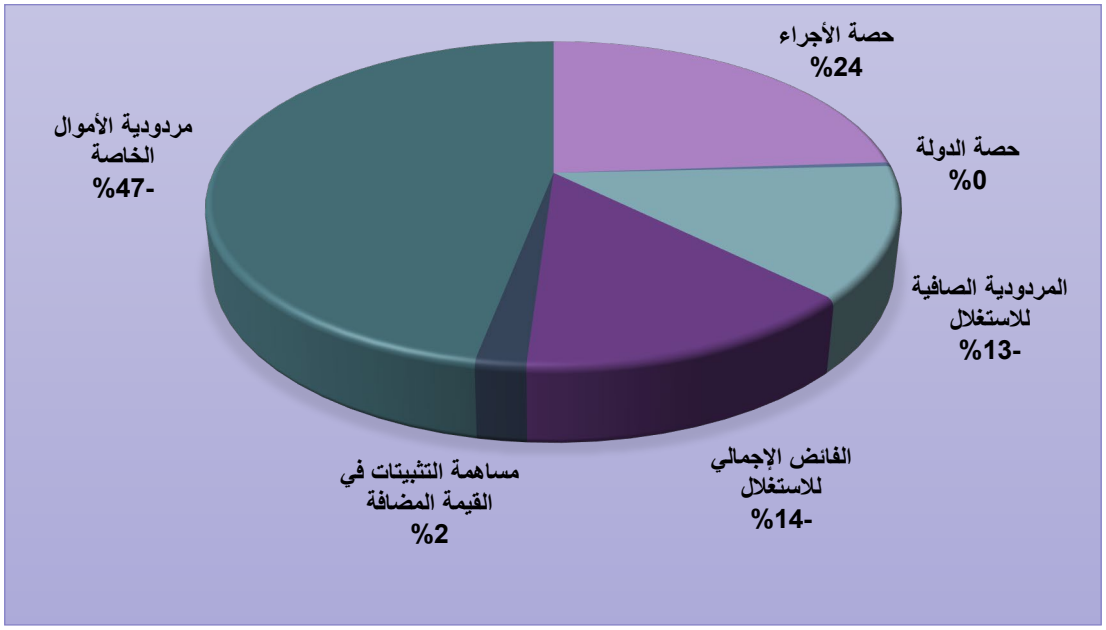
- ✓ المبلغ الجزافي للسنة المالية 2017 = 1 350 806 318,93 دج.

[1] Prestations - Forfait aux hôpitaux.

- ✓ المبلغ الجزافي للسنة المالية 2018 = 126,55 094 505 1 دج.

- فيما يخص المؤشر الخامس والمتعلق بعناصر التثبيتات فقد قدر بنسبة 12% لسنة 2017 مقارنة مع سنة 2018 والذي قدر بنسبة 4% وهذا ما يؤكد لنا مدى مساهمة التثبيتات بنسبة جيدة في القيمة المضافة للاستغلال للسنة المالية المنصرمة 2017 بالمقارنة مع السنة المالية محل التدقيق 2018.
- أما المؤشر الخاص المردودية الخاصة لوكالة سيدي بلعباس فقد قدر سنة 2017 بنسبة – 57 % مقارنة مع السنة المالية 2018 والذي قدر بنسبة – 93 % يفسر لنا غياب مردودية الأموال الخاصة والذي ينعكس على نتيجة السنة المالية لأننا بصدد التدقيق في حسابات غير مجمعة في الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء.

الشكل (35) : مؤشرات نجاعة الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية وميزان المراجعة للحسابات غير المجمعة.

لا توجد أية ملاحظات أو تجاوزات خاصة حول المعلومات المقدمة إلينا فيما يخص مؤشرات وكالة الضمان الاجتماعي المدققة في إطار هذه الحسابات السنوية غير المجمعة الخاضعة تحت تصرفكم.

في الجزائر العاصمة بتاريخ 2019/12/31

محافظ الحسابات وخبير محاسبي
العنوان: رقم 02 حي الورود
021-87-54-65

الإمضاء

2-2-3 معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:

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

تقرير خاص حول معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية في إطار مهمة التدقيق القانوني

الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء – وكالة سيدي بلعباس–

الموضوع: تقرير خاص لمحافظة الحسابات، الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء – السنة المالية المغلقة بتاريخ 31 ديسمبر 2018.

إلى سيدي الرئيس

السادة وأعضاء مجلس الإدارة

أ. أهداف التدخلات الخاصة بمهمة التدقيق القانوني:

في إطار عرض معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية بتاريخ إقفال السنة المالية 2018/12/31 نتقدم إلى سيادتكم بهذا التقرير الخاص في إطار مهمة التدقيق القانوني، فمن خلال المهام التي قمنا بها أثناء ممارستنا لمحافظة الحسابات في الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء محل التدقيق تجلت أهداف تدخلاتنا كالتالي:

- تحليل النظام العملياتي من خلال التأكد من اختبارات الفهم والتطابق لنظام المراقبة الداخلية.
- التقييم الأولي والنهائي لنظام الرقابة الداخلية.
- تحديد نقاط القوة والضعف لنظام المراقبة الداخلية لوكالة الضمان الاجتماعي.

ب. الواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي:

قمنا بتطبيق جميع الواجبات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية ولقد ارتأينا أن نقوم بعرض التفاصيل المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية على السياق التالي:

- التأكد من مصداقية الجرد المادي وجميع المعالجات المحاسبية التي تمت وهل تم تسييرها بشكل موثوق.
- التأكد من فعالية المخزونات في إطار نظام الرقابة الداخلية.
- التأكد من فعالية مصلحة التحصيل بشكل موثوق وملائم مع نظام الرقابة الداخلية.
- مطابقة الخزينة في مستوياتها الثلاث (التشغيلية، التمويلية والاستثمارية).
- التحقق من مدى ملائمة العقود مع القوانين التشريعية المعمول بها في وكالة الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء.
- فحص القوائم المالية والتأكد من صحتها ومصداقيتها وموثوقيتها.
- تقييم أدوات التسيير في مصلحة تسيير الموارد البشرية ومصلحة الأجور.
- مراقبة التصريحات الجبائية ومدى مصداقيتها مع محاسبة الوكالة.

ج. خاتمة حول المعلومات الواردة في تقرير الوكالة:

لا توجد أية ملاحظات أو تجاوزات خاصة حول المعلومات المقدمة إلينا واختباراتنا المقدمة لكم فيما يخص تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بوكالة الضمان الاجتماعي في إطار هذه الحسابات السنوية غير المجمعة الخاضعة تحت تصرفكم.

في الجزائر العاصمة بتاريخ 2019/12/31

محافظ الحسابات وخبير محاسبي
العنوان: رقم 02 حي الورود
021-87-54-65

الإمضاء

4-2-2 معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال:

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

تقرير خاص حول معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال في إطار مهمة التدقيق القانوني

الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء – وكالة سيدي بلعباس–

الموضوع: تقرير خاص لمحافظة الحسابات، الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء – السنة المالية المغلقة بتاريخ 31 ديسمبر 2018.

إلى سيدي الرئيس

السادة وأعضاء مجلس الإدارة

من خلال المهمة التي كلفنا بها في الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء من الفترة الممتدة 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 نتقدم إلى سيادتكم بتقرير خاص حول استمرارية استغلال الكيان فلقد تأكدنا من صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال وسلامة سيرورة النشاط الخاص بها لإعداد الحسابات غير المجمعة من طرف مديرية سيدي بلعباس وفق ما تنص عليه أحكام المادة 06 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 في العبارة التالية : "**يتضمن النظام المحاسبي المالي الإطار التصوري للمحاسبة المالية, المعايير المحاسبية, ومدونة الحسابات التي تسمح بإعداد القوائم المالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وخاصة**":

- **محاسبة التعهد.**
- **استمرارية الاستغلال.**
- **الملائمة.**
- **قابلية المقارنة.**
- **الموثوقية.**
- **التكلفة التاريخية.**
- **الوضوح.**
- **أغلبية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.**

وأيضا وفق ما تنص عليه أحكام المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي في نص العبارة التالية : "**تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع إلا إذا طرأت أحداث أو قرارت قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب.**

وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكوم مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق.

قمنا بتحليل مجمل الوقائع والأحداث الاقتصادية كل على حدا ولقد أردنا أن نبرز مجموعة من المؤشرات التي تبرز لنا وضعية استمرارية الاستغلال أو عدمها في الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء في السياق التالي:

1) مؤشرات ذات طبيعة مالية:

تم الارتكاز على هذه المؤشرات ذات طبيعة مالية وفق معايير التقرير رقم 202-11 وبالأخص المؤشرات الخاصة التالية:

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية.
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق.
- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد.
- اللجوء للمبالغ التي فيها قروض قصيرة الأجل قصد تمويل أصول طوية الأجل.
- مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين.
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر.
- النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية.
- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال.

الجدول رقم (145) : مؤشرات التحليل المالي الخاصة بالصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء

مؤشرات التحليل المالي	تحليل أقسام الميزانية والتسيير			نسبة التغير	النسب والقيم المالية	
	النتيجة أو الاستغلال	الأصول أو الإستثمار	الخصوم والأموال الخاصة أو التمويل		2018	2017
هامش الربح الصافي للوكالة (النتيجة الصافية / التحصيلات)	×			% 10,82	%-26,00	% -15,18
مردودية أصول الوكالة (النتيجة الصافية / ∑ الأصول)		×		% 8,84	% -21,42	% -12,58
معدل دوران الأصول		×		% 0,50	% 82,41	% 82,91
رأس المال العامل (الأصول – الخصوم) الجارية[1]		×		% 2.4	1924,38	1877,79
رأس المال العامل (الأصول / الخصوم) الجارية		×		% 0,02	% 1,33	% 1,31

[1] Le Fonds de roulement en MDA

السيولة اللاحقة (الخزينة + التوظيفات القصيرة + الزبائن[1]) / الخصوم الجارية		×		% 0.08	% 108,25	% 108,33
السيولة الفورية (الخزينة + التوظيفات القصيرة) / الخصوم الجارية		×		% 3,04	% 22,55	% 25,59
معامل دوران المخزون (تكلفة المبيعات / المخزونات)		×		-	164	168
مدة تدفق المخزونات (المخزونات / تكلفة المبيعات) × 365 يوم		×		-	2	2
مدة تحصيل الاشتراكات (المشتركين / المبيعات) × 365 يوم		×		-	275	267
مدة تسوية الموردين (الموردين / المشتريات) × 365 يوم		×		-	4	2
نسبة الاستدانة (الخصوم الجارية + الخصوم غير الجارية) / مجموع الأصول			×	% 1,05	% 77,02	% 78,07

المصدر : من إعداد الطالب

أ- التحليل المتقدم لوكالة الضمان الاجتماعي:

طبقا للمؤشرات ذات الطبيعة المالية التي تم تحديدها بالتفصيل في أقسام الميزانية والتسيير وفق معايير التقرير 202-11 قمنا بتقديم الوضعية الحالية للصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء لوكالة سيدي بلعباس من الفترة الممتدة 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 مع المقارنة بالسنة الماضية 2017 وذلك في السياق التالي:

تم تسجيل نسبة 26-% للسنة المالية 2018 في هامش الربح الصافي للوكالة بالمقارنة مع نسبة 15,18-% للسنة المالية 2017 مع ظهور نسبة التغير 10,82% وهذا ما نفسره بغياب قدرة الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي على تسيير تكلفة المبيعات

[1] Dans le bilan de la CNAS Agence Sidi Bel Abbes la rubrique client égale 0, car nous sommes en train d'auditer une entreprise publique à gestion spécifique donc on remplace les clients par les cotisants.

