

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أمحمد بوقرة *بومرداس*



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في
علوم التسيير
تخصص: محاسبة

تدقيق القوائم المالية لمجمعات الشركات
وفق النظام المحاسبي المالي
دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية
SNVI

تحت إشراف:
أ.د يحيوي نصيرة

إعداد الطالبة:
كحلوش أمينة

شكر و تقدير

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه و عظيم سلطانه، حمدا متواصلا لجليل نعمه، و موفور خيراته
و مننه، و صل و بارك على عبده و رسوله محمد، و على أزواجه و ذريته، و صحابته و متبعيه إلى
يوم الدين، و سلم تسليما كثيرا، ثم أما بعد:

لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بالشكر و التقدير إلى كل من أمدني بعونه و مساعدته في
إنجاز الاطروحة حتى آلت إلى ما هي عليه، و أخص بالمزيد من ذلك المشرفة الدكتورة يحياي نصيرة
على تفضلها بقبول الإشراف عليها ، و على ما نفعني به من علم و توجيه، كما لا أنسى أن أقدم
شكري الكبير إلى السيد سعدي توفيق مدير المحاسبة بالمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية.
كما أرفع شكري و إمتناني للأساتذة المناقشين على تكرمهم بقبول مناقشة هذه الاطروحة، و
إبدائهم لما لهم من ملاحظات، تزيد من قيمة البحث، فاسأل المولى الكريم أن ينفعنا بهم.

الإهداء

لم أجد الكلمات التي توفي حقهما
إلى أبي و أمي حفظهما الله و قدرني على برهما
إلى قرة عيني ابنتي " نورهان "
و إلى من شاركني كل لحظات إنجاز هذا العمل
إلى إخوتي و أحبتي
و إلى جميع الأصحاب و الأصدقاء

كحلوش أمينة

تدقيق القوائم المالية لمجمعات الشركات وفق النظام المحاسبي المالي.

من إعداد: كحلوش أمينة.

تحت إشراف الأستاذة الدكتورة يحيوي نصيرة.

الملخص:

إن اعتبار الجزائر مواكبة للتطورات الاقتصادية العالمية دفع بها إلى القيام بمجموعة من الإصلاحات في مجالي المحاسبة والتدقيق وذلك بالاعتماد على المعايير الدولية، ولقد مست هذه الإصلاحات مختلف المؤسسات ومن ضمنها مجمعات الشركات والتي تقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة تعبر عن أدائها ووضعها المالي باعتبارها وحدة واحدة و ذلك من خلال القانون التجاري الجزائري و القانوني الجبائي كما أنها اهتمت بهذا المفهوم من جانبه المحاسبي من خلال النظام المحاسبي المالي الذي تضمن كفاءات القياس و الاعتراف و الإفصاح في الحسابات الفردية و المجموعة الخاصة بها، كما أن التأكد من صحة ومصداقية المعلومات الواردة في هذه القوائم لا يتم إلا من خلال القيام بعملية التدقيق المناسبة لطبيعة المجمعات والتي تسهم في تفعيل إجراءات الحوكمة داخلها.

كما خلصنا إلى أن الجزائر قامت بإصلاحات على مستوى مهنة التدقيق والمنظمات المشرفة عليها، حيث عرفت إعادة تنظيم وهيكلية جديدة منذ سنة 2010 ، كما تم إصدار 16 معيار تضمنت إرشادات وتوجيهات ومعايير أداء عمل محافظ الحسابات وذلك بهدف تحسين ممارسة المهنة في الجزائر؛ كما أن عملية تدقيق القوائم المالية المجمعة تخضع لنفس منهج تدقيق القوائم المالية لفردية، إلا أنه يتمتع بنوع من الخصوصية فهي تعتبر امتدادا لتدقيق القوائم المالية الفردية، حيث يعتمد محافظ حسابات المجمع على نتائج تدقيق الشركات التابعة مع وجوب تقييمه لهذه الأعمال.

الكلمات المفتاحية: مجمع الشركات، تدقيق القوائم المالية المجمعة، محافظ الحسابات، التجميع المحاسبي.

L'audit des états financiers des groupes d'entreprise selon le système comptable financier.

Préparé par : Kahlouche Amina.

Encadré par : Dr. Yahyaoui Nacéra.

Résumé :

La prise en compte de l'Algérie au regard de l'évolution de l'économie mondiale a conduit à la mise en œuvre d'une série de réformes dans les domaines de la comptabilité et de l'audit, sur la base des normes internationales. Ces réformes ont concerné différentes institutions, notamment des groupes d'entreprises, qui établissent des états financiers consolidés reflétant la performance et la situation financière en tant qu'unité unique. Par le droit commercial algérien et du droit fiscal, il s'est également occupé de ce concept comptable grâce au système de comptabilité financière qui comprenait les méthodes de mesure, de comptabilisation et de publication dans ses comptes individuels et collectifs. Assurer la validité et la fiabilité des informations contenues dans ces listes ne peuvent être effectuées à travers le processus approprié de vérifier la nature des groupes qui contribuent à l'activation des procédures de gouvernance au sein.

Nous avons également conclu que l'Algérie avait mis en œuvre des réformes au niveau de la profession d'audit et de ses organismes de contrôle. Une nouvelle restructuration a été mise en place depuis 2010, 16 normes ont été publiées, comprenant des directives et des critères de performance pour le travail du commissaire aux comptes afin d'améliorer la profession en Algérie. Les états financiers consolidés sont soumis à la même méthode d'audit des états financiers individuels, mais Le commissaire aux comptes du groupe est basés sur les résultats de l'audit des filiales et doivent être évalués.

Mots clés : Groupe d'entreprise, L'audit des états financiers consolidés, Commissaire aux comptes, Consolidation comptable.

Audit of financial statements of companies groups according to the financial accounting system.

Prepared by: Kahlouche Amina.

Supervised by: Dr. Yahyaoui Nacéra.

Abstract:

The consideration of Algeria in the light of the evolution of the world economy has led to the implementation of a series of reforms in the areas of accounting and audit, based on international standards. These reforms have involved different institutions, including groups of companies, which draw up consolidated financial statements reflecting the performance and the financial situation as a single unit. Through Algerian commercial law and tax law, it has also this accounting concept through the financial accounting system which included the measurement, accounting and publication methods in its individual and collective accounts, Ensuring the validity and reliability of the information contained in these lists can only be done through the appropriate process of verifying the nature of groups that contribute to the activation of governance procedures within.

We also concluded that Algeria has implemented reforms in the audit profession and its oversight bodies. A new restructuring has been implemented since 2010, 16 standards have been published, including guidelines and performance criteria for the work of the Governor to improve the profession in Algeria. The consolidated financial statements are subject to the same method of auditing individual financial statements, but the group's auditor is based on the results of the audit of the subsidiaries and must be evaluated.

Key words: Enterprise Group, The audit of the consolidated financial statements, Governor of the accounts, Accounting consolidation.

قائمة المصطلحات

الدلالة	الرمز	The significance
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	AICPA	American Institutes of Certified Public Accountants
نشرة معايير التدقيق	SAS	Statements on Auditing Standards
الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC	International Federation of Accountants Committee
المعيار الدولي رقابة الجودة الأول	ISQC	International Standard on Quality Control
المعيار الدولي للتدقيق	ISA	International Standards Auditing
المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة	INTOSAI	The International Organization of Supreme Audit Institutions
إرشادات جودة التدقيق	SAI	Supreme Audit Institution
نظام تدقيق خاص بمجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة	PCAOB	La Public Company Accounting Oversight Board
المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات	CNCC	La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
الفحص الجهوي للنشاط	ERA	Examen Régional Activités
الفحص الوطني للنشاط	ENA	Examen National Activités
قانون الأمن المالي	LSF	La Loi sur la Sécurité Financière
المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات	HSCC	Le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

الفهرس

الصفحة	الموضوع
I	شكر و تقدير.....
II	الإهداء.....
III	الملخص بالعربية.....
IV	الملخص بالفرنسية.....
V	الملخص بالانجليزية.....
VI	قائمة المصطلحات.....
VII	الفهرس.....
X	قائمة الأشكال.....
XII	قائمة الجداول.....
XIV	قائمة الملاحق.....
أ-ذ	المقدمة العامة.....
	الفصل الأول: إعداد القوائم المالية المجمعة.....
2	مقدمة الفصل.....
3	المبحث الأول: مدخل عام لدراسة مجمع الشركات.....
3	المطلب الأول: ماهية مجمع الشركات و مكوناته الأساسية.....
14	المطلب الثاني: طرق و دوافع تكوين مجمع الشركات.....
20	المطلب الثالث: محيط المجمع و الإجراءات الجبائية الخاصة به.....
34	المبحث الثاني: القوائم المالية المجمعة.....
34	المطلب الأول: ماهية القوائم المالية المجمعة.....
37	المطلب الثاني: مراحل و خطوات إعداد القوائم المالية المجمعة.....
46	المطلب الثالث: نطاق استخدام القوائم المالية المجمعة.....
49	المبحث الثالث: الإجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي.....
49	المطلب الأول: ماهية التجميع المحاسبي.....
53	المطلب الثاني: أساسيات التجميع المحاسبي.....
57	المطلب الثالث: طرق عمليات التجميع المحاسبي.....
69	خاتمة الفصل.....

	الفصل الثاني: جودة التدقيق و العوامل المؤثرة فيها.....
71	مقدمة الفصل.....
72	المبحث الأول: مدخل إلى جودة التدقيق.....
72	المطلب الأول: الطلب الاقتصادي على التدقيق و جودة خدماته.....
77	المطلب الثاني: مفهوم و أهمية جودة التدقيق.....
90	المطلب الثالث: جودة تقارير التدقيق الخارجي.....
100	المبحث الثاني: مؤشرات قياس جودة التدقيق و العوامل المؤثرة فيها.....
101	المطلب الأول: العوامل المتعلقة بحجم مكتب التدقيق و تأثيره على جودة التدقيق.....
106	المطلب الثاني: العوامل المرتبطة بفريق التدقيق و أثرها على جودة التدقيق.....
109	المطلب الثالث: العوامل المرتبطة بالشركة محل التدقيق و تأثيرها على جودة التدقيق.....
111	المطلب الرابع: العوامل المتعلقة بمستخدمي القوائم المالية و تأثيرها على جودة التدقيق.....
114	المبحث الثالث: معايير رقابة جودة التدقيق.....
114	المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة التدقيق.....
123	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة التدقيق.....
126	المطلب الثالث: المعايير الدولية لرقابة جودة التدقيق.....
136	خاتمة الفصل.....
	الفصل الثالث: تدقيق القوائم المالية المجمعة في الجزائر.....
138	مقدمة الفصل.....
139	المبحث الأول: التنظيم القانوني و المهني للتدقيق في الجزائر.....
139	المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر.....
142	المطلب الثاني: القوانين و الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق.....
149	المطلب الثالث: معايير التدقيق في الجزائر.....
155	المبحث الثاني: الجانب القانوني و المهني لمحافظ الحسابات.....
155	المطلب الأول: أساسيات مهنة محافظ الحسابات.....
166	المطلب الثاني: الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات.....
178	المطلب الثالث: معايير تقرير محافظ الحسابات.....
184	المبحث الثالث: إجراءات تدقيق القوائم المالية المجمعة.....
185	المطلب الأول: التعرف على المجمع.....

