

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: المالية و المحاسبة
فرع: علوم المالية و المحاسبة
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطلبة:

■ الحملاوي عوينة

■ عيسى عوينة

تحت عنوان

واقع التنظيم المهني لمراجعة الحسابات بالجزائر في ظل

القانون 01/10

دراسة ميدانية لديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية المسيلة لسنة

2016

أعضاء لجنة المناقشة

اللقب والاسم	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
محمد العربي غزي	أستاذ محاضر - أ.	جامعة المسيلة	رئيسا
رشيد عريوة	أستاذ مساعد - أ.	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
إسماعيل سبتي	أستاذ محاضر - ب.	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2017



"وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله
والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة
فينبئكم بما كنتم تعملون"

صدق الله العظيم

(سورة التوبة، الآية: 105)



شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحاً ترضاه وأدخلني

برحمتك في عبادك الصالحين﴾ الآية 19 سورة النمل

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات، ونشكره وثنى عليه الشاء كله سبحانه وتعالى على ما أعطاه لنا من قدرة وصحة لإتمام هذا العمل، والذي من خلاله نترجم معاني الاحترام والتقدير لكل من ساهم ولو بكلمة في إنجازه، ونسأله عز وجل أن يجعله خالصاً لوجهه الكريم.

وفي هذا المقام

نتقدم بالشكر الجزيل الحامل لكل معاني الامتنان و الاحترام والعرفان بالجميل للأستاذ المشرف "عريوة رشيد" الذي لم ييخل علينا بنصائحه وتوجيهاته القيمة التي كانت خير معين في البحث، كما نشكره على جديته في العمل وتتمنى له التوفيق.

و نتقدم بالشكر للجنة المناقشة التي سيكون لها دورا كبيرا في تقويم و تثمين هذا البحث إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير بجامعة المسيلة على كل المعلومات التي قدموها لنا طيلة المشوار الجامعي.

الحملاوي / عيسى

وعددي



إلى نبع الحنان ورمز الوفاء وفيض السخاء وجود العطاء
أمي الغالية حفظها الله.

إلى من علمني الحياة كفاح وإرادة وأن النجاح مصدر للسعادة
والذي الفاضل رحمه الله.

إلى من حبهم يسري في عروقي ويلهج بذكرهم قلبي إلى من عاشوا معي الحياة حلوها ومرها
إخوتي وأخواتي الأعزاء.

إلى أهل الوفاء أصدقائي الأحباء والأعز على قلبي، وكل من وقف بجاني.
إلى جميع طلبة قسم العلوم المالية والمحاسبة و بالأخص طلبة السنة الثانية ماستر تدقيق
ومراقبة التسيير دفعة 2017/2018.

إلى من تقاسموا معي عناء هذا العمل .

إلى كل من كان له أثر طيب في حياتي وترك بصمات الحب والوفاء في ذاكرتي .

إلى كل من يحمل مذكرتي بعدي، إلى كل من سكن حبهم قلبي ونسيهم قلبي.

عويضة عيسى

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	أية قرآنية
	شكر وعرفان
	إهداء
I	الفهرس
III	فهرس الجداول
IV	قائمة الملاحق
V	قائمة الاختصارات
أ- هـ	مقدمة عامة.....
الفصل الأول: التأصيل العلمي لمراجعة الحسابات في الجزائر في ظل القانون 01-10	
07	تمهيد.....
08	المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للمراجعة
08	المطلب الأول: نشأة المراجعة ومفهومها
12	المطلب الثاني: فروض ومبادئ المراجعة
15	المطلب الثالث: تصنيفات المراجعة
16	المطلب الرابع: معايير المراجعة
23	المبحث الثاني: الاطار النظري لمراجعة الحسابات في الجزائر
23	المطلب الأول: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات في الجزائر
26	المطلب الثاني: الإطار العام لممارسة مراجعة الحسابات في الجزائر
27	المطلب الثالث: معايير ممارسة مهنة مراجعة الحسابات
29	المطلب الرابع: الهيئات المهنية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر
32	المبحث الثالث: خصائص مراجعة الحسابات في الجزائر
32	المطلب الأول: المهام الدائمة لمراجع الحسابات في الجزائر

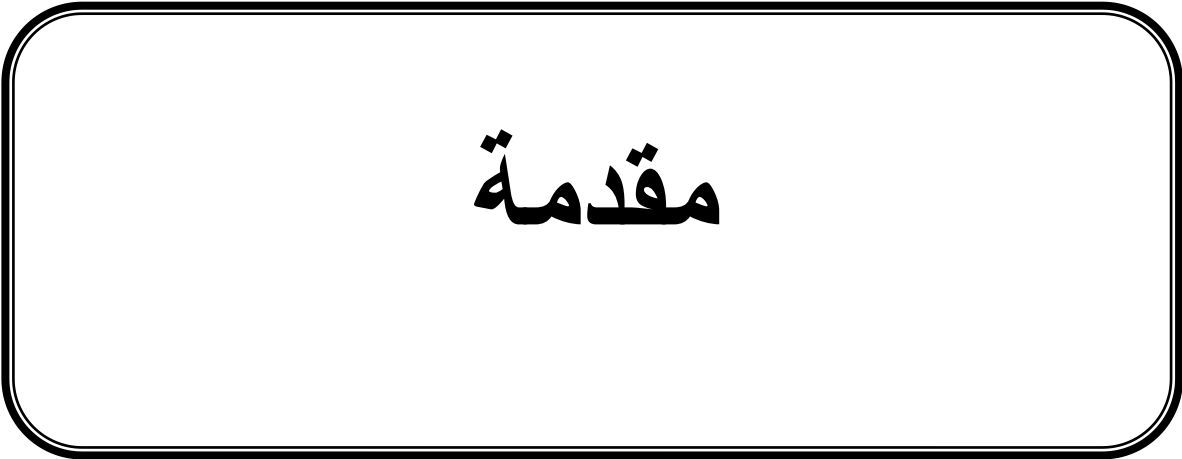
33	المطلب الثاني: تعيين وإنهاء مهام مراجع الحسابات في الجزائر وتحديد أتعابه
35	المطلب الثالث: حقوق وواجبات ومسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر
37	المطلب الرابع: معايير تقارير محافظ الحسابات
41	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثاني: دراسة ميدانية لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة
43	تمهيد.....
44	المبحث الأول: عرض لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة.
44	المطلب الأول: تقديم ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة.
46	المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة.
53	المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة من طرف مراجع حسابات ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة في مراجعة القوائم المالية.
54	المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية لمراجعة حسابات الديوان.
56	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة.
57	المطلب الثالث: الإطلاع على أدلة الإثبات المؤيدة للتسجيلات المحاسبية
58	المطلب الرابع: مراجعة القوائم المالية للديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة
68	المطلب الخامس: تقرير مراجعة حسابات ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة.
74	خلاصة الفصل.....
76	الخاتمة
76	النتائج
77	الاقتراحات
79	قائمة المراجع
	الملاحق
	ملخص الدراسة

قائمة الجداول

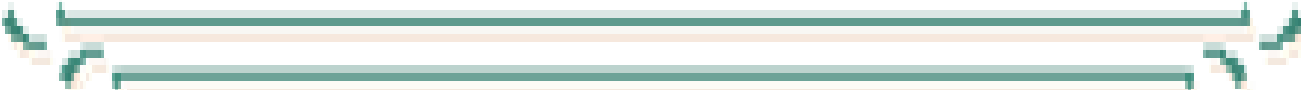
رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(2-1)	جانب الأصول لميزانية الديوان بتاريخ 2016/12/31.	59
(2-2)	جانب الخصوم لميزانية الديوان بتاريخ 2016/12/31.	60
(2-3)	جدول حسابات نتائج الديوان بتاريخ 2016/12/31	61
(2-4)	حسابات الأصول الغير جارية للديوان بتاريخ 2016/12/31.	62
(2-5)	حركة حسابات الاستثمارات بالنسبة للاقتناء وإعادة التقييم خلال السنة المالية 2016.	63
(2-6)	حسابات مخزونات الديوان في 2016/12/31	64
(2-7)	حسابات الحقوق للديوان بتاريخ 2016/12/31	65
(2-8)	حسابات الأموال الخاصة للديوان	65
(2-09)	حسابات الخصوم الجارية للديوان بتاريخ 2016/12/31	66
(2-10)	حسابات التكاليف الديوان لسنة 2016.	67
(2-11)	حسابات الإيرادات للديوان لسنة 2016.	67
(2-12)	الأجور الخمسة الأولى بالديوان لسنة 2016.	72
(2-13)	نتائج السنوات الخمس الأخيرة للديوان.	73

قائمة الرموز والاختصارات

الاختصار والرمز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountan	مجمع المحاسبين الأمريكيين
IFAC	International Federation of Accountants	لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين
OPGI	Offices De Promotion et De Gestion Immobilières	ديوان الترقية والتسيير العقاري
CAC	Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات



مقدمة



إن التطور الاقتصادي صاحب ازدهار الوحدات التجارية والصناعية على حد سواء خاصة بعد الانطلاقة التي أمنتها له الثورة الصناعية في أوروبا، هذا التطور واكبه تقدم جلي في العلوم المحاسبية نظرا لنشأة شركات المساهمة وكذا التطور التكنولوجي مما أدى إلى توسع حجم المؤسسات الاقتصادية التي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة، و هنا ظهرت الحاجة لما يسمى بالمراجعة واعتمادها كمهنة تعنى بها المؤسسات الاقتصادية بالدرجة الأولى و يجدر بنا الإشارة إلى أن هذه الفترة لم تكن فترة ميلاد التدقيق كمفهوم بل كانت بمثابة حجر الأساس لمهنة المراجعة على مستوى اقتصادي واعي لها قواعد و أسس ومعايير متعارف عليها تخضع للمنطق و تتميز بالصبغة العلمية، ولقد شهد العالم تحولات جذرية في مطلع القرن التاسع عشر، خاصة في المجال الاقتصادي والاجتماعي للشركات الاقتصادية، ومنذ ذلك الحين ظهرت أنواع مختلفة من الشركات منها شركات مساهمة وشركات متعددة الجنسيات، بسياسات مختلفة منها توسع واندماج وشراكة وذلك بما يخدم مصالحها وفقا لإمكانياتها، ولقد ترتب على هذا التنوع في حجم الشركات ظهور ما يسمى بالملكية الغائبة أي انفصال رؤوس الأموال "المالكين" عن إدارة وتسيير الشركة، هذا ما أدى بالأطراف ذو علاقة بالشركة اللجوء إلى تنظيمات ومكاتب المراجعة من أجل معرفة ما لهم وما عليهم.

وعليه تجدر الإشارة إلى أن الجزائر لم تتخلف عن باقي الدول في تنظيم ممارسة مهنة المراجعة، حيث عملت على تنظيم المهنة والسهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها، حيث قامت بإصدار قوانين وتشريعات مختلفة الهدف من ورائها هو تنظيم هذه المهنة، ومنها القانون 10-01 المعمول به حاليا، الذي تحاول الدولة من خلاله إرساء تنظيم مهني قوي يسمح برفع مستوى الأداء المهني للمراجعين، وبالتالي زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعة الصادرة عنهم.

1. إشكالية الدراسة

مما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

"ما مدى أهمية مراجعة الحسابات في الجزائر في ظل القانون 10-01، وماهي أهم الاجراءات المتبعة، بالتطبيق على ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة OPGI؟"

ويندرج تحت الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي أهم الهيئات التي أقرها القانون 10-01؟
- هل هناك توافق بين المعايير التي نص على القانون 10-01 مع معايير المراجعة المتعارف عليها، وذلك بالتطبيق على ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة OPGI؟

- ## 2. فرضيات الدراسة

الإجراءات غير المطبقة في الجزائر.

3. نموذج الدراسة

نموذج الدراسة



- التعرف على واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

- الميول الشخصي لهذه الدراسة؛
- مدى تلائمه مع تخصصنا.

5. أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- التعرف على التنظيم المهني السائد لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر،
- إبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مراجعة حسابات الشركات لزيادة وتدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.

6. أهمية الدراسة

تكمُن أهمية هذه الدراسة في الدور الذي تلعبه مراجعة الحسابات في مساعدة ملاك الشركات في اتخاذ القرارات المناسب والسليمة في الوقت المناسب، ومساعدتهم في إنجاح وتحقيق أهداف المثلى التي يسعون إليها.

7. حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في الحدود التالية:

- **الحدود الزمنية:** منذ صدور قانون المراجعة الجزائري 10-01 إلى غاية دراسة الحالة لسنة 2016؛
- **الحدود المكانية:** تم حصر الدراسة التطبيقية على مستوى ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة OPGI.

8. منهجية الدراسة

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية للدراسة والأسئلة الفرعية، واختبار صحة الفرضيات فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي بهدف الفهم والتعمق في العناصر المكونة للموضوع، وكذا المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمراجعة ولمراجعة الحسابات في الجزائر، والمنهج الوصفي والتحليلي في ما يخص الدراسة الميدانية، وذلك من خلال محاولتنا إسقاط الدراسة النظرية على ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة، ومن أجل ذلك تم الاستعانة بالمقابلة لجمع الوثائق والبيانات اللازمة، أما عن الأدوات التي تم الاعتماد عليها لإنجاز هذه الدراسة فتمثلت في مختلف المراجع والكتب المتناولة لموضوع الدراسة.

9. دراسات سابقة

سيتم في ما يلي عرض للدراسات التي أجريت سابقا حول موضوع دراستنا، حيث قمنا بمسح الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة، وتمت الاستعانة والاستفادة من بعض الدراسات التي لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة وتخدم المتغيرات المستقلة والتابعة المستخدمة فيها حسب الدراسات كما يلي، وفيما يلي عرض لأهم الدراسات:

❖ **الدراسة الأولى:** شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة دكتوراه، سنة التخرج 2012/2011، جامعة سطيف 1، حيث حاول الباحث من خلال هذه الدراسة التعرف على التنظيم المهني السائد لمهنة المراجعة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية، ومن ثم إجراء دراسة مقارنة بين التنظيمات الثلاثة الدول السابقة، كما يهدف من هذه الدراسة إلى تحسين تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، وذلك من خلال الحفاظ على العناصر الايجابية في التنظيم ومعالجة أوجه القصور الموجودة فيه؛

❖ **الدراسة الثانية:** لقليطي لخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، أطروحة ماجستير، سنة التخرج 2009/2008، جامعة الحاج لخضر-باتنة، سعى الباحث في هذه الدراسة للتعرف على الواقع العملي لمراجعة الحسابات في الجزائر من خلال قياس مدى تقيد مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني وبمعرفة أسباب عدم الرضا عن المراجعة في الجزائر وكذا معرفة مصاعب مهنة المراجعة في الجزائر؛

1. **الدراسة الثالثة:** مناعي حكيمة، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2009، حيث سعى الباحث الى محاولة الوقوف على قوة العلاقة الموجودة بين المخرجات المحاسبية ومخرجات المراجعة في ضوء التغيرات المحاسبية الجديدة التي ستشدها الجزائر والنتيجة عن تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية .

10. صعوبات الدراسة

نظرا لخصوصية الموضوع المتعلق بمراجعة الحسابات في الجزائر في ظل قانون 10-01 وجدنا أمامنا صعوبات أهمها الآتي:

- قلة المراجع وخاصة في الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع؛
- عدم توضيح القانون 10-01 لبعض النقاط الأساسية المتعلقة بالمراجعة وخاصة فيما يتعلق بالإجراءات العملية لمراجعة الحسابات.



■ هيكل الدراسة

للإحاطة بجميع جوانب وأساسيات الدراسة وللإجابة على الاشكالية فقد تم تقسيم الدراسة الى مايلي:

تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين؛ الأول متعلق بالجانب النظري تحت عنوان التنظيم المهني لمراجعة الحسابات في الجزائر، والذي تم التطرق من خلاله إلى مدخل حول المراجعة بصفة عامة، ثم تسليط الضوء على مراجعة الحسابات في الجزائر يليها الخصائص الأساسية المتعلقة بمراجع الحسابات في الجزائر.

أما في ما يخص الفصل الثاني قد خصصناه للدراسة الميدانية والتي تمت على مستوى ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة لسنة 2016.

الفصل الأول

التأصيل العلمي لمراجعة الحسابات في الجزائر في ظل
القانون 01-10

مقدمة الفصل:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة، ومن هنا ظهرت فكرة الاستعانة بجهاز رقابي محكم، مما حتم على الأطراف ذات المصلحة توكيل طرف ثالث مستقل عن الشركة ليتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة التي تصدرها هذه الأخيرة، وكذا معرفة مدى تطبيق الادارة للإجراءات الموضوعة لتفادي مختلف الأخطاء ومنع حالات الغش والتلاعب بأموال الشركة، وعليه يمكن القول بأن بروز مهنة المراجعة كان من هذا المنطلق؛ حيث سعت جميع الدول إلى تبني هذه المهنة والتي تطورت بمرور الوقت وفق لاحتياجات كل عنصر والجزائر بدورها رأت في مهنة مراجعة الحسابات السبيل الذي سيجنبها أي تلاعبات أو مخالفات، فقد اضفت عليها العديد من التغيرات منذ الاستقلال إلى غاية اليوم من أجل إعطاء الصورة الصادقة والمعبرة عن حالة القوائم المالية دون أي تحيز.