المقدرة بقيمة 928,73 967 782 7 – دج سنة 2018 وما قيمته 155,68 259 195 7 – دج في السنة المالية 2017 بالمقارنة مع ما تم تحصيله من قبل مصلحة الاشتراكات في السنتين الماليتين 2017 و2018 على النحو التالي:

قيمة الاشتراكات المحصلة في سنة 2018 : 463,64 866 668 6 دج

قيمة الاشتراكات المحصلة في سنة 2017 : 687,48 895 819 6 دج

أما مردودية أصول الوكالة فقد تم تقديرها بنسبة – 21,42% في سنة 2018 بالمقارنة مع نسبة – 12,58% في سنة 2017 مع ظهور نسبة التغير 8,84%، إذ تفسر هذه التغيرات بظهور عجز مالي لدى الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية في كلا السنتين المنصرمتين وتحمّلها للمبالغ الجزافية للمستشفيات التي تدفعها كل سنة مالية وقد قدرت بنسبة 19,28% و 18,72% للسنتين 2017 2018 على التوالي مع إحداث انخفاض في نسبة التغير بـ 0,56%.

يلاحظ أيضا أن معدل دوران الأصول قد سجل في السنة المالية 2018 نسبة 82,41% مع ثباته في سنة 2017 إلى 82,91% مع وجود نسبة التغير 0,50%, إذ يرجع هذا الارتفاع الهائل في معدل دوران الأصول إلى المردودية المثلى للاستغلال بالإضافة إلى الاستغلال الأفضل للموارد المدرجة في ميزانية الوكالة.

قمنا أيضا بفحص رأس المال العامل الذي يعتبر من أهم المؤشرات المالية في مهمتنا ولقد سجلنا ما قيمته 1924,38 مليون دج في سنة 2018 بالمقارنة مع ما تم تسجيله في سنة 2017 بقيمة 1877,79 مليون دج مع وجود نسبة التغير 2,4% وهذا ما نفسره بوجود فائض في أصول الوكالة قد يتم تغطيته بالعجز الموجود في الديون قصيرة الأجل المسجلة كالتالي:

خصوم قصيرة الأجل للسنة المالية 2018 : 5 864 166 663,10 دج.

خصوم قصيرة الأجل للسنة المالية 2017 : 6 033 919 689,04 دج.

ومع التدقيق في هذا المؤشر الهام لاحظنا وجود نسبة ضئيلة في رأس المال العامل 1,33% في سنة 2018 بالمقارنة مع سنة 2017 التي بلغت 1,31% نرى بأن هذه النسبة تغطي فقط الديون قصيرة الأجل وقد تم تحديدها في ميزانية الخصوم التالية:

TABLE N° 146 : BILAN PASSIF COURANTS EX 2017-2018

BILAN (PASSIF)			
LIBELLE	**NOTE**	**2018**	**2017**
PASSIFS COURANTS :			
Organismes de sécurité sociale Quote-Part		585 589 956,04	865 364 520,80
Mutuelles conventionnées			
Fournisseurs, Professionnels de santé et comptes rattachés		92 379 380,57	48 053 953,64
Impôts			
Autres dettes		160 452 670,33	127 974 236,57
Trésorerie passif			
TOTAL III		**838 422 006,94**	**1 041 392 711,01**

SOURCE : EXTRACTION PAR LE LOGICIEL DLG PC-COMPTA

وفي نفس السياق قمنا باختبار مؤشرات السيولة اللاحقة والفورية، فالسيولة اللاحقة فقد تمثلت بنسبة كبيرة 108,25% في السنة المالية 2018 أما بالنسبة للسنة المالية السابقة فقد ظهرت بنسبة 108,33% مع نسبة التغير 0,08% وهذا ما نفسره بوجود نسبة مرتفعة من عائدات المدينين قيد التحصيل لعدة سنوات سابقة[1] وقد تم تمثيل هذه الأرصدة كعينة صغيرة لتوضيح الوضعية المالية للكيان:

TABLE 147 : BILAN ACTIF COURANTS EX 2017-2018 EN K. DINARS

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2017
Créances et emplois assimilés					
Clients et effets à recevoir					
Cotisants		5 025 744		5 025 744	4 992 526
Professionnels de santé débiteurs					
Mutuelles Conventionnées		72 461	61 802	10 658	26 124
Autres débiteurs		1 389 572	7 534	1 382 037	1 305 279
Total Créances et emplois assimilés		**6 487 777**	**69 336**	**6 418 439**	**6 323 929**

SOURCE : EXTRACTION PAR LE LOGICIEL DLG PC-COMPTA

أما مؤشرات السيولة الفورية لسنة 2018 قدرت بنسبة 22,35% بالمقارنة مع نسبة 25,59% لسنة 2017 مع انخفاض في نسبة التغير بـ 3,04% والتي تعتبر كنسبة ضئيلة جدا إذا ما قمنا بمقارنتها مع النشاط الخدماتي التي يقوم به الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية (مصلحة الأداءات) فضعف السيولة الحالية في هذه الدراسة لا تمكّن صندوق الضمان الاجتماعي من التغطية الفورية لخصومها في ظرف زمني قصير.

أيضا بالنسبة لمعامل دوران المخزون ومدة تدفق المخزونات لا نستطيع التدقيق والتحليل في النتائج التي تحصلنا عليها نظر لأننا بصدد التدقيق في مؤسسة عمومية ذات تسيير خاص لا تحمل طابع إنتاجي أو تجاري فيما يخص تكلفة المبيعات التي لها أثر على دوران المخزون، إلا أننا لاحظنا بأن الوكالة تقوم بتموين مخزوناتها في كل سنة مالية نظر لاعتمادها على الميزانية العمومية المخصصة لكل سنة مالية.

تحصلنا أيضا في سنة 2018 على مدة 275 يوم في مؤشر تحصيل الاشتراكات بالمقارنة مع مدة 267 يوم التي تم الحصول عليها في سنة 2017 وهذه المدة نفسّرها بأن المدة الزمنية التي تمتد بين تحصيل الاشتراكات وفوترتها هي الاشتراكات التي يتم تحصيلها كل ثلاثي، كما نستثني من هذا التفسير الاشتراكات الشهرية وغرامات التأخير التي يفرضها الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للتصريحات التي لا تتم في الآجال المحددة (قبل 30 يوم من الشهر).

أما مدة تسوية الموردين في السنة المالية 2018 بلغت 4 أيام بالمقارنة مع السنة المالية السابقة وصلت إلى يومين وهذا ما نفسره بسرعة مدة تسوية مختلف موردو المخزونات والخدمات لقبض مختلف المبالغ المستحقة.

[1] لم يتم تحصيل عائدات المدينين نظر لعدم وجود وثائق الإثبات اللازمة التي تعتبر كعناصر مقنعة من أجل تحصيل مختلف الاشتراكات.

وفي ختام هذا التحليل المتقدم قمنا بدراسة مؤشر الاستدانة الذي انخفض سنة 2018 إلى 77,02% بالمقارنة مع الارتفاع الذي شُهِد في سنة 2007 إلى نسبة 78,08% إلا أن المؤشرات التي قمنا بحسابها تشير إلى قدرة المؤسسة وسهولتها للولوج إلى الاستدانة وهذا ليس بالمؤشر الجيد لها نظر لارتفاع خصومها فالمبالغ التي ظهرت في الميزانية تؤكد ذلك من خلال المعلومات المقدمة التالية:

TABLE 148 : ECHANTILLON SUR LE BILAN DES PASSIFS COURANTS EX 2017-2018

EN DINARS

BILAN (PASSIF)			
LIBELLE	**NOTE**	**2018**	**2017**
PASSIFS COURANTS :			
Cotisations mises en recouvrement		5 025 744 656,16	4 992 526 978,03
Organismes de sécurité sociale Quote-Part		585 589 956,04	865 364 520,80
Mutuelles conventionnées			
Impôts			
Autres dettes		160 452 670,33	127 974 236,57
Trésorerie passif			
TOTAL III		**5 771 787 282,53**	**5 985 865 735,40**

SOURCE : EXTRACTION PAR LE LOGICIEL DLG PC-COMPTA

ج. خاتمة حول المعلومات الواردة في تقرير الوكالة:

ومن خلال جمعنا لمختلف العناصر الأساسية المقنعة والكافية في إطار مختلف التحاليل المالية التي قمنا بها لا نرى أي شك حول استمرارية استغلال الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي كما لا توجد أية ملاحظات أو تجاوزات خاصة حول المعلومات المقدمة إلينا واختباراتنا المقدمة لكم فيما يخص استمرارية الاستغلال الخاصة بوكالة الضمان الاجتماعي في إطار هذه الحسابات السنوية غير المجمعة الخاضعة تحت تصرفكم.

في الجزائر العاصمة بتاريخ 2019/12/31

محافظ الحسابات وخبير محاسبي
العنوان: رقم 02 حي الورود
021-87-54-65

الإمضاء

خاتمة الفصل:

قمنا بسياقة هذا الفصل إلى أهمية التدقيق الخارجي في وكالة الضمان الاجتماعي وذلك من خلال شرح منهجية التدقيق القانوني في المنظمة وآليات الوصول إلى الصورة الصادقة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، ولقد استعملنا عدة وسائل إحصائية ومحاسبية وعدة برامج معلوماتية من أجل الولوج إلى صحة المعلومات المالية وإثبات مدى سلامة مختلف الأحداث الاقتصادية التي يمر بها الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء خلال كل سنة مالية بالإضافة إلى منح الثقة لمختلف الأعوان الاقتصاديين في التعامل مع هذه المنظمة التي تعتبر كمؤسسة عمومية ذات تسيير خاص يتم التعامل معها كل مؤسسات الدولة.

خاتمة عامة

تعتبر مهنة التدقيق القانوني من أهم المهن التي يتم تداولها في مختلف المكاتب الدولية للتدقيق التي يطلق عليها اسم أكبر أربع شركات المحاسبة والخدمات المهنية في العالم والذين يقومون بإجراء التدقيق لمعظم شركات المساهمة العامة وأكبرها، بالإضافة إلى الكثير من الشركات الخاصة عبر مختلف القارات، كما تعد مهمة المراجعة كأداة فعالة للرقابة التي تعمل على خدمة الفئات التي تستخدم القوائم المالية والتي يعتمد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الاستراتيجية في المنظمات.

كما تعد الحوكمة من أهم الأعمدة التي يعتمد عليها في تسيير منظومة المؤسسات، إضافة إلى ذلك تعتبر من بين الأدوات الفعالة الرامية إلى الرفع من جودة التدقيق فممارسة مهنة محافظة الحسابات من قبل مدقق مستقل مهني ومؤهل يتطلب استخدام مجموعة من الاختبارات التقنية الصارمة لإعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف بالإضافة إلى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها وفق الصورة الصادقة وإظهار الوضعية المالية ونتائج المؤسسة خلال نهاية السنة المالية.

وفي نفس السياق جاءت هذه الأطروحة مجال بحث واسع في موضوع "المصادقة على الحسابات المالية كضمان الجودة" للتركيز على مهنة محافظ الحسابات الذي يؤدي دورا فعالا في إبراز الصورة الصادقة للمؤسسة وإشكالية مدى صحة القيام بمهنته وأثرها على جودة القوائم المالية، ولقد ساهمنا في التوفيق بين الإطار النظري والتطبيقي من أجل الإجابة على الإشكالية المرتكزة حول مدى مساهمة التدقيق القانوني في التأكيد على مصداقية وشفافية وموثوقية القوائم المالية، حيث حاولنا في الجانب النظري بالتطرق إلى ثلاثة فصول.

فالفصل الأول قد تم تقديمه كإطار عام لنظريات التدقيق ونشأتها ومقاربة كل نظرية مع المحيط الذي يواجهه بالإضافة إلى ذلك قدمنا أهمية المرجعية الدولية للتدقيق في العالم ومدى ضرورة إسقاط الجانب العملي للمعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر وأهداف تطبيقها.

