



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم: علوم التسيير

التخصص: محاسبة ومراجعة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تحت عنوان

انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي

على المراجعة الخارجية في الجزائر

دراسة حالة الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين

لولاية البويرة AWGRFUB

تحت إشراف الأستاذ:

• سفير محمد

من إعداد الطلبة:

• صناعي عبد الرحمن

• عيساوي رابح

السنة الجامعية: 2013/2012

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"...يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ

أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ

خَبِيرٌ"

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

سورة المجادلة الآية 11

A Dream  
A man's dreams are

# كلمة شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل ولا يسعنا إلا أن نسجد

شكراً وحمداً لله على توفيقه لنا.

واعترافاً منا بالفضل وتقديراً للجميل لا يسعنا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر والعرفان:

للأستاذ سفير محمد لتفضله بالإشراف على إنجاز هذه المذكرة وعلى التوجيهات

والجهود المتواصلة التي بذلها معنا.

كما نتقدم بأسمى عبارات التقدير والاحترام إلى محاسب الوكالة الولائية للتسيير

والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة السيد لهوازي عز الدين

على كل الجهود التي قدمها لنا.

كما لا ننسى أن نتقدم بفائق الشكر لزملائنا وفاء لكل التعاون والصدقة والاحترام

الذي أوجدوه بيننا وإلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذه الدراسة.

وفي الأخير لا يسعنا إلا أن نشكر لجنة المناقشة على قبولها مناقشة هذه المذكرة

يتمحور هذا الموضوع حول انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المراجعة الخارجية في الجزائر، حيث سنحاول الوقوف على مختلف التأثيرات الحاصلة على الممارسة الميدانية للمراجعة الخارجية بعد تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، والتي تتمثل أساسا في مجموعة من الإصلاحات التي مست مختلف جوانب ممارسة المراجعة الخارجية في الجزائر، حيث سنقوم باستعراض مختلف قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى طبيعة المراجعة الخارجية وواقع ممارسة مهنة محافظة الحسابات بعد الإصلاحات المحاسبية، كما قمنا بإعداد دراسة حالة تطبيقية في الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة، حيث تطرقنا إلى كل من عملية تعيين محافظ الحسابات وعملية الانتقال من PCN إلى SCF في هذه المؤسسة ودور محافظ الحسابات في التأكد من صحة عملية الانتقال من خلال استعراض تقريره الخاص بهذه العملية، ثم عرض التقرير النهائي لمحافظ الحسابات الخاص بالقوائم المالية المغفلة في 2010/12/31 المعدة وفق إطار النظام المحاسبي المالي.

**الكلمات المفتاحية:** معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي، المراجعة الخارجية، محافظ الحسابات.

## Résumé

Le présent sujet traite des répercussions de l'application du Système Comptable et Financier sur l'Audit Externe en Algérie.

L'accent sera mis sur les différentes influences apparaissant dans l'exercice de l'Audit Externe au lendemain de l'homologation et l'application du Système Comptable et Financier, consistant principalement en un ensemble de réformes qui ont touché différents cotés de l'exercice de l'Audit Externe en Algérie.

On s'étalera sur l'exposé de plusieurs règles et principes du Système Comptable et Financier en dérivée avec les normes de la comptabilité internationale, outre la nature de l'audit Externe et les réalités de l'exercice de la profession de Commissaire aux comptes au lendemain des réformes comptables.

Aussi, nous nous pencherons sur l'établissement d'une étude de cas auprès de l'Agence de la Gestion et de l'Organisation Immobilières et Urbaines de la Wilaya de Bouira, en se focalisant sur les opérations de désignation d'un Commissaire aux comptes et la transition du Plan Comptable National (PCN) au Système Comptable et Financier (SCF) au sein de cette entreprise, ainsi que le rôle du Commissaire aux comptes dans la vérification de l'opération de transition par l'élaboration de son rapport lié à ladite opération, et l'exposé du rapport définitif du Commissaire aux comptes concernant les listes financières arrêtées aux 31.12.2010, établies conformément au Système Comptable et Financier.

**Mots clés:** Normes de la comptabilité internationale - Système comptable et financier - Audit Externe - Commissaire aux comptes

## Abstract

The purpose of this topic discusses the impact of the application of the Accounting and Financial System towards the External Audit in Algeria.

We will discuss the various influences that appear in the course of the External Audit after approval and implementation of the Accounting and Financial System, consisting mainly of a series of reforms that have affected different sides of the performance of the External Audit in Algeria.

We will focus on the presentation of several rules and principles of Accounting and Financial System in derived to the international accounting standards, in addition to the nature of the External Audit and the reality linked to the practice of the profession of Auditor after accounting reforms.

We will also discuss a case study at the Management, Real Estate and Urban Agency of the province of Bouira, focusing on the operations of appointment of Auditors and the transition from the National Accounting Plan (PCN) to the Accounting and Financial System (SCF) in this company, and the role of the Auditor in this operation of transition by the presentation of his report related to this operation, and the Auditor's final report related financial lists stopped on Dec. 31, 2010, established in accordance with Accounting and Financial System.

**Keywords:** International Accounting Standards - Accounting and Financial System - External Audit - Auditor

- كلمة شكر وتقدير.....II
- الملخص.....III
- فهرس المذكرة.....V
- قائمة الاختصارات.....IX
- قائمة الجداول والأشكال.....X
- قائمة الملاحق.....XI
- المقدمة.....أ

## الفصل الأول: تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في الجزائر

- 02.....تمهيد
- 03.....المبحث الأول: معايير المحاسبة الدولية والإصلاحات المحاسبية في الجزائر
- 03.....● المطلب الأول: معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)
- 07.....● المطلب الثاني: هيئات تطوير معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)
- 09.....● المطلب الثالث: الإصلاحات المحاسبية في الجزائر
- 12.....● المطلب الرابع: مزايا وتحديات تطبيق SCF في الجزائر
- 14.....المبحث الثاني: عرض وتقديم النظام المحاسبي المالي SCF
- 14.....● المطلب الأول: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي
- 15.....● المطلب الثاني: مفهوم النظام المحاسبي المالي وأهدافه
- 17.....● المطلب الثالث: الإطار التصوري وتنظيم المحاسبة للنظام المحاسبي المالي
- 20.....● المطلب الرابع: قائمة الحسابات والقوائم المالية للنظام المحاسبي المالي
- 23.....المبحث الثالث: القياس والإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية حسب SCF
- 23.....● المطلب الأول: القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية
- 26.....● المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية
- 30.....● المطلب الثالث: طرق التقييم والتسجيل حسب SCF
- 33.....● المطلب الرابع: تميز النظام المحاسبي المالي عن معايير المحاسبة الدولية

35.....خلاصة الفصل

## الفصل الثاني: تطور المراجعة الخارجية في الجزائر

37.....تمهيد

38.....المبحث الأول: طبيعة المراجعة الخارجية

38.....المطلب الأول: مدخل لعلم المراجعة

41.....المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية وأهدافها

44.....المطلب الثالث: فروض وخصائص المراجعة الخارجية

46.....المطلب الرابع: علاقة المراجعة الخارجية بالمراجعة الداخلية

49.....المبحث الثاني: معايير والتطور التاريخي للمراجعة الخارجية في الجزائر

49.....المطلب الأول: مفهوم معايير المراجعة وأهميتها

51.....المطلب الثاني: معايير المراجعة المتعارف عليها

54.....المطلب الثالث: مراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر

56.....المطلب الرابع: هيئات تنظيم المراجعة في الجزائر

58.....المبحث الثالث: تنظيم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

58.....المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات

60.....المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات ومهامه

64.....المطلب الثالث: حقوق والتزامات محافظ الحسابات

67.....المطلب الرابع: الأخطاء المهنية لمحافظ الحسابات وعقوباتها

70.....خلاصة الفصل

## الفصل الثالث: طبيعة المراجعة الخارجية في ظل تطبيق SCF في الجزائر

- 72.....تمهيد
- 73.....المبحث الأول: تأثير الإصلاح المحاسبي على الإطار العام للمراجعة الخارجية
- المطلب الأول : أثر الإصلاح المحاسبي على الجانب القانوني للمراجعة الخارجية...73
  - المطلب الثاني : أثر الإصلاح المحاسبي على منهجية ومعايير المراجعة الخارجية...76
  - المطلب الثالث: أثر الإصلاح المحاسبي على التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي .....78
- 82.....المبحث الثاني: تأثير الإصلاح المحاسبي على هيكله هيئات المحاسبة والمراجعة
- المطلب الأول : المجلس الوطني للمحاسبة CNC.....82
  - المطلب الثاني : المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.....85
  - المطلب الثالث: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.....87
  - المطلب الرابع : المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.....89
- 91.....المبحث الثالث: مسار المراجعة الخارجية في ظل تطبيق SCF
- المطلب الأول : التخطيط لعملية المراجعة الخارجية.....91
  - المطلب الثاني : فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.....94
  - المطلب الثالث: مراجعة عناصر القوائم المالية.....97
  - المطلب الرابع : التقرير النهائي لعملية المراجعة الخارجية.....102
- 105.....خلاصة الفصل



## الفصل الرابع: دراسة حالة تطبيقية للواقع العملي للمراجعة الخارجية في ظل تطبيق SCF

107.....تمهيد

108.....المبحث الأول: تقديم الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين بالبويرة.

108.....المطلب الأول: تعريف الوكالة ونشأتها.

110.....المطلب الثاني: أهداف ومخطط نشاط الوكالة العقارية.

111.....المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للوكالة العقارية.

114.....المطلب الرابع: مهام مصالح الهيكل التنظيمي.

117.....المبحث الثاني: المراجعة الخارجية لعملية الانتقال إلى SCF.

117.....المطلب الأول: تعيين محافظ الحسابات.

121.....المطلب الثاني: عملية الانتقال من PCN إلى SCF في الوكالة العقارية.

المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات حول عملية الانتقال من PCN إلى SCF

124

127.....المبحث الثالث: المراجعة الخارجية في الوكالة الولائية العقارية في ظل تطبيق SCF.

127.....المطلب الأول: عرض القوائم المالية للوكالة العقارية حسب SCF.

131.....المطلب الثاني: التقرير العام لمحافظ الحسابات حول عناصر القوائم المالية.

136.....المطلب الثالث: التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات.

138.....خلاصة الفصل.

139.....- الخاتمة.

144.....- قائمة المراجع.

153.....- الملاحق.

<b>AICPA</b>	<b>American Institut of Certifieat Public Accountants</b>
<b>CICA</b>	<b>Canadian Institut of Chartered Accountants</b>
<b>CNC</b>	<b>Conseil National de la Comptabilité</b>
<b>IAPC</b>	<b>International Auditing Practices Committee</b>
<b>IAS</b>	<b>International Accounting Standards</b>
<b>IASB</b>	<b>International Accounting Standards Board</b>
<b>IASC</b>	<b>International Accounting Standards Committee</b>
<b>ICAEW</b>	<b>Institute of Chartered Accountants in England and Wales</b>
<b>IFAC</b>	<b>International Federation of Accountants</b>
<b>IFRIC</b>	<b>International Financial Reporting Interpretations Committee</b>
<b>IFRS</b>	<b>International Financial Reporting Standards</b>
<b>IOSCO</b>	<b>International Organization of Securities Commission</b>
<b>LIFO</b>	<b>Last In First Out</b>
<b>PCN</b>	<b>Plan Comptable National</b>
<b>SAC</b>	<b>Standards Advisory Council</b>
<b>SCF</b>	<b>Système Comptable Financier</b>
<b>SIC</b>	<b>Standing Interpretations Committee</b>

## قائمة الجداول والأشكال:

قائمة الجداول		
الرقم	العنوان	الصفحة
01	بعض معايير المحاسبة الدولية التي يمكن أن تكون هناك عراقيل لتطبيقها في الجزائر	13
02	نطاق استخدام القيمة العادلة في بعض معايير المحاسبة الدولية	25
03	المقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية من حيث القوائم المالية	25
04	المقارنة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية	47
05	نقاط الاختلاف بين القانون 91-08 والقانون 10-01	73
06	عدد الناجحين في امتحان الخبرة المحاسبية من سنة 1982 إلى غاية 1991	79
07	مقارنة لجوانب التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي في الجزائر قبل وبعد صدور قانون 10-01	81
08	ترتيب أصناف حسابات PCN لما يوافقها في SCF	122
09	أمثلة عن تحويل بعض حسابات من PCN إلى حسابات SCF الموافقة لها الخاصة بالوكالة الولائية العقارية	123
10	يومية توضح عملية ترصيد الحساب 4781 (الحسابات الانتقالية) - أصول -	123
11	يومية توضح عملية ترصيد الحساب 4782 (الحسابات الانتقالية) - خصوم -	123
12	يومية توضح عملية تسجيل عقد الإيجار التمويلي في الوكالة الولائية العقارية	124
13	الميزانية المقفلة للوكالة الولائية العقارية في 2010/12/31 - جانب الأصول -	128
14	الميزانية المقفلة للوكالة الولائية العقارية في 2010/12/31 - جانب الخصوم -	129
15	جدول حسابات النتائج للوكالة الولائية العقارية في 2010/12/31 - حسب الطبيعة -	130
16	التشبيات المادية والمعنوية للوكالة الولائية العقارية لسنة 2010	132
17	النتائج المحققة للخمس سنوات الأخيرة في الوكالة الولائية العقارية	137
قائمة الأشكال		
الرقم	العنوان	الصفحة
01	الإطار العام للنظام المحاسبي المالي	22
02	معايير إعداد تقارير المراجعة	53
03	مراحل التعرف على المؤسسة	93
04	تقييم نظام الرقابة الداخلية	95
05	الهيكل التنظيمي للوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة	113

قائمة الملاحق:

الرقم	عنوان الملحق
01	الميزانية المقفلة في 2010/12/31 للوكالة الولائية العقارية حسب SCF - جانب الأصول -
02	الميزانية المقفلة في 2010/12/31 للوكالة الولائية العقارية حسب SCF - جانب الخصوم -
03	جدول حسابات النتائج للوكالة الولائية العقارية في 2010/12/31 وفق SCF - حسب الطبيعة -
04	جدول تدفقات الخزينة للوكالة الولائية العقارية في 2010/12/31 حسب SCF - طريقة مباشرة -
05	اتفاقية العمل بين محافظ الحسابات والوكالة الولائية العقارية لسنة 2011
06	جدول تغير الأموال الخاصة حسب SCF
07	جدول حسابات النتائج حسب SCF - حسب الوظيفة -
08	جدول تدفقات الخزينة حسب SCF - طريقة غير مباشرة -
09	نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات - شهادة بدون تحفظ -
10	نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات - شهادة بتحفظ -
11	نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات - رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية -
12	نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات - رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهمة -
13	قائمة معايير المحاسبة الدولية IAS
14	قائمة معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS



# المقدمة

## المقدمة:

لقد كان للتطورات الاقتصادية المختلفة التي شهدتها دول العالم دور كبير وفعال في عولمة مهنة المحاسبة وانفتاحها على المستوى الدولي، من خلال أن العديد من الدول والمنظمات المهنية المتعلقة بالمحاسبة سعت إلى البحث عن معايير محاسبية تتضمن أسس وقواعد محاسبية موحدة، تكون لها المقدرة على التقليل ثم الحد من الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين دول العالم، والتي كانت في الغالب تؤدي إلى نتائج مختلفة ومتعارضة في بعض الأحيان، ولهذا تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973 أوكل إليها مهمة إصدار معايير محاسبية دولية تكون عبارة عن نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة على المستوى الدولي، ونظرا لتمييز هذه المعايير باكتسابها صفة المصدقية والقبول العام سارعت العديد من الدول إلى تبني وتطبيق هذه المعايير المحاسبية الدولية، التي أطلق عليها تسمية معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).

وعلى اعتبار أن الجزائر ليست بمنأى عن التطورات الاقتصادية العالمية كان لا بد عليها انتهاج مجموعة من الإصلاحات الاقتصادية لمواكبة هذه التطورات، والتي تمثلت في الأساس انتهاج سياسة اقتصاد السوق وعقد الشراكة مع أطراف أجنبية أبرزها الاتحاد الأوروبي، بالإضافة إلى السعي المتواصل للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، ومن أجل مسايرة مهنة المحاسبة لمختلف التطورات الاقتصادية في الجزائر قامت بهذا الصدد بعملية إصلاح محاسبي، الذي كان له دور في تغيير المرجعية المحاسبية المتبعة ضمن إطار المخطط الوطني للمحاسبة الذي لم يعد بمقدوره مواكبة التطورات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر، مما أدى إلى إتباع سياسة إصلاح محاسبية تعتمد على مرجعية محاسبية دولية تمثلت في معايير المحاسبة الدولية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي SCF، الذي تسعى الجزائر من خلاله إلى تغيير الممارسات المحاسبية إلى الممارسة الدولية من خلال الاعتماد على مجموعة من القواعد والإجراءات المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).

إن تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي كان من المتوقع أن يكون له آثار مختلفة ومتعددة خاصة على مهنة المراجعة، كون أن المحاسبة والمراجعة مهنتان مترابطتان ومتكاملتان من خلال أن المحاسبة تعمل على تبويب وتسجيل البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية ضمن إطار مجموعة من القواعد والإجراءات، في حين أن المراجعة تعمل على الفحص والتأكد من مصداقية وشرعية هذه البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المسجلة ضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية، كما أن المراجع يبدأ عمله من حيث ينتهي عمل المحاسب وبالتالي فإن مخرجات النظام المحاسبي المالي SCF هي مدخلات المراجعة الخارجية، والتي تعمل على الحكم على مدى مصداقية وشرعية هذه المخرجات المتمثلة في القوائم المالية.

ومن خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الخاصة بهذا البحث على النحو التالي:

ما مدى تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على الممارسة الميدانية للمراجعة الخارجية في

الجزائر؟

وللإجابة على الإشكالية السابقة يمكن طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما هي طبيعة وخصائص النظام المحاسبي المالي SCF؟ وما هي علاقته بمعايير المحاسبة الدولية؟
- ✓ ما هو واقع تنظيم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في ظل الاصلاحات الخاصة بمهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر؟
- ✓ فيما تتمثل جوانب تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؟
- ✓ ما هو الواقع العملي للمراجعة الخارجية في ظل تطبيق SCF في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر؟

تتمثل الفرضيات الخاصة بهذا البحث فيما يلي:

- ✓ إن النظام المحاسبي المالي متوافق تماما مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).
- ✓ إن إصلاح مهنة المحاسبة أدى بالضرورة إلى إصلاح مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.
- ✓ هناك علاقة طردية بين تحكم المراجع الخارجي في قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، والمساهمة في تجسيد هذا الأخير على أرض الواقع.
- ✓ إن تطبيق النظام المحاسبي المالي ساهم في تحسين وترقية ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

مبررات اختيار الموضوع: لقد جاء اختيارنا لهذا الموضوع لعدة أسباب نذكر منها:

- ✓ تناسب طبيعة التخصص مع موضوع الدراسة، والرغبة الذاتية في البحث في هذا الموضوع؛
- ✓ محاولة الفهم والتعمق أكثر في المواضيع المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة خاصة في ظل التطورات الحاصلة في هاتين المهنتين؛
- ✓ محاولة الوقوف على الآثار المختلفة التي نتجت عن تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي على المراجعة الخارجية في الجزائر؛
- ✓ محاولة التعرف على الواقع العملي لمهنة المراجعة الخارجية في ظل تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي.

## أهمية الموضوع:

ترجع أهمية الموضوع الى أن تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي كان له أثر مباشر على مختلف الجوانب التي تنظم الإطار العام للمراجعة الخارجية في الجزائر، وذلك من خلال انتهاج الجهات المختصة المتعلقة بمهنتي المحاسبة والمراجعة مجموعة من الإصلاحات الخاصة بتنظيم مهنة المراجعة الخارجية بما يتماشى مع متطلبات واحتياجات المؤسسات الجزائرية، وأيضاً مواكبة مهنة المراجعة الخارجية لتطبيق النظام المحاسبي المالي بما يضمن مصداقية وشفافية وشرعية مخرجاته.

أهداف الموضوع: بالإضافة إلى الإجابة على إشكالية البحث ومختلف الأسئلة الفرعية، تتمثل الأهداف الرئيسية لهذا الموضوع في ما يلي:

- ✓ محاولة الوقوف على مختلف القواعد والإجراءات المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وتحديد مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ إبراز مختلف التأثيرات الحاصلة على المراجعة الخارجية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وعرض الهيكل الجديدة لمختلف الهيئات المتعلقة بمهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر.
- ✓ محاولة الوقوف على المسار والواقع العملي للمراجعة الخارجية في ظل تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي.

حدود الدراسة: قصد الإلمام بالموضوع حددنا إطارين للدراسة وهما:

- ✓ الحدود المكانية: وتتمثل في أن دراستنا تتعلق بتبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي والآثار التي صاحبت هذا التطبيق على المراجعة الخارجية في الجزائر، من خلال استعراض أهم هذه الآثار وأيضاً إجراء دراسة حالة تطبيقية في الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة، لمعرفة واقع المراجعة الخارجية في ظل هذا النظام المحاسبي المالي.
- ✓ الحدود الزمانية: تتعلق هذه الدراسة بفترة تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر وذلك بداية من سنة 2010، والفترات التي تلت هذا التطبيق وذلك لإبراز أهم التأثيرات التي كانت على المراجعة الخارجية في الجزائر.



## منهج الدراسة:

نظرا لطبيعة الموضوع وفي سبيل الإحاطة بمختلف جوانبه وقصد تحقيق أهدافه، وللإجابة على إشكالية البحث وتماشيا مع المناهج المعتمدة في الدراسات الخاصة بالمواضيع الاقتصادية، سوف نعتمد على المنهج الوصفي والتحليلي في استعراض بعض جوانب من الجانب النظري والمنهج التاريخي في أجزاء أخرى مرتبطة بالتطورات التاريخية لمهنة المحاسبة والمراجعة، أما الجانب المتعلق بدراسة الحالة التطبيقية فقد اعتمدنا على منهج دراسة حالة لمعرفة الأبعاد التطبيقية لتأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على المراجعة الخارجية في الجزائر.

أما في ما يخص أدوات البحث فقد اعتمدنا على أسلوب المسح المكتبي للإطلاع على مختلف الكتب والبحوث والدراسات التي لها صلة بالموضوع، بالإضافة إلى البحوث العلمية المقدمة في رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه، وكذا الملتقيات العلمية المتعلقة بالموضوع، وأيضا اللجوء إلى المؤسسة محل الدراسة التطبيقية.

## الدراسات السابقة:

- حكيمة مناعي: تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008، حيث تدور إشكالية البحث حول مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على شكل ومضمون تقارير المراجعة مستقبلا، وتبحث هذه الدراسة إلى كيفية تكييف تقرير المراجعة الخارجية مع التغيرات المحاسبية الجديدة، وإبراز أهمية تقارير المراجعة الخارجية وخصوصا مع استخدام هذه الأداة من طرف المتعاملين بالقوائم المالية.
  - عزة الأزهر: عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009.
- حيث حاول الباحث في هذه الدراسة إبراز أن القوائم المالية للنظام المحاسبي الجديد لا بد أن تكون معدة وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وتطرق إلى الإطار الدولي للمعايير المحاسبية، وأيضا أهم الإجراءات والخطوات المتبعة في مراجعة وفحص الحسابات وفقا لمعايير المراجعة.



- قادير إبراهيم: دور محافظ الحسابات في تأمين الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبي PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF، دراسة حالة ETTR و ETRACOB، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2012/2011. حاول الباحث الإجابة عن إشكالية تدور حول دور وأهمية محافظ الحسابات في تأمين الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي، وتناولت هذه الدراسة خطوات الانتقال إلى النظام المحاسبي والإجراءات المتبعة لعمل محافظ الحسابات في سياق عملية الانتقال.

### صعوبات البحث:

✓ ضيق الوقت المخصص.

هيكلية البحث: ينقسم هذا البحث إلى أربعة فصول بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة.

**الفصل الأول: تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في الجزائر**، ينقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، فمن خلال المبحث الأول سنتطرق إلى معايير المحاسبة الدولية وذلك بالتعرف على نشأتها وتطورها والأهداف من إصدارها، بالإضافة إلى خطوات الإصلاح المحاسبي الذي مهد لتبني النظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثاني فسننترق فيه إلى عرض وتقديم النظام المحاسبي المالي ومختلف القواعد والمبادئ التي جاء بها، أما بالنسبة للمبحث الثالث فسننترق فيه إلى قواعد القياس والإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

**الفصل الثاني: تطور المراجعة الخارجية في الجزائر**، ينقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، فمن خلال المبحث الأول سنتطرق إلى طبيعة المراجعة الخارجية وذلك بالتعرف على نشأتها وخصائصها ومختلف فروضها، في حين سنتطرق في المبحث الثاني إلى معايير المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي في الجزائر، أما بالنسبة للمبحث الثالث فخصصناه إلى واقع وتنظيم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر في ظل الإصلاحات الأخيرة التي خصت هذه المهنة.

**الفصل الثالث: طبيعة المراجعة الخارجية في ظل تطبيق SCF في الجزائر**، ينقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى تأثير الإصلاح المحاسبي على الإطار العام الذي ينظم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، في حين خصصنا المبحث الثاني إلى تأثيرات الإصلاح المحاسبي على هيكلية هيئات المتعلقة بمهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر، أما بالنسبة للمبحث الثالث فسننترق فيه إلى مسار المراجعة الخارجية في ظل تطبيق SCF.



الفصل الرابع: دراسة حالة تطبيقية للواقع العملي للمراجعة الخارجية في ظل تطبيق SCF، ينقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، فمن خلال المبحث الأول سنتطرق إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة التطبيقية والتي تتمثل في الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة، أما المبحث الثاني فسننتقل فيه إلى المراجعة الخارجية لعملية الانتقال من PCN إلى SCF في هذه المؤسسة، في حين خصصنا المبحث الثالث إلى المراجعة الخارجية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال عرض كل من القوائم المالية للمؤسسة ومحتوى تقرير النهائي لمحافظ الحسابات.

الفصل الأول :

# تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في الجزائر

لقد شهدت الجزائر عدة تحولات اقتصادية مختلفة حيث كان من أبرزها الانتقال إلى اقتصاد السوق، تحرير التجارة الخارجية ودخول الشركات المتعددة الجنسيات إلى الجزائر، مما نتج عنها آثار بارزة على مهنة المحاسبة في الجزائر، وأصبح المخطط المحاسبي الوطني (PCN) يعتبر عاجزا على مواجهة ومواكبة هذه التحولات، والذي ظل دون تطوير أو تأهيل منذ صدوره سنة 1975، ووجب على المسؤولين التفكير في وضع نظام محاسبي جديد يتماشى والاتجاه السائد في معظم الدول والمتمثل في وضع نظام قائم على أسس وقواعد معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).

لقد قامت الجزائر بعدة محاولات لوضع نظام محاسبي جديد يكون أكثر تطورا وملائمة لحاجيات المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وأثمرت هذه المحاولات بظهور النظام المحاسبي المالي (SCF) سنة 2007 بموجب القانون رقم: 11-07 المتضمن (ن.م.م)، وأصبح تطبيقه إلزاميا في الجزائر بداية من جانفي 2010 بمقتضى الأمرية رقم: 02 الصادرة في 2009/10/29.

إن النظام المحاسبي المالي يهدف في ظاهره إلى تحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، هذه الأخيرة لها انعكاس على البيئة المحاسبية في الجزائر، وكذا المساهمة في جلب المستثمرين الأجانب إلى الجزائر من خلال ضمان المصدقية والشفافية، والإفصاح اللازم والكامل للبيانات والمعلومات المحاسبية في عناصر القوائم المالية، كما جاء النظام المحاسبي المالي بعدة مفاهيم ومبادئ وقواعد جديدة لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي السابق.

ينقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، حيث في المبحث الأول سنتطرق إلى كل من معايير المحاسبة الدولية والإصلاحات المحاسبية في الجزائر، في حين خصصنا المبحث الثاني لعرض وتقديم النظام المحاسبي المالي، أما بالنسبة للمبحث الثالث فسننتظر فيه إلى القياس والإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية حسب SCF.

## المبحث الأول: معايير المحاسبة الدولية والإصلاحات المحاسبية في الجزائر

تمشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي الذي باشرته الجزائر وسعيها إلى استقطاب المزيد من الاستثمارات الخارجية، فقد عمدت الجزائر إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وذلك من أجل تحقيق توافق وتناسق البيئة المحاسبية في الجزائر مع البيئة المحاسبية الدولية، وضمان مصداقية وشفافية القوائم المالية وقابلية مقارنتها سواء على المستوى المحلي أو المستوى الدولي.

## المطلب الأول: معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

لقد جاءت معايير المحاسبة الدولية بقواعد وأسس تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية، وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، وبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها.<sup>1</sup>

1- الأسباب الداعية إلى ظهور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS): لقد كانت هناك عدة أسباب وراء ظهور معايير المحاسبة الدولية، حيث تتمثل أهم تلك الأسباب فيما يلي:<sup>2</sup>

- اختلاف الطرق المحاسبية وإعداد التقارير المالية بين الدول: والمطلوب هو عدم تزايد واتساع نطاق هذا الاختلاف وضمان المقارنة السليمة بين مختلف الشركات سواء على المستوى الوطني أو على المستوى الدولي، مما أدى بالعديد من الدول إلى تبني فكرة معايير المحاسبة الدولية للحد من هذا الاختلاف.
- ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة الخارجية على المستوى الدولي: من خلال تحرير اقتصاديات دول العالم وكنيجة لذلك ازدادت أهمية البيانات والمعلومات المحاسبية المنشورة، بحيث تضمن هذه البيانات والمعلومات المحاسبية إجراء مقارنة سليمة وفعالة، بالإضافة إلى أن إعدادها يكون وفق إطار محاسبي موحد على المستوى الدولي، وهنا تظهر أهمية وجود معايير محاسبية دولية تكون لها المقدرية على المساهمة في تنظيم مختلف القواعد والمبادئ التي تبني عليها المحاسبة في مختلف دول العالم والعمل على توحيدها.
- المشاكل المحاسبية المعاصرة: لقد شهدت العديد من الدول مشاكل محاسبية مختلفة ومعاصرة ذات طبيعة خاصة، مثل التسويات الخاصة المرتبطة بالمحاسبة عن التضخم، المحاسبة عن تأجيل الضرائب على دخل المؤسسات، وترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية، مما حفز على ضرورة وجود معايير محاسبية دولية قادرة على إيجاد حلول لهذه المشكلات.

<sup>1</sup> - جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، بسكرة، 2009، ص: 70.

<sup>2</sup> - عبد الوهاب نصر علي، القياس والإفصاح المحاسبي وفق لمعايير المحاسبة الدولية والعربية، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص: 28.

- ظهور سياسات الخوصصة: وتعني تقليص حجم القطاع العام لمصلحة القطاع الخاص، والحاجة الملحة للأسواق المالية بهدف تمويل هذه السياسات على المستوى الدولي، وبالتالي نشوء فكر محاسبي جديد يساهم في مساعدة دول العالم على إنجاح سياسات الخوصصة.<sup>1</sup>
- اهتمام المنظمات العالمية بمعايير المحاسبة الدولية: من أهم هذه المنظمات نجد لجان الأوراق المالية (IOSCO)، باعتبارها تنظيم وهيئة خاصة بالأسواق المالية تجبذ التنسيق الدولي، بالإضافة إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والذي عمل على تشجيع الدول والمنظمات الاقتصادية على تبني فكرة معايير المحاسبة الدولية في الممارسة العملية.<sup>2</sup>

## 2- مفهوم المعايير المحاسبية : يمكن تعريف المعايير المحاسبية كما يلي:

- هي عبارة عن نماذج أو إرشادات عامة، تؤدي إلى توجيه وتنظيم الممارسة العلمية والعملية في المحاسبة ومراجعة الحسابات؛<sup>3</sup>
- مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوصفية والمحددة، يستند إليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة؛<sup>4</sup>
- يمكن اعتبار المعايير المحاسبية على أنها كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها، إلزامية أو اختيارية، أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلاً أو مرجعاً سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم ميدان المحاسبين، بالإضافة إلى أنها تعد معايير محاسبية كذلك كل ما تم استحداثه من قبل المؤسسات من الممارسات المحاسبية، والتي لاقت انتشاراً نتيجة استعمالها والتزام المؤسسات بها عند إعداد وعرض قوائمها المالية.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - حسياني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر-3، 2010/2009، ص:77.

<sup>2</sup> - عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص:29.

<sup>3</sup> - حسين قاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص:103.

<sup>4</sup> - عزة الأزهر، عرض و مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009/ 2008، ص:82.

<sup>5</sup> - Hoarau c . la France , in **Comptabilité internationale**, édition vuibert , paris, 1997, P :131 .

## 3- نشأة معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS):

نظرا لتطور والنمو الهائل للتجارة الدولية وانتشار الشركات متعددة الجنسيات، أصبح من الضروري إعداد معايير محاسبية تتعامل بما كافة الشركات الدولية في إعدادها للقوائم المالية، ومنذ بروز الشركات العالمية وظهور مشاكل محاسبية معقدة على المستوى العالمي، بدء المهتمون بمهنة المحاسبة التفكير في تحقيق التوافق والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، وترجع فكرة التوحيد المحاسبي وضرورة التنسيق بين المعايير المحاسبية إلى سنة 1904 تاريخ انعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين في مدينة سانت لويس في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث خصصت المناقشات لمقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية للدول الكبرى، وفي أوت من سنة 1906 طرح لورد تنسون فكرة مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين القانونيين، وذلك أثناء فترة عمله كرئيس لمعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا (ICAEW)، وفي جانفي 1967 أعلن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA)، والمعهد الدولي للمحاسبين القانونيين (CICA) وبالإضافة مع معهد (ICAEW) عن تأسيس مجموعة الدراسات، واستمر نشاط المجموعة عشر سنوات وحلت سنة 1977، وأثناء نشاطها تم نشر 20 وثيقة على شكل دراسات مقارنة، سميت الآراء فيها بالاستنتاجات.<sup>1</sup>

إذا فمنذ انعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين ازداد الاهتمام بفكرة إيجاد توافق دولي في المعايير المحاسبية وتم عقد العديد من الندوات والمؤتمرات والاجتماعات، لتنظيم مهنة المحاسبة ومناقشة المشاكل وتبادل الخبرات و وجهات النظر من أجل التقليل وتضييق دائرة الاختلافات بين المعايير المحاسبية السائدة، وفي سنة 1972 انعقد المؤتمر الدولي المحاسبي العاشر في مدينة سيدني باستراليا بحضور 4341 مندوبا يمثلون 59 دولة، واتخذت فيه قرارات هامة وذلك بإنشاء هيئتين يمكن تكون لهما المقدرة على التعامل مع المشكلات المحاسبية الدولية وإيجاد حلول لذلك، وتم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) والمعهد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1973.<sup>2</sup>

✓ لقد تم إلى غاية نهاية 2009 نشر 41 معيارا IAS من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتم حذف أو استبدال بعض من هذه المعايير.

✓ كما تم نشر 13 معيار دولي للإبلاغ المالي IFRS إلى غاية سنة 2013.

<sup>1</sup> - رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تيسة، 2010/2011، ص: 108.

<sup>2</sup> - حسيني عبد الحميد، مرجع سابق، ص: 92.



4- خصائص معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS): تتميز معايير المحاسبة الدولية بأربعة خصائص أساسية والتي يمكن استعراضها كما يلي: <sup>1</sup>

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات التي عرفتها هيئة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والذي نتج عنه توسيع مجال الاستشارة لتشمل كل الأطراف المهتمة بمعايير المحاسبة الدولية، دون إهمال وجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة؛
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي ميز الممارسات المحاسبية حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير؛
- مرونتها لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، وذات قابلية للتعديل بحسب الظروف الداعية إلى ذلك؛
- غير إجبارية، لأنها لا تكتسب الصفة القانونية والتنظيمية.

5- أهمية وأهداف معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS): تتمثل أهمية معايير المحاسبة الدولية في ما يلي:

- إن وجود المعايير المحاسبية يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية، حيث أن موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق، ومن هنا جاء ما يعرف بالتنظيم المحاسبي، وهو محاولة وضع إطار عام للممارسات المحاسبية من خلال تنظيم هذه الممارسات، و وضع الضوابط والحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها؛ <sup>2</sup>
- ✓ إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساهم بشكل كبير في تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية والشفافية العاليتين، الأمر الذي يساهم في التقليل من درجة مخاطر الاستثمار ومن ثم تخفيض تكلفة رأسمال؛ <sup>3</sup>
- ✓ أما الأهداف الأساسية للمعايير المحاسبة الدولية فتتمثل في الرفع أكثر فأكثر من الشفافية والقابلية لمقارنة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات خاصة تلك المؤسسات المدرجة في البورصة؛ وتسهيل تقييم المؤسسات عبر مختلف الأسواق المالية؛ وتقديم مرجعية محاسبية عالية الجودة على المستوى الدولي. <sup>4</sup>

<sup>1</sup> - مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة مقدمة للحصول على شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص: 134 - 135.

<sup>2</sup> - عزة الأزهر، مرجع سابق، ص: 82 - 83.

<sup>3</sup> - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزء الأول، الجزائر، 2008، ص: 125.

<sup>4</sup> - محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص: 44.

## المطلب الثاني: هيئات تطوير معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

سنتطرق في هذا المطلب إلى مختلف هيئات معايير المحاسبة الدولية، وأهم الإجراءات المتبعة لإصدار معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى مختلف أشكال تطوير هذه المعايير.

**1- هيئات معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS):** لقد شهدت هيئات معايير المحاسبة الدولية عمليات تطوير وإعادة هيكلة، وذلك لتتماشى عملية إعداد وإصدار المعايير المحاسبية مع التغيرات الاقتصادية المختلفة.

- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB):<sup>1</sup> تم إنشاء هذه الهيئة سنة 1973 نتيجة لاتفاق بين الهيئات المهنية لعشر دول (استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية)، واتخذت المملكة المتحدة (بريطانيا) مقرا لها، كما وصل عدد الهيئات المهنية التي تمثل هذه الهيئة 150 هيئة تنتمي إلى 140 دولة إلى غاية سنة 2000، ومن الأهداف الأساسية لهذه الهيئة نذكر ما يلي:<sup>2</sup>
  - صياغة ونشر معايير محاسبية ذات النفع العام، والواجب التقيد بها لدى إعداد وعرض القوائم المالية في مختلف دول العالم؛
  - العمل على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية، والعمل على تطوير المعايير التي تصدرها لمقابلة احتياجات أسواق رأسمال وقطاع الأعمال؛
  - كما تعمل هذه الهيئة على المشاركة في مناقشة القضايا المحاسبية المطروحة دوليا حول معايير المحاسبة الدولية، وإقناع الدول بامتيازات تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.<sup>3</sup>
- ✓ قامت هذه الهيئة بإصدار 41 معيارا IAS قبل أن يتم إعادة هيكلتها، وفي سنة 2001 تم إصلاح هذه الهيئة بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وأخذ على عاتقه مسؤولية تطوير وإعطاء تفسيرات لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).

- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB): يتكون هذا المجلس من 14 عضوا، يتم تعيينهم من قبل مجلس الأئمة، المؤهل الأساسي لعضوية هذا المجلس هو الخبرة الكبيرة في مجال المحاسبة، ويهدف هذا المجلس إلى تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية ذات جودة وقابلية الفهم، وتعزيز استخدام المعايير التي يصدرها،<sup>4</sup> مما أدى إلى

<sup>1</sup> - أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 09.

<sup>2</sup> - رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 65.

<sup>3</sup> - Robert Obert, **Pratique Internationale de la Comptabilité et l'Audit**, Dunod, Paris, 1994, P :13.

<sup>4</sup> - أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء لنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص: 41.

ظهور مفهوم المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS)، وبدء المجلس بإصدارها بهذا الاسم لتمييزها عن معايير (IAS).

● المجلس الاستشاري للمعايير (SAC): يتشكل هذا المجلس من 30 عضوا يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد، يرأسهم رئيس مجلس المعايير الحاسبة الدولية (IASB) وتتمثل مهامهم في توجيه الأعمال، كما يشكل فضاء للربط بين مجلس معايير الحاسبة الدولية وهيئات التوجيه الوطنية والأطراف المهتمة بالمعلومة المالية الدولية.<sup>1</sup>

● لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي (IFRIC): كان اسمها القديم (SIC)، تتكون هذه اللجنة من 12 عضوا يعينهم أمناء مجلس (IASB) لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد، تسهر هذه الهيئة على شرح وتفسير معايير مجلس (IASB) التي أصدرها، وتقديم الاقتراحات حول مشاريع المعايير المحاسبية.<sup>2</sup>

2- إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS): هناك عدة قواعد وإجراءات يجب إتباعها لإعداد وإصدار المعايير المحاسبية الدولية، وتتمثل في ما يلي:<sup>3</sup>

- اختيار موضوع معين وإخضاعه للدراسات التفصيلية من قبل لجنة رئيسية، تكلف بإعداد مشروع مسودة لمعيار يتعلق بموضوع معين (ضمن الإطار المحاسبي)، ليتم بعدها دراسة هذه المسودة من قبل مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية؛
- بعد دراسة مشروع المسودة والموافقة عليه من طرف اللجنة يتم إرساله إلى مختلف الهيئات والجمعيات المحاسبية والحكومات، من أجل تقديم التعليقات والاقتراحات حول مشروع المسودة؛
- ترسل التعليقات والاقتراحات إلى اللجنة، لتقوم هذه الأخيرة بدراسة هذه التعليقات والاقتراحات وتعديل مشروع المسودة إن اقتضت الضرورة لذلك؛
- في حالة الموافقة على مشروع المسودة من طرف الأغلبية (ثلاثة أرباع) الأصوات على الأقل من طرف أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية، يصدر المعيار المحاسبي الدولي ويصبح ساري المفعول بدءا من تاريخ المنصوص عليه في المعيار.