189	المطلب الثاني: تقييم و تدقيق نظام الرقابة الداخلي للشركات التابعة.....
192	المطلب الثالث: تدقيق عملية التجميع.....
198	خاتمة الفصل.....
	الفصل الرابع: دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI
200	مقدمة الفصل.....
201	المبحث الأول: تقديم عام للمجمع SNVI.....
201	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المجمع SNVI.....
206	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمجمع SNVI.....
207	المطلب الثالث: عرض و تنظيم شركات المجمع SNVI.....
211	المبحث الثاني: إعداد القوائم المالية المجمعة للمجمع.....
211	المطلب الأول: التجميع المحاسبي في المجمع.....
215	المطلب الثاني: إجراءات تجميع شركات المجمع.....
233	المطلب الثالث: إعداد القوائم المالية المجمعة والملخصات.....
239	المبحث الثالث: مراحل عملية تدقيق القوائم المالية للمجمع.....
239	المطلب الأول: خطوات عمل محافظ الحسابات.....
242	المطلب الثاني: إجراءات تدقيق القوائم المالية المجمعة.....
249	المطلب الثالث: دور محافظ الحسابات في تحقيق جودة التدقيق.....
253	خاتمة الفصل.....
255	الخاتمة العامة.....
263	المراجع.....

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
09	الشكل العمودي للمجمع	01
10	الشكل الأفقي للمجمع	02
12	تصنيف المجمعات حسب البنية الهرمية	03
12	تصنيف المجمعات حسب البنية الشعاعية	04
13	تصنيف المجمعات حسب البنية الدائرية	05
13	تصنيف المجمعات حسب البنية المركبة	06
22	حدود و مكونات مجمع الشركات	07
25	المساهمات المباشرة	08
25	المساهمات غير المباشرة	09
26	المساهمات الدائرية	10
26	المساهمات المتبادلة	11
27	المساهمات المركبة	12
28	الروابط البسيطة المباشرة و غير المباشرة	13
29	الروابط البسيطة مع انقطاع سلسلة المراقبة	14
30	الروابط البسيطة المباشرة و غير المباشرة عبر تسلسل متعدد	15
51	تقنية التجميع المباشر	16
52	تقنية التجميع غير المباشر	17
67	المبادئ العامة لطرق التجميع	18

86	الإطار العام لجودة التدقيق	19
88	الطلب و العرض على جودة التدقيق	20
95	أنواع تقارير المدقق	21
96	هيكل التقرير النظيف	22
98	هيكل التقرير النمطي بخلاف التقرير النظيف	23
99	خصائص التقرير الجيد	24
208	الهيكل التنظيمي للشركة الأم للمجمع	25
209	الهيكل الإداري للمديرية المركزية للمحاسبة و المالية للشركة الأم للمجمع	26

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مقارنة بين الشركات التابعة و الفرعية	08
02	استعمالات نسبة المراقبة	24
03	نسبة المراقبة و المساهمة حالة الروابط البسيطة	29
04	نسبة المراقبة و المساهمة حالة انقطاع سلسلة المراقبة	30
05	نسبة المراقبة و المساهمة عبر تسلسل متعدد	31
06	عناصر تقرير التدقيق الخارجي	93
07	الصفات المميزة لمكاتب التدقيق	103
08	العوامل المؤثرة في جودة التدقيق	113
09	مساهمات المجمع في مختلف الشركات	207
10	المساهمات في الشركات التابعة الداخلة في محيط التجميع	216
11	جانب الأصول لميزانية الشركات التابعة	218
12	جانب الخصوم لميزانية الشركات التابعة	219
13	جدول حساب النتيجة (حسب الطبيعة) للشركات التابعة	220
14	جانب الأصول لميزانية المؤسسة الأم	221
15	جانب الخصوم لميزانية المؤسسة الأم	222
16	جدول حساب النتيجة (حسب الطبيعة) للمؤسسة الأم	223
17	توزيع رقم الأعمال في محيط التجميع و في خارجه	225
18	توزيع الأعباء بين شركات المجمع	226
19	توزيع الحقوق حسب الطبيعة في محيط المجمع	228
20	توزيع الديون حسب الطبيعة في محيط المجمع	229

234	جانب الأصول للميزانية لمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية	21
235	جانب الخصوم للميزانية لمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية	22
236	حساب النتيجة (حسب الطبيعة) لمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية	23
237	تغيرات الخزينة لمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية	24
238	تغير الأموال الخاصة لمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية	25

المقدمة

العامّة

1. تمهيد

كانت المحاسبة في بداية مراحلها الأولى عبارة عن آلية تهتم فقط بالتطبيق العملي للمحاسبة و إخلاء مسؤولية المحاسبين اتجاه الملاك، لكن بداية من القرن 19 ميلادي أصبح الاهتمام بالمحاسبة مهنيا و أكاديميا في تزايد نتيجة لاتساع نطاق الأعمال و زيادة الإنتاج بفضل الثورة الصناعية و ما صاحبها من ظهور لشركات المساهمة و التي جسدت انفصال الملكية عن الإدارة أو ما يعرف في الأدبيات المحاسبية بالملكية الغائبة.

في ظل هذه الحركية الاقتصادية باتت الحاجة أكثر من ضرورية لاستثمارات و وسائل إنتاج جديدة التي تتطلب بدورها وسائل تمويل ضخمة تفوق إمكانيات الملاك، و هنا كان التحول الجذري من محاسبة تخدم فقط أصحاب رؤوس الأموال إلى محاسبة أخرى تخدم كذلك المقرضين و مختلف الدائنين.

كل تلك الأفكار و المحطات كانت تؤسس لظهور تكتلات بين مختلف الشركات من أجل مواجهة المنافسة الشديدة التي يمتاز بها الاقتصاد العالمي، عن طريق الاستفادة من الخبرات التقنية و المادية و التسييرية و المالية و التسويقية بين مختلف هذه التكتلات التي ساهمت بشكل أو بآخر في تسهيل عملية تدفق السلع و الخدمات، و رؤوس الأموال بين العديد من الدول موازاة مع الظروف البيئية السائدة للاقتصاد العالمي، سيما و أن العديد من الدول اتجهت إلى تنظيم السياسة المحاسبية من خلال اتخاذ إجراءات و المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية التي تهدف أساسا إلى تحسين نوعية المعلومات المالية.

و من مظاهر التكتلات الاقتصادية برز ما يعرف بالمجمعات الاقتصادية، التي تعبر عن مجموع الشركات التي ترتبط فيما بينها اقتصاديا لتحقيق منافع اقتصادية و استراتيجية، و التي أصبح من خلالها المجال الاقتصادي مجالا عالميا بامتياز في ظل تعدد الفروع و انتشارها في جميع أنحاء العالم.

إن مشاهدة هذه التطورات الكبيرة التي طرأت على مفاهيم المؤسسات و تكتلاتها من جهة، و على المحاسبة في حد ذاتها من جهة أخرى، يقودنا حتما إلى التفكير في مدى مواكبة الأدوات الرقابية لهذا التطور و خاصة منها المتعلقة بتدقيق هذا النوع من المؤسسات، حيث أن الحياة الاقتصادية

أصبحت تحتاج اليوم أكثر من أي وقت مضى إلى هيئات رقابية ذات مصداقية و كفاءة عالية تسهر على التأكد من كفاءة إعداد و عرض قوائم مالية ذات جودة عالية لهذه المجمعات.

بعد السلسلة المتعددة من الأزمات المختلفة التي حدثت لكثير من الشركات في العالم و ما صاحبته من انهيارات مالية حدثت في عدد من دول شرق آسيا و أمريكا اللاتينية عام 1998 و أزمة شركة انرون (enron) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001 و كذلك أزمة شركة ورلد كوم (worldcom) الأمريكية عام 2002، بالإضافة إلى انهيار واحد من أكبر خمس مكاتب التدقيق في العالم و هو مكتب آرثر اندرسون، بهذا يتضح أن مهنة التدقيق واجهت أزمة في التشكيك بمصداقيتها مما أدى إلى تراجع ثقة المتعاملين نتيجة التقصير في المسؤوليات، فأصبح يلقي اللوم على المراجعين لتقصيرهم في مهامهم و اتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية كأسلوب يتمشى و الالتزام بأداب و سلوك المهنة مما أدى إلى اهتزاز صورة المراجع و انتشار سمعة سيئة عن مكاتب التدقيق، و بالتالي انعكس ذلك سلبا على المعلومة المحاسبية ، لذا فعملية تحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ذات أهمية كبيرة و ذلك بسبب أهمية التقرير الذي يعده المدقق لمختلف الجهات كما أنه يعبر عن مخرجات عملية التدقيق و يعتبر الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها مختلف الفئات التي يخدمها المدقق، لهذا ازدادت الحاجة إلى رفع مستوى جودة مهنة التدقيق كما أن أهميتها تكمن في تدقيق البيانات من مدقق مستقل كونه وسيلة تخدم أطراف عديدة تعتمد اعتمادا كبيرا على نتائج هذا التدقيق. و باعتبار الجزائر مواكبة للتطورات الاقتصادية العالمية دفع بها إلى القيام بمجموعة من الإصلاحات في مجالي المحاسبة و التدقيق و ذلك بالاعتماد على المعايير الدولية، و لقد مست هذه الإصلاحات مختلف المؤسسات و من ضمنها مجمعات الشركات و التي تقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة تعبر عن أدائها و وضعها المالي باعتبارها وحدة واحدة و ذلك من خلال القانون التجاري الجزائري و القانوني الجبائي كما أنها اهتمت بهذا المفهوم من جانبه المحاسبي من خلال النظام المحاسبي المالي الذي تضمن كفاءات القياس و الاعتراف و الإفصاح في الحسابات الفردية و المبيعة الخاصة بها، إلا أن التأكد من صحة و مصداقية المعلومات الواردة في هذه القوائم لا يتم إلا من خلال القيام بعملية التدقيق المناسبة لطبيعة المجمعات و التي تسهم في تفعيل إجراءات الحوكمة داخلها.