أما الفصل الثاني فقد قمنا بإبراز مختلف مهن محافظي الحسابات وبمختلف تشريعاتها خصوصا فيما يتعلق بشروط ممارسة مهنتهم مهامهم ومسؤولياتهم وكيفية إعداد مختلف التقارير الخاصة بمهمة التدقيق الخارجي التي تم تأصيلها في إطار التشريعات الدولية والوطنية بالإضافة إلى مختلف المعايير المتعلقة بها، كما قمنا بتوضيح ذلك في مقارنة علمية نظرية بين مختلف التشريعات الدولية والوطنية لإبراز أوجه التشابه والاختلاف في تأصيل هذه التشريعات وآليات عملها في مكاتب التدقيق أو المؤسسات المدققة.

أما الفصل الثالث فيتجسد في مجال بحثنا الواسع حول "المصادقة على الحسابات المالية ضمان لجودة المعلومات المالية والمحاسبية" ولقد تطرقنا من خلاله بعرض متغيرين أساسين، فالأول يتجسّد في الحوكمة التي تعمل على الرفع من أداء المؤسسة وفعاليتها الاقتصادية من خلال إنشاء آليات خاصة بها ومرجعيات دولية أخرى اعتمدتها أغلب المعاهد الدولية للتدقيق لصناعة جودة التدقيق أثناء المصادقة على الحسابات المالية للمؤسسة، أما المتغير الثاني فيتجلى في تحليل جودة المعلومة المالية وفق مختلف المقاربات وقياس جودتها التي يتم تقديمها في التقارير السنوية.

وفي نفس الإطار ارتأينا أن يتجلى بحثنا في الجانب التطبيقي إلى "مهمة التدقيق القانوني وفق المعايير الجزائرية للتدقيق" ولقد قمنا بدراسة وصفية في الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء وذلك بإعادة صياغة منهجية محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات الاجتماعية من خلال إعطاء فكر جديد لها و ما مدى إمكانية توافقها مع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم إصدارها تحت وصاية وزارة المالية.

اختبار فرضيات الدراسة:

من خلال الفرضيات التي قمنا بتقديمها في مقدمة الأطروحة المتمحورة حول " المصادقة على الحسابات المالية كضمان للجودة" ارتأينا أن نقوم باختبار الفرضيات والتأكد من صحتها من خلال الدراسة الوصفية التي قمنا بها:

اختبار الفرضية الأولى:

إن مجال التدقيق الخارجي يؤكد مدى ضمان جودة البيانات المالية **(صدق الفرضية الأولى)**

فمجال التدقيق الخارجي يؤكد لنا هذا الأمر من خلال المهمة التي يقوم بها محافظ الحسابات فهو يقوم بمجموعة من الاختبارات التقنية الصارمة وعدة أساليب إحصائية ورياضية ليتمكن من معرفة نوع الخطر محل التدقيق والكشف أيضا عن مختلف الأخطاء الجوهرية أثناء قيامه بمهمته وهذا ما يضفي ثقة الأطراف الداخلية والخارجية لقراءة موثوقية المعلومات المالية والمحاسبية.

اختبار الفرضية الثانية:

يتزايد تطور مهنة التدقيق وممارسته بمرور الزمن بمدى تأثره بالبيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة ومدى ارتباطه بالمعايير الجزائرية للتدقيق، المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي IAS/IFRS. **(صدق الفرضية الثانية)**

نعم، يتزايد تطور مهنة التدقيق وممارسته بمرور الزمن بمدى تأثره بمختلف المتغيرات داخل المؤسسة محل التدقيق فعدم احترام للمدقق جملة من المعايير الدولية تؤدي به إلى نقطة انعطاف في مهمته وبالتالي لا يستطيع إبداء الرأي بصيغة موثوقة في تقرير المصادقة على الحسابات السنوية، ولهذا فإن دراستنا اعتمدت على جميع المعايير التي يتم تطبيقها في العالم سواء المعايير المحاسبية الدولية أو المبادئ المحاسبية وحتى على وجه الخصوص المعايير الجزائرية للتدقيق.

اختبار الفرضية الثالثة:

ترتبط مهمة المصادقة على الحسابات بمدى فعالية مخرجات النظام المحاسبي المالي. **(صدق الفرضية الثالثة)**

بالفعل تتطلب مهنة التدقيق الخارجي الحصول على عناصر مقنعة أساسية من أجل إبداء الرأي في الحسابات السنوية، أما التقارير الخاصة بمحافظ الحسابات أيضا هي الأخرى اللواتي تتطلبن مجموعة من التحاليل المالية المعمقة الصادرة من وثائق الإثبات التي تعتمد عليها وكالة الضمان الاجتماعي من أجل إصدار التقرير المالي وعلى هذا الأساس فإن مهمة المصادقة على الحسابات ترتبط بفعالية مخرجات مسك المحاسبة.

النتائج:

1) على محافظ الحسابات أن يتّبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصوله على الأدّلة الكافية لإبداء رأيه الفنيّ المحايد حول صدق وشرعية وموثوقية القوائم المالية وإعداد التقرير كمرحلة نهائية تبيّن نتائج التدقيق.

2) يهدف التدقيق الخارجي إلى تتبّع مسار جميع الإجراءات القانونية التي تخضع لها طبيعة المؤسسة بالإضافة إلى متابعة التنظيم المحاسبي التي قامت به المؤسسة أثناء السنة المالية.

3) إن ضمان جودة الحسابات المالية ترتبط ارتباطا وثيقا بالمعايير المحاسبية الدولية والمبادئ المحاسبية وإمكانية مواكبة مهمته مع المعايير الجزائرية للتدقيق.

4) تساهم مهمّة المصادقة على الحسابات المالية في إضفاء الجودة على صحة البيانات المالية.

الاقتراحات:

1) ترقية الهيئة المهنية التي تخص تنظيم مهنة التدقيق سواء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المجلس الوطني للمحاسبة أو مجلس المحاسبة.

2) الاهتمام بالتقارير التي يتم إعدادها من قبل محافظي الحسابات من أجل معالجة مختلف التحفظات الموجودة في حسابات المنظمات.

3) توظيف مدققين داخليين في كل مؤسسة أو هيئة ذات طابع إداري وعمومي مما يساعد محافظ الحسابات على الأداء الجيد للمصادقة على الحسابات المالية.

4) مناقشة مواضيع التدقيق الخارجي في مختلق الملتقيات الدولية والوطنية بهدف خلق قيمة مضافة في منهجية محافظ الحسابات.

5) القيام بدورات تكوينية في مجال التدقيق الخارجي والداخلي في مختلف الجامعات والمدارس العليا من أجل رفع المستوى العلمي.

آفاق البحث:

يعتبر موضوع المصادقة على الحسابات المالية كضمان للجودة من أهم المواضيع التي يتم الاهتمام بها في الآونة الأخيرة خاصة مع دخول المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتدقيق حيز التنفيذ في الجزائر.

كما نرى من خلال معالجتنا لهذه الأطروحة بأن هذا الموضوع من الرغم من صعوبته إلا أنه يعتبر كموضوع شيق وقابل للنقاش في عدة مؤتمرات ومحاضرات على الصعيد الدولي لأنه يعتمد في أساسه على ثلاث أنواع من التدقيق (التدقيق المحاسبي والمالي التدقيق الاجتماعي، التدقيق الجبائي) بالإضافة إلى مختلف التشريعات التي يتم تطبيقها وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

1) قائمة المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب

1) الاتحاد الدولي للمحاسبين الأمريكيين، المعايير الدولية للتدقيق، اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق الولايات المتحدة الأمريكية.

2) د. رضا خلاصي، مرام المراجعة الدّاخليّة للمؤسّسة، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2013.

3) محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية) ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2006.

4) د.محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2003.

5) أ.د.مسعود صديقي وأ.محمد حسان بن مالك، المحاسبة المالية طبق للنظام المحاسبي المالي الجزائري، دار الهدى، عين مليلة الجزائر، سنة 2014.

6) علاوي لخضر، معايير المحاسبة الدولية – دروس وتطبيقات محلولة – " سلسلة محاسبة وتسيير"، الصفحة الزرقاء العالمية الجزائر، جانفي 2002.

7) صديقي مسعود وأحمد نقار، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار" الطبعة الأولى" ، الجزائر، سنة 2010.

8) د. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي – الجزء الثاني– ، دار هومه "الجزائر" نوفمبر 2018.

9) لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة "مصر"، سنة 2004.

ثانيا: النصوص التشريعية والتنظيمية

1) القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، الجزائر، سنة 2007.

2) قانون العقوبات للجمهورية الجزائرية، الجزائر، سنة 2007.

3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11جويلية 2010، العدد 42.

4) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر، سنة 2007.

5) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، العدد 74.

6) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 202-11 المؤرخ في 26 ماي 2011، العدد 24.

7) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق ل 17 جويلية 1995 المعدلة والمتممة بالأمر 10-02 المؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق ل 26 أوت 2010 المتعلق بمجلس المحاسبة.

8) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق ل 27 يناير 2011، العدد 07.

9) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 53/80 المؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1400 الموافق أول مارس سنة 1980 المتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية، العدد 10.

10) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم *08/ 272 المؤرخ* في 6 رمضان عام 1429 الموافق 6 سبتمبر سنة 2008 الذي يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية، العدد 50.

11) المرسوم التنفيذي رقم *78/92 المؤرخ* في 18 شعبان عام 1412 الموافق 22 فبراير سنة 1992 الذي يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 15.

12) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 يحدد محتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19.

13) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، الجزائر.

14) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، الجزائر.

15) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، الجزائر.

16) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، القرار رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.

17) مرسوم تشريعي رقم 93-08 مؤرخ في 25 ابريل سنة 1993 يعدل و يتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري. (ج ر رقم 27 المؤرخة في 27 أفريل 1993).

18) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08-287 المؤرخ في 17 رمضان عام 1429 الموافق 17 سبتمبر 2008، يحدد شروط إنشاء مؤسسات ومراكز استقبال الطفولة الصغيرة وتنظيمها وسيرها ، العدد 53.

19) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 96-02 مؤرخ في 26 صفر عام 1430 الموافق ل 22 فبراير 2009، يحدد شروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية، العدد 14.

ثالثا: المجلات:

01) صبري ماهر مشتهى، تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي و انعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية القدس المفتوحة، المجلد (22) العدد (2) ،2014.

رابعا: الأطروحات والرسائل والمحاضرات:

1) شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، سنة 2013 ص08 تاريخ المناقشة: 2013/01/12 .
2) محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية –دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية–, أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، الطور الثالث علوم تجارية، تخصص: بنوك مالية ومحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الجامعية 2017/2016.
3) مرشد عبد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، شهادة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013.

2) قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

أولا : الكتب باللغة الفرنسية

1) P. Benberrah Samir, master 2 Audit comptable, cours sur l'audit et commissariat aux comptes, faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion, université Batna.
2) L'IFACI, IAS, Social Accountability International, 2000.
3) DR. Réda KHELASSI, Docteur en sciences de management, Audit Social Audit GRH Houma Edition, Alger 2014.
4) Dr. KHELASSI Réda, LES APPLICATIONS DE L'AUDIT INTERNE, Edition Houma, Alger, 2010.
5) KURT F. REDING, PAUL J. SOBEL & URTON L. ANDERSON, manuel d'audit interne, améliorer l'efficacité de la gouvernance du contrôle interne et du management des risques, Groupe Eyrolles, 2015.
6) Jean-Luc BARLET & Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes « MEMENTO PRATIQUE », EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE 2018-2019.
7) Antoine MERCIER & Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes « MEMONTO PRATIQUE » EDITIONS FRANCIS LEFEVBRE 2010, PARIS.
8) Elisabeth Bertin & Rédha Khelassi, Manuel de comptabilité & Audit conforme au SCF, Edition BERTI, Alger 2013.
9) Hervé Stolowy &Edouard Pujol, Mauro Molinari, Audit financier et contrôle interne : l'apport de la loi Sarbanes-Oxley, Groupe HEC, sans Edition.