<sup>1</sup> - رفيق يوسف، مرجع سابق، ص: 107.

<sup>2</sup> - محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 46.

<sup>3</sup> - حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة مقدمة للحصول على دكتوراه دولة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص: 61.

3- التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS): إن وضع المعايير وتحديثها عبارة عن عملية مستمرة ودائمة، ويأخذ التطور المستمر في المعايير المحاسبة الدولية الأشكال التالية:<sup>1</sup>

- تعديل المعيار: من خلال تعديل لبعض أو معظم الفقرات في المعيار الواحد، وتم تعديل العديد من المعايير ابتداء من 2005/01/01، ليأخذ التعديل الأشكال الآتية:
- إلغاء بعض البدائل: تعتبر تعدد البدائل في الإجراءات المحاسبية من الانتقادات الموجهة لمهنة المحاسبة حيث تؤدي إلى اختلاف في الأرقام، ولذلك يسعى واضعي معايير المحاسبة الدولية إلى التقليل من هذه البدائل ومن أمثلة ذلك تعديل المعيار (IAS02)، وذلك بإلغاء أسلوب LIFO من أساليب تقييم المخزون.
- تعديل التعريفات: من أمثلة ذلك تعديل تعريف القيمة العادلة في أكثر من معيار محاسبي.
- دمج التفسيرات: ونقصد به دمج التفسيرات في المعايير المحاسبية، ومن أمثلة ذلك دمج التفسير (SIC18) في المعيار المحاسبي (IAS01)، ودمج التفسير (SIC01) في المعيار (IAS02).
- دمج بعض المعايير في بعضها البعض نتيجة وجود عامل مشترك بينهم: ومن أمثلة ذلك دمج المعيار (IAS03) في كل من المعيار (IAS27) و (IAS28)، ودمج المعيار (IAS04) في المعيار (IAS01).
- سحب بعض المعايير: وذلك نتيجة عدم الاتفاق على صفة موحدة عالميا على تطبيق المعيار المحاسبي، ومن أمثلة ذلك سحب المعيار (IAS15) المتعلق بالمعلومة التي تعكس آثار تغيرات الأسعار، وإلغاء بعض المعايير وتعويضها بمعايير أخرى ومن أمثلة ذلك إلغاء معيار (IAS22) المتعلق باندماج الأعمال ليحل محله المعيار (IFRS03) بنفس التسمية.

### المطلب الثالث: الإصلاحات المحاسبية في الجزائر

لقد شرعت وزارة المالية رسميا في 28 مارس 1998 في أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر، وأوكلت هذه المهمة إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة (CNC).

1- أعمال لجنة المخطط الوطني للمحاسبة: بعد أن أصبح المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الرسمية للتوحيد المحاسبي في الجزائر، وبعد أن تم تكليفه رسميا من طرف وزارة المالية بمراجعة المخطط الوطني للمحاسبة، قام بتشكيل فوج عمل أوكل

1 - خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية والدولية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص ص: 34-36.

له مهمة النظر والتفكير في مراجعة المخطط الوطني للمحاسبة (PCN)، ثم تحول هذا الفوج إلى لجنة المخطط الوطني للمحاسبة والتي اتبعت المسار التالي:<sup>1</sup>

- تقييم حالة تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) ونقائصه؛
- استقبال ملاحظات وتوصيات ممارسي مهنة المحاسبة ومستعملاتها حول مشروع الإصلاح؛
- إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد مع الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات والتوصيات المطروحة؛
- عرض المشروع الجديد أمام المجلس الوطني للمحاسبة (CNC).

- استبيان التقييم للمخطط الوطني المحاسبي: قامت لجنة المخطط الوطني للمحاسبة بإعداد الاستبيان الأول حيث يحتوي على أسئلة خاصة بتقييم المخطط الوطني للمحاسبة، وتم إرساله إلى ممارسي مهنة المحاسبة في جانفي 1999، وهي الفترة التي تتميز عادة بانشغال ممارسي مهنة المحاسبة بأعمال نهاية السنة، وهو ما كان له الأثر في قلة الإجابات المرسلّة إلى اللجنة، أما الاستبيان الثاني فقد أرسل في جويلية 2000.

✓ **يتشكل الاستبيان الأول من جزأين**، يتمحور الجزء الأول حول اعتبارات عامة تخص معالجة بعض المبادئ المحاسبية، المفاهيم والتعاريف، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي وتعديل الحسابات، مستندات العمل المحاسبي، المهام المحاسبية، العمليات التي تحتاج إلى توحيد محاسبي وكذلك مؤشرات التسيير، بينما خصص الجزء الثاني للترتيبات الموجودة في المخطط الوطني للمحاسبة والخاصة بتنظيم الحسابات، المصطلحات، قواعد سير واستعمال الحسابات والتقييم، ويطلب من المستجوبين إعطاء آرائهم و إبداء ملاحظاتهم حول كل هذه الجوانب، أما بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالاستبيان الثاني فتناولت كذلك المصطلحات، الإطار المحاسبي، عرض الميزانية، وجدول حسابات النتائج والقوائم المالية الأخرى، بالإضافة إلى طرق التقييم.<sup>2</sup>

- نتائج الاستبيان: توصلت لجنة المخطط الوطني للمحاسبة في تقريرها التقييمي إلى النتائج التالية:<sup>3</sup>
- ✓ تخصيص جوانب في المشروع الجديد للمبادئ المحاسبية، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية؛
  - ✓ إعادة النظر في عدد، شكل ومحتوى القوائم المالية الشاملة وتبسيطها؛
  - ✓ إعادة وتنظيم وإثراء مدونة الحسابات واستجابتها لمتطلبات مستعملي المعلومات المحاسبية؛
  - ✓ تخصيص حيز هام للمبادئ المحاسبية، قواعد التقييم وقواعد سير الحسابات؛

<sup>1</sup> - بكحيل عبد القادر، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الشلف، 2009/2008، ص: 27-28.

<sup>2</sup> - صالح بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبنى وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر -3-، 2010/2009، ص: 71.

<sup>3</sup> - بكحيل عبد القادر، مرجع سابق، ص: 28-29.

- ✓ ضرورة أن تكون الملاحق مبسطة وثرية بالمعلومات، ومكاملة للميزانية وجدول حسابات النتائج؛
- ✓ إعادة النظر في هيكله، عناوين ومحتوى بعض الأصناف وأقسام الحسابات؛
- ✓ إعادة النظر في طرق المحاسبة والتقييم عن البضائع، الموارد الأولية والمنتجات ونظام الجرد؛
- ✓ وجوب الأخذ بعين الاعتبار المعايير والممارسات المحاسبية الدولية.

- الخيار الذي تبعته لجنة المخطط الوطني للمحاسبة: على ضوء الإجابات التي استلمتها اللجنة، اختارت اللجنة مراجعة المخطط دون تغييره حتى لا يؤثر ذلك ويمس الممارسة المحاسبية من جهة، وارتفاع تكاليف الإصلاح المحاسبي من جهة أخرى، وقامت اللجنة بتقديم تقريرها إلى المجلس الوطني للمحاسبة في فيفري من سنة 2000، وتضمن هذا التقرير مختلف النتائج والاقتراحات المتوصل إليها.

2- أعمال مجموعة الخبراء الفرنسيين<sup>1</sup>: بعد توقف عمل اللجنة المخطط الوطني للمحاسبة في سنة 2001، وضعت مهمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر محل مناقضة دولية وتم اختيار على إثرها مجموعة الخبراء الفرنسيين للقيام بمهمة الإصلاح المحاسبي، وقد باشرت المجموعة عملها في أبريل 2001 على أن تنتهي عملها بعد 12 شهرا، وتم تقسيم برنامج عملها على أربعة مراحل كما يلي:

- المرحلة الأولى: تشخيص لحالة تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة مع إجراء مقارنة مع معايير المحاسبة الدولية؛
- المرحلة الثانية: إعداد مشروع نظام محاسبي جديد؛
- المرحلة الثالثة: إجراء تكوين للمختصين على النظام المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية؛
- المرحلة الرابعة: المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.

✓ كما تم وضع ثلاث خيارات ممكنة لتطوير المخطط الوطني للمحاسبة حيث تمثل الخيار الأول في الإبقاء على المخطط الوطني للمحاسبة مع القيام ببعض الإصلاحات التقنية عليه، أما الخيار الثاني فقد تمثل في المحافظة على بنية وهيكله المخطط الوطني للمحاسبة مع اعتماد بعض الحلول التقنية والمعالجات التي أدخلتها لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتمثل الخيار الثالث في إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني بشكل يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).

✓ بعد دراسة الخيارات السابقة من قبل مجلس الوطني للمحاسبة تم قبول وتبني الخيار الثالث، أي تبني إستراتيجية تقضي بإحلال المخطط الوطني للمحاسبة بالنظام المحاسبي المالي (SCF)، المستمد من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).

<sup>1</sup> - صالحى بوعلام، مرجع سابق، ص: 74.

## المطلب الرابع: مزايا وتحديات تطبيق SCF في الجزائر

إن خيار الجزائر بتبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر سينجر عنه مجموعة من المزايا والتحديات، والتي يمكن استعراضها كما يلي:

1- مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر: من بين مزايا تطبيق SCF نذكر ما يلي:<sup>1</sup>

- تحسين جودة المعلومات المالية للمؤسسات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، وبالتالي زيادة درجة كفاءة أداء إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات؛
- الولوج إلى الأسواق الدولية بإدراج أسهم المؤسسات الجزائرية في الأسواق المالية العالمية؛
- تسهيل عملية الاندماج في الاقتصاد الدولي، مما يسمح للمؤسسات الجزائرية بزيادة قراءة المعلومات المالية المنشورة في قوائمها المالية الختامية لدى المؤسسات الأجنبية عند إعدادها بلغة محاسبية موحدة؛
- المساعدة على التأهيل العلمي والعملية لممارسي مهنة المحاسبة في المؤسسات الجزائرية.

2- تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر: من بين تحديات تطبيق SCF نذكر ما يلي:<sup>2</sup>

- غياب سوق مالي فعال في الجزائر: إن ظاهرة العوامة أسفرت عن ضرورة تطوير دولي للمحاسبة، مما يسهل عملية تقييم السندات والأسهم وفق طريقة القيمة العادلة في الأسواق المالية، وهو صعب التقييم في بورصة الجزائر بسبب عدم فعاليتها وكفاءتها، وبالتالي فإن الجزائر وجدت نفسها أمام تحدي كبير وهو تطوير سوقها المالي بما يحقق الكفاءة والفعالية.
- غياب نظام معلوماتي للاقتصاد الوطني: إن الواقع الاقتصادي في الجزائر يبين وجود تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الوطني، في حين أن أهم ما تبنى عليه معايير المحاسبة الدولية هو الشفافية ومصداقية المعلومات المنشورة، وهنا تظهر الحاجة إلى وضع نظام معلوماتي للاقتصاد الوطني يتضمن معلومات صادقة وحقيقية عن الواقع الاقتصادي في الجزائر.

<sup>1</sup> - بودلال علي، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي (SCF) في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة، 13 و14 ديسمبر 2011، ص: 6-7.

<sup>2</sup> - تيقاوي عبد القادر، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي (SCF) في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة، 13 و14 ديسمبر 2011، ص: 17-18.

- غياب الوعي الاقتصادي في المؤسسات الجزائرية عن معايير المحاسبة الدولية: وهذا راجع إلى عدم فعالية أنظمة المعلومات في المؤسسات، كما أن معايير المحاسبة الدولية تتطلب مستوى عالي من الإفصاح والشفافية بينما غالبية المؤسسات الجزائرية تعمل في إطار يتميز بالسرية ومحدودية نشر المعلومات.<sup>1</sup>
- الصعوبات المرتبطة بالتكوين والتعليم المحاسبي: من خلال نقص تأهيل محاسبين حول معايير المحاسبة الدولية مما يستوجب تكوين محاسبين مؤهلين حول هذه المعايير، بالإضافة إلى كيفية التوفيق بين القواعد المحاسبية الجديدة والقوانين الجبائية، خاصة وأن الجبائية تعتبر بالنسبة للجزائر من أهم مصادر الموارد المالية، وتعتمد على المحاسبة بشكل أساسي.<sup>2</sup>
- صعوبة تطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية في الجزائر: حيث تتضمن العناصر السابقة والتي سوف نستعرضها في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): بعض معايير المحاسبة الدولية التي يمكن أن تكون هناك عراقيل لتطبيقها في الجزائر.

رقم المعيار	مجال المعيار	العراقيل الممكنة في التطبيق في الجزائر
02	المخزونات.	لا توجد أسواق واضحة للسلع والمواد لمقارنة أسعارها عند نهاية السنة مع سعر التكلفة.
08	التغيرات في السياسات المحاسبية.	انعدام أسواق مالية لا تسمح للمؤسسة بتغيير سياستها المحاسبية قصد تحقيق أهداف خاصة، مع تقييم نتائج ذلك.
09	تكاليف البحث والتطوير.	ضعف هذا العنصر في المؤسسات الجزائرية.
15	اثر التغير في الأسعار.	عدم وجود هيئة مستقلة تحدد التغير السنوي في الأسعار (هل معدل التضخم المعلن عليه من طرف الجهة الحكومية حقيقي ودقيق؟).
17	عقود الإيجار.	رغم أهمية المعيار، إلا أنه في الواقع الجزائري هناك مشكلة بين السعر المعلن عليه والسعر المصرح به.
36	انخفاض قيمة الموجودات.	ينطلق هذا المعيار من مقارنة أسعار الموجودات وأسعارها في الأسواق الخاصة بها، وعندما تغيب هذه الأسواق فلا توجد إمكانية للمقارنة ولا تطبيق المعيار.

المصدر: مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية

وإدارية، العدد الرابع، جامعة بسكرة، ديسمبر 2008، ص: 217-218.

<sup>1</sup> - تيقاوي عبد القادر، مرجع سابق، ص: 18.

<sup>2</sup> - بكحيل عبد القادر، مرجع سابق، ص: 57.



## المبحث الثاني: عرض وتقديم النظام المحاسبي المالي SCF

من أجل اكتساب القوائم المالية المعدة في المؤسسات الجزائرية المصدقية والشفافية، ومن أجل تقليص الاختلافات والنقائص بينها وبين القوائم المعروضة حسب معايير المحاسبة الدولية، قامت الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي (SCF) المستمد من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) من خلال القانون رقم: 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

## المطلب الأول: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي

إن تبني وتطبيق النظام المحاسبي كان نتيجة مجموعة من الأسباب، والتي يمكن أن نوجز أهمها كما يلي:

1- من أجل إطار محاسبي يستجيب لمتطلبات السوق:<sup>1</sup>

تتمثل متطلبات السوق ضرورة توفر قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين والمقرضين على وجه الخصوص، لذلك ينبغي أن تكون لديهم معلومات دقيقة وصورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبة الدولية.

إن الإطار التصوري ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار جملة من العناصر عند إعدادة أو تحديثه، كما هو الشأن بالنسبة للمخطط الوطني للمحاسبة وأن يتماشى مع متطلبات السوق، وذلك من خلال أن تكون التقارير المالية المعدة تتميز بمجموعة من الخصائص (المصدقية، الشفافية، الملائمة والقابلية للمقارنة)، ولذلك جاءت فكرة النظام المحاسبي المالي من أجل احتوائه على إطار تصوري يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية.

2- من أجل إطار محاسبي يستجيب للمعايير المحاسبة الدولية:<sup>2</sup>

إن المخطط الوطني للمحاسبة وضع على حسب معايير الاقتصاد المخطط، ولتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل والإنتاج، أما بعد التحولات العميقة التي عرفتها الجزائر تحتم عليها إصلاح بيئتها المحاسبية وتكييفها مع البيئة المحاسبية الدولية، مما يسمح لمهنة المحاسبة في الجزائر أن تعمل على ركيزة مرجعية دولية ومبادئ أكثر ملائمة للاقتصاد المعاصر، وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الجزائرية، كما أن الانفتاح الاقتصادي يستلزم استعمال معلومات صادقة وموحدة ومعدة وفق المعايير المحاسبة الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية وعمليات التجميع المحاسبي للشركات المتعددة الجنسيات.

<sup>1</sup> - صالحى بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص: 75.

<sup>2</sup> - شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص: 19.

3- محدودية المخطط الوطني للمحاسبة وعدم توافقه مع معايير المحاسبة الدولية:<sup>1</sup>

من بين الانتقادات التي يمكن توجيهها للمخطط الوطني للمحاسبة، هي عدم توافقه مع معايير المحاسبة الدولية وذلك من مختلف جوانبه، خاصة من جانب خصائص المعلومة المنتجة وتوجيهها نحو المستعملين والقوائم المالية المطلوبة، إذ لا تتوافق مع خصائص المعلومة المنتجة وفق معايير المحاسبة الدولية، ويشكل ذلك عائقا كبيرا أمام استغلال المعلومات المنتجة وفق المخطط الوطني للمحاسبة من طرف الهيئات الخارجية في حالة توجه المؤسسات الجزائرية نحو الخارج والبورصات العالمية، لأنه لا يمكنها تقديم معلومات موثوق فيها دوليا ويشكل ذلك عائقا أمام انفتاح المؤسسات وممارسي المحاسبة على التطورات الحاصلة في ميدان التوحيد المحاسبي الدولي، نظرا لأن هذه المعايير تأتي في إطار العولمة والانفتاح الاقتصادي العالمي واتساع دور الشركات المتعددة الجنسيات في العالم، فيما يظهر أن المخطط الوطني للمحاسبة PCN بعيد كل البعد عن هذه التطورات، نظرا لأنه صمم لفترة سابقة تميزت بانتهاج الجزائر لنظام الاقتصاد المخطط، ولم يتم إعادة النظر في معايير وقواعده بشكل جوهري، وعليه فإن الانتقال إلى اقتصاد السوق وإبرام اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، والسعي المتواصل للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، جعل من الضروري إجراء إصلاحات محاسبية ضمن الإصلاحات الاقتصادية المنتهجة، ونتج عن هذه الإصلاحات النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).

## المطلب الثاني: مفهوم النظام المحاسبي المالي وأهدافه

يشكل إعداد النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، وذلك في سياق الإصلاحات الاقتصادية الرامية إلى مواكبة متطلبات اقتصاد السوق، باستجابة المحاسبة لاحتياجات أطراف عديدة للمعلومات المالية والتي يأتي في مقدمتهم المستثمرون الدوليون، وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم: 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، وتلته مراسيم تنفيذه وقرارات تشكل كلها القواعد الأساسية لتطبيق النظام المحاسبي المالي،<sup>2</sup> كالمرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2009/04/07 الذي يحدد شروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي، وكذا القرار المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

<sup>1</sup> - بكحيل عبد القادر، مرجع سابق، ص: 26-27.

<sup>2</sup> - كتوش عاشور، المحاسبة العامة: أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا لنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص: 20.

ولقد تم تعريف النظام المحاسبي المالي حسب المادة 03 من القانون رقم: 07-11 على أنه: « المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجمته، ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية ». <sup>1</sup>

ويتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداث أساسية جديدة وهي: <sup>2</sup>

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب التطبيق المحاسبي في الجزائر للتطبيق العالمي، والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيفا مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة ودقيقة؛
- توضيح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسيّر التطبيق المحاسبي خاصة تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية؛
- التكفل باحتياجات المستثمرين، الحاليين والمحتملين، الذين يملكون معلومة عن المؤسسة على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار؛
- إمكانية المؤسسات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة بسيطة.

أما أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر فيمكن استعراضها كما يلي: <sup>3</sup>

- تقديم صورة واضحة للوضعية المالية للمؤسسة وأداءها المالي ومختلف التغيرات التي طرأت عليها، مع الأخذ بعين الاعتبار الضوابط القانونية التي يجب الالتزام بها؛
- التحكم الجيد في الحسابات بإعطاء كافة الضمانات بصفة مستمرة، بما يضمن المصداقية والشفافية للمسيرين والمساهمين، الشركاء والدولة وأصحاب المصالح كالمستخدمين والدائنين من داخل وخارج المؤسسة؛
- المساهمة في تشجيع المستثمرين والسعي للمحافظة على أموالهم من خلال نشر معلومة مؤكدة، كاملة وعادلة وذات شفافية؛
- تقديم معلومات موثوق بها حول التغيرات في صافي موارد المؤسسة الناتجة عن الأرباح المحققة من الأنشطة المباشرة، وتحديد توزيعات الأرباح للمساهمين والشركاء، وإظهار قدرة المؤسسة على سداد التزامات الدائنين والموردين؛

<sup>1</sup> - القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25/11/2007، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، المادة 03، الصادرة في 25 نوفمبر 2007.

<sup>2</sup> - كتوش عاشور، مرجع سابق، ص: 20.

<sup>3</sup> - تقاوي عبد القادر، مرجع سابق، ص: 12-13.

- المساهمة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية للمؤسسات على المستوى الوطني، انطلاقاً من معلومات مجمعة ومراقبة ضمن شروط المصدقية والشفافية؛
- بالإضافة إلى الأهداف السابقة المنتظرة من تطبيق SCF فإنه يهدف أيضاً إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية، وإيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط الوطني للمحاسبة، وضمان قياس عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها وفق مبدأ الصبورة العادلة والحقيقية.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: الإطار التصوري وتنظيم المحاسبة للنظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات، تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس مجموعة من المبادئ والقواعد المحاسبية.

**1- الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي:** يعرف الإطار التصوري مختلف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، بحيث يوضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها، ويعطي التعاريف لعناصر القوائم المالية.<sup>2</sup>

- مجال التطبيق: يتم تطبيق النظام المحاسبي إجبارياً على كل من:<sup>3</sup>
  - كل شخص طبيعي أو معنوي منتج للسلع أو الخدمات التجارية أو غير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية بصفة مستمرة؛
  - الشركات الخاضعة للقانون التجاري؛
  - التعاونيات؛
  - يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها أو عدد مستخدميها حد معين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة؛
  - ويستثنى من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويون الخاضعون لأحكام المحاسبة العمومية.
- مستعملو القوائم المالية: يتمثل الأطراف الذين يهتمون بالقوائم المالية التي تقدمها المؤسسة في ما يلي:<sup>4</sup>
  - ✓ المستثمرون، المسيرين، هيئات إدارية، المقرضون (بنوك، مساهمون)، إدارة الضرائب، شركاء آخرون (زبائن، موردين، عمال)، الجمهور.

<sup>1</sup> - جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحجاية وفق النظام المحاسبي الجديد، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص:12.

<sup>2</sup> - كتوش عاشور، مرجع سابق، ص:21.

<sup>3</sup> - المادة 04، قانون رقم 07-11، مرجع سابق.

<sup>4</sup> - كتوش عاشور، مرجع سابق، ص:22.

- الفرضيات: وتتكون من فرعين أساسيين هما:<sup>1</sup>
  - محاسبة التعهد: وتعني تسجيل العمليات والأحداث دون انتظار وقت التسديد أو القبض النقدي؛
  - محاسبة الاستغلال: يتم إعداد القوائم المالية انطلاقاً من أن نشاط المؤسسة مستمر بصفة دائمة، بالإضافة إلى أن المؤسسة لا تنوي إيقاف نشاطها في المستقبل.
- المبادئ المحاسبية: تتمثل مبادئ النظام المحاسبي المالي فيما يلي:<sup>2</sup>
  - مبدأ السنوية؛
  - مبدأ استقلالية الدورات؛
  - مبدأ الحيطة والحذر: ويعني هذا المبدأ تسجيل الخسائر المحتملة؛
  - مبدأ المداومة: ويعني هذا المبدأ الحفاظ على نفس الطرق المحاسبية ونفس طرق التقييم؛
  - مبدأ التكلفة التاريخية: ويقصد به تسجيل الأحداث الاقتصادية بتكلفة اقتناءها أو تكلفة إنتاجها؛
  - مبدأ عدم المقاصة: تبيين جميع عناصر الأصول والخصوم، وعناصر الإيرادات والأعباء؛
  - مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: بمعنى يجب التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع الاقتصادي وليس الظاهر القانوني، ومن خلال هذا المبدأ يتم تسجيل قرض الإيجار التمويلي ضمن عناصر الأصول؛
  - مبدأ الوحدة المحاسبية؛
  - مبدأ ارتباط الميزانية الافتتاحية؛
  - مبدأ ثبات وحدة النقد؛
  - مبدأ الصورة العادلة للقوائم المالية.
- الخصائص النوعية للقوائم المالية وهي:<sup>3</sup>
  - الوضوح والقابلية للفهم، القابلية للمقارنة، المصدقية والموثوقية، الملائمة.

<sup>1</sup> - جمال لعشيشي، مرجع سابق، ص: 13.

<sup>2</sup> - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص: 30-31.

<sup>3</sup> - كتوش عاشور، مرجع سابق، ص: 22.

- مفاهيم عامة: هناك مفاهيم جديدة جاء بها النظام المحاسبي المالي وسوف نستعرضها فيما يلي:<sup>1</sup>
- الأصول: تمثل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها ومسيطر عليها من المؤسسة، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، ومراقبة الأصول تعني قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول.
- الخصوم: تتمثل في الالتزامات الحالية والمستقبلية والناجئة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، ويتم الوفاء بها مقابل النقضان في الموارد وتتكون من الخصوم الجارية والخصوم غير الجارية.
- الأموال الخاصة: تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية.
- الإيرادات: تتمثل في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار زيادة الأصول أو النقضان في عناصر الخصوم خلال السنة المالية.
- الأعباء: تمثل الانخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار نقصان الأصول أو زيادة الخصوم.
- النتيجة الصافية: وتمثل الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع أعباء الدورة ويكون مطابقا لتغيير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء والإيرادات، كما لا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر الأعباء والإيرادات للدورات السابقة.
- 2- تنظيم المحاسبة: تستند المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي على تنظيم تخضع له كل المؤسسات التي تمسك المحاسبة كما يلي:<sup>2</sup>

- يتم مسك المحاسبة بالعملة الوطنية المتمثلة في الدينار الجزائري؛
- تحرير التسجيلات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج وبدون مقاصة؛
- يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة محاسبية مؤرخة تبرره؛
- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفية المحددة في المعايير المحاسبية؛
- تكون أصول وخصوم المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء لوثائق الإثبات، بحيث يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم؛

<sup>1</sup> - كتوش عاشور، مرجع سابق، ص ص: 31-32.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص ص: 22-23.

- يجب على كل مؤسسة خاضعة للنظام المحاسبي المالي أن تمسك دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد، مع مراعاة الترتيبات الخاصة بالوحدات الصغيرة؛
- يرقم رئيس المحكمة مقر المؤسسة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد؛
- يتم حفظ الدفاتر المحاسبية أو الوثائق التي تقوم مقامها والوثائق التبريرية لمدة عشر سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إقفال كل دورة مالية.

### المطلب الرابع: قائمة الحسابات والقوائم المالية للنظام المحاسبي المالي

سنتطرق في هذا المطلب إلى قائمة الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى مجموعة القوائم المالية المكونة للنظام المحاسبي المالي، والحسابات المجمعة والمدججة وتغيير التقديرات والطرق المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي.

#### 1- مدونة الحسابات: يحتوي النظام المحاسبي على مدونة حسابات مقسمة إلى سبعة أصناف و هي:<sup>1</sup>

##### • حسابات الميزانية:

- الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال؛
- الصنف الثاني: حسابات الثبنيات،
- الصنف الثالث: حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ؛
- الصنف الرابع: حسابات الغير؛
- الصنف الخامس: الحسابات المالية؛

##### • حسابات التسيير:

- الصنف السادس: حسابات الأعباء؛
- الصنف السابع: حسابات المنتوجات؛

✓ أما الحسابات 0،8،9 فيمكن استعمالها بحرية وذلك لمتابعة محاسبة التسيير، والتزاماتها خارج الميزانية، أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في حسابات الأصناف السبعة.

<sup>1</sup> - رفيق يوسف، مرجع سابق، ص: 75.

2- القوائم المالية: حسب المادة 25 من القانون رقم: 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي:<sup>1</sup> «.....تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة:

- الميزانية؛
- حسابات النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغيير الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكاملة عن الميزانية وحسابات النتائج».

✓ وسوف نتطرق إلى هذه القوائم المالية بأكثر من التفاصيل من المبحث الثالث من هذا الفصل.

3- الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة: تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة، حيث أنه بالنسبة للحسابات المجمعة ظهرت الحاجة إلى تطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات، وهذا بهدف الاستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع المؤسسات الأجنبية.<sup>2</sup>

أما بالنسبة للحسابات المدمجة فهو شيء جديد في المحاسبة، ولقد عرف النص القانوني ذلك حيث أشار إلى أن: « الكيانات الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينهما روابط قانونية مهيمنة، تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد».

#### 4- تغيير التقديرات والطرق المحاسبية:

يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الهدف من تغيير هذه الطرق والتقديرات المحاسبية هو تحسين نوعية القوائم المالية.<sup>3</sup> كما يركز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة، أو على معلومة جديدة، والتي تسمح بتقديم معلومة موثوق فيها.<sup>4</sup> إن تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض القوائم المالية.

<sup>1</sup> - المادة 25، قانون رقم 11-07، مرجع سابق .

<sup>2</sup> - مسعود درواسي وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي SCF مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي (SCF) في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة، 13 و14 ديسمبر 2011، ص: 06.

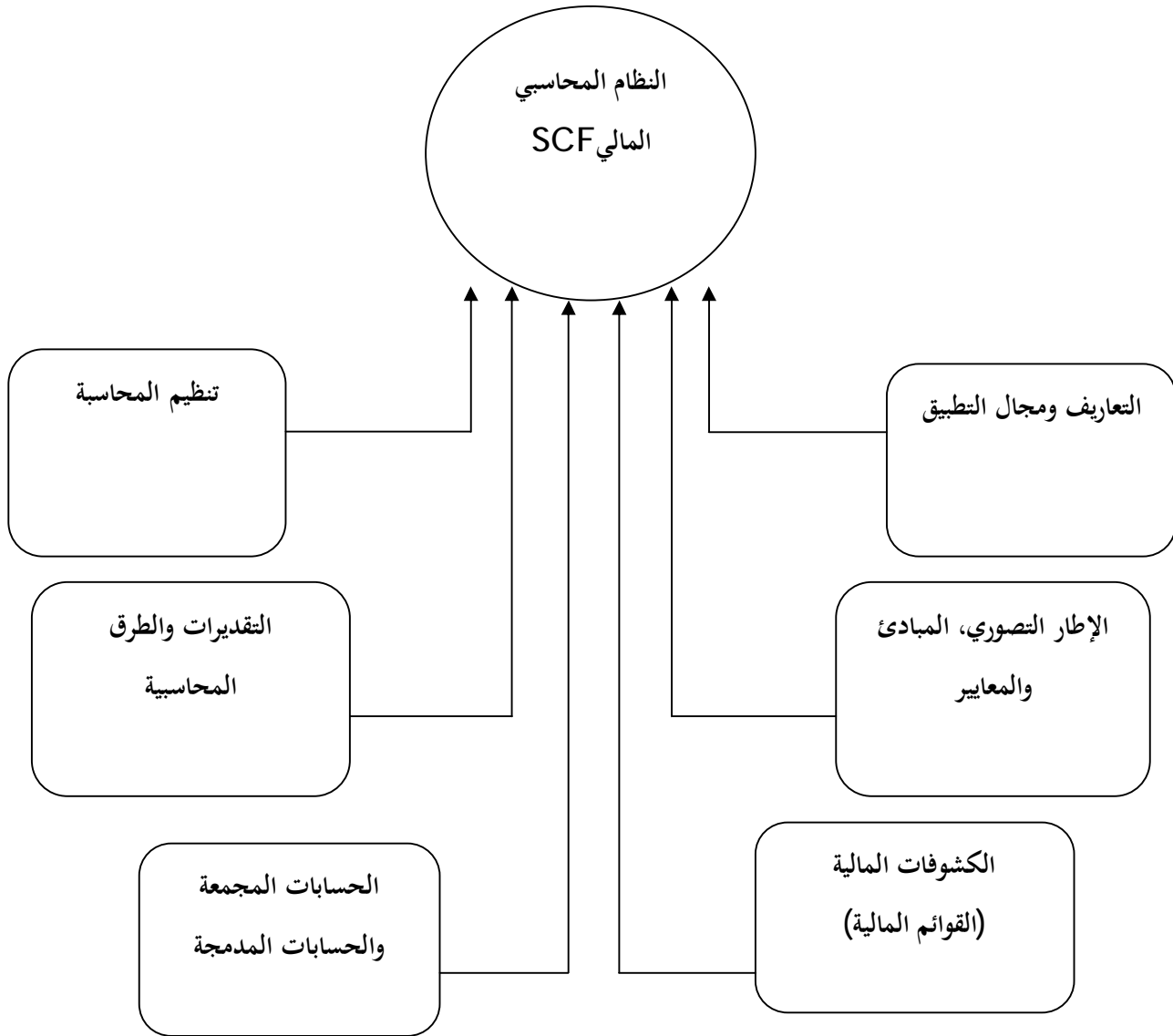
<sup>3</sup> - المادة 37، قانون رقم 11-07، مرجع سابق.

<sup>4</sup> - نفس المرجع السابق، المادة 38.



✓ وكخلاصة للعناصر السابقة الخاصة بالمكونات الأساسية للنظام المحاسبي المالي يمكن عرض الإطار العام للنظام المحاسبي المالي وفق الشكل التالي:

- الشكل رقم (01): الإطار العام للنظام المحاسبي المالي.



المصدر: مسعود درواسي وآخرون، مرجع سابق، ص:05.

## المبحث الثالث: القياس والإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية حسب SCF

تعتبر الغاية من نشر القوائم المالية هو تزويد مستخدمي هذه القوائم المالية بمعلومات مفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات، ويشكل إطار إعداد وعرض القوائم المالية الإطار النظري الذي بموجبه يتم قياس تلك الأحداث، وكيفية توصيل المعلومات الخاصة بذلك إلى مستخدمي القوائم المالية.

**المطلب الأول: القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية:** يعتبر القياس المحاسبي الوظيفة الأولى للمحاسبة المالية، وهو عملية التعبير عن خاصية ما أو مجموعة خصائص لموضوع القياس باستعمال مجموعة أساليب.

### 1- تعريف القياس المحاسبي: يشير مصطلح القياس في الفكر المحاسبي على أنه:

- تقييم الأحداث الناتجة عن أداء نشاط معين، والمرتبطة به داخل الوحدة الاقتصادية مع بيان أثر تلك الأحداث في القوائم المالية؛<sup>1</sup>
- تخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر مرتبط بالمؤسسة؛<sup>2</sup>
- عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية والتي ستظهر بها في بيان المركز المالي وبيان الدخل، ويعني تحديد القيم للأحداث الاقتصادية.<sup>3</sup>

**2- معايير القياس المحاسبي:** تمثل معايير القياس حلقة الربط بين عملية القياس وما يقوم عليه من أسس، وما يؤدي إليه من نتائج والأهداف المرغوب تحقيقها، وهذه المعايير تتلخص فيما يلي:<sup>4</sup>

- معياري الموضوعية: الموضوعية في القياس تعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية بحتة، أي التعبير عن الحقائق بدون أي تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي، وذلك لإقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من أي اعتبارات شخصية أو تحيز.

✓ إن مفهوم الموضوعية ومستوى دقة المعلومات المحاسبية، ودرجة الثقة بها تختلف باختلاف الغرض الذي تهدف المعلومات المحاسبية تحقيقه، فقد يقوم المحاسب بالقياس استنادا إلى التكلفة التاريخية انسجاما مع قوانين الضرائب، ولكن هذا القياس يعتبر مضللا إذا كانت المعلومات ستقدم لاتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> - رولاكاسر لابقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة المصرفية، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص: 41.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 41.

<sup>3</sup> - أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية، دار الصفاء لنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2010، ص: 61.

<sup>4</sup> - رولاكاسر لابقة، مرجع سابق، ص: 43-44.

- معيار الملائمة: يعني هذا المعيار أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس، وتكون هذه البيانات والمعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس.
- معيار القابلية للتحقق (القابلية للتطبيق العملي): يعتبر أهم معيار من معايير القياس المحاسبي، لأنه قد يكون القياس ذا فائدة كبيرة تتوفر فيه كل الشروط الموضوعية إلا أنه غير قابل للتطبيق العملي، أو أن تطبيقه محاط بصعوبات لا يمكن تذليلها، أو أن تطبيقه يتطلب تكلفة كبيرة تفوق العائد المتوقع منه.
- معيار القابلية للقياس الكمي: يعني القياس الكمي تعيين الأعداد للأشياء المرغوب في قياسها، بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة بين الأعداد.
- ونظرا لتعدد المقاييس الكمية وتنوعها، وتعدد العناصر موضوع القياس، فإن هناك حاجة إلى مقياس كمي موحد يمكن استخدامه على كل العناصر المختلفة، وتعد النقود المقياس العام والموحد للتعبير عن القيمة الاقتصادية في العصر الحديث، وهكذا فإن هذا المعيار يتطلب أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية قابلة للقياس الكمي، لأنه يضيف عليها قيمة اقتصادية أكثر وضوحا.
- معيار فائدة المعلومات المحاسبية: ليست المحاسبة هدفا بحد ذاتها، بل هي وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية، لذلك لا بد أن تتصف المعلومات المحاسبية بأنها مفيدة لمستخدميها، سواء من داخل أو خارج المؤسسة، وذلك في شتى مجالات اتخاذ القرارات أو تحقيق أهداف أو توجيه الموارد للوصول إلى الأهداف المسطرة.

**3- أسس قياس عناصر القوائم المالية:** يتضمن قياس عناصر القوائم المالية اختيار أساس محدد للقياس، وتمثل هذه الأسس في ما يلي:

- التكلفة التاريخية: تعني التكلفة التاريخية تسجيل الأصول بالمبلغ الذي دفع أو ما يعادله الذي أعطي في تاريخ الحصول على الأصول، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف - مثل ضرائب الدخل - بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.<sup>1</sup>
- القيمة القابلة للتحقيق (القيمة القابلة للتسديد): تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، وتسجل الالتزامات بقيم تسويتها، أي بالمبالغ

<sup>1</sup> - أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية مرجع سابق، ص: 62.

غير مخصومة نقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.<sup>1</sup>

- القيمة الحالية: تسجل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن تولدها ضمن النشاط العادي للمؤسسة، وتسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات الخارجية المستقبلية التي من المتوقع أن تطلب لسداد التزامات المؤسسة.<sup>2</sup>
- القيمة العادلة: لقد عرفت IASC القيمة العادلة كما يلي: هي المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل أصل أو تسوية التزام بين طرفين، يتوفر كل منهما الرغبة في إتمام الصفقة وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة،<sup>3</sup> وعلى العموم فإن القيمة العادلة المقياس الأكثر ملائمة لقياس الأصول أو الخصوم، ولقد تم استخدام القيمة العادلة من خلال العديد من معايير المحاسبة الدولية نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم(02): نطاق استخدام القيمة العادلة في بعض معايير المحاسبة الدولية.

المعيار الدولي.	نطاق استخدام القيم العادلة.
IAS16: الأصول الثابتة.	يترك هذا المعيار الحرية للمؤسسة بين التقييم بالقيمة العادلة أو التكلفة المهتلكة.
IAS17: عقود الإيجار.	الاعتراف المبدئي يكون بالقيمة العادلة لدى المستأجر، والتي تساوي القيمة العادلة للملكية المؤجرة.
IAS18: الاعتراف بالإيراد.	يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المقبوض، والفرق بين القيمة الاسمية والقيمة العادلة يعترف به بشكل منفصل.
IAS28: المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة.	يجب على المؤسسة تقديم إفصاح عن القيمة العادلة للاستثمارات في الشركات الزميلة والتي قد تم الإعلان عن تسعيرها في البورصة.
IAS39: الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.	تقاس كل الأدوات المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة والمشتقات التي تمثل التزامات بالقيمة العادلة، وكذلك الأصول المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة وكذا الأصول المالية المتاحة للبيع.

<sup>1</sup> - أحمد نور، المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص: 51.

<sup>2</sup> - السيد أحمد لطفى، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية للنشر، الطبعة الأولى، مصر، 2010، ص: 65.