و حيث أن القوائم المالية أهم ما يعتمد عليه المستخدمون عند اتخاذهم لقراراتهم فإن نوعية هذه القرارات تتوقف على مدى صحة وصدق المعلومات الواردة فيها و التي بدورها تعتمد على جودة وفعالية التدقيق التي تخضع لها، و عليه قامت الجزائر بمجموعة من الإصلاحات مست ممارسة مهنة التدقيق و كذا المنظمات المهنية المشرفة عليها من خلال إصدارها مجموعة من النصوص و التنظيمات ابتداء من سنة 2010، كما قامت بإصدار مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية و التي وصل عددها إلى 16 معيارا إلى غاية سنة 2018.

إن هذا الطرح الذي يسلم بالتواجد القوي للمجمعات و امتداداتها الدولية و وجوب الرقابة عليها يؤدي بنا إلى طرح الإشكالية التالية:

كيف تتم عملية تدقيق القوائم المالية المجمعة في ظل الإصلاحات الجديدة لمهنة التدقيق في الجزائر ؟

- و من أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع يمكن الاستعانة بمجموعة من التساؤلات الفرعية:
- ما المقصود بمجمع الشركات؟ و ما مدى تطابق طرق و إجراءات التجميع المعتمدة في المعايير الدولية مع النظام المحاسبي المالي في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة؟
- إلى أي مدى يمكن أن تساهم سياسات و إجراءات رقابة الجودة في دعم جودة خدمات التدقيق؟
- ما هو واقع و تنظيم ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تطبيق المعايير التدقيق الجزائرية؟
- فيما تتمثل إجراءات إعداد و تدقيق القوائم المالية لمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية؟

2. فرضيات الدراسة:

- بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:
- مجمع الشركات تكمن في أنها مجموعة شركات لكل واحدة منها شخصيتها القانونية المستقلة تجمع فيما بينها روابط مختلفة.
- تتطابق المبادئ العامة للتجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي مع نظيرتها المعتمدة في المعايير المحاسبية الدولية.

- إن تحقيق التفاعل و التطبيق السليم للتدقيق من خلال مختلف قواعده و آلياته و إجراءاته بما يتوافق مع متطلبات جميع الفئات المستفيدة منه ينعكس أثره على تحسين جودة أداء خدمات التدقيق.

- تدقيق القوائم المالية المجمعة في الجزائر يرتكز على منهج خاص تسمح بوجود أساس فعال و قوي لحوكمة الشركات التي تعمل على تشجيع الشفافية و المصادقية عند عرض القوائم المالية للمجمعات.

- يطبق مجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية جميع الإجراءات القانونية و المحاسبية حسب القوانين و المعايير المنصوص عليها عند إعداد القوائم المالية المجمعة و تدقيقها.

3. أهداف الدراسة: نهدف من خلال هذه الدراسة إلى ما يلي:

- التعرف على التجميع المحاسبي و مختلف إجراءات التنظيمية و التطبيقية و مختلف تقنياته؛

- معرفة مكانة القوائم المالية المجمعة في النصوص التشريعية (القانون التجاري) و المحاسبية (النظام المحاسبي المالي)؛

- تبين هذه الدراسة الأمور التي يهتم بها المراجع من أجل تحسين أدائه و زيادة كفاءة التقارير المالية التي يقدمها للأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق؛

- محاولة تطبيق الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر؛

- الخروج بنتائج و اقتراحات تساهم في تحسين أداء عملية التدقيق القوائم المالية المجمعة على ضوء مرجعية المعايير الجزائرية للتدقيق؛

- تحديد الإجراءات العملية التي تمكن من القيام بعملية التدقيق على مستوى المجمعات و إيضاح دور المراجع كونه القائم بهذه العملية؛

4. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة أساسا في تحديد دور التدقيق كآلية من آليات حوكمة الشركات، بالإضافة إلى التعرف على المعايير التي على أساسها يمكن الحكم على جودة التدقيق من كفاءة والتأهيل المهني و احترام القوانين و التشريعات، بالإضافة إلى التعرف على مجمعات الشركات و المشاكل التي تواجهها في عرض قوائمها المالية التي لا ترقى لتلبية متطلبات الأطراف ذات المصلحة فيها، ولذلك

يلجأ مستخدمو هذه القوائم إلى استعمال تقارير مراجعي الحسابات لاتخاذ قرارات مهمة و التقليل من مشكل عدم التماثل المعلومات . و بالتالي تسعى عملية التدقيق إلى إضفاء الثقة و المصادقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم.

5. مبررات الدراسة:

تتجلى أسباب اختيار الموضوع من خلال:

- تزايد الحاجة إلى البحث في هذا الموضوع لتزايد عدد المجمعات على الصعيد الوطني و الدولي؛
- نقص التحكم في آليات و تقنيات التجميع؛
- عدم وجود دراية كافية بعملية تدقيق القوائم المالية للمجمعات؛
- محاولة إثراء الساحة البحثية عموما و المكتبة الجامعية خصوصا، نتيجة ندرة الدراسات و البحوث حول مجمعات الشركات و الحكم على جودة تدقيقها؛
- الإصلاحات التي عرفت الجزائر على مستوى القانون المنظم لمهنة التدقيق ابتداء من سنة 2010؛
- رغبة الباحثة في توسيع مجال معرفتها النظرية و التطبيقية المتعلقة بالموضوع.

6. حدود الدراسة:

ترتبط هذه الدراسة بواقع تدقيق القوائم المالية لمجمعات الشركات في الجزائر، و ذلك من خلال المعالجة المحاسبية للتجميع المحاسبي و كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة، إضافة إلى اعتماد سياسات و إجراءات رقابة الجودة كآلية داعمة لتحقيق الجودة المطلوبة لخدمات التدقيق، كما تطرقنا إلى كل ما يتعلق بمهنة التدقيق و ممارستها بعد صدور القانون 10-01 و ما تبعه من مراسيم و معايير جزائرية للتدقيق إلى غاية 2018 ، أما الجانب التطبيقي قمنا بدراسة القوائم المالية المجمعة(الخاصة بسنة 2017) للمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية بالروبية (SNVI).

7. الدراسات السابقة:

بعد اطلاعنا على العديد من البحوث العلمية و الدراسات و المرتبطة بشكل أو بآخر بموضوع بحثنا، و التي تناولت أحد جوانب دراستنا مع ربطه بمتغير آخر يمكن حصرها فيما يلي:

رفيف خديجة، مراجعة القوائم المالية المجمعة في ظل إصلاحات مهنة المراجعة في الجزائر و دورها في تفعيل حوكمة المجمعات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2018.

عالجت هذه الدراسة موضوع مراجعة القوائم المالية المجمعة و دور هذه المراجعة كآلية مهمة لتفعيل تطبيق مبادئ الحوكمة التي يعتمد عليها تحقيق الإدارة الرشيدة لأصول و موارد الشركات مهما كان حجمها أو نشاطها، و ذلك بهدف تحسين أداء إدارة الشركات و تمكينها من تنفيذ إستراتيجيتها و تحقيق أهدافها المسطرة، كذلك خلصت بعرض الدور الذي تلعبه المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات بشكل جيد، من خلال دور محافظ الحسابات في توفير الشفافية و إضفاء الثقة على المعلومات الواردة في التقارير و القوائم المالية، حيث اقترحت الباحثة على ضرورة توفير البيئة السياسية و الاقتصادية و القانونية المناسبة التي تعمل على تسهيل تبني الشركات لمفهوم الحوكمة و تطبيقها لمبادئه بشكل إرادي.

سوسة بدر الدين، توحيد القوائم المالية و تدقيقها - دراسة حالة شركة تسيير مساهمات الدولة للغرب-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2013 .

خلصت الدراسة على أن عملية توحيد القوائم المالية عملية محاسبية بالدرجة الأولى، لكنها ذات أبعاد اقتصادية، قانونية، جبائية و اجتماعية حيث يستوجب على محاسب المجمع أن يكون على دراية بجميع التشريعات و الأنظمة التي تفرضها الحكومة في المجالات المختلفة، أما فيما يخص تدقيق القوائم المالية الموحدة يركز على قوانين خاصة و لم يفرق بين تدقيق القوائم المالية الفردية و الموحدة حيث يلزم محافظ الحسابات بإعداد نفس التقارير القانونية التي ينص عليها القانون 10-01 ، و في الأخير اقترح الباحث على ضرورة تكوين جميع الأطراف الفاعلة في مجال المجمعات من إطارات، محاسبين، إدارة، بنوك،..من أجل التحكم في تقنيات التوحيد، و على ضرورة تكوين محافظي الحسابات على المعايير الدولية للتدقيق.

فروخي عثمان، تجميع القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري دراسة حالة مجمع سفيتال ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة البليدة 02 ، 2013 .

ركزت هذه الدراسة على توضيح مدى إلمام النظام المحاسبي المالي بكيفية إعداد و تقديم القوائم المالية المجمعة، حيث خلص الباحث إلى أن النظام المحاسبي المالي أعطى قفزة نوعية في القواعد و المبادئ المحاسبية المتعلقة بالمجمعات و الحسابات المجمعة بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني، إلا أن ذلك لم يمنع وجود تباينات بينه و بين القوانين الأخرى التي تمس هذا المجال، حيث اقترح الباحث على المشرع الجزائري تحقيق نوع من التوافق في النصوص القانونية المتعلقة بتعريف المجمع و الشركات المكونة له، كما أوصى بوجوب إعطاء مفاهيمي متعلق بالمجمع و القوائم المالية المبيعة نظرا لعدم وجوده حاليا.

إبراهيم صبيغات، إعداد القوائم المالية المجمعة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية في الجزائر دراسة حالة مجمع ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة البليدة 02 ، 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة تكوين المجمعات وكيفية إعداد الحسابات المجمعة الخاصة بها وفق المرجعية المحاسبية الدولية IFRS و المرجعية المحاسبية الجزائرية (النظام المحاسبي المالي)، و قد خلصت الدراسة إلى أن الوجود المحاسبي للمجمع يختلف عن وجوده الجبائي.

كما خلصت إلى تعدد منهجيات و طرق تجميع البيانات المحاسبية لكنها تصل إلى نفس النتائج، و من التوصيات التي اقترحها الباحث ضرورة توضيح إجراءات التجميع المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي و تدعيمها بأمثلة عددية من أجل توحيد تطبيقها من طرف المحاسبين و الأكاديميين، و كذا النص على إلزامية القيام بكامل إجراءات التجميع التي لم يذكرها النظام المحاسبي المالي بصراحة.