10) Lejeune, Gérard Emmerich, Jean-Pierre, Audit et Commissariat aux comptes, Edition Gualino, 2007.
11) Alain Mikol « professeur a ESCP Europe, Audit et Commissariat aux comptes, 12 éditions comptabilité audit, Edition e-thèque, commissaire aux comptes inscrit à la compagnie régionale de Paris.
12) Code de commerce français en anglais – texte en vigueur le 1er juillet 2013 traduction juriscope – programme Légifrance, chapitre ii. – du statut des commissaires aux comptes.
13) Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, modifié par le décret n° 540-2017 du 12 avril 2017, (Annexe 8-1 du Livre VIII du Code de commerce, partie réglementaire) En vigueur à compter du 1er juin 2017.
14) PIERRE CABANE, MANUEL DE GOUVERNANCE D'ENTREPRISE "les meilleurs pratiques pour créer de la valeur », 2 Edition augmentée, Edition EYROLLES 2013 & 2018, France.
15) Philippe DANJOU, Qualité de l'audit – enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations, Groupe de Boeck, paris : février 2011.
16) Pascal DUMONTIER & Sonda CHTOUROU & Soumaya AYEDI, La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique menée dans le contexte tunisien, Association Francophone de Comptabilité, Tunisie, sans Edition 2006.
17) Depret, M.H., Hamdouch, A., (2005), « Gouvernement d'entreprise et performance », in Gouvernement d'entreprise. Enjeux managériaux, comptables et financiers, De Boeck.
18) MANITA Riad, PIGE Benoit, « la notation par les administrateurs des composantes du la qualité de processus d'audit », Association francophone de comptabilité, Tunis 2006.

ثانيا : التشريعات والقوانين باللغة الفرنسية

1) Ordonnance N°95-20 du 17 juillet 1995 modifiée et complétée par l'ordonnance N°10-02 du 26 Aout 2010 relative à la cour des comptes, République Algérienne Démocratique et populaire, Département des Etudes et du Traitement de l'Information, DETI/Février 2011.
2) La loi n° 2003-706 de la sécurité financière du 1er aout 2003.
3) Code de commerce, Article L823.9 modifié par Ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 - art. 35, France.
4) Code des impôts, Article 238.2 modifié par LOI n°2018-1317 du 28 décembre 2018 - art. 149 (V) Modifié par LOI n°2018- 1317 du 28 décembre 2018 - art. 61, France.
5) Code de commerce, Article L823.1 modifié par Ordonnance n°2016-1691 du 09 décembre 2016 - art. 140 (V), France.
6) Code de commerce, Article L823.3 modifié par Ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 - art. 31 , France.
7) Code de commerce, Article L823.5 modifié par Ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 - art. 33 France.

8) Code de commerce, Article L823.6 modifié par Ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 - art. 34 France.
9) Code de commerce, Article L823.7 modifié par Ordonnance n°2016- du 17 mars 2016 - art. France.
10) L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes a été publiée au Journal officiel du 18 mars 2016.
11) Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, modifié par le décret n° 540-2017 du 12 avril 2017, (Annexe 8-1 du Livre VIII du Code de commerce, partie réglementaire) En vigueur à compter du 1er juin 2017.
12) La directive 2014/56/CE du 16 avril 2014 modifie la directive 2006/43/CE dite huitième directive sur le contrôle légal des comptes annuels et consolidés.
13) La directive 2006/46/CE du14 juin 2006 modifiant notamment la 4ème et la 7ème directive relatives aux comptes annuels et aux comptes consolidés des sociétés
14) La directive 2009/138/CE « solvabilité 2 » du 25 novembre 2009, concerne les sociétés d'assurance et de réassurances opérant dans l'Union européenne.
15) L'ordonnance n°2008-1278 du 8 décembre 2008 transpose en droit français la directive n°2006/43/C, cf. sup), dite huitième directive sur le contrôle légal des comptes.
16) La loi du 3 juillet 2008 portant diverses dispositions d'adaptation du droit des sociétés au droit communautaire (dite « loi DDAC ») transpose la directive 2006/46 CE du 14 juin 2006.
17) L'ordonnance n°2008-1278 du 8 décembre 2008 transpose en droit français la directive n°2006/43/C, cf. sup), dite huitième directive sur le contrôle légal des comptes.
18) La loi du 3 juillet 2008 portant diverses dispositions d'adaptation du droit des sociétés au droit communautaire (dite « loi DDAC ») transpose la directive 2006/46 CE du 14 juin 2006.
19) Arrêté interministériel du 8 Joumada Ethania 1438 correspondant au 7 mars 2017 fixant le nombre, la nature, le coefficient et le programme des épreuves ainsi que la constitution du jury des épreuves et d'admission à l'institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable.
20) Règlement (UE) n° 537/2014.

ثالثا : المجلات باللغة الفرنسية

1) Leila Gharsellaoui -Doctorante et chercheur- en comptabilité & Anis Jarboui -professeur-, Qualité d'audit externe et transparence de la communication financière : l'impact de la propriété institutionnelle dans les entreprises Tunisiennes cotées, ISSN 1923-2993 Journal of Academic Finance (J.A.F), N°08 Spring 2017
2) Jensen M.C., Meckling W. H., "Theory of the Firm : Managerial Behavior ", Agency costs and ownership structure, journal of Financial Economics, october.
3) Hill, C. W. L., Jones, T M., (1992), "Stakeholder-Agency theory", Journal of management studies, vol. 29, N°02, pp. 131-154.

4) Charreaux, G., (2004), « les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux », cahiers du FARGO, n°1040101, université de bourgogne, décembre.
5) Geneviève Causse, Eustache Ebondo. La qualité de l'audit légal en Afrique francophone : constats, Interrogations et voies d'amélioration. Comptabilité sans Frontières. The French Connection, May 2013, Canada. pp.cd-rom, 2013. <hal-00999671>.
6) Palm rose Z. V ،"An Analyses of Auditor litigation Disclosures "،Auditing: A journal of Practice and theory vol,10. Suppl،91،pp :54. 77.

رابعا الأطروحات باللغة الفرنسية

1) Hasnae RAZGANI, Réseaux sociaux et compétence de l'auditeur de terrain *Le cas du Cabinet Audit & Co,* Thèse présentée et soutenue publiquement le 22 juillet 2011, Université Paris DAUPHINE, N°136– EDOGEST- Ecole Doctorale
2) Mr. SEDAIRIA Zouhir, l'audit interne, mémoire de magister, option : gestion des entreprises, Université D'Oran ES-SENIA, Faculté des sciences économiques, sciences de gestion et sciences commerciales, Algérie.
3) Jean, BEDARD, C. RICHARD Baker, Christian Prat Dit Hauret « La règlementation de l'audit » : une comparaison entre le canada, les États-Unis et la France, revue : Comptabilité-Contrôle-Audit/numéro spécial-mai 2002.
4) Inès GADDOUR, Contribution à l'étude de la qualité : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs, THESE DE DOCTORAT de l'université de recherche Paris sciences et Lettres PSL Research University, Préparer dans le cadre d'une cotutelle entre l'Université Paris dauphine et l'IHEC de Carthage, Ecole Doctorale de Dauphine-ED 543 ; Spécialité Sciences de gestion Soutenue le 21.11.2016 : dirigé par Jean-François CASTA & Hédi NOUBBIGH.
5) Geneviève Causse, Eustache Ebondo. La qualité de l'audit légal en Afrique francophone : constats, Interrogations et voies d'amélioration. Comptabilité sans Frontières. The French Connection, May 2013, Canada. pp.cd-rom, 2013. <hal-00999671>.
6) BOUMEDIENNE Mohamed Rachid, « Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise », Thèse de doctorat, 2013-2014.
7) Mohamed ELMOUBAREK, CONTROLE DE LA GESTION FINANCIERE PUBLIQUE EN ALGERIE, Thèse de doctorat, Université Djillali Liabes, Année universitaire 2008-2009.

خامسا : المواقع الإلكترونية

1) http://www.auditsocial.net/
2) http://www.auditsocial.net/toute-la-palette-des-activites-de-lias/
3) https://www.pwc.com/ca/fr/about-us/purpose-vision-values.html

4) https://www.ey.com/en_gl.
5) https://home.kpmg.com/fr/fr/home/Carrières/nos-metiers/audit/les-missions-audit.html
6) www.ccomptes.dz/ar.
7) www.ifac.org
8) www.ipiob.org
9) www.aicpa.org.
10) www.cncc.fr/conseil-national.html.
11) www.cncc.fr/conseil-national.html.
12) www.crcc-paris.fr/la-crccde-paris/les-missions-du-commissaire-aux-comptes.html.
13) www.legifrance.gouv.fr/.
14) www.commissariat-aux-comptes.fr/commissaire-compte/remuneration-du-commissaire-aux-comptes/.
15) www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F31464.
16) https://www.compta-illegal.fr.
17) https://www.forbes.com

قائمة

الملاحق

الملحق رقم (01) : المعايير الجزائرية للتدقيق

الجمهوريـــة الجزائريـــة الديمقراطيـــة الشعبيـــة
RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة الماليـــــــــــة
MINISTERE DES FINANCES

04 FEV. 2016

DECISION N°.....DU.....CORRESPONDANT AU.....
PORTANT NORMES ALGERIENNES D'AUDIT.

Le Ministre des Finances,

-Vu l'ordonnance n°75-59 du 20 Ramadhan 1395 correspondant au 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce ;

-Vu la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, modifiée, portant système comptable financier ;

-Vu la loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé ;

-Vu le décret présidentiel n° 15-125 du 25 Rajab 1436 correspondant au 14 mai 2015, modifié, portant nomination des membres du Gouvernement;

-Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du Ministre des Finances;

-Vu le décret exécutif n°11-24 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité;

-Vu le décret exécutif n°11-25 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l'ordre national des experts-comptables ;

-Vu le décret exécutif n° 11-26 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes ;

-Vu le décret exécutif n°11-32 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes;

-Vu le décret exécutif n°11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission;

-Vu l'arrêté du 15 Chaâbane 1434 correspondant au 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes;

-Vu l'arrêté du 10 Rabie El Aouel 1435 correspondant au 12 janvier 2014 fixant les modalités de transmission des rapports du commissaire aux comptes;

DECIDE:

Article 1ER:

La présente décision a pour objet la mise en œuvre des quatre (04) Normes Algériennes d'Audit ci-après :

- La Norme Algérienne d'Audit -210- «accord sur les termes des missions d'audit »,
- La Norme Algérienne d'Audit -505- «confirmations externes»,
- La Norme Algérienne d'Audit -560- «événements postérieurs à la clôture»,
- La Norme Algérienne d'Audit -580- «déclarations écrites».

Article 2 :

Les Normes Algériennes d'Audit des états financiers, annexées à la présente décision, visent toutes les formes de missions d'audit qu'elles soient légales ou contractuelles.

Article 3 :

La présente décision sera publiée au Bulletin Officiel du Ministère des Finances.