حيث سنعالج في هذا الفصل الاطار النظري للتنظيم المهني لمراجعة الحسابات في الجزائر ذلك ضمن ثلاث مباحث أساسية تتمثل في:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة ؛
- المبحث الثاني: الاطار النظري لمراجعة الحسابات في الجزائر ؛
- المبحث الثالث: خصائص مراجعة الحسابات في الجزائر.

المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للمراجعة

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

المطلب الأول: نشأة المراجعة ومفهومها

قبل التطرق إلى أهم التعاريف التي تستهدف المراجعة، سنسلط الضوء على الجانب التاريخي لها لمعرفة الأصل الذي نبعت منه هذه المهنة أو العملية.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخازن نيابة عنهم.¹

وبالرجوع إلى الوثائق التاريخية تبين أن حكومات قدماء المصريين والإغريق (اليونان) ثم الرومان الذين كانوا يقومون بتسجيل العمليات النقدية ثم يراجعونها للتأكد من صحتها، حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات المالية بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المراجعون تقاريرهم، وقد تحسنت عمليات التسجيل والمراجعة بعد اكتشاف طريقة القيد المزدوج في القرن الخامس عشر عام 1494م عن طريق العالم الايطالي **Luca Paciolo**،² إلا أن الدارس لهذه المهنة في العصر الحديث يدرك بأن نموها وتطورها كان خلال الفترة الممتدة ما بين 1500 - 1850 م وذلك نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة، لحاجة ملاك الشركة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة الشركة في استخدام مواردها المتاحة الكبرى،³ وكذلك تطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال القانونية للشركات، حيث أضحى الهدف من هذه المهنة أوسع وأعم مما استدعى معه التطوير في إجراءاته ووسائل إيصال نتائجه إلى المستفيدين، بينما هدف المراجعة في مراحل تطوره الأولية كان وقائي بحت وينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب أو الإختلاس، أما خلال النصف الأول من القرن

¹ - مسعود صديقي، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010، ص 08.

² - أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة الأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص 3.

³ - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد، الطبعة الأولى، دار الصفا، الأردن، 2012، ص 05.

الحالي تحول الهدف من هذه المهنة إلى تقرير فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة صحيحة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت فيها، وعن المركز المالي في نهاية الفترة.¹

الفرع ثاني: مفهوم المراجعة

هناك العديد من التعاريف للمراجعة نذكر منها:

■ **التعريف الأول:** أُشتق مصطلح المراجعة **Audit** من الكلمة اللاتينية **Audir** والذي يعني الاستماع، حيث كانت الحسابات تتلى على المراجع؛²

■ **التعريف الثاني:** عرفت الجمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة بأنها " عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبة بعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المستفيدة؛³

■ **التعريف الثالث:** عرفت كذلك على أنها " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة؛"⁴

■ **التعريف الرابع:** عرفت أيضا " المراجعة هي عملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، والمتعلقة بنتائج المادة محل المراجعة، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة."⁵

وعليه يمكن القول أن المراجعة هي: " علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع هدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة".

¹ - التميمي الهادي، **مدخل إلى التدقيق**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، صص 17-18.

² - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 3.

³ - لصبان محمد سمير، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية "المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"**، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 6.

⁴ - خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات؛ الناحية النظرية**، مطبعة الاتحاد، الأردن، 1980، ص 10.

⁵ - نصر صالح محمد، **نظرية المراجعة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، ليبيا، 2011، ص 158.

الفرع الثالث: أهداف المراجعة

انطلاقاً من التطور التاريخي للمراجعة والتعاريف المقدمة لها يظهر لنا جلياً تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته الشركة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، وتتمثل هذه الأهداف في ما يلي:¹

■ أولاً: قبل عام 1900-1905

اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية؛

■ ثانياً: 1905-1940

من تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، ولذلك بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية؛

■ ثالثاً: 1940 - 1960

من تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي، وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية؛

■ رابعاً: من 1960 إلى يومنا هذا.

تعددت أهداف المراجعة منها:

❖ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛

❖ تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً منها؛

❖ القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛

❖ تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛

❖ تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية المراجعة على العمل أو الشركة محل المراجعة.

الفرع الرابع: أهمية المراجعة

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

¹ - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2000، ص 8.

أولاً: إدارة الشركة.

تعتبر المراجعة مهمة لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على المراجعة يجعل من عمل المراجع حافزاً للقيام هذه المهام؛¹

ثانياً: الشركات المالية والتجارية والصناعية

تعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك الشركات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، حيث توجه الأموال إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل؛²

ثالثاً: الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة

فهي تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات... الخ كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.³

لقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند إصدار المعايير في عام 2002 أن أهمية المراجعة تكون على سبيل مثال في:⁴

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

¹ - المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 19.

² - مرجع نفسه، ص 20.

³ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 20.

⁴ - المطارنة غسان فلاح، مرجع سبق ذكره، ص 2.

المطلب الثاني: فروض ومبادئ المراجعة

الفرع الأول: فروض المراجعة

قبل عرض فروض المراجعة حبذا إعطاء ولو تعريف مختصر عن الفروض إذ يعرفه **Kohler** بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعتبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك". وفيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية المراجعة وهي:

أولاً: قابلية البيانات المالية للفحص

وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها. وتتمثل هذه المعايير في:

- **الملائمة:** وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها؛
- **القابلية للفحص:** ومعنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلوا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها؛
- **البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية؛
- **القابلية للقياس الكمي:** وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.¹

ثانياً : عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع

إنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومراقب الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقب الحسابات، وذلك لغرض تقدم المشروع ورخائه، ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها.²

ثالثاً: خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير عادية أو التلاعب.

يقوم مراجع الحسابات بعملية المراجعة بافتراض أن القوائم والمعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المراجع يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختياري كما هو مفترض.³

¹ - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 20.

² - الصبان محمد سمير، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002/2003، ص 20-18.

³ - محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على، مرجع سبق ذكره، ص 21.

رابعا : وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استنادا إلى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث الخطأ، فإذا توفّر في الشركة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليه بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك.¹

خامسا: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المعيار الذي يسترشد له للحكم على مدى سلامة القوائم المالية، ويعني هذا الفرض أن مراجعي الحسابات يستندون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها للحكم على سلامة تلك القوائم، ونتائج الأعمال والمركز المالي، كما يكون لهم سندا لتعزيز رأيهم.²

سادسا : العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.

ويعني هذا الفرض أن مراجع الحسابات إذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل، إذا اتضح عكس ذلك، أي ميول الإدارة إلى التلاعب أو ملاحظته ضعف على مستوى الرقابة الداخلية، وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلا.³

سابعا: مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط.

عندما يطلب من مراقب الحسابات ابداء رأيه في سلامة القوائم المالية، فإنه عمله يجب أن يقتصر على هذه المهنة دون غيرها.⁴

الفرع ثاني: مبادئ المراجعة.

لقد تم تقسيم هذه المبادئ إلى مجموعتين الأولى مرتبطة بركن التحقيق (الفحص) والثانية مرتبطة بركن التقرير.

¹ - مطارنة غسان فلاح، مرجع سبق ذكره، ص 21.

² - الصبان محمد سمير، عبد العظيم عبد الله، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص 34.

³ - الصبان محمد سمير، مرجع سبق ذكره، ص 22.

⁴ - الصبان محمد سمير، عبد العظيم عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 35.

أولاً: المبادئ المرتبطة بركن التحقيق (الفحص).

- **مبدأ تكامل الادراك الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث الشركة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان الشركة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى؛¹
- **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى فحص جميع أهداف الشركة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة الشركة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير؛
- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** يتضمن هذا المبدأ الإقلال إلى حد ما من عنصر التقدير الشخصي، وترشيد من خلال الاستناد على القدر الكافي من الأدلة من جهة، والاستعانة بالخبرات المتخصصة من جهة ثانية، واستخدام الأساليب الكمية في مجال المراجعة من جهة ثالثة؛²
- **مبدأ الفحص مدى الكفاية الانسانية:** يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنتاجية نظراً لأنها تساهم لحد كبير في تكوين الرأي الصحيح لدى مراجع الحسابات عن الأحداث عن الشركة، هذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للشركة والذي هو عبارة عن تعبير على ما تحتويه الشركة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.³

ثانياً : المبادئ المرتبطة بركن التقرير

فيما يلي ذكر هذه المبادئ:⁴

- **مبدأ كفاية الاتصال:** يشير هذا المبدأ إلى الأخذ بعين الاعتبار أن تقارير مراجع الحسابات تعتبر أداة لنقل صورة صادقة وعادلة عن العمليات الاقتصادية للشركة لجميع الجهات المتعاملة معها لتبعث عن الثقة بها، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه التقارير.
- **مبدأ الإفصاح:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير مراجع الحسابات توضح مدى تنفيذ أهداف الشركة، ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها.
- **مبدأ الانصاف:** ويقضى هذا المبدأ بضرورة مراعاة المراجع عند صياغته لتقريره المعاملة العادلة البعيدة عن التحيز لجميع الأطراف المستفيدة من التقرير سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية.

¹ - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد، مرجع سبق ذكره، ص 51.

² - نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص 311.

³ - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد، مرجع سبق ذكره، ص 52.

⁴ - نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص. 311 - 312.

- مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية .

المطلب الثالث: تصنيفات المراجعة

الفرع الأول: من حيث المصدر الذي ينص عليها تنقسم إلى:¹

أولاً: مراجعة قانونية (إلزامية)

هي المراجعة التي نص عليها القانون، حيث يلزم القانون عدداً من المؤسسات بمراجعة حساباتها وأهم هذه المؤسسات شركات الأموال، وهي المراجعة موضوع الدراسة.

ثانياً : مراجعة الاختيارية

هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وإنما بناء على اتفاق بين المؤسسات للقيام بواسطة مراجع خارجي ويحدث هذا غالباً في مؤسسة الأشخاص، أو المؤسسات الفردية.

الفرع الثاني: من حيث الاختبارات: تنقسم إلى:²

أولاً: المراجعة تفصيلية (شاملة)

وهي المراجعة التي يقوم بها المدقق من خلال مراجعة جميع الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات، بمعنى مراجعة جميع المفردات محل الفحص. ويصلح هذا النوع من المراجعة في المؤسسات الصغيرة؛

ثانياً : المراجعة اختبارية

في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع باختيار عدد من المفردات ليقوم بعملية الفحص وعند الوصول للنتائج يتم تعميم النتائج على المجتمع الذي أخذت منه العينة.

الفرع الثالث: من حيث توقيت تنفيذها: تنقسم إلى:³

أولاً: المراجعة النهائية

وهي التي يبدأها المراجع عقب انتهاء الشركة من إقفال حساباتها وعمل ميزان المراجعة وإعداد الحسابات الختامية و الميزانية العامة، ومع إشارة أن المراجع في هذا النوع من المراجعة يبدأ عمله إلا بعد أن تنتهي لها إدارة المؤسسة نهائياً من عملها؛

¹ - القاضي حسين يوسف، دحدوح حسين أحمد، مراجعة الحسابات المتقدمة "الاطار النظري والإجراءات العملية"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص50.

² - المطارنة غسان فلاح، مرجع سبق ذكره، ص31.

³ - سليمان محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2014، ص 23-24.

ثانيا: المراجعة المستمرة

هي التي يبدؤها المراجع بعد أن تكون إدارة الحسابات قد انتهت من إثبات جزء من عمليات السنة في الدفاتر، وتستمر المراجعة جنبا إلى جنب مع الإثبات في الدفاتر إلى غاية السنة المالية حيث يتم المراجع عمله بمراجعة الحسابات الختامية العمومية، وليس من الضروري استمرارها طيلة العام.

الفرع الرابع: من حيث النطاق: تنقسم إلى: ¹

أولا: المراجعة الكاملة

هي عملية المراجعة التي يقوم فيها المراجع بفحص جميع المستندات والعمليات المسجلة في الدفاتر من عمليات قيد وترحيل وجمع وترصيد ثم إعداد الحسابات الختامية والميزانية؛

ثانيا: المراجعة الجزئية

يقصد بها أن تكون عمليات المراجعة محصورة في مجال محدد أو جزئية معينة من أنشطة الشركة مثل القيام بمراجعة العمليات النقدية أو العمليات الآجلة فقط.

الفرع الخامس: من حيث القائم بعملية المراجعة: تنقسم إلى: ²

أولا: المراجعة الخارجية.

هي عملية مؤداه من أطراف خارج الشركة محل المراجعة عن طريق خبراء متخصصين ومستقلين عن الشركة محل المراجعة أو موظفيها التابعين يطلق عليهم بالمراجعين الخارجيين ويتميز هؤلاء المراجعون بالتأهيل والاستقلال.

ثانيا: المراجعة الداخلية.

وهي المراجعة التي يتم أدائها من أطراف داخل الشركة الأعمال عادة ما تتمثل في الإدارة، وقد يتم أداء تلك العمليات عن طريق العاملين بالشركة ذاتها ويطلق عليهم بالمراجعين الداخليين.

المطلب الرابع: معايير المراجعة

المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق فيما يلي: ³

أولا: المعيار الجزائري لتدقيق (م.ج.ت) 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

❖ مجال تطبيق المعيار

▪ يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء؛

¹ - منصور حامد محمود، الطحان محمد أبو العلا، الحمودي محمد هشام، أساسيات المراجعة، جامعة القاهرة، مصر، 1999، ص 11.

² - أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة الأغراض مختلفة، مرجع سبق ذكره، ص 11-10.

³ - <http://www.cnc.dz/reglement.asp>

- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق الملحق، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة؛
- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة؛
- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

❖ الأهداف:

- أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :
- إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي وسيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها؛
- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة؛
- بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة على أحكام مهمة التدقيق؛
- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 505: التأكيدات الخارجية

❖ مجال تطبيق المعيار

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

❖ الأهداف:

- أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :
- هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور و وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصادقية.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 560: الأحداث اللاحقة

❖ مجال التطبيق

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

❖ الأهداف:

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشف المالية (تاريخ الإقفال) و تاريخ تقريره، و التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره و التي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

رابعاً: المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 580: التصريحات الكتابية

❖ مجال التطبيق

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة 1 في إطار مراجعة الكشف المالية؛
- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى و المتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تفيد تطبيق هذا المعيار.

❖ الأهداف:

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشف المالية و شمولية المعلومات المقدمة للمدقق؛
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضرورياً أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى؛
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

خامسا: المعيار الجزائري للتدقيق 500: العناصر المقنعة

❖ مجال التطبيق

- يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تطبيق الكشوف المالية ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقول يستند عليها لتأسيس رأيه؛
- يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق تعالج معاسير جزائية أخرى للتدقيق جوانب معينة للتدقيق

❖ الأهداف:

- أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :
- يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز تنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه كمن الحصول على العناصر المقنعة الكافية المناسبة قصد استخلاص نتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في التأسيس رأيه.

سادسا: المعيار الجزائري للتدقيق 300: تخطيط تدقيق الكشوفات المالية

❖ مجال التطبيق

- يدرس المعيار م. ج. ت 300 إلزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية يخص ههذا المعيار التدفقات المتكررة؛
- تعالج على هذا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

❖ الأهداف:

- أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :
- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق؛
- التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛
- التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة.
- التعرف العام للإطار التنظيمي والقانوني الذي يخضع له الكيان وكيفية مابقة هذا الأخير له.

سابعا: المعيار الجزائري للتدقيق 510: مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية؛

- تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها تقديم معلومات، مثل:
- الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.

❖ الأهداف:

- أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :
- يجب على المدقق، في إطار مهمة التدقيق الأولية جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن:
- قد تم عند اعادة الافتتاح نقل أرصدة اقفال السنة المالية السابق بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية؛
- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الارصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في اعداد الكشف المالية للفترة الجارية؛
- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في طرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

ثامنا: المعيار الجزائري للتدقيق 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشف المالية

❖ مجال التطبيق:

يعالج المعيار م.ج.ت 700 ما يلي:

- التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشف المالية؛
- شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى الى صياغة رأي غير معدل؛
- الرأي الغير معدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين يلخص الى أن اعداد الكشف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

❖ الأهداف

تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

- تشكيل رأي حول الكشف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمع؛
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساسا ذلك الرأي.