8. مساهمة الدراسة:

بالإضافة إلى محاولة تدارك بعض الجوانب التي لم تعالج بشكل أو بآخر في الدراسات السابقة، فإن هذه الدراسة احتوت على عرض الإطار العام لمجمع الشركات كما قمنا بعرض القوائم المالية المجمعة و قواعد و شروط إعدادها، كما سيتم التطرق إلى واقع تنظيم و ممارسة مهنة التدقيق

في الجزائر خاصة بصدر القانون 10-01 و تليه المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث سنركز على عرض إجراءات تدقيق القوائم المالية المجمعة و مراحل و طرق تنفيذها، و كذا تحليل للسياسات و الإجراءات المعتمدة لرقابة الجودة ضمن المعايير الدولية للرقابة على جودة التدقيق.

9. منهج الدراسة :

حتى يتم الإلمام بحقيقة الدراسة و للإجابة على الإشكالية المطروحة، و اختبارات صحة الفرضيات و تماشيا مع المناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية سوف نعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب المتعلق بالإطار النظري للمجمعات و التجميع المحاسبي و كذا التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر و عرض القوانين و الإجراءات المتعلقة بالمهنة، بالإضافة إلى عرض الإطار العام لجودة التدقيق و كيفية الرقابة عليها و العوامل المؤثرة فيها، و ذلك بهدف وصف و تحليل مختلف جوانب الدراسة و الوصول إلى النتائج المرجوة ، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد قمنا بدراسة تطبيقية من خلال إسقاط الجانب النظري للدراسة على المؤسسة محل الدراسة.

10. صعوبات الدراسة:

- ككل دراسة أكاديمية، واجهتنا مجموعة من الصعوبات نذكر منها:
- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت هذا الموضوع، و خاصة أطروحة الدكتوراه فيما يخص دراسة حالة الجزائر في حدود علم الباحثة؛
 - صعوبة تحديد بعض المفاهيم لتعددتها و تداخلها؛
 - صعوبة الحصول على نسخ من تقارير محافظي الحسابات باعتبارها سرية.

11. خطة الدراسة:

للإحاطة بكل جوانب الموضوع و تحقيق أهداف البحث و للإجابة عن الإشكالية المطروحة، قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى أربع فصول تسبقهم مقدمة و تعقبهم خاتمة ، حيث تدرجنا في العرض كما يلي:

✓ الفصل الأول: " إعداد القوائم المالية المجمعة "

قد تم فيه التطرق إلى المفاهيم الخاصة بمجمعات الشركات، تنظيمها الداخلي و إطارها القانوني، بعدها قمنا بشرح طرق و معايير التجميع المحاسبي حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي، كما قمنا بعرض عناصر القوائم المالية المجمعة و قواعد إعدادها و عرضها.

✓ الفصل الثاني: " جودة التدقيق و العوامل المؤثرة فيها"

خصصنا هذا الفصل لدراسة جودة التدقيق من خلال التطرق إلى مدخل إلى الطلب الاقتصادي على خدمات التدقيق و ثم عرض مفهومها، أهميتها و العوامل المؤثرة فيها، و الوقوف على مختلف وسائل الرقابة على جودة التدقيق، كما اشتمل هذا الفصل على تحليل للسياسات و الإجراءات المعتمدة لرقابة الجودة ضمن المعايير الدولية للرقابة على جودة التدقيق.

✓ الفصل الثالث: " تدقيق القوائم المالية المجمعة في الجزائر "

تطرقنا في هذا الفصل للتنظيم القانوني و المهني للتدقيق في الجزائر من تطور تاريخي لها و القوانين و الهيئات إلى المعايير الجزائرية للتدقيق، و الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات و معايير التقارير الخاصة به، و أخيرا قمنا بعرض مراحل و إجراءات التدقيق في المجمعات.

✓ الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية.

خصص في هذا الفصل بطاقة تعريفية للمجمع للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، و عرض لمراحل و إجراءات تطبيق عمليات التجميع المحاسبي وصولا إلى إعداد قوائم مالية مجمعة، و كذلك عرض خطوات عمل محافظ الحسابات عند قيامه بتدقيق هذه القوائم و تقديمه للتقرير السنوي، كما تم الوقوف في هذا الفصل إلى مدى تطبيق لمعايير جودة التدقيق و الرقابة عليها على مستوى المجمع من خلال تحقيق مبدأي المساءلة و المسؤولية.

الفصل الأول
إعداد القوائم
المالية المجمعة

مقدمة الفصل

أمام التكامل المتزايد للأسواق العالمية و تدويل الخدمات المالية و تبادل المعلومات، و زيادة التطور الاقتصادي و كذا التطور التكنولوجي، أصبحت المؤسسات الاقتصادية تعيش في وقتنا الحاضر مجموعة من التطورات، حيث أصبحت المؤسسات القوية تستهدف المؤسسات الضعيفة و هذا ما جعل التعاون و التكتل بين مختلف هذه المؤسسات أمراً لا بد منه، و هذا ما أدى إلى ظهور شكل جديد من أشكال التعاون و المتمثل في المجمعات الاقتصادية باعتبارها وحدة محاسبية واحدة، و التي أظهرت مجموعة من المشاكل المحاسبية المرتبطة بإعداد القوائم المالية الخاصة بها، على الرغم من أن هذه المؤسسات في الحقيقة تتمتع بشخصية معنوية و قانونية مستقلة، و في نفس الوقت قيام كل منها بإعداد قوائمها المالية بوصفها وحدة محاسبية قانونية قائمة بذاتها.

و لهذا سنحاول في هذا الفصل التطرق لمعالجة دوافع و طرق تكوين مجمع الشركات، و مراحل و خطوات إعداد و عرض القوائم المالية المجمعة، و قواعد إجراءات التجميع المحاسبي.

المبحث الأول: مدخل عام لدراسة مجمع الشركات

إن تطور الشركات و زيادة حدة المنافسة بينها أدى إلى التفكير لإيجاد حل للتقليل منها، مما أدى في الأخير بهذه الشركات إلى تبني فكرة التكتل فيما بينها لتشكل بذلك مجمعات، حيث يتم تكوين هذه المجمعات بطرق مختلفة تبرم بين المؤسسات، و في ظل مجموعة من الدوافع، كما أن لهذه المجمعات خصائص تميزها، و سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى مختلف طرق تكوين المجمعات و الدوافع المشجعة على إنشائها و أهم الخصائص التي يتمتع بها.

المطلب الأول: ماهية مجمع الشركات و مكوناته الأساسية

توجد عدة مفاهيم لمجمع الشركات وذلك راجع لعدم التطابق بين الوضعيتين الفعلية و القانونية حيث يجمع بين شركات مستقلة من الناحية القانونية غير أنها من الناحية الفعلية خاضعة للتبعية.

أولاً: مفاهيم عامة حول مجمع الشركات

تعددت و تنوعت المفاهيم الخاصة بالمجمع، حيث لا يمكن إعطاء تعريف شامل و موحد، و ذلك لاعتباره كيان يختلف تكوينه، أسلوبه و تنظيمه من دولة لأخرى، كما أن مختلف التشريعات لم تتفق على تعريف موحد له.

فتعريف المجمع يختلف حسب المدخل، فهناك العديد من المداخل و أهمها: (1)

- المدخل الاقتصادي؛
- المدخل القانوني؛
- المدخل الجبائي؛

1. المدخل الاقتصادي

إن المدخل الاقتصادي يركز أساساً على الهدف الاقتصادي الأساسي للمؤسسة المتمثل في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تعظيم الربح بأقل تكلفة، و الذي من أجله تتكفل جهود مجموعة من الشركات بصفة عمودية أو أفقية أو مختلطة لتحقيق أو تجميع ميزات تنافسية. (2)

فالمجمعات الاقتصادية تقوم على استراتيجيات مالية و صناعية و تكنولوجية متكاملة تضعها المؤسسة الأم و تطبقها على مختلف المؤسسات داخل المجمع رغم استقلالية الذمة المعنوية لكل منها.

¹ – C.Bonnier, P.Delville, **Comptabilité Financière Des Groupes**, Collection Business, Gualino éditeur, Paris, France, 2006, p70.

² – Maggy Pariente, **Les Groupes Des Sociétés**, Edition Litec, Paris, France, 2000, p288.

المجمع الاقتصادي إذا هو ذلك الكيان المتكامل الذي يهدف إلى السيطرة على أكبر قدر من الموارد و الأسواق بطريقة عقلانية، إن هذا الطرح ليس مطلق لأن كل دولة تضع من القوانين ما يتوافق و أهدافها و سياساتها و ما من شأنه توجيه المجمعات و ضبطها.⁽¹⁾

2. المدخل القانوني

رغم التواجد الكثيف للمجمعات ككيانات اقتصادية كبرى إلا أنه لا يعترف بها قانونيا نظرا لافتقارها للشخصية المعنوية، فتقوم كل دولة بسن قوانين تنظم هذا الجانب و تحدد العلاقات المختلفة بين المؤسسة الأم و الفروع، حيث أن المفهوم القانوني للمجمع يرتبط بالسيطرة التي تمارسها مؤسسة على أخرى و ملكية مؤسسة لرأسمال مؤسسة أخرى.

القانون التجاري الجزائري لا يعطي تعريف صريح للمجمعات لكنه تطرق إليها من خلال المادة 729 التي تنص على ما يلي " إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى".⁽²⁾

تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى، إذا كان جزء من الرأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها، كما تنص المادة 730 على أنه " لا يمكن لشركة المساهمة أن تملك أسهما في شركة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تملك مباشرة جزءا من رأسمالها يزيد عن 10%".⁽³⁾

و تنص المادة 731 على أنه " تعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى قصد تطبيق أحكام هذا القسم:⁽⁴⁾

- عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأسمالها يخول أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة؛
- عندما تملك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين على أن لا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة؛
- عندما تتحكم في الواقع بموجب حقوق التصويت التي تمتلكها في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة.

¹ – Pierre Conso, Farouk Hemici, **Gestion Financière de L'entreprise**, 9^{eme} Edition, Dunod, France, 2001, p 650.

² – القانون التجاري الجزائري ، الأمر رقم 75-59 ، المؤرخ في 1975/09/26 المعدل و المتمم ، المادة رقم 729 ، ص 220.

³ – نفس المرجع السابق، المادة 730، ص 220.

⁴ – نفس المرجع السابق، المادة 731، نفس الصفحة.

تعتبر ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت، و لا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها. تسمى الشركة التي تراقب شركة أو عدة شركات وفقا للفقرات السابقة قصد تطبيق هذا القسم الشركة القابضة.