Fait à Alger, le 04 FEV. 2016

LE MINISTRE DES FINANCES

الجمـــهوريـــــة الجزائريـــــة الديمقراطيـــة الشعبيـــــة

وزارة المالية

مقرر رقم .....001..... المؤرّخ في 01 FEV. 2016 ..... الموافق لـ ..... يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

إن وزيـــــــــــر الماليـــــــــــــــة،

- بمقتضـــى الأمـــر رقم 75- 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدّل و المتمّم،

- و بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدّل،

- و بمقتضى القانـــون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،

- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 15-125 المـــؤرخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو ســـنة 2015 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدّل،

- و بمقتضى المرسوم التّنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- و بمقتضى المرســـوم التّنفيذيّ رقم 11- 24 المؤرّخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يـــناير ســـنـــة 2011 و الذي يحدد تـــشكيلة المجلس الوطـــني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضى المرســـوم التّنفيذيّ رقم 11- 25 المؤرّخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتـــنظيمه وقـــواعـــد سيره،

- و بمقتضى المرســـوم التّنفيذيّ رقم 11- 26 المؤرّخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير ســـنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضـــى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،

- و بمقتضى المرســـوم التّنفيذيّ رقم 11-202 المؤرّخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها،

- و بمقتضى القرار المؤرّخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات،

- و بمقتضى القرار المؤرّخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات،

-2-

يـــــــقـــــــــرر:

المادة الأولى:

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدقيق -210- "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -505- "التأكيدات الخارجية"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -560- "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -580- "التصريحات الكتابية".

المـــادة 2 :

تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية و المرفقة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية.

المـــــادة 3:

ينشر هذا المقرر في الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

04 FEV. 2016

حرر بالجزائر، في

وزيـــــر المالـيـــــــة

وزيـــر المالـيـــة
عبد الرحمان بن خلفة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

مقرر رقم ..٥٥٠/م المؤرخ في ..... الموافق لـ ..... يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

إن وزير المالية،

- بمقتضى الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدّل و المتمّم،

- و بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدّل،

- و بمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،

- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 15-125 المؤرخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو سنة 2015 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدّل،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- و بمقتضى المرسوم التّنفيذيّ رقم 11- 24 المؤرّخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضى المرسوم التّنفيذيّ رقم 11- 25 المؤرّخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضى المرسوم التّنفيذيّ رقم 11- 26 المؤرّخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،

- و بمقتضى المرسوم التّنفيذيّ رقم 11-202 المؤرّخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و اجال إرسالها،

- و بمقتضى القرار المؤرّخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات،

- و بمقتضى القرار المؤرّخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات،

يـــــقـــــــرر:

المادة الأولى:

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدقيق -300- "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -500- "العناصر المقنعة"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -510- "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -700- "تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية".

المـــادة 2 :

تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية و المرفقة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية.

المـــــادة 3:

ينشر هذا المقرر في الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

حرر بالجزائر، في

وزيـــر المالـيـــــــة

وزير المالية

حاجي بابا عمي

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
-----OOO-----

وزارة المالية
الوزيـــر

MINISTERE DES FINANCES
LE MINISTRE

مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 MARS 2017 يتضمَن المعايير الجزائرية للتدقيق

السيد الوزير المكلَف بالمالية ،

- بمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم،
- وبمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،
- و بمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،
- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 15-125 المؤرخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو سنة 2015 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة؛ المعدل
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 يحدد صلاحيات وزير المالية؛
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر 2007 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية؛
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره؛
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 المحدد لنوعية الوظائف المنظمة لقواعد العمل للمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية

MINISTERE DES FINANCES

المجلس الوطني للمحاسبة

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017

يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:

- م.ج.ت 520: الإجراءات التحليلية؛
- م.ج.ت 570: استمرارية الاستغلال؛
- م.ج.ت 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين؛
- م.ج.ت 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11–202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها؛

– وبمقتضى القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و المحدد لمحتوى و معايير تقارير محافظ الحسابات؛

– وبمقتضى القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و المحدد لإجراءات إرسال تقارير محافظ الحسابات؛

يقرر:

المادة الأولى:

يهدف هذا القرار إلى وضع حيّز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق:

- المعيار الجزائري للتدقيق – 520 – " الإجراءات التحليلية "
- المعيار الجزائري للتدقيق – 570 – " استمرارية الإستغلال "
- المعيار الجزائري للتدقيق – 610 – " استخدام أعمال المدققين الداخليين "
- المعيار الجزائري للتدقيق – 620– " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق "

المادة الثانية:

تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية المرفقة بهذا القرار، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية.

المادة الثالثة:

ينشر هذا القرار في النشرة الرسمية لوزارة المالية .

حرّر بالجزائر في، 15 MARS 2017

حاجي بابا عمي

الوزير المكلّف بالمالية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

مقرر رقم ...77... المؤرّخ في ..... 24 سبتمبر 2018 ..... الموافق لـ ..... يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

إن وزيـــر الماليـــــة،

– بمقتضى الأمر رقم 75– 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدّل و المتمّم،

– و بمقتضى القانون رقم 07–11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدّل،

– و بمقتضى القانون رقم 10–01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،

– و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 17–243 المؤرخ في 25 ذي القعدة عام 1438 الموافق 17 أغسطس سنة 2017 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدّل،

– و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95–54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

– و بمقتضى المرسوم التّنفيذيّ رقم 11– 24 المؤرّخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،

– و بمقتضى المرسوم التّنفيذيّ رقم 11– 25 المؤرّخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره،

– و بمقتضى المرسوم التّنفيذيّ رقم 11– 26 المؤرّخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره،

– و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11–32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،

– و بمقتضى المرسوم التّنفيذيّ رقم 11–202 المؤرّخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها،

– و بمقتضى القرار المؤرّخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات،

– و بمقتضى القرار المؤرّخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات،

-2-

يقـرر ما يأتي:

المادة الأولى:

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدقيق -230- " وثائق التدقيق "،
- المعيار الجزائري للتدقيق -501- " العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة " ،
- المعيار الجزائري للتدقيق -530- " السبر في التدقيق"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -540- " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به".

المادة 2 :

تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية و المرفقة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية.

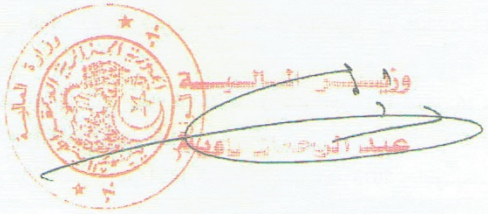
المـــادة 3:

ينشر هذا المقرر في الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

24 SEP. 2018

حرر بالجزائر، في

وزيـر الماليـــة



الملحق رقم (02) : الوثائق المقدمة من قبل مصلحة المالية والتحصيل

Documents présentés auprès des services de finance et recouvrement :

1- Les états financiers contient les cinq états suivants :

- Le bilan.
- Le compte de résultat par nature et par gestion des prestations.
- Le tableau des flux de trésorerie par la méthode directe.

2- La balance générale.

3- Annexes 01 Bilan financier DOF contient les éléments suivants[1] :

- Tableau 1 : évolution des immobilisations et des actifs financiers non courants.
- Tableau 2 : tableau des amortissements
- Tableau 3 : tableau des pertes de valeur sur immobilisations et autres actifs non circulants
- Tableau 4 : tableau des échéances des créances à la clôture de l'exercice
- Tableau 5 : Tableau des échéances des dettes.
- Tableau 7 : tableau des effectifs et salaries.

4- Annexes 02 Bilan financier DOF contient les éléments suivants :

- Ticket-Modérateur mutuelles.
- Prêt au personnel non courant.
- Etats des immobilisations par compte comptable.
- Inventaire des immobilisations « réforme et cession » Année 2008-2016

5- Compte de liaison inter-agence.

6- Analyse des comptes sociaux.

7- Analyse des comptes moins perçus.

8- Tableau des immobilisations.

9- Tableau des amortissements.

10- Tableau des acquisitions.

11- Tableau des cessions/destructions.

12- Etat de rapprochement des inventaires physiques & comptables des immobilisations.

13- Inventaire physique des immobilisations par compte comptable -DOF-

14- Rapport de l'inventaire physique des immobilisations.

[1] Ce sont des documents destinés à la direction générale de la CNAS « DOF ».

15- Etats des écarts négatifs Encours de traitements des inventaires Physiques des immobilisations.

16- Etats des écarts positifs Encours de traitements des inventaires Physiques des immobilisations.

17- Inventaire des stocks.

18- Pieces justificatifs des comptes suspens suivants :

- Les cautionnements versés.
- Autres créances.
- Les débiteurs divers.
- Les pertes valeurs.

19- Les rapprochements bancaires

20- PV caisse.

21- Analyse des comptes recouvrement.

22- Rapprochement finance & recouvrement par canal.

23- PV mutuelle pour les créances antérieurs au 31/12/2017.

24- Les PV inter-caisses.

25- Analyse des comptes « avance sur salaire ».

26- Rapprochement finance & recouvrement.

27- Rapprochement recouvrement par code comptable.

الملحق رقم (03) : استبيانات تقييم نظام الرقابة الداخلية بعد التحكيم

الاستبيان مترجم باللغة الفرنسة

Université Djillali Liabes -Sidi Bel Abbes- Algérie
Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion
Département des sciences économiques – Spécialité : Audit financier et comptable

Questionnaire d'évaluation du contrôle interne adressé aux cadres supérieurs de la caisse nationale des assurances sociales des travailleurs salariées « CNAS SIDI BEL ABBES »

Madame, Monsieur

Dans le cadre de l'élaboration d'une thèse pour l'obtention du diplôme de doctorat intitulée :

« **La certification des comptes est un gage de qualité »**

Nous vous remettons ce questionnaire qui vise l'un des aspects les plus importants dans cette recherche.

Nous sommes ravis de bien vouloir répondre aux questions posées en mettant une croix (×) dans la bonne case. Toutes les questions posées dans ce questionnaire d'évaluation du contrôle interne seront utilisées que pour des raisons relevant de la recherche scientifique.

Merci pour votre collaboration et compréhension.

Etudiant Doctorant : Mr. Zakaria KERMOUNI SERRADJ

Directeur de thèse : Dr. Mohamed ELMOUBAREK

Première partie – Renseignement personnels des sujets de l'échantillon d'étude : Veuillez mettre une croix (×) dans la bonne case.

1- <u>Qualification scientifique :</u>

Baccalauréat ☐ Licence ■ Post graduation ☐ Autres ☐

Baccalauréat ☐ Licence ■ Post graduation ☐ Autres ☐

Baccalauréat ☐ Licence ☐ Post graduation ■ Autres ☐

2- <u>Fonction actuelle :</u>

Membre du conseil d'administration ☐ directeur d'agence ☐ sous-directeur ☐

Préparateur des états financiers ☐ Chef service ■ Chef division ☐ .

Membre du conseil d'administration ☐ directeur d'agence ☐ sous-directeur ☐

Préparateur des états financiers ☐ Chef service ☐ Chef division ■ .

Membre du conseil d'administration ☐ directeur d'agence ☐ sous-directeur ■

Préparateur des états financiers ☐ Chef service ☐ Chef division ☐ .

3- <u>Spécialité :</u>

Finance ■ Comptabilité ■ Economie ☐ Audit ☐ Autres ☐

Finance ■ Comptabilité ☐ Economie ☐ Audit ☐ Autres ☐

Finance ■ Comptabilité ■ Economie ☐ Audit ■ Autres ☐

4- <u>Expérience professionnelle :</u>

Moins de cinq ans ☐ de 5-10 ans ☐ de 11-15 ans de 16-20 ans ■

Plus de 20 ans d'expérience ☐ .

Moins de cinq ans ☐ de 5-10 ans ☐ de 11-15 ans de 16-20 ans ■

Plus de 20 ans d'expérience ☐ .

Moins de cinq ans ☐ de 5-10 ans ☐ de 11-15 ans de 16-20 ans ☐

Plus de 20 ans d'expérience ■ .

5- <u>Secteur auquel vous appartenez :</u>

Service des finances ☐ Service des moyens généraux ☐ Service des prestations ☐

Service recouvrement ■ Service contrôle médicale ☐ .