تاسعا: المعيار الجزائري للتدقيق 520: الإجراءات التحليلية

❖ مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار:

- استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛
- إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق؛
- تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعية حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر (و التي يعالجها المعيار 315) بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة و كيفية تطبيق رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدي كردّ على تلك المخاطر؛
- الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى و معلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة تن الحسابات.
- تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة. و ذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة و هذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية ت م استحداثها لتحديد و تحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

❖ الأهداف

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :

- يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، تليه كذلك تصور و أداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أتمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان و كشوفه المالية.

عاشرا: المعيار الجزائري للتدقيق 570: استمرارية الاستغلال

❖ مجال التطبيق

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

❖ الأهداف

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :

- جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛
- استخلاص النتائج حول وجود «عدم يقين» معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛ وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها؛
- تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

الحادي عشر: المعيار الجزائري للتدقيق: 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين

❖ مجال تطبيق المعيار

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته؛
- لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء اجراءات التدقيق.

❖ الأهداف

اذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي و خلص المدقق الخارجي إلى امكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

- تحديد امكانية و إلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

الثاني عشر: المعيار الجزائري للتدقيق: 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

❖ مجال التطبيق

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير.
- يعالج هذا المعيار الحالات عندما:

✓ يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعى أو من هيئة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، و التي تمت معالجتها في المعيار 221؛

- ✓ يستخدم المدقق أعمالاً لشخص طبيعي أو لهيأة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغل من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خبير معين من طرف الإدارة)، التي تمت معالجتها في المعيار 220؛
- ✓ الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيأة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، و التي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة.

❖ الأهداف

أهداف المدقق هي كالتالي:

- تحديد الحالات أين ي قدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه؛
- تحديد، إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عَينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

المبحث الثاني: الإطار النظري لمراجعة الحسابات في الجزائر

سنتعرف من خلال مضمون هذا المبحث، على مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر منذ ظهورها إلى غاية آخر تعديل طرأ على هذه المهنة والمتمثل في القانون 10-01، ومن ثم التعرف على ناحية قانونية تنظيمية محضى، وتبيين الشروط القانونية التي يجب توافرها في الشخص الذي يرغب في ممارسة هذه المهنة، حيث يجب على المهني معرفة معايير والهيأة أو الهيئات التي يخضع لها.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات في الجزائر.

لقد مرت مهنة المراجعة الحسابات بالجزائر بخمس مراحل أساسية وتتمثل في ما يلي:

الفرع الأول: الفترة ما بين 1969-1980

بقيت مهنة المراجعة في الجزائر بعد الاستقلال تمارس وفقاً للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1969 حيث صدر المرسوم رقم 69-107 المؤرخ في 31/12/1969 المتعلق بقانون المالية سنة 1970 الذي تناول مهنة المراجعة لأول مرة في الجزائر حيث نصت المادة 39 من هذا القانون على أن يكلف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين مراجعين للحسابات في المؤسسات الوطنية، المؤسسات

العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها وتحليل حالة أصولها وخصومها.¹

إضافة إلى ذلك فقد حدد مهام وواجبات مراجع الحسابات من خلال مرسوم 70/173 المؤرخ في، 16/11/1973 حيث اعتبر مراجع الحسابات مراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين:²

أولاً: المراقبين العامين للمالية؛

ثانياً: مراقبو المالية؛

ثالثاً: مفتشو المالية؛

رابعاً: والموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

ويقوم الأشخاص المذكورين أعلاه بالمهام التالية:³

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقاً لمواصفات الخطة؛
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحياتها.

الفرع الثاني: الفترة ما بين 1980 - 1988

تميزت هذه المرحلة بإعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الذي نتج عنه ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعدد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، كان على المشرع الجزائري أن يسن آليات رقابية تحد من الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المثبناة ، ففي 01/03/1980 صدر القانون رقم 80 - 05 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس محاسبة، والذي أقر بإنشاء هيئة مهنية لتنظم هذه المهنة تتمثل في مجلس محاسبة، حيث ألغى هذا القانون المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 وضمها المرسوم رقم 70 -

¹ - خليفة أحمد، حسيني منال، مداخلة: مكانة المعايير المراجعة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.

² - عزة الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص 20.

³ - لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع ممارستها في الجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008/2009، الجزائر، ص 90.

173 المذكور أعلاه حيث نصت المادة 5 من القانون 80-05 على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية ومحاسبية أين تتم مراقبة صحتها وانتظامها ونزاهتها".¹

الفرع الثالث: فترة ما بين 1988-1991

إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الانتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 88-01 إن هذا القانون حرر الشركة العمومية من كل القيود الادارية المتأتية من المتابعة التي كانت ملازمة لها في الماضي. كما إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزولة الرقابة على هذه المؤسسات.²

وقد تلى صدور القانون 88-01 المتعلق باستقلالية صدور القانون 32-90 المتعلق بمجلس المحاسبة يراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث أصبحت مهمة مجلس محاسبة ينحصر في الرقابة اللاحقة لمال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الاداري والمحاسبة العمومية، وأصبحت العمليات التي تتداولها المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانون المدني والقانون التجاري ليست من اختصاص مجلس المحاسبة.

الفرع الخامس: فترة ما بين 2001-2011

صدور عدة مراسيم تنفيذية أهمها ماصدر في الآونة الأخيرة والمتعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية وأهم هذه المراسيم ماييلي:³

أولا: المرسوم التنفيذي رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يهدف كما تشير مادته الأولى إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد؛

¹ - مناعي حكيمة ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2009، ص36.

² - بو عرار سيد محمد ، شمس الدين أحمد ، مداخلة: مدى توافق التدقيق في الجزائر مع معايير الدولية للتدقيق في ظل قانون 10-01، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011 ، ص4.

³ - القانون 90-32 المؤرخ في 12/04/1990 يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مقراني عبد الكريم، قمان عمر، مداخلة: أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، يومي 13 و 14، ديسمبر 2011.

ثانيا: المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 26/08/2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا الأمر إلى تتميم الأمر رقم 20-95 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بنفس الأمر، وكما جاء في مادته الثانية أنه يبقى كما هو عليه بدون حتى تغير المرافق العمومية، وسنتطرق إلى محتوى هذا المرسوم التنفيذي في الجانب الخاص بالهيئات التي تتولى الإشراف على هذه المهنة.

ثالثا: صدور المرسوم التنفيذي رقم 08-10 المؤرخ في 27/10/2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة؛

رابعا: صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27/01/2011 والتي تصب في إطار التغير الجذري للسلطة.

المطلب الثاني: الإطار العام لممارسة مراجعة الحسابات في الجزائر.

يعمل المراجع على مراجعة وفحص القوائم المالية بطلب من المؤسسات وإصدار تقرير يتضمن رأيه حول مدى صحة وانتظامية القوائم المالية ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة محل المراجعة، وذلك فقد يرتب عليه مجموعة من الشروط والمعارف التي يجب أن تتوفر فيه.

❖ الشروط العامة لممارسة مراجعة الحسابات في الجزائر.

جاء القانون 01-10 من أجل أن يرسم مسار أو طريق الذي يمكن أن ينتهجه مراجع الحسابات أثناء ممارسته لمهنة المراجعة، تفادي لوقوع أي خطأ من شأنه أن يقلل أو ينقص أو يضعف من النتائج التي يتوصل إليها المراجع أثناء أداء مهامه، وذلك حسب المادة 02 من القانون 01-10 أنه يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس تحت مسؤوليته مهنة مراجعة الحسابات إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون.¹ وتأكيدا لما جاء في هذه المادة فقد أورد القانون شروط وكيفيات ممارسة المهنة المراجعة لدى شركات الأموال؛ وهي كما نصت عليها المادة 08 من هذا القانون تتمثل الشروط العامة في ما يلي:

أولاً: أن يكون جزائري الجنسية؛

ثانيا: أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

ثالثا: أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

رابعا: أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

¹ - القانون 10-01 المؤرخ في 11/07/2010 يتعلق بمهن الخبيرا لمحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 08، 2010، ص 05.

خامسا : أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق لشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

سادسا: أن يؤدي اليمين.*

بصدور القانون 10 - 01 أصبح من الممكن ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر عن طريق تكوين شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، بشرط أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.

لقد بين قانون 10 - 01 شروط اعتماد الشركات لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر كما يلي:

أولاً: جاء في مضمون المادتين 48 و 50 أنه لتكوين شركة محافظة الحسابات في شكل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات، فإنه يشترط أن يكون ثلثي الشركاء مسجلين بصفة فردي في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات CAC، ويمتلكون على الأقل ثلثي رأس المال؛ أن يكون الثلث الآخر من شركاء من غير المعتمد وغير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بمهنة مراجعة الحسابات؛

ثانياً: أما عندما يختار محافظو الحسابات أخذ شكل الشركة المدنية، وهذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء الغرفة الوطنية، إلا أنه يمكن أن يكون الشخص القانوني والاقتصادي أو أي شخص حامل لشهادة التعليم العالي يساهم نظرا لتأهيلهم في تحقيق هدف الشركة المدنية حتى ولو كان هؤلاء الشركاء غير مسجلين في الجدول في حدود ربع الشركاء، شرط أن يكونوا جزائري الجنسية.¹

المطلب الثالث: معايير ممارسة مهنة مراجعة الحسابات

نص المشرع الجزائري على المعايير التالية:

الفرع الأول: استقلال وحياد المراجع

يعتبر استقلال المراجع أهم نقطة تركز عليها مهنة مراجعة الحسابات، لأن استقلاله سيمكنه من ابدأ رأيه بدون أي تحيز وبكل موضوعية في مدى مصداقية القوائم المالية، وبذلك قد تناولت عدة نصوص قانونية موضوع استقلال وحياد المراجع في الجزائر، منذ ظهور المراجعة في الجزائر إلى غاية صدور قانون 10 - 01 وهي تحاول أن تضع مجموعة من الاجراءات التي تزيد من استقلالية وحياد المراجع؛

* - يؤدي اليمين الوارد في المادة 06 من القانون 10-01: أمام القضاء المختص إقليميا ومكتب محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي العبارات الآتية :
"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعمل عملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكرم السر المهني وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"

¹ - القانون 10 - 01 مرجع سبق ذكره، المادة 46، ص 09.

نصت المادة 03 من القانون 10 - 01 أنه يجب على مراجع الحسابات الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة، كما تطرقت هذه المادة إلى أنها استقدمت شركة أو هيئة محافظتين اثنتين (02) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة، وألا تربطهم أية مصلحة، وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة مراجع الحسابات؛

وتحقيقا لممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، فقد أوضح القانون 10 - 01 بعض الأنشطة التي يجب على مراجع الحسابات عدم ممارستها، ويمكن تلخيصها في ما يلي:

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
 - كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني ماعدا مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة تعاقدية أو التكميلية طبقا لتشريع المعمول به؛
 - كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
 - الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
 - كل عهدة برلمانية؛
 - كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- ويتعين على مراجع الحسابات المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية المجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهده.¹
- كما يمنع مراجع الحسابات من:²

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة الشركة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛

¹ - القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة 64، ص ص 11 - 10.

² - القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة 65، ص 11.

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهده؛

- تطبق نفس حالات المذكورة أعلاه على أعضاء شركات مراجعو الحسابات.
- القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

الفرع الثاني: كفاءة المراجع.

بحكم المهام المنوطة للمراجع أثناء عملية المراجعة، بات من الأجدر على هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفاء هذه المهمة، وحسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمراجع للحسابات الآتي:

أولاً: من ناحية التأهيل العلمي

أن يكون حاصلاً على شهادة جزائية أو شهادة معترفاً بمعادلتها، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه؛

ثانياً: من ناحية التأهيل العملي.

يمكن لمراجع الحسابات أن يلتحق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة من أجل ممارسة التكوين المهني وصقل مهاراته. وذلك كما تم التطرق له في المطلب الأول وفي نقطة شروط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.

الفرع الثالث: العناية المهنية

يعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية المراجعة الى غاية الانتهاء منها، حيث نصت المادة 59 من القانون 01-10 على أن يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، ومن خلال هذه المادة فالمراجع ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة ويتحمل مسؤولياته لوحده.

وقد اشترط القانون 01-10 على مراجع الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي الحسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة مراجع للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوماً.

المطلب الرابع: الهيئات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة الحسابات في الجزائر

نقصد بها الهيئات التي نشأت بموجب صدور القانون 01-10 وهي المجلس الوطني للمحاسبة والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة.

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب مرسوم التنفيذي رقم 381-96 بصفة جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، حيث انه يمكنه الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما أنه يمكن يستشير لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين يهمهم أشغاله.¹

أولاً: تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ويتشكل من مجموعة من الممثلين يمكن سردهم في الفقرة التالية: "ممثل الوزير المكلف بالمالية؛ ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛ ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛ ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛ ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛ ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛ ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛ رئيس المفتشية العامة للمالية؛ المدير العام للضرائب؛ المدير المكلف بالتنسيق المحاسبي لدى وزارة المالية؛ ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛ ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛ ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛ ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف 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 لكفائتهم في مجال المحاسبة والمالية يعينهم الوزير المكلف بالمالية."

يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفائتهم في مجال المحاسبي والمالي.²

ثانياً: مهام المجلس الوطني للمحاسبة.

أعطى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة مجموعة من المهام متعلقة بمجالات مختلفة من هذه المجالات وهي على النحو التالي:

❖ **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد:** يمارس هذا المجلس بعنوان الإعتماد المهام

التالية:³

¹ - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 25.

² - المرسوم التنفيذي رقم 24 - 11 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيم هو قواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011، المادة 02، ص 04.

³ - المرسوم التنفيذي رقم 24 - 11، مرجع نفسه، المادة 10، ص 05.

- إستقبال طلبات الإعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
 - تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الإعتماد والتسجيل في الجدول؛
 - إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
 - إستقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين و الفصل فيها.
- ❖ **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي:** يمارس هذا المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام التالية :
- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق لمتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
 - تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
 - إقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات، حيث يمكن للمجلس إنشاء فرق عمل متخصصة مكلفة بتحضير مشاريع الآراء والتوصيات؛
 - دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.

الفرع الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات CAC.

أنشئت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب قانون 01-10 كما جاء في المادة 14 منه، حيث أن هذه الغرفة تتمتع بالشخصية الوطنية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، ويقوم بتسيير هذه الغرفة مجلس وطني منتخب من طرف أعضاء المهنة مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذه الغرفة.

❖ **مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.**

حسب ما ورد في المادة 15 من القانون 01-10 تعتبر الغرفة الوطنية جهاز مهني يكلف في إطار القانون بعدة مهام وهي كما يلي:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛

▪ إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛

▪ إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة لهذه المهن وحسن سيرها.¹

المبحث الثالث: خصائص مراجعة الحسابات في الجزائر

إن تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر قد استند إلى مجموعة من القوانين والمعايير والأوامر قد سميت بمجموعة النصوص التشريعية والقانونية المتعلقة بضبط هذه المهنة، ومن بين هذه القوانين التي وضعت حجر الأساس لمباشرة مراجع حسابات عمله دون اللجوء لطرقا أخرى وهو القانون 01-10 الذي بين المهام التي يؤديها المراجع بالإضافة إلى شروط تعيين وإنهاء مهامه، كما أوضح هذا القانون الأتعاب التي يحصل عليها المراجع مقابل المهام التي يقوم بها، فلم يقف القانون عند هذه النقاط بل تعد إلى تبين واجبات وحقوق المراجع وإلى المسؤوليات التي يتحملها.

المطلب الأول: المهام الدائمة لمراجع الحسابات في الجزائر.

وفقا لما نصت عليه المادة 23 من القانون 01-10 فإنه يحق لمحافظ الحسابات أن يضطلع على المهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقتها تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
 - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقة للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين والشركاء أو حاملي الحصص؛
 - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة وغير مباشرة؛
 - يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة.
- و يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:

¹ - مرجع نفسه، المادة 11، ص05.

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

المطلب الثاني: تعيين وإنهاء مهام مراجع الحسابات في الجزائر وتحديد أتعابه.

يتم تعيين محافظ الحسابات في الشركات والهيئات حسب نوع المراجعة المنوط القيام بها، إذا كانت المراجعة قانونية فإن تعيينه يتم طبقا لأحكام القانون المنظم للمهنة، أما إذا كانت مراجعة تعاقدية فإن القانون لم يحدد أية شروط لأن ذلك يعود حسب العقد المبرم بين المراجع والشركة المعنية، ولذلك سوف نفصل بين تعيين وإنهاء المراجع القانوني في الشركات والهيئات المعنية بذلك، كما سنتناول في هذا المطلب الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات عند ممارسته هذه المهنة.