و تنص المادة 732 على أنه " تعتبر أية مساهمة حتى و لو كانت أقل من 10% تحوزها شركة مراقبة بأنها محيزة بصفة غير مباشرة من طرف الشركة التي تراقبها"، و تنص المادة 732 مكرر على أنه " عندما تراقب شركة مساهمة شركة أخرى بصفة غير مباشرة لا يجوز لهذه الأخيرة امتلاك أكثر من 50% من رأسمال الشركة الأولى".⁽¹⁾

3. المدخل الجبائي

لم يعترف التشريع الجبائي الجزائري بالمجمع إلا بصدر قانون المالية لسنة 1997 حيث عرفت المادة 14 من هذا القانون المجمع على أنه " كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها - الشركة الأم- تحكم الأخرى المسماة - الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ 90% أو أكثر من الرأسمال الاجتماعي، و الذي لا يكون رأسمال كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركة أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم".⁽²⁾

حيث نصت المادة 13 من نفس القانون أنه " تعفى من الضريبة على أرباح الشركات التي تتقاضاها الشركات بعنوان مشاركتها في رأس مال شركات أخرى من نفس التجمع".⁽³⁾ كما تنص المادة 24 من نفس القانون على أنه " تستفيد العمليات المحققة بين الشركات الأعضاء في المجمع على تخفيض بنسبة 50% من رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني".⁽⁴⁾ كما وضعت المادة 14 مجموعة من الشروط من أجل الاستفادة المزايا الجبائية الممنوحة للمجمعات- و هذا باستثناء الشركات البترولية - و هذه الشروط تتمثل في:

¹ - القانون التجاري الجزائري ، الأمر رقم 75-59، المادة 732 مكرر، ص 221.

² - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 85، قانون رقم 96-31، يتضمن قانون المالية لسنة 1997، المؤرخ في 31/12/1996، المادة 14، ص 07.

³ - نفس المرجع السابق، المادة 13، ص 06.

⁴ - نفس المرجع السابق، المادة 24، ص 09.

- اختيار الانضمام إلى نظام المجمع الجبائي يكون من طرف الشركة الأم و يجب أن تقبل به الشركات الأعضاء؛
- لا يمكن التراجع عن هذا الاختيار لمدة 4 سنوات؛
- الشروع في الاستغلال لعلاقات بين الشركات الأعضاء في التجمع بالمفهوم الجبائي يجب أن يكون مسيراً أساساً بأحكام القانون الجبائي.

ثانياً: مكونات مجمع الشركات

من خلال التعاريف السابقة للمجمع يتضح بأن المجمع يتكون من عنصر مركزي يتمثل في الشركة الأم تتميز عن غيرها من الشركات بصلاحياتها المتمثلة في القدرة على إدارة المجمع و اتخاذ القرار، إلى جانب عدة شركات تمثل عناصر فرعية لكل واحدة منها شخصيتها المعنوية الخاصة بها تسمى الشركات التابعة و هي بتجانسها تشكل المجمع.

1. الشركة الأم

الشركة الأم هي التي تكون على رأس المجمع و تمارس سلطة الرقابة حيث تقوم بمراقبة عدة شركات فرعية و تخول لها كل الصلاحيات المتعلقة باتخاذ القرارات، و تعرف الشركة الأم كذلك أنها الشركة التي تملك شركة تابعة أو أكثر فهي شركة متخصصة في التوجيه و التخطيط من أجل تطوير و إدارة عمليات الاستثمار لشركات تابعة لها متخصصة في عمليات التنفيذ فهي وسيلة من وسائل التركيز الاقتصادي الذي ينشأ في مجال الشركات. (1)

2. الشركة القابضة

في حالة اقتصار الشركة الأم على الدور المالي فقط تسمى الشركة بالشركة القابضة، إن مفهوم الشركة القابضة أخذ بالاعتبار المعنى اللغوي لعبارة "الهولدينج" و هي من أصل انجليزي و هي مشتقة من كلمة "to hold" الذي يعني "قبض" أو "مسك"، و بهذا أعطيت لشركة الهولدينج تسمية "شركة قابضة" أي "شركات ماسكة للمساهمات و غيرها". (2)

الشركات القابضة هي شركات تملك كامل أو معظم أو أكثر من 50% من أسهم الشركات المساهمة الأخرى التي يطلق عليها الشركات التابعة، كما أنها شركة مالية لا تنتج سلع أو خدمات بنفسها بل تملك و تدير مساهمات في شركات تابعة بهدف مراقبة النشاط أو إعطاء فائض قيمة.

¹ - العكيلي عزيز، الوسيط في الشركات التجارية دراسة فقهية قضائية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 420.

² - الياس ناصف، موسوعة الشركات التجارية، الجزء الثالث، دار المستقبل، بيروت، لبنان، 2008، ص 22.

غير أنه حاليا لم يعد نشاط الشركات القابضة المختلفة مقتصرًا على تسيير المساهمات المالية فقط بل امتد حيث أصبح يشمل عمليات الإدارة و التسيير للمجمع و كذلك توجيه مختلف نشاطاته و مراقبتها.⁽¹⁾

و عرفت الشركة القابضة حسب المادة 5 من الأمر رقم 25/95 الصادر في 25 سبتمبر 1995، المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة على أنها: " شركة تجارية عمومية ذات أسهم تقوم بالحيازة على أسهم شركات عمومية و تتاجر بها، منشأة بعقد توثيقي رأسمالها مملوك كليًا من طرف الدولة أو طرف أشخاص معنوية في القانون العمومي".⁽²⁾

كما أن أصول هذه الشركات القابضة مشكلة أساسًا من قيم منقولة و مهمتها الأولى تسيير و إدارة الأموال التجارية للدولة، بالإضافة إلى خلق مردودية أكثر و إنتاجية لحافضة الأسهم التي تسييرها و بهذا فهي تحدد و تطور سياسات الاستثمار و التمويل للمؤسسات التابعة لها و تنظم حركة رؤوس الأموال بينها.

3. الشركات التابعة و الفروع

تستطيع الشركات الكبيرة أن تشكل مجموعات تتألف من عدة شركات، حيث يمكن لهذه الشركات أن تأخذ أشكالًا مختلفة قد تكون بسيطة أو ذات شخصية مستقلة، و يعود اختيار أي شكل من الأشكال السابقة إلى الأهداف الإستراتيجية المسطرة من قبل الشركة الأم لذلك نجدها تكتفي بإنشاء شركة جديدة يسييرها واحد من عمالها الأجراء الذي تنصبه على رأسها لإدارتها، و في هذه الحالة تكون قد كونت فرع بسيط دون استقلالية قانونية، أو قد تقوم بإنشاء شركة عن طريق المساهمة في رأس مالها مع مساهم أو عدة مساهمين آخرين حيث يشترك المساهمون في هذه الحالة بضمان السير الحسن للاستغلال كل حسب مساهمته في رأس المال و بالتالي تصبح هذه الشركة فرعية و في هذه الحالة تكون الشركة قد كونت فرع ذو استقلالية قانونية، و سنحاول فيما يلي توضيح هذه الفروع.⁽³⁾

¹ – Toulon Frédéric, **Vocabulaire Economique**, Edition bouchère, Alger, 2006, P63.

² – الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 48، الأمر رقم 95-25، المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، المؤرخ في 25/09/1995، المادة 05، ص ص 7-8.

³ – حمزة شنوف و آخرون، مداخلة بعنوان معايير التقارير المالية الدولية لتوحيد الحسابات، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص 02.

1.3 الشركات التابعة:

تعرف الشركات التابعة على أنها " كل شركة تمتلك من قبل شركة أخرى (الشركة الأم أو الشركة القابضة)، و تحوز هذه الأخيرة على الأقل نسبة 50% من رأسمالها، و بالتالي تتحكم في إدارتها و تسييرها، فهي شركات مسيطر عليها من الناحية المالية و الإدارية من طرف شركة أخرى و لا يمنع هذا من امتياز الشركة التابعة بشخصية معنوية خاصة مستقلة عن الشركة الأم".⁽¹⁾

2.3 الفروع:

تعرف الشركات الفرعية على أنها وكالات و فروع ثانوية تختلف عن الشركات التابعة حيث أنها لا تملك الشخصية المعنوية تميزها فهي غير مستقلة قانونيا تنشأ لضمان سير النشاط فقط. و مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات التابعة المستقلة من الناحية القانونية و التابعة من الناحية الاقتصادية⁽²⁾، و الجدول التالي يوضح الفرق أكثر بين الشركات التابعة و الفرعية.

جدول رقم 01: مقارنة بين الشركات التابعة و الفرعية

الشركات التابعة	الفروع
- شخصية قانونية و مستقلة. - دفع الضريبة على أرباح الشركات. - وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم و الشركة التابعة، لذلك يدفع الرسم على القيمة المضافة TVA على المبيعات. - توزيع الأرباح و حساب الرصيد الجبائي، و فرض الضريبة عليها على مستوى الشركة الأم. - لديها محاسبة خاصة بها.	- عدم وجود استقلالية قانونية. - عدم فرض الضريبة على أرباح الشركات و إنما تحول إلى الشركة الأم. - عدم وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم و الشركة التابعة، لذلك لا يدفع الرسم على القيمة المضافة TVA على المبيعات. - عدم توزيع النتيجة. - محاسبتها تتم على مستوى الشركة الأم.

Source : Christine Colette, *Incitation a La Gestion Fiscale Des Entreprises*, Edition Eyrolles, France, 2004, p34.

¹ – Patrick Mykita, Chcherif Jacques Allali, *Comptabilité Des Sociétés*, Edition Berti, Alger, 2010, p130.

² – مبروك حسين، القانون التجاري الجزائري و النصوص التطبيقية و الاجتهاد القضائي، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2004، ص 241.