Service des finances ■ Service des moyens généraux ☐ Service des prestations ☐

Service recouvrement ☐ Service contrôle médicale ☐ .

Service des finances ■ Service des moyens généraux ☐ Service des prestations ☐

Service recouvrement ☐ Service contrôle médicale ☐ .

Saisie des procédures

31/12/2018 - CAISSE NATIONALE DES ASSURANCES SOCIALES CNAS SBA

Cycle "IMMOBILISATIONS"

Toutes les immobilisations sont comptabilisées et que les inventaires physiques sont régulièrement faits et confronté aux enregistrements comptables.

1. Pour l'acquisition de ses investissements l'entreprise réclame t-elle une autorisation du conseil de direction
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

2. Pour les dépenses supérieures à un certain montant,l'autorisation du conseil de direction est-elle requise
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

3. Les registres d'investissements légaux sont-ils tenus
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

4. Existe-til une procédure précise pour distinguer entre les dépenses d'investissements et les des dépenses d'entretien et de réparation
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

5. L'outillage et les petits équipements
☒ 1. sont-ils conservés dans des magasins spécialisés?
☐ 2. la responsabilité est assurée par un petit nombre d'employés dument désigné ?
Vous pouvez cocher plusieurs cases.

6. Tous les éléments d'équipements sont-ils marqués ou possèdent-ils un système d'étiquetage avec des numéro d'identification
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

7. Ce numéro correspond t-il au numéro d'identification figurant sur les fiches d'immobilisation
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

8. Les fiches d'immobilisation, incluant figurant sur les fiches d'immobilisation
☒ 1. Sont-elle établies?
☐ 2. Font-elles occasionnellement controlees par un inventaire physique?
☐ 3. sont-elle conservées pour les immobilisations totalement amorties?
☒ 4. sont-elles à jour?
Vous pouvez cocher plusieurs cases (2 au maximum).

9. Fait-on périodiquement des inventaires physiques détaillés des investissements d'après les registres détaillés
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

10. Existe-t-il une procédures dans laquelle seront précisées les conditions relatives aux cessions ou aux réformes des investissements
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

Cycle "STOCK ET EN-COURS"

Les stocks font-il objet d'un controle interne

11. Toutes les receptions de marchandises, matières et fournitures doivent elles passer par un service central de réception dans chaque entrepot
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

12. Les employés chargés de la réception des marchandises sont-ils indépendants du service achat et des personnes qui décident des achats
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

13. Les bons de réceptions sont-ils établis pour toutes les entrées
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

14. Les bons sorties sont-ils établis pour toutes les sorties
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

15. Si les bons de réception ainsi que les bons de sorties sont établis sont-ils:
☒ 1. Signés ☒ 2. Datés ☒ 3. Pré numérotés et vérifiés
Vous pouvez cocher plusieurs cases.

16. Une copie des bons de réception est-elle gardée par le service réception
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

17. En cas de réception partielle, les bons de réceptions sont-ils correctement renseignés
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

18. Si des copies de bon de commande sont remises au service réception, les quantités sont-elles émises afin de s'assurer qu'un comptage réel des quantités recues est effectué
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

19. Un document est-il établi pour les articles qui ne sont pas acceptés par le service réception ou pour les éléments qui sont retournés aux fournisseurs
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

20. Le service de la comptabilité financière est-il destinataire d'une copie des bons de reception
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

21. Le système de l'inventaire soit informatisé ou manuel est-il utilisé pour les principales catégories de stock
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

22. Des registres détaillés de stock sont-ils tenus par des personnes distinctes de celles qui ont la garde des marchandises
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

23. Les stocks sont-ils préservés contre les vols par leur emplacement et par la réglementation des entrées et des sorties en ces lieux

⊗ 1. Oui ○ 2. Non

24. Les stocks dans leurs différentes catégories font-ils l'objet de comptage physique:

☒ 1. A la fin de l'exercice ?

☐ 2. Périodiquement durant l'exercice ?

Vous pouvez cocher plusieurs cases.

25. En cas de non application de l'inventaire permanent, est-il prévu un double comptage

⊗ 1. Oui ○ 2. Non

Cycle "LES TIERS"

S'assurer que le service du recouvrement fonctionne d'une manière fiable et pertinent en matière de controle interne

26. Est-ce que le service du recouvrement vise le dépôt de la facturation de la déclaration de cotisation DAC chaque moi ou chaque trimestre ?

⊗ 1. Oui ○ 2. Non

27. Est-ce que y'a une coordination entre la facturation et l'encaissement ?

⊗ 1. Oui ○ 2. Non

28. Avez-vous un rapprochement périodique dans les déclarations de cotisation soit :

○ 1. Mensuel ○ 2. Trimestriel ⊗ 3. Annuel

29. Combien temps avez-vous pour déposer les chèques mis en place dans le service cotisant :

○ 1. 24 heures ⊗ 2. 48 heures ○ 3. plus de 48 heures

30. Un document est-il établi pour vérifier la sincérité des chèques encaissé hors le rapprochement bancaire

⊗ 1. Oui ○ 2. Non

31. Y a-t-il un registre légal qui permet de vous enregistrer tous les déclarations auprès de la division du recouvrement

○ 1. Oui ⊗ 2. Non

32. Avez-vous une coordination parfaite qui vous permet de rapprocher entre le service des finances et le service du recouvrement

⊗ 1. Oui ○ 2. Non

33. D'après vous quelle est l'occurrence moyenne pour les chèques déposés auprès du service cotisant chaque mois

○ 1. <10 chèques ○ 2. entre 11 et 50 chèques

⊗ 3. plus de 50 chèques

34. D'après vous quelle est l'occurrence moyenne pour les chèques déposés auprès du service cotisant chaque trimestre

○ 1. <10 chèques ○ 2. entre 11 et 70 chèques

⊗ 3. plus de 71 chèques

35. D'après vous quelle est la procédure opérationnelle qui contrôle les déclarations des salariées suivant l'article 08 de la loi n°83-14

- Dépôt de DAC
- Dépôt des EMS

La réponse est obligatoire.

36. Y a-t-il un contrôle exhaustif sur les catégories particulières au niveau du service des finances

⊗ 1. Oui ○ 2. Non

37. Y a-t-il un rapprochement entre les déclarations mensuelle ou trimestrielle et les déclarations annuelles DAS

⊗ 1. Oui ○ 2. Non

38. Pour les sommes dues aux organismes des sécurités sociale au titre des coitsations principales, majoration et pénalités de retard sont recouvrées au moyen des procédures suivantes:

☒ 1. Le role

☒ 2. La contrainte

☒ 3. L'opposition sur comptes courants postaux/bancaires

Vous pouvez cocher plusieurs cases.

39. Est-ce que la commission locale préalable qualifiées statue sur les contestations relatives aux majorations et pénalités de retard lorseque leur montant est inférieur à un milllion de dinars (1.000.000 DA)

⊗ 1. Oui ○ 2. Non

40. Est-ce que les contrôleurs sont habilités à contrôlé les employeurs en matière d'application de la législation et de la réglementation de sécurité sociale

⊗ 1. Oui ○ 2. Non

Cycle "TRESORERIE" BANQUE

La conformité de la trésorerie dans les trois niveaux opérationnels , investissements et financements

41. Les carnets de chèques vierges sont-ils gardés en lieu sur et sous la reponsabilité d'une personne qui n'a pas la signature

⊗ 1. Oui ○ 2. Non

42. Les chèques sont-ils préparés au vue de pièces justificatives régulièrement approuvées ou de demande de chèques

⊗ 1. Oui ○ 2. Non

43. Est-ce que toutes les questions d'ordre fiscales sont soumises à l'avis préalable d'un spécialiste fiscal avant leur comptabilisation ?
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

44. Est-ce que le service fiscal ou son équivalent dans l'entreprise est systématiquement informé de toutes les opérations et conventions à incidence fiscale ?
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

45. Existe-t-il des schémas d'écritures comptables permettant de s'assurer que toutes les opérations pouvant être à l'origine du conflit avec l'administration sont soigneusement conservées par la CNAS ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

46. Existe-t-il au sein de la société des procédures permettant de s'assurer que les obligations comptables édictées par l'administration fiscale sont respectées ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

47. Les comptes impôts et taxes sont-ils régulièrement analysés et rapprochés avec les déclarations fiscales ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

48. La CNAS a-t-elle payé au cours de l'exercice des amendes, pénalités et majorations de retard ?
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

49. Existe-t-il des contrôles permettant de s'assurer que les pièces justificatives appuyant les écritures comptables respectent les conditions de forme prescrites par les lois fiscales ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

50. Existe-t-il des faits susceptibles d'activer un contrôle fiscal (fusion, apport partiel d'actif, cessation partielle de certaines activités) ?
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

51. Existe-t-il un service d'audit interne au sein de la CNAS?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

52. Quelles sont les principales conventions de la CNAS?
officine - Medecin - Transport Sanitaire les Cliniques Hémodyalise

53. Respectez-vous les délais du dépôt des déclarations fiscales?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

54. Est-ce que le service des finances fait l'analyse de dépouillement des déclarations G50 ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

55. Y a-t-il une existence de demande de remboursement de crédit de TVA-Montant-Périodicité ?
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

56. S'agit-il une existence d'incidents de paiement sur la G50?
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

57. Avez-vous des interventions auprès d'établissement financier:
☐ 1. Douteux ☒ 2. Contentieux ☐ 3. litiges en cours
Vous pouvez cocher plusieurs cases.

58. Est-ce que l'entreprise a bénéficié des avantages fiscaux suivants:
☐ 1. Crédit d'impôts importants
☐ 2. Exonération de certains bénéfices
☐ 3. Rembourssements importants de crédits de TVA
☐ 4. Achats importants en franchise de TVA
☐ 5. Exonération en matière de TAP
Vous pouvez cocher plusieurs cases.

59. Les comptes liés à la fiscalité sont-ils tous expliqués et justifiés ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

Évaluation préliminaire et finale du contrôle interne

31/12/2018 - CAISSE NATIONALE DES ASSURANCES SOCAILES CNAS SBA

CYCLE 01 : AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE

1. Les instructions sont-elle écrite et transmises au personnel participant à la prise d'inventaire ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

2. Une réunion de ce personnel est-elle prévue avant le démarrage des comptages pour préciser et faire admettre ces instructions ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

3. Ces instructions prévoient-elles ?
☒ 1. Un calendrier ?
☒ 2. Un découpage adéquat des zones de stockage permettant une participation équilibrée entre les équipes de comptages ?
☐ 3. Une suspension ou une procédure spécifique des mouvements pendant les comptages ?
☒ 4. Une procédure à suivre en cas d'écart entre les deux comptages ?
☒ 5. L'identification des stocks détérioriés ou dépréciés ?
☐ 6. Les feuilles de comptages sont-elles pré numérotées
☐ 7. La séquence numérique des feuilles de comptage est-elle vérifiée ?
☒ 8. Les stocks détenus par les tiers font-ils l'objet de confirmation de controle physique effectué ?
☒ 9. Les stocks détenus pour le compte de tiers sont-ils physiquement isolés et régulièrement controlés ?
☒ 10. La présence d'un responsable indépendant de la garde des stocks chargé de superviser les inventaires ?
Vous pouvez cocher plusieurs cases (8 au maximum).

4. Les instructions d'inventaire écrites ont-elles été émises et transmises ?
☐ 1. Au sous directeur des finances & recouvrement et au chef division?
☒ 2. Au personnel participant à l'inventaire?
☒ 3. Aux auditeurs internes?
Vous pouvez cocher plusieurs cases.