<sup>3</sup> - بورويصة سعاد، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2010/2009، ص: 90.

تظهر الأصول البيولوجية عند الاعتراف المبدئي وعند كل قياس لاحق بقيمتها العادلة ناقص التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.	IAS41: الزراعة.
في تاريخ الاندماج، يقوم الدامج (المستحوذ) بتسجيل الأصول، الخصوم، الخصوم المحتملة للكيان الدامج (المستحوذ عليه) بالقيمة العادلة وكذلك أي شهرة مكتسبة.	IFRS03: اندماج الأعمال.

المصدر: بورويصة سعاد، مرجع سابق، ص: 91.

### المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية

يعتبر كل من الإفصاح المحاسبي وأهداف القوائم المالية عنصران مرتبطان ببعضهما البعض، وذلك من خلال أنهما يستهدفان تحقيق المنفعة من المعلومات المحاسبية إلى مستخدمي القوائم المالية، وتحقيق درجة من الشفافية والدقة في هذه المعلومات المحاسبية.

#### 1- مفهوم الإفصاح المحاسبي: هناك عدة تعريفات مختلفة للإفصاح المحاسبي نذكر منها:

- الإفصاح المحاسبي يعني بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح المحاسبي هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها.<sup>1</sup>
- هو إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالمؤسسة، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم المالية بلغة مفهومة دون لبس أو غموض.<sup>2</sup>
- الإفصاح المحاسبي هو الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، كما أنه تقديم المعلومات المحاسبية للفئات الخارجية لمساعدتها في اتخاذ القرارات.<sup>3</sup>

#### 2- أنواع الإفصاح المحاسبي: هناك عدة أنواع للإفصاح المحاسبي وتتمثل في ما يلي:<sup>4</sup>

- الإفصاح الكامل: يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأية معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، لكن مفهوم الكمال غير ممكن حالياً.

<sup>1</sup> - رولاكاسر لايقة، مرجع سابق، ص: 54.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 54.

<sup>3</sup> - رضوان حلوة حنان، أسس المحاسبة المالية، دار حامد، الأردن، 2004، ص: 85.

<sup>4</sup> - ضيف الله محمد الهادي، الاتجاهات الحديثة لتطوير وضيفة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، مداخلة مقدمة للمؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، 04 و05 ديسمبر 2012، ص: 4-5.

- الإفصاح التثقيفي: هو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله.
- الإفصاح الوقائي: ويعني تقديم المعلومات المحاسبية للمستخدم بصورة مبسطة إلى الحد الذي يجعلها مفهومة، مع مراعاة المقدرة المحدودة للمستخدم العادي عند تحديد مقدار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.
- الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف، إذ يتوجب إخراج القوائم والتقارير المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة فئات أخرى.
- الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الملائم لحاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية وظروف المؤسسة وطبيعتها.
- الإفصاح الكافي: يتضمن الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية الواجب توفرها في القوائم المالية، ويختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى أو الخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.
- الإفصاح الإجمالي والإفصاح الإضافي: يعني الإفصاح الإجمالي كل ما تنص عليه المعايير المحاسبية والقوانين كإفصاح الضروري والمحدد، أما الإفصاح الإضافي فهو محاولة إدارة المؤسسة تقديم معلومات إضافية قد لا تنص عليها المعايير المحاسبية والقوانين.<sup>1</sup>

### 3- أهداف الإفصاح المحاسبي: تتمثل أهداف الإفصاح المحاسبي في ما يلي:<sup>2</sup>

- توفير المعلومات للمساهمين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها، بالإضافة إلى توفير المعلومات الضرورية لمختلف مستخدمي القوائم المالية؛
- تقديم المعلومات التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية القيام بعملية المقارنة بين مختلف المؤسسات؛
- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلية والخارجية المستقبلية؛
- مساعدة المستثمرين على تقييم العائد من استثماراتهم؛

<sup>1</sup> - رفايكية فاطمة الزهراء، مساهمة دقة القياس المحاسبي والإفصاح في جودة المعلومات المالية، مداخلة مقدمة للمؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، 04 و05 ديسمبر 2012، ص: 9-10.

<sup>2</sup> - ضيف الله محمد الهادي، مرجع سابق، ص: 3-4.

4- الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية حسب SCF: تتمثل القوائم المالية حسب SCF في ما يلي:

- ❖ الميزانية: هي عبارة عن وثيقة محاسبية تقدم صورة لممتلكات المؤسسة والتزاماتها على شكل بيانات،<sup>1</sup> وتتكون من عنصران أساسيين هما:
  - الأصول: تضم العناصر التالية:
    - الأصول غير المتداولة: تتكون من القيم الثابتة المعنوية، القيم الثابتة المادية، القيم الثابتة الجارية، الأصول المالية، أصول ضريبة مؤجلة.
    - الأصول المتداولة أو الجارية: وتتكون من المخزونات والحسابات الجارية، الزبائن ومدينون آخرون، حسابات الخزينة الموجبة وما يعدلها.
    - الخصوم: تضم العناصر التالية:<sup>2</sup>
      - الأموال الخاصة: تتكون من رأس المال المطلوب، رأس المال غير المطلوب، الاحتياطات، فرق إعادة التقدير، الأموال الخاصة - المرحل من جديد-، نتيجة الدورة.
      - الخصوم غير المتداولة: تتكون من قروض وديون مالية، التزام ضريبي مؤجل، خصوم أخرى غير متداولة، مؤونات وإيرادات مقدمة والخصوم المماثلة.
      - الخصوم المتداولة: تتكون من الموردين والحسابات الملحقة، ضرائب، ديون ودائنون آخرون، حسابات الخزينة (السالبة) وما يعادلها.
- ❖ جدول حسابات النتائج:<sup>3</sup> هو جدول بياني ملخص للأعباء والإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة حسب طبيعتها خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، يمكن من خلاله حساب الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الخام للاستغلال، بالإضافة إلى بعض العناصر الأخرى وتتمثل في مبالغ الضرائب، مخصصات الاهتلاكات والمؤونات، الأعباء الخاصة بأجور المستخدمين، مبالغ الحصص الموزعة لشركات المساهمة، كما يمكن عرض جدول حسابات النتائج حسب الوظائف الموجودة في المؤسسة.

<sup>1</sup> - Eric Dunalanédé، **comptabilité générale**، Berti Editions، Alger، 2011، P: 27.

<sup>2</sup> - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص ص: 77-78.

<sup>3</sup> - رميدي عبد الوهاب، المحاسبة المالية وفقا للنظام المالي والمحاسبي الجديد، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2011، ص: 41.

- ❖ جدول تدفقات الخزينة:<sup>1</sup> يتضمن التغييرات التي تحدث في الميزانية وحسابات النتائج، ويتم عرض جدول تدفقات الخزينة بهدف تمكين المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم في تسيير الخزينة ويتضمن ما يلي:
  - **الأنشطة التشغيلية (وظيفة الاستغلال):** تتضمن الأعباء والنواتج والنشاطات الأخرى التي ليس لها علاقة بنشاط التمويل والاستثمار.
  - **الأنشطة الاستثمارية (وظيفة الاستثمار):** تتضمن المبالغ المدفوعة عن اقتناء استثمارات طويلة الأجل، وكذلك التحصيل الناتج عن التنازل عن الاستثمارات.
  - **الأنشطة التمويلية (وظيفة التمويل):** تشمل الأنشطة التي لها علاقة بحركة القروض ورؤوس الأموال سواء بالنقصان أو بالزيادة أو مكافآت رأس المال المدفوع، وحركة التسيقات ذات طبيعة مالية. ✓ يمكن عرض جدول تدفقات الخزينة إما بالطريقة المباشرة أو بالطريقة غير مباشرة.

- ❖ جدول تغييرات الأموال الخاصة:<sup>2</sup> يقدم حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية ويتضمن النتيجة الصافية، حركة رأس المال (زيادة، نقصان، استرجاع)، مكافآت رأسمال (توزيع الحصص)، نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال، تغييرات في الطرق المحاسبية أو تصحيح أخطائها أثر مباشرة على رأس المال.

- ❖ الملاحق:<sup>3</sup> وتشتمل على كل المعلومات الهامة والمفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية، كما تحتوي على الطرق المحاسبية المستعملة في إعداد القوائم المالية، وإيضاحات تخص الشركاء، الأسهم الوحدات والشركة الأم، التحويلات مابين الفروع والشركة الأم.

<sup>1</sup> - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص: 80.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 81.

<sup>3</sup> - مسعود درواسي وآخرون، مرجع سابق، ص: 15.



## المطلب الثالث: طرق التقييم والتسجيل حسب SCF

سنتطرق في هذا المطلب إلى بعض قواعد التقييم والتسجيل التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، والتي تتمثل في ما يلي:

1- الأصول المادية وغير المادية:<sup>1</sup>

الأصول غير المادية حسب SCF تعرف على أنها أصل قابل لتعيين غير نقدي وغير ملموس، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في أنشطتها العادية، مثل العلامات التجارية، تراخيص الاستغلال وغيرها، ويعترف بالأصول غير المادية وتسجل في جانب الأصول من الميزانية إذا كان يحتمل أن تحقق منافع اقتصادية مستقبلية متعلقة بالأصل، ويمكن قياس تكلفة الأصل من طرف المؤسسة بشكل موثوق.

أما الأصول المادية المعترف بها لدى المؤسسة والتي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

- تحتفظ به المؤسسة للاستخدام في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع والخدمات أو التأجير للغير أو لأغراض إدارية؛
- يتوقع أن يستخدم لأكثر من فترة واحدة؛
- يعترف به ضمن بنود ميزانية المؤسسة إذا كان من المحتمل أن يساهم في تدفق منافع اقتصادية للمؤسسة إضافة إلى إمكانية قياس تكلفته بشكل موثوق.

- أما بالنسبة لعملية تقييم الأصول المادية وغير المادية نميز بين حالتين هما:

- ✓ **التقييم الأولي:** وتشمل هذه التكلفة ثمن الشراء الذي يتضمن الرسوم الجمركية والضرائب غير قابلة للاسترجاع، وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة للأصل، ويجب طرح الخصومات التجارية.
- ✓ **التقييم اللاحق:** نميز في هذا المجال بين معالجتين، المعالجة المفضلة وتعني بعد الاعتراف بالأصل يجب أن يظهر الأصل المادي بتكلفته مطروحا منه الاهتلاك المتراكم وأية خسائر متراكمة ناتجة عن انخفاض في الأصل، أما المعالجة الثانية فتتمثل في المعالجة البديلة المسموح بها، وتشمل على أنه بعد الاعتراف المبدئي بالأصل يعترف به بقيم إعادة التقييم بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروح منه الاهتلاك المتراكم وأية خسائر ناتجة عن انخفاض في القيمة.

<sup>1</sup> - سفير محمد، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة المحاسبي، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالمدية، 2009/2008، ص ص: 94-95.

2- الأصول المالية: تتمثل في الأوراق المالية والمستحقات لأكثر من سنة حسب المعيار (IAS32)، ومن أمثلة ذلك الأوراق والحقوق الثابتة ذات طابع مالي، حصص في رؤوس الأموال أو أوراق التوظيف للمدى الطويل، وتظهر الأصول الثابتة المالية مع الأصول غير الجارية.

• أما بالنسبة لعملية التسجيل والتقييم للأصول المالية، فإنها تسجل في دفاتر المؤسسة بتكلفة الحصول عليها بما في ذلك مصاريف البنك والرسوم غير قابلة للاسترجاع، وتخضع الأصول إلى اختبارات التدهور حيث يمكن أن تتعرض إلى خسائر أو فائض في القيمة، بحيث يجب أن تظهر الأصول المالية بالقيمة العادلة سواء كان الهدف البيع أو التوظيف.<sup>1</sup>

### 3- المخزونات: تسجل المخزونات ضمن الأصول إذا توافرت الشروط التالية:<sup>2</sup>

- عند الاحتفاظ بها للبيع خلال دورة الاستغلال الجارية؛
- خلال مرحلة التصنيع لغرض البيع؛
- إذا كانت في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات؛
- ✓ أما بالنسبة لعملية تقييم المخزونات فإنها تقيم بالتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية، ويجب أن تشمل تكلفة المخزون كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي تترتب عن جلب المخزون إلى مكانه وجعله في الحالة الموجود عليها.
- ✓ أما بالنسبة لطرق تقييم المخزون فقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين، تتمثل الطريقة الأولى في طريقة الصادر أولا الخارج أولا (FIFO)، أما الطريقة الثانية فهي طريقة التكلفة الوسطية المرححة، كما يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة لقياس المخزون في القوائم المالية.

4- الإعانات الحكومية:<sup>3</sup> هي إجراء حكومي يصمم لغرض توفير منافع اقتصادية مخصصة للمؤسسة، فهي مساعدة حكومية في شكل مصادر محولة للمؤسسة في مقابل التزام سابق أو مستقبلي من طرف المؤسسة بخصوص بعض الشروط المتعلقة بالأنشطة التشغيلية.

<sup>1</sup> - سفيير محمد، مرجع سابق، ص: 96.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 97-98.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 98-99.

- أما بالنسبة لطرق تسجيل هذه الإعانات فحسب النظام المحاسبي المالي فهناك طريقتين لعرض الإعانات الحكومية، تتمثل الطريقة الأولى في التسجيل الأولي للإعانات كإيراد مؤجل والذي يسجل بعد ذلك في الإيرادات على أساس منهجي وعقلاني وفقا لمنفعة الأصل، أما الطريقة الثانية فيتم طرح الإعانات من قيمة الأصل للتوصل إلى القيمة الدفترية للأصل، ويتم الاعتراف بالأصل كدخل أو إيراد خلال العمر الإنتاجي للأصل القابل للاهلاك عن طريق تخفيض مصاريف الاهتلاكات.
  - يجب على المؤسسة الإفصاح عن طبيعة الإعانات الحكومية المعترف بها في القوائم المالية وسياسات معالجتها، والإشارة إلى الأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية المقدمة للمؤسسة.
- 5- مؤونات الأخطار والأعباء:**<sup>1</sup> إن المعيار (IAS37) يعرف المؤونات أو المخصصات على أنها التزامات ذات توقيت ومبلغ غير مؤكدين حيث يجب الاعتراف بالمؤونة فقط في الحالات التالية:
- عندما يكون على المؤسسة التزام حالي نتيجة لحدث سابق؛
  - عندما يكون من المحتمل خروج تدفقات للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية؛ ويكون من الضروري مواجهة هذا الالتزام؛
  - إذا كان من الممكن إجراء تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام.
- ✓ أما بالنسبة لعملية تقييم المؤونات فيجب مراجعتها في تاريخ نهاية الميزانية وتعديلها لإظهار أفضل تقدير حالي، وإذا لم يكن هناك احتمال خروج موارد متضمنة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوبا تسوية الالتزام واسترجاع المخصص.
- 6- عقد الإيجار التمويلي:**<sup>2</sup> هو عقد إيجار ترتب عنه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المتصلة بملكية الأصول بصفة شبه كلية إلى المستأجر، ويمكن أن يتم تحويل الملكية في نهاية العقد لدى المستأجر.
- إن جوهر عقد الإيجار التمويلي يتمثل في أن المستأجر سيحتفظ بالأصل خلال الفترة الأساسية من عمره الإنتاجي، وأن يتحصل على كل المنافع الناتجة عن استخدام الأصل خلال هذه الفترة، فالمستأجر هو إذن المالك الفعلي للأصل محل العقد أما الإيجار فهو أسلوب تمويل لعملية شراء الأصل.

<sup>1</sup> - سفير محمد، مرجع سابق، ص: 99.

<sup>2</sup> - عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص: 176، 174.

- المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي لدى المستأجر: يدرج عقد الإيجار التمويلي ضمن حسابات الأصول على أساس قيمته العادلة أو القيمة الحالية للمدفوعات الدنيا للإيجار، إذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة العادلة للأصل، إن هذه الدفعات تشمل كذلك على القيمة الحالية للمبلغ المسدد لشراء الأصل في نهاية عقد الإيجار، وتحدد القيمة الحالية للدفعات على أساس المعدل الضمني للعقد، وإذا لم يوجد فتحسب الدفعات على أساس فائدة الاستدانة الهامشية للمستأجر.
- المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي لدى المؤجر: تسجل القيمة الحقيقية للمعدات المؤجرة كدين، وضمن التثبيات المالية بالحساب (247) ديون على عقود إيجار تمويلي من الجانب المدين، وهذا ما يجعل حساب موردا التثبيات أو أحد حسابات الخزينة دائنا.<sup>1</sup>

#### المطلب الرابع : تميز النظام المحاسبي المالي عن معايير المحاسبة الدولية

- هناك بعض الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، حيث يمكن أن نوجز أهمها في ما يلي:<sup>2</sup>
- يعالج النظام المحاسبي المالي بطريقة مختصرة القطاعات الخاصة بالبنوك، الأدوات المالية، عقارات التوظيف والزراعة، بينما معايير المحاسبة الدولية عاجلت هذه القطاعات بصفة كاملة ودقيقة؛
  - المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي مجبرة على القيام بعملية الجرد الدائم، وهو إجراء مسموح به وليس إجباري في معايير المحاسبة الدولية؛
  - نص النظام المحاسبي على قواعد خاصة بمسك وتنظيم المحاسبة، مدونة الحسابات وتسجيل العمليات في هذه الحسابات، وهذه العناصر لم تنص عليها معايير المحاسبة الدولية، كما تطرق النظام المحاسبي المالي كذلك للمحاسبة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة، بينما معايير المحاسبة الدولية لم تنص على أي إجراء يخص هذه المؤسسات؛
  - معايير المحاسبة الدولية يسهل تطويرها وتحديثها من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، لأنها تصدر وفق ظروف ومعطيات جديدة، بينما النظام المحاسبي المالي يكون وقت إعداده يحتوي على نصوص معايير الصادرة في ذلك الوقت، وهنا تظهر مشكلة تطوير وتحديث النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمته للتطورات السريعة للظروف الاقتصادية وغيرها؛

<sup>1</sup> - عبد الرحمن عطية، مرجع سابق، ص: 180.

<sup>2</sup> - بكحيل عبد القادر، مرجع سابق، ص: 62-63.

- لم يوضح النظام المحاسبي المالي إجراءات الانتقال في مرحلة تطبيقه لأول مرة بصورة دقيقة وواضحة، بينما هذه الإجراءات مبينة بوضوح في المعيار المحاسبي رقم (IAS01)؛
- لم يتطرق النظام المحاسبي المالي للمعلومة المالية المرحلية المنصوص عليها في المعيار المحاسبي (IAS34)، وكذلك إلى التسديدات بالأسهم المنصوص عليها في المعيار المحاسبي رقم (IAS02)، بالإضافة إلى المعيار المحاسبي رقم (IAS08) الخاص بالمعلومة حسب القطاع؛
- يمكن استعمال القيمة العادلة في تقييم مختلف عناصر الأصول والخصوم حسب معايير المحاسبة الدولية، بينما في النظام المحاسبي المالي لا يمكن القيام بذلك إلا لبعض عناصر الأصول والخصوم، وبعض الأدوات المالية التي تقيم بالقيمة الحقيقية، هذه الأخيرة تقيم بالقيمة العادلة؛
- لم يبين النظام المحاسبي المالي ما يجب فعله عندما لا تكون شروط التسجيل ضمن الأصول والخصوم محققة بشكل كامل، وتحتاج إلى أحداث وعوامل غير مؤكدة في المستقبل، عندما يستحيل مثلا القيام بتقدير موثوق به واحتمال ضعيف في الحصول على منافع اقتصادية للأصل في المستقبل، بينما معايير المحاسبة الدولية أشارت إلى ذلك من خلال المعيار المحاسبي (IAS27)، بحيث تعتبر ذلك من الأصول والخصوم المحتملة، لا يجب تسجيلها في الميزانية، إلا أنه يجب تقديم التفاصيل اللازمة عنها في الملحق.

المقارنة من جانب عرض القوائم المالية: إن النظام المحاسبي المالي يحتوي على نفس القوائم المالية الواردة حسب معايير المحاسبة الدولية، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (03): المقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية من حيث القوائم المالية.

القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية.	القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي.
قائمة المركز المالي.	الميزانية.
قائمة الدخل أو (صافي الربح أو الخسارة).	حسابات النتائج.
قائمة التدفقات النقدية.	جدول سيولة الخزينة.
قائمة التغير في الحقوق الخاصة.	جدول تغير الأموال الخاصة.
الإيضاحات والجدول الإضافية.	الملحق.

المصدر: مسعود درواسي وآخرون، مرجع سابق، ص:15.

إن الاختلافات في الطرق والممارسات المحاسبية بين الدول شكل عائقا كبيرا أمام مسيرة البعد العالمي لأنشطة المؤسسات، ونتج عنه أيضا صعوبات كبيرة لهذه المؤسسات والمستثمرون الدوليون عند الانتقال إلى الأسواق المالية الدولية، وهو ما أدى إلى ضرورة إيجاد توافق محاسبي دولي، وكنتيجة لتضافر الجهود وعقد المؤتمرات الدولية للبحث عن إيجاد توافق محاسبي دولي ظهرت منظمة عالمية محاسبية سميت بلجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973، حيث أوكل إليها مهمة إصدار معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، تعمل هذه المعايير على تحقيق التوافق والتوحيد المحاسبي وتوفير معلومات محاسبية ومالية موثوق فيها على المستوى الدولي.

ومن أجل تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة المحاسبية الدولية، قامت الجزائر بعملية إصلاح محاسبي وأوكل ذلك إلى المجلس الوطني للمحاسبة بالتعاون مع مجموعة خبراء فرنسيين، حيث قاما بدراسة وتقييم المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) لمعرفة مختلف نقائصه ومحاولة تحديثه أو تغييره كليا، لكن نتائج تقييم ودراسة المخطط الوطني للمحاسبة أكدت وجود نقائص كبيرة وابتعاده كليا عن الإطار المحاسبي الدولي، مما أدى إلى ضرورة إنجاز نظام محاسبي جديد يتوافق إلى حد ما مع معايير المحاسبة الدولية، وفي 25 نوفمبر 2007 تم الإعلان عن هذا النظام المحاسبي الجديد وأطلق عليه تسمية النظام المحاسبي المالي (SCF) بموجب القانون رقم: 07-11.

إن النظام المحاسبي المالي جاء بقواعد وإجراءات ومفاهيم محاسبية جديدة مستمدة من معايير المحاسبة الدولية، حيث تم من خلال هذا النظام إعطاء نفس جديد لمهنة المحاسبة في الجزائر وتفعيل دورها الكبير والفعال في المشاركة في تحقيق أي هدف اقتصادي محدد، كما أوضح أساليب قياس المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية السنوية بما يضمن مصداقية وشفافية هذه القوائم المالية.

الفصل الثاني:

تطور المراجعة الخارجية

في الجزائر

## تمهيد

يعد ظهور المراجعة وتطورها ووصولها إلى ماهية عليه أمرا حتميا نظرا لكبر وتوسع حجم المؤسسات وتعدد وظائفها وزيادة تفرعها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة، ما أدى إلى ظهور الحاجة إلى المراجعة التي تلعب دورا هاما في الحياة الاقتصادية، والتي لها عدة أغراض وتخدم عدة أطراف كالملاك والمساهمين والدائنين، مصلحة الضرائب، والموظفين وكل الأطراف المتعاملين مع المؤسسة، فينبغي تزويد هؤلاء الأطراف بالمعلومات اللازمة والتي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها والتي تكون عبر المراجعة الخارجية التي هي فحص يسمح بمراجعة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي أجرتها، والتي تعتبر أكبر ضمان حول مصداقيتها.

وتتم عملية المراجعة الخارجية في إطار مهمة ذلك الشخص المستقل والخارجي عن المؤسسة، الذي يسعى إلى التحقق من صدق وشرعية المعلومات المحاسبية والمالية المختلفة، والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال وذلك من خلال التقرير الذي يقدمه، والذي يعتبر المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية، والذي يبدي فيه رأيه بشأن صحة وصدق وشرعية الحسابات المتضمنة للقوائم المالية.

ينقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، أين سنتطرق في المبحث الأول لطبيعة المراجعة الخارجية، أما في المبحث الثاني سنتناول معايير والتطور التاريخي للمراجعة الخارجية في الجزائر، في حين سنتطرق في المبحث الثالث إلى تنظيم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.



## المبحث الأول: طبيعة المراجعة الخارجية

ظهرت الحاجة للمراجعة الخارجية التي يقوم بها مراجع خارجي مستقل نتيجة لكبر حجم المؤسسات والتعارض بين إدارة المؤسسة معدي المعلومات المالية، وبين مستخدميها من ملاك ودائنين ومستثمرين وغيرهم، وفي هذا المبحث سنقدم إطار نظري عن المراجعة بالتطرق إلى كل من التطور التاريخي للمراجعة وأنواعها بصفة عامة، وإلى مفهوم المراجعة الخارجية والشخص الذي يقوم بها.

## المطلب الأول: مدخل إلى علم المراجعة

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى التطور التاريخي للمراجعة وتعريفها وكذا خصائصها في ما يلي:

## 1 - لمحة تاريخية عن المراجعة:

إن المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة للمراجعة، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها، ولقد صاحب تطور المراجعة تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين الـ 15، والـ 16 والتطور مستمر الذي تبع تطور المؤسسات، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان الملك مالكا ومسيراً في نفس الوقت، غير أن ظهور المؤسسات الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة التطور، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال وهذا ما أدى بدوره إلى الانفصال تدريجياً الملكية عن التسيير، كما لوحظ أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير وحتى انتخاب وتعيين البعض منهم في تلك المهمة غير ممكن في بعض الأحيان لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل.<sup>1</sup>

وقد ترتب على هذا التطور زيادة أهمية القوائم المالية التي تعدها إدارة هذه الشركات وتعلنها للغير عن طريق وسائل النشر العامة، سواء كانت نشرات للاكتتاب العام في رؤوس الأموال المطروحة في السوق المالي أو القوائم المالية الختامية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 7-8.

<sup>2</sup> - حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2009/2008، ص: 10.

هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها، وعليه فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان السبب في ظهور المراجعة، التي يقوم بها شخص محترف مستقل وخارجي، والتي تعتبر كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه وعن عدم التلاعب فيه.

وإذا كان تدخل المراجع الخارجي هو بهدف إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات، مما يكسب المعلومات المحاسبية قوتها القانونية في مجالات عديدة، الشيء الذي أدى إلى ظهور أنواع المراجعة وتنوع أهدافها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاءة الاقتصادية.<sup>1</sup>

## 2- تعريف المراجعة: يمكن تعريف المراجعة كما يلي:

● لغويا: المراجعة بمعناها اللفظي **Audit** وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية **Audire** ومعناها يستمع، حيث كان المراجع يستمع في جلسة الاستماع العام لأن الحسابات كانت تتلى على المراجع، والتي تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المراجعين تقريرهم.<sup>2</sup>

● أما اصطلاحا يمكن تعريف المراجعة كما يلي:

- المراجعة هي عملية لجمع وتقييم أدلة إثبات موضوعية، تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعية، وتوصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات المعنيين.<sup>3</sup>

- كما يمكن تعريف المراجعة على أنها عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة مسبقا، ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل ومحايد.<sup>4</sup>

## 3- أنواع المراجعة:

سوف نميز بين مختلف أنواع المراجعة انطلاقا من الزاوية المنظور من خلالها إلى المراجعة وكذلك من زاوية القائم بها.

● من زاوية الإلزام القانوني: يمكن التمييز بين نوعين هما:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص: 8-9.

<sup>2</sup> - حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص: 8-9.

<sup>3</sup> - حامد طلبة محمد ومحمد أبو هنية، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2007، ص: 12-13.

<sup>4</sup> - حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص: 15.

<sup>5</sup> - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 21-20.

- المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، ويقوم بها محافظ الحسابات والقانون هو الذي يجبر المؤسسات على أن يكون لها محافظ حسابات واحد على الأقل.
- المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة بغية الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي للاطمئنان على صحة المحاسبة ونتائج الأعمال.
- من زاوية مجال أو نطاق المراجعة: يمكن التمييز بين نوعين هما:<sup>1</sup>
- المراجعة الكاملة: وهي التي تخول للمراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع.
- المراجعة الجزئية: وهي المراجعة التي تتضمن بعض القيود على نطاق المراجعة أو مجال المراجعة، بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق المراجعة الذي حدد له فقط، ولذلك يتعين في مثل هذه الحالات وجود إتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق المراجعة والهدف المراد تحقيقه، وعلى المراجع أن يبرز تفاصيل ما قام به في تقريره.
- من زاوية توقيت المراجعة: يمكن التمييز بين نوعين هما:<sup>2</sup>
- المراجعة النهائية: يكلف المراجع بالقيام بمثل هذا النوع بعد إنتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وذلك لضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا.
- المراجعة المستمرة: وهي التي تتم على مدار السنة المالية، وتتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الحسابات للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد التقارير المالية النهائية، وهذا النوع يعد مناسباً للمؤسسات التي تقوم بعمل ضخ من العمليات.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة الأسس العلمية والنظرية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص: 43-44.

<sup>2</sup> - لقيطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008 ص: 24-25.

- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة: يمكن التمييز بين نوعين هما:<sup>1</sup>
- **المراجعة الخارجية:** يقوم بها مراجع مستقل من خارج المؤسسة سواء كان ذلك إلزاميا أو اختياريا، وذلك من أجل إعطاء رأي في محايد عن صحة وصدق المعلومات المالية.
- **المراجعة الداخلية:** يقوم بها شخص أو أكثر من العاملين داخل المؤسسة، وهذا بناء على الاحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للمؤسسة بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية.

### المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية وأهدافها

ينظر إلى وظيفة المراجعة الخارجية في الحياة الاقتصادية بأنها الوظيفة التي تلعب دورا كبيرا في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة.

#### 1- تعريف المراجعة الخارجية: يمكن تعريف المراجعة الخارجية كما يلي:

- التعريف الأول: يقصد بالمراجعة الخارجية على أنها فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصا دقيقا، حتى يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سواء كانت تقارير عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية، أو تقارير عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر وينتبع فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة العرض الذي من أجله أعد هذا التقرير.<sup>2</sup>
- التعريف الثاني: تعرف المراجعة الخارجية بأنها الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة، ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ماهي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة.<sup>3</sup>
- التعريف الثالث: هي عملية منهجية ومنظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذه العناصر والمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائج الفحص للأشخاص المعنيين من أجل الوصول إلى تقدير حول عدالة القوائم المالية لنتائج أعمال المؤسسة، ولهذا يقوم بها شخص خارجي عن المؤسسة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - حامد طلبة ومحمد أبو هنية، مرجع سابق، ص: 18.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، ص: 12.

<sup>3</sup> - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص: 39.

<sup>4</sup> - Henri Bougium et Jean Charles Becour, **Audit Opérationnelle**, Edition Economica, Paris, 1996, p 12.

✓ وعليه من خلال تعريف المراجعة الخارجية يمكن تعريف الشخص الذي يقوم بهذه العملية والذي هو المراجع الخارجي، على أنه ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز مراجعة البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهات المعنية أو الجهة التي عينته.<sup>1</sup>

## 2- علاقات المراجع الخارجي: للمراجع الخارجي علاقات مع عدة جهات ومن هذه الجهات:<sup>2</sup>

- الإدارة: وهي المسؤولة عن التخطيط والرقابة على الأنشطة الاقتصادية، ولهذا على المراجع أن يكون لديه الحذر المهني، أي أن المعلومات على اختلاف أنواعها والتي يحصل عليها من الإدارة لا يصدقها أو يشك فيها ولا يقبلها بدون ربطها مع القرائن والأدلة التي يحصل عليها وتقييمها بشكل موضوعي.
- مجلس الإدارة ولجنة المراجعة: من المعروف أن مجلس الإدارة مسؤول عن وضع سياسات الشركة ولصالح المساهمين، وإذا كان أغلب مجلس الإدارة من الإداريين فالعلاقة ستكون كما ذكرناها في واحد أعلاه، أما إذا كان مجلس الإدارة يتكون من أعضاء خارجيين أو غير تنفيذيين فإن العلاقة ستختلف.
- لجنة المراجعة تتكون من أعضاء خارجيين غير تنفيذيين وهم وسطاء بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي والإدارة، وهذه العلاقة تساند استقلالية المراجع الخارجي والداخلي من خلال:
  - ✓ اقتراح تعيين المراجع الخارجي على الهيئة العامة للمساهمين؛
  - ✓ مناقشة البيانات المالية مع المراجع؛
  - ✓ إستلام المراسلات من المراجع الخارجي ومناقشته حول الأمور أو الصعوبات التي يواجهها مع الإدارة.
- المراجع الداخلي: المراجع الخارجي عادة لديه علاقة طيبة مع المراجع الداخلي الذي يوفر له مساعدة لإنجاز مراجعة البيانات المالية، وكذلك إدارة الشركة ربما تطلب من المراجع الخارجي دراسة وتقييم المراجع الداخلي كعملية منفصلة عن مراجعة البيانات المالية، وعمل المراجع الداخلي لا يمكن أن يكون بديلا عن عمل المراجع الخارجي بل مكمل له.
- المساهمين: المراجع الخارجي هو وكيل المساهمين الذين يعتمدون على البيانات المالية المراجعة، وعلى المراجع الخارجي التحقق إذا كانت الإدارة كفوءة في إدارة أموالهم.

<sup>1</sup> - الهادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص: 25.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 28-30.

### 3- أهداف المراجعة الخارجية: تتلخص أهداف المراجعة في أهداف رئيسية وأهداف خاصة كما يلي:

#### ● الأهداف الرئيسية:<sup>1</sup>

- إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً؛
- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام؛
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية، وتوقيع مراجع الحسابات عليها يزيد الثقة بها كما يزيد درجة الاعتماد عليها.
- الأهداف الخاصة: لسبيل تحقيق الأهداف السابقة، فإن هناك أهداف فرعية على المراجع أن يحققها والمتمثلة في ما يلي:<sup>2</sup>

- **التحقق من الوجود:** أي أن الأصول والخصوم والالتزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين؛
- **التحقق من الاكتمال:** يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة؛
- **التحقق من الملكية:** يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الإلتزامات تمثل إلتزامات حقيقية على المؤسسة في تاريخ معين؛
- **التحقق من التقييم:** أي أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وتقييدها بقيمتها الملائمة؛
- **التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة:** أي وفق المعايير المعمول بها؛
- **التحقق من شرعية العمليات المالية:** أي إن كانت الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات تم احتساب قيمتها بدقة.

<sup>1</sup> - يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص: 7-8.

<sup>2</sup> - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر -3، 2010/2009، ص: 54.

### المطلب الثالث: فروض وخصائص المراجعة الخارجية

تقوم المراجعة على جملة من الفروض والخصائص والتي ستتطرق إليها من خلال ما يلي:

1- **فروض المراجعة:** تعتمد المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة، وسنورد أهم الفروض التجريبية والنظرية فيما يلي:

#### ● الفروض التجريبية: وتتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- **قابلية البيانات للفحص:** تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات من جهة أخرى، وهذه المعايير تتمثل في: ملاءمة المعلومات، قابلية الفحص، عدم التحيز في التسجيل، قابلية القياس الكمي.
- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة:** يقوم هذا الفرض على تبادل المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بإعطائه معلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي في محايد صائب على تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.
- **خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء:** يشير هذا الفرض إلى أن مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقييده بمعايير المراجعة المتفق عليها.
- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات، كما يجعل المراجعة اقتصادية.
- **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:** يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية.
- **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام محاسبي سليم للرقابة

<sup>1</sup> - محمد التهاهي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 12-15.

الداخلية ستكون كذلك سليمة المستقبل، والعكس صحيح إذا كانت العمليات تمت وفق إجراءات غير سليمة فإنه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة.

- **محافظ الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:** يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات وذلك وفقا لما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع، على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله.

● الفروض النظرية: وتمثل الفروض النظرية التي تستند إليها عملية المراجعة فيما يلي:<sup>1</sup>

- **فروض عدم التأكد:** ويبرر هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد، ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الاساليب التالية:

✓ الإستخدام الغير المتكامل للبيانات المحاسبية؛

✓ عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات؛

✓ عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم.

- **فرض استقلال المراجع:** وذلك لأن المراجع عندما يمارس عمله يعتبر حكما يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال، ويعتمد فرض إستقلال المراجع على نوعين من أساسيين من المقومات:

✓ المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المراجع وتكوينه العملي وخبرته العملية.

✓ المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد.

- **فرض توافر تأهيل خاص بالمراجع:** لأن المراجع يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته، فإن المراجع يتعرض عند الفحص لمشاكل محاسبية أو ضريبية أو فنية، في ظل غياب متكامل لنظرية الإثبات في

المراجعة، وعليه يتطلب على المراجع قدر علمي وعملي كاف لأداء مهنته.

- **فرض توافر نظام للرقابة الداخلية:** تشير الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن عمليات مراقبة مختلفة إدارية

ومحاسبية وضعتها الإدارة لحسن سير العمل في المؤسسة، وتشمل على:

✓ رقابة إدارية: ضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة المسطرة.

✓ رقابة محاسبية: هدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها (الجرد

المستمر، المراجعة الداخلية، النظام المستندي).

<sup>1</sup> - عزة الأزهر، مرجع سابق، ص: 69.



✓ ضبط داخلي: هدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال من وسائلها (تقسيم العمل، تحديد الاختصاصات والسياسات).

- فرض الصدق في محتويات التقرير: يفسر هذا الفرض في أن تقرير المراجع يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المراجع، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المراجع باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح.<sup>1</sup>

2- خصائص المراجعة الخارجية: يمكن أن نستخلص أهم خصائص المراجعة الخارجية في ما يلي:<sup>2</sup>

- عملية المراجعة هي عملية منتظمة وبالتالي تستوجب وضع خطة عمل مسبقة؛
- ضرورة التقييم الموضوعي والخالي من الذاتية؛
- تبرير النتائج التي يتوصل إليها المراجع بمجموعة من الأدلة والقرائن؛
- ضرورة تطابق العمليات والأحداث الاقتصادية محل الدراسة والتقييم من طرف المراجع مع المعايير الموضوعية، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يطمئن المراجع من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول البيانات والمعلومات التي يقوم بدراستها؛
- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى المستعملين المعنيين أي الأطراف الطالبة لتقييم المراجع.

#### المطلب الرابع: علاقة المراجعة الخارجية بالمراجعة الداخلية

هناك علاقة قوية بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، وسنتناول في مطلبنا هذا كل ما يتعلق بأوجه التشابه والاختلاف بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية وأيضا التكامل بينهما.

1- أوجه الاختلاف: يمكن تلخيص أهم الاختلافات الموجودة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في الجدول التالي:

<sup>1</sup> - عزة الأزهر، مرجع سابق، ص ص: 69-70.

<sup>2</sup> - حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص ص: 12-13.

الجدول رقم (04): المقارنة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية

البيان	المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
(1) الهدف.	- خدمة طرف ثالث وهو الملاك عن طريق إبداء الرأي في صدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الاعمال. - اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	- خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبي كفى ويقدم بيانات سليمة ودقيقة وينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف.
(2) نوعية من يقوم بالمراجعة.	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة، يعين عن طريق ترشيح أحد المراجعين من طرف مجلس الإدارة وعرضه على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه.	موظف داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويعين بواسطة الإدارة.
(3) درجة الاستقلال.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يتبع الإدارة العليا للمؤسسة.
(4) المسؤولية.	مسؤول أمام الجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة، وأمام الملاك في باقي الشركات، ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية.	مسؤول أمام الإدارة يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى الإدارة العليا.
(5) نطاق العمل.	يحدد ذلك أمر التعيين ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق العمل والمسؤوليات للمراجع الداخلي.
(6) توقيت الاداء.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان على فترات منقطعة خلال السنة المالية، حسب الحاجة أو الطلب.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص: 34-35.

2- أوجه التشابه: على الرغم من أوجه الاختلاف بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية فإن هناك أوجه للشبه بينهما ونذكر أهمها فيما يلي:<sup>1</sup>

- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يسعى كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة، من خلال دراسته وتقييمه وتحديد لنقاط قوته وضعفه، والتأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال، ويمد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها واتخاذ القرارات الصائبة.
- التقنيات المستعملة: يستعمل كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامهما والتي منها (خرائط تدفق الوثائق، الفحص المستندي).
- التعاون بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي: هناك تعاون بينهما وكل يستفيد من عمل الآخر، لكن بنسب متفاوتة، فنسبة اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي تكون أكبر من نسبة اعتماد المراجع الداخلي على عمل المراجع الخارجي، كما أن هذا الأخير يقوم بالتعاون والتنسيق مع المراجع الداخلي، وهذا حتى تغطي المراجعة لكافة أنشطة المؤسسة.