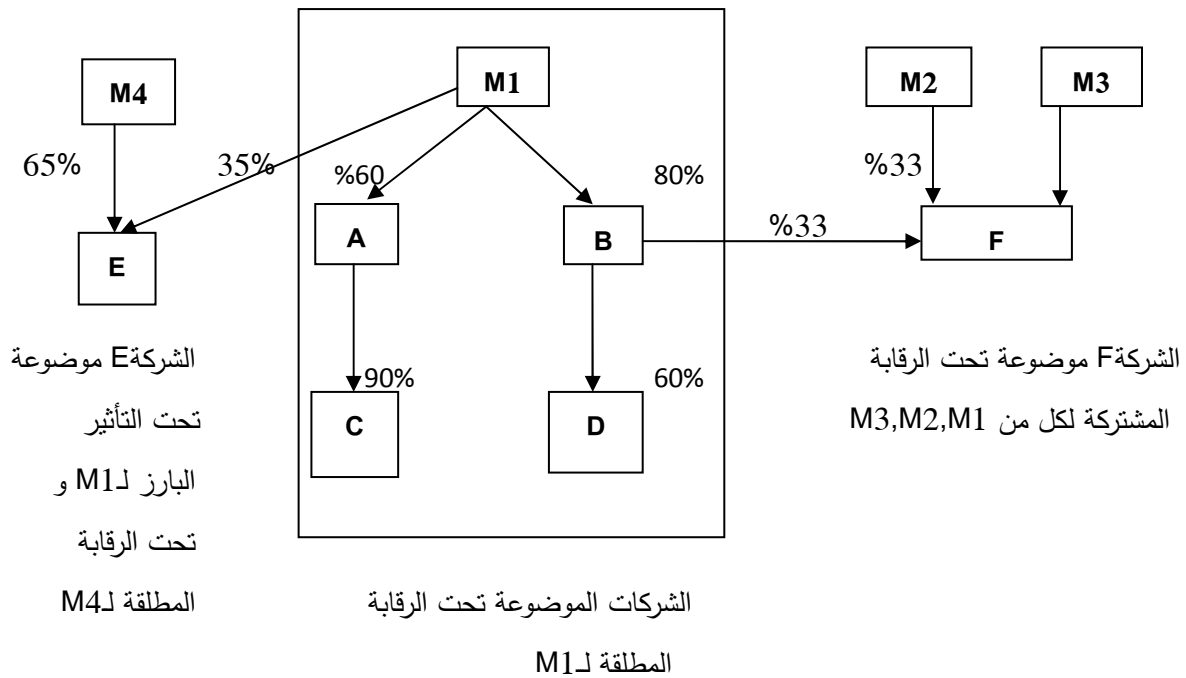
ثالثاً: هيكل مجمع الشركات

إن مختلف الارتباطات و العلاقات القائمة بين الشركات تكون المجمع و ذلك في إطار وجود شركة رئيسية (الأم) التي لها مساهمات مباشرة و غير مباشرة في مؤسسات أخرى، و يأخذ الهيكل التنظيمي للمجمع شكلين أساسيين هما:

1. المجمعات العمودية

يتكون المجمع العمودي من الشركة الأم و الشركات الأخرى الموضوعة تحت رقابتها المطلقة، أي الشركات التي تكون تحت سيطرتها كما يمكن لهذا المجمع أن يحتوي على مجموعات جزئية على رأس كل واحدة منها شركة أم و الشكل التالي يوضح المجمع العمودي.⁽¹⁾

الشكل رقم 01: الشكل العمودي للمجمع



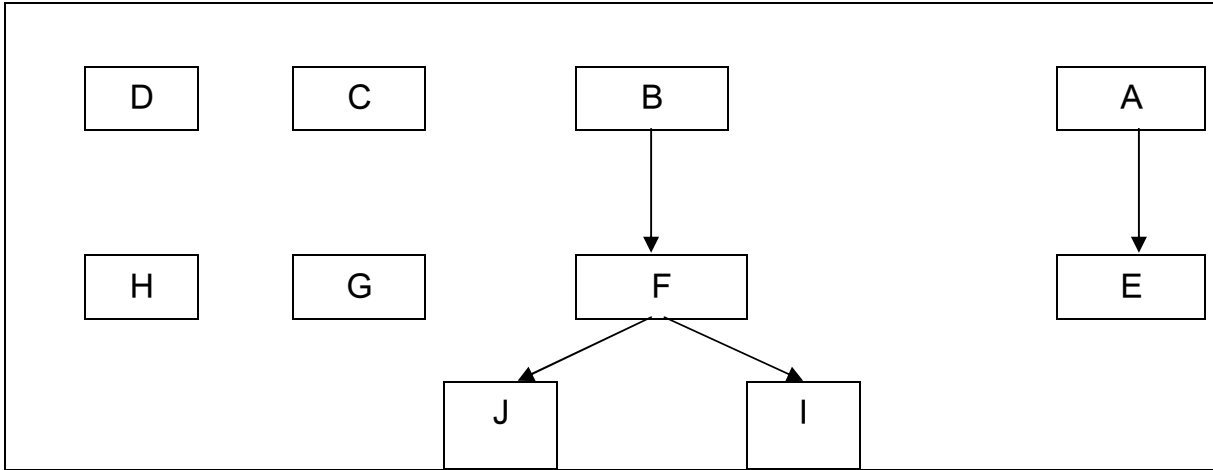
المصدر: أمال فريال أوماطة، مرجع سبق ذكره، ص 09.

¹ - أمال فريال أوماطة، تقنية تجميع الحسابات " حالة الشركة القابضة سوناطراك"، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2002، ص 08.

2. المجمعات الأفقية

هذا النوع من المجمعات مكون من شركات ليست متصلة ببعضها البعض بصفة التبعية بل هي خاضعة لإدارة وحيدة ناتجة عن إدارة جماعية و ليست ناتجة عن طريق هيمنة مالية لواحدة منها، تتشكل حسب أنماط متفق عليها و ذات فائدة موحدة و هذا الشكل غير منتشر بكثرة و هو حالة خاصة و الشكل التالي يوضح هذا النوع من المجمعات.⁽¹⁾

الشكل رقم 2: الشكل الأفقي للمجمع



المصدر: أمال فريال أوماطة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

رابعاً: تصنيف مجمع الشركات

إن تصنيف مجمع الشركات يختلف من مجمع إلى آخر و ذلك تبعا لتعدد أدوار الشركة الأم كما تختلف أيضا الروابط التي تربط مختلف الشركات في المجمع، و من هذا المنطلق نميز صنفين من المجمعات فقد تصنف هذه المجمعات حسب طبيعتها أو حسب بنيتها و سنتطرق لكل صنف على حدا.

1. تصنيف المجمع حسب طبيعته

حسب هذا التصنيف نجد عدة أشكال من المجمعات و هي كالتالي:⁽²⁾

¹ - منير سلامي، القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2010، ص 99.

² - مصطفى طبشي و آخرون، مداخلة بعنوان إعداد و عرض القوائم المالية الموحدة وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 ، الملتنقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص 02.

1.1 المجمعات الصناعية:

في هذا النوع من المجمعات تمارس الشركة الأم نشاط صناعي أو تجاري و يتم تشكيل المجمعات بغرض توسيع النشاطات و يحدث ذلك بإنشاء شركات تابعة أو بشراء شركات موجودة.

2.1 المجمعات التعاقدية:

يتشكل هذا النوع من المجمعات للقيام بعقود مختلفة تربط الشركات ببعضها البعض و لا يتعلق الأمر في هذه الحالة بالحياسة على مساهمات مالية و لكن بتقوية تبعية الشركات.

3,1 المجمعات المالية:

تسعى المجمعات في هذا النوع على حياسة المساهمات المالية في شركات أخرى و يقتصر نشاطها على تسيير المالية فقط مثل الشركات القابضة.⁽¹⁾

4.1 المجمعات الشخصية:

تتكون المجمعات الشخصية من مجموعة الشركات التي تكون فيها وحدة اتخاذ القرارات ناتجة عن عدة مسيرين تربط بينهم علاقات شخصية أو عائلية قوية تدفعهم إلى التجمع.

2. تصنيف المجمع حسب بنيته

من بين أهم البنيات المكونة لمجمع الشركات حسب هذا التصنيف نجد الأنواع التالية:⁽²⁾

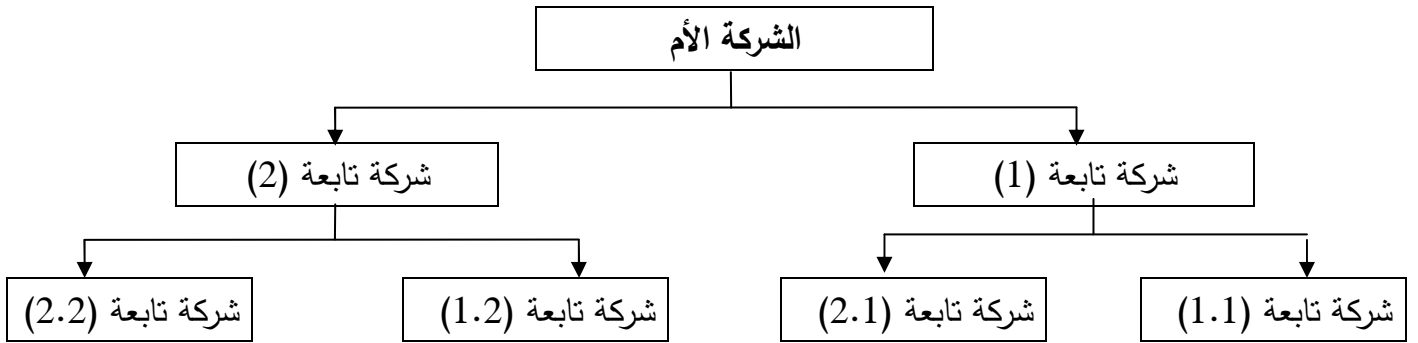
1.2 البنية الهرمية:

في هذا النوع من المجمعات تمتلك الشركة الأم مساهمات في شركات تابعة، و هذه الأخيرة تمتلك بدورها مساهمات في شركات تابعة أخرى حيث تعتبر هذه البنية من أقدم البنيات المعروفة و الشكل التالي يوضح هذه البنية.

¹ – Toulon Frederic, Op Cit,p 64.

² – مصطفى طبشي و آخرون ، مرجع سبق ذكره، ص 05.

الشكل رقم 3: تصنيف المجمعات حسب البنية الهرمية

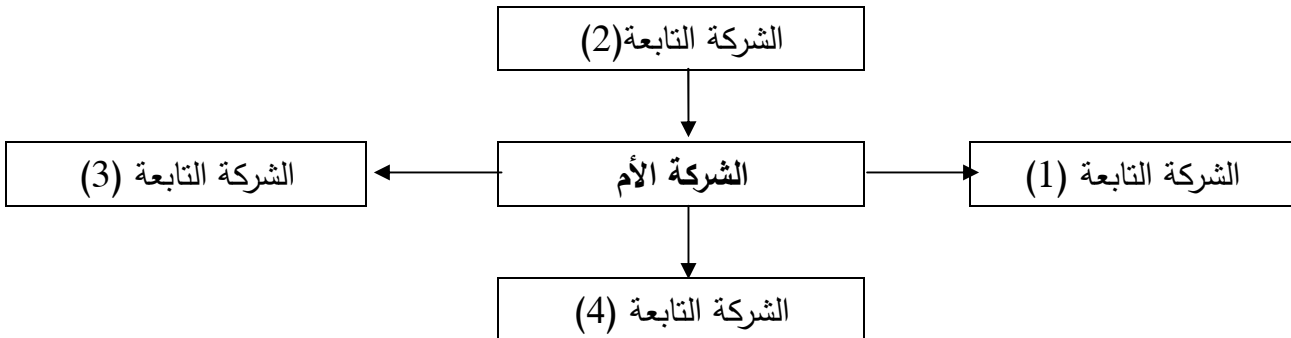


المصدر: أحمد مقدمي، النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات، دراسة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2006، ص 13.