5. En l'absence d'instructions écrites, des dispositions ont-elles été prises pour définir les procédures de comptage et les communiquer au personnel participant à l'inventaire ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

6. Est-ce qu'écrites ou orales, les instructions d'inventaires prévoient les dispositions décrites ci-dessous ?
☒ 1. Arrêt des mouvements durant l'exercice ?
☐ 2. Absence d'expédition des marchandises ?
☐ 3. Procédures à suivre en cas de mouvement indispensable ?
☐ 4. Rangement des stocks et découpage des lieux de stockage en section (facilité le comptage)?
☒ 5. Isolement des produits détenus par des tiers ?
Vous pouvez cocher plusieurs cases.

7. Avez vous la séparation des zones par équipes ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

8. Est-ce que le service des moyens généraux il a la capacité d'identifier les produits
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

9. Y a-t-il une supervision d'un responsable ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

10. Y a-t-il une sécurité des comptages et de leurs enregistrements ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

11. D'après vous est-ce que vous avez un double comptage ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

12. Portez vous dans l'indication sur les fiches de comptage les éléments suivants:
☒ 1. de l'unité de mesure utilisé?
☐ 2. des articles qui paraissent usagés,ancien ou à rotation lente?
Vous pouvez cocher plusieurs cases.

13. Est-ce que l'utilisation des feuilles de comptage pré numérotées?
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

14. La signature des feuilles sera faite par l'équipe de comptage
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

15. Est-ce qu'il y a une indication des comptages permettant de vérifier à la fin de l'inventaire que touts les stocks ont été comptés?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

16. Est-ce que vous conserver des feuilles annulées ou non utilisées?
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

CYCLE 02 : AUDIT SOCIAL

17. Existe-t-il un service du personnel distinct de celui de la paie et dont le role est de tenir les dossiers complets du personnel avec les éléments permettant le calcul de la paie et le suivi de la carrière de l'agent ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

18. Les fonctions mentionnées ci-dessous sont-elles indépendantes ?
☒ 1. Approbation des heures travaillées
☒ 2. Distribution de la paie
☒ 3. La garde des salaires non réclamés
Vous pouvez cocher plusieurs cases.

19. Les modifications des salaires individuels, sont-elles soumises à une procédure indépendante du service paie?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

20. Les recrutements et les listes de paie, sont-ils établis par un service différent du service de la paie?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

21. Existe t-il un service qui gère le personnel et qui tient à jour son dossier y compris l'indication des salaires et autres avantages?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

22. Existe t-il un système de pointage de travail qui assure un enregistrement correct des temps?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

23. Est-il effectué des controles sur lieux de travail ensuite confronté avec le pointage de la période?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

24. Le livre de paie est-il tenu ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

25. Est-il mis à jour?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

26. Existe-t-il une personne qui contrôle le calcul de la paie hors le responsable lui meme?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

27. Existe-t-il un rapprochement avec la comptabilité?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

28. Existe-t-il un rapprochement entre les bulletins de paie (fiche de paie) et le journal traitement salaire "TS"
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

29. Avez vous un rapprochement entre les comptes de la paie et les comptes de la comptabilité financière
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

30. Y'a t-il une fiabilité dans l'appliquation de la convention collective 2013
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

CYCLE 03 : AUDIT FISCAL

31. Selon la loi 07-11 portant SCF s'agit-il une fiabilité dans les deux principes suivants:
☒ 1. Respect des normes comptables
☒ 2. La tenue des livres comptables
Vous pouvez cocher plusieurs cases.

32. Avez-vous des antécédents fiscaux?
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

33. Existe-t-il des procédures dans la CNAS qui permettent de s'assurer que les rôles d'impôts reçus sont correctement établis par l'administration et correspondent à la charge réellement due par l'entreprise?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

34. Quels sont les types d'impôts auxquels vous êtes soumis ?
☐ 1. TVA
☒ 2. IRG
☐ 3. TPA
☐ 4. IBS
☐ 5. TAXES NON RECUPERABLE
Vous pouvez cocher plusieurs cases.

35. Existe-t-il des impôts et taxes spécifiques au secteur d'activité de la CNAS?
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

36. L'entreprise réalise-t-elle des opérations spécifiques dont le traitement fiscal nécessite une compétence appropriée?
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

37. Existe-t-il un plan comptable professionnel spécifique à la CNAS qui porte la comptabilité spéciale ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

38. L'entreprise est elle soumise à un régime particulier au regard de la TVA ou autres impôts: convention signée avec l'administration ?
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

39. Existe-t-il au sein de l'entreprise un service fiscal ?
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

40. Si oui quelle est son organisation et quel est le profil des responsables de ce service ?
/

41. Quelle est sa position dans l'organigramme ?
/

42. Si non, quelles sont les personnes qui prennent en charge les problèmes fiscaux de la CNAS et quel est leur niveau de qualification ?
chef Division
chef Service

43. Les personnes qui préparent les chèques sont-elle indépendantes de celles qui approuvent ces pièces ou demande de chèque
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

44. Les personnes habilitées à signer des chèques sont-elles désignées par l'autorité de tutelle ou par le conseil d'administration
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

45. Les personnes habilitées à signer les chèques sont-elles indépendantes:
☒ 1. du service achat?
☒ 2. des personnes demandant le règlement d'une dépense particulière?
☒ 3. des personnes approuvant des pièces justificatives?
☒ 4. des personnes qui préparent le registre des règelements à effectuer ou qui rapprochent des documents non encore réglés avec le grand livre?
☒ 5. des personnes préparant les cheques?
☒ 6. des personnes préparant les journaux de décaissements?
Vous pouvez cocher plusieurs cases.

46. Les chèques recus sont-ils exclusivement endossés sur un compte bancaire de la société et ceci dès leur réception
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

47. Est-ce qu'il est interdit de recevoir des chèques à blanc
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

48. Tous les avis de débit et de crédit et tout les documents retournés impayés sont-ils recus directement et vérifiés par une personne qui n'a pas accès aux recettes
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

49. Est-ce que les chèques payés sont examinés pour vérifier que:
☒ 1. Les signatures sont autorisées ?
☒ 2. Les endos sont réguliers ?
☒ 3. Le nom du bénéficaire et le montant n'ont pas été modifiés ?
Vous pouvez cocher plusieurs cases.

50. Les dates et les montants des dépots quotidiens indiqués sur le relevés bancaire sont conforme avec le journal tresoerie banque
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

51. Est-t-il interdit de signer des chèques à blanc ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

52. Les pièces justificatives sont-elles annulées après paiement?
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

53. Etablit-on régulièrement chaque mois les rapprochements bancaires ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

54. L'ouverture de compte bancaire est-elle autorisé par les dirigeants
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

Cycle "TRESORERIE" CAISSE

55. La responsabilité de la caisse est-elle attribué à une seule personne?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

56. Existe-t-il un brouillard de caisse?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

57. Existe-t-il un journal de caisse?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

58. Quel est le montant maximum de l'alimentation concernant la caisse régie? 20.000,00 DA

59. Ces dépenses effectuées par caisse sont-elles justifiées par des pièces de caisse approuvée régulièrement ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

60. Est-il délivré un recu à tout bénéficiaire d'un montant à partir de la caisse ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

61. Est-ce que le caissier est controlé par une autre personne ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

62. Les recettes en espèces dues par vos établissements cliniques dentaires et la crèche jardin d'enfants sont-elles controlées ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

63. Si oui ,par qui sont contolées les recettes ?
- personnel des finances

64. Les recettes sont-elles déposées intégralement en banque tous les jours ?
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

65. un controle efficace est-il exercé sur les recettes ai comptant et autres recettes directes en espéces au moyen de recus pré numérotés
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

66. Un controle efficace est-il exercé sur les recettes diverses, telles que les cessions;et autres
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

Cycle "TRESORERIE CCP"

67. Est-ce que ya une vérification efficience sur les paiements qui sont effectués chaque journée de paiement
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

68. Avez-vous un registre légal qui vous permet de vérifier vos paiements journalisés
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

69. Est-ce que ya un suivi rigoureux pour les montants re-imputés
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

70. Existe-t-il un rapprochement entre les paiements effectués par le compte CCP et la passerelle de la comptabilité prestation
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

71. Avez-vous une procédure opérationnelle concernant le suivi des virements à tort
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

Cycle "PASSIF LONG TERME"

72. Est-ce que le conseil d'administration autorise la CNAS d'avoir des prêts bancaires ou des subventions publiques
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

73. Avez-vous des contrats de location financement- qui sont traiter dans le fonctionnement de la caisse nationale des assurances sociales
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

74. Avez-vous des contrats de concession qui sont traiter dans le fonctionnement de la caisse nationale des assurances sociales
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

75. Est-ce que le traitement comptable des provisions courantes et non courantes selon l'article 125 du SCF
⊗ 1. Oui ○ 2. Non

76. Dans le cas d'une provision pour litige, avez-vous des procédures juridiques ou opérationnelles
○ 1. Oui ⊗ 2. Non

77. Qu'elles sont les personnes chargées des études des dossiers de provision
SDFR, chef Division, chef service

فهرس المحتويات

آية قرآنية

الإهداء

كلمة شكر وتقدير

الملخص

قائمة

المحتويات.....(I)

قائمة المختصرات.....(VI)

قائمة الجداول.....(VII)

قائمة الأشكال.....(XII)

مقدمة.....(1)

الجانب النظري

الفصل الأول: نظرية التدقيق وأبعادها المحاسبية و المالية

تمهيد الفصل..... (12)

المبحث الأول : الإطار العلمي للتدقيق.....(13)

المطلب الأول : نظريات التدقيق ونشأته.....(13)

1) نبذة تاريخية عن مفهوم التدقيق.....(13)

2) نظرية التدقيق وتطورها.....(15)

3) نظرية التأمين والتدقيق.....(17)

4) تعاريف مختلفة حول التدقيق.....(19)

المطلب الثاني : أنواع التدقيق وأصنافه.....(21)

1) أنواع التدقيق.....(21)

2) أصناف التدقيق.....(22)

3) العلاقة بين مختلف أنواع التدقيق.....(24)

المطلب الثالث : أهمية التدقيق داخل المؤسسة وخارجها.....(26)

1) أهمية التدقيق في المؤسسة.....(26)

المبحث الثاني : المعاهد والهيئات الوطنية والدولية للتدقيق.....(27)

المطلب الأول : المعاهد والمكاتب الدولية للتدقيق.....(27)

1) المعاهد الدولية للتدقيق.....(27)

2) المكاتب الدولية للتدقيق.....(32)

المطلب الثاني : المكاتب والمعاهد الوطنية للتدقيق.....(37)

1) مجلس المحاسبة.....(37)

2) المجلس الوطني للمحاسبة.....(41)

3) المفتشية العامة للمالية.....(43)
المطلب الثالث : مقارنة علمية بين الهيئات الوطنية للتدقيق.....(46)
1) دراسة مقارنة بين مجلس المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة والمفتشية العامة للمالية.....(46)
المبحث الثالث : المعايير الدولية للتدقيق.....(47)
المطلب الأول : مدخل إلى المرجعية الدولية للتدقيق.....(47)
1) اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق.....(47)
2) مبادرات إعداد المعايير.....(47)
3) المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة.....(48)
4) صلاحيات المعايير الدولية للتدقيق.....(48)
المطلب الثاني : إطار المعايير الدولية للتدقيق.....(49)
1) الهدف من هذا الإطار.....(49)
2) إطار التقارير المالية.....(49)
3) إطار للتدقيق والخدمات ذات العلاقة.....(49)
4) التدقيق.....(50)
5) الإجراءات المتفق عليها.....(50)
6) إعداد الحسابات.....(50)
7) ارتباط المدقق بالمعلومات المالية.....(50)
المطلب الثالث : آليات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في بيئة مؤسساتية.....(51)
1) معايير التدقيق الدولية المعتمدة.....(51)
2) الإجراءات العملياتية لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق.....(53)
المبحث الرابع : المعايير الجزائرية للتدقيق.....(56)
المطلب الأول : مدخل إلى المعايير الجزائرية للتدقيق.....(56)
1) مفاهيم مختلفة حول المعايير الجزائرية للتدقيق.....(56)
2) أسباب تبني المعايير الجزائرية للتدقيق.....(56)