### 3- التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

يقصد بالتكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية التعاون والتنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي في تنفيذ مهامها، بما يضمن تغطية أشمل لأعمال المراجعة، وتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود.<sup>2</sup>

فالمراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية متكاملتان، إذ تعتمد الثانية إلى حد كبير على الأولى فتسهل أو تصعب مهمة المراجع الخارجي ويتعلق ذلك بمدى جودة أو عدم جودة نظام المراقبة الداخلية ومدى جدية وكفاءة الساهرين على مدى تطبيقه<sup>3</sup>، كما أنه حيثما وجدت وظيفة المراجعة الداخلية ستجد بشكل طبيعي وظيفة المراجعة الخارجية، لتحدد هذه الأخيرة مدى نظامية وصدق الحسابات التي قدمتها لها المراجعة الداخلية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص: 94.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 96.

<sup>3</sup> - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص: 24-25.

<sup>4</sup> - Jacques Renard, *Théorie et Pratique de l'Audit Interne*, édition d'organisation, Paris, 2010, p : 83.

## المبحث الثاني: معايير والتطور التاريخي للمراجعة الخارجية في الجزائر

تعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة والحكم على الجدوى منها، ومن أجل تقليل درجة التفاوت في الممارسات المهنية من قبل المراجعين وتوحيد مهنة المراجعة، كان لابد من وضع معايير أو قواعد يسترشد بها المراجعون والتي توضح عملهم والتي تحافظ على مستوى عالي من الأداء المهني، وعليه سوف نعرض في مبحثنا هذا كل من مفهوم وأهمية معايير المراجعة الخارجية وكذا تطور المراجعة الخارجية في الجزائر.

## المطلب الأول: مفهوم معايير المراجعة وأهميتها

من خلال هذا المطلب سيتم التعرف على معايير المراجعة وأهمية هذه المعايير وأيضا سنتطرق إلى الاختلاف بين معايير المراجعة وإجراءاتها في ما يلي:

## 1- تعريف معايير المراجعة: يمكن تعريف معايير المراجعة كما يلي:

- التعريف الأول: معايير المراجعة هي مستويات مهنية مقبولة قبولا عاما تعمل كمرشد للمراجع في أداء عملية المراجعة، أو كحد أدنى يجب أن يلتزم بها المراجع إذا أراد أن يكون أداءه المهني مقبول.<sup>1</sup>
- التعريف الثاني: كما تعرف معايير المراجعة بأنها « الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع بعمله وأي مخالفة لها تعرضه للمسؤولية والمساءلة من قبل الهيئات المختصة ».<sup>2</sup>
- التعريف الثالث: هي نموذج موضوع من طرف سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق كأساس لما يجب العمل به واتباعه، فهي قواعد يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها، من أجل ضمان أداء عملية المراجعة بكفاءة وحماية المراجع من المسؤولية إذا إلتزم بها، وبناءا على ذلك يمكن أن نعتبر معايير المراجعة على أنها عبارة عن الأنماط التي يجب أن يتبعها المراجعون في تأدية عملهم، كما يمكن اعتبارها بأنها المبادئ العامة التي تحكم عملية المراجعة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن ومحمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، 1998، مصر، ص: 273.

<sup>2</sup> - حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص: 24-25.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 24.

2- أهمية معايير المراجعة وعلاقتها بمسؤولية المراجع الخارجي:<sup>1</sup>

- لقد تطورت مهنة المراجعة بصفة عامة وظهرت هيئات ومنظمات تهتم بهذه المهنة، ومن بين ما اهتمت به هذه المنظمات هو إصدار معايير للأداء المهني؛
- تعتبر معايير المراجعة بمثابة إطار متكامل للممارسة المهنية الجيدة، كما تستخدم كأداة لتحديد المسؤولية وتنظيم العلاقة بين أعضاء المهنة أنفسهم وعلاقتهم بعملائهم وجميع أفراد المجتمع المستفيدين من خدماتهم؛
- وتبرز أهمية معايير المراجعة في كون أنها تحدد مسؤولية المراجع نتيجة قيامه بعملية المراجعة أو الفحص، وبالتالي من الضروري أن يتم الفحص وفقا لتلك المعايير حتى لا يتحمل المراجع أي مسؤولية في حالة ظهور غش أو تلاعب بعد ذلك؛
- كما تعتبر معايير المراجعة في غاية الأهمية بالنسبة لمن يستخدمون التقارير والمعلومات المحاسبية مثل: البنوك، الموردون، الضرائب، الحكومة وغيرها من الجهات لأنها توضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المراجع الخارجي، والمسؤولية التي يتحملها وتحدد درجة الاعتماد على القوائم المالية.

3- الفرق بين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة:<sup>2</sup>

- إن الإجراءات هي مجموع الخطوات التفصيلية التي سوف يطبقها المراجع للحصول على الأدلة والبراهين التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية، وترتبط إجراءات المراجعة بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها المراجع ومن ثم فإن الإجراءات يتم تصميمها وتحديدها لمقابلة أهداف المراجعة وتحقيقها.
- وبذلك يتضح أن إجراءات المراجعة تختلف عن معايير المراجعة إذ بينما تمثل معايير المراجعة قواعد عامة وأنماط يجب أن يتبعها المراجع عند أداء عمله ولا يجوز له مخالفتها، ونجد في المقابل أن إجراءات المراجعة هي الخطوات التفصيلية اللازمة لتحقيق الأهداف والتي تختلف باختلاف موضوع المراجعة.

<sup>1</sup> - حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص: 24.

<sup>2</sup> - كمال أبو زيد وآخرون، نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية مصر، 2006، ص: 27.

## المطلب الثاني: معايير المراجعة المتعارف عليها

نص الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على معايير المراجعة المتعارف عليها في ثلاث مجموعات لقيت القبول العام في معظم دول العالم وتتمثل هذه المجموعات فيما يلي:

### 1- المجموعة الأولى: المعايير العامة

وهي تلك المعايير التي تطبق على المراجع و تحكم مهامه، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

- معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة: حيث أنه يجب على الشخص القائم بعملية المراجعة أن يتوفر على التعليم والخبرة في هذا المجال والتي تمكنه من إبداء رأي تثق فيه وتعتمد عليه أطراف متعددة في اتخاذ قرارات معينة، وينص هذا النوع على ضرورة توافر عاملين أساسيين في المراجع وهما التأهيل العلمي (التعليم)، التأهيل العملي (الخبرة والكفاءة).<sup>1</sup>

- معيار الاستقلالية: يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الحصول على المعلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في اتخاذ قرارات مستقبلية، إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس استقلالية المراجع، لذا ينبغي أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، وأيضا وجود استقلال ذاتي أي عدم تدخل العميل أو أي سلطة في الدور الذي يقوم به المراجع.<sup>2</sup>

### 2- المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني:

وهي تلك المعايير التي تطبق عند أداء مهمة المراجعة، وهي ثلاثة معايير حسب الآتي:

- التخطيط والإشراف: إن تخطيط عملية المراجعة أكثر من مجرد وضع الجدولة وتحديد متى يتم أداء عملية المراجعة، حيث يجب على المراجع أن يتفهم مخاطر أنشطة العميل، ومخاطر التشغيل المالية، وأن المنتج الأكثر مرئيا لعملية التخطيط يتمثل في برنامج المراجعة والذي يبين أهداف وإجراءات المراجعة التي يتعين إتباعها لجمع أدلة الإثبات لاختبار دقة أرصدة الحسابات، ولا شك أن ذلك البرنامج يساعد هؤلاء الذين يتحملون مسؤولية المراجعة على متابعة مدى التقدم والإشراف على العمل على نحو ملائم.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص: 26.

<sup>2</sup> - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 40-41.

<sup>3</sup> - أمين السيد أحمد لطفلي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص: 15.

• دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد اختيارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى مختلف الأطراف، ويمكن للمراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة<sup>1</sup>. باستعمال الوسائل التالية:<sup>2</sup>

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية؛
- استخدام خرائط التدقيق لوصف نظام الرقابة الداخلية؛
- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.
- وبعد الدراسة السابقة يقوم المراجع بإعداد ورقة عمل تتضمن نقاط الضعف القوة في نظام الرقابة الداخلية، والتوصيات المقترحة للمؤسسة محل المراجعة.

• الحصول على دليل إثبات المراجعة: يعبر هذا المعيار عن ضرورة حصول المراجع على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة، لتكون أساسا سليما يركز عليه عند إبداء رأيه الفني المخايد والمعلل حول التقارير المالية، ولهذا الغرض فإن المراجع يعتمد عدة طرق كالفحص المستندي والمراجعة الحسابية والانتقادية والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها.<sup>3</sup>

### 3- المجموعة الثالثة: معايير إعداد التقرير

وهي تلك المعايير التي تطبق على توصيل رأي المراجع وتمثل فيما يلي:

**1- العرض طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يتعين على المراجع أن يحدد صراحة عما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بعدالة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فإذا حدد المراجع أن القوائم المالية تخرج جوهريا عن تلك المبادئ فإن المراجع يصف ذلك الخروج متضمنا الآثار النقدية، وفي معظم الحالات تمثل تلك المبادئ الأساس المستهدف من التقرير المالي.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 45.

<sup>2</sup> - حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص: 27-28.

<sup>3</sup> - سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص علوم تجارية، فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2003/2004، ص: 52-53.

<sup>4</sup> - أمين السيد أحمد لظفي، مرجع سابق، ص: 17.

2- ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية: ينبغي أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، ويهدف هذا المعيار إلى ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وتأثيرها على القوائم المالية، ويجب أن يشير المراجع في تقريره في حالات استبدال مبدأ متعارف عليه بمبدأ آخر كلما ترتب عن هذا الاستبدال آثار جوهرية في الحسابات المعنية.<sup>1</sup>

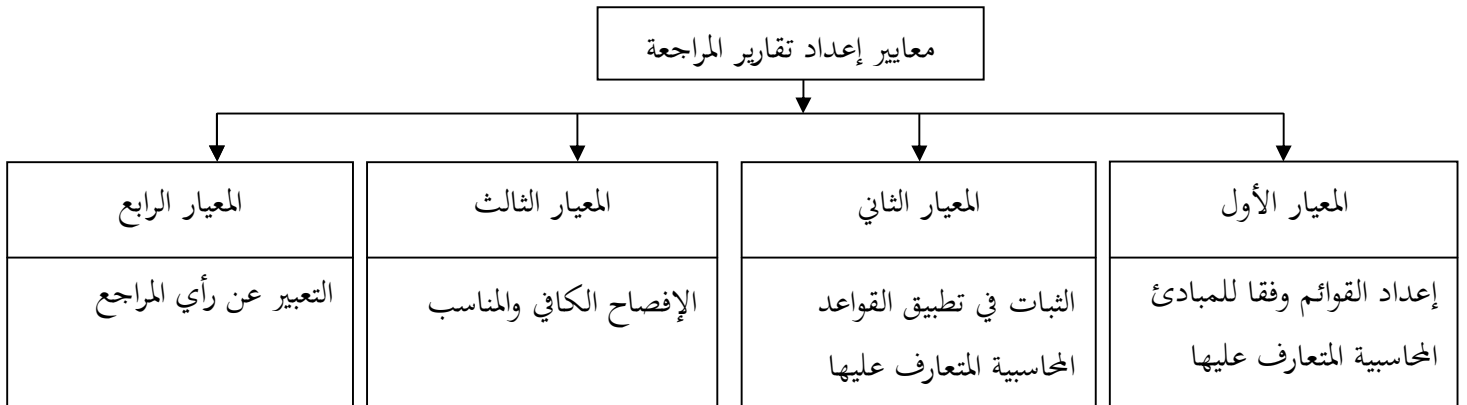
3- الإفصاح الكافي والمناسب: يقضي هذا المعيار بضرورة إشارة المراجع وإفصاحه في تقرير المراجعة عن أي معلومات مالية لازمة وهامة بالنسبة لصدق وعدالة عرض القوائم المالية، ومعنى ذلك أن الإفصاح المناسب للقوائم المالية هو القاعدة وهو الأساس ما لم يكشف أو يشير تقرير المراجعة إلى غير ذلك.<sup>2</sup>

4- معيار إبداء الرأي: يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع القوائم بعملية المراجعة آخر معيار يجب الالتزام به، إذ ينبغي أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة في رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وذلك من خلال:

- مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات واحترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- على المراجع أن يبدي رأي فني محايد حول مسار عملية المراجعة وأن يختار نوع التقرير المقابل لذلك باستعمال أحد أنواع التقارير التالية ( تقرير نظيف، تقرير تحفظي، تقرير سلبي، تقرير عدم إبداء الرأي).<sup>3</sup>

والشكل التالي يوضح معايير إعداد تقارير المراجعة السابقة الذكر كما يلي:

الشكل رقم (02): معايير إعداد تقارير المراجعة



المصدر: محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: 298.

<sup>1</sup> - سردوك محمد، مرجع سابق، ص: 54.

<sup>2</sup> - محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: 301.

<sup>3</sup> - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 53-56.



### المطلب الثالث: مراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر

أعدت الجزائر مجموعة من القوانين المتعلقة بمهنة المراجعة الخارجية والتي تتماشى مع مختلف المراحل الاقتصادية التي مرت بها، وستتطرق إلى أهم المراحل التي مرت بها مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر فيما يلي:

#### 1- من سنة 1962 إلى سنة 1970

حيث صدر فيما يتعلق بمهنة المراجعة، الأمر رقم 69-107 بتاريخ 31-12-1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، والذي يحدد مهام وواجبات محافظي الحسابات، بهدف التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وأيضاً تحليل الوضعيات المالية لأصول وخصوم المؤسسات العمومية التي كانت تغلب على النشاط الاقتصادي في تلك الفترة.<sup>1</sup>

#### 2- من سنة 1971 إلى سنة 1979

صدور الأمر الرئاسي رقم 71-82 بتاريخ 29-12-1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، حيث تعرض إلى تحديد اختصاص كل منهما في المواد من (م 13 إلى م 21)، وتطرق إلى كيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وتسييره في المواد من (م 22 إلى م 60)،<sup>2</sup> ويتضح مما سبق أن محافظي الحسابات في مؤسسات القطاع العام وشبه العام، أعتبر كموظف عام في الدولة، يخضع في تعيينه وترقيته وعلاواته لقوانين الدولة، وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائداً آنذاك والمتمثل في نمط التسيير الموجه.<sup>3</sup>

#### 3- من سنة 1980 إلى سنة 1989

حيث في سنة 1988 صدر القانون التوجيهي رقم: 88-01 المؤرخ في 12-01-1988، والخاص بتوجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث أشار هذا القانون في القسم الخاص بالمراقبة إلى كيفية ممارسة الرقابة على المؤسسات وتحسين أنماط تسييرها في المواد من (م 39 إلى غاية م 42) من طرف جهاز خارجي مؤهل ويعمل على التقييم الاقتصادي للاستغلال بإستثناء كل تدخل في التسيير، نشير في هذه الفترة إلى أن المراجعة عولجت ببعض النصوص والمواد المتتالية التي تهدف إلى تغطية النقص في الإطار التشريعي والقانوني الخاص بالمراجعة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - مقراني عبد الكريم و قمان أعمر، أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الاشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي (SCF) في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة البلدة، 13-14 ديسمبر 2011، ص: 07.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 07.

<sup>3</sup> - حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص: 35.

<sup>4</sup> - مقراني عبد الكريم و قمان أعمر، مرجع سابق، ص: 07.

#### 4- من سنة 1990 إلى سنة 2000

في هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم مهنة المراجعة، وأبرزها القانون رقم: 08-91 المنظم لمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ 27-04-1991 والمعتمد بتاريخ 01-5-1991 وتضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة المراجعة والشخص الممارس لها، وتطرق إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات، كذلك صدور قرار رقم: 24-02-163-spm بتاريخ 02-02-1994 بأمر من وزير الاقتصاد يضم ستة توصيات، التي تتضمن إثراء وتنقيح مهنة المراجعة الخارجية حسب ما تقتضيه الظروف من تطور للمحاسبة والمعايير الدولية حول المراجعة القانونية إضافة إلى صدور سنة 1996 المرسوم التنفيذي رقم: 96-136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمؤرخ في 15-04-1996.<sup>1</sup>

#### 5- من سنة 2001 إلى غاية جانفي 2013

صدرت عدة مراسيم تنفيذية وقوانين أهمها ما صدر في الآونة الأخيرة والمتعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية وتمثل أهم هذه المراسيم والقوانين في مايلي:

- صدور القانون رقم: 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم: 10-02 المؤرخ في 26-08-2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف إلى تمت الأمر رقم: 95-20 المؤرخ في 17-07-1995 المتعلق بنفس الأمر؛
- صدور المرسوم التنفيذي رقم: 10-08 المؤرخ في 27-10-2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة؛
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 17-01-2011 والتي تصب في إطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة الأدوار وتوضيح الصلاحيات؛

<sup>1</sup> - مقراني عبد الكريم و قمان أعمار، مرجع سابق، ص: 08.

- صدور المرسوم التنفيذي رقم: 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 الخاص بتحديد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من خلال ممارسة وظيفتهم والعقوبات التي تقابلها.<sup>1</sup>

### المطلب الرابع: هيئات تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر

لقد صاحبت الهيئات والمنظمات المهنية خاصة المتعلقة منها بمهنة المحاسبة تلك الإصلاحات التي قام بها المشرع الجزائري المتعلقة بتبني الأنظمة المحاسبية، وتمثل هذه الهيئات في ما يلي:

1- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:<sup>2</sup> نصت المادة(14) من القانون رقم: 10-01 على أنه: «ينشأ مصنف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون»، ويسير هذا المصنف مجلس وطني ينتخبه مهنيون، كما يمكن إنشاء مجالس جهوية وحسب المادة (15) من القانون رقم: 10-01 إن المصنف الوطني يعد أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على إحترام قواعد المهنة وأعرافها، إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين(02) من تاريخ إعدادها، إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها.

ويعمل المصنف الوطني حسب المادة(16) من القانون رقم: 10-01 بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين في هذا الشأن، لدى كل مجلس من المجالس المذكورة في المادة(14) أعلاه، ممثلا عنه، تحدد رتبته وصلاحياته عن طريق التنظيم.

<sup>1</sup> - مقراني عبد الكريم و قمان عمر، مرجع سابق، ص: 8.

<sup>2</sup> - القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، المادتين 14-15، الصادرة في 11 جويلية 2011.

وتساهم المجالس المذكورة أعلاه في المادة (14) في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسيير الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهنة.

## 2- مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة:<sup>1</sup>

تم تأسيسه بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 20/92 المؤرخ في 13-01-1992، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم: 458/97 المؤرخ في 01-12-1997، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط إختصاصاته وقواعد عمله، ومن إختصاصاته:

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة؛
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة؛
- إعداد ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها؛
- تحديد المطالب العادية للمراجعة والرقابة؛
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها السلطة المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة؛
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

## 3- المجلس الوطني للمحاسبة:

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق المرسوم التنفيذي رقم: 318-96 المؤرخ في 25-09-1996 وطبقا للمادة (02) من هذا المرسوم، يعتبر هذا المجلس جهازا إستشاريا ذو طابع وزاري ومهني مشترك، ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال إختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية،<sup>2</sup>

ولقد تطرق القانون رقم: 01-10 إلى المجلس الوطني للمحاسبة في المادة (04) في قولها: « ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الإعتدال والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية ». <sup>3</sup>

<sup>1</sup> - حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص: 50-51.

<sup>2</sup> - محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص المالية والمحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالمدية، 2007/2008، ص: 109.

<sup>3</sup> - المادة 04، قانون رقم 01-10، مرجع سابق.

ومن صلاحياته ما يلي:<sup>1</sup>

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة؛
- يفصح ويبيد رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة والمراجعة؛
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛
- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة على الصعيد الدولي؛

### المبحث الثالث: تنظيم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

تقوم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بناء على عدة مواد من القانون رقم: 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010 ونصوص القانون التجاري، وستتطرق في هذا المطلب إلى الاطار العام لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.

#### المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات

**1- تعريف محافظ الحسابات:** هناك العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات في القانون الجزائري ونذكر منها مايلي:

- التعريف الأول: محافظة الحسابات هي رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا، وذلك للمصادقة على صدق وشرعية القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة.<sup>2</sup>
- التعريف الثاني: يعرف محافظ الحسابات حسب المادة(715) مكرر من القانون التجاري الجزائري على أنه: « الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة التقديرية وصحتها».<sup>3</sup>
- التعريف الثالث:<sup>4</sup> يعرف حسب المادة(22) من القانون رقم: 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي: « يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة

<sup>1</sup> - محي الدين محمود عمر، مرجع سابق، ص ص: 109 - 110.

<sup>2</sup> - Mokhtar Belaiboud, **Pratique de l'Audit**, Berti éditions, Alger, 2005, p : 04.

<sup>3</sup> - القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص: 184.

<sup>4</sup> - المادة 22، قانون رقم 10-01، مرجع سابق.

عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.»

2- شروط ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر: لقد حددت المادة (07) من القانون رقم: 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 أهم الشروط الواجب توفرها لممارسة مهنة محافظ الحسابات والمتمثلة فيما يلي:<sup>1</sup>

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- الحصول على الشهادة الجزائرية لمحافظي الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- التمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة (06) من القانون رقم: 10-01.

3- المراحل الأساسية للحصول على شهادة محافظة الحسابات وسير التبرص:<sup>2</sup>

- تمنح الشهادة الجزائرية لمحافظي الحسابات والإجازات من طرف معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بهذه المعاهد إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم، كما تدوم مدة التكوين المتخصص سنتين.
- وبعد الحصول على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق الخاصة بالتكوين النظري المتخصص، يتم إجراء تبرص مهني لدى محافظ حسابات مستقل أو لدى شركة محافظة الحسابات مسجلين بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منذ سنتين على الأقل كما تدوم مدة التبرص سنتين، ويمكن تجديدها لفترة سنة أخرى بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة.
- يؤطر المتربص خلال فترة تربصه مشرف يعينه المجلس الوطني للمحاسبة كما يقوم المتربص خلال كل سداسي بإعداد تقرير يتضمن جزءا يعالج الأعمال المنجزة في المكتب وجزء يعالج موضوع البحث المحدد بالاتفاق مع

<sup>1</sup> - المادة 07، قانون رقم 10-01، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - شريقي أعمر، التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي، مداخلة مقدمة للمؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، 4 و5 ديسمبر 2012، ص ص: 12-13.

- المشرف على التبرص، ويجب أن يؤشره هذا الأخير ويرسل إلى لجنة التكوين خلال الشهر الذي يلي السداسي مرفوقا بشهادة المشاركة في أعمال التكوين الذي ينظمها كل مجلس حسب الحالة.
- كما يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتعيين مراقب للتبرص بالنسبة لكل متربص بنفس الطريقة التي يعين بها المشرفين على التبرصات، يشترط أن لا يكون مشاركا أو أجيرا لدى شركة المهنيين التي يتابع فيها المتربص تبرصه.
  - بعد نهاية فترة التبرص يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتقييم طريقة أداء المتربص لالتزاماته ويقرر:
    - ✓ إما تسليم شهادة نهاية التبرص التي تسمح بقبول المتربص في اختبارات امتحان محافظة الحسابات؛
    - ✓ إما رفض تسليم شهادة نهاية التبرص بالنسبة للفترة الإجمالية لفترة التبرص أو لجزء منها، اعتبارا لعدم الانضباط أو عدم انتظام العمل المنجز أو المعرفة الغير الكافية المكتسبة خلال فترة التبرص؛
    - ✓ إما إضافة فترة تبرص جديدة لمدة سنة واحدة يقوم خلالها المتربص بتحسين معارفه التقنية والمهنية.
  - أما بالنسبة للامتحان النهائي لمحافظة الحسابات، فإنه يقبل فقط الطلبة الذين أتموا بنجاح التكوين النظري المتخصص والمتحصلين على شهادة نهاية التبرص التي يسلمها المجلس الوطني للمحاسبة.
  - في حالة النجاح في الامتحان النهائي لمحافظة الحسابات، يتم إرسال طلب الاعتماد إلى المجلس الوطني للمحاسبة، يقوم هذا الأخير بمنح الاعتمادات والصلاحيه المهنية للشهادات والإجازات بعد أربعة أشهر من طلب الاعتماد، وفي حالة عدم التبليغ بعد إنقضاء هذا الأجل أو رفض طلب الاعتماد يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع المعمول به.

### المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات ومهامه

سنتطرق في هذا المطلب إلى طرق تعيين محافظ الحسابات، مهامه وكذا طرق إنجائها في ما يلي:

#### 1- تعيين محافظ الحسابات: لقد شرع المشرع الجزائري شروط وكيفيات تعيين المراجع كما يلي:

- التعيين في العقد التأسيسي:<sup>1</sup> يعين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة وذلك حسب المادة(610) من الأمر 59-75 المتعلق بالقانون التجاري، كما نصت المادة(600) من المرسوم التشريعي رقم: 93-08 المؤرخ في 25-04-1993: « يعين القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة، واحدا أو أكثر من مندوبي الحسابات... » وذلك عند تحرير الحصص العينية كلها أو تحرير على الأقل 25 % بالنسبة للحصص النقدية والأسهم

<sup>1</sup> - بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، جانفي 2002، ص: 106.

وهو ما يسمح بتكوين الجمعية التأسيسية، وفي محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأولين وتعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

● التعيين عن طريق المساهمين: حيث حسب المادة (715) مكرر من القانون التجاري يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث (03) سنوات، يختارون من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

- كما حددت المادة (26) من القانون رقم: 10-01 « تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الفرقة الوطنية، وتحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم».<sup>1</sup>

● التعيين عن طريق المحكمة: حسب ما تطرقت إليه المادة (715 مكرر 04) من القانون التجاري: « وإذ لم تعين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات أو في حالة وجود منافع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعنيين يتم اللجوء إلى تعيينهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين».<sup>2</sup>

● مدة التعيين: حسب المادة (27) من القانون رقم: 10-01 تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.<sup>3</sup>

**2- مهام محافظ الحسابات:** لقد حدد القانون رقم: 10-01 في كل من المواد (23-24-25) المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات كما يلي:<sup>4</sup>

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

<sup>1</sup> - المادة 26، قانون رقم 10-01، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - بن بخلف أمال، مرجع سابق، ص: 106.

<sup>3</sup> - المادة 27، قانون رقم 10-01، مرجع سابق.

<sup>4</sup> - نفس المرجع السابق، المواد 23-24-25.



- يبدى رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدم شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات أو الهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين أو الجمعية العامة أو الهيئة المخولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير؛
- حسب المادة(24) فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدججة أو مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدججة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- وحسب المادة(25) من القانون رقم: 10-01، فإنه: « يترتب عن مهمة محافظي الحسابات إعداد:
  - تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
  - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة، عند الاقتضاء؛
  - تقرير خاص حول اتفاقيات المنظمة؛
  - تقرير خاص حول التفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
  - تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة المعنوية للمستخدمين؛
  - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
  - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
  - تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال،
  - تحديد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم».

### 3- إنهاء المهام: إن أسباب توقف محافظ الحسابات عن أداء مهامه يرجع إلى عدة طرق نذكر منها:

- إنهاء المهام المحددة قانوناً: تنتهي مهام محافظ الحسابات بإنهاء عهده طبقاً لنص المادة (27) من القانون رقم: 01-10 التي حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.<sup>1</sup>
- إستقالة محافظ الحسابات: نصت المادة (38) من القانون رقم: 01-10 على حق محافظ الحسابات في الاستقالة بقولها: « يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (03) أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة».<sup>2</sup>
- عزل محافظ الحسابات: حسب المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25-04-1993 المعدل والمتمم للقانون التجاري، فإن عزل محافظ الحسابات يخضع لشروط نصت عليها المادة (715 مكرر9) من القانون التجاري وهي: « في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناءً على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأسمال (10/1) الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة»، وأيضاً المشرع الجزائري جعل إمكانية عزل محافظ الحسابات عن طريق القضاء في حالة وجود خطأ أو مانع، وأيضاً تعويض المحافظ عن الأضرار الأدبية والمالية التي لحقت به في حالة العزل التعسفي.<sup>3</sup>
- وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه: لا يخفى على الجميع أن الوفاة تضع نهاية للعلاقات المبنية على الاعتبار الشخصي كما هو حال علاقة محافظ الحسابات بالمؤسسة الخاضعة للرقابة، والأمر كذلك إذا تم شطب محافظ الحسابات أو تم إيقافه لأن هذا يضر بمصلحة المؤسسة وعليها إيجاد البديل.<sup>4</sup>
- وهذا ما نصت عليه المادة (76) من القانون رقم: 01-10 على أن يعين الوزير المكلف بالمالية بناءً على اقتراح من رئيس مجلس الغرفة الوطنية، مهنياً مؤهلاً لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه.<sup>5</sup>
- رفض محافظ الحسابات من طرف الأقلية: نص المشرع الجزائري على هذه الفكرة في المادة (715 مكرر8) من القانون التجاري على النحو التالي: « يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال

<sup>1</sup> - المادة 27، قانون رقم 01-10، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، المادة 38.

<sup>3</sup> - بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص قانون الأعمال، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2011/2010، ص: 50.

<sup>4</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 51.

<sup>5</sup> - المادة 76، قانون رقم 01-10، مرجع سابق.

الشركة، في الشركات أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر، رفض مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة»<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: حقوق والتزامات محافظ الحسابات

**1- حقوق محافظ الحسابات:** يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق والهدف منها إعطاؤه الاستقلالية اللازمة في أداء مهامه، وتمثل هذه الحقوق في ما يلي:

● سلطة التحري<sup>2</sup>: لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتم مهنته على أكمل وجه إذا لم يتمتع بسلطات تحري كاملة وواسعة تمكنه من الإطلاع على أحوال الشركة من الناحية المادية والمعنوية، كما يستطيع في حدود معينة التمتع بسلطة التحري اتجاه فروع الشركة أو اتجاه الغير الذي قام بأعمال لحساب الشركة.

- كما تضمن القانون رقم: 01-10 هذا العنصر (سلطة التحري) من خلال المادتين (31-32)، حيث تنص المادة (31) على أنه « يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ».

- كما نصت المادة (32) من نفس القانون أعلاه على أنه « يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها ».

● تلقي الوثائق المحاسبية: قصد تمكين محافظ الحسابات من إبداء رأيه في الحسابات نصت المادة (33) من القانون رقم: 01-10 على أنه: « يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون »<sup>3</sup>.

● استدعاء محافظ الحسابات لجمعية المساهمين واجتماعات مجلس الإدارة<sup>4</sup>: لقد نصت المادة (715 مكرر) (12) من أحكام القانون التجاري على أن لمحافظ الحسابات الحق في استدعاء الجمعية العامة للمساهمين بصفة إجبارية وفي أجل ثلاثين يوما قبل انعقادها (المادة 677 من القانون التجاري) سواء كانت عادية أو غير عادية، والهدف من الاستدعاء المبكر لجمعية المساهمين هو منح الوقت الكافي لمحافظ الحسابات لتحضير نفسه

<sup>1</sup> - بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص: 52.

<sup>2</sup> - المادتين 31-32، قانون رقم 01-10، مرجع سابق.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق، المادة 33.

<sup>4</sup> - بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص: 56-57.

كما ينبغي للإجابة على مختلف الأسئلة الممكن طرحها عليه يوم الجمعية العامة، وكما نصت نفس المادة أيضا على استدعاء محافظ الحسابات لاجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين فيما يلي: « يتم استدعاء مندوبي الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية...»، وبالتالي يجب على القائمين بإدارة الشركات استدعاء محافظ الحسابات إلى اجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، كما يمكنهم استدعاء محافظ الحسابات إلى أي اجتماع أخذ بدون ضرورة لحضوره فيه.

— في حين لم ينص القانون رقم: 01-10 على ذلك في أي مادة من مواده.

● الحق في الأتعاب: وضع المشرع الجزائري سلم أتعاب محافظي الحسابات حتى لا يترك مجالاً للمفاوضات الخاصة بالأتعاب والمساس باستقلالية محافظ الحسابات، ولقد حددت المادة (37) من القانون رقم: 01-10 طريقة لذلك من خلال: « تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداورات أتعاب محافظي الحسابات في بداية مهمته» .

— لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

— ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية<sup>1</sup>.

● الحق بالاستعانة بمعاونين: نظراً لأن المسؤولية تقع دائماً على محافظي الحسابات فقد منحهم المشرع الحق في الاستعانة بمعاونين مختصين كالخبراء أو القانونيين أو غير ذلك، يتصرفون باسم محافظ الحسابات وتحت مسؤوليته، ولقد تركت المادة (52) من القانون رقم: 01-10 هذا المجال مفتوحاً أمام محافظ الحسابات لكن في إطار الشركة المدنية وفي حدود الربح، حيث أجازت ذلك بقصد توفير ظروف مناسبة للعمل ضمن فريق متعاون من أجل تحقيق هدف الشركة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - المادة 37، قانون رقم 01-10، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص: 57.

2- التزامات محافظ الحسابات: مقابل ما يتمتع به محافظ الحسابات من حقوق، تقع على عاتقه مجموعة من الالتزامات القانونية المتمثلة فيمل يلي:

- الالتزام ببذل العناية التي تقتضيها المهنة: نصت المادة(59) من القانون رقم: 01-10 « يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج ».
  - بمعنى أن محافظ الحسابات هنا ليس ملتزم بتحقيق نتيجة وإنما هو إلتزام ببذل العناية المهنية، ويعني ذلك أن يبذل محافظ الحسابات عناية في قبول التكليف وتخطيط أعمال المراجعة والقيام بالإجراءات اللازمة بجمع الدليل الكافي والملائم وإبداء الرأي وإعداد تقريره عن مراجعة القوائم المالية وعرضه.<sup>1</sup>
- إلتزام المحافظ بإمسك ملف خاص بالشركة الخاضعة لرقابته: تضمنت المادة(40) من القانون رقم: 01-10 بقولها: « يتعين على محافضي الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر(10) سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهدة »، وعلى هذا يلتزم المحافظ بالاحتفاظ بمجموعة متكاملة ومنظمة من أوراق المراجعة يسجل فيها ما جمعه من بيانات وأدلة، وكذلك جميع الخطوات والإجراءات التي اتبعتها في فحص الدفاتر.<sup>2</sup>
- الإلتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة: وذلك في المادة(23) من القانون رقم: 01-10 بقولها: « وتخص هذه المهام دون التدخل في التسيير » وبدوره نص القانون التجاري الجزائري على هذا الإلتزام في المادة (715 مكرر 4 -2) بقولها « وتتمثل مهنتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير ... » والهدف من تقرير هذا الإلتزام التسيير الذاتي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، وتدعيم استقلالية محافظ الحسابات بتجنيبه الخلط بين أعمال المراقبة وأعمال التسيير.<sup>3</sup>
- الإلتزام بالمحافظة على السر المهني:<sup>4</sup> نص المشرع الجزائري على هذا الإلتزام في المادة(71) من القانون رقم: 01-10 كما يلي: « يتعين على ... ومحافظ الحسابات... كتم السر المهني ... » .
  - وكذلك المادة(715 مكرر13-03) من القانون التجاري نصت على هذا الإلتزام بقولها « ومع مراعات أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات ومساعدتهم ملزمون بإحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة مهنتهم »، ذلك أن مهمة محافظ الحسابات تمكنه من

<sup>1</sup> - المادة 59، قانون رقم 01-10، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، المادة 40.

<sup>3</sup> - بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص: 62.

<sup>4</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 62.

الإطلاع على معلومات مهمة في الشركة المراجعة من طرفه، وبالمقابل هو ملزم بالتكليف وحفظ أسرار الشركة مثل باقي ما تخضع له مختلف المهن.

- الالتزام بتقديم الضمان والأمان: نص القانون رقم: 10-01 في المادة(75) بقولها: « يتعين .... ومحافظ الحسابات... اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم » وأما عقد التأمين الذي تكتبه الغرفة الوطنية فيضمن النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها محافظ الحسابات غير المشمولة بعقد التأمين.<sup>1</sup>

### المطلب الرابع: الأخطاء المهنية لمحافظ الحسابات وعقوباتها

لقد صدر المرسوم التنفيذي رقم: 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، المحدد درجات الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف محافظ الحسابات، من خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابل هذه الأخطاء.

#### 1- مفهوم الأخطاء التأديبية:

حسب المادة(02) من المرسوم التنفيذي رقم: 13-10 فإنه: «يشكل خطأ مهنيًا يعرض لعقوبة تأديبية، كل تقصير في إحترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين».<sup>2</sup>

#### 2- تصنيف الأخطاء المهنية لمحافظي الحسابات: هناك أربعة درجات من الأخطاء المهنية لمحافظي الحسابات وهي:

- أخطاء مهنية من الدرجة الأولى:<sup>3</sup> حسب المادة(06) من المرسوم التنفيذي رقم: 13-10 فإنه: « تعد من الدرجة الأولى، على الخصوص، الأخطاء المهنية الآتية:
  - تصريح بمراجع كاذبة؛
  - تصريح بالإنتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارسة وظيفتهم؛
  - الانتقادات الغير المؤسسة الصادرة عن المهنيين كتابيا أو شفويا أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبينة بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم؛

<sup>1</sup> - المادة 75، قانون رقم 10-01، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 13-10، المؤرخ في 13-01-2013، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 03، المادة 2، الصادرة 16 جانفي 2013.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق، المادتين 5-6.

- نقص الاحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة النشاط .»
- ✓ أما العقوبة المفروضة على محافظ الحسابات في حالة ارتكابهم خطأ من الدرجة الأولى، فإن حسب المادة (05) من المرسوم التنفيذي رقم: 13-10 هي عقوبة الإنذار.
- أخطاء مهنية من الدرجة الثانية:<sup>1</sup> حسب المادة(07) من المرسوم التنفيذي رقم: 13-10 فإنه: « يعد من الدرجة الثانية، على الخصوص، الأخطاء المهنية الآتية:
  - في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛
  - رفض التكفل بالمتبرصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة طبقاً للمادتين(05-06) من المرسوم التنفيذي رقم: 11-393 المؤرخ في نوفمبر سنة 2011؛
  - الغياب المهني عن حضور اجتماعين(02) متتاليين للجمعيات العامة وللانتخابات أو عدم تمثيله؛
  - عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصف الوطني للخبراء للمحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والذي قام بحضورها .»
- ✓ أما العقوبة المفروضة على محافظي الحسابات في حالة ارتكابهم خطأ مهني من الدرجة الثانية، فإنه حسب المادة(05) من المرسوم التنفيذي رقم: 11-393 هي عقوبة التوبيخ.
- أخطاء مهنية من الدرجة الثالثة:<sup>2</sup> حسب المادة(08) من المرسوم التنفيذي رقم: 13-10 فإنه: « تعد من الدرجة الثالثة، على الخصوص، الأخطاء المهنية الآتية:
  - في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية؛
  - خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف؛
  - استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛
  - عدم اكتتاب تأمين مهني؛
  - مقاوله الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهن مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
  - استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .

<sup>1</sup> - المادتين 5-7، مرسوم تنفيذي رقم 13-10، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، المادتين 5-8.

✓ أما بالنسبة للعقوبة المفروضة على محافظ الحسابات في حالة إرتكابه خطأ مهني من الدرجة الثالثة، فإنه حسب المادة (05) من الرسوم التنفيذي رقم: 10-13 هي عقوبة التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر عن ممارسة وظيفته.

● أخطاء مهنية من الدرجة الرابعة:<sup>1</sup> حسب المادة (09) من المرسوم التنفيذي رقم: 10-13 فإنه: « تعد من الدرجة الرابعة على الخصوص، الأخطاء المهنية الآتية:

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثالثة؛
- إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها؛
- تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛
- ممارسة المهنة خلال مدة التوقف؛
- ممارسة المهنة دون مكتب مهني «.

✓ أما العقوبة المفروضة في حالة ارتكاب خطأ مهني من الدرجة الرابعة، فإن حسب المادة (06) من المرسوم التنفيذي رقم: 10-13 فهي عقوبة الشطب من الجدول.

✓ كما يفرض الشطب تسليم المجلس الوطني للمحاسبة الختم الرطب وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية بعد أن يقوم هذا المجلس بتبليغ قرار التوقيف المؤقت.

**3- الجهة المسؤولة عن إقرار العقوبات:** تعد لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبين حسب المادة (04) من المرسوم التنفيذي رقم: 10-13 الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوي وتقدير درجة خطورة الأخطاء المهنية المرتكبة من طرف محافظ الحسابات، وإصدار العقوبات التأديبية في حالة ثبوت هذه الأخطاء المهنية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - المادتين 5-9، مرسوم تنفيذي رقم 10-13، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، المادة 04.



## خلاصة الفصل

لقد عرفت المراجعة الخارجية تطورا كبيرا في كل من أهدافها وأنواعها ومعاييرها، وهذا لتحقيق الهدف الرئيسي منها وهو إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وتتم هذه العملية من طرف مراجع خارجي مؤهل والذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايذا، ويكون ذلك عن طريق تقديم هذا الأخير لتقرير يتضمن رأيه المهني حول القوائم المالية محل المراجعة الخارجية والذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم.