2.2 البنية الشعاعية:

في هذه البنية تمتلك الشركة الأم مساهمات مباشرة في عدة شركات و تمارس عليها رقابة مباشرة حيث إن كل شركة تابعة ليس لها أي علاقة تربطها بالشركات التابعة الأخرى و هذا حسب الشكل التالي:

الشكل رقم 4: تصنيف المجمعات حسب البنية الشعاعية

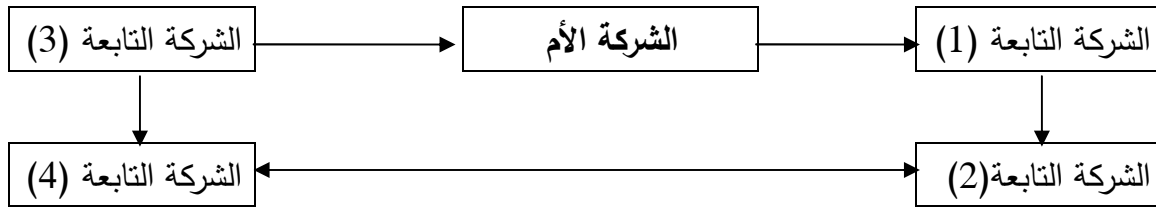


المصدر: أحمد مقدمي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

3.2 البنية الدائرية:⁽¹⁾

حسب هذه البنية فإن الشركة الأم تمتلك مساهمات في شركات مختلفة و هذه الشركات تمتلك بدورها مساهمات في شركات أخرى، بحيث تصبح الشركة الأم تمتلك بطريقة غير مباشرة مساهمة في الشركات التابعة لتلك التي تملك فيها مساهمات بطريقة مباشرة و ذلك حسب الشكل التالي.

الشكل رقم 5: تصنيف المجمعات حسب البنية الدائرية

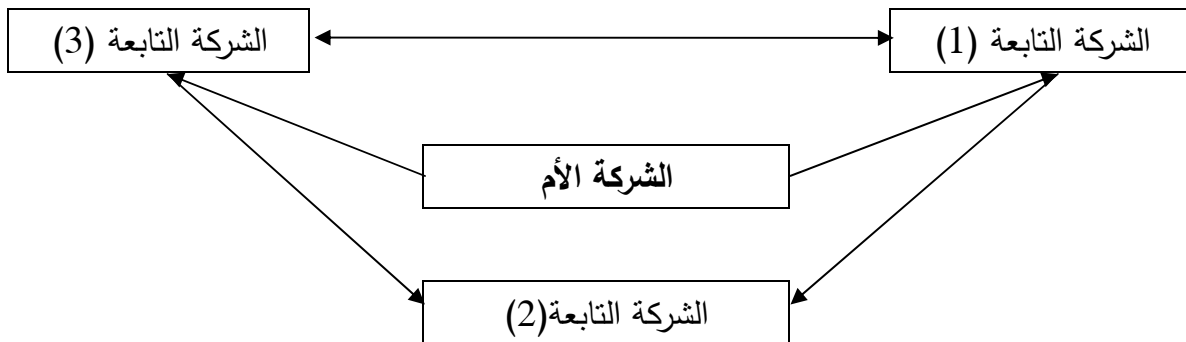


المصدر: أحمد مقدمي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

4.2 البنية المركبة:

تعتبر هذه البنية من أعقد بنيات المجمع نظرا لأنها تعتبر مزيج بين البنية الهرمية، البنية الشعاعية و الدائرية، و الشكل الموالي يوضح شكل البنية المركبة.

الشكل رقم 6: تصنيف المجمعات حسب البنية المركبة



المصدر: أحمد مقدمي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

¹ - أحمد مقدمي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

المطلب الثاني: طرق و دوافع تكوين مجمع الشركات

أولاً: طرق تكوين مجمع الشركات

من أهم طرق تكوين مجمع الشركات نجد ما يلي:

1. عقود التعاون بين المؤسسات:

تستطيع شركة أن تتعاون مع شركة أخرى و هذا على أساس تعاقدى دون أن يكون لها صلة مالية تربطها بها و فيما يلي أهم العقود التي يمكن أن تعتمد عليها الشركات للتعاون:⁽¹⁾

- عقد المقاوله من الباطن: يقصد بها تكليف مؤسسة لأخرى بتنفيذ جزء من عقود الإنتاج و الخدمات لصالحها بينما تحتفظ هي من خلال هذه العقود بالمسؤولية الاقتصادية النهائية و بالتالي فالشركة المقاوله من الباطن لا يمكنها أن تتصرف بحرية و إنما تبقى تحت سيطرة الشركة المكلفة لها.
- عقد الصناعة بالاشتراك: يتم من خلاله مساهمة مؤسستين أو أكثر في صناعة منتج أو عدة منتجات هذه المساهمة تتم بصفة عامة إما باستعمال وحدة إنتاج مشتركة أو بالتنظيم العقلاني للمهام.

إن هذه العقود التي تتم بين هذه المؤسسات بالإضافة إلى عقود أخرى تهدف إلى تطوير الإنتاجية و من شأنها أن تكون كتمهيد مسبق لإنشاء علاقات تفوق إطار تعاون بسيط و تهيئ لتجمع الشركات.

2. المساهمة:

تعرف المساهمة على أنها حيازة جزء من رأس المال في شركة أخرى، و يعرفها القانون التجاري الجزائري كما يلي: " تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى، إذا كان جزء من الرأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها".⁽²⁾

و حتى تتحقق هذه المساهمة هناك عدة طرق، فقد تكون بـ:

- الاكتتاب في زيادة رأس مال شركة: إن رقابة الشركة يمكن أن يتم عن طريق الاكتتاب عند الرفع في رأسمال هذه الأخيرة و غالبا فإن عملية الرفع في رأسمال الشركة يتم في شركة المساهمة لصالح الشركة التي ترغب في رقابتها أما الشركاء فعليهم قبول إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب أو إعلانه بصفة فردية، إن الاكتتاب عند الرفع في رأسمال الشركة أو التنازل عن أغلبية الحصص أو الأسهم

¹ - خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة المتقدمة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 18.

² - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 77، قانون رقم 96-27، المعدل و المتمم للأمر 75-59، المتضمن القانون التجاري الجزائري، المؤرخ في 12/09/1996، المادة 17، ص ص 6-7.

هي أكثر التقنيات المستخدمة في الجزائر (بالنسبة للمؤسسات العمومية الاقتصادية)، و بما أن المشرع الجزائري حصر عمليات المساهمة التي تؤدي إلى تشكل مجمع الشركات على شركات المساهمة على غرار المشرع الفرنسي الذي أجاز عملية الرقابة و السيطرة على جميع أنواع الشركات بما فيها شركات الأشخاص.

- شراء السندات أو الحقوق الاجتماعية: تتحقق تبعية الشركة التابعة للشركة الأم من خلال شراء الثانية سندات الأولى بالقدر الذي يمكنها من تحقيق غرضها، و يتم هذا الشراء إما عن طريق البيع بالتراضي لسندات المساهمين الأغلبية أو عن طريق العروض العامة للحيازة من قبل شركة لأسهم شركة أخرى حتى تتمكن من مراقبتها.

3. الرقابة:

تمارس مؤسسة على مؤسسة أخرى ما يسمى بالرقابة و ذلك على أساس عدد الأسهم التي تمتلكها فيها و تمكنها هذه الأسهم من القدرة على تسييرها و تسمى عندئذ المؤسسة التي تمارس الرقابة بالشركة الأم في حين تدعى الشركة المسيرة بالشركة الفرعية، فالرقابة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية و التشغيلية للأنشطة للحصول على منافع منها.⁽¹⁾

و يمكن القول أن شركة تمارس رقابة على شركات أخرى إذا كانت تحوز بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على جزء من حقوق التصويت يفوق نسبة 50%، شرط أن لا يملك مساهمون أو شركاء آخرون بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة تفوق هذه النسبة، كما أن الرقابة تعتمد في ممارستها على امتلاك حقوق التصويت بدلا من المساهمة في رأس المال عن طريق امتلاك أسهم أو سندات.

4. الاندماج:

يقصد بالاندماج بصفة عامة اتحاد المصالح بين شركتين أو أكثر، و قد يتم هذا الاتحاد من خلال المزج الكامل بين الشركتين لظهور كيان جديد يكون عادة أقوى من الشركتين قبل الاندماج، و يعتمد تحقق الاندماج بين الشركات على توفر الإرادة و الرغبة لاتحاد القوى الاقتصادية و وضع الشركات الاقتصادية تحت ظل دائرة موحدة.

و يمكن أن يتم الاندماج من خلال:⁽²⁾

¹ - طارق عبد العال حماد، اندماج و خصخصة البنوك، الدار الجامعية ، القاهرة، مصر، 1999، ص 05.

² - أمينة بن بو تلجة، محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2011، ص 116.

- الاندماج عن طريق الامتصاص حيث تمتص شركة ما شركة أخرى و بذلك تفقد شخصيتها المعنوية بينما تحتفظ هي بشخصيتها المعنوية؛
- الاندماج عن طريق إنشاء شركة جديدة و هذا من خلال اندماج شركتين أو أكثر مستقلة لتكوين شركة جديدة حيث تفقد هذه الشركات شخصيتها المعنوية؛
- الاندماج عن طريق إنشاء شركة جديدة و هذا من خلال اندماج شركتين أو أكثر مستقلة لتكوين شركة جديدة و عدم زوال الصفة القانونية للشركات المندمجة.

ثانيا: دوافع تكوين مجمع الشركات

1. **الدوافع الاقتصادية:** يعتبر تكوين المجمعات التنظيم الأكثر انتهاجا لأنه يسمح بتحقيق مجموعة من الامتيازات الاقتصادية تتمثل فيما يلي:⁽¹⁾
 - تعبئة و توفير الوسائل المختلفة و التكميلية و التي لا تستطيع مؤسسة بمفردها توفيرها على سبيل المثال توفير وسائل التمويل، فالشركة الأم لها قدرة التفاوض مع البنوك للحصول على الوسائل التمويلية لفائدة الشركات التابعة لها؛
 - اقتحام الأسواق و ذلك بعد اختيار البلدان التي تراها مناسبة بحيث أنه خلال التجمع تتمكن الشركات من التعرف على الأجواء السائدة في أسواق هذه البلدان و توفير ما يناسب ذلك لبيع منتجاتها؛
 - التقليل من شدة المنافسة بحيث يمكن الاتفاق حسب إستراتيجية مشتركة على تحديد و حصر الشركات المنافسة و المتواجدة في السوق الواحدة؛
 - المصداقية و الديمومة فيمكن للمؤسسات الصغيرة تعزيز مكانتها بالتجمع و ذلك بالاشتراك مع مؤسسات كبيرة حيث تمكنها هذه الأخيرة من تثبيت سياسات إستراتيجية و تدعيم قدراتها المالية؛
 - التحويل التكنولوجي و اكتساب الخبرات و ذلك بانتقال التكنولوجيا و المهارة من صاحبها الأصلي (المخترع) إلى المستخدمين لها و تسمح إستراتيجية المؤسسة بالحفاظ و تطوير تنافسية المنتجات.⁽²⁾

¹ - خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 18-19.