المطلب الثاني : عرض المعايير الجزائرية للتدقيق .....(58)
1) معايير التدقيق وفق التشريع الجزائري .....(58)
2) شروحات وتفسيرات تشريعية حول المعايير الجزائرية للتدقيق .....(59)
المطلب الثالث : أهمية المعايير الجزائرية الحديثة في مكاتب التدقيق الوطنية .....(67)
1) آليات التطبيق السليم لمهنة التدقيق المحاسبي.....(67)
2) أهمية المعايير الجزائرية الحديثة على إثر ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.....(67)
خاتمة الفصل.....(69)

الفصل الثاني: مهنة محافظة الحسابات وفق التشريعات الدولية والوطنية

تمهيد الفصل.....(71)
المبحث الأول : مهنة التدقيق حسب التشريع الأنجلوسكسوني.....(72)
المطلب الأول : التدقيق الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية.....(72)
1) الإطار العام للتدقيق .....(72)
2) مهنة التدقيق القانوني .....(74)
المطلب الثاني : تنظيم مهنة التدقيق القانوني في التشريع الأمريكي .....(78)
1) تنظيم ممارسة الرقابة على الولايات المتحدة الأمريكية.....(78)
2) آليات ممارسة الرقابة على الولايات المتحدة الأمريكية.....(79)
3) أهم التطورات البارزة في التشريع الأمريكي.....(80)
المطلب الثالث : مسؤولية المدقق في الهيئات الدولية للولايات المتحدة الأمريكية .....(84)
1) المسؤولية المهنة للمدقق وفق التشريع الأمريكي .....(84)
المبحث الثاني : مهنة التدقيق حسب التشريع الفرانكفوني .....(85)
المطلب الأول : التأصيل النظري لمحافظة الحسابات في فرنسا .....(85)
1) مدخل إلى مهنة محافظة الحسابات .....(85)

المطلب الثاني : عرض مهنة محافظ الحسابات في التشريع الفرنسي.....(89)
1) المهمة الدائمة للتدقيق القانوني .....(89)
2) مهمات خاصة في التدقيق .....(90)
3) الإطار القانوني لمحافظ الحسابات .....(90)
المطلب الثالث : مسؤولية محافظ الحسابات في التشريع الفرنسي .....(98)
1) المسؤولية المهنية لمحافظ الحسابات .....(98)
المبحث الثالث : مهنة التدقيق حسب التشريع الجزائري ..... (100)
المطلب الأول : مفاهيم علمية حول محافظ الحسابات وشروط ممارستها ..... (100)
1) مدخل لمهنة محافظ الحسابات..... . .....(100)
2) شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات.....(101)
المطلب الثاني : أعمال محافظ الحسابات ومهامه .....(104)
1) أعمال محافظ الحسابات .....(104)
2) مهام محافظ الحسابات .....(107)
3) الأثار المترتبة على مهام محافظ الحسابات .....(108)
4) ماهية تقرير محافظ الحسابات.....(108)
المطلب الثالث : مسؤوليات محافظ الحسابات وأخلاقيات المهنة .....(112)
1) مسؤولية محافظ الحسابات في الجزائر.....(112)
2) أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر.....(113)
3) معوقات تطبيق قواعد السلوك المهني في الجزائر.....(114)
المبحث الرابع : دراسة مقارنة بين التشريعات الدولية والوطنية .....(115)
المطلب الأول : حوصلة حول أهم النصوص القانونية الأنجلوسكسونية.....(115)
1) قانون الأوراق المالية لسنة **1933**.....(115)
2) قانون الأوراق المالية لسنة **1934**.....(115)
3) قانون الممارسات الفاسدة الأجنبية لسنة **1977**.....(115)

4) تقرير اللجنة الوطنية حول الإبلاغ المالي الاحتيالي .....(116)
5) الوكالة الفيديرالية لضمان الودائع وإزالة الفساد .....(117)
6) قانون ساربينز أوكسلي لسنة 2002 .....(117)
7) قانون معايير البورصة الأمريكية .....(117)
8) قانون دود فرانك .....(117)
المطلب الثاني : حوصلة حول أهم النصوص القانونية الفرنكوفونية .....(118)
1) التعليمات الأوروبية.....(118)
2) القوانين والمدونات المؤسساتية في فرنسا.....(118)
المطلب الثالث : مقارنة علمية بين التشريعات الخاصة بمحافظة الحسابات.....(120)
1) دراسة مقارنة بين مختلف النماذج العالمية والنموذج الجزائري.....(120)
2) دراسة مقارنة بين مختلف التنظيمات القانونية .....(121)
3) شرح مختلف التنظيمات القانونية العالمية في ميدان التدقيق.....(122)
خاتمة الفصل.....(124)

الفصل الثالث: المصادقة على الحسابات المالية ضمان لجودة المعلومات المالية والمحاسبية

تمهيد الفصل.....(126)
المبحث الأول : حوكمة المؤسسة كأداة فعالة لممارسة مهنة التدقيق الخارجي.....(127)
المطلب الأول : أساسيات نظرية حول حوكمة المؤسسة .....(127)
1) مفاهيم علمية حول علم المنظمات.....(127)
2) تعزيز مفهوم الحوكمة في إطار مهنة التدقيق القانوني.....(128)
3) الأحداث الجوهرية بعد القيام بمهمة التدقيق القانوني.....(128)
المطلب الثاني : آلية الحوكمة في ظل مهنة التدقيق الخارجي.....(129)
1) التدقيق والحوكمة الاقتصادية .....(129)

2) دور هياكل الحوكمة في طلب الحصول على جودة التدقيق – نظريات وأبحاث–.....(130)
المطلب الثالث : أهمية الحوكمة وفعاليتها في مهمة التدقيق الخارجي.....(133)
1) دور التدقيق في حوكمة المؤسسة.....(133)
المبحث الثاني : قياس جودة التدقيق الخارجي في بيئة المؤسسة.....(134)
المطلب الأول : مؤشرات جودة التدقيق القانوني ومحدداته.....(134)
1) مفهوم جودة التدقيق القانوني .....(134)
2) محددات جودة التدقيق القانوني .....(134)
3) العوامل المؤثرة على كفاءة المدقق.....(136)
4) مؤشرات جودة التدقيق في المؤسسة.....(137)
5) أهمية جودة التدقيق الخارجي.....(139)
المطلب الثاني : تحسين جودة التدقيق القانوني في المؤسسة.....(140)
1) أهم النماذج العالمية الخاصة بجودة التدقيق.....(140)
2) مراحل تحسين جودة التدقيق القانوني.....(141)
3) دور جودة التدقيق القانوني في المنظمة.....(142)
المطلب الثالث : ضمان جودة التدقيق بالشرعية النظرية في بيئة محاصرة.....(144)
1) تقييم مستوى جودة المعلومات المالية.....(144)
2) تحليل جودة المعلومة المالية في المؤسسة.....(145)
3) قياس شفافية وجودة المعلومة المالية في إطار التواصل المالي.....(147)
4) فرضيات الأبحاث الخاصة بجودة المعلومة المالية.....(148)
المبحث الثالث : مهمة المصادقة على الحسابات المالية كضمان لجودة القوائم المالية.....(149)
المطلب الأول : التأصيل العلمي للمصادقة على الحسابات المالية .....(149)
1) تعاريف مختلفة حول المصادقة على الحسابات .....(149)
2) مخاطر التدقيق في إطار مهمة المصادقة على الحسابات.....(150)
3) إجراءات تقييم المخاطر وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.....(151)

المطلب الثاني : أنواع المصادقات في إطار مهنة التدقيق الخارجي.....(155)
1) أنواع التقارير الخاصة بالمصادقة على الحسابات.....(155)
2) حوصلة حول أهم المصادقات على الحسابات المالية للمؤسسة .....(161)
3) الإشراف على مختلف التفسيرات المرتبطة بمهمة المصادقة .....(162)
4) تأسيس الرأي حول الكشوف المالية وفق م.ج.ت **700** .....(162)
5) نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق .....(164)
6) المراجعات والمعلومات الخاصة.....(165)
7) معايير التقرير الشاملة لمحافظي الحسابات.....(165)
المطلب الثالث : أهمية المصادقة على حسابات المؤسسة.....(167)
1) إضاءة جديدة على تقارير محافظ الحسابات في العالم.....(167)
2) أهداف المصادقة على الحسابات المالية.....(168)
3) أهمية المصادقة على الحسابات المنظمة.....(169)
خاتمة الفصل.....(170)

الجانب التطبيقي

الفصل الرابع: مهمة التدقيق القانوني وفق المعايير الجزائرية للتدقيق

تمهيد الفصل.....(173)

المبحث الأول : المعرفة التامة بالصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء.....(174)

المطلب الأول : إعداد الأشغال الأولية.....(174)

1) رسالة مهمة محافظة الحسابات وفق م.ج.ت **210**.....(174)

2) التعرف على الوثائق الخارجية للوكالة.....(177)

3) التنظيم المهني.....(180)

المطلب الثاني : اتصالات أولى مع المؤسسة.....(186)

1) حوار مع المسؤولين.....(186)

2) زيارات ميدانية.....(186)

3) التعرف على برمجيات المعلوماتية للصندوق.....(188)

المطلب الثالث : انطلاق الأشغال.....(196)

1) تكوين الملف الدائم لمحافظ الحسابات.....(196)

المبحث الثاني : فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.....(197)

المطلب الأول : جمع الإجراءات.....(197)

1) إعداد لوحة القيادة.....(197)

2) عرض استمارات الرقابة الداخلية.....(200)

3) تحليل نظام الرقابة الداخلية للوكالة.....(201)

المطلب الثاني : اختبارات التطابق.....(202)

1) مختلف اختبارات التطابق الخاصة بالإجراءات العملياتية.....(202)

المطلب الثالث : التقييم الأولي والنهائي لنظام الرقابة الداخلية.....(206)

1) نموذج خاص لتقييم مخاطر التدقيق في ظل تقييم نظام الرقابة الداخلية.....(206)

2) عرض استمارات الرقابة الداخلية.....(206)
3) تحليل التقييم الأولي والنهائي لنظام الرقابة الداخلية للوكالة.....(207)
المبحث الثالث : فحص الحسابات وإعداد التقارير المالية.....(209)
المطلب الأول : الإطار التنظيمي لمراقبة الحسابات.....(209)
1) الهدف من المهمة.....(209)
2) نطاق المهمة.....(209)
3) تدقيق الحسابات.....(209)
المطلب الثاني : فحص حسابات وكالة الضمان الإجتماعي.....(210)
1) فحص أولي للقوائم المالية وفق م ج ت 300.....(210)
2) فحص ميزان المراجعة.....(231)
3) فحص جرد الأصول والخصوم .....(277)
4) التقارب في حسابات التحصيل.....(312)
5) حوصلة حول التقارب في حسابات التحصيل.....(316)
6) محضر خاص بجدول التقارب للحسابات المالية.....(316)
7) حوصلة نظرية حول مراقبة الحسابات وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.....(317)
المطلب الثالث : إعداد التقارير الخاصة بمحافظ الحسابات.....(323)
1) إرسال رسالة التأكيد حول الحسابات السنوية.....(323)
2) إعداد تقرير المصادقة على الحسابات السنوية وفق م.ج.ت 700 .....(325)
3) معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.....(330)
4) معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة.....(323)
5) معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.....(336)
6) معيار التقرير حول استمرارية الإستغلال.....(338)
خاتمة الفصل.....(344)

خاتمة عامة.....(346)

قائمة المراجع.....(350)

قائمة الملاحق.....(358)

فهرس المحتويات .....(380)