الفرع الأول: تعيين مراجع الحسابات في الجزائر

لقد أوضح القانون 01-10 شروط كفيات تعيين مراجع الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا لدى الهيئات والشركات المنصوص عليها قانونيا، حيث يتعين على الجمعية العامة أو جهاز المكلف بالمداولات بتعيين مراجع الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.¹

وبعد موافقة مراجع الحسابات تدوم فترة مراجعته لحسابات الشركة أو الهيئة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحد، ولا يمكن تعيين نفس المراجع بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاثة (3) سنوات.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) متتاليتين، يتعين على مراجع الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات، عندما تعين شركة أو هيئة مراجع الحسابات بصفة مراجع فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية مراجعا للحسابات يتصرف باسمها؛ كما يمكنها

¹ - القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة 26، ص 07.

أيضا أن تعيين أكثر من مراجع حسابات، وفي هذه الحالة فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون، أما عن كيفية تعيين مراجع الحسابات من طرف الجمعية العامة على أساس دفتر الشروط فقد حددها المرسوم التنفيذي رقم 32-11 الذي أوجب أن يعد مجلس الإدارة أو مكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهد مراجع أو مراجعي الحسابات. إعداد دفتر الشروط بغية تعيين مراجع الحسابات من طرف الجمعية العامة.¹

يجب أن يتضمن دفتر الشروط ما يلي:²

- عرض عن الهيئة أو الشركة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
- ملخص المعاينات و الملاحظات و التحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدائها مراجع الحسابات المنتهية عهده؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع المهمة والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشيح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الإستقلالية تجاه الكيان طبق للأحكام التشريعية؛
- نموذج التصريح الشرفي لممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.

الفرع الثاني: أتعاب مراجع الحسابات.

تحدد أتعاب مراجع الحسابات في الجزائر وفق لهذه النقاط:³

- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب مراجع الحسابات في بداية مهمته؛
- كما تطرقت نفس المادة إلى بعض الاستثناءات إنحصرت في مايلي:
- لا يمكن لمراجع الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار المهنة؛
- كما لا يمكنه احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

¹ - القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة 27، ص ص 08-07.

² - المرسوم التنفيذي رقم 32-11 المؤرخ في 2011/11/27 يتعلق بتعيين مراجع الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011، المادة 04، ص 24.

³ - مرجع نفسه، المادة 37، ص 08.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات ومسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر

حتى يستطيع المراجع أداء عمله بكفاءة وفاعلية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وسلطات وما عليه من واجبات ومسؤوليات، وفيما يلي عرض لذلك:

الفرع الأول: حقوق مراجع الحسابات في الجزائر

من أجل الممارسة الجيدة لمهامه والقيام بواجباته على أحسن وجه، يتمتع مراجع الحسابات بمجموعة من الحقوق ضمنها له المشرع الجزائري من خلال قانون 10 - 01 نلخصها فيما يلي:

يحق لمراجع الحسابات أن يطلب التعاون من موكله قصد القيام بمهمته وتتمثل الحق في:¹

- الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة؛
- طلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- 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؛
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

الفرع الثاني: واجبات مراجع الحسابات في الجزائر

- لقد أوضح المشرع الجزائري مجموعة من الواجبات التي يجب على مراجع الحسابات إحترامها أثناء تأديت مهامه، وتتمثل هذه الواجبات في ما يلي وذلك وفقا لما أقره القانون 10-01:²
- يجب أن يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقرير، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛

¹ - القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 36، ص 08.

² - مرجع نفسه، المادة 78، ص 12.

- يجب على المراجع الحسابات أثناء ممارسته لمهامه استقبال المترشحين وتنظيم التبرص مهني لمراجعي الحسابات، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، بالتعاون مع الغرفة الوطنية؛

- على مراجع الحسابات منح أجرة للمترشحين الذين يتكفل بهم.

الفرع الثالث: مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر

لا شك في أن إخلال المراجع بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها سيحمله عديد من المسؤوليات، فقد حمل المشرع الجزائري مراجع الحسابات ثلاثة أنواع من المسؤوليات وفقا لهذا القانون وهي : مسؤولية مدنية، جزائية، انضباطية أو تأديبية، حيث جاء في مضمون المادة 59 من القانون "10 - 01 على أن مراجع الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".¹

أولا: المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في الجزائر.

يعد مراجع الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويتحمل بالتضامن، سواء تجاه الشركة أو الهيئة أو الغير، ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.²

ثانيا : المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في الجزائر.

وفقا لأحكام المادة 62 من القانون 01-10 فإن مراجع الحسابات مسؤول مسؤولية جزائية عن كل تقصير القيام بالتزام قانوني.³

كما تنص المادة 73 من نفس القانون أن يعاقب كل من يمارس مهنة مراجع الحسابات بطريقة غير قانونية بغرامة مالية تتراوح ما بين 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وتتضاعف الغرامة لتصبح ما بين 1.000.000 د. إلى دج 4.000.000⁴

¹ - نفس مرجع، المادة 59، ص 10.

² - القانون 01-10 مرجع سبق ذكره، المادة 61، ص 10.

³ - نفس المرجع أعلاه، المادة 62، ص 10.

⁴ - نفس مرجع، المادة 73، ص 12.

ثالثا: مسؤولية انضباطية (تأديبية) لمراجع الحسابات في الجزائر.¹

يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقلالهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم؛ تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها في: الإنذار؛ التوبيخ؛ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر؛ الشطب من الجدول. ويبقى لمراجع الحسابات حق الطعن في العقوبة التي قد تسلط عليه أمام الجهة القضائية المختصة، وذلك إذا رأى أن العقوبة المسلطة عليه لا تناسب المخالفة التي ارتكبها.

المطلب الرابع: معايير تقارير محافظ الحسابات

تحتوي تقارير محافظ الحسابات على المعايير الآتية:²

أولا: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

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

كما يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية متمثلة في الميزانية وجدول النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملاحق، أنه قد تم إعدادها طبقا للقواعد 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام - والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07 للنظام المحاسبي المالي والنصوص المتعلقة به.

يحتوي هذا المعيار على جزئين:

❖ التقرير العام للتعبير عن الرأي

يحتوي هذا الجزء على:

للمقدمة

في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات بما يلي:

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه؛
- التعريف بالكيان المعني؛
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية؛
- التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية؛
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية؛

¹ - نفس المرجع، المادة 63، ص. 10.

² - قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 24 مؤرخة في 30 أبريل 2014.

- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول التدفقات النقدية وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملاحق عند الاقتضاء.

الرأي حول القوائم المالية

يشير محافظ الحسابات إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية الذي يمكن أنه طبقا لمعايير المهنة ويكون كالآتي:

■ رأي بالقبول

الحسابات منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المصادقة على القوائم المالية بان المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة المؤسسة بنهاية السنة المالية؛

■ الرأي بتحفظ

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ من خلال ما يلي:

الحسابات منتظمة وصادقة في جميع جوانبها وفق القواعد والمبادئ، المصادقة بتحفظ على القوائم المالية المحاسبية؛

- يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي التحفظات المعبر عنها مع تقدير حجمها لإبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة.

■ الرأي بالرفض

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال ما يلي:

- رفض مبرر بوضوح أن القوائم المالية لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول؛
- قبل التعبير عن الرأي يجب أن يبين محافظ الحسابات التحفظات التي دفعته إلى رفضه المصادقة، مع تقديرها وإبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة؛

الرأي فقرة الملاحظات

يتضمن التقرير في فقرة منفصلة بعد التعبير عن الرأي ملاحظات أو عدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه؛

❖ المراجعات والمعلومات الخاصة

تتعلق هذه المراجعات والمعلومات الخاصة بما يلي:

- الخلاصات الخاصة ببعض المراجعات الخاصة؛
- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية؛
- المعلومات التي يوجب على محافظ الحسابات الإشارة إليها؛

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

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد 31 إلى 36 المتضمن النظام المحاسبي المالي؛

ثالثا: معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة ومحتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات؛

رابعا: معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى 5 أو 10 تعويضات

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق الخاص تعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى أجرا؛

خامسا: معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

يهدف المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلقة بالامتيازات الخاصة النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي المؤسسة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات؛

سادسا: معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة

يهدف المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة للسنوات الخمس الأخيرة وكذا تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات؛

سابعا: معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

يهدف المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمعرفة نظم المحاسبة وإجراءات الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات ومحتوى تقريره الخاص الذي يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل المؤسسة إلى الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل؛

ثامنا: معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

يهدف المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها في إعداد الحسابات ومحتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات؛

تاسعا: معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات؛

عاشرا: معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه في القانون التجاري فيما يخص رفع رأس المال الشركة ومحتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات؛

الحادي عشر: معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه في القانون التجاري فيما يخص تخفيض رأس المال الشركة ومحتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات؛

الثاني عشر: معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات؛

الثالث عشر: معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل المؤسسة وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات؛

الرابع عشر: معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل الشركة ذات الأسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات؛

الخامس عشر: معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

من خلال ما سبق عرضه حول الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة المالية في الجزائر، فإن هناك مجموعة من القوانين والمعايير الصادرة عن وزارة المالية وكذلك عن أعلى هيئة تشرف على مهنة المحاسبة وهي المجلس الوطني للمحاسبة هدفها تنظيم المهنة. حيث هناك سعي من طرف الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر لتطبيق معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال المقرر رقم 002 الصادر بتاريخ 04 فيفري 2016، الذي يتضمن أربعة معايير تتعلق بأحكام مهام التدقيق، التأكيدات الخارجية، أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، التصريحات الكتابية، والتي تأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية.

خلاصة الفصل:

نستنتج من خلال هذا الفصل أن عملية المراجعة عرفت عدة مراحل في تطورها لوصولها إلى ما هي عليه الآن، فهي تهتم بفحص الدفاتر والسجلات لغرض التأكد من صحة القوائم المالية ومدى مطابقة نتائج عمليات الشركة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ولا بد على المراجع أثناء تأديته لمهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها للمراجعة، فبدون أي شك إن احترامه تلك المعايير يسهل على المراجع القيام بمهامه، للوصول إلى إقناع الأطراف الأخرى بوضعية الشركة الحقيقية، ويشترك في الشخص المراجع أن يكون مستقلا عن الشركة وذو خبرة وكفاءة مهنية.

كما تبين لنا من خلال هذا الفصل أن مهنة المراجعة في الجزائر عرفت تطورا ملحوظ منذ تبنيتها لها أول مرة إلى غاية صدور القانون 10 - 01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي أعطى صورة جديدة لممارسي مهنة المراجعة في الجزائر حيث قام بتحديد شروط التي يجب توفرها في الشخص المراجع لممارسة هذه المهنة وكما بين المهام التي تندرج تحت هذه المهنة متطرقا أتعاب وحقوقه وواجباته ومسؤولياتهما والمعايير التي يجب أن يتحلى بها المراجع، كما صاحب هذا القانون مجموعة من المراسيم والقرارات منها أسس لإنشاء المنظمات المتعلقة بالمهنة ومنها ما حدد سلوكيات المهنة وما يجب أن يتحلى به المراجعون، وما هي الشروط التي يجب توفرها الالتحاق بالمهنة.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية
المسيلة

بعد تطرقنا في الجانب النظري إلى الإطار المفاهيمي للمراجعة وحاولنا التطرق إلى الإطار النظري لمراجعة الحسابات في الجزائر وأهم خصائص مراجعة الحسابات في الجزائر والذي تناولناه في فصل واحد، سنتطرق الآن إلى الجانب التطبيقي للموضوع في الفصل الثاني؛ حيث اخترنا ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة التي لها خبرة طويلة وسمعة جيدة في مختلف العمليات المالية التي تقوم بها.

وسيتم التطرق إلى المحاور التالية لهذا الفصل:

- **المبحث الأول:** عرض لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة؛
- **المبحث الثاني:** الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة في مراجعة القوائم المالية.

المبحث الأول: عرض لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة OPGI .

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة، وكذا نشأته ودراسة هيكله التنظيمي.

المطلب الأول: تقديم ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة OPGI .

قبل تقديم ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة، وجب تعريف الدواوين عموما وفقا للتشريعات المتوالية التي تطرقت له، إذ عرفت على أنها مؤسسة عمومية ولائية ذات طابع صناعي وتجاري تنشأ في كل ولاية وتدعى ديوان الترقية والتسيير العقاري، والتي يشمل اختصاصها مجموع تراب الولاية ويمكن بصفة استثنائية إقامة دواوين أخرى وفقا لأهمية حجم الأشغال الواجب إنجازها في الولاية، تتمتع هذه المؤسسة بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتعد تاجرة في علاقاتها مع الغير وتخضع لقواعد القانون التجاري، وتقع تحت وصاية الوزير المكلف بالسكن.

الفرع الأول: نشأة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة OPGI .

كباقي بعض دواوين الولايات الأخرى والتي أنشئت على إثر تحديد الحدود الإقليمية لولايات جدد بعد التقسيم الأول لولايات الوطن طبقا للمرسوم رقم 84-79 المؤرخ لـ 3 أبريل سنة 1984 الذي يحدد أسماء هذه الولايات ومقارها والتي من ضمنها ولاية المسيلة، تقرر إنشاء ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة سنة 1985 وفقا للمرسوم رقم 85-75 المؤرخ في 13 أبريل سنة 1985 المعدل والمتمم للمرسوم رقم 76-143 المؤرخ في 23 أكتوبر سنة 1976 والمتضمن إنشاء مكاتب للترقية والتسيير العقاري للولاية وفقا للمادة الأولى منه والتي نصت على إنشاء مكاتب الترقية والتسيير العقاري في الولايات¹، تم إنشاء ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة بعد صدور المرسوم التنفيذي رقم 91-147. والمتضمن تغيير الطبيعة القانونية للقوانين الأساسية لدواوين الترقية والتسيير العقاري وتحديد كفاءات تنظيمها وعملها، تحول كباقي دواوين الوطن من مؤسسة ذات طابع إداري إلى مؤسسة عمومية وطنية ذات طابع صناعي وتجاري حسب نص الفقرة الأولى من المادة 01 لهذا المرسوم "تغير دواوين الترقية والتسيير العقاري القائمة عند تاريخ سريان هذا المرسوم والمدرجة في القائمة الملحق، في طبيعتها القانونية إلى مؤسسات عمومية وطنية ذات طابع صناعي وتجاري، كما حسب المادة 02 من نفس

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 85-75، المؤرخ في 13/04/1985 المعدل والمتمم للمرسوم رقم 76-143 المؤرخ في 23/10/1976، والمتضمن إنشاء مكاتب للترقية والتسيير العقاري للولاية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 17، 1985، المادة 01، ص 489.

² . مرجع نفسه، المادة 02، ص 883.

المرسوم " تتمتع دواوين الترقية والتسيير العقاري بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتعد تاجرة في علاقاتها مع الغير وتخضع لقواعد القانون التجاري.¹

الفرع الثاني: موقع ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة OPGI .

يقع ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة بحي 40 مسكن بالمسيلة ولاية المسيلة.

الفرع الثالث: أهداف ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة OPGI .

تطبيقا للاستراتيجية التي أنشئ من أجلها الديوان، يعمل الديوان على تحقيق مجموعة من الأهداف، وهذا حسب مضمون المادة 03 من المرسوم رقم 85-270 يغير تنظيم دواوين الترقية والتسيير العقاري وتسييرها في الولاية وعملها والتي كان نصها كما يلي "تتولى دواوين الترقية العقارية وتسييرها في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ما يأتي :

أولاً: تنجز عمليات الحصول على ملكية المسكن؛

ثانياً: تشجيع برامج الإسكان العمومية؛

ثالثاً: تتولى مسؤولية الإشراف على أشغال إنجاز المحلات والتجهيزات والمنشآت القاعدية المرافقة اللازمة للحياة الاقتصادية والاجتماعية في مجموعات المساكن المبنية؛

رابعاً: تتولى الإشراف على عمليات تطهير العمارات وترميمها في إطار برامج خاصة لإعادة تأهيل الأنسجة العمرانية الموجودة.¹

الفرع الرابع: مهام ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة OPGI .

يتولى ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة كباقي الدواوين الأخرى، على القيام بمجموعة من المهام وذلك وفقاً لما جاء في مضمون المادة 04، وتتمثل هذه المهام في ما يلي:²

أولاً: ترقية البناءات؛

ثانياً: الترقية العقارية؛

ثالثاً: عمليات تأدية الخدمات قصد ضمان ترميم الأملك العقارية وإعادة الاعتبار إليها وصيانتها؛

¹ - مرسوم التنفيذي رقم 91-147، المؤرخ في 12/05/1991، يتضمن تغيير الطبيعة القانونية للقوانين الأساسية لدواوين الترقية والتسيير العقاري، وتحديد كيفية تنظيمها وعملها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 25، 1991، المادة 01، ص 883.

² .مرجع نفسه، المادة 04، ص ص 883، 884.

رابعاً: كل عملية تتوخى تحقيق مهامها.