² - جورج دانيال غالي، طرق ومشاكل المحاسبة عن اندماج الشركات ، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 59.

2. الدوافع المالية و القانونية:

توجد مجموعة من الدوافع القانونية و المالية التي تشجع و تحفز على تجمع و تكتل الشركات مع بعضها البعض و تتمثل هذه الدوافع في:⁽¹⁾

- يسمح تقسيم قطاعات النشاط داخل الكيانات القانونية بتحديد مسؤوليات كل من الشركة الأم و الشركات التابعة لها، حيث تعتمد معظم الشركات التي تريد مركزية نشاطاتها إلى اختيار التنظيم في شكل مجمع لأن هذا الأخير يسمح بمرونة العمليات المالية لإعادة تنظيم نشاطاته؛
- يقوم مجمع الشركات بالتوسع داخليا عن طريق إنشاء فروع جديدة هذه العملية تسمح بزيادة رأس المال الممتلك واقعيا إلا أن هذا التوسع لا يؤدي بالضرورة إلى زيادة الحق في ممارسة الرقابة، لذلك تلجأ المجمعات للتوسع خارجيا و ذلك بالحياسة على أسهم شركات أخرى و هذا بهدف ممارسة الرقابة عليها و بالتالي حماية مصالحها عن طريق التقليل من المنافسة.

ثالثا: خصائص مجمع الشركات

1. الارتباط في مجمع الشركات

إن وحدة القرار التي يفرضها المجمع على الشركات المكونة له تستوجب وجود علاقة تبعية بين الشركة الأم و الشركات المختلفة المكونة للمجمع هذه التبعية يمكن أن تأخذ عدة أشكال منها:⁽²⁾

1.1 التبعية ذات الطابع المالي:

تنتج هذه العلاقة التي تربط الشركة الأم (صاحبة القرار) و الشركات الأخرى المكونة للمجمع عن طريق امتلاك الشركة الأم بصفة مباشرة لأغلبية حقوق التصويت في الجمعية العامة، كما أن هذه التبعية تنشأ كذلك بعد امتلاك أكثر من 50% من حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بواسطة شركة أو أكثر مراقبة و هي في نفس الوقت تراقب شركة أخرى.

2.1 التبعية ذات الطابع الإداري:

تنتج هذه التبعية عن طريق امتلاك أغلبية مقاعد الهيئات الإدارية (مجلس الإدارة) و في بعض الحالات يتحصل عليها حتى في غياب سلطة الرقابة المالية، فمثلا بتوزيع أغلبية الأسهم على الأفراد

¹ - خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره ، ص 19.

² - J.Raffegaue, P.Dufils, **Comptes Consolidés**, Edition Francis Lefebvre, France, 1999, pp16-17.

(أسهم مملوكة من قبل مدخرين صغار هدفهم الوحيد هو الحصول على توظيفات مالية)، أو بموافقة شريك ليس لديه الرغبة في تحمل مسؤوليات التسيير.⁽¹⁾

3.1.3.1 التبعية ذات الطابع التعاقدية:

تنتج هذه التبعية عن طريق اتفاقيات مع الشركة (عقود التصرف المطلق الإلزامي) أو باتفاقيات مع بعض المساهمين (اتفاقيات التصويت، تعيين الأعضاء الإداريين..)، كما قد تنتج هذه التبعية عن طريق القوانين التأسيسية للشركة.⁽²⁾

4.1.4.1 التبعية ذات الطابع الاقتصادي:

ينتج هذا النوع من الارتباط في حالة شبه احتكارية للمجمع أو في النشاطات المتعلقة بالمقاولات من الباطن لشركة تعمل أساساً في المجمع.⁽³⁾

2. الاستقلالية في مجمع الشركات

تعتبر الاستقلالية كمبدأ أساسي و ضروري لإنشاء المجمعات فالمجمع ليس له شخصية اعتبارية خاصة به و هذه الخاصية -الاستقلالية- تخص كل شركة داخلية في محيط المجمع بحد ذاتها باعتبار أن الشخصية المعنوية شرط أساسي يسمح لها بالانضمام إلى المجمع.

رابعاً: مزايا تكوين مجمع الشركات

لا يمكن ذكر كل المزايا الخاصة بالمجمعات نظراً للتغيرات المختلفة الحاصلة فيه من وقت لآخر، بالإضافة إلى التغير المستمر في التشريعات و القوانين الخاصة به و يمكن تلخيص هذه المزايا في ما يلي:⁽⁴⁾

- تخفيض حجم المخاطر التي يتعرض لها المجمع و ذلك من خلال انتهاج سياسة تكوين فروع جديدة و بالتالي تقسيم المخاطر بين شركات المجمع و هذا من خلال استراتيجيات التنوع؛
- إحداث نشاطات مختلفة حول العالم و هذا عن طريق إنشاء فروع إنتاجية في الخارج و ذلك بهدف:⁽⁵⁾

¹ - أحمد محمد محرز، اندماج الشركات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1999، ص 77.

² - Christian Raulet, **Comptabilité Des Sociétés Commerciales**, 13^{eme} Editions, Dunod, France, 2001, p27.

³ - Christian Raulet, **IBID**, p28.

⁴ -Yves Guyon, **Droit Des Affaires**, 9^{eme} Edition, Economica, France, 2000, p 602.

⁵ - Jean Montier, **Technique De Consolidation**, Edition Economica, France, 2002, p 26.

✓ ضمان الأمن: لأن المجمع الذي يملك فروع في مختلف البلدان يكون أقل عرضة للمخاطر التي يتعرض لها كل فرع في بلده.

✓ تحقيق مردودية: حيث يتحصل المجمع على مزايا هامة و ذلك لعدم تساوي تكاليف الإنتاج، الأسعار و القدرة الشرائية من بلد لآخر و هذا ما يحقق للمجمع أكثر قدرة تنافسية.

✓ تحقيق أهداف تجارية: و ذلك بضمان سوق جديدة لتسويق منتجات المجمع حيث تبحث البلدان المستضيفة عن تدفقات دائمة و هذا ما يتوجب بيع جزء أو كل الإنتاج في البلد المستضيف و بالتالي تسويق المنتجات في نفس البلد و هذا يسمح للمجمع بتوسيع مبيعاته.

- التسيير الجبائي الجيد و الغرض منه تخفيض مبالغ الضريبة المستحقة على المجمع فمن خلال نظام الاندماج الجبائي يمكن للشركة الأم حساب ضريبة وحيدة و هذا بعد ضم لنتيجتها الجبائية نتيجة كل شركة فرعية تابعة لها، و بالتالي إجراء عملية مقاصة بين خسائر و أرباح الشركات لنفس المجمع و بهذا تعمل النتائج السلبية على تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة و منه تخفض مبالغ الضريبة المستحقة؛

- تجنب الإخضاع المزدوج للأرباح الموزعة من قبل الشركات الفرعية و التي تحولها للشركة الأم و هذا بفضل إدراج نظام خاص يطبق على هذا النوع من العلاقات الموجودة بين الشركة الأم و فروعها حيث رخصت الإدارة الجبائية من خلاله إعفاء نتائج الشركات الفرعية الموزعة.

خامسا: عيوب تكوين مجمع الشركات

إن مجمع الشركات و بالرغم من المزايا السالفة الذكر التي يمتاز بها، إلا أنه و ككل تنظيم لا يخلو من بعض العيوب و يرجع ذلك إلى عدة أسباب لعل أهمها كثرة عدد الشركات المكونة للمجمع و تتمثل عيوب تكوين المجمع فيما يلي:⁽¹⁾

1. **وضعية المساهمين الأقلية:** إن تغليب المصلحة العامة على المصلحة الخاصة للشركة التابعة يحدث لا محالة عدم التوازن داخل شركات المجمع، لأن القرار يكون دائما لدى أغلبية المساهمين الذين يسيطرون على السياسة العامة للمجمع و لهذا فإن أقلية المساهمين تذهب مصالحهم دون الاستطاعة من تغيير القرارات المتخذة.

¹ - Benoit Lebrun, **Les Comptes Consolidés**, Edition démos, France, 2006, p22.

2. **وضعية العمال:** نظرا للتنظيم الخاص بالمجمع و لكونه يتمتع بمجموعة من القوانين التي تنظم و تربط الشركة الأم و الشركات التابعة لها كما تربط بين الشركات التابعة لنفس المجمع فيما بينها، يمكن إجراء بعض التحويلات بين الفروع لنفس المجمع و بالتالي فإن العاملون في المجمع يمكن أن تضيع و تهمل بعض الأحكام و القوانين التي تحفظ حقوقهم، حيث يمكن أن يوظف بعض العاملين في شركة تابعة أقل مزايا من الشركة التي كانوا يعملون فيها من جراء تحويلهم إليها، كما أن حياتهم العملية تصبح أكثر صعوبة و تعقيدا نظرا لإجراء التغيرات و عدم الاستقرار في مكان واحد كما قد يحرمهم ذلك حتى من الاستفادة من ميزة الأقدمية في العمل.

3. **وضعية أصحاب الحقوق:** إن مجمع الشركات و بما أنه يتكون من مجموعة من الشركات لكل شركة شخصية معنوية مستقلة عن باقي شركات المجمع، فإن هذا المبدأ (مبدأ الاستقلالية) يمكن أن يؤثر على أصحاب الحقوق و المصالح المرتبطة بالمؤسسة و يرجع ذلك لعدم إدراك هذه الفئة بالحجم المالي الحقيقي لمدينهم، و هذا راجع لإمكانية قيام بعض الشركات المنتمية لنفس المجمع بعملية تحويل الذمم فيما بينها و في هذه الحالة فإن أصحاب الحقوق و المصالح المختلفة يجدوا أنفسهم أمام شركة تابعة غير قادرة على دفع مستحقاتهم و هي في الحقيقة كانت غير ذلك.⁽¹⁾

المطلب الثالث: محيط المجمع و الإجراءات الجبائية الخاصة به

يقصد بمحيط المجمع المجال الذي تؤول إليه الشركات المعنية بتجميع حساباتها و فيه تتحدد نوع الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على فروعها أو الشركات التابعة و لتحديد نوع هذه الرقابة لابد من تحديد نسب المساهمة في رأس المال.

أولاً: محيط المجمع