وتتم عملية المراجعة الخارجية في إطار معايير تحظى بالقبول العام، حيث تمثل مختلف القواعد التي يسترشد بها المراجع الخارجي أثناء أدائه لعمله، وقسمت هذه المعايير إلى ثلاثة مجموعات حيث تتمثل المجموعة الأولى في المعايير العامة، أما المجموعة الثانية فتتمثل في معايير العمل الميداني، أما بالنسبة للمجموعة الثالثة فهي المعايير المتعلقة بإعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة الخارجية.

كما تطرقنا أيضا في هذا الفصل إلى تنظيم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر خاصة في ظل الإصلاحات الأخيرة التي مست هذه المهنة، حيث يمكن القول أن مهنة محافظة الحسابات عرفت تطورا ملحوظا في الجزائر وذلك من خلال صدور قانون جديد خاص بهذه المهنة، والذي يتمثل في القانون رقم: 10-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بالإضافة إلى عدة مراسيم تنفيذية تلت هذا القانون والتي كان آخرها صدور المرسوم التنفيذي رقم: 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، المحدد لدرجات الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف محافظ الحسابات والعقوبات التي تقابلها، وذلك بما يساهم في ترقية وتحسين عمل محافظي الحسابات في الجزائر.

الفصل الثالث :

طبيعة المراجعة الخارجية في

ظل تطبيق SCF في الجزائر

قصد تكييف مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر مع التحولات المحاسبية، خاصة في ظل تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF المستمد من معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، قامت الجزائر بهذا الصدد إصدار القانون رقم: 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث تسعى السلطات من خلال هذا القانون إلى إعادة تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر والرفع من مستوى التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي.

كما أن الإصلاح المحاسبي لم يقتصر فقط على تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، بل تعداه إلى التأثير على الهيئات المهنية التي رافقت هذا الإصلاح المحاسبي، حيث أدى هذا الأخير إلى تغيرات هيكلية على مستوى الهيئات المتعلقة بمهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر، والتي من بينها المجلس الوطني للمحاسبة والمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

أما بالنسبة لمسار المراجعة الخارجية فهناك مجموعة إجراءات وخطوات أساسية، والتي يجب على المراجع الخارجي إتباعها أثناء تأدية مهمته، ومن أهم هذه المراحل إعداد التقرير النهائي المتضمن حوصلة أعماله ورأيه حول مصداقية وشفافية القوائم المالية محل المراجعة، ونظرا لأهمية تقرير المراجع الخارجي خاصة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، قامت الجزائر بإصدار مرسوم تنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 يتضمن مجموعة معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها التي يجب على محافظ الحسابات العمل في إطارها.

ينقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، حيث في المبحث الأول سنتطرق إلى تأثير الإصلاح المحاسبي على الإطار العام للمراجعة الخارجية، في حين خصصنا المبحث الثاني لتأثير الإصلاح المحاسبي على هيكلية هيئات المحاسبة والمراجعة، أما بالنسبة للمبحث الثالث فسننتطرق إلى مسار المراجعة الخارجية في ظل تطبيق SCF.

## المبحث الأول: تأثير الإصلاح المحاسبي على الإطار العام للمراجعة الخارجية

ستتطرق في هذا الفصل إلى أهم التأثيرات التي نتجت عن تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، من خلال التطرق إلى الإطار القانوني للمهنة من خلال إبراز أهم نقاط الاختلاف بين القانون 08-91 والقانون الجديد 01-10، والتطرق أيضا إلى تأثير الإصلاح المحاسبي على الجانب المنهجي ومعايير المراجعة الخارجية.

### المطلب الأول: أثر الإصلاح المحاسبي على الجانب القانوني للمراجعة الخارجية

نظرا للاختلال الحاصل في تسيير وتنظيم مهنة المراجعة الخارجية وضعف قدرتها على مواجهة تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى ضمان الانتقال السليم لهذا النظام، فقد عمدت الجزائر على إصدار القانون رقم: 01-10 والمتعلق بإعادة تنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وبالنظر إلى الفترة التي جاء بها القانون الجديد لمهنة المراجعة الخارجية، يمكن القول أن هذا القانون يمثل تأثير مباشر لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر من جانبها القانوني ونتيجة مستقبلية للخيار الجزائري بتبني وتطبيق SCF، وهذا دائما في إطار سياسة الإصلاحات الاقتصادية التي تقوم بها الجزائر، غير أن هذا القانون إن لم يتضمن الصرامة والرقابة المحكمة في التطبيق سينعكس سلبا على مصداقية مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.<sup>1</sup>

ولقد جاء القانون رقم: 01-10 ببعض الأشياء الجديدة مقارنة بالقانون السابق للمهنة القانون رقم: 08-91 حيث يمكن تلخيص أهم نقاط الاختلاف بين القانونين السابقين في الجدول التالي:

### الجدول رقم (05): نقاط الاختلاف بين القانون 08-91 والقانون 01-10.

معياري التفرقة	القانون رقم: 08-91	القانون رقم: 01-10
من حيث التعريف الخاص بالمراجع القانوني.	هو كل شخص يمارس باسمه الخاص تحت مسؤوليته، مهمة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها وتحليلها لدى المؤسسات التجارية أو المدنية، في الحالات التي ينص عليها القانون للقيام بهذه المهمة بصفة تعاقدية.	هو كل شخص يمارس بصف عادية باسمه الخاص تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

<sup>1</sup> - خيري عبد الكريم وعياد السعدي، مدى فعالية المراجعة المالية في ظل تبني الجزائر لنظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة للمؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، 04 و 05 ديسمبر 2012، ص: 12.

<p>- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة؛</p> <p>- يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير؛</p> <p>- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المديرين؛</p> <p>- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها؛</p> <p>- يعلم المديرين بكل نقص قد يكتشفه والذي يمكنه عرقلة استمرارية الاستغلال المؤسسة.</p>	<p>- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة؛</p> <p>- يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير؛</p> <p>- يعلم المديرين بكل نقص قد يكتشفه والذي يمكن عرقلة استمرارية استغلال المؤسسة.</p>	<p>من حيث المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات.</p>
<p>- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمهنة؛</p> <p>- التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات.</p>	<p>- توفر الاجازات والشهادات المشترطة قانونا؛</p> <p>- التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.</p>	<p>من حيث شروط التسجيل.</p>
<p>الخبير المحاسب تابع للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ومحافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما المحاسب المعتمد تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.</p>	<p>كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.</p>	<p>من حيث الهيئات المشرفة على المهن الثلاث : (الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.</p>
<p>يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أي تابع لوزارة المالية.</p>	<p>يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئيس الجمهورية.</p>	<p>من حيث السلطة المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة.</p>
<p>يتعين على محافظ الحسابات أو مسير المؤسسة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيين محافظ الحسابات في رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر</p>	<p>لم ترد أي مواد بهذا الجانب.</p>	<p>من حيث الاهتمام بالجودة.</p>

<p>يوما بعد التعيين.</p>		
<p>يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بغرامة مالية تتراوح من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة تكرار المخالفة يعاقب بالحبس من ستة (06) أشهر إلى سنة وبمضاعفة الغرامة المالية.</p>	<p>يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بغرامة مالية تتراوح من 500 دج إلى 50000 دج؛ وفي حالة تكرار المخالفة يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة (06) أشهر وبمضاعفة الغرامة المالية.</p>	<p>من حيث العقوبات المفروضة على ممارسي المهن الثلاث غير قانونيين.</p>
<p>تتمثل اللجان المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية؛</li> <li>- لجنة الاعتماد؛</li> <li>- لجنة التكوين؛</li> <li>- لجنة الانضباط والتحكيم؛</li> <li>- لجنة مراقبة النوعية.</li> </ul>	<p>لم ترد أي مواد بهذا الجانب.</p>	<p>من حيث اللجان المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة.</p>
<p>تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها فيما يلي: (الإندار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر، الشطب من الجدول).</p>	<p>لم ترد أي مواد بهذا الجانب.</p>	<p>من حيث درجات العقوبات التأديبية.</p>

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: بن قارة إيمان، مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق، مداخلة مقدمة للمؤتمر الدولي الأول حول: المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، 04 و05 ديسمبر 2012، ص ص: 17-18. والقانون 08-91 المؤرخ في 27-04-1991. والقانون 10-01 المؤرخ في 29-06-2010.

## المطلب الثاني: أثر الإصلاح المحاسبي على منهجية ومعايير المراجعة الخارجية

سنتطرق في هذا المطلب إلى مدى تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجانب المنهجي العملي والمتمثل في إجراءات فحص الحسابات، والتأثير على الجانب المتعلق بمعايير المراجعة الخارجية ونماذج تقاريرها.

1- الجانب المنهجي العملي للمراجعة الخارجية:<sup>1</sup>

فيما يتعلق بالمنهجية العملية لإجراءات فحص الحسابات، من مرحلة التخطيط والتوجيه لمهمة المراجعة الخارجية إلى غاية فحص الحسابات وإعداد التقرير النهائي مروراً بأهم مرحلة وهي مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلي فإن هذه الإجراءات لم تتأثر بتطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك راجع إلى أن الخطوات السابقة تمثل الخطوات التفصيلية التي يعتمد عليها المراجع الخارجي للحصول على الأدلة والبراهين التي يبنى عليها رأيه في القوائم المالية، وهي تختلف حسب موضوع محل المراجعة ولا تختلف حسب المرجعية المحاسبية محل المراجعة، وبالتالي مهما كانت طبيعة المرجعية المحاسبية المعتمدة فإن المراجع لن يغير طريقة فحص حسابات عناصر القوائم المالية، وسيستبع نفس المراحل السابقة الذكر.

ولكن لا بد من التنويه إلى ضرورة فهم وإتقان طبيعة ومجال عمل المرجعية المحاسبية الجديدة مع مراعاة خصوصيات الاقتصاد الجزائري الذي يمثل أكبر عائق في وجه التطبيق الجيد والسليم للنظام المحاسبي المالي، وهذا حتى يتسنى له تادية مهمة المراجعة بأقل جهد وأقل تكلفة مع ضمان نوعية خدمة المراجعة الخارجية.

2- الجانب المتعلق بمعايير المراجعة المعتمدة:<sup>2</sup>

تمثل معايير المراجعة القواعد الأساسية التي يجب على المراجع إتباعها ولا يجوز له مخالفتها، وفي الجزائر ليس هناك معايير واضحة ومحددة يستند إليها المراجع وكل ما هو موجود إنما القوانين والمراسيم التنفيذية والتعليمات الصادرة من المجلس الوطني للمحاسبة.

وبناء على ما ورد في القانون الجديد المنظم لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فإن من أهداف هذا القانون هو السعي لضمان استقرار المهنة والسماح للهيئات المهنية بالتفرغ إلى تحسين مستوى معارف المهنيين في مجال المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة.

<sup>1</sup> - خيري عبد الكريم وعباد السعدي، مرجع سابق، ص: 12-13.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 13.

✓ إن مهنة المراجعة الخارجية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ستتأثر في شقها المتعلق بالمعايير والقواعد العامة الواجب إتباعها في المهنة، ويكمن هذا التأثير في إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية.

### 3- الجانب المتعلق بنماذج تقارير المراجعة الخارجية:<sup>1</sup>

في ظل البيئة المحاسبية الجديدة في الجزائر ذات المرجعية المحاسبية الدولية، فإن طبيعة نماذج تقارير المراجعة الخارجية المتضمنة لرأي المراجع حول مدى تمثيل القوائم المالية للصورة الصادقة لنشاط المؤسسة، يمكن أن يأخذ احتمالين أو نموذجين جديدين للتطبيق وفي كلا الحالتين يمثان تأثير مباشر لنماذج تقارير المراجعة الخارجية بفعل تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي، وهذا وفقا لما يلي:

● الاحتمال الأول: إمكانية الإبقاء على النماذج الحالية المعتمدة وإجراء تعديلات تتوافق مع المرجعية المحاسبية الجديدة، وهنا تبرز فقرتين وهما:

- فقرة النطاق: يتم في هذه الفقرة التذكير بالمعايير المهنية المعتمدة في مهمة وإجراءات المراجعة الخارجية، ونحن هنا أمام حالتين، الأولى هي احتمال وقوع تأثير والمتعلق بإمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية، وبالتالي تذكر في فقرة النطاق معايير المراجعة الدولية وبالذات معايير إعداد التقارير الدولية، والحالة الثانية اعتماد معايير وقوانين بخلاف المعايير الدولية، وهنا يتم الإشارة إلى هذه المعايير والقوانين؛

- فقرة الرأي: هنا يتم إدراج المرجعية المحاسبية التي يستند إليها إعداد وعرض القوائم المالية، وفي هذه الحالة يتم التذكير بالمبادئ والقواعد الخاصة بالنظام المحاسبي المالي SCF، ما يعني أن نماذج تقارير المراجعة في ظل النظام المحاسبي المالي تأثرت أكثر في فقرة الرأي المحددة لطبيعة النظام المحاسبي المالي SCF.

● الاحتمال الثاني: إمكانية توحيد نماذج تقارير المراجعة الخارجية في سياق توحيد القوائم المالية على المستوى الدولي، وبالتالي إمكانية استعمال التقارير المقترحة من طرف اللجنة الدولية لممارسة المراجعة IAPC وهذا في ظل سياسة التوافق الدولي في مهنتي المحاسبة والمراجعة، ما يعني الإشارة دائما إلى معايير المراجعة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية في فقرتي النطاق والرأي.

✓ وفي كلتا الاحتمالين، يجب الأخذ بعين الاعتبار بعض الأمور المهمة التي ربما تكون لها تأثير إيجابي على تقارير المراجعة الخارجية وعلى عمل المراجع الخارجي، ومنها التذكير بمسؤولية الإدارة والمراجع في فقرة المقدمة وذلك لتفادي تحميل المراجع الخارجي مسؤوليات أكثر من مسؤولياته، كذلك يجب إدراج فقرة توضيحية تشير وتذكر

<sup>1</sup> - خيري عبد الكريم وعياد السعدي، مرجع سابق، ص: 13-14.



بطبيعة المرجعية المحاسبية الجديدة وبأن هناك تحول إلى النظام المحاسبي المالي، والذي بدوره أدى إلى تغير طرق إعداد وعرض القوائم المالية.

### المطلب الثالث: أثر الإصلاح المحاسبي على التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي

إن التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي يعتبر أحد الركائز الرئيسية لممارسة مهنة المراجعة ونجاحها، ولذلك عملت الجزائر على مراجعة القواعد والمبادئ التي تحكم الجوانب المتعلقة بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي، حتى يتسنى له مسايرة الإصلاح المحاسبي والمساعدة على تجسيده.

#### 1- مصادر التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي: تشمل المصادر الأساسية للتأهيل العلمي والعملي

للمراجع الخارجي فيما يلي:<sup>1</sup>

- التعليم: تعتبر المرحلة الأولى والأساسية لاكتساب التأهيل العلمي للمراجع الخارجي، ولا يمكن الحصول على ذلك إلا من خلال التعليم في الجامعات أو في المعاهد المتخصصة، كما أن نجاح المرحلة التعليمية للمراجع الخارجي تقتضي الاهتمام بثلاثة عناصر أساسية وهي:
  - المناهج والمقررات الدراسية من حيث محتواها وتنظيمها؛
  - كفاءة القائمين بتدريس المناهج والمقررات الدراسية والطرق المستخدمة في ذلك؛
  - كيفية تقييم الطلاب وانتقائهم وتحديد النوعيات المطلوبة.
- التدريب المهني: هي المرحلة التي من خلالها يتم اكتساب التأهيل العملي، وهو مكمل للمرحلة التعليمية ويجب أن يكون وثيق الصلة بها، فالتدريب يساعد الطالب على معرفة الكيفية التي يتم من خلالها توظيف المعارف التي اكتسبها، وبالتالي اكتساب الخبرة والمهارات اللازمة للممارسة المهنية.
- الامتحان: هو آخر مرحلة للطالب التي تفصله عن الممارسة المهنية، حيث أنه الوسيلة الهامة لاختبار مدى استيعاب الطالب للمعرفة المتخصصة ومدى امتلاكه للمهارات اللازمة.

<sup>1</sup> - شريقي عمر، مرجع سابق، ص: 04-05.

2- واقع التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي في الجزائر: لقد مرت الجزائر بعدة مراحل فيما يخص التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي والتي يمكن إيضاها كما يلي:

• من سنة 1971 إلى غاية 1991<sup>1</sup> لقد تم توكيل مراجعة حسابات المؤسسات العمومية والمختلطة لمحافظة الحسابات تحت وصاية وزارة المالية، بينما مراجعة حسابات المؤسسات الخاصة كانت موكلة للخبراء المحاسبين طيلة الفترة (1971-1991)، حيث كان تكوين الخبراء المحاسبين قبل سنة 1972 خاضعا لسياسة الترقية الاجتماعية المضمونة من طرف غرف ومدارس التجارة، قبل أن تتم عملية إصلاح خاصة بالمهنة سنة 1972 والتي تمحورت حول موضوعين أساسيين هما:

- تنظيم الدراسات الجامعية للحصول على شهادة ليسانس في العلوم المالية، وتعتبر هذه الشهادة شرطا أساسيا للترشح للتكوين كخبير المحاسب؛

- تأسيس نظام جديد للتكوين في الخبرة المحاسبية يعوض النظام القديم، ولكن هذا النظام لم يدخل حيز التنفيذ حتى سنة 1981، كما تميزت هذه الفترة بنجاح عدد قليل من المترشحين الذين نجحوا في الامتحان النهائي الخاص بالخبراء المحاسبين، والجدول التالي يوضح عدد الناجحين خلال الفترة من سنة 1982 إلى غاية سنة 1991:

الجدول رقم(06): عدد الناجحين في امتحان الخبرة المحاسبية من سنة 1982 إلى غاية سنة 1991.

الدورة	عدد الناجحين
1982	07
1984	06
1986	06
1988	06
1989	08
1991	07
المجموع	40

Source: Nacer Eddine et Ali Mazouz , la Pratique du Commissariat Aux Comptes en Algérie, SNC, Alger, 1993, p:49.

<sup>1</sup> - شريقي عمر، مرجع سابق، ص: 05.

- وترجع هذه النسبة الضعيفة إلى النقائص العديدة في برنامج تكوين الطلبة كالإدخال المتأخر للمحاسبة المعمقة في التعليم بينما كانت ضمن الامتحان الخاص بالدورة الأولى، وعدم وجود ملائمة بين المعارف المكتسبة في تحضير شهادة اليسانس ومواضيع الامتحان النهائي للخبرة المحاسبية.<sup>1</sup>

● من سنة 1991 إلى غاية سنة 2010: تميزت هذه الفترة بصدور القانون رقم: 08-91 سنة 1991، حيث واجهت مهنة المراجعة خلال هذه الفترة مجموعة من المؤهلات المتفاوتة بين المراجعين، من خلال السماح للعديد من الأشخاص ممارسة مهنة المراجعة والتسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بصفة انتقالية خلال ثلاث سنوات من صدور القانون رقم: 08-91، كما تم تشكيل لجنة خاصة سنة 1998 أوكل إليها مهمة تحديد مقاييس تقدير الايجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية والتي تخول الحق في ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، وفي سنة 1999 تم إصدار مقرر المعدل والمتمم بمقرر 2006 الذي جاء خصيصا لتنظيم الجانب المتعلق بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي، من خلال احتوائه على ثلاثة عناصر أساسية الواجب توفرها للممارسة المهنية وهي الشهادة الجامعية والتدريب المهني واجتياز الامتحان النهائي.<sup>2</sup>

● سنة 2010: تم خلال هذه الفترة إصدار القانون رقم: 01-10 وذلك كنتيجة للإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر، حيث أعطى هذا القانون جانبا كبيرا خاص بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي، من خلال أنه لا يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات إلا بعد الحصول على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات، والشهادة الجزائرية لخبير المحاسب بالنسبة لممارسة مهنة الخبير المحاسب، حيث هاتان الشهادتان تمنحان من معهد التعليم المختص التابع لوزارة المالية والمعاهد المعتمدة من طرف وزارة المالية، كما أن الدخول إلى هذه المعاهد يكون وفق إجراء مسابقة للمتشحين الحاصلين على شهادة جامعية لم يتم بعد تحديد نوع أو صفة هذه الشهادة، كما تم بموجب هذا القانون وجود تكوين نظري متخصص وتكوين تطبيقي بالنسبة للطلبة في ميدان محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية.<sup>3</sup>

✓ يمكن القول أن الجزائر من خلال القانون رقم: 01-10 حاولت أن تعطي أهمية كبيرة للتأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي، بما يضمن مواكبة مهنة المراجعة للإصلاحات الخاصة بمهنة المحاسبة والتوجه نحو الممارسة

<sup>1</sup> - شريقي عمر، مرجع سابق، ص: 08.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 08-09.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 11-12.

الدولية لمهنتي المحاسبة والمراجعة، وفي ما يلي جدول يوضح المقارنة لجوانب التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي قبل وبعد صدور القانون رقم: 10-01.<sup>1</sup>

الجدول رقم(07): مقارنة لجوانب التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي في الجزائر قبل وبعد صدور القانون 10-01.

معايير المقارنة	قبل صدور القانون رقم: 10-01	بعد صدور القانون رقم: 10-01
الشهادات المطلوبة للترشح لممارسة المهنة.	<p>1- بالنسبة لخبير المحاسب:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- شهادة ليسانس في العلوم المالية.</li> <li>- دبلوم الدراسات العليا في المحاسبة.</li> <li>- ليسانس علوم تجارية تخصص مالية ومحاسبة.</li> <li>- ليسانس علوم التسيير تخصص محاسبة.</li> </ul> <p>2- بالنسبة لمحافظ الحسابات:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- العديد من الشهادات.</li> </ul>	لم يتم تحديدها بعد.
التكوين المتخصص.	غير موجود.	سنتين.
إجراءات الدخول للتكوين المتخصص.	-	على أساس مسابقة.
الشهادة الممنوحة بعد التكوين المتخصص.	غير موجودة.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية.</li> <li>- شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق.</li> </ul>
التدريب المهني.	سنتين.	سنتين.
تقارير التربص.	08 تقارير: تقرير كل ثلاثة أشهر.	04 تقارير: تقرير كل ستة أشهر.
تعيين مراقب التربص.	المتربص أو أستاذ التربص.	المجلس الوطني للمحاسبة.
الامتحان النهائي.	امتحان كتابي وشفهي.	امتحان كتابي وشفهي.
الشهادة الممنوحة.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- شهادة خبير محاسب.</li> <li>- اعتماد محافظ الحسابات في حالة عدم النجاح في الخبرة المحاسبية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- الشهادة الجزائرية لخبير المحاسب.</li> <li>- الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات.</li> </ul>

المصدر: شريقي عمر، مرجع سابق، ص ص: 21-22.

<sup>1</sup> - شريقي عمر، مرجع سابق، ص: 13.

## المبحث الثاني: تأثير الإصلاح المحاسبي على هيكله هيئات المحاسبة والمراجعة

لقد أدت الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر إلى إحداث تغييرات جذرية على طبيعة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنتي المحاسبة والمراجعة، كما تعول الجزائر على هذا التغيير في الهيئات المهنية بشكل كبير في الإشراف والمتابعة والرقابة على تنفيذ وتجسيد الإصلاح المحاسبي الذي قامت به، وسوف نستعرض في هذا المبحث الهيكل الجديدة لمختلف هذه الهيئات المهنية المنظمة لمهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر.

## المطلب الأول: المجلس الوطني للمحاسبة CNC

لقد تم بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 11- 24 المؤرخ في 2011/01/27 تحديد التشكيلة الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة، بالإضافة إلى تنظيمه وقواعد سيره والمهام الموكلة إليه، وذلك تماشيا مع سياسة إصلاح مهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر.

**1- تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:**<sup>1</sup> يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، كما يرأسه وزير المالية أو ممثل عنه حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11-24، ويتشكل المجلس من:

- ممثل عن كل وزير عن القطاعات التالية: (الطاقة، الإحصاء، التربية الوطنية، التجارة، التعليم العالي، التكوين المهني، الصناعة)؛
- رئيس المفتشية العامة للمالية؛
- المدير العام للضرائب؛
- المدير المكلف بالتقييم المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصرف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمراجعة ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

<sup>1</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 2011/01/27، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، المادة 02، الصادرة في 2011/02/02.

- تقدر عهدة الأعضاء المنتخبين في المجلس الوطني للمحاسبة بستة (06) سنوات بقرار من الوزير المكلف بالمالية، كما تجدد تشكيلة المجلس بالثلث (3/1) كل سنتين.

2- **تنظيم وتسيير المجلس الوطني للمحاسبة:** حسب المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم: 11-24 فان المجلس يزود بأمانة عامة توضع تحت سلطة رئيس المجلس، ويسيرها أمين عام يساعده أربعة مديري دراسات وثمانية رؤساء دراسات، كما تتمثل مهام رئيس المجلس في تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية، والعمل على انجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي، أما المهام الأساسية للمجلس الوطني للمحاسبة فتتمثل في ما يلي:

● مهام الاعتماد: يمارس المجلس بعنوان الاعتماد المهام الآتية:<sup>1</sup>

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول، واستقبال الشكاوي التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

● مهام التقييس المحاسبي: يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام الآتية:<sup>2</sup>

- جمع و استغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع الدراسات 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 تقنيات المحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛

<sup>1</sup> - المادة 10، مرسوم تنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، المادة 11.

- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحيته.
- مهام تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية: يمارس المجلس في هذا الإطار المهام الآتية:<sup>1</sup>
  - المساهمة في ترقية المهن المحاسبية، وتطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
  - متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
  - متابعة وضمان تحين العناية المهنية، وإجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها؛
  - تقديم المساعدة لهيئات التكوين في المحاسبة، والمساهمة في تنظيم ورشات التكوين في حالة اعتماد قواعد محاسبية جديدة، والقيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد أدوات جديدة التي توضع تحت تصرف مهنيي المحاسبة.
- 3- اللجان المتساوية الأعضاء للمجلس الوطني للمحاسبة: تعتبر من الإضافات الجديدة التي جاءت بها الهيكلة الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة، وتتكون من خمس لجان متساوية الأعضاء وهي:
  - لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية: تتمثل مهام هذه اللجنة في وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية، وتحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية المطبقة، والعمل على إنجاز الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير المسارات المحاسبية، بالإضافة إلى دراسة وتقديم الاقتراحات حول مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة، وتحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها.<sup>2</sup>
  - لجنة الاعتماد: تتمثل مهام هذه اللجنة في إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد، وتحديد المعايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بالإضافة إلى ضمان تسيير وتحضير ملفات الاعتماد، وضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.<sup>3</sup>
  - لجنة التكوين: من بين المهام الموكلة لهذه اللجنة إعداد الطرق فيما يخص مجال التكوين، ودراسة ملفات المشاركة في التبرصات ومتابعتها، بالإضافة إلى توجيه المترشحين إلى مكاتب المحاسبة المعتمدة وتسليم شهادات نهاية التبرص، والعمل على تحضير برامج التكوين في مجال معايير المحاسبة الدولية، وتنظيم ملتقيات ومؤتمرات وورشات حول مهنتي المحاسبة والمراجعة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - المادة 12، مرسوم تنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، المادة 18.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق، المادة 19.

<sup>4</sup> - نفس المرجع السابق، المادة 20.

- لجنة الانضباط والتحكيم: من بين المهام الموكلة لهذه اللجنة إعداد العمل فيما يخص الانضباط والتحكيم والمصالحة، ودراسة الملفات الخاصة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية أو الأخلاقية أو التقنية المرتكبة من المهنيين، وضمان الدور الأساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن.<sup>1</sup>
- لجنة مراقبة النوعية: من بين مهام هذه اللجنة إعداد الطرق في مجال نوعية الخدمات، وإبداء الآراء حول مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية، وضمان نوعية المراجعة الموكلة لمهنيي المحاسبة، بالإضافة إلى إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم مكاتب المحاسبة وضمان مراقبة نوعية خدمات هذه المكاتب، وضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقية لممارسة المهن المحاسبية، وتنظيم ملتقيات ومؤتمرات حول النوعية في المجال المحاسبة.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني : المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

تم اعتماد المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب المادة 14 من القانون رقم: 10-01، ليتم بعدها إصدار المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 2011/01/27 حيث يتضمن تشكيلة المجلس وصلاحياته وقواعد سيره.

#### 1- تشكيلة المجلس:

يتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة، من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، كما يعين ثلاثة (03) أعضاء من هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك بقرار من الوزير المكلف بالمالية وبناء على اقتراح من رئيس المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، كما ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.<sup>3</sup>

#### 2- صلاحيات المجلس: تتمثل صلاحيات المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين فيما يلي:<sup>4</sup>

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية، مرفقة بكشف تنفيذ الميزانية السنوية ومشروع ميزانية السنة الموالية؛

<sup>1</sup> - المادة 21، مرسوم تنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، المادة 22.

<sup>3</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 11-25، المؤرخ في 2011/01/27، الجريدة الرسمية الجزائرية، مرجع سابق، المادة 03.

<sup>4</sup> - نفس المرجع السابق، المادة 04.



- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

### 3- قواعد السير: تتمثل قواعد سير المجلس في مجموعة من القواعد والإجراءات التي تنظم عملية انتخاب أعضاء

المجلس، وسير الجمعية العامة السنوية للمجلس، والتي سوف نستعرضها كما يلي:<sup>1</sup>

- يجب على كل مترشح لانتخابات المجلس المستوفي للشروط القانونية، أن يودع طلبا للترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد، بالإضافة إلى رقم وتاريخ شهادة التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة؛
- لا يمكن للمترشح لانتخابات في المجلس الوطني للخبراء المحاسبين أن يكون في نفس الوقت مرشحا للانتخابات في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- تتم عملية انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري، حيث الأعضاء التسعة (09) المنتخبون هم الأعضاء الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا وأميننا عاما وأميننا للخزينة، ويوزع الأعضاء الستة (06) الباقون حسب العدد التنازلي للأصوات المتحصل عليه، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة؛
- ينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد، وتنتهي عهدتهم يوم انتخاب أعضاء المجلس الجدد، كما لا يمكن لمنتخب في المجلس أن يقدم ترشيحه عند نهاية عهده الثانية إلا بعد انقضاء مدة ثلاث (03) سنوات؛
- في حالة شغور منصب في المجلس لأي سبب كان، يقوم باقي الأعضاء بتعويضه بالمترشح الأحسن ترتيبا في الانتخاب الأخير، أما إذا كان الشغور يخص منصب رئيس المجلس ينتخب أعضاء المجلس رئيس جديد من

<sup>1</sup> - المواد (09،10،11،12،13)، مرسوم تنفيذي رقم 11-25، مرجع سابق.

بينهم، أما في حالة شغور مترامن لمناصب ثلاث (03) أعضاء يستدعى الأعضاء الباقون جمعية عامة انتخابية لتعويضهم.

- بالنسبة للجمعية العامة للمجلس فإنه يتم استدعاء المهنيون المسجلون في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين مرة على الأقل في السنة، لحضور جمعية عادية ويكون ذلك خلال شهر أكتوبر من كل سنة من طرف رئيس المجلس أو بطلب من ثلثي (3/2) أعضاء المجلس كما يمكن أن تستدعى جمعيات عامة استثنائية، أما بالنسبة لمداوات الجمعية العامة فإنها لا تصح إلا بحضور نصف أعضاء ممارسي المهنة المسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وفي حالة عدم اكتمال النصاب المطلوب يستدعى اجتماع ثاني للجمعية العامة في أجل ثلاثين (30) يوماً، ابتداء من تاريخ انعقاد الاجتماع الأول وتصح مداواتها مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تم اعتماد المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من خلال المادة 14 من القانون رقم: 10-01، ليتم إصدار المرسوم تنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 2011/01/27، حيث يحدد تشكيلة المجلس وصلاحياته وقواعد سيره.

#### 1- تشكيلة المجلس:

يتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة، من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما يعين ثلاثة (03) أعضاء من هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك بقرار من الوزير المكلف بالمالية وبناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.<sup>2</sup>

#### 2- صلاحيات المجلس: تتمثل صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فيما يلي:<sup>3</sup>

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية، مرفقة بكشف تنفيذ الميزانية السنوية ومشروع ميزانية السنة الموالية؛

<sup>1</sup> - المادتان (19،21)، مرسوم تنفيذي رقم 11-25، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 11-26، المؤرخ في 2011/01/27، الجريدة الرسمية الجزائرية، مرجع سابق، المادة 03.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق، المادة 04.

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

### 3- قواعد السير: تتمثل قواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فيما يلي:<sup>1</sup>

- يجب على كل مترشح لانتخابات المجلس المستوفي للشروط القانونية، أن يودع لدى المجلس خلال خمسة عشر (15) يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للانتخابات، طلبا للتترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد، بالإضافة إلى رقم وتاريخ شهادة التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة؛
- لا يمكن للمترشح لانتخابات في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أن يكون في نفس الوقت مرشحا للانتخابات في المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- تتم عملية انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري، حيث الأعضاء التسعة (09) المنتخبون هم الأعضاء الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا وأميناً عاماً وأميناً للخزينة، ويوزع الأعضاء الستة (06) الباقون حسب العدد التنافلي للأصوات المتحصل عليه، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائز المترشح الأقدم في المهنة؛
- ينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد، وتنتهي عهدتهم يوم انتخاب أعضاء المجلس الجدد، كما لا يمكن لمنتخب في المجلس أن يقدم ترشيحه عند نهاية عهده الثانية إلا بعد انقضاء مدة ثلاث (03) سنوات؛
- في حالة شغور منصب في المجلس لأي سبب كان، يقوم باقي الأعضاء بتعويضه بالمترشح الأحسن ترتيباً في الانتخاب الأخير، أما إذا كان الشغور يخص منصب رئيس المجلس ينتخب أعضاء المجلس رئيساً جديداً من

<sup>1</sup> - المواد (09،10،11،12،13)، مرسوم تنفيذي رقم 26-11، مرجع سابق.

بينهم، أما في حالة شغور مترامن لمناصب ثلاث (03) أعضاء يستدعى الأعضاء الباقون جمعية عامة انتخابية لتعويضهم.

- بالنسبة للجمعية العامة للمجلس فإنه يتم استدعاء المهنيون المسجلون في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مرة على الأقل في السنة، لحضور جمعية عادية ويكون ذلك خلال شهر أكتوبر من كل سنة من طرف رئيس المجلس أو بطلب من ثلثي (3/2) أعضاء المجلس كما يمكن أن تستدعى جمعيات عامة استثنائية، أما بالنسبة لمداورات الجمعية العامة فإنها لا تصح إلا بحضور نصف أعضاء ممارسي المهنة المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفي حالة عدم اكتمال النصاب المطلوب يستدعى اجتماع ثاني للجمعية العامة في أجل ثلاثين (30) يوما، ابتداء من تاريخ انعقاد الاجتماع الأول وتصح مداوراتها مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين.<sup>1</sup>

#### المطلب الرابع: المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

تم اعتماد المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين من خلال المادة 14 من قانون رقم: 10-01، ليتم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 2011/01/27، حيث يحدد تشكيلة المجلس وصلاحياته وقواعد سيره.

#### 1- تشكيلة المجلس:<sup>2</sup>

يتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة، من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، كما يعين ثلاثة (03) أعضاء من هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك بقرار من الوزير المكلف بالمالية وبناء على اقتراح من رئيس المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، كما ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

#### 2- صلاحيات المجلس: للمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجموعة من المهام تتمثل في:<sup>3</sup>

- إدارة وتسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

<sup>1</sup> - المادتان (19،21)، مرسوم تنفيذي رقم 11-26، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 11-27، المؤرخ في 2011/01/27 الجريدة الرسمية الجزائرية، مرجع سابق، المادة 03.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق، المادة 04.

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية، مرفقة بكشف تنفيذ الميزانية السنوية ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

### 3- قواعد السير: تتمثل قواعد سير المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين فيما يلي:<sup>1</sup>

- يجب على كل مترشح لانتخابات المجلس المستوفي للشروط القانونية، أن يودع لدى المجلس خلال خمسة عشر (15) يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للانتخابات، طلبا للترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد، بالإضافة إلى رقم وتاريخ شهادة التسجيل في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة؛
- لا يمكن للمترشح لانتخابات في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أن يكون في نفس الوقت مرشحا للانتخابات في المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات؛
- تتم عملية انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري، حيث الأعضاء التسعة (09) المنتخبون هم الأعضاء الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا وأميناً عاماً وأميناً للخزينة، ويوزع الأعضاء الستة (06) الباقون حسب العدد التنازلي للأصوات المتحصل عليه، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائز المترشح الأقدم في المهنة؛
- ينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد، وتنتهي عهدهم يوم انتخاب أعضاء المجلس الجدد، كما لا يمكن لمنتخب في المجلس أن يقدم ترشيحه عند نهاية عهده الثانية إلا بعد انقضاء مدة ثلاث (03) سنوات؛

<sup>1</sup> - المواد (09،10،11،12،13)، المرسوم التنفيذي رقم 11-27، مرجع سابق.

- في حالة شغور منصب في المجلس لأي سبب كان، يقوم باقي الأعضاء بتعويضه بالمرشح الأحسن ترتيبا في الانتخاب الأخير، أما إذا كان الشغور يخص منصب رئيس المجلس ينتخب أعضاء المجلس رئيس جديد من بينهم، أما في حالة شغور مترامن لمناصب ثلاث (03) أعضاء يستدعى الأعضاء الباقون جمعية عامة انتخابية لتعويضهم.
- بالنسبة للجمعية العامة للمجلس فإنه يتم استدعاء المهنيون المسجلون في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مرة على الأقل في السنة، لحضور جمعية عادية ويكون ذلك خلال شهر أكتوبر من كل سنة من طرف رئيس المجلس أو بطلب من ثلثي (3/2) أعضاء المجلس كما يمكن أن تستدعى جمعيات عامة استثنائية، أما بالنسبة لمداوات الجمعية العامة فإنها لا تصح إلا بحضور نصف أعضاء ممارسي المهنة المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ، وفي حالة عدم اكتمال النصاب المطلوب يستدعى اجتماع ثاني للجمعية العامة في أجل ثلاثين (30) يوما، ابتداء من تاريخ انعقاد الاجتماع الأول وتصح مداواتها مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين.<sup>1</sup>

### المبحث الثالث: مسار المراجعة الخارجية في ظل تطبيق SCF

يقوم محافظ الحسابات باتخاذ جملة من الخطوات أثناء بدئه لعملية المراجعة وما يتطلبه ذلك من رسم خطة للعمل وبرنامج لأداء مهامه، وما يقتضيه من جمع للمعلومات حول محيط المؤسسة ومحتوى المنتج النهائي لها والمتمثل في القوائم المالية، وهذا ما سنتطرق له في مبحثنا هذا.

#### المطلب الأول: التخطيط لعملية المراجعة الخارجية

يعتبر تخطيط عملية المراجعة النقطة الأولى لعمل المراجع وتشمل مجموعة من الخطوات اللازمة لعملية المراجعة والتي منها أوراق العمل ومعرفة عامة حول المؤسسة.

**1- أوراق عمل المراجعة:** تعرف أوراق العمل بأنها أدلة مكتوبة وملموسة يتم تجميعها بواسطة المراجع خلال عملية القيام بإجراءات المراجعة وإعداد التقرير، ومن ثم فهي تشمل كل ما قام بإعداده، وتحفظ هذه الأوراق في ملفات،<sup>2</sup> وتتكون من:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - المادتان (19,21)، مرسوم تنفيذي رقم 11-27، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - محمد سمير الصبان، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 1997، ص: 378.

<sup>3</sup> - ادريس عبد السلام أشيتوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قارونوس، ليبيا، ص: 96-97.

- الملف الدائم: يحتوي هذا الملف على البيانات والمستندات التي تتميز بصفة الاستمرارية ولا تتغير من فترة لأخرى، ومن أمثلة ذلك:
  - اسم الشركة وعنوانها ونوع نشاطها، وكذلك أسماء وعناوين الفروع في حالة وجودها؛
  - أسماء المسؤولين، التنظيم الإداري، الشكل القانوني للشركة وهيكلها التنظيمي؛
  - صورة من التوقيعات المعتمدة في الشركة؛
  - صور من برامج المراجعة في السنوات السابقة؛
  - المجموعة الدفترية والمستندات المستخدمة في التنظيم المحاسبي ونظام المراقبة الداخلية؛
  - نسخ من قرارات الجمعية العامة ومجلس الإدارة التي لها صفة الاستمرارية؛
  - أي معلومات أو بيانات مهمة يرى المراجع أنه يجب الاحتفاظ بها.
- الملف الجاري<sup>1</sup>: هو ملف يحتوي على أوراق المراجعة المتعلقة بالفترة الحالية وهي تلك البيانات التي تتغير من سنة لأخرى. ومن أمثلة ذلك ما يلي:
  - حسابات الميزانية وحسابات النتيجة للسنة المالية؛
  - ميزان المراجعة للسنة المالية المطلوب مراجعتها والتسويات الجردية؛
  - القوائم المالية وكافة المعلومات المتعلقة بها؛
  - قرارات الجمعية العامة ومجلس الإدارة للسنة المالية المطلوب مراجعتها؛
  - برنامج المراجعة.