كما جاء مضمون المادة 06 بمجموعة من المهام الأخرى وهي:¹

- تأجير المساكن والمحلات ذات الاستعمال المهني والتجاري والحرفي، أو التنازل عنها؛
- تحصيل مبالغ الإيجار والأعباء المرتبطة بالإيجار، وكذا ريع التنازل عن الأملاك العقارية التي تسييرها؛
- المحافظة على العمارات وملحقاتها قصد الإبقاء عليها باستمرار في حالة صالحة للسكن؛
- إعداد جرد للعمارات المكونة للحظيرة العقارية التي يسيورها، وضبطه ومراقبة وضعية النظام القانوني لشاغلي الشقق والمحلات الكائنة لهذه العمارات؛
- تنظيم جميع العمليات التي تستهدف الاستعمال الأمثل للمجمعات العقارية التي يسيورها وتنسيق ذلك؛
- ضمان تسيير جميع الأملاك حسب شروط خاصة في إطار وحدوية قواعد تسيير الممتلكات العقارية؛
- كل العمليات الأخرى التي تدرج في إطار التسيير العقاري.

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة OPGI.

يدير ديوان الترقية والتسيير العقاري مجلس إدارة يعين وفقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 93-08، الذي يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-147 المؤرخ في 12 مايو 1993 والمتضمن تغيير الطبيعة القانونية للقوانين الأساسية لدواوين الترقية والتسيير العقاري وتحديد كفاءات تنظيمها وعملها، ويشرف عليه مدير عام معين من طرف وزير السكن، إضافة إلى مجموع الموظفين والعمال.

كما نشير إلى أن جميع التعريفات المتعلقة بتحليل مستويات الهيكل التنظيمي تم الحصول عليها من طرف رئيس دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة.

ومن أجل إيضاح المهام والمسؤوليات الملقاة على مستويات سير العمل داخل الديوان، وجب إلقاء نظرة على الهيكل التنظيمي للديوان، وفيما يلي شرح لمستويات الهيكل التنظيمي:

¹ مرجع نفسه، المادة 06، ص 884.

² مرجع نفسه، المادة 11، ص 884.

الفرع الأول: مجلس الإدارة.

يتشكل مجلس الإدارة من: " ممثل واحد أو ممثلين يقترحهما وزير السكن حسب أهمية ممتلكات الديوان، ممثل يقترحه الوزير المنتدب للميزانية، ممثل يقترحه الوزير المنتدب للخزينة، ممثل يقترحه وزير الداخلية والجماعات المحلية، ممثل واحد أو ممثلين ينتخبهما عمال الديوان حسب عدد عماله." يتم تكيف تشكيل مجلس الإدارة تبعاً للممتلكات وعدد عمال الديوان بقرار من وزير السكن لمدة ثلاث سنوات، وفي حالة توقف أي عضو من الأعضاء يعوض بالأشكال نفسها، وذلك إلى غاية انتهاء مهمته ينتخب رئيس مجلس الإدارة من طرف نظرائه لمدة مهمته، كما يتداول مجلس الإدارة طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها ويصادق على ما يلي:

- مشروع نظامه الداخلي؛
- برنامج عمل الديوان؛
- النظام الداخلي للديوان؛
- القروض والمصادقة على المخطط السنوي لتمويل الديوان؛
- القواعد العامة لاستعمال الأموال القابلة للتصرف وتوظيف الأموال الاحتياطية؛ قبول الهبات والوصايا؛
- اقتناء العقارات وتأجيرها والتصرف فيها وتبادل الحقوق المنقولة والعينية؛
- الشروط العامة لإبرام الصفقات والعقود والاتفاقات والاتفاقيات والصفقات الأخرى التي يكون الديوان فيها طرفاً ملتزماً؛
- المسائل المرتبطة بالقانون الأساسي وشروط التوظيف ودفع الأجور وتكوين المستخدمين؛
- الحصائل وحسابات النتائج واقتراحات تخصيص النتائج؛
- وبصفة عامة، كل القضايا التي يعرضها عليه المدير العام والتي من شأنها تحسين تنظيم الديوان وعمله والتشجيع على تحقيق أهدافه.
- يعين مجلس الإدارة مراجع للحسابات ويحدد أتعابه.

الفرع الثاني: المدير العام.

يتولى الإشراف على الديوان، مدير عام يعين بمرسوم تنفيذي بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالسكن ولا يمكن تعويضه إلا بالأشكال نفسها، يشارك المدير العام في اجتماعات مجلس الإدارة بصفة استشارية

ويتولى أيضا أمانة المجلس، عموما تتمثل مهام المدير العام وفقا لمضمون المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 91-147 في النقاط التالية :¹

- يمثل الديوان إزاء الغير ويمكنه أن يوقع على جميع الوثائق التي تلزم الديوان؛
 - يسهر على تحقيق الأهداف المرسومة للديوان ويضمن تنفيذ قرارات مجلس الإدارة؛
 - يضمن سير المصالح ويمارس السلطة السلمية على جميع مستخدمي الديوان، ويعين المستخدمين ويعزله حسب الشروط المنصوص عليها في التنظيم الجاري به العمل؛
 - يقوم بالأعمال التحفظية ويمارس الدعاوى القضائية؛
 - يعد الجداول التقديرية للإيرادات والنفقات، ويقدمها للمصادقة عليها من طرف مجلس الإدارة؛
 - يبرم كل صفقة أو عقد أو اتفاقية أو اتفاق في إطار التنظيم المعمول به؛
 - يعرض في نهاية كل سنة مالية تقريرا سنويا عن النشاط مرفقا بالحصائل وحسابات النتائج ويرسله إلى السلطة الوصية بعد المصادقة عليه من مجلس الإدارة؛
 - يعد النظام الداخلي للديوان ويقدمه للمصادقة عليه من مجلس الإدارة ويسهر على احترامه؛
- ويقع تحت إشراف المدير مباشرة حسب الهيكل التنظيمي للديوان ما يلي :
- أولا: أمانة المدير.**

مكتب أمانة المدير يأتي مباشرة قبل مكتب المدير العام، ويعتبر حلقة الوصل بين المدير العام وأي جهة أخرى (مصالح، موظفين، عمال، مؤسسات أخرى...)، وعموما يقوم مكتب أمانة المدير بالمهام التالية: المراسلة والاتصالات تنظيم الوثائق والملفات؛ الإعلام وضبط المواعيد.

ثانيا: خلية الشؤون القانونية والمنازعات.

تتولى معالجة قضايا منازعات الديوان مع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يلتزمون بدفع الاستحقاق الواجب عليهم في التاريخ المحدد، أو أي نزاع آخر يكون الديوان طرفا فيه.

ثالثا: خلية الأمن الداخلي.

مهامها متابعة التحركات اليومية لدخول وخروج العمال، وكذا كافة المواطنين الزائرين للديوان من خلال التعرف على هوياتهم في مدخل الديوان، إضافة إلى القيام بمراقبة جميع المكاتب والسهر على أمنها،

¹ -مرجع نفسه، المادة 16، ص 884.

وتوكل لهذه الخلية مهمة إعداد جدول الحراسة الأسبوعي والمناوبات الليلية وهذا بالتنسيق مع مصلحة الموارد البشرية.

الفرع الثالث: دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة.

وتتضمن المصالح التالية:¹

أولاً: مصلحة الموارد البشرية.

تتولى تسيير جميع شؤون الموظفين وذلك بالسهر على تطبيق القرارات المتخذة في مجال تكوين أعوان الديوان وتحسين مستواهم، كما يحصي الاحتياجات التي تعرب عنها مختلف دوائر الديوان في مجال التوظيف، ويقوم أيضا بتحضير التدابير اللازمة لدراسة المعطيات والشروط المتعلقة بتحديد المناصب المالية ويتولى توزيعها بالتعاون مع الدوائر المعنية.

تتكفل هذه المصلحة بتوظيف ومتابعة وضعية الموظفين المهنية ومنحهم إجازات، كما تتولى عملية دفع المرتبات والأمر بصرف نفقات الموظفين، ويمكن أن تمنح جزرات عقابية للمتهاونين في عملهم، كما يمكن أن تمنح مكافآت وعلاوات لذوي المهارات والكفاءات وذلك طبقا للقوانين المعمول بها.

ثانياً: مصلحة الوسائل العامة.

تقوم هذه المصلحة بتسيير جميع المواد والتجهيزات التي يستعملها الديوان في أداء نشاطه فنجد الوثائق والأدوات المكتبية، مواد الصيانة، قطع الغيار، المكاتب، الكراسي... الخ، أي تسيير المخزونات التي تستهلك على مستوى الديوان، وكذلك السهر على متابعة وضعية حظيرة السيارات، بالإضافة إلى المعدات المتعلقة بالأمن والنظافة.

ثالثاً: مصلحة الإعلام الآلي.

تتمثل مهمة هذه المصلحة في قيامها بتطبيق المعلومات والملفات على مستوى مختلف مصالح الديوان وحصرها في ملفات وإدخالها إلى الحاسوب، وذلك تسهيلا لاستخراج وثائق عمل الديوان بسرعة ودقة أكبر

الفرع الرابع: دائرة المالية والمحاسبة.

تكلف هذه الدائرة بجميع الأعمال المالية والمحاسبية في الديوان، وتحدد الوسائل المالية اللازمة لأداء مهامه وتتابع شروط استخدامها، كما تسهر على حسن تنفيذ عمليات الخزينة، وتتضمن هذه الدائرة المصالح التالية :

¹ http://www.opgi.dz/opgi_mssila/#

أولاً: مصلحة المحاسبة.

تقوم هذه المصلحة بالقيام بتدوين وتسجيل كافة القيم المالية للإيرادات والنفقات أو مداخيل ومدفوعات الديوان حسب تقنية القيد المزدوج وطبقاً لتعليمات النظام المحاسبي المالي، إذ تصنف هذه التسجيلات قصد الحصول على وثائق مفصلة وملخصة أهمها الميزانية وجدول حسابات النتائج. إلى جانب إعداد الميزانية ومراقبتها وتنفيذها، تقوم هذه المصلحة بتسجيل المتسلسل للحركة المالية للديوان التي تمكننا من معرفة الوضعية المالية له في تاريخ محدد، وعند انتهاء الدورة المحاسبية تقوم هذه المصلحة بعملية تحويل الحسابات الجزئية والفرعية إلى حساباتها الرئيسية، وتتم هذه العملية في قيود التجميع لتسهيل عملية البحث عن نتيجة الدورة بعد إنجاز الميزانية الختامية، كما يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات لمدة عشرة سنوات، ويجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة طبقاً للقانون التجاري.

ثانياً: مصلحة المالية.

وفقاً للنظام المحاسبي المالي تبدأ السنة المالية للديوان أيضاً في أول جانفي وتقف في 31 ديسمبر من كل سنة وتقوم هذا المصلحة بإعداد الميزانية التقديرية للديوان والتي تخضع لموافقة ممثل وزير السكن بعد مداولة مجلس الإدارة قبل بداية السنة المالية المرتبطة بها طبقاً للتشريع الجاري به العمل، كما يتولى القيام بالتسيير المالي، حيث يأمر بالصرف للمبالغ لتوفير الوسائل المادية اللازمة لعمل الديوان وتسييرها وفقاً للميزانية المقدرة، بالإضافة إلى ذلك يقوم بفتح كل حساب لدى الصكوك البريدية أو البنوك ويسهر على سيرها.

تتعامل هذه المصلحة بأطراف من خارج الديوان وداخله، فخارجياً من طرف البنوك أو مصلحة الضرائب وغيرها أما داخلياً والتي تعتبر الأهم والأساسية لاتخاذ القرارات والاستشارات، وهذا من طرف المدير أو المحاسب

ثالثاً: مصلحة الاستثمارات.

من مهام الديوان الإشراف على المشاريع المتمثلة في متابعة ومراقبة وضعية أشغال المقاولين وتسديدها إلى حين نهاية المشروع بما يتوافق مع الميزانية المقدرة للمشروع.

رابعاً: مصلحة التحصيل.

تعتبر مركز الحركة المالية للديوان، حيث تتكفل بقبض مبالغ الإيجار والمبالغ الشهرية المدفوعة كإيجار تمليك عن الممتلكات التابعة للديوان، تختص هذه المصلحة بتنفيذ مجموع العمليات التي تضع قواعد إيجار المساكن والمحلات التجارية ومتابعة ملفات المستأجرين، وكذا مجموع العمليات التي تضع قواعد بيع ومتابعة ملفات المتنازل لهم في حالة البيع بالتقسيط، كما يجب عليها تدوين الأموال التي حزها الديوان سواء على مستواها أو في حساباتها المفتوحة لدى الهيئات المالية المختلفة.

بالإضافة إلى مسك حركات الأموال التي تتم لحساب الديوان يوميا، تكلف هذه مصلحة بإرسال الإيرادات إلى مصلحة المحاسبة وكذا مصلحة المالية لمباشرة الإجراءات اللازمة لمعرفة وضعية الديوان في بداية الدورة. وتضم مصلحة التحصيل على 17 مكاتب تحصيل موزعة عبر تراب الولاية .

الفرع الخامس: دائرة تسيير وصيانة الحظيرة.

تضم دائرة تسيير وصيانة الحظيرة على المصلحتين التاليتين :

أولاً: مصلحة استغلال الحظيرة.

تتمثل مهمة هذه المصلحة في الاستغلال الأمثل لحظيرة الديوان من مساكن ومحلات تجارية بصنفيها إيجاري وللتنازل، بدءاً بعملية تسليم المفتاح لمستغل السكن أو المحل التجاري. وتمثل عملية الإيجار (مساكن ومحلات تجارية إيجارية) بإبرام عقود الإيجار والاتفاقيات الإيجارية وفقاً للمساحة والموقع، أما عملية البيع (التنازل)، فتتمثل في بيع المساكن والمحلات التجارية التابعة للديوان لكل شخص طبيعي راشد ذو جنسية جزائرية أو أي شخص معنوي جميع شركائه من جنسية جزائرية، حيث يجب إثبات صفة المستأجر القانونية، إذا تعلق الأمر بمحلات مشغولة أو صفة المستفيد إذا كان المقصود محلاً جديداً.

ثانياً: مصلحة الصيانة والمحافظة على الحظيرة.

دورها يتمثل في صيانة حظيرة الديوان من سكنات ومحلات تجارية من خلال حراستها والمحافظة عليها حتى بعد شغلها وذلك بحفظ الصحة (التطهير الصحي)، يعني إجراء الكشوفات والمعاينات وتبديل الأجزاء الحساسة تفادياً لوقوع العطل والتلف بالإضافة إلى المراقبة والصيانة والترميمات اللازمة وهذا بإصلاح الأضرار بعد حدوثها واستبدال الأجزاء بعد تلفها، حيث تشمل عملية الصيانة، الآلات والتجهيزات

والمرافق والأبنية وغيرها من الأصول الثابتة المنقولة اللازمة لتأمين استمرار سلامة المساكن التابعة لديوان وجعلها قابلة للسكن.

الفرع السادس: دائرة التحكم في إنجاز المشاريع.

تكلف هذه الدائرة بتحضير مشاريع البناء، وعقد صفقات الإنجاز التي تيرمها ومتابعة حسن تنفيذها، وتتولى عند الاقتضاء تنسيق أعمال الصيانة والترميم في الديوان ومتابعتها بناء على تقرير مقدم من طرف دائرة تسيير وصيانة الحظيرة وبعد موافقة المدير العام، وتتشكل هذه الدائرة من المصالح التالية :

أولاً: مصلحة الدراسات والبرمجة.

وهي تقوم بجميع عمليات الالتزام المتعلقة ببرامج الاستثمار، إلى جانب مراقبة الدراسات المباشرة للمشروع حتى تتم الموافقة على المشروع التمهيدي، وتقوم هذه المصلحة بإجراء مسابقات للمهندسين المعماريين ومكاتب الدراسات المتخصصة لاختيار أحسن المخططات المقدمة والتي تتماشى مع المشروع وشروطه المطلوبة والأهداف المسطرة له، عند الانتهاء من عملية الاختيار يتم إبرام عقود الدراسات معهم.

ثانياً: مصلحة الصفقات.

بعد تحديد مكتب الدراسات الذي سوف يتعامل مع الديوان من طرف مصلحة الدراسات والبرمجة، تبدأ هذه المصلحة بطرح مناقصة، وتقوم بالإعلان عنها، كما تضع المصلحة المتعاقدة هذه الوثائق تحت تصرف أي مؤسسة يسمح لها بتقديم العروض، ويمكن أن ترسلها إلى المترشح الذي يطلبها، حيث تحتوي هذه الوثائق على جميع المعلومات الضرورية التي تمكن المترشحين من تقديم عروض مقبولة، من أجل اختيار المقاولين الذين يقدمون أفضل العروض، بأقل تكلفة وأكثر جودة وفي أقل وقت ممكن.

بعد إيداع العروض من قبل المتعاملين تجتمع لجنة بناء على استدعاء من مصلحة الصفقات وتحت إشراف المدير العام أو من ينوبه، في يوم العمل الذي يلي آخر أجل لإيداع العروض وتجتمع هذه اللجنة في جلسة علنية بحضور العارضين لفتح الظروف، والتي تسجل في سجل خاص.

بعد ذلك يقوم مكتب الدراسات من إثبات صحة تسجيلها في دفتر خاص، ومراجعة العروض من حيث المصادقية والصلاحيّة، ثم تشكل لجنة خارجية لدراسة العروض وتقييمها لاسيما من الناحية المالية، ويفاوض بشأنها وأثناء انعقاد الجلسة يحضر محضراً يوقعه جميع أعضاء اللجنة، والتي يتمخض عنها المقاولين أو المؤسسات الفائزين بالمناقصة، ومن ثم تبرم الصفقة مع المتعامل الذي تم اختياره بعد وضع جميع البيانات الضرورية لذلك، ويجب عليه الالتزام بكل ما جاء في الصفقة من شروط، وبعد اختيار

المتعامل المتعاقد مع الديوان، تقوم مصلحة الصفقات بتحديد تاريخ بداية إنجاز المشروع وتسلم الأمر بالانطلاق للمقاول المكلف به.

وتقوم هذه المصلحة بتشكيل مجموع الأوراق المكتوبة التي تكون منها الوثائق التعاقدية والصفقات التي تتابعهما الناحية التقنية، وتسهر على وجود التغطية المالية للمشاريع المطلوب الالتزام بها، كما تطلب إعادة التقييم اللازم لإكمال العمليات إن اقتضى الأمر، وتأمّر بصرف الحوالات المالية للأشغال التي ترسلها مصلحة المتابعة، وتشارك مع مصلحتي المتابعة والمالية في القفل المالي للبرامج (برامج البناء)، بالإضافة إلى ذلك تتولى عملية جرد العمارات التي هي في طور الإنجاز ولم تسلم بعد.

ثالثا: مصلحة متابعة العمليات.

عند صدور الأمر بانطلاق المشروع يبدأ المقاول في مباشرة عملية البناء، حينها يأتي دور هذه المصلحة المكلفة بمتابعة مراحل إنجاز المشروع منذ بدايته إلى غاية نهايته، وهذا بمراقبته والتأكد من تنفيذه بما يتماشى والبنود التعاقدية ومقاييس البناء المعتمدة بالمشاركة مع الهيكل المكلف بدراسة المشروع لضبط العناصر التقنية والتخطيطية للوثائق التعاقدية التي يتشكل منها مشروع البناء.

عندما يصل المشروع إلى مرحلة إنجاز معينة، يقوم المقاول بإرسال وضعية أشغال (فاتورة) لمصلحة المتابعة قصد دفعها، وتعمل هذه الأخيرة على مراجعتها والتأكد من صحتها بالمشاركة مع مكتب الدراسات وذلك بعد مراقبة حالة تقدم الأشغال، ثم ترسلها إلى مصلحة الاستثمارات، والتي بدورها تقوم بعملية مراجعتها أيضا قصد دفع حوالاتها المالية، إذا فإن مصلحة المتابعة تتابع الأشغال التي ينجزها الديوان بناء على وضعيات الأشغال (الفواتير)، إلى جانب تتبعها في عين المكان، كما تتولى هذه المصلحة عمليات الاستلام المؤقت والنهائي للعقارات المنتهية، وتبدي التحفظات المتعلقة بالتشوهات التي تلاحظ قصد تداركها.

المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة في مراجعة القوائم المالية.

تهدف النتائج التي يوردها محافظ الحسابات في تقريره الموجه للديوان على شكل تحفظات إلى تحسين إجراءات العمل المتبع داخله، على أساس أن محافظ الحسابات وعند إنجاز وأدائه لمهمته يصرح بكافة النقائص ونقاط الضعف التي اكتشفها إلى الإدارة، و التي بدورها تسعى إلى تجنبها لاحقا (في السنوات المالية اللاحقة)، وهكذا فإن محافظ الحسابات الديوان يسعى من خلال مهمته إلى تحقيق عدة

أهداف عموماً، أهداف مباشرة تتمثل في إبداء الرأي حول القوائم المالية و مدى مصداقيتها، وأهداف على المدى الطويل تتمثل في تحسين الأداء الإداري للديوان.

لهذا يعتبر تقرير محافظ الحسابات ذو أهمية بالغة لما يقدمه من خدمات مختلفة للنظام الإداري بالديوان محل المراجعة، من خلال اكتشاف الأخطاء واقتراح الحلول اللازمة لتصحيحها، لهذا سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى عرض مختلف المراحل التي يتبعها محافظ حسابات عند أداء مهمته.

المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية لمراجعة حسابات الديوان.

تمثل هذه الإجراءات مجموعة من النقاط يعمل محافظ الحسابات على التأكد منها بغية تحقيق الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعتبر هذه الإجراءات من صميم عمل محافظ الحسابات عند القيام بمهمته، وتتمثل في:

الفرع الأول: التحقق من تعيينه كمحافظ حسابات لديوان الترقية والتسيير العقاري OPGI .

يعتبر تعيينه كمحافظ حسابات الديوان صلة الوصل الأولى بينه وبين الديوان، وقد تم تعيينه كمحافظ حسابات للديوان لمدة 03 سنوات من خلال اجتماع مجلس الإدارة ابتداء من سنة 2013 قابلة للتجديد بمقر مديرية ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة، وتطبيقاً للنقطة الأولى من جدول أعمال ذلك اليوم، وقد تم اختياره من بين عدة عروض أخرى مقدمة من طرف بعض محافظي الحسابات الآخرين، نظراً للخبرة التي يملكها في هذا المجال وكذا تواجده بالمنطقة.

الفرع الثاني: التأكد من نطاق عملية المراجعة المطلوبة منه.

لقد أوكلت لمحافظ الحسابات مهمته العادية، والمتمثلة في مراجعة حسابات الديوان للفترة التي عين لمراجعتها.

الفرع الثالث: الحصول على معلومات أولية عن ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة OPGI .

بعد التأكد من صحة تعيينه كمحافظ حسابات للديوان وكذا نطاق المراجعة المطلوب منه، تم العمل على أخذ مجموعة من المعلومات والمتمثلة في الوثائق الإدارية وهي:

- نسخة عن الجريدة الرسمية التي تبين إنشاء ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة؛
- نسخة عن الرقم الجبائي ورقم الضمان الاجتماعي؛
- نسخة عن القانون الداخلي للديوان؛
- نسخة عن الاتفاقية الجماعية للديوان والتي تبين حقوق العمال؛

- أعضاء مجلس الإدارة المعينين في تلك الفترة؛
 - الهيكل التنظيمي للديوان، والمهام الموكلة لكل مستوى من المستويات الواردة في هذا الهيكل؛
 - قائمة بأسماء الأشخاص المخول لهم الإمضاء على الصكوك.
- إضافة إلى ذلك قام محافظ الحسابات بمقابلة رؤساء الدوائر ورؤساء المصالح من أجل التعرف على المشاكل والنقائص المطروحة على مستواهم بغية العمل على حلها.
- الفرع الرابع: التعرف على الجوانب الفنية للديوان الترقية والتسيير العقاري.**

وتمثلت في الزيارات التي قام بها عند بداية تعيينه كمحافظ حسابات للديوان وهذا بغية التعرف على:

- طبيعة عمل الديوان؛
 - كيفية سير وتدقيق المعلومات بين الدوائر والمصالح المختلفة للديوان من أجل معرفة نقاط الضعف والخلل فيها؛
 - الإطلاع المبدئي على الدفاتر المحاسبية وخاصة القانونية منها من أجل إثبات وجودها من عدمه؛
- تشير إلى أن كل هذه المعلومات تساعد محافظ الحسابات من تصميم برنامج المراجعة الذي يتلاءم مع طبيعة عمل الديوان، وكمثال على ذلك توقيت التدخل للقيام بمهمته.

الفرع الخامس: فحص النظام المحاسبي المطبق في ديوان الترقية والتسيير العقاري.

وهذا من خلال التعرف على :

- طبيعة رقم الأعمال الذي يحقق على مستوى الديوان (والذي كان أداء خدمات بالدرجة الأولى)؛
- معرفة طبيعة النفقات التي يتحملها الديوان خلال السنة؛
- علاقة الديوان بإدارة الضرائب وإدارة الضمان الاجتماعي لمعرفة كيفية ملء التصريحات الجبائية والشبه الجبائية؛
- طبيعة ونوع السجلات المحاسبية والمالية المسوكة والمعتمدة من طرف إدارة الديوان؛
- مدى الالتزام بتسجيل العمليات المحاسبية والمالية المختلفة في الدفاتر الخاصة بها

الفرع السادس: الإطلاع على التقارير المالية الخاصة بالديوان للسنوات السابقة.

لقد اقتصر إطلاع محافظ الحسابات إلا على بعض الوضعيات المالية الدورية (الشهرية) التي كانت ترسل إلى الهيئة الوصية (وزارة السكن)، والاطلاع على آخر تقرير لمحافظ الحسابات الاخير أي قبل تعيينه.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة OPGI.

خلال سنة 2016 وجدنا بأن محافظ الحسابات قد اعتمد على أسلوب التقرير الوصفي لإبراز مواطن الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية للديوان، وقد أدرج المراجع ملاحظاته حسب مستويات الهيكل التنظيمي الموجودة فيها هذه النقائص، وهذا حتى يسهل فهمها من طرف الموظفين المعنيين والواردة في تقريره، وقد كانت على الشكل التالي:

الفرع أول: المديرية العامة.

وهي ملاحظات تتعلق عادة بالتنظيم العام للمديرية العامة، وتمثلت في:

- عدم وجود النسخ الأصلية لمحاضر جلسات مجلس الإدارة، بحجة إمضاءها على مستوى الوزارة الوصية؛
- عدم مسك أرشيف الديوان بطريقة جيدة وفعالة، إذ الحالة الموجود عليها الآن لا تسمح ببقائه طويلا سواء من ناحية أمنه أو الحفاظ عليه، إضافة إلى تجميع أرشيف المصالح المختلفة في مكان واحد، وهو ما يجعل الرجوع إليه مستقبلا أمر صعب نسبيا، كما أن نسخ مفتاح غرفة الأرشيف موجود على مستوى كل دائرة، وهو ما يورد إشكالية في حالة ضياع جزء منه، وكذا عدم إمكانية معرفة المسؤول عن هذا الضياع، ولهذا وجب تعيين موظف مكلف بالأرشيف لضمان حفظه بصورة جيدة؛
- من خلال تدخلاتنا المختلفة وفي أوقات متعددة، لاحظنا عدم التزام عمال الديوان عموما بتطبيق التعليمات، وكذا السهر على تحقيق الأهداف المختلفة.

الفرع الثاني: دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة.

ويمكن حصر الملاحظات الواردة فيها من خلال ما تم الوقوف عليه من نقائص في المصلحتين التاليتين:

أولا: مصلحة الموارد البشرية.

وتمثلت الملاحظات المثبتة فيها في:

- عدم وجود عدد كافي من العمال للقيام بالاعمال المختلفة في المصلحة
- عدم وجود معيار محدد في حساب الساعات الإضافية؛

ثانيا: مصلحة الوسائل العامة.

ندرج جملة من الملاحظات المتعلقة بهاته المصلحة والناجمة عن تقييم نظام الرقابة الداخلية فتمثلت في:

- تسيير المخزون على مستوى الديوان يحوي على العديد من نقاط الضعف، خاصة فيما تعلق بحركة المخزون ونتج عنها عدة فروق الجرد للمخزونات
- عدم القيام بالجرد الدوري للمخزونات، وهو ما يجنب اكتشاف فروق الجرد حال وقوعها.

الفرع الثالث: دائرة المالية والمحاسبة.

وردت الملاحظات من خلال المصالح التالية :

أولا: مصلحة المحاسبة.

وتمثلت في:

- عدم تصحيح بعض التعديلات الواردة في تقرير السنة الماضية؛
- عدم الفصل بين السنوات المالية في بعض التسجيلات المحاسبية (مثال ذلك مصاريف التأمين والتي يتعلق جزء منها بسنة 2015 والآخر بسنة 2016)؛
- تسجيل بعض الفواتير التي تخص سنة 2015 في سنة 2016.

ثانيا: مصلحة المالية.

لا توجد لدينا أي ملاحظات تذكر على مستوى هذه المصلحة

ثالثا: مصلحة التحصيل.

ويمكن حصر الملاحظات الواردة في هذه المصلحة في النقاط التالية:

- عدم تحيين التسديدات على مستوى بطاقة متابعة وضعية الزبائن (المؤجرين أو المتنازل لهم)؛
- عدم وجود قوائم مقارنة بين هذه المصلحة ومصلحة المالية ومصلحة المحاسبة، وهو ما ينتج عنه فروق بين مبالغ الحقوق المثبتة على مستوى هذه المصالح؛
- عدم تحويل المعلومات المسجلة في بطاقة متابعة وضعية الزبائن على جهاز الإعلام الآلي في بعض مراكز التحصيل.

المطلب الثالث: الإطلاع على أدلة الإثبات المؤيدة للتسجيلات المحاسبية.

تعتبر أدلة الإثبات من أهم الوثائق التي تتعلق بالدورة المحاسبية محل المراجعة والتي يعمل محافظ الحسابات على الإطلاع عليها، ويتم التأكد من صحتها من طرف محافظ الحسابات من خلال طلب

إحضار جميع أدلة الإثبات التي تم اعتمادها في إعداد ميزانية الديوان، أو بمعنى آخر إحضار جميع الوثائق التي تؤيد أي تسجيل محاسبي مهما كانت قيمته، وتمثلت هذه الأدلة (الوثائق) في:

- الفواتير الخاصة بالمبيعات أو تقديم الخدمات (نسخ من الفواتير، حالة وضعية التحصيل)؛
- فواتير ووصولات الشراء، أي وثيقة إثبات أخرى خاصة بالمدفوعات أو المصاريف المتعلقة بالديوان؛
- الكشوفات البنكية لكافة الحسابات المفتوحة لدى البنوك والهيئات المالية لكل عمليات الحساب البنكي، وذلك للفترة الممتدة من 2016/01/01 إلى 2016/12/31، مرفقة بشهادة إثبات الرصيد في آخر السنة إضافة إلى قائمة معدة من طرف الديوان تبين وجهة كل شيك حسب المستفيد مع إرفاق قصيمات الصكوك المحررة؛ وكشوفات التقارب البنكي؛ جرد الاستثمارات والمخزونات؛ محضر غلق الصندوق ويومية الأجور؛ التصريحات الجبائية وتصريحات الضمان الاجتماعي؛ محاضر إتلاف الإستثمارات والمخزونات إن وجد.

المطلب الرابع: مراجعة القوائم المالية للديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة OPGI.

تتم مراجعة القوائم المالية من طرف محافظ الحسابات الديوان، من خلال مراجعة حسابات الميزانية وكذا حسابات التسيير، ويتبع محافظ الحسابات عند مراجعته القوائم المالية المراحل التالية :

الفرع أول: عرض القوائم المالية.

والمتمثلة في الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج المقفلين في 2016/12/31.

أولاً: ميزانية الديوان في 2016/12/31.

دراسة ميدانية لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة OPGI

الجدول رقم (01-02): جانب الأصول لميزانية الديوان بتاريخ 2016/12/31.

Bilan Actif					
Arrêté au 31 / 12 / 2016					
LIBELLE	NOTE	ANNEE 2016			ANNEE 2015
		BRUT	AMO/PROV	NET	NET
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		549,000.00	67,000.00	482,000.00	495,400.00
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		5,833,538,465.41	3,230,036,246.60	2,603,502,218.81	2,749,191,745.62
Autres immobilisations corporelles		90,419,742.25	53,858,257.76	36,561,484.49	45,154,892.80
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		110,663,291.99		110,663,291.99	73,564,057.39
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés		279,060,000.00	279,060,000.00		
Prêts et autres actifs financiers non courants		435,814.18		435,814.18	435,814.18
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		6,314,666,313.83	3,563,021,504.36	2,751,644,809.47	2,868,841,909.99
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		3,394,324,284.36		3,394,324,284.36	3,263,084,484.91
Créances et emplois assimilés					
Clients		813,668,404.61	27,427,797.00	786,240,607.61	937,675,302.86
Autres débiteurs		35,766,152.00	26,642,326.58	9,123,825.42	33,911,105.53
Impôts et assimilés		140,127,461.21		140,127,461.21	59,306,682.59
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		2,419,838,459.56		2,419,838,459.56	2,088,399,798.54
TOTAL ACTIF COURANT		6,803,724,761.74	54,070,123.58	6,749,654,638.16	6,382,377,374.43
TOTAL GENERAL ACTIF		13,118,391,075.57	3,617,091,627.94	9,501,299,447.63	9,251,219,284.42

المصدر: مصلحة المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة.

دراسة ميدانية لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة OPGI

الجدول رقم (02-02) : جانب الخصوم لميزانية الديوان بتاريخ 2016/12/3.