## 2- أغراض أوراق العمل: تتمثل الأغراض الأساسية من أوراق العمل فيما يلي:<sup>2</sup>

- تنظيم وتنسيق عملية المراجعة: أوراق المراجعة تعتبر أداة مهمة لتنظيم وتنسيق الأوجه المختلفة لتنفيذ عملية المراجعة؛
- مصدر للمعلومات: تعتبر مصدرا مهما للمعلومات التي يرى المراجع ذكرها سواء في تقريره أو في شكل ملاحظات، أو غير ذلك من الإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية؛

<sup>1</sup> - زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 163.

<sup>2</sup> - إدريس عبد السلام أشيتوي، مرجع سابق، ص: 98-99.

- تدعيم رأي المراجع: تعتبر أوراق المراجعة دليلا قويا لرأي المراجع حول مدى عدالة القوائم المالية، لذلك يجب أن تحتوي على جميع الأدلة التي تؤكد إتباع الشركة لمبادئ المحاسبة عند إعداد القوائم المالية؛
- الحجة القانونية: فيمكن استخدامها كدليل إثبات أمام القضاء إذا ما تعرض المراجع للمساءلة أو اتهم بالإهمال أو التقصير أو عدم بذل عناية في أدائه لعمله؛
- أسس مراجعات قادمة: تعتبر أوراق عمل المراجعة مرجعا مهما للمراجع عند بدايته لعملية المراجعة، حيث تحتوي على كثير من الملاحظات الخاصة بمسائل مختلفة تم البت فيها ومعالجتها، فهي تساعد المراجع في حالة ورود حالات مماثلة.

3- معرفة عامة حول المؤسسة: ينبغي على المراجع أخذ نظرة شاملة على المؤسسة محل المراجعة وتلقي المعلومات وتحليلها وفهمها، فعليه أن يقوم بجولة استطلاعية لمصانع ومكاتب المؤسسة الأمر الذي يسمح فهم طريقة سير العمل ومقابلة المسؤولين<sup>1</sup>، والتي يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): مراحل التعرف على المؤسسة.



المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 68.

<sup>1</sup> - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص: 68.



- الأشغال الأولية: هي خطوة يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بها، ويمكنه ذلك من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.<sup>1</sup>
- الاتصالات الأولى مع المؤسسة محل المراجعة: يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارات معهم، كما يقوم بزيارات ميدانية ليتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها، ووحداتها وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارات العمل هذه.<sup>2</sup> وتمكنه هذه الخطوة أيضا من:<sup>3</sup>
  - تحديد هوية المؤسسة: حيث لا بد من الاطلاع على القانون النظامي والعقد التأسيسي الابتدائي لها، لكي يحدد المعلومات المتصلة بها، تاريخ تكوينها، الغرض من نشاطها، رأس المال المصرح به والمقر الرئيسي لها وكل المعلومات الأخرى الضرورية.
  - التطور التاريخي للمؤسسة: وهي معلومات خاصة بالتنظيم والتسيير للمؤسسة، حيث يمكن للمراجع أن يدرك الأسباب التي كانت تقف وراء إنشاء المؤسسة والتطورات التي لحقت بها في المجالات التقنية، القانونية والاقتصادية.
  - وضعية المؤسسة: حتى يتسنى للمراجع معرفة مكانة المؤسسة في القطاع الذي تنشط فيه.
- انطلاق الأشغال: يحصل المراجع على نظرة عامة حول المؤسسة بعد إتمام مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالاستمرارية، في ملف هو الملف الدائم الذي سبقت الإشارة إليه، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.<sup>4</sup>

#### المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

على الرغم من الدور الهام الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في منع الانحرافات من الحدوث في القوائم المالية، إلا أنه قبل أن يستطيع المراجع الاعتماد عليه فإنه يجب عليه أن يقوم باختباره للحصول على دليل إثبات بأنه يعمل بفعالية وتتم هذه العملية كما يلي:

<sup>1</sup> - محمد بوتوين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص: 69.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 69.

<sup>3</sup> - بوسماحة محمد، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص: 82-83.

<sup>4</sup> - محمد بوتوين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص: 69.

1- الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية: يسعى المراجع إلى تحقيق هدفين من فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وهما:<sup>1</sup>

- تحديد أساليب الرقابة التي يمكنه الاعتماد عليها وذلك حتى يستطيع أن يحدد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة؛
  - اكتشاف مواطن الضعف الجوهرية في النظام التي يجب إبلاغها لإدارة المؤسسة.
- ✓ ومن أجل تحقيق هذه الأهداف يجب على المراجع إتباع مجموعة من الخطوات التي سنبرزها في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): تقييم نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 71.

<sup>1</sup> - وليام توماس، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الثاني، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2006، ص: 198.

• وسنقوم بعرض الخطوات السابقة بإيجاز فيما يلي:

1- جمع الإجراءات: يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات وتدوينه للملخصات لها، لأن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام جزئي يمكن أن يجرأ بدوره إلى أنظمة فرعية وهكذا، والمثال على ذلك عملية البيع إذ يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة حول عملية البيع (وجود دليل كالفواتير، طلبيات) أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب الإجابة عنها شرحا لكل جوانب العملية.<sup>1</sup>

2- اختبارات الفهم: يحاول المراقب في هذه الخطوة فهم النظام المتبع وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، ففي المثال المعطى (عملية البيع) يأخذ المراجع بعض طلبيات الزبائن، ويقارنها بسندات تسليم السلع كما يقارنها بفواتير البيع المحررة، والهدف وراء هذا الاختبار هو التأكد من أن الإجراء موجود.<sup>2</sup>

3- التقييم الأولي للمراقبة الداخلية: بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يمكن للمراجع إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية، باستخراجه مبدئيا ل:<sup>3</sup>

- نقاط القوة: التي تتمثل في إجراءات الرقابة الداخلية التي تعمل بفعالية من أجل منع أو اكتشاف الأخطاء والمخالفات في البيانات المحاسبية.
- نقاط الضعف: التي تتمثل في الأخطاء والمخالفات في النظام المحاسبي.
- تستعمل في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو لا، وعليه يستطيع المراجع في النهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه.

4- اختبارات الاستمرارية: يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن النقاط المتوصل إليها في التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية هي نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع بصفة دائمة ومستمرة، كما أن اختبارات الاستمرارية

<sup>1</sup> - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص: 72- 73.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 73.

<sup>3</sup> - امين السيد احمد لطفي، فلسفة المراجعة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص: 649.

ذات أهمية مقارنة باختبارات الفهم، لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها مطبقة وباستمرار ولا تحمل خلل، وتعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة.<sup>1</sup>

**5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** باعتداده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لهذا النظام.

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط القوة ونقاط الضعف) يقدم المراجع حوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، وتمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول الرقابة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة كما تمثل أحد الجوانب الايجابية لمهمته، ويسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة الرقابة الداخلية.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: مراجعة عناصر القوائم المالية

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي:<sup>3</sup>

- الكمال: يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيله محاسبيا؛
- الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية؛
- الملكية: يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم؛
- التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم؛
- التسجيل المحاسبي: يعني كل العمليات تم تسجيلها بشكل سليم.

<sup>1</sup> - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص: 74.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 74-75.

<sup>3</sup> - محمد النهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 148.

1- **مراجعة الأصول الثابتة:** تشمل هذه النقطة كل التثبيتات المعنوية والتثبيتات العينية ويتم مراجعة هذه العناصر وفق ما يلي:<sup>1</sup>

- **الكمال:** يقوم المراجع في هذا العنصر بالتأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع القانوني له، من خلال التأكد من الأرصدة الأولية، والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة، مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المحاسبية المقدمة على العنصر موضوع المراجعة، كما يجب التأكد من صحة حساب الاهتلاكات والمصاريف المتعلقة بكل عنصر.
  - **الوجود:** يقوم المراجع في هذه الحالة بالتأكد من الأصول الثابتة المسجلة في القوائم المالية الختامية، من أنها موجودة فعلا ومستعملة بما لا يتنافى مع قواعد اهتلاكها، بمعنى مقارنة الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل فعلا في دفاتر وسجلات المؤسسة.
  - **الملكية:** يقوم المراجع في هذه الحالة بالتأكد من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة، من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبيت ملكية المؤسسة للأصل موضوع المراجعة، وعقود تثبيت حق تسجيل المؤسسة للأصل بالرغم من عدم امتلاكه مثل عقد الإيجار التمويلي حسب SCF.
  - **التقييم:** يقوم المراجع في هذه الحالة بالتحقق من صحة التقييم الأولي للأصل (التكلفة التاريخية، القيمة العادلة) وذلك بتسجيل قيمة الأصل مضاف إليه كل المصاريف المتعلقة به، كما أن إعادة تقييم الأصل تكون وفق SCF مع تسجيل القيمة الزائدة أو الناقصة للأصل، كما يجب على المراجع التأكد من صحة حساب الاهتلاك وفقا للطرق المسموح بها في SCF (ثابت، متزايد، متناقص)، والتأكد من استمرارية المؤسسة في التقييم بنفس الطريقة لجميع الأصول.
  - **التسجيل المحاسبي:** يجب على المراجع التأكد من أن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية التي نص عليها SCF، وكل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة.
- ومن أمثلة ذلك مراجعة الحساب 211 (الأراضي) حيث يجب على المراجع:<sup>2</sup>
- التأكد من معطيات الجرد مقارنة بعقود التوثيق، ومقارنة أسعار الحيازة الظاهرة في العقود مع المسجلة في المحاسبة.

<sup>1</sup> - محمد النهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 149-150.

<sup>2</sup> -Moukhtar Belaiboud, **Pratique de l'Audite**, Berti édition, Alger, 2011, pp : 64-65.

- التأكد من أن عملية التقييم تتم وفق ما ينص عليه SCF، والمطالبة بشهادة عدم الرهن لكل الأراضي وذلك لضمان الملكية للمؤسسة.

**2- مراجعة المخزونات:** تشمل على كل العناصر التي تمر على المخزن سواء التي تنتجها المؤسسة أو المشتريات المختلفة للمؤسسة، وتمثل حسابات الصنف الثالث حسب SCF وتتم عملية مراجعة المخزونات وفق ما يلي:<sup>1</sup>

- **الكَمال:** تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة لمستعملها، لذا يجب على المراجع التأكد من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة وصحيحة.
  - **الوجود:** على المراجع أن يتأكد من الوجود الفعلي للمخزون على مستوى مخازن المؤسسة، وذلك بالوقوف على واقع عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يجب التأكد من أن عناصر المخزون توافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة وتم تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانونا.
  - **الملكية:** يجب على المراجع التأكد من ملكية المؤسسة لعناصر المخزونات سواء داخل المؤسسة أو خارجها، من خلال فواتير الشراء المتعلقة بها.
  - **التقييم:** يجب على المراجع التحقق من صحة التقييم حسب ما نص عليه SCF من خلال ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزونات، وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات.
  - **التسجيل المحاسبي:** على المراجع التأكد من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية، والتأكد من أن الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة.
- وكمثال على ذلك: حساب 38 (مشتريات مخزنة) يجب مراعاة أن هذا الحساب باعتباره حساب وسيط، مقفل في نهاية الدورة أي ليس له رصيد ولا يظهر في الميزانية.

**3- مراجعة الحقوق والديون:** تتمثل الحقوق حسب SCF في الصنف الخامس، وهي الحسابات المالية، أما الديون فهي تمثل الصنف الرابع وهي حسابات الغير، وتتم عملية مراجعة عناصر الصنفين كما يلي:<sup>2</sup>

- **الكَمال:** يجب على المراجع أن يتأكد من أن المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة حول الحقوق والديون المتعلقة بها، من خلال التأكد من الأرصدة المالية لكل حساب.

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 151-152.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 154-155.

- الوجود: يتم التأكد من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقاربات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبيا عند المؤسسة وبين ما هو مسجل عند الغير.
- الملكية: يجب على المراجع التأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة، فالحقوق حق لها والديون إلتزام عليها، وذلك من خلال الاطلاع على الوثائق التي تثبت حقوق وديون المؤسسة.
- التقييم: التحقق من صحة التقييم حسب ما نص عليه SCF، باستعمال المراجعة المستندية والحسابية للوقوف على تقييم سليم لحقوق وديون المؤسسة.
- التسجيل المحاسبي: على المراجع التأكد من أن المعالجة المحاسبية تمت وفقا للمبادئ المحاسبية وفي هذا الإطار يجب تسجيل الحقوق والديون وفق ما نص عليه SCF، وأن يستند هذا التسجيل إلى وثائق تبرر العملية والتسجيل.
- ✓ ومن أمثلة ذلك بالنسبة للحقوق فمراجعة الحساب 51 (الحسابات المالية) في حالة إنشاء المؤسسة أو الزيادة في رأس مالها، كما يجب التأكد من الوجود الفعلي لهذه الأموال، وذلك عن طريق إقرار الموثق، وضمن تحويل هذه الأموال في الوقت المحدد لها، والمطالبة بالمصادقة على الأرصدة النهائية وتحليل الاختلافات في حالة وجودها.<sup>1</sup>
- 4- مراجعة الأموال المملوكة: يجب على المراجع التأكد من أسهم الشركاء وعددها ومن تقييمها بشكل سليم وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية التي نص عليها SCF، وكذا تتبع تداول أسهم المؤسسة في السوق المالي، والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة موضوع المراجعة وكذا تخصيص الاحتياطات بما يتفق مع قرارات مجلس الإدارة والقانون المعمول به، وتتم عملية مراقبة الأموال المملوكة عن طريق ما يلي:<sup>2</sup>
- التأكد من العقد الابتدائي والقانوني المنظم للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة رأس المال وأنواع الأسهم وحقوق المساهمين؛
- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو خفض رأس المال أو تعديل حقوق المساهمين؛
- فحص المكتبتين في الأسهم والإطلاع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم والتحقق من أن المساهمين قد سدوا كل ما عليهم اتجاه المؤسسة؛

<sup>1</sup> - Moukhtar Belaiboud , op.cit , pp :92-93 .

<sup>2</sup> - محمد النهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص: 156-157.

• في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب على المراجع أن يتأكد من إظهار ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

✓ ومن أمثلة مراجعة الأموال المملوكة، حساب 101 (رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال)، حيث يجب مراجعة النظام الأساسي لإنشاء المؤسسة، والتحقق من قيم المدخلات والمساهمات سواء كانت عينية أو مادية، والتأكد من الإعانات المقدمة من الدولة أو الهيئات الأخرى، ومقارنة ذلك بيومية البنك (المقبوضات)، أما بالنسبة لحساب 106 (الاحتياطيات) فيجب التأكد من مختلف الاحتياطيات المخصصة، وذلك بالرجوع إلى محضر الجمعيات العادية للمساهمين وجدول توزيع الأرباح والتأكد من شرعية التسجيل المحاسبي.<sup>1</sup>

5- **مراجعة النواتج والأعباء:** تمثل النواتج حسابات الصنف السابع وتمثل الأعباء حسابات الصنف السادس حسب SCF، كما تعتبر حسابات النواتج والأعباء المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج، وتتم عملية مراجعة النواتج والأعباء كما يلي:<sup>2</sup>

- الكمال: يجب على المراجع أن يتأكد من أن كل المعلومات المحاسبية المقدمة تعبر عن كل العمليات المختلفة في المؤسسة، والتأكد من أن التسجيل الكلي لجميع النواتج والأعباء الخاصة بالمؤسسة.
- الوجود: يعمل المراجع في هذا الإطار على التأكد من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، ويكون ذلك باستعمال المراجعة المستندية، والتأكد من الوجود الفعلي لهذه العناصر.
- التقييم: ينبغي على المراجع أن يتحقق من صحة تقييم الأعباء والنواتج حسب ما ينص عليه SCF، وذلك من خلال التأكد من تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى.
- التسجيل المحاسبي: يجب على المراجع التأكد من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المنصوص عليها وفق SCF، والتأكد من الوثائق المدعمة لهذا التسجيل المحاسبي.

- ومن أمثلة ذلك:<sup>3</sup>

✓ **أولا:** فيما يخص حسابات النواتج نأخذ الحساب 70 (مبيعات البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة)، حيث يجب مراجعة جميع عمليات نقل السلع التي جرت مع الزبائن والوحدات التابعة، والمقارنة بينها وبين التصريحات المقدمة لمصلحة الضرائب وهذا خلال الدورة، أما في نهاية الدورة فتكون

<sup>1</sup> - Moukhtar Belaiboud, op.cit ,pp :95-96.

<sup>2</sup> - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص: 157-158.

<sup>3</sup> - Moukhtar Belaiboud , op.cit , pp : 115-116.



هناك مقارنة بين عمليات البيع ونقل السلع التي جرت خلال الدورة مع التسجيلات المحاسبية لها، ودراسة جميع الأدلة والوثائق التي استخدمت في التسجيل المحاسبي (سندات، فواتير، وصولات الاستلام والتسليم)، كمرقبة تسلسل التقييم للفواتير، أي التأكد من صحة جميع المدخلات والمخرجات وشروط تنفيذها.

✓ **ثانيا:** حسابات الأعباء نأخذ الحساب 63 (أعباء المستخدمين) حيث يتم مراجعة الرواتب والأجور، وذلك بالاعتماد على عدة وثائق منها الاتفاقيات المبرمة بين المؤسسة ومفتشية العمل، عقود العمل الفردية، مراقبة بطاقات حضور وقوائم إمضاءات العمال، كشوف الأجور الفردية ودفتر الأجور.

### المطلب الرابع: التقرير النهائي لعملية المراجعة الخارجية

يقوم المراجع بالتعبير عن النتائج التي توصل إليها بعد انتهاء عملية المراجعة والفحص من خلال تقريره، والذي يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة، وستتطرق إلى مفهوم وأنواع وأشكال التقارير فيما يلي:

1- **مفهوم التقرير:**<sup>1</sup> هو المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة، وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمخاطبي الحسابات على القوائم المالية محل المراجعة.

2- **أنواع التقارير:** يمكن تصنيف التقارير التي يعدها محافظ الحسابات وفقا لعدة أسس منها:<sup>2</sup>

• الغرض من التقرير: يمكن التمييز بين نوعين هما:

- **التقرير العام:** ويقصد به ذلك التقرير الذي يعده محافظ الحسابات، ويتم استخدامه من قبل جميع الأطراف الخارجية وبصفة خاصة المساهمين، ومن ذوي المصلحة في المؤسسة التي يخصها التقرير، وهو يحتوي على رأي عام في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.

- **التقرير الخاص:** وهو تقرير لا يتعلق بكل جوانب المؤسسة، وإنما بأمر محددة نص عليها القانون، ولعل أهم الحالات التي يقدم فيها محافظ الحسابات هذا التقرير:

✓ الاتفاقيات التي تبرم بين المؤسسة و أحد مؤسسيها أو أحد أعضاء الإدارة؛

✓ المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة؛

✓ زيادات رأس مال المؤسسة وتخفيضه.

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص: 381.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص: 390-391.

- من حيث التفصيلات التي يتضمنها التقرير: حيث تميز بين التقرير المختصر والتقرير المطول:
  - **التقرير المختصر:** وهو تقرير يبين فيه محافظ الحسابات بصورة مختصرة مسؤوليات ونطاق الفحص الذي قام به، ورأيه في القوائم المالية ويرفق بالقوائم المالية المنشورة.
  - **التقرير المطول:** وهو الذي يشتمل بالإضافة لعناصر التقرير المختصر على تفاصيل تحليلية للقوائم المالية أي وصف نطاق المراجعة بصورة تفصيلية.
- من حيث الموقف الذي يتبناه محافظ الحسابات: حيث تميز بين الأنواع التالية:<sup>1</sup>
  - **التقرير النظيف:** يعتبر هذا التقرير الموضح لرأي المراجع الايجابي حول المعلومات المحاسبية، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - **التقرير التحفظي:** يعتبر التقرير التحفظي امتداد معدل للتقرير النظيف، كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المراجع ضرورة للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، ويشير إلى هذه التحفظات بكل وضوح ويحدد تأثيرها على القوائم المالية.
  - **التقرير السلبي:** يصدر المراجع هذا التقرير إذا قام بعملية المراجعة وفقا لمعاييرها ورأى بأن المعلومات المحاسبية لا يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة، ولم يراع في معالجتها وعرضها لتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - **تقرير عدم إبداء الرأي:** يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعد على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها الإدارة.

### 3- معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها: لقد تناول المرسوم التنفيذي رقم: 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها إلى الجمعية العامة أو الأطراف المعنية.

- معايير تقارير الحسابات: تتمثل معايير تقارير محافظ الحسابات في ما يلي:<sup>2</sup>
  - معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، وفحص المصادقة المبرر؛
  - معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة؛
  - معيار حول إتفاقيات المنظمة؛

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 55-56.

<sup>2</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 11-202، المؤرخ في 26/05/2011، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 30، الصادرة في 01 جوان 2011، المادة 02.

- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة (05) تعويضات؛
- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية؛
- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- معيار حول استمرارية الاستغلال؛
- معيار يتعلق بجائزة أسهم كضمان؛
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة؛
- يحدد محتوى كل معيار من هذه المعايير بقرار من الوزير المكلف بالمالية.
- تاريخ التقرير ومضمونه:<sup>1</sup>
- **تاريخ التقرير:** حسب المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 فإنه: « يؤرخ تقرير محافظ الحسابات عند نهاية أشغال المراقبة، ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة، يؤرخ التقرير قبل خمسة عشر (15) يوما من تاريخ انعقاد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل.
- **مضمون التقرير:** يتضمن تقرير محافظ الحسابات رقم اعتماده ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وعنوانه وإمضاءه وختمه «.
- **مكان إيداع التقرير:** حسب المادة (05) من المرسوم التنفيذي رقم: 11-202 فإنه: « طبقا لأحكام القانون التجاري، يودع تقرير محافظ الحسابات بمقر الشركة أو بمقر المديرية العامة للكيان المعني.
- **عرض التقرير:** والذي نصت عليه المادة (06) من نفس المرسوم أعلاه كما يلي: « يقوم محافظ الحسابات بعرض تقاريره على الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل، خلال أجل خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ انعقادها». وحسب المادة (07) تحدد كفاءات إرسال التقرير بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

<sup>1</sup> - المواد (03،06،05،07)، مرسوم تنفيذي رقم 11-202، مرجع سابق.

لقد أدى تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى آثار مختلفة على الإطار العام لمهنة المراجعة الخارجية، من خلال مجموعة من الإصلاحات الخاصة بمهنة المراجعة الخارجية بما يتلاءم والإصلاحات الخاصة بمهنة المحاسبة، والتي تنصب في الأساس إلى الاهتمام بكل ما يتعلق بتطوير الإطار العام لمهنة المراجعة الخارجية، بالإضافة إلى إعادة تنظيم القواعد الخاصة بجوانب التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي.

أما بالنسبة لآثار تطبيق النظام المحاسبي على هيكله الهيئات المهنية الخاصة بالمحاسبة والمراجعة في الجزائر، فهناك استحداث لجان خاصة بالمجلس الوطني للمحاسبة وتوسيع مهامه بما يتلاءم وتوجه الجزائر نحو الممارسات الدولية لمهنة المحاسبة والمراجعة، كما تم هيكله المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى ثلاثة مجالس وطنية حيث تم توكيل كل مجلس بالإشراف على إحدى المهن الثلاث.

كما يمكن القول في الأخير إن الإصلاحات الخاصة بمهنة المراجعة الخارجية جاءت كنتيجة حتمية في ظل تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث يعول بشكل كبير على هذه الإصلاحات الخاصة بمهنة المراجعة الخارجية في الإشراف والمتابعة والرقابة على تنفيذ وتجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية، ويكون ذلك من خلال بذل العناية المهنية بالنسبة للمراجع الخارجي أثناء تأدية مهامه وتأكده من مدى مصداقية وشفافية القوائم المالية محل المراجعة الخارجية، بما يعزز الثقة والمصداقية لدى مستخدمي القوائم المالية ويضمن مصداقية تقريره لدى مستعمليه.

الفصل الرابع :

دراسة حالة تطبيقية للواقع

العملي للمراجعة الخارجية

في ظل تطبيق SCF

## تمهيد

بعد أن تطرقنا في الجانب النظري إلى كل من خصائص وجوهر النظام المحاسبي المالي وأهم القواعد والإجراءات التي جاء بها، بالإضافة إلى طبيعة المراجعة الخارجية وتطورها في الجزائر، ثم التعرف على أهم التأثيرات التي حدثت نتيجة تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، سنحاول في هذا الفصل المخصص لدراسة حالة تطبيقية التعرف والوقوف على الواقع العملي للمراجعة الخارجية في ظل تبني وتطبيق SCF.

حيث نخصص المبحث الأول للتعرف على المؤسسة المستقبلية والتي تتمثل في الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة، من خلال التطرق إلى نشأة ونشاط والأهداف الأساسية المختلفة لهذه المؤسسة، ثم عرض الهيكل التنظيمي والتعرف على مختلف مصالح المؤسسة وأهداف ومهام كل مصلحة من هذه المصالح.

أما بالنسبة للمبحث الثاني سنحاول من خلاله الوقوف على واقع المراجعة الخارجية في هذه المؤسسة خاصة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، من خلال التعرف على الإجراءات والقواعد المتبعة الخاصة بتعيين محافظ الحسابات لهذه المؤسسة، والتعرف على أهم الخطوات التي اتبعتها هذه المؤسسة للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، ودور محافظ الحسابات في تأكيد سلامة وصحة هذه العملية وتحديد مدى احترامها للإجراءات والقواعد الخاصة بتنظيم عملية الانتقال من PCN إلى SCF، أما المبحث الثالث فقد خصصناه لعملية المراجعة الخارجية للقوائم المالية للمؤسسة المقفلة في 2010-12-31 التي تم إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي، ودور محافظ الحسابات في التأكد من مدى احترام المؤسسة لمختلف القواعد والمبادئ المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية الختامية السنوية لهذه المؤسسة.

## المبحث الأول: تقديم الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين بالبويرة

تعتبر الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين بالبويرة حصيلة عدة تطورات طرأت في التسيير والتنظيم العقاري وهي من أهم الهيئات التي تخدم المصلحة العامة والخاصة، وتعمل ضمن نظام يتسم بالتناسق بين مصالحها المختلفة ولها عدة أهداف ومهام وذلك ضمن الإمكانيات المتاحة لها، وستتطرق في مبحثنا هذا إلى كل من تعريف الوكالة ونشأتها، أهداف ومخطط نشاطها وأيضاً الهيكل التنظيمي لها كما يلي:

### المطلب الأول: تعريف الوكالة ونشأتها<sup>1</sup>

تعتبر الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاري بالبويرة من المؤسسات العمومية حيث يديرها مدير يعين عن طريق مجلس إداري يسير مهامها، والذي يرأسه الوالي والمصالح التابعة له.

#### 1- تعريف الوكالة:

الوكالة الولائية للتنظيم والتسيير العقاري بالبويرة هي مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري وتتمتع بالشخصية المعنوية والذمة المالية أي محول لها تسيير الخدمة العمومية المتمثلة في مسك المحفظة العقارية للجماعات المحلية بالإضافة إلى القيام بنشاطات لحسابها الخاص في مجال الترقية العقارية والمهام الأخرى المرتبطة بذلك.

#### 2- نشأتها:

في السابق كانت هناك تسعة وكالات محلية واجتمعت لتصبح وكالة ولائية للتنظيم والتسيير العقاريين والتي تتربع على مساحة تقدر بـ 600 م<sup>2</sup>.

وأنشئت الوكالة العقارية بموجب قرار رقم: 04/48 المؤرخ في 30-08-2004 الصادر عن وزير الداخلية والجماعات المحلية الذي صادق على مداولة اتخذت من طرف المجلس الشعبي لولاية البويرة بتاريخ 06-07-2004 وهذا تطبيقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم: 03-405 المؤرخ في 05-11-2003 المعدل للمرسوم التنفيذي رقم 90-405 المؤرخ في 22-12-1990 المتضمن إنشاء الوكالات المحلية للتسيير والتنظيم العقاريين والحضريين وتنظيم ذلك.

1- وثائق متحصل عليها من الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة.

حيث كان ينص المرسوم السابق الصادر في 1990 على أن هذه المؤسسة تنشأ من طرف المجالس الشعبية البلدية أو المجالس الولائية وهي تكون بذلك وكالات عقارية بلدية أو بين البلديات أو ولائية، أما المرسوم التعديلي الصادر في 2003 فقد أعطى صلاحية إنشاء هذه المؤسسة إلى المجالس الشعبية الولائية فقط دون المجالس الشعبية البلدية، وهكذا أنشأت الوكالة العقارية طبقاً لهذا التعديل.

### 3- تحويلها:

كانت هناك مدة تفصل بين صدور المرسوم التنفيذي الذي نص على حل وتحويل الوكالات العقارية وإنشاء الوكالة العقارية الولائية، حيث لم تشرع الوكالة الولائية في العمل بصفة رسمية إلا ابتداءً من تاريخ 02-04-2005 أي بعد مرور سنتين تقريباً من صدور المرسوم حيث كانت هذه الفترة عبارة عن فترة انتقالية لتحضير التحويل إلى الوكالة الولائية، ولقد كانت هناك تسعة (09) وكالات تم تحويلها إلى الوكالة الولائية وهي:

- الوكالة العقارية ما بين البلديات لدائرة البويرة؛
- الوكالة العقارية ما بين البلديات لدائرة مشدالة؛
- الوكالة العقارية ما بين البلديات لدائرة سور الغزلان؛
- الوكالة العقارية ما بين البلديات لدائرة برج أحريرص؛
- الوكالة العقارية ما بين البلديات لدائرة عين بسام؛
- الوكالة العقارية ما بين البلديات لدائرة القاديرية؛
- الوكالة العقارية ما بين البلديات لدائرة سوق الخميس؛
- الوكالة العقارية ما بين البلديات لدائرة الأحضرية؛
- الوكالة العقارية ما بين البلديات لدائرة بشلول.



المطلب الثاني: أهداف ومخطط نشاط الوكالة العقارية<sup>1</sup>

هناك عدة نشاطات تقوم بها الوكالة العقارية الولائية بصفة مستمرة وبالتعاون مع الجماعات المحلية، ونظرا للدور الكبير الذي تلعبه الوكالة في تنمية وتطوير الولاية، فإن نشاطها يزداد من سنة لأخرى وهذا لتحقيق أهدافها، حيث يمكن إبراز كل من أهداف ومهام الوكالة وكذا مخطط نشاطها كما يلي:

## 1- أهداف الوكالة:

- تنظيم الطلب على الأراضي؛
- ضمان شفافية عقود اقتناء ومنح ممتلكات المحافظة العقارية للوكالة؛
- حجز احتياط عقاري لإستقبال الهياكل القاعدية والتجهيزات الجماعية في المناطق العمرانية أو القابلة للتعمير؛
- محاربة تبيد الأملاك العقارية؛
- كبح الاستهلاك السريع للفضاءات الحضرية.

## 2- مهام الوكالة:

- حيازة جميع العقارات أو الحقوق العقارية المخصصة بالتعمير لحساب الجماعات المحلية؛
- نقل ملكية العقارات والحقوق العقارية؛
- تساعد الوكالة أجهزة الجماعات المحلية في تحضير وسائل التعمير والتهيئة وإعدادها وتنفيذها وذلك في حدود الإمكانيات المتاحة؛
- بناء المحلات ذات الطابع التجاري؛
- بناء السكنات وبيعها.

## 3- مخطط نشاط الوكالة:

- السكن الإجتماعي التساهمي (LSP)؛
- السكن الريفي الجماعي (HRG)؛
- السكن الإجتماعي التطوري في إطار القضاء على السكن الهش (RHP)؛
- السكن التطوري (Evolutif)؛

1- وثائق متحصل عليها من الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضرين لولاية البويرة.

- السكن الترقوي (promotionnel)؛
- إنجاز أحياء سكنية والقيام بتهيئتها؛
- تسيير مناطق النشاطات (Gestion des zone d'activités)؛
- تجزئة الأراضي للبناء (lots de terrain pour construire)؛
- السكن التساهمي المدعم (LPA).

كما تقوم أيضا هذه الوكالة بالنشاطات التالية:

- تسوية وضعية المحتشدات؛
- تسوية وضعية القرى الفلاحية؛
- المشاركة في إعداد وسائل التعمير؛
- إكتساب الأراضي العقارية لانجاز المرافق العمومية؛
- القيام بأشغال التهيئة لمناطق النشاطات.

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للوكالة العقارية

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى عرض الهيكل التنظيمي الخاص بالوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين، لتوضيح مختلف المصالح التي تضمها الوكالة وذلك من خلال ما يلي:

#### 1- تعريف الهيكل التنظيمي:

يعرف الهيكل التنظيمي على أنه مخطط يقدم بواسطة وثيقة تمثل مجموع هياكل المؤسسة الموجودة بين مختلف المصالح ويتكون الهيكل التنظيمي للوكالة من ثلاث أقسام يترأسها المدير.

- قسم الإدارة؛
  - قسم الدراسات والبرمجة؛
  - قسم التسيير العقاري.
- وكل قسم يتكون من مصالح وكل مصلحة تتكون من مكاتب.

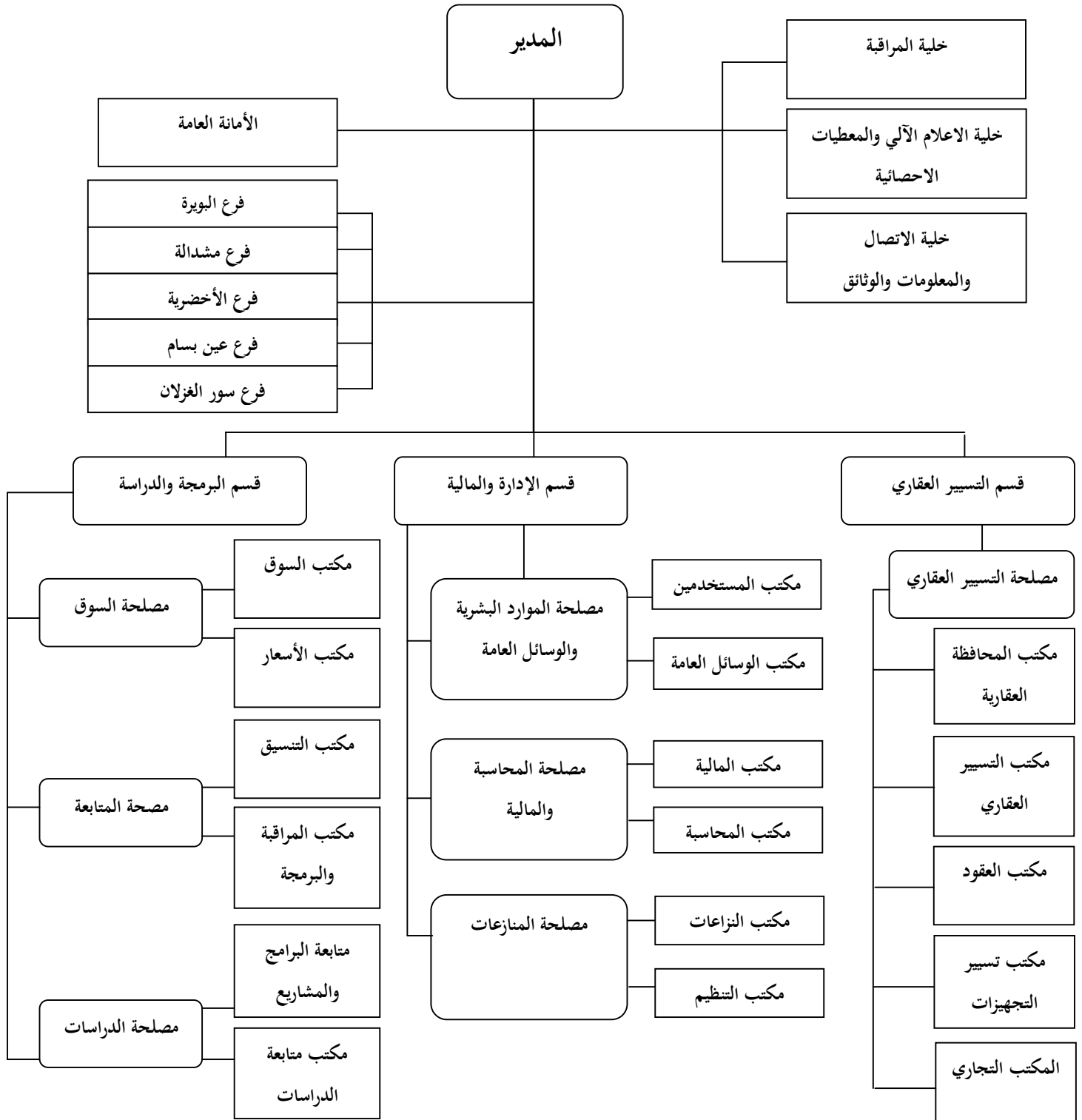
## 2- المجلس الإداري

هو الهيئة الموجهة والتداولية للوكالة العقارية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين ومهامه حسب المرسوم التنفيذي رقم: 408/03 المؤرخ في 05-11-2003 يشمل حسب المادة 11 منه:

- تنظيم الوكالة وعملها؛
- البرامج وحصائل الإنتاج؛
- الشروط العامة لإبرام الاتفاقيات وغيرها من العقود الملزمة؛
- الجداول التقديرية للإيرادات والنفقات والحسابات السنوية؛
- البرنامج التوقيعي؛
- القانون الأساسي ودفع رواتب المستخدمين؛
- إنشاء فروع على مستوى الدوائر والبلديات.

والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للوكالة:

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي للوكالة



المصدر: وثائق متحصل عليها من الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة.

المطلب الرابع: مهام مصالغ الهيكل التنظيمي<sup>1</sup>

تتمثل في مهام مختلف المصالح المكونة للهيكل التنظيمي وهي كما يلي:

## 1- المدير: وتمثل مهامه

- ضمان تسيير عمل الوكالة ورئاسة المجلس؛
- ضمان تمثيل الوكالة في جميع أعمالها؛
- تنفيذ قرارات مجلس الإدارة؛
- ضمان تطبيق قرارات مجلس الإدارة؛
- السهر على تحقيق أهداف الوكالة وحماية مصالحها؛
- تنسيق وتنشيط كل المصالح.

## 2- الأمانة العامة: وتمثل مهامها فيما يلي:

- المتابعة اليومية لبرنامج عمل المدير؛
- تسجيل وتوجيه البريد؛
- إستقبال الزوار للإدارة؛
- تنظيم مكتب الإدارة وحفظ المستندات المتعلقة بالمديرية؛
- المتابعة اليومية لبرنامج عمل المدير وتنفيذ قراراته.

## 3- قسم الدراسات والبرمجة: وتمثل أهم مهامه في:

- تنسيق وتنفيذ برامج الوكالة؛
- يساعد المصالح المحلية في إعداد وصياغة أدوات التخطيط؛
- إعداد مشروع أولي للملف ووضع مواصفات الدراسة والموافقة عليها؛
- يشارك في اختيار المواقع لإنشاء المشاريع؛
- يقوم بالصفقات ومرافقة الانجازات إلى نهاية المشروع.

1- وثائق متحصل عليها من الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة.

4- قسم الإدارة والمالية: وتتمثل هذه المهام في:

- الإدارة المالية والمحاسبية للوكالة؛
- إدارة الموارد البشرية؛
- ضمان تنفيذ أحكام الاتفاقية والنظام الداخلي للوكالة؛
- جمع المعلومات الضرورية للعمل على الميزانية وضمان أعمالها وتضم ما يلي:
- مراقبة التسيير المالي للمؤسسة والتي بدورها تنقسم إلى:
- فرع المحاسبة؛
- فرع المالية؛
- التخطيط والإحصاء.
- مصلحة المنازعات: هي المكلفة بحل النزاعات وتمثيل الوكالة أمام الجهات القضائية، والسهر على تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة لصالح الوكالة.

5- مكتب المستخدمين: وتتمثل مهامها في:

- هي المسؤولة عن تسيير مصلحة المستخدمين وإدارة الوسائل في إطار الصلاحيات المخولة لها؛
- توضيح سياسة الترقية؛
- إعداد وتنفيذ إجراءات التسيير التقديرية؛
- رصد وتقييم نظام الأجور؛
- مراقبة حجم العمالة وإدارة تكاليف الموظفين.

6- قسم التسيير العقاري: ومن بين مهامه:

- مساعدة رئيس المصلحة في مراقبة المطابقة للعقود قبل تسليمها إلى المدير؛
- خدمات العلاقات مع المصالح الإدارية لتسجيل مختلف البرامج (مديرية البناء والتعمير، الصندوق الوطني للسكن)؛
- إنهاء سير ملكية الأراضي، العقارات، الحقوق العقارية إلى غاية الحصول على عقد الملكية؛
- التنسيق بين مختلف هيئات المصالح ومراجعة العقود؛
- تسيير مناطق النشاطات وكذا نسبة تقدم أشغال المستثمرين؛

- وضع المحلات التجارية والقطع الأرضية للبيع عن طريق المزاد العلني؛
- تقديم شهادات عدم الاستفادة من عقار.