Bilan Passif			
Arrêté au 31 / 12 / 2016			
LIBELLE	NOTE	2016	2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		11,722,578.64	17,466,088.51
Autres capitaux propres - Report à nouveau		2,827,600,598.98	2,810,134,509.97
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		2,839,323,177.62	2,827,600,598.48
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		5,365,312,455.88	5,196,718,772.10
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		5,365,312,455.88	5,196,718,772.10
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		112,155,964.06	86,573,498.42
Impôts		146,854,110.73	56,199,842.08
Autres dettes		1,037,653,739.34	1,084,126,573.34
Trésorerie passif			
TOTAL III		1,296,663,814.13	1,226,899,913.84
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		9,501,299,447.63	9,251,219,284.42

المصدر: مصلحة المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة.

ثانيا: جدول حسابات نتائج الديوان في 2016/12/31.

الجدول رقم (02-03): جدول حسابات نتائج الديوان بتاريخ 2016/12/31.

Compte de Résultat			
Arrêté au 31 / 12 / 2016			
LIBELLE	NOTE	2016	2015
Ventes et produits annexes		529,579,227.00	653,252,915.02
Variation stocks produits finis et en cours		133,234,099.02	203,041,611.84
Production immobilisée		37,099,234.60	32,769,756.88
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		699,912,560.62	889,064,283.74
Achats consommés		-9,902,983.39	-8,643,999.46
Services extérieurs et autres consommations		-539,890,861.59	-310,907,616.31
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-549,793,844.98	-319,551,615.77
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		150,118,715.64	569,512,667.97
Charges de personnel		-233,164,700.33	-171,588,973.91
Impôts, taxes et versements assimilés		-17,166,272.71	-18,620,462.00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-100,212,257.40	379,303,232.06
Autres produits opérationnels		436,277,696.13	188,182,776.52
Autres charges opérationnelles		-82,519,301.84	-32,218,830.40
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-157,244,925.12	-154,053,734.52
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		96,301,211.77	381,213,443.66
Produits financiers		180,364.32	407,648.01
Charges financières		-81,269,136.30	-364,155,003.16
VI-RESULTAT FINANCIER		-81,088,771.98	-363,747,355.15
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		15,212,439.79	17,466,088.51
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-3,489,861.15	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1,136,370,621.07	1,077,654,708.27
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1,124,648,042.43	-1,060,188,619.76
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		11,722,578.64	17,466,088.51
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		11,722,578.64	17,466,088.51

المصدر: مصلحة المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة.

دراسة ميدانية لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة OPGI

الفرع الثاني: تعليقات وتحليلات حول مراجعة حسابات الميزانية.

يتمثل دور التعليقات والتحليلات في إبراز مدى التطور أو النقص الحاصل في أحد حسابات الديوان، كما يسهل للمستفيد من تقرير محافظة الحسابات فهمها بسهولة، كما انها تعطي صورة توضيحية أفضل للمبالغ الواردة في الحسابات عند إرفاقها بتفسيرات وملاحظات.

أولاً: الأصول غير الجارية (الاستثمارات)

القيمة الإجمالية الأصول غير الجارية الظاهرة في ميزانية ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة والمقفلة في 2016/12/31 بلغت 2751644809.47 دج

ويوضح الجدول الموالي المبالغ الاجمالية والصافية للأصول الغير جارية للديوان بتاريخ 2016/12/31

الجدول رقم (04-02): حسابات الأصول الغير جارية للديوان بتاريخ 2016/12/31.

المبلغ الصافي	الاهتلاكات والمؤنات	المبلغ الاجمالي	التعيين	Désignations
482 000,00	67 000,00	549 000,00	برامج الاعلام الالي	Logiciels informatiques et ass
2 534 826 581,91	3 128 892 501,79	5 663 719 083,70	الانشاءات السكنية	Constructions logements
68 675 636,90	101 143 744,81	169 819 381,71	الانشاءات المحلية	Constructions locaux
639 187,92	1 310 005,97	1 949 193,89	المعدات والأدوات	Matériel et outillage
25 685 963,16	29 835 959,58	55 521 922,74	معدات النقل	Matériel de transport
7 541 636,79	17 135 157,66	24 676 794,45	تجهيزات مكتب	Equipements de bureau
1 327 139,10	4 282 772,77	5 609 911,87	تركيبات والتجهيزات	Agencements et installations
1 367 557,52	1 294 361,78	2 661 919,30	المرافق الاجتماعية	Equipements sociaux
00,00	279 060 000,00	279 060 000,00	الأوراق المالية الاستثمارية (DAT)	Titres de placement (DAT)
435 814.18	00,00	435 814,18	الودائع والكفالات المدفوعة	Dépôts et cautionnements versé
110 663 291,99	0,00	110 663 291,99	الممتلكات قيد التنفيذ	Immobilisations corporelles en cours
2 751 644 809,47	3 563 021 504,36	6 314 666 313,83		Total ...

المصدر: تقرير محافظ الحسابات ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة لسنة 2016 .

دراسة ميدانية لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة OPGI

لا يتعلق مبلغ الأصول الثابتة المتعلقة بالمساكن والمباني إلا بالأصول الممولة من موارد المكتب الخاصة. ويتعلق الفرق بالأصول التي تم تشغيلها اعتباراً من 1998/01/01.

يتم إطفاء الأصول الثابتة وفقاً للنظام الخطي للسنة المالية 2016، يتم تحديد الأقساط وفقاً لحياة الاستثمار. التخصيص السنوي هو على الترتيب: 157953569.67 دج، مع إلغاء الاهتلاك 70864455 دج.

إجمالي الأصول الثابتة هي 6314666313.83 دج

الاهتلاك المتراكم هو 3563021504.36 دج

القيمة المحاسبية الصافية هي 2751644809.47 دج

يشمل إجمالي الاهتلاكات والمخصصات والخسائر ما يلي: مبلغ: 279060000.00 دج يمثل الاستثمارات التي تمت مع بنك الخليفة، مع مراعاة التفسيرات المقدمة فيما يتعلق باستخدام أو إلغاء المخصصات (في الغالب قضية بنك الخليفة دون تحديثات).

أما حركة الاستثمارات المسجلة خلال هذه السنة فهي موضحة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (05-02): حركة حسابات الاستثمارات بالنسبة للاقتناء وإعادة التقييم خلال السنة المالية 2016.

رقم الحساب	تعيين الحساب	الرصيد في 2016/12/31
218100	معدات نقل	479 000.00
218200	تجهيزات مكتب	183 000.00
218400	التشبيات العينية الأخرى	207 400.00
المجموع		869 400.00

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة لسنة 2016.

ثانيا: الأصول الجارية.

1. المخزونات.

في 2016/12/31، ورد في ميزانية ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة ما يعادل 3394324284.36 دج كمخزونات. وتتمثل هذه المخزونات في المواد الأولية والمنتجات الجاري إنجازها إضافة الى المنتجات التامة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-06): حسابات مخزونات الديوان في 2016/12/31.

رقم الحساب	تعيين الحساب	سنة 2016
310	المواد الأولية واللوامز	181514.74
335	منتجات الجاري إنجازها	687765523.84
350	منتجات تامة	2706377246.14
المجموع		3394324284.36

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة لسنة 2016.

ويلاحظ انه لم يتم تسجيل أي مخصص مؤونة خلال العام 2016.

❖ الملاحظات الناتجة عن فحص المخزونات:

- عدم تسجيل بعض المصاريف المتعلقة بالسكنات التساهمية، والتي يحمل الديوان فيها صفة التاجر وهي الإنجاز (الإنتاج) من أجل البيع، وهذا من أجل الوصول وتحديد القيمة النهائية الحقيقية لهذه السكنات حتى يتسنى على ضوئها تحديد سعر بيع صحيح؛
- القيام بعملية المقاربة بين أرصدة المخزون في مصلحة الوسائل العامة ومصلحة المحاسبة إلا في آخر السنة، وهو ما ينتج عنه عادة فروق جرد.

2. الحقوق

ان حقوق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة أظهرت مبلغ 3.355.330.30 دج للميزانية لسنة 2016.

موضحة كما يلي:

الجدول رقم (07-02): حسابات الحقوق للديوان بتاريخ 2016/12/31

ر.ح	تعيين الحساب	سنة 2016
411	الزبائن	786240607.61
467	الحسابات الأخرى	9123825.42
425	الضرائب والمدفوعات المماثلة	140127461.21
515	الخزينة العمومية	2419838459.56
المجموع		3.355.330.353.30

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة لسنة 2016.

من خلال تقرير المراجعة لهذه الحسابات وجدنا بأن الأرصدة التي يحويها صحيحة وتعتبر عن وضعية الحساب الحقيقية.

وقد برر مبلغ النقديات بالأرصدة الموجودة في الحسابات البنكية المفتوحة باسم الديوان، وكذا الرصيد المتبقي في الخزينة العمومية، الحساب الجاري البريدي وأخيرا الصندوق.

❖ خسائر انخفاض قيمة الحقوق المدينة:

أما فيما يتعلق بالمؤونة المتعلقة بتدني قيمة حقوق الزبائن، فوجدنا بأنها تعبر عن القيمة الحقيقية لحقوق الزبائن المشكوك في تحصيلها وفقا للقائمة المبررة لمبلغ المؤونة. حيث أن خسائر انخفاض قيمة الحسابات المدينة تمثل مخصصات المؤونات للحقوق بمبلغ 54070123.58 دج: مفصلة على النحو التالي:

▪ ذمم مدينة تجارية بقيمة 27427797.00 دج ؛

▪ أحكام على المدينين الآخرين بقيمة 26642326.58 دج.

ثالثا: الأموال الخاصة: أظهرت الأموال الخاصة رصيد يقدر بـ 88.945.088.302.1 دج، والجدول

التالي يظهر تفصيلها كما يلي:

الجدول رقم (08-02): حسابات الأموال الخاصة للديوان

تعيين الحساب	المبالغ
أموال خاصة أخرى	2827600598.98
الترحيل من جديد	11722578.64
المجموع	2839323177.62

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة لسنة 2016.

❖ ملاحظة : مراجعة حسابات الأموال الخاصة لم تطرح أي ملاحظات تذكر، لكونها قليلة الحركة.

رابعاً: الخصوم الغير جارية: وتتكون الخصوم غير الجارية بتاريخ 2016/12/31 فقط من الديون المالية.

حيث قدرت مديونية ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة بتاريخ 2016/12/31 ب 5365312455.88 دج،

خامساً: الخصوم الجارية: موضحة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (09-02): حسابات الخصوم الجارية للديوان بتاريخ 2016/12/31

ر.ح	تعيين الحساب	سنة 2016
40	الموردون والحسابات المرتبطة بهم	112155964.06
467	ديون اخرى	1037653739.34
425	الضرائب	146854110.73
المجموع		1296663814.13

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة لسنة 2016.

الفرع الثالث: تعليقات وتحليلات حول مراجعة حسابات جدول حسابات النتائج.

كما بين فيما سبق، مراجعة حسابات الميزانية، سنحاول من خلال هذا العنصر التطرق إلى مراجعة حسابات جدول حسابات النتائج.

أولاً: التكاليف

بلغت قيمة التكاليف للديوان خلال السنة 2016 ما قيمته 1.121.158.181.82 دج. كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (10-02): حسابات التكاليف الديوان لسنة 2016.

المبلغ	طبيعة الحساب
9 902 983.39	المواد الاولية المستهلكة
539 890 861.59	الخدمات الخارجية
233 164 700.33	مصاريف وتكاليف الموظفين
17 166 272.71	الضرائب والرسوم
82 519 301.84	مصاريف أخرى تشغيلية
157 244 925.12	مخصصات الاهتلاكات
81 269 136.30	مصاريف مالية
1 121 158 181.28	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة لسنة 2016.

ثانيا: الإيرادات:

بلغت قيمة الإيرادات للديوان خلال السنة 2016 ما قيمته 1.136.370.621.07 دج. كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (11-02): حسابات الإيرادات للديوان لسنة 2016.

المبلغ	طبيعة الحساب
529 579 227.00	خدمات مؤداة أخرى
133 234 099.02	تغير المخزونات من
	المنتجات
37 099 234.60	الإنتاج المثبت
436 277 696.13	المنتجات المالية الأخرى
180 364.32	المنتجات المالية
1 136 370 621.07	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على تقرير محافظ حسابات لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة لسنة 2016.

❖ تقديم الخدمات أخرى: رصيد حساب 706 " تقديم الخدمات أخرى " بتاريخ 2016/12/31

قدر ب 529.579.227.00 دج، والمتمثل في رقم الأعمال المحقق من إيجار السكنات والمحلات.

❖ رقم الأعمال: بلغت قيمة الإيرادات للديوان خلال السنة 2016 ما قيمته 529.579.227.00 دج

❖ منتوجات مالية أخرى: أظهر رصيد هذا الحساب بتاريخ 2016/12/31 يقدر ب:

436.227.696.13 دج، الممثل في الحسابات، فوائد التنازل، إيرادات مالية وإيرادات مختلفة أخرى.

❖ ملاحظة: ان محافظ الحسابات يعتمد على المراجعة المستمرة والتي تمتد خلال السنة كاملة، وهذا

بغية تدارك الكثير من التحفظات، ولهذا نجد أن الكثير من الأخطاء قد ارتكبت، لكن تم تصحيحها حال اكتشافها.

المطلب الخامس: تقرير محافظة حسابات ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة.

يعتبر تقرير محافظ الحسابات الحصيلة التي تتضمن كافة المعلومات والملاحظات التي توصل إليها المراجع عند القيام بمهمته. وبدوره قام محافظ حسابات ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة بإعداد تقريره وتقديمه إلى إدارة الديوان بغية الاطلاع عليه وتحديد اجتماع المصادقة على حسابات الديوان من طرف مجلس الإدارة.

❖ ملاحظات هامة:

■ إن المعلومات الواردة سابقا من خلال هذا المبحث، كلها مدرجة في تقرير محافظة حسابات الديوان لسنة 2016، لكن نحن اعتمدنا على إدراجها بالشكل السالف الذكر من أجل توضيح المراحل كما يتبعها محافظ الحسابات (مرحلة بمرحلة) وكذا بغية تطابقها مع ما تم التطرق إليه في الجانب النظري؛

■ ان المبالغ الواردة في الجداول السابقة أو اللاحقة هي بالدينار الجزائري

الفرع الأول: مقدمة التقرير.

يستهل محافظ الحسابات تقريره عادة بمقدمة (تبرز موضوع التقرير، كلمة شكر وعرض لمحتوى التقرير) تكون على النحو التالي:

إلى: السيد مدير ديوان الترقية

والتسيير العقاري لولاية المسيلة

السادة أعضاء مجلس إدارة ديوان الترقية والتسيير العقاري:

طبقا لمهمة مراجعة الحسابات التي كلفت بها، يشرفني أن أقدم لكم تقريرتي حول مراجعة حسابات القوائم المالية المقفلة في 2016/12/31 (الممثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج وملحقاتهم) لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة.

يحتوي هذا التقرير على أربعة أقسام:

- تقرير المصادقة ومراجعة الحسابات؛
- التقارير الخاصة؛
- القوائم المالية في 2016/12/31،
- تحليل لأهم الحسابات الموجودة في القوائم المالية.

ونبقى دائما تحت تصرفكم عن أي استفسار على أية معلومة تضمنها هذا التقرير، ولا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر والتقدير إلى إدارة وعمال الديوان على روح التعاون الذي أبدوه خلال تأديتي مهمتي. وفي الأخير تقبلوا منا سيدي الرئيس أسمى عبارات التحية والاحترام.

محافظ الحسابات.

الفرع الثاني: المصادقة على الحسابات.

مثلما ذكرنا في الجانب النظري إلى أن هناك عدة أنواع من التقارير، وفيما يلي التقرير المطول (تقرير المصادقة)، ويحتوي على خلاصة ما تم التوصل إليه من خلال عملية المراجعة، إضافة إلى أنه يحتوي على رأي المرجع.

إلى: السيد مدير ديوان الترقية
والتسيير العقاري لولاية المسيلة

السادة أعضاء مجلس إدارة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة

في إطار مراجعتنا لحسابات ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة، قمنا بفحص القوائم المالية للديوان بعنوان الفترة من 2016/01/01 إلى 2016/12/31، المتمثلة في الميزانية، جدول الحسابات النتائج والوثائق الشاملة الأخرى الملحقة المعدة وفقا لتعليمات النظام المحاسبي المالي. لقد تم الفحص وفقا للمبادئ العامة للمراجعة، ووفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، وبتطبيق الآليات المختلفة للرقابة مع مراعاة القواعد العامة، ونشير إلى أن الحسابات السنوية أقيمت من طرف إدارة الديوان.

كل الأخطاء والنقائص المكتشفة خلال عمليات المراقبة التي قمنا بها على مستوى العمليات المحاسبية والمالية سيتم تداركها وتصحيحها خلال السنة القادمة.

وطبقا للقرار 103 قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 ، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 24 مؤرخة في 30 أفريل 2014.

- تم التأكد من الميزانية الافتتاحية وملاءمتها للميزانية الختامية في 2015/12/31؛
- مقارنة مراكز الحسابات في الميزانية وجدول حسابات النتائج مع ميزان المراجعة؛
- التقارب بين الأرصدة المحاسبية والدفاتر والوثائق المحاسبية الأخرى.

من خلال عملية الفحص والمراجعة توصلنا إلى الملاحظات التالية:

- القيمة المضافة امتصت كليا من كتلة الأجور.

ونظرا للاجتهادات التي قمت بها ووفقا لتوصيات المهنة بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في التقرير التالي لديوان الترقية والتسيير العقاري بالمسيلة، شرعية وذات مصداقية كما انها تعطي صورة صادقة لنتيجة عمليات النشاط المغلق في 2016/12/31 والمطابق للمبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المالي.

محافظ الحسابات.

❖ ملاحظة: يفهم من خلال فقرة المصادقة السابقة بأن محافظ الحسابات أعطى رأيه نظيف حول

القوائم المالية للديوان

الفرع الثالث: التقارير الخاصة.

هناك ثلاثة تقارير خاصة ألزم القانون التجاري إدراجها في تقرير مراجعة الحسابات، وهي كالتالي:

أولاً: تقرير حول الاتفاقيات النظامية:

السيد الرئيس والسادة أعضاء مجلس إدارة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة.

طبقاً للمادتين 628 و 670 من الأمر رقم 75-79 المؤرخ في 26/09/1975 والممثل في القانون التجاري والمعدل والمكمل بمقتضى المرسوم رقم 08-93 المؤرخ في 25/04/1993، " لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين المؤسسة أو أحد القائمين ببادرتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان المديرية العامة مسبقاً، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة وشركة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة المؤسسة مالكا أو شريكا أو قائما بالإدارة أو مديرا للشركة، وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة ".

ونعلمكم بأنه وعلى حسب علمنا لا توجد أي اتفاقية مخالفة للمادة المذكورة أعلاه.

محافظ الحسابات.

ثانياً: تقرير حول أحسن 05 أجور لسنة 2016:

السيد الرئيس والسادة أعضاء مجلس إدارة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة.

نحن الممضي محافظ الحسابات لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة، وتطبيقاً للمادة 680 من القانون التجاري، أشهد أن المبلغ الخام الإجمالي الأعلى المخول إلى أحسن الأجور الأولى للسنة 2016 (وعدددهم خمسة) يخص الأشخاص المذكورين أدناه. هذا المبلغ قدر بـ 6673446.56 دج .

الجدول رقم (12-02): الأجور الخمسة الأعلى بالديوان لسنة 2016.

الرقم	المنصب	المبلغ
01	الرئيس المدير العام	1823871.00
02	رئيس دائرة المالية والمحاسبة	1223453.82
03	رئيس دائرة تسيير وصيانة الحظيرة	1217748.61
04	رئيس دائرة التحكم في إنجاز المشاريع	1213515.90
05	رئيس دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة	1194857.23
المجموع		6673446.56

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة لسنة 2016.

هذا المبلغ يحوي على الأجور السنوية الإجمالية، حيث أن جميع العلاوات مضافة إلى الأجر القاعدي. محافظ الحسابات.

ثالثا: تقرير حول نتائج الديوان.

السيد الرئيس والسادة أعضاء مجلس إدارة ديوان الترقية والتسيير العقاري بولاية المسيلة.

تقرير خاص حول نتائج الديوان محدد من طرف المادة 678 مكرر 6 للمرسوم رقم 08-93 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل والمكمل بالأمر رقم 59-75 بتاريخ 26 سبتمبر 1975 من القانون التجاري.

بتطبيق المادة 678 مكرر 6، يشرفنا أن نعلمكم بالنتائج المحققة من طرف ديوان الترقية والتسيير العقاري بولاية المسيلة للخمس سنوات الأخيرة.

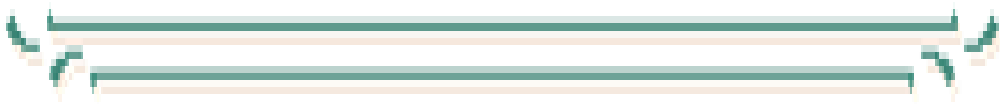
الجدول رقم (13-02): نتائج السنوات الخمس الأخيرة للديوان.

نتيجة سنة 2007	خسارة	-65 799 061,12
نتيجة سنة 2008	خسارة	-44 386 481,65
نتيجة سنة 2009	خسارة	-7 165 691,04
نتيجة سنة 2010	خسارة	-63 062 921,60
نتيجة سنة 2011	خسارة	-6 264 960,64
نتيجة سنة 2012	ربح	40 761 165,09
نتيجة سنة 2013	ربح	32 248 382,10
نتيجة سنة 2014	ربح	5 202 731,06
نتيجة سنة 2015	ربح	17.466.088.51
نتيجة سنة 2016	ربح	15.212.439.79

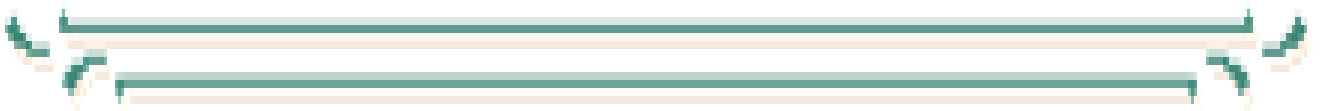
المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة لسنة 2016.

خلاصة الفصل:

لقد كان للدراسة الميدانية دور كبير في إبراز بعض العناصر الغير واضحة في الجانب النظري، ولهذا حاولنا قدر الإمكان إسقاط الجانب النظري للدراسة على الجانب التطبيقي لها. إذ تطرقنا في البداية إلى إعطاء لمحة عن ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة، ثم أبرزنا المراحل التي يتبعها محافظ الحسابات الديوان عند أداء مهمته، بدءا بالإجراءات التمهيديّة والتي كانت عند اتصاله أول مرة بالديوان، تليها الإجراءات التي تتبع كل سنة، والمتمثلة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، الإطلاع على أدلة الإثبات المؤيدة للتسجيلات المحاسبية المختلفة، مراجعة القوائم المالية، وأخيرا إعداد تقرير المراجعة حول حسابات ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة للسنة المالية 2016



الخاتمة



لقد قمنا من خلال تناولنا للفصلين السابقين من هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية الرئيسية أين تكمن أهمية مراجعة الحسابات في الجزائر في ظل القانون 10-01، وماهي أهم الاجراءات المتبعة؟ ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال جمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى، وتناولنا في الدراسة النظرية لمحة عن المراجعة من خلال التطرق إلى تطورها التاريخي كما قمنا بشرح أهم الجوانب المتعلقة بها والمتمثلة في أهدافها، أهميتها، فروضها، مبادئها، تصنيفاتها ومعاييرها المتعارف عليها، كما تعرفنا من خلالها على مراجعة الحسابات في الجزائر مبرزين أهم النقاط التي مرت بها هذه المهنة، متطرقين إلى الإطار العام لممارسة ومعايير والهيئات المشرفة على مراجعة الحسابات في الجزائر، كما تناولنا الخصائص العامة المتعلقة بمراجع الحسابات في الجزائر، أما في شق الثاني المتعلق بالدراسة الميدانية فقد تم عرض الديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة، ثم الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات في إثبات صحة القوائم المالية المتعلقة بالديوان.

1. نتائج الدراسة:

توصلنا من خلال بحثنا إلى بعض النتائج التالية:

- نجاح مهنة المراجعة وتطورها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين بها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة؛
- إن المهمة الرئيسية لمراجع الحسابات سواء في الجزائر أو أي مراجع آخر هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى؛
- إن الغرض من القيام بمهنة المراجعة هو إعداد تقرير يتضمن الرأي المهني لمراجع الحسابات حول القوائم المالية الذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، وبذلك يعتبر تقرير مراجع الحسابات بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية المراجعة.

2. إختبار الفرضيات

لقد قامت دراستنا على ثلاث فرضيات، التي يتم اختبارها في الآتي:

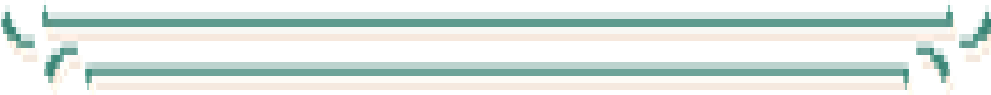
- فيما يخص الفرضية الأولى؛ الهيئات المشرفة على التنظيم المهني لمراجعة الحسابات في الجزائر والتي أقرها القانون، 10-01 هي المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات باعتبار هذه الفئة المعنية بممارسة مهام مراجع الحسابات أما في ما يخص المجلس

الوطني للمحاسبة الذي يعمل تحت سلطة وزارة المالية، وتتطوي تحته خمس لجان حددها القانون 10-01.

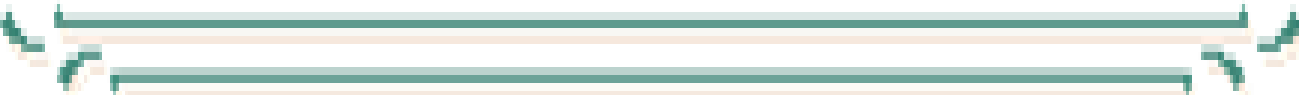
- **فيما يخص الفرضية الثانية:** التي تنص على أن مهنة المراجعة في الجزائر تتوفر على معايير فقد تم نفيها، في كون مهنة المراجعة في الجزائر لا تتوفر على دليل للمعايير ولم تصدر معايير منذ نشأة هذه المهنة، فما هو موجود مجرد قوانين وتشريعات وتوصيات لا ترقى إلى مستوى المعايير، حيث أن هذه الأخير تتوافق نوعا ما مع المعايير المتعارف عليها.
- **بالنسبة للفرضية الثالثة:** التي ترى بأن الإجراءات العملية لمراجعة الحسابات في الجزائر هي نفس الإجراءات المتعارف عليها، فقد تم إثبات هذا الجزء من الفرضية حيث أن مراجع الحسابات في الجزائر يقوم بنفس الإجراءات المتعارف عليها أثناء تأدية مهامه، ومتمثل في التعرف على الشركة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع الأدلة والإثباتات ومراجعة القوائم المالية وفي الأخير إعداد التقرير، أما في ما يخص الجزء الثاني من الفرضية والمتمثل في كون الجزائر لا تطبق بعض الإجراءات فقد تم نفيه فهي تقوم بتطبيق كامل الإجراءات كما تم توضيحه في ما سبق.

3. التوصيات

- نوجز أهم الاقتراحات التي كانت نتاج للدراسة النظرية والتطبيقية في النقاط التالية:
- وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر وأن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات المراجعة؛
 - تفعيل القوانين وتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق مراجعي الحسابات مع التشديد في تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها سواء من قبل المراجعين أو من الشركات؛
 - على مراجع الحسابات أن يكون دائما على علم أنه هو المسؤول الأول عن نتائج عمله حتى ولو اعتمد في ذلك على عمل المراجع الداخلي؛
 - ضرورة اعتماد الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين في نسختها الكاملة، مما سيوفر للقوائم المالية المنشورة من طرف الشركات والهيئات سمة الوثوق التي يتطلع إليها مستخدم هذه القوائم.



قائمة المراجع



أولاً: المراجع باللغة العربية

1. الكتب

1. التميمي الهادي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
2. جمعة أحمد حلمي ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2000.
3. جمعة أحمد حلمي ، المدخل إلى التدقيق والتأكد، الطبعة الأولى، دار الصفاء، الأردن، 2012،
4. حامد حجاج أحمد ، سعيد كمال الدين، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، 2006.
5. سمير الصبان محمد ، عبد العظيم عبد الله، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002.
6. سمير الصبان محمد ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003/2002.
7. سمير لصبان محمد ، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية "المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"، الدار الجامعية، مصر، 2002.
8. صديقي مسعود ، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010.
9. عبد الله خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
10. عبد الفتاح الصحن محمد ، رجب السيد راشد، درويش محمود ناجي، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 1999/2000.
11. عبد الله خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
12. عبد الله خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات؛ الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، الأردن، 1980.
13. فلاح المطارنة غسان ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

14. لطفي أمين السيد أحمد ، مراجعات مختلفة الأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.
15. محمد نصر صالح ، نظرية المراجعة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، ليبيا، 2011.
16. محمود منصور حامد ، الطحان محمد أبو العلا، الحمودي محمد هشام، أساسيات المراجعة، جامعة القاهرة، مصر، 1999.
17. مصطفى سليمان محمد ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2014.
18. يوسف القاضي حسين ، دحدوح حسين أحمد، مراجعة الحسابات المتقدمة "الاطار النظري والإجراءات العملية"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009.

ج. الرسائل العلمية

1. أحمد خليفة ، حسيني منال، مداخلة: مكانة المعايير المراجعة الدولية في الجزائر، لملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البلدية، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.
2. الأخضر لقلطي ، مراجعة الحسابات وواقع ممارستها في الجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008/2009 ، الجزائر.
3. الأزهر عزه ، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.
4. حكيمة مناعي ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2009.
5. محمد بو عرار سيد ، شمس الدين أحمد ، مداخلة: مدى توافق التدقيق في الجزائر مع معايير الدولية للتدقيق في ظل قانون 01-10، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية

وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البلدية، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011

د. القوانين والمراسيم

1. القانون 90-32 المؤرخ في 12/04/1990 يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مقراني عبد الكريم، قمان عمر، مداخلة: أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البلدية، الجزائر، يومي 13 و 14، ديسمبر 2011.
2. القانون 01 - 10 المؤرخ في 11/07/2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 08، 2010.
3. المرسوم التنفيذي رقم 24 - 11 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيم هو قواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011، المادة 02.
4. المرسوم التنفيذي رقم 32 - 11 المؤرخ في 27/11/2011 يتعلق بتعيين مراجع الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011، المادة 04.
5. المرسوم التنفيذي رقم 85 - 75، المؤرخ في 13/04/1985 المعدل والمتمم للمرسوم رقم 76 - 143 المؤرخ في 23/10/1976، والمتضمن إنشاء مكاتب للترقية والتسيير العقاري للولاية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 17، 1985، المادة 01.
6. مرسوم التنفيذي رقم 91 - 147، المؤرخ في 12/05/1991، يتضمن تغيير الطبيعة القانونية للقوانين الأساسية لدواوين الترقية والتسيير العقاري، وتحديد كفاءات تنظيمها وعملها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 25، 1991، المادة 01.
7. قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 24 مؤرخة في 30 أفريل 2014.

المراجع باللغة الأجنبية:

المواقع الالكترونية

1. <http://www.cnc.dz/reglement.asp>



قائمة الملاحق



قائمة الملاحق

الصفحة	بيان الملحق	رقم الملحق
84	جانب الأصول لميزانية الديوان بتاريخ 2016/12/31.	01
85	جانب الخصوم لميزانية الديوان بتاريخ 2016/12/3.	02
86	جدول حسابات نتائج الديوان بتاريخ 2016/12/31.	03

الملخص:

الهدف من هذه الورقة البحثية هو محاولة تسليط الضوء على واقع التنظيم المهني لمراجعة الحسابات في الجزائر في ظل القانون 01/10، مركزين في ذلك على إجراء دراسة ميدانية لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المسيلة، حيث تم التوصل إلى أن عملية المراجعة تهتم بفحص الدفاتر والسجلات لغرض التأكد من صحة القوائم المالية ومدى مطابقة نتائج عمليات الشركة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، في حين أن الجزائر عرفت تطورا ملحوظا منذ تبنيها لها أول مرة إلى غاية صدور القانون 10 - 01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي أعطى صورة جديدة لممارسي مهنة محازفي الحسابات في الجزائر حيث قام بتحديد الشروط التي يجب توفرها لممارسة هذه المهنة، لاسيما وأن الجزائر خاضت إصلاحات محاسبية عميقة تجسدت في تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة والتي تستوجب إعادة النظر في كل ما له صلة بالجانب المحاسبي و المالي كالتدقيق والمراجعة والتحليل و التسيير المالي.

الكلمات المفتاحية: مراجعة الحسابات، محازفي الحسابات، القوائم المالية، المعايير الدولية للمحاسبة.

Abstracts:

The aim of this paper is to try to shed light on the reality of the professional organization of auditing in Algeria under Law 10/01, focusing on carrying out a field study of the real estate promotion and management office of the state of M'SILA. It was concluded that the review process is concerned with checking the books and records for the purpose of confirming Of the validity of the financial statements and the extent to which the results of the company's operations conform to the accepted accounting principles, whereas Algeria has witnessed a remarkable development since its adoption for the first time until the issuance of Law 10-01 on the profession of the accountant, accountant and certified accountant, In particular the fact that Algeria has carried out profound accounting reforms embodied in the adoption of the accounting system, which is derived from the International Accounting Standards, which requires reconsideration of everything related to the accounting and financial aspects such as auditing and auditing. Analysis and financial management.

Keywords: Audit, Accountants, Financial Statements, International Accounting Standards