#### 7 - مصلحة الاتصالات والمعلومات والوثائق: وهي مصلحة الدراسة ومن بين أهم مهامها:

- إعداد قاعدة معلومات لجميع الأراضي الموجهة للبناء أو استثمار السكنات التطورية، السكنات الاجتماعية التساهمية ومختلف نشاطات المؤسسة؛
- إعداد ملفات المستفيدين بالتعاون مع الصندوق الوطني للسكن؛
- توفير المعلومات اللازمة للقيام بالإعلانات في الجرائد الوطنية اليومية؛
- جمع المعلومات الضرورية لتسويق منتجاتها؛
- إعداد قاعدة معلومات مخططة وإدارية على مجموع الأملاك العقارية.

## المبحث الثاني: المراجعة الخارجية لعملية الانتقال إلى SCF

في هذا المبحث سنتطرق إلى الإجراءات التي تم من خلالها تعيين محافظ الحسابات في الوكالة الولائية، بالإضافة إلى مراحل عملية الانتقال من PCN إلى SCF وتقرير المراجع حول عملية الانتقال.

## المطلب الأول: تعيين محافظ الحسابات

قامت المؤسسة بتعيين محافظ الحسابات وفق ما نص عليه القانون 10-01 وعليه تم وضع دفتر شروط الذي يوضح مختلف الجوانب المتعلقة بالعلاقات بين هذه الوكالة ومحافظ الحسابات، كما سنتطرق إلى الاتفاقية المبرمة بين محافظ الحسابات الذي تم تعيينه والوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين بالبويرة لسنة 2011.

1- دفتر الشروط: تطبيقاً للمادة (26) من قانون 10-01 المؤرخ في 29 أكتوبر 2010 فقد تم إعداد دفتر الشروط الخاص بتعيين محافظ الحسابات للوكالة الولائية حيث تضمن العناصر التالية:

- هدف دفتر الشروط: الهدف من دفتر الشروط هو تحديد طريقة التعيين وكذلك واجبات ومهام محافظ الحسابات للوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين بالبويرة، وهذا وفقاً للمادة (51) من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 الخاص بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والمرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ 27-01-2011 المتضمن تعيين محافظ الحسابات.
- المدة المحددة لإيداع العروض: في هذا الإطار قامت الوكالة الولائية بإعلان المناقصة في جريدتين وطنيتين، وذلك في تاريخ 09 و 10-02-2011، وتم تحديد يوم 15-03-2011 على الساعة 12:00 كآخر أجل لإيداع العروض.
- فتح العروض: لقد تم تحديد تاريخ 15-03-2011 على الساعة 14:00 لفتح العروض الخاصة بتعيين محافظ الحسابات وذلك بمقر الوكالة الولائية.
- شروط التعيين: يجب على محافظ الحسابات أن تتوفر فيه الشروط المنصوص عليها في القانون 10-01، مع إثبات خبرة 05 سنوات.
- مدة الإتفاقية: إن المدة الخاصة بتعيين محافظ الحسابات تتمثل في عهدة لمدة (03) سنوات متتالية والخاصة بالسنوات 2011-2012-2013، وهي قابلة للتجديد مرة واحدة 01.
- طريقة تنفيذ المهمة: مهمة محافظ الحسابات تتم وفق المعايير الخاصة بمهمة محافظ الحسابات الموضحة بمقتضى أحكام القانون 10-01 المؤرخ 29 جوان 2010 والتي هي المصادقة على شرعية وانتظام الحسابات للوكالة.



● واجبات الطرفين:

- **واجبات محافظ الحسابات:** والتي تتمثل في ما يلي:
  - توفير جميع الوسائل الضرورية لتنفيذ المهمة؛
  - الإشراف الشخصي لمحافظ الحسابات لأداء المهمة؛
  - يلتزم بحضور اجتماع مجلس الإدارة كلما يتم استدعاءه؛
  - الالتزام بعرض الحسابات السنوية للنتائج الخاصة بهذه المهمة أمام مجلس الإدارة؛
  - العمل على الحفاظ على السرية المهنية أثناء تنفيذ المهمة.
- **واجبات الوكالة الولائية:** تلتزم الوكالة بدفع الأتعاب الخاصة بمحافظات الحسابات وتوفير كل الوثائق الضرورية الخاصة بتنفيذ مهمة مراجعة الحسابات.

2- إتفاقية العمل بين محافظ الحسابات والوكالة الولائية:

وهي الاتفاقية المبرمة بين الوكالة ومحافظ الحسابات الذي تم تعيينه والتي توضح نطاق العمل كما هو موضح في ما يلي:

المادة 1: من خلال إتفاقية الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضاريين للبويرة التي كلفت مكتب المحاسبة ومحافظ الحسابات الذي وافق بدوره على إنجاز ما هو موضح في المادة (02).

● طبيعة ونطاق الخدمات:

المادة 2: طبيعة ونطاق الخدمات المقدمة لمكتب المحاسبة ومحافظات الحسابات التي هي محددة فيما يلي:

- مراجعة الحسابات السنوية للسنوات: 2011-2012-2013، ويتم إنجاز مهمة مراجعة الحسابات وفق المعايير والإجراءات المتعلقة بالمهنة، ووفقا للقانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والذي ينص على تقديم رأي في محايد على مدى نزاهة وانتظام حسابات الوكالة الولائية للتنظيم والتسيير العقاريين الحضاريين.

● طرق تنفيذ المهمة:

المادة 3: تقوم الوكالة العقارية على اتخاذ جميع الخطوات اللازمة لتسيير العمل العادي، وخاصة توفير الوثائق المحاسبية والمعلومات المطلوبة وتزويدها لمحافظ الحسابات في الوقت المناسب.

المادة 4: موعد الاجتماعات يكون بناء على طلب أي من الطرفين لتقييم التقدم في الأشغال ودراسة الصعوبات وإقتراح أي تدابير لإزالتها.

المادة 5: لا يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية التأخير في إنجاز المهمة في حالة عدم إستلام الوثائق والمعلومات اللازمة التي يعتبرها محافظ الحسابات ضرورية لإنجاز هذه المهمة.

المادة 6: يوافق محافظ الحسابات على تنفيذ جميع الخطوات المطلوبة في هذا المجال وخاصة فيما يتعلق بالفترة المحددة لعقد مجلس الإدارة والمصادقة على الحسابات السنوية، ويتم تقديم التقرير النهائي لمحافظ الحسابات في موعد أقصاه 30 جوان بعد إقفال السنة المالية، شرط أن تكون القوائم المالية معدة وفق SCF وتقدمها قبل 15 ماي.

- يوافق محافظ الحسابات على حضور جميع اجتماعات المجلس الإداري كلما تم استدعائه ويركز على حسابات الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين ومع استبعاد أي تدخل في قرارات تسيير الإدارة.

- يلتزم محافظ الحسابات بحضور وتقديم تقريره إلى المجلس الإداري الذي يغطي المصادقة على الحسابات السنوية.

- يحرص المراجع على حماية سرية الوثائق والمعلومات المقدمة من طرف الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين للبويرة.

• **الأحكام المالية:** تتضمن اتفاقية تعيين محافظ الحسابات مجموعة من الأحكام المتعلقة بالجانب المالي والتي

تتمثل فيما يلي:

المادة 07: تضمنت المبلغ الإجمالي خارج الرسم (TVA) المتفق عليه بين محافظ الحسابات والوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين، وذلك لكل سنة خلال عهدة الاتفاقية المتفق عليها، وتطبقا للمادة (37) من القانون 01-10 والتي نصت على تحديد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

المادة 08: يتم تحديد أتعاب محافظ الحسابات وفق ما يلي:

- 30% عند بداية المهمة؛
- 20% عند تقديم التقرير الخاص بالرقابة الداخلية؛
- 30% عند تقديم التقرير النهائي حول الحسابات السنوية؛
- 20% بعد اجتماع مجلس الإدارة للوكالة الولائية الخاص بمناقشة الحسابات السنوية.

المادة 09: يتم تسديد المبالغ المستحقة الخاصة بمحافظ الحسابات من طرف الوكالة الولائية عن طريق شيك بنكي، وفي حالة عدم تسديد مستحقات محافظ الحسابات في غضون 30 يوما من تقديم مذكرة أتعابه يمكن لمحافظ الحسابات وقف عمله تحفظيا إلى غاية تسوية مستحقاته.

• **أحكام مختلفة:** لقد تضمنت إتفاقية تعيين محافظ الحسابات مجموعة من الأحكام المختلفة ومن أهمها:

المادة 10: في حالة وجود خلاف بين محافظ الحسابات والوكالة الولائية، تسعى هذه الأخيرة إلى تسوية الخلاف وديا أما في حالة عدم تسوية الخلاف وديا فسوف يتم اللجوء إلى الإجراءات المنصوص عليها في القضاء.

المادة 11: في حالة عدم إحترام أحد الأطراف لأحكام الاتفاقية، يمكن للطرف المتضرر إنهاء هذه الاتفاقية ويتم ذلك من خلال إخطار خطي مسبق لا يقل عن مدة 30 يوما.

المادة 12: في حالة إنهاء الاتفاقية من طرف الوكالة بسبب قانوني (غير تعسفي)، سيتم في هذه الحالة دفع جميع أتعاب الأعمال التي قام بها محافظ الحسابات بموجب هذه الاتفاقية.

المادة 13: لا يتحمل أطراف هذه الاتفاقية مسؤولية تأخر أو عدم تنفيذ أحكام الاتفاقية في حالة وجود سبب قاهر.

– كل تغير في أحكام هذه الاتفاقية يكون وفق ملحق.

المطلب الثاني: عملية الانتقال من PCN إلى SCF في الوكالة العقارية<sup>1</sup>

إن تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر ألزم على الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين إتباع مجموعة من الخطوات والإجراءات، ومن أجل ضمان الانتقال السليم من PCN إلى SCF اعتمدت في ذلك على التعليمات الوزارية رقم: 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي والتي ألزمت الوكالة بإعداد ما يلي:

- إعداد ميزانية إفتتاحية في 01 جانفي 2010 طبقا للنظام الجديد؛
- إعادة معالجة المعطيات المقارنة للسنة المالية 2009 بهدف ضمان على مستوى الكشوف المالية للسنة المالية 2010 المعروضة طبقا للنظام الجديد قابلية المقارنة مع المعلومات المالية المتعلقة بالسنة المالية 2009؛
- تقييد في رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية التصحيحات المتتالية لإعادة المعالجات المفروضة بفعل أول تطبيق للتنظيم المحاسبي الجديد؛
- عرض في الملحق التفسيرات المفصلة لأثر الانتقال إلى التنظيم الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض تدفقات الخزينة.

● **مراحل الانتقال من PCN إلى SCF في الوكالة الولائية:** هناك مجموعة من المراحل الأساسية التي اتبعتها

الوكالة في عملية الانتقال من PCN إلى SCF والتي تتمثل في:

- المرحلة الأولى: الإعداد لعملية الانتقال من PCN إلى SCF

في هذه المرحلة قامت الوكالة الولائية بإعداد مدونة حسابات جديدة للنظام المحاسبي المالي عوض للمدونة الخاصة بالمخطط الوطني للمحاسبة، وبعد ذلك تم إعداد جدول إرسال بين حسابات المخطط الوطني وحسابات النظام المحاسبي المالي.

- المرحلة الثانية: تحويل أرصدة الحسابات وإعادة عملية المعالجة

في هذه المرحلة تم تحويل أرصدة حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى الحسابات الموافقة لها في النظام المحاسبي المالي، من خلال إعادة ترتيب الحسابات مثل ماهي واردة في النظام المحاسبي المالي وتقسيم أو تجميع بعض الحسابات (إدخال حسابات جديدة، حذف حسابات أخرى، الإبقاء على نفس الرموز والتسميات، تغيير الترميز والتسميات).

<sup>1</sup> - وثائق متحصل عليها من الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة.

وبعد ذلك تم إعادة معالجة أرصدة حسابات الأصول والخصوم، الأعباء والإيرادات حسب قواعد النظام المحاسبي المالي، كما أن آثار إعادة المعالجة على حسابات النتائج تم تحويلها إلى حساب (478) الحسابات الانتقالية.

ومن أمثلة عن ذلك:

1- إعادة ترتيب أصناف المخطط الوطني للمحاسبة إلى الأصناف الموافقة لها في SCF والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (08): ترتيب أصناف حسابات PCN بما يوافقها في SCF.

المخطط المحاسبي الوطني PCN	النظام المحاسبي المالي SCF
1- المجموعة الأولى: الأموال الخاصة.	1- المجموعة الأولى: حسابات رؤوس الأموال.
2- المجموعة الثانية: الإستثمارات.	2- المجموعة الثانية: حسابات التثبيتات.
3- المجموعة الثالثة: المخزونات.	3- المجموعة الثالثة: حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.
4- المجموعة الرابعة: الذمم.	4- المجموعة الرابعة: حسابات الغير.
5- المجموعة الخامسة: الديون.	5- المجموعة الخامسة: الحسابات المالية.
6- المجموعة السادسة: الأعباء.	6- المجموعة السادسة: حسابات الأعباء.
7- المجموعة السابعة: الإيرادات.	7- المجموعة السابعة: حسابات الإيرادات.

المصدر: وثائق متحصل عليها من الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة.

2- تحويل حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى الحسابات الموافقة لها في النظام المحاسبي المالي وكذا تحويل الحسابات التي ليس لها مقابل في النظام المحاسبي المالي إلى حسابات خاصة وهي الحسابات الانتقالية، كما في الجدول التالي الذي يوضح بعض الأمثلة من ذلك:

الجدول رقم (09): أمثلة عن تحويل بعض حسابات PCN إلى حسابات SCF الموافقة لها الخاصة بالوكالة الولائية.

المبلغ	البيان	SCF	المبلغ	البيان	PCN
1287849,50	كفالات مدفوعة	2750	1287849,50	كفالات مدفوعة	426
17000000	ودائع مدفوعة	2751	17000000	ودائع مدفوعة	4282
55372679,95	حسابات الانتقال	4781	53597510,42	تكاليف السنوات السابقة	6960
	خصوم			استرجاع إيرادات السنوات السابقة	6970
53597510,42	حسابات الانتقال	4782	31255843	تحويل أعباء الإنتاج	750
	أصول		22341667,42	تحويل أعباء الإستغلال	780

المصدر: وثائق متحصل عليها من الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة.

معالجة الحسابات الانتقالية: تتم عملية معالجة الحسابات الانتقالية من خلال ترصيدها بواسطة حسابات النظام المحاسبي الموافقة لها وكمثال عن ذلك ما يلي:

1- عملية ترصيد الحساب 4781 (أصول):

الجدول رقم (10): يومية توضح عملية ترصيد الحساب 4781 (الحسابات الانتقالية) - أصول -

الحساب	إسم الحساب	البيان	المدين	الدائن
1151	ترحيل من جديد	معالجة الحسابات الانتقالية	55372679,95	
4781	حساب الانتقال	معالجة الحسابات الانتقالية		55372679,95

المصدر: وثائق متحصل عليها من الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة.

2- عملية ترصيد الحساب 4782 (خصوم):

الجدول رقم (11): يومية توضح عملية ترصيد الحساب 4782 (الحسابات الانتقالية) - خصوم -

الحساب	إسم الحساب	البيان	المدين	الدائن
4782	حساب الانتقال	معالجة الحسابات الانتقالية	53597510,42	
1152	ترحيل من جديد	معالجة الحسابات الانتقالية		53597510,42

المصدر: وثائق متحصل عليها من الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة.

- إعادة إدراج بعض الأصول بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي، حيث تم تسجيل ضمن أصول الوكالة سيارات مقتناة عن طريق قرض إيجار تمويلي والذي كان يسجل حسب PCN في الحساب (621) حيث كانت تظهر في جدول حسابات النتائج ضمن الأعباء، وحسب SCF أصبحت تسجل في الحساب (218) أصول المؤسسة وفي الحساب (167) ديون عقد الإيجار التمويلي، وكمثال عن تسجيل عقد الإيجار التمويلي ما يلي:

الجدول رقم (12): يومية توضح عملية تسجيل عقد الإيجار التمويلي في الوكالة الولائية العقارية

الحساب	إسم الحساب	البيان	مدين	دائن
218100	معدات نقل	تسجيل عقد الإيجار التمويلي	4917141,02	
16700	ديون على عقد الإيجار التمويلي	تسجيل عقد الإيجار التمويلي		4917141,02
		المجموع	4917141,02	4917141,02

المصدر: وثائق متحصل عليها من الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة.

المرحلة الثالثة: إتمام الانتقال وإعداد القوائم المالية لـ 2009 حسب النظام المحاسبي المالي للوكالة الولائية، بما يسمح بإعداد الميزانية الافتتاحية في 2010-01-01 الموافقة لقواعد النظام المحاسبي المالي كما تم إعداد ملحق يتضمن المعلومات الوصفية والعددية المتعلقة بالانتقال من PCN إلى SCF في الوكالة الولائية.

المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات حول عملية الانتقال من PCN إلى SCF<sup>1</sup>

لقد كان لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF أثر مباشر على عمل محافظ الحسابات، حيث قام هذا الأخير في هذا الإطار بعملية مراقبة وفحص العمليات الخاصة بالانتقال من المخطط الوطني المحاسبي PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF في الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين، والتأكد من مدى احترام الوكالة لعملية الانتقال هذه.

#### 1- الإطار القانوني لعمل محافظ الحسابات:

لإعداد التقرير الخاص بعملية الانتقال من PCN إلى SCF اعتمد محافظ الحسابات على مجموعة من القوانين المتعلقة بهذه العملية، والتي تتمثل في:

<sup>1</sup> - وثائق متحصل عليها من الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة.

- القانون رقم: 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي: يهدف هذا القانون إلى تحديد مختلف قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي وكذا شروط وكيفيات تطبيقه.
- التعليم رقم: 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 الخاصة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي: صدرت هذه التعليم عن المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) المتضمنة الطرق والإجراءات الواجب تطبيقها لأجل الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي.
- منهجية رقم: 2010/CNC/MF/341 الصادرة في 19-10-2010 الخاصة بالمجلس الوطني للمحاسبة التي توضح طريقة الانتقال من PCN إلى SCF.

## 2- الإطار العملي: بهذا الصدد قام محافظ الحسابات بفحص العناصر التالية:

- القوائم المالية لسنة 2009 المعدة وفق SCF؛
- الحسابات الافتتاحية لسنة 2010؛
- الإجراءات الموضوعة من طرف الوكالة لضمان مصداقية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي SCF؛
- التحقق من كل العمليات والوثائق الخاصة بعملية الانتقال، حيث قام بهذا الصدد بالمصادقة على الحسابات المغفلة لسنة 2009 والتي تم إعادة افتتاحها وفق SCF في 2010 في هذه الوكالة، حيث أشار في تقريره بأنها كانت بصفة شاملة ومعقولة ومقدمة وفق الإجراءات والقواعد المنصوص عليها (القوانين واللوائح الخاصة بتطبيق SCF).

## 3- تقدير الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي:

لقد أشار المراجع الخارجي على أن التحول إلى النظام المحاسبي المالي يعمل بالتطابق مع النصوص القانونية الخاصة بذلك خاصة المنهجية رقم 2010/CNC/MF/341 الموضحة لمختلف مراحل الانتقال، والتي نصت على ضرورة إعداد العناصر التالية:

- إعداد جدول مطابقة الحسابات بين PCN و SCF؛
- تحويل أرصدة الحسابات؛
- معالجة أرصدة الحسابات؛
- اختتام الانتقال وإعداد القوائم المالية لسنة 2010 حسب SCF.



- فحص ملف الانتقال المعد من طرف مصالح الوكالة والتأكد من مدى احترام المراحل المذكورة سابقا ولقد توصل محافظ الحسابات إلى النقاط التالية:

3-1- **الثببتات المادية وغير المادية:** إن الثببتات الموجودة في الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين هي مسجلة محاسبيا في الميزانية حسب طريقة التكلفة التاريخية مطروحا منها الاهتلاكات الخاصة بهذه الثببتات، كما أكد محافظ الحسابات على ضرورة إظهار وتغليب الواقع الاقتصادي على حساب الجوهر القانوني.

3-2- **المخزونات:** إن المخزونات الموجودة في المؤسسة لم تتأثر بعملية الانتقال إلى SCF فيما يخص عملية التقييم والتسجيل المحاسبي، من خلال أن الوكالة تعتمد على طريقة تكلفة إدخال المخزونات في التسجيل المحاسبي (تكلفة الشراء أو الإنتاج).

3-3- **رأس المال:** لقد أشار محافظ الحسابات إلى أن هناك تغيير في رقم الأعمال الخاص بالوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين، من خلال أن رقم الأعمال وفق المخطط الوطني للمحاسبة كانت تحسب وفق قيمة التحصيلات، أما في ظل النظام المحاسبي المالي ف يتم حساب رقم الأعمال عن طريق التقدم في الأشغال، وهذا ما أدى إلى ظهور إيرادات وتكاليف السنوات السابقة والتي سجلت في الحساب (115) ترحيل من جديد ضمن رأس المال، هذا ما أثر على الأموال الخاصة والتي هي كما يلي:

- الأموال الخاصة قبل المعالجة: 13040892,78 دج

- الأموال الخاصة بعد المعالجة: 186936985,61 دج

- الفرق الناتج على تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء: 173896092,83 دج

### 3-4- المصادقة على عملية الانتقال:

لقد أشار محافظ الحسابات في نهاية تقريره على أن عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي في الوكالة قد تمت وفق القانون 11-07 والتعليم رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 والتي تضمنت التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي الجديد، والمنهجية رقم 341 الصادرة في 19 أكتوبر 2010 عن المجلس الوطني للمحاسبة.

### المبحث الثالث: المراجعة الخارجية في الوكالة الولائية العقارية في ظل تطبيق SCF

سنتطرق في هذا المبحث إلى عرض القوائم المالية للوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة المغفلة في 2010/12/31 المعدة وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي SCF، ثم عرض محتوى التقرير النهائي لمخاف الحسابات الخاص بالوكالة الولائية العقارية الذي يتضمن مختلف التعليقات والملاحظات التي توصل إليها نتيجة مراجعته لهذه القوائم المالية، بالإضافة إلى عرض مختلف التقارير الخاصة التي تضمنها هذا التقرير النهائي لسنة 2010.

#### المطلب الأول: عرض القوائم المالية للوكالة الولائية العقارية حسب SCF

يمكن استعراض القوائم المالية المعدة في الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة للدورة المحاسبية الخاصة بسنة 2010، والتي اعتمد في إعدادها وعرضها على قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي كما يلي:<sup>1</sup>

1- **الميزانية:** تمثل الميزانية موجودات والتزامات الوكالة الولائية العقارية في 2010/12/31، حيث يمكن استعراضها في جدولين منفصلين، يتضمن الجدول الأول موجودات (أصول) الوكالة الولائية والجدول الثاني يتضمن التزامات (خصوم) الوكالة الولائية. (أنظر الجدول رقم: (10)، والجدول رقم (11)).

2- **جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة):** يتضمن مختلف الأعباء والنواتج الخاصة بالدورة المحاسبية لسنة 2010 المتعلقة بالوكالة الولائية للتنظيم والتسيير العقاريين الحضريين حسب الطبيعة. أنظر الجدول رقم (12).

3- **جدول تدفقات الخزينة (بطريقة مباشرة):** يتضمن هذا الجدول التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج للوكالة الولائية العقارية، ويهدف إلى معرفة مدى قدرة الوكالة الولائية على تسيير الخزينة أثناء الدورة المحاسبية لسنة 2010. (أنظر الملحق رقم 04).

5- **الملاحق:** تتضمن جداول مختلفة تشرح الأعباء والنواتج الخاصة بالوكالة الولائية العقارية، بالإضافة إلى معلومات محاسبية ضرورية توضح عناصر القوائم المالية، والطرق المحاسبية المتبعة في الوكالة الولائية لدورة 2010.

✓ يمكن عرض ميزانية وجدول حسابات النتائج للوكالة الولائية في 2010/12/31 في الجداول التالية:

<sup>1</sup> - وثائق متحصل عليها من الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة.

الجدول رقم (13): الميزانية المقفلة للوكالة الولائية العقارية في 2010/12/31 - جانب الأصول -

المبلغ الصافي 2009	2010			الملاحظة	البيان
	المبلغ الصافي	الاهتلاكات والمؤونات	المبلغ الإجمالي		
أصول غير جارية					
00	0,00	0,00	0,00		فارق الاقتناء إيجابي أو سلبي
33893,75	133556,25	36443,75	170000,00		أصول ثابتة معنوية
					أصول ثابتة مادية
00	0,00	0,00	0,00		أراضي
15507569,21	14 568534,53	4 652862,23	19221396,76		مباني
22021890,40	20580162,47	15520946,07	36101108,54		أصول ثابتة مادية أخرى
0,00	10641899,22	0,00	10641899,22		أصول ثابتة جاري انجازها
					أصول ثابتة مالية
11050000,00	0,00	0,00	0,00		مساهمات أخرى وحسابات دائنة مرتبطة بها
18287849,51	1287849,51	0,00	1287849,51		قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
0,00	0,00	0,00	0,00		ضرائب مؤجلة أصول
66897202,87	47212001,98	20210252,04	67 422254,02		مجموع الأصول غير الجارية
أصول جارية					
126668269,36	79033754,21	0,00	79033754,21		مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
					الحسابات الدائنة
1764081262,50	2777469824,12	0,00	2777469824,12		الزبائن
28 058555,19	19844882,31	0,00	19844882,31		المدينون الآخرون
16 865292,88	11191693,69	0,00	11191693,69		الضرائب وما شابهها
					المتاحات وما شابهها
0,00	0,00	0,00	0,00		الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
65139569,33	35759161,62	0,00	35759161,62		الخزينة
2000812949,27	2923299315,96	0,00	2 923299315,96		مجموع الأصول الجارية
2067710152,14	2970511317,93	20210252,04	2990721569,98		المجموع العام للأصول

المصدر: وثائق متحصل عليها من الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة.

الجدول رقم (14): الميزانية المقفلة للوكالة الولائية العقارية في 2010/12/31 - جانب الخصوم -

2009	2010	ملاحظة	الخصوم
<b>الأموال الخاصة</b>			
13040892,78	13040892,78		رأسمال الصادر
0,00	0,00		رأسمال المكتتب غير مدفوع
0,00	0,00		علاوات واحتياطيات
0,00	0,00		فارق إعادة التقييم
0,00	0,00		فارق المعادلة
-3783590,08	-24577839,66		النتيجة الصافية
17066770,49	173896092,84		رؤوس أموال الخاصة أخرى - تحجيل من جديد-
0,00	0,00		حصة الشركة المدمجة
0,00	0,00		حصة ذوي الأقلية
10963973,19	162359145,96		<b>المجموع 1</b>
<b>خصوم غير جارية</b>			
2350113,77	1153652,18		قروض وديون مالية
0,00	0,00		ضرائب مؤجلة ومرصود لها
0,00	0,00		ديون أخرى غير جارية
0,00	0,00		مؤونات ونواتج مقيدة سلفا
2350113,77	1153652,18		<b>المجموع 2</b>
<b>خصوم جارية</b>			
220572257,81	268932617,88		الموردون والحسابات الملحقمة
36497036,95	68042611,19		الضرائب
1797326770,42	2470023290,73		ديون أخرى
0,00	0,00		خزينة سلبية
2054396065,18	2806 998519,80		<b>المجموع 3</b>
2067710152,14	2970511317,93		<b>المجموع العام للخصوم 3+2+1</b>

المصدر: وثائق متحصل عليها من الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة.

الجدول رقم(15): جدول حسابات النتائج للوكالة الولائية العقارية في 2010/12/31-حسب الطبيعة-

البيان	2010	2009
المبيعات ومنتجات الملحقة	693 660 574,66	517 252 432,43
تغير مخزون المنتجات النهائي والمنتجات قيد الانجاز	-50 186 158,96	44 226 808,55
إنتاج المؤسسة لذاتها	00	00
إعانات الاستغلال	3 400 000,00	00
<b>1- إنتاج السنة المالية</b>	<b>646 874 415,71</b>	<b>561 479 240,98</b>
مشتريات مستهلكة	-2 404 515,48	- 2 199 068,88
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	-590 709 973,25	-478 719 624,94
<b>2- استهلاك السنة المالية</b>	<b>-593 114 488,72</b>	<b>-480 918 693,82</b>
<b>3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)</b>	<b>53 759 926,98</b>	<b>80 560 547,16</b>
أعباء المستخدمين	-67 114 689,08	-87 028 840,79
الضرائب والرسوم والمدفوعات الماثلة	-18 634 558,88	-10 600 270,05
<b>4- الفائض الإجمالي للاستغلال</b>	<b>-31 989 320,98</b>	<b>-18 768 563,68</b>
النواتج التشغيلية الأخرى	17 155 463,84	24 706 617,38
الأعباء التشغيلية الأخرى	-4 321 951,18	-6 923 351,80
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات ونقص القيمة	-5 093 671,40	-3 504 445,66
استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	00	00
<b>5- النتيجة التشغيلية (العملياتية)</b>	<b>-24 249 479,72</b>	<b>-2 789 743,77</b>
النواتج المالية	114 750,00	272 159,43
الأعباء المالية	-438 859,94	-1 266 005,74
<b>6- النتيجة المالية</b>	<b>-324 109,94</b>	<b>-993 846,32</b>
<b>7- النتيجة قبل الضرائب (6+5)</b>	<b>-24 573 589,66</b>	<b>-3 783 590,08</b>
الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة المالية	-4 250,00	00
الضرائب المؤجلة (التغيرات) على النتيجة المالية	00	00
مجموع نواتج الأنشطة العادية	664 144 629,55	586 458 017,79
مجموع أعباء الأنشطة العادية	-688 722 469,21	-590 231 394,97
<b>8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>	<b>-24 577 839,66</b>	<b>-3 773 377,18</b>
عناصر غير عادية - نواتج -	00	00
عناصر غير عادية - أعباء -	00	00
<b>9- النتيجة غير عادية</b>	<b>00</b>	<b>00</b>
<b>10- النتيجة الصافية للسنة المالية</b>	<b>-24 577 839,66</b>	<b>-3 773 377,18</b>

المصدر: وثائق متحصل عليها من الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة.

المطلب الثاني: التقرير العام لمحافظ الحسابات حول عناصر القوائم المالية<sup>1</sup>

سنتطرق في هذا المطلب إلى التقرير العام لمحافظ الحسابات الخاص بالوكالة الولائية العقارية لسنة 2010، والذي بيدي فيه رأيه حول مصداقية وشرعية القوائم المالية المعدة وفق إطار النظام المحاسبي المالي.

**1- المهام الموكلة لمحافظ الحسابات:** تضمن تقرير محافظ الحسابات لسنة 2010 مختلف المهام التي قام بها في إطار مهمته الخاصة بالمراجعة الخارجية للوكالة الولائية العقارية، والتي تمثلت في ما يلي:

- التأكد من الطرق المتبعة في الوكالة الولائية العقارية الخاصة بقياس وعرض كل عنصر من عناصر القوائم المالية، ومدى احترامها للقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي؛
- فحص عناصر القوائم المالية والتحقق من سلامة وصحة التسجيلات المحاسبية،
- فحص الوثائق المحاسبية، والتأكد من شرعية ومصداقية الحسابات السنوية للوكالة الولائية؛
- الحكم على صحة وسلامة أعمال الجرد الخاصة بالمخزونات والتشبيات؛
- تقييم الإجراءات الإدارية والمحاسبية المتبعة في الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين؛
- إبداء رأي فني محايد حول مصداقية وشرعية عناصر القوائم المالية للوكالة الولائية العقارية لسنة 2010.

**2- مراجعة عناصر القوائم المالية المقفلة في 2010/12/31 الخاصة بالوكالة الولائية العقارية:** لقد تضمن التقرير النهائي لعملية مراجعة عناصر القوائم المالية للوكالة الولائية من طرف محافظ الحسابات استعراض مكونات كل عنصر من عناصر القوائم المالية، ثم إعطاء مجموعات من الملاحظات والتعليقات الخاصة بكل عنصر من عناصر القوائم المالية، حيث تتمثل هذه العناصر في ما يلي:

- **الأموال الخاصة:** تشكل الأموال الخاصة للوكالة الولائية العقارية من ما يلي:
- ✓ 1011 مساهمات ولاية البويرة: 9.350.000,00 دج
- ✓ 1012 مساهمات البلديات: 3.690.892,78 دج
- ✓ 11512 الترحيل من جديد: 173.896.092,84 دج
- ✓ 120000 نتيجة السنة المالية (خسارة): 24.577.839,66 دج
- المجموع: 162.359.145,96 دج

<sup>1</sup> - التقرير النهائي لمحافظ الحسابات الخاص بالوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة لسنة 2010.

- لقد أشار محافظ الحسابات في تقريره النهائي حول عنصر الأموال الخاصة، على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي انعكس بصورة إيجابية على هذا العنصر، من خلال أن الفارق الناتج عن تغيير الطرق والقواعد المحاسبية من PCN إلى SCF قد ظهر برصيد إيجابي والذي تم ترحيله إلى حساب/115 (ترحيل من جديد)، مما مكن من زيادة رصيد الأموال الخاصة في الوكالة الولائية العقارية.

- التشبيات: يمكن استعراض التشبيات الخاصة بالوكالة الولائية العقارية في الجدول التالي:

الجدول رقم (16): التشبيات المادية والمعنوية للوكالة الولائية العقارية لسنة 2010.

التشبيات	القيمة الإجمالية	الاهتلاك المتراكم	نسبة اهتلاك الاصل
204 برامج التسيير	170000,00	36443,75	21,43%
211 أراضي	-	-	-
213 مباني	19221396,76	4652862,23	24,20%
215 معدات وأدوات	592330,32	579563,32	97,84%
218 معدات نقل	11300179,70	4452055,71	39,40%
218 تهيئة أراضي	10950348,53	4516920,64	41,25%
218 معدات مكتب	11873926,61	5647851,09	47,56%
218 تجهيزات اجتماعية	1384323,38	324555,30	23,44%
232 التشبيات العينية الجاري انجازها	10641899,21	-	-
المجموع	66134404,51	20210252,04	36,42%

المصدر: وثائق متحصل عليها من الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين لولاية البويرة.

- تضمن التقرير العام لمحافظ الحسابات مجموعة من التعليقات والملاحظات حول عناصر التشبيات، والتي تتمثل كما يلي:

✓ نسبة الاهتلاك الإجمالية الخاصة بالتشبيات المادية والمعنوية للوكالة الولائية العقارية تقدر بحوالي 36,42% من القيمة الإجمالية للتشبيات المادية والمعنوية للوكالة الولائية، كما يلاحظ من الجدول أن عنصر المعدات والأدوات قد اهتلك بصفة كاملة تقريبا؛

✓ تشبيات الوكالة الولائية العقارية مسجلة بالتكلفة التاريخية (سعر الحيازة عليها)، وذلك بعد إضافة كل المصارف المتعلقة بها طبقا لقواعد النظام المحاسبي المالي؛

✓ الطريقة المتبعة في حساب الاهتلاكات هي طريقة الاهتلاك الخطي أي حسب العمر الإنتاجي لكل تثبيت وهي موافقة لقواعد SCF الخاصة بذلك؛

✓ تم تسجيل عملية تنازل عن تثبيبات سنة 2010 (محلين تجاريين)، بمبلغ يقدر بـ: 1.114.545,16 دج.

✓ تثبيبات الوكالة الولائية العقارية ظهرت في ميزانية المقفلة لسنة 2010 بصفة شاملة وموافقة للجرد المادي، كما أن رصيد الإجمالي مسجل على العموم بطريقة صحيحة وموافقة لقواعد ومبادئ SCF.

✓ فيما يخص التثبيبات المالية الخاصة بالوكالة الولائية العقارية تقدر بـ: 1.287.849,51 دج، وهي عبارة ودائع وكفالات مدفوعة، حيث أشار محافظ الحسابات ملاحظة فيما يخص ضمانات مدفوعة تعود إلى سنوات سابقة تقدر بـ: 1.213.240,70 دج بسبب عدم تسوية هذه الضمانات واسترجاع مبالغها.

● المخزونات: تتشكل مخزونات الوكالة الولائية العقارية لسنة 2010 من ما يلي:

✓ 300 الأراضي (لغرض البيع أو البناء): 5.189.829,57 دج

✓ 322 التموينات الأخرى: 702.055,40 دج

✓ 331 المنتجات والأشغال الجاري إنجازها: 72.354.064,34 دج

✓ 355 المنتجات النهائية: 787.804,90 دج

\* المجموع: 79.033.754,21 دج

● تتمثل تعليقات وملاحظات محافظ الحسابات حول عناصر المخزونات كما يلي:

✓ أرصدة حسابات المخزونات تعكس بشكل عام الأحداث والظروف التي أثرت على تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعلقة بذلك، كما لم يتم تكوين أي مؤونة خاصة بالمخزونات لسنة 2010؛

✓ يشمل ح/300 أراضي القيمة السوقية لمختلف الأراضي المشكلة للمحفظة العقارية للوكالة الولائية؛

✓ يشمل حساب التموينات الأخرى كل من موردي معدات المكتب بالإضافة إلى الوقود غير المستهلك في 2010/12/31؛

✓ يشمل حساب المنتجات النهائية كل البناءات والمحلات التجارية التي تم الانتهاء من إنجازها.

● حسابات الغير: تشمل حسابات الغير الخاصة بالوكالة الولائية العقارية في 2010/12/31 ما يلي:

1- حسابات الأصول الجارية (الحسابات الدائنة): تتكون من ما يلي:

- الزبائن: 2.777.469.824,12 دج

- دائنون آخرون: 19.844.882,31 دج



- الضرائب وما يماثلها:	11.191.693,69 دج
- الخزينة:	35.759.161,62 دج
*المجموع:	(2.844.265.561,74 دج)

• تتمثل تعليقات وملاحظات محافظ الحسابات حول هذا العنصر ما يلي:

- ✓ الحسابات الدائنة الخاصة بالزبائن تمثل مبيعات الأراضي، مباني والمحلات التجارية والبيع عن طريق الإيجار كما أكد محافظ الحسابات على ضرورة تنشيط برنامج تحصيل حقوق الوكالة الولائية العقارية من الزبائن؛
- ✓ إن حساب الضرائب وما يماثلها يشمل الضرائب القابلة للاسترجاع (TVA) على التثبيات والمشتريات حيث الفرق بين الضرائب المستحقة والضرائب القابلة للاسترجاع (رصيد على الحساب) ظهر برصيد إيجابي لصالح الوكالة الولائية العقارية ويقدر بـ: 9.502.875,81 دج، كما أكد محافظ الحسابات على أن عمليات تحصيل مبالغ الضرائب القابلة للاسترجاع لا تتم بصفة منتظمة ودورية؛
- ✓ متاحات الوكالة الولائية العقارية تتكون من السيولة المودعة في الحسابات البنكية، وأموال مودعة لدى كل من الموثقين وصندوق الوكالة الولائية وفي خزينة الولاية.

**2- حسابات الخصوم غير الجارية (ديون):** يمثل هذا العنصر مختلف الاقتراضات والديون المالية حيث تقدر بـ: 1153652,18 دج، والتي تمثل في الأصل الديون المتعلقة بعقد الإيجار التمويلي (الحيازة على معدات النقل عن طريق عقد الإيجار التمويلي).

**3- حسابات الخصوم الجارية (ديون):** تمثل الديون المتعلقة بالوكالة الولائية العقارية أقل من سنة وتشمل ما يلي:

✓ الموردون والحسابات الملحقه:	268.932.617,88 دج
✓ الضرائب:	68.042.611,19 دج
✓ ديون أخرى:	2.470.023.290,73 دج
* المجموع:	2.806.998.519,80 دج

• تتمثل تعليقات وملاحظات محافظ الحسابات حول هذا العنصر في ما يلي:

- ✓ يشمل حساب الموردون والحسابات الملحقه كل من اقتطاعات الضمان، وضمائمات على حسن التنفيذ وموردي المخزونات والخدمات، بالإضافة إلى موردي التثبيات؛
- ✓ يتمثل مبلغ الضرائب المستحقة على الوكالة الولائية لسنة 2010 بـ: 68.042.611,19، كما أن محافظ الحسابات أشار إلى ملاحظة حول عدم احترام الوكالة للإجراءات الجبائية المتعلقة بتسوية الضرائب بالنسبة لـ: IBS2008 و TAP2010.
- ✓ يمثل عنصر الديون الأخرى نسبة 75% من مجموع ميزانية 2010.

• أعباء الاستغلال: تشمل الأعباء الخاصة بدورة الاستغلال لسنة 2010 للوكالة الولائية العقارية ما يلي:

✓ مشتريات مستهلكة: 2.404.515,48 دج

✓ خدمات خارجية ومختلف الاستهلاكات: 590.709.973,25 دج

\*المجموع: (593.114.488,72 دج)

• تتمثل تعليقات وملاحظات محافظ الحسابات حول عناصر أعباء الاستغلال ما يلي:

✓ لقد تم تسجيل بعض الأعباء الخاصة بدورة 2009 ضمن أعباء دورة 2010 وبالتالي عدم احترام مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية؛

✓ لم يتم تسجيل محاسيبا بعض الأعباء والتي من بينها مصاريف الكهرباء والماء لدورة 2010؛

✓ تمثل أعباء الاستغلال نسبة 92% من مجموع إنتاج دورة الاستغلال الذي يقدر مبلغه الاجمالي

ب: 646.874.415,71 دج، وبالتالي القيمة المضافة للاستغلال المقدرة ب: 53.759.926,98 دج لا

تغطي حتى مصاريف المستخدمين المقدرة ب: 67.114.689,08 دج.

• إنتاج دورة الاستغلال: يشمل إنتاج دورة الاستغلال لسنة 2010 الخاصة بالوكالة الولائية ما يلي:

✓ رقم الأعمال: يقدر ب: 693.660.574,66 دج، ويشمل كل من المبيعات والخدمات المقدمة من طرف

الوكالة الولائية العقارية:

- المبيعات:

1- أراضي: 131.965.661,14 دج

2- سكنات أو مباني: 497.561.887,79 دج

3- محلات تجارية: 63.097.987,53 دج

\*المجموع: (692.625.536,46 دج)

- خدمات مقدمة: تقدر ب: 135.038,20 دج

✓ رقم الأعمال: ويقدر ب: 693.660.574,66 دج

✓ تغيير في المخزونات: يقدر ب: 50.186.158,96 - دج

✓ إعانات الاستغلال: تقدر ب: 3.400.000,00 دج

إنتاج دورة الاستغلال: يقدر ب: 646.874.415,71 دج

• لقد تضمن تقرير محافظ الحسابات ملاحظتين حول عنصر إنتاج دورة الاستغلال، حيث أشار إلى أن المبادئ

الخاصة بتسجيل رقم الأعمال تم تطبيقها بصفة شاملة ومطابقة لقواعد SCF من خلال تسجيل رقم الأعمال

وفق طريقة تقدم الأشغال عكس ما كان مطبقا في ظل PCN (التسجيل حسب طريقة التحصيل)، أما الملاحظة الثانية لمحافظ الحسابات حول هذا العنصر فقد تمحورت على ضرورة تسجيل رقم الأعمال بصفة دورية أو شهرية، كما تم الحصول على إعانة من طرف ولاية البويرة، بالإضافة إلى أن الفائض الإجمالي للوكالة الولائية سلبى ويقدر ب: 31.989.320,98- دج، كما أن النتيجة الصافية للوكالة تقدر ب: 24.577.839,66- دج (خسارة).

### المطلب الثالث: التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات<sup>1</sup>

لقد تضمن التقرير النهائي لمحافظ الحسابات الخاص بالوكالة الولائية العقارية سنة 2010، عدة تقارير خاصة والتي تتمثل في التقرير الخاص بالاتفاقيات المبرمة والتقرير الخاص حول الأجور الأعلى المدفوعة في هذه الوكالة بالإضافة إلى التقرير الخاص حول النتائج المحققة لخمس سنوات الأخيرة، وفحص تقرير التسيير الخاص بالوكالة.

#### 1- التقرير الخاص حول الاتفاقيات التنظيمية القانونية لسنة 2010 بالوكالة الولائية العقارية

إن المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل والمتمم للأمر رقم: 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، تنص على أن كل اتفاقية بين المؤسسة أو أحد متصرفيها الإداريين، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة أو عن طريق شخص معترض، يجب أن تعرض مسبقا لإذن مجلس الإدارة، ويطبق نفس الإجراء بالنسبة للاتفاقيات المبرمة بين المؤسسة ومؤسسة أخرى أو أحد متصرفيها أو شريك، متصرفين إداريين أو مديريين.

طبقا للأحكام السابقة فقد أعلم محافظ الحسابات الخاص بالوكالة عن عدم وجود أي اتفاقية مبرمة بين الوكالة الولائية العقارية مع الغير تدخل ضمن نطاق المادة السابقة، كما أكد محافظ الحسابات في هذا التقرير على أن مدير الوكالة الولائية العقارية لم يشير إلى أي اتفاقية مبرمة بين الوكالة الولائية مع أطراف أخرى.

#### 2- التقرير الخاص بالأجور الأعلى المدفوعة في الوكالة العقارية

تطبيقا لأحكام المادة 680 من القانون التجاري، فقد قام محافظ الحسابات الخاص بالوكالة الولائية بعملية الفحص والمصادقة على عشرة (10) أجور الأعلى المدفوعة في الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضاريين لولاية البويرة، حيث بلغ مجموع هذه الأجور لسنة 2010 مبلغ إجمالي يقدر ب: 6.746.615,45 دج.

<sup>1</sup> - التقرير النهائي لمحافظ الحسابات الخاص بالوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضاريين لولاية البويرة لسنة 2010.

## 3- التقرير الخاص حول نتائج الوكالة الولائية العقارية

تطبيقاً لأحكام المادة 678 من القانون التجاري، فقد قام محافظ الحسابات الخاص بالوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضاريين بعرض نتائج خمس سنوات الأخيرة المستخرجة من نشاط الوكالة، والجدول التالي يوضح النتائج الخمس الأخيرة المحققة في الوكالة الولائية العقارية.

الجدول رقم (17): النتائج المحققة لخمس سنوات الأخيرة في الوكالة الولائية العقارية.

السنة	الوضعية	المبلغ
2005	خسارة	31.599.332,47 دج
2006	خسارة	43.833.278,20 دج
2007	ربح	4.227.920,54 دج
2008	ربح	107.794.213,15 دج
2009	خسارة	3.773.377,18 دج

المصدر: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات لسنة 2010.

## 3- فحص تقرير التسيير:

تطبيقاً للمادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري، قام محافظ الحسابات الخاص بالوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضاريين بفحص تقرير التسيير المعد من طرف مجلس الإدارة، والموجه إلى الجمعية العامة العادية للوكالة الولائية، حيث أكد على أن كل ما تم تقديمه في تقرير التسيير من معلومات متعلقة بالوضعية المالية للوكالة الولائية العقارية، يعكس بصورة صادقة وصحيحة لنتائج الأعمال وممتلكات الوكالة لسنة 2010.

## 4- مصادقة محافظ الحسابات:

لقد قام محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ (رأي متحفظ) حول صدق وشرعية القوائم المالية للوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضاريين لولاية البويرة المقفلة في 31-12-2010، وذلك راجع إلى مجموعة من الملاحظات والنتائج التي توصل إليها.

## خلاصة الفصل

يمكن القول في الأخير أن الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضاريين لولاية البويرة هي مؤسسة عمومية يتمثل نشاطها الرئيسي في تسيير الخدمة العمومية من خلال مسك المحفظة العقارية للجماعات المحلية، والقيام بنشاطات متعلقة بالترقية العقارية ومهام أخرى مختلفة.

أما بالنسبة لدور المراجعة الخارجية في ظل عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، فنلاحظ أن محافظ الحسابات كان له دور أساسي في التأكد من مدى احترام الوكالة الولائية العقارية للخطوات وللإجراءات المتعلقة بعملية الانتقال وإبداء رأيه حول الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01 المعدة وفق SCF، وذلك بمعزل عن عملية المراجعة الخارجية للقوائم المالية المغفلة في 2009/12/31 المعدة وفق إطار المخطط الوطني للمحاسبة، حيث في هذا الإطار أكد في تقريره الخاص بعملية الانتقال أن الوكالة الولائية العقارية قد احترمت على العموم الإجراءات والقواعد الخاصة بالانتقال من PCN إلى SCF.

وعلى اعتبار أن مخرجات النظام المحاسبي المالي المتمثلة في القوائم المالية هي في الأصل مدخلات المراجعة الخارجية، فيمكن القول أن محافظ الحسابات أصبح له دور كبير وأساسي في المساهمة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي على أرض الواقع من خلال التأكد من مدى احترام قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، ويتحقق ذلك من مدى مقدرة محافظ الحسابات في التحكم في مختلف القواعد والمبادئ الخاصة بالنظام المحاسبي المالي.



الخاتمة

## الخاتمة:

لقد حاولنا من خلال موضوع هذه الدراسة المتمثل في انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المراجعة الخارجية في الجزائر، معالجة إشكالية تدور حول مدى تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على الممارسة الميدانية للمراجعة الخارجية في الجزائر، فمن خلال الفصل الأول قمنا بعرض جوهر النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الذي جاء كنتيجة حتمية للتغيرات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر وعدم قابلية المخطط الوطني للمحاسبة التكيف مع هذه التغيرات الاقتصادية، حيث تضمن النظام المحاسبي المالي قواعد ومبادئ جديدة ومغايرة لما كان معمول به ضمن إطار المخطط الوطني للمحاسبة، كما تسعى الجزائر من خلال هذا النظام المحاسبي إلى تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة المحاسبية الدولية، والوصول إلى أكبر قدر من الشفافية والمصدقية في إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية بما يسهل اندماجها في الأسواق الدولية، أما فيما يخص الفصل الثاني فاستعرضنا من خلاله مختلف الخصائص والأهداف الأساسية للمراجعة الخارجية، ومراحل التطور التاريخي للمهنة في الجزائر ومختلف الفروض والمعايير التي تبني عليها المراجعة الخارجية، كما تطرقنا فيه أيضا إلى تنظيم مهنة محافظة الحسابات في ظل القانون رقم: 10-01 من خلال استعراض أهم محتوياته فيما يخص الإطار الخاص بممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، والذي يهدف إلى تكييف هذه المهنة بما يتلاءم وطبيعة التغيرات الحاصلة في مهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر.

أما بالنسبة للفصل الثالث فمن خلاله حاولنا إبراز أهم التأثيرات التي خصت مهنة المراجعة الخارجية نتيجة تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك باستعراض مختلف جوانب تأثيرات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الممارسة الميدانية للمراجعة الخارجية في الجزائر، حيث نجد من أهم هذه التأثيرات إعادة تنظيم متطلبات التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي وإعادة هيكلة هيئات المحاسبة والمراجعة، من خلال توسيع وتطوير مهام المجلس الوطني للمحاسبة بما يعزز دوره في المتابعة والإشراف على مهنتي المحاسبة والمراجعة، كما تم هيكلة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى ثلاثة هيئات محاسبية، بحيث أوكل لكل هيئة مهمة تنظيم مهنة من المهن الثلاث السابقة الذكر.

فأما من خلال الفصل الرابع الذي تضمن دراسة حالة تطبيقية للواقع العملي للمراجعة الخارجية في ظل تطبيق SCF، فيمكن القول أن تعيين المراجع الخارجي القانوني المتمثل في محافظ الحسابات أصبح يخضع لإجراءات وقواعد المنصوص عليها وفق القانون رقم: 10-01، كما أن محافظي الحسابات ألزموا بضرورة إعداد تقرير خاص يتضمن مختلف الإجراءات والخطوات الخاصة بالانتقال من PCN إلى SCF وإعطاء رأي فني محايد حول مصداقية وصحة عملية الانتقال

في كل المؤسسات المشرفين على مراجعة حساباتها السنوية، بالإضافة إلى أن محافظ الحسابات أصبح له دور كبير في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال أنه يعمل على ضمان مصداقية وصحة الحسابات السنوية للمؤسسات الخاضعة لرقابته، والمساهمة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال المعرفة والتأكد من مدى احترام المبادئ والقواعد التي ينص عليها SCF لدى إعداد وعرض القوائم المالية السنوية.

**نتائج اختبار الفرضيات:** بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع، ومن خلال الدراسة التي تضمنتها فصول وأجزاء البحث توصلنا إلى النتائج الخاصة باختبار الفرضيات، والتي هي على النحو التالي:

✓ فيما يتعلق بالفرضية الأولى المتعلقة بأن النظام المحاسبي المالي متوافق تماما مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، فقد تم نفي هذه الفرضية، حيث من خلال استعراض مختلف قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي يوافق إلى حد ما معايير المحاسبة الدولية ولكن ليس بشكل كامل وتام، وذلك راجع إلى الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية. كما أن النظام المحاسبي المالي يتميز بمجموعة من الخصائص مقارنة مع معايير المحاسبة الدولية.

✓ أما بالنسبة للفرضية الثانية المتعلقة بأن إصلاح مهنة المحاسبة أدى بالضرورة إلى إصلاح مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، فقد تم إثبات هذه الفرضية من خلال أن الجزائر قامت بعملية إصلاح مهنة المراجعة الخارجية من خلال إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، الذي جاء مباشرة بعد تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي بداية من سنة 2010، حيث أعاد هذا القانون تنظيم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية ومتطلبات التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي في الجزائر، بالإضافة إلى هيكلة الهيئات المشرفة على تنظيم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

✓ أما بخصوص الفرضية الثالثة المتعلقة بأن هناك علاقة طردية بين تحكم المراجع الخارجي في قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، والمساهمة في تجسيد هذا الأخير على أرض الواقع، فقد تم إثبات هذه الفرضية من خلال أن التحكم والفهم الجيد من طرف المراجع الخارجي للنظام المحاسبي ساهم في ضمان الانتقال السليم لهذا النظام، بالإضافة إلى أن المراجع الخارجي أصبح له دور كبير في ضمان تطبيق مختلف القواعد والمبادئ الخاصة بالنظام المحاسبي المالي في المؤسسات المشرفين على مراجعتها.

✓ أما بالنسبة للفرضية الرابعة المتعلقة بأن تطبيق النظام المحاسبي المالي ساهم في تحسين وترقية ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، فقد تم إثبات هذه الفرضية من خلال أن تطبيق النظام المحاسبي ساهم بطريقة مباشرة في رد الاعتبار لمهنة المراجعة الخارجية، وذلك من خلال إعادة تنظيم الممارسة الميدانية لمهنة المراجعة الخارجية والعمل



على تطويرها ومتابعة مستجدات هذه المهنة على المستوى الدولي، وإعادة تفعيل الهيئات المرتبطة بها والعمل على تحسين مستوى تكوين المراجعين الخارجيين في الجزائر.

### عرض نتائج الدراسة: لقد توصلنا من خلال هذا الموضوع إلى مجموعة من النتائج نوجزها كما يلي:

- ✓ إن معايير المحاسبة الدولية تهدف إلى تحقيق التوافق والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، كما أن تطبيقها يسمح بقابلية المقارنة بين القوائم المالية لمختلف المؤسسات سواء على المستوى المحلي أو المستوى الدولي، بما يضمن المساهمة في توجيه رؤوس الأموال إلى أفضل المؤسسات والمشاريع؛
- ✓ إن تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية سيساهم في تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى المساهمة في ترقية مهنة المحاسبة وفتح بيئة ملائمة للاستثمارات الأجنبية في الجزائر؛
- ✓ إن تطبيق النظام المحاسبي المالي ساهم بشكل كبير في إصلاح مهنة المراجعة الخارجية من خلال إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 وإصدار عدة مراسيم تنفيذية تلت هذا القانون، حيث تهدف كلها إلى إعادة تنظيم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية بما يسمح لها بمواكبة التطورات الاقتصادية في الجزائر؛
- ✓ إن إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة وتفعيل دوره، بالإضافة إلى إعادة هيكلة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، سوف يساهم في زيادة التحكم في مهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر بشكل يتناسب مع طبيعة التغيرات الحاصلة في هاتين المهنتين في الآونة الأخيرة؛
- ✓ لقد كان لمحافظي الحسابات دور كبير في ضمان سلامة الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، كما أنهم يعملون على المساهمة على تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي على أرض الواقع من خلال التأكد من مدى احترام مختلف القواعد والمبادئ المنصوص عليها في SCF لدى إعداد وعرض القوائم المالية السنوية للمؤسسات المشرفين على مراجعتها؛
- ✓ يمكن في الأخير الخروج بفكرة تشمل العلاقة الموجودة بين إصلاح مهنة المحاسبة وإصلاح مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، مفادها أن إصلاح مهنة المراجعة الخارجية سيساهم بشكل فعال في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، كما أن هذا الأخير سيساهم بشكل كبير في ترقية وتطوير ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

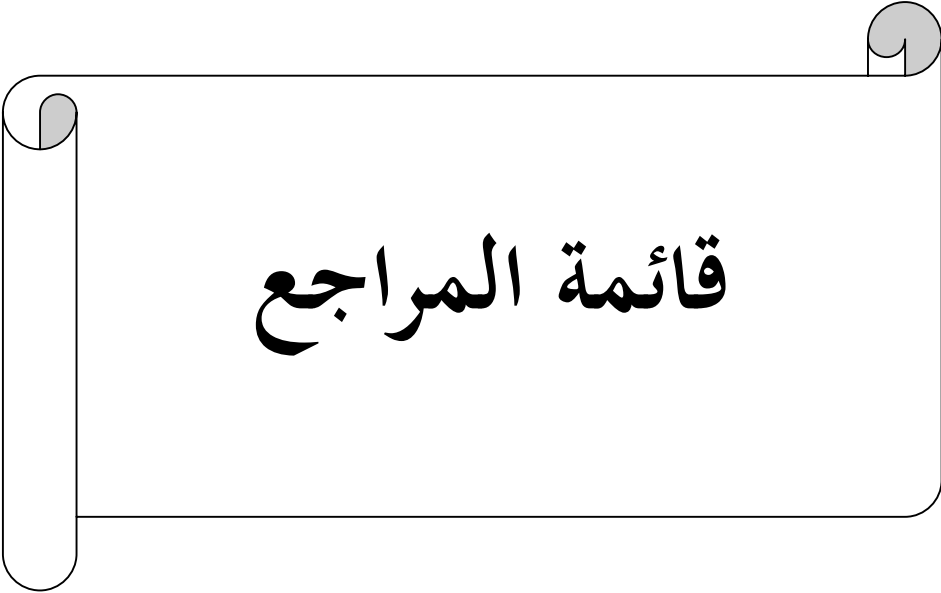
## اقتراحات وتوصيات:

بناء على دراستنا هذه والنتائج المتوصل إليها يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات التالية:

- ✓ ضرورة متابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي بصفة مستمرة ومراجعته في الوقت المناسب عند كل تعديل أو إصدار جديد فيما يخص معايير المحاسبة الدولية، والعمل على تحديثه وفق التغيرات والمعطيات الجديدة؛
- ✓ العمل على تأهيل الإطارات علميا وعمليا وذلك عن طريق دورات تكوينية من أجل ضمان تطبيق بشكل صحيح لكل من المحاسبة والمراجعة؛
- ✓ القيام بعملية الربط بين كل من التعليم الأكاديمي وعملية التطبيق الميداني للمحاسبة والمراجعة وهذا لتكوين إطارات بكفاءة وخبرة عالية؛
- ✓ ضرورة إصدار المزيد من التوضيحات والتفسيرات حول النظام المحاسبي المالي وذلك لتسهيل تطبيقه وبشكل سليم، بما يضمن فهم وتحكم جيد للمرجعية المحاسبية الجديدة المطبقة لتجنب الثغرات التي يمكن أن يحتويها؛
- ✓ من أجل تسهيل عمل المراجع الخارجي نوصي بأن تدعم المؤسسة محل الدراسة التطبيقية مصالحها بمصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية.

## أفاق الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة من بين الدراسات التي تطرقت إلى واقع وتنظيم مهنتي المحاسبة والمراجعة الخارجية في ظل الإصلاحات الأخيرة التي خصت هاتين المهنتين في الجزائر، وبالتالي يعتبر هذا الموضوع طرعا لتصورات مستقبلية لمدى تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على مختلف الجوانب والمهن المرتبطة به، ويبقى المجال مفتوحا لاستكمال عملية البحث في المواضيع المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة.



# قائمة المراجع

1- قائمة المراجع باللغة العربية

• الكتب:

- 01- أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء لنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- 02- أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية، دار صفاء لنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 03- أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، الطبعة الأولى، مكتب المجمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 04- إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس، ليبيا، 2008.
- 05- السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2010.
- 06- أحمد نور، المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 07- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 08- أمين السيد لطفي، فلسفة المراجعة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2009.
- 09- الهادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 10- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحجاية وفق النظام المحاسبي الجديد، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
- 11- حاتم محمد الشيشني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
- 12- حامد طلبة محمد ومحمد أبو هيبية، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2007.

- 13- حسين قاضي وأمّون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 14- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية والدولية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 15- رضوان حلوة حنان، أسس المحاسبة المالية، دار حامد، الأردن، 2004.
- 16- رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 17- رميدي عبد الوهاب، المحاسبة المالية وفقا لنظام المحاسبي المالي الجديد، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 18- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار اليا لى للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 19- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2008.
- 20- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار حيطلي، الجزائر، 2009.
- 21- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدر الجامعية، مصر، 2000.
- 22- عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة الأسس العملية والنظرية، الدر الجامعية، مصر، 2004.
- 23- عبد الفتاح الصحن ومحمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدر الجامعية، مصر، 1998.
- 24- عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، بدون سنة نشر.
- 25- عبد الوهاب نصر علي، القياس والإفصاح المحاسبي وفق لمعايير المحاسبة الدولية والعربية، الدر الجامعية، مصر، 2007.
- 26- كتوش عاشور، المحاسبة العامة: أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا لنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

- 27- كمال أبو زيد وآخرون، نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
- 28- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 29- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
- 30- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 31- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
- 32- محمد سمير الصبان، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 1997.
- 33- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 2002.
- 34- وليام توماس، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الثاني، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 2006.
- 35- يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

• أطروحات الدكتوراه والرسائل الجامعية:

- 36- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه دولة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008.
- 37- مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004.

- 38- بكحيل عبد القادر، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الشلف، 2008-2009.
- 39- بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص قانون الأعمال، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2010-2011.
- 40- بورويصة سعاد، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2009-2010.
- 41- بوسماحة محمد، معايير المراجعة وتطبيقاتها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- 42- حسياني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر- 3، 2009-2010.
- 43- حكيمه مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2008/2009.
- 44- رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، 2010-2011.
- 45- رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة المصرفية، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2007.

- 46- **سردوك فاتح**، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص علوم تجارية، فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2003-2004.
- 47- **سفير محمد**، الإفصاح في المؤسسات قي ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالمدية، 2008/2009.
- 48- **صالح بوعلام**، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر - 3 - ، 2009-2010.
- 49- **عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة**، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009-2010.
- 50- **عزة الازهر**، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، ماي 2009.
- 51- **لقيطي الأخضر**، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر بباتنة، 2008-2009.
- 52- **محي الدين محمود عمر**، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص المالية والمحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالمدية، 2007-2008.



### ● مدخلات الملتقيات والمؤتمرات:

- 53- بن قارة إيمان، مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق، مداخلة مقدمة للمؤتمر الدولي الأول حول: المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، 04 و05 ديسمبر 2012.
- 54- بودلال علي، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي (SCF) في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة، 13 و14 ديسمبر 2011.
- 55- تيقاوي عبد القادر، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي (SCF) في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة، 13 و14 ديسمبر 2011.
- 56- خيرى عبد الكريم وعياد السعدي، مدى فعالية المراجعة المالية في ظل تبني الجزائر لنظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة للمؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، 04 و05 ديسمبر 2012.
- 57- رقايقية فاطمة الزهراء، مساهمة دقة القياس المحاسبي والإفصاح في جودة المعلومات المالية، مداخلة مقدمة للمؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، 04 و05 ديسمبر 2012.
- 58- شريفي عمر، التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في بلدان المغرب، مداخلة مقدمة للمؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، 04 و05 ديسمبر 2012.
- 59- ضيف الله محمد الهادي، الاتجاهات الحديثة لتطوير وضيفة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، مداخلة مقدمة للمؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، 04 و05 ديسمبر 2012.
- 60- مسعود درواسي وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي SCF مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي (SCF) في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة، 13 و14 ديسمبر 2011.

61- مقراني عبد الكريم وقمان اعمر، أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي (SCF) في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة، 13 و14 ديسمبر 2011.

• مجالات:

62- جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري لتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، جامعة بسكرة، 2009.

63- مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي وإشكالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الرابع، جامعة بسكرة، 2008.

• قوانين ومراسيم تنفيذية:

64- القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.

65- القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25/11/2011، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007.

66- القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29/06/2010، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11 جويلية 2010.

67- المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 27/01/2011، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، الصادرة في 02 فيفري 2011.

68- المرسوم التنفيذي رقم 11-25، المؤرخ في 27/01/2011، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، الصادرة في 02 فيفري 2011.

69- المرسوم التنفيذي رقم 11-26، المؤرخ في 27/01/2011، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، الصادرة في 02 فيفري 2011.

70- المرسوم التنفيذي رقم 11-27، المؤرخ في 27/01/2011، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، الصادرة في 02 فيفري 2011.

71- المرسوم التنفيذي رقم 11-202، المؤرخ في 26/05/2011، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 30، الصادرة في 01 جوان 2011.

72- المرسوم التنفيذي رقم 13-10، المؤرخ في 13/01/2013، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 03، الصادرة في 16 جانفي 2013.

• المراجع باللغة الأجنبية - كتب - :

- 73- Eric Dunalanédé, **Comptabilité générale**, Berti éditions, Alger, 2011.
- 74- Jacoup Renard, **Theorie et Pratique de l'Audit interne**, édition d'Organistion, Paris, 2010.
- 75- Henri Bougium et Jean charles becour, **Audit Opérationnelle**, édition Economica, Paris, 1996.
- 76- Hoarau c. la France, **In Comptabilité internationale**, édition Vuibert, Paris, 1997.
- 77- Mokhtar Belaiboud, **Pratique de l'Audit**, Berti éditions, Alger, 2005.
- 78- Mokhtar Belaiboud, **Pratique de l'Audit**, Berti éditions, Alger, 2011.
- 79- Nacer Eddine et Ali Mazouz, **La Pratique du Commissariat Aux Compte En Algérie**, SNC, Alger, 1993.
- 80- Robert Obert, **Pratique Internationale de la Comptabilité et de l'Audit**, Dunod, Paris, 1994.



الملاحق

BILAN (ACTIF)					
LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET 2010	NET 2009
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou n					
Immobilisations incorporelles		170 000,00	36 443,75	133 556,25	33 893,75
Immobilisations corporelles					
Terrains		0,00	0,00	0,00	0,00
Bâtiments		19 221 396,76	4 652 862,23	14 568 534,53	15 507 569,21
Autres immobilisations corporelles		36 101 108,54	15 520 946,07	20 580 162,47	22 017 890,40
Immobilisations en concession		0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations encours		10 641 899,22	0,00	10 641 899,22	0,00
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00	11 050 000,00
Autres titres immobilisés		0,00	0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 287 849,51	0,00	1 287 849,51	18 287 849,51
Impôts différés actif		0,00	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>67 422 254,02</b>	<b>20 210 252,04</b>	<b>47 212 001,98</b>	<b>66 897 202,87</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks et encours		79 033 754,21	0,00	79 033 754,21	126 668 269,36
Créances et emplois assimilés					
Clients		2 777 469 824,12	0,00	2 777 469 824,12	1 764 081 262,50
Autres débiteurs		19 844 882,31	0,00	19 844 882,31	28 058 555,19
Impôts et assimilés		11 191 693,69	0,00	11 191 693,69	16 865 292,88
Autres créances et emplois assimilés		0,00	0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courant		0,00	0,00	0,00	0,00
Trésorerie		35 759 161,62	0,00	35 759 161,62	65 139 569,33
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>2 923 299 315,96</b>	<b>0,00</b>	<b>2 923 299 315,96</b>	<b>2 000 812 949,27</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>2 990 721 569,98</b>	<b>20 210 252,04</b>	<b>2 970 511 317,93</b>	<b>2 067 710 152,14</b>

الملحق رقم - 02

**AWGRFUBOUIRA**

ZONE DES PARCS BOUIRA BOUIRA

01/01/10 AU 31/12/10

<b>BILAN (PASSIF)</b>			
<b>LIBELLE</b>	<b>NOTE</b>	<b>2010</b>	<b>2009</b>
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis		13 040 892,78	13 040 892,78
Capital non appelé		0,00	0,00
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		0,00	0,00
Ecart de réévaluation		0,00	0,00
Ecart d'équivalence (1)		0,00	0,00
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-24 577 839,66	-3 783 590,08
Autres capitaux propres - Report à nouveau		173 896 092,84	1 706 670,49
Part de la société consolidante (1)		0,00	0,00
Part des minoritaires (1)		0,00	0,00
<b>TOTAL I</b>		<b>162 359 145,96</b>	<b>10 963 973,19</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières		1 153 652,18	2 350 113,77
Impôts (différés et provisionnés)		0,00	0,00
Autres dettes non courantes		0,00	0,00
Provisions et produits constatés d'avance		0,00	0,00
<b>TOTAL II</b>		<b>1 153 652,18</b>	<b>2 350 113,77</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		268 932 617,88	220 572 257,81
Impôts		68 042 611,19	36 497 036,95
Autres dettes		2 470 023 290,73	1 797 326 770,42
Trésorerie passif		0,00	0,00
<b>TOTAL III</b>		<b>2 806 998 519,80</b>	<b>2 054 396 065,18</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>2 970 511 317,93</b>	<b>2 067 710 152,14</b>

COMPTE DE RESULTAT/NATURE			
LIBELLE	NOTE	2010	2009
Ventes et produits annexes		693 660 574,66	517 252 432,43
Variation stocks produits finis et en cours		-50 186 158,96	44 226 808,55
Production immobilisée		-	-
Subventions d'exploitation		3 400 000,00	-
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>646 874 415,71</b>	<b>561 479 240,98</b>
Achats consommés		-2 404 515,48	-2 199 068,88
Services extérieurs et autres consommations		-590 709 973,25	-478 719 624,94
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-593 114 488,72</b>	<b>-480 918 693,82</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>53 759 926,98</b>	<b>80 560 547,16</b>
Charges de personnel		-67 114 689,08	-87 028 840,79
Impôts, taxes et versements assimilés		-18 634 558,88	-10 600 270,05
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>-31 989 320,98</b>	<b>-18 768 563,68</b>
Autres produits opérationnels		17 155 463,84	24 706 617,38
Autres charges opérationnelles		-4 321 951,18	-6 923 351,80
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-5 093 671,40	-3 504 445,66
Reprise sur pertes de valeur et provisions		-	-
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>-24 249 479,72</b>	<b>-2 789 743,77</b>
Produits financiers		114 750,00	272 159,43
Charges financières		-438 859,94	-1 266 005,74
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-324 109,94</b>	<b>-993 846,32</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>-24 573 589,66</b>	<b>-3 783 590,08</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-4 250,00	-
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		-	-
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>664 144 629,55</b>	<b>586 458 017,79</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-688 722 469,21</b>	<b>-590 231 394,97</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-24 577 839,66</b>	<b>-3 773 377,18</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		-	-
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		-	-
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		<b>-</b>	<b>-</b>
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>-24 577 839,66</b>	<b>-3 773 377,18</b>

الملحق رقم - 04 -

AWGRFUBOUIRA  
ZONE DES PARCS BOUIRA

EXERCICE: 01/01/11 AU 31/12/11  
PERIODE DU: 01/01/11 AU 31/12/11

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE			
LIBELLE	NOTE	2011	2010
<b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>			
Encaissements reçus des clients		623 213 649,67	626 428 441,42
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-644 738 367,61	-545 783 879,56
Intérêts et autres frais financiers payés		-706 061,65	-1 543 739,57
Impôts sur les résultats payés		-10 607 632,80	-7 825 321,85
transfert de fonds inter unités			
virement de fonds			
encaissements internes des unités		-2 032 989,62	180 094,63
flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-	-
flux de trésorerie lie a des evenements extraordinaires( a preciser)		1 030 496,10	-1 301 532,78
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles(A)</b>		-33 840 905,91	70154062,28
<b>Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement</b>			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corp ou incorp		-16 593 269,62	-18 737 985,42
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		1 304 017,83	5 449 421,37
Décaissements sur acquisition d'immob. Financieres		-	-
encaissements sur cession d'immobilisations financières		17 000 000,00	25 500 000,00
Intérêts encaissés sur placements financiers		114 750,00	813 237,50
Dividendes et quote-part de résultats reçus		-	-
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)</b>		1 825 498,20	13 024 673,44
<b>Flux de trésorerie provenant des activités de financements</b>			
Encaissements suite à l'émission d'actions		-	-
Dividendes et autres distributions effectuées		-	-
Encaissements provenant d'emprunts		-	-
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-	-
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		-	-
<b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>		-32 015 407,70	83 178 735,72
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		65 139 569,33	-18 039 166,39
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la clôture de l'exercice		33 124 161,62	65 139 569,33
<b>Variation de la trésorerie de la période</b>		-32 015 407,70	83 178 735,72
resultat		-24 577 839,65	-3 742 738,47
<b>Rapprochement avec le résultat</b>		-7 437 568,05	86 921 474,20



الملحق رقم - 05 -

CONVENTION N°.....

ENTRE l'agence de wilaya de gestion et de régulation foncière urbaine de BOUIRA ci-après  
dénommée - **AWGRFUB** - représenté par son directeur

D'UNE PART,

ET : LE BUREAU DE COMPTABILITE ET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES  
- **BUCAC**- Représenté par Monsieur commissaire aux compte. agréé par  
l'ordre (attestation N°

D'AUTRE PART

Il a été convenu et arrêté ce qui suit :

# الملاحق رقم - 06 -

37		الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19		28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م	
جدول تغير الاموال الخاصة					
الاحتياطات و النتائج	فرق إعادة التقييم	فارق التقييم	ملاوة الإصدار	رأسمال الشركة	ملاحظة
					الرصيد في 31 ديسمبر N - 2
					تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
					الرصيد في 31 ديسمبر N - 1
					تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
					الرصيد في 31 ديسمبر N

حساب النتائج (حسب الوظيفة)  
الفترة من ..... إلى .....

مثلا

N - 1	N	ملاحظة
		<p>رقم الأعمال تكلفة المبيعات</p> <p><b>هامش الربح الإجمالي</b> منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية</p> <p><b>النتيجة العملياتية</b> تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصارييف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية</p> <p><b>النتيجة العادية قبل الضريبة</b> الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)</p> <p><b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b> الأعباء غير العادية المنتجات غير عادية</p> <p><b>النتيجة الصافية للسنة المالية</b> حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)</p>

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

جدول سيولة الخزينة  
(الطريقة غير المباشرة)  
الفترة من ..... إلى .....

السنة المالية N - 1	السنة المالية N	ملاحظة
		<p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية</b></p> <p>صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل : - الاهتلاكات و الأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردين و الديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب</p>
		تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (i)
		<p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار</b></p> <p>مسحوبات عن اقتناء تسيّجات تحصيلات التنازل عن تسيّجات تأثير تغيرات محيط الإدماج ( 1 )</p>
		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)
		<p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل</b></p> <p>الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) إصدار قروض تسديد قروض</p>
		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
		<p><b>تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)</b></p> <p>أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الاقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية ( 1 ) تغير أموال الخزينة</p>

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

الملحق رقم-09- نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات

- شهادة بدون تحفظ -

تطبيقاً للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم  
تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من.....إلى.....:

1. تقرير حول المراقبة و الشهادة:

أ - قمت بمراقبة الحسابات السنوية لشركتكم لهذا النشاط

"ملاحظات و تصريحات حول احتمال عدم الدقة و عدم الشرعية اللتين لا تعارضا الشهادة".

ب - قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في  
المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة".

ج - نظراً للاجتهادات التي قمت بها وفقاً لتوصيات المهنة بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية  
كما تظهر في الصفحات ..... لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وافية  
لنتيجة عمليات النشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالية المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط.

2. معلومات:

طبقاً للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

تم في .....

يوم.....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حسب التوصية رقم 03 من الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

الملحق رقم-40- نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات

- شهادة تحفظ -

تطبيقاً للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم  
تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من.....إلى.....:

1 - تقرير حول المراقبة و الشهادة:

أ - قمت بمراقبة الحسابات السنوية لشركتكم لهذا النشاط

"ملاحظات و تصريحات حول عدم الدقة و عدم الشرعية المحتملتين اللتين لا تعارضا الشهادة".

ب - قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية والحسابات المعطاة في  
المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة".

ج - يجب عليّ أن أبدي تحفظات حول النقاط الآتية:

تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظراً للاجتهادات التي قمت بها طبقاً لتوصيات المهنة،  
أقدر أنه بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات ..... لهذا  
التقرير، منتظمة وصادقة، و تعطي صورة مبررة ووفية لنتيجة عمليات النشاط السابق، أيضاً الحالة المالية  
وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط.

2 - معلومات:

طبقاً للقانون أعلمكم بالأمر الآتية:

تم في .....

يوم.....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حسب التوصية رقم 03 من الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

الملحق رقم 11- نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات

- رفض الشهادة لعدم الدقة و الشرعية -

تطبيقاً للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب ..... يشرفني أن أقدم لكم  
تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من.....إلى.....:

1. تقرير حول المراقبة و الشهادة:

أ - قمت بمراقبة الحسابات السنوية لشركتكم لهذا النشاط.

"ملاحظات و تصريحات حول عدم الدقة و عدم الشرعية المحتملتين اللتين لا تعارضا الشهادة".

تضمن فحصي المراقبات التي اعتبرتها لازمة نظراً لتوصيات المهنة.

أثناء قيامي بعمليات المراقبة قمت بانتقاء الملاحظات التالية:

الإشارة ووصف عدم الدقة و الشرعية ومصادقية الحسابات السنوية، كما هي مقدمة في  
الصفحات..... لهذا التقرير، والتي لا تعطي صورة وافية لنتيجة عمليات النشاط السابق، أيضاً  
الحالية المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط.

ب - قمت بالتحقيق حول مصادقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في  
المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.  
لا أستطيع تأكيد مصادقية هذه المعلومات.

2. معلومات:

طبقاً للقانون أعلمكم بالأمر الآتي:

تم في .....

يوم.....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حسب التوصية رقم 03 من الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

الملحق رقم-12- نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات

- رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهمة -

تطبيقاً للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المتعقدة ب ..... يشرفني أن أقدم لكم  
تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من.....إلى.....:

1- تقرير حول المراقبة والشهادة:

أ- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لشركتكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملتين اللتين لا تعارضا الشهادة".

تضمن فحصي المراقبات التي اعتبرتها ضرورية نظراً لتوصيات المهنة ماعدا 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- المعلومات:

طبقاً للقانون أعلمكم بالأمر الآتية:

تم في .....

يوم .....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حسب التوصية رقم 03 من الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 2 فبراير 1994

المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.



الملحق رقم - 13 - قائمة معايير المحاسبة الدولية IAS

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ أول تطبيق	تاريخ أول تعديل
01	عرض القوائم المالية	1975	2007
02	المخزونات	1976	2005
03	القوائم المالية الموحدة	1977	تم إلغاؤه
04	محاسبة الاهتلاك	1977	تم إلغاؤه
05	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	1977	تم إلغاؤه
06	استجابات المحاسبة للتغير في الأسعار	1978	تم إلغاؤه
07	جدول تدفقات الخزينة	1979	2005
08	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء	1979	2005
09	تكاليف البحث والتطوير	1980	تم إلغاؤه
10	الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الإقفال	1980	2005
11	عقود الإنشاء	1980	1995
12	ضرائب الدخل	1981	2000
13	عرض الأصول المتداولة والالتزامات قصيرة الأجل	1981	تم إلغاؤه
14	التقرير القطاعي	1983	تم إلغاؤه
15	المعلومات التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار	1983	تم إلغاؤه
16	التثبيتات العينية	1983	2003
17	عقود الإيجار	1984	2003
18	إيرادات النشاطات العادية	1984	2003
19	منافع المستخدمين	1985	2006
20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1985	1994
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	1985	2003
22	اندماج المشروعات	1985	تم إلغاؤه
23	تكاليف الاقتراض	1986	2007

2003	1986	الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	24
تم إلغاؤه	1987	المحاسبة عن الاستثمارات	25
1994	1988	المحاسبة والتقرير المالية عن خطط التقاعد	26
2003	1990	القوائم المالية الموحدة	27
2003	1990	المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة	28
2003	1990	التقرير المالي في اقتصاديات التضخم المرتفع	29
تم إلغاؤه	1991	الافصاحات في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة	30
تم إلغاؤه	1992	التقرير المالي عن حصص في المشاريع المشتركة	31
2004	1996	الأدوات المالية: العرض والإفصاح	32
2003	1998	حصة السهم من الأرباح	33
-	1999	التقارير المالية المرحلية	34
تم إلغاؤه	1999	الأعمال المؤقتة	35
2004	1999	انخفاض قيمة الأصول	36
-	1999	المخصصات، والالتزامات والموجودات الطارئة	37
2004	1999	الأصول المعنوية	38
2005	2001	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	39
2003	2001	الاستثمار العقاري	40
-	2003	الزراعة	41

المصدر: بورويصة سعاد: مرجع سابق، ص ص: 60-61.

الملحق رقم -14- قائمة معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS

رقم المعيار	موضوع المعيار
01	التطبيق الأول لمعايير IFRS
02	المدفوعات المبنية على الأسهم
03	اندماج الأعمال
04	عقود التأمين
05	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة
06	التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها
07	الأدوات المالية: الإفصاح
08	قطاع العمليات
09	الأدوات المالية
10	القوائم المالية الموحدة
11	ترتيبات مشتركة
12	الإفصاح عن مصالح الكيانات الأخرى
13	القياس بالقيمة العادلة

المصدر: برويسة سعاد: مرجع سابق، ص: 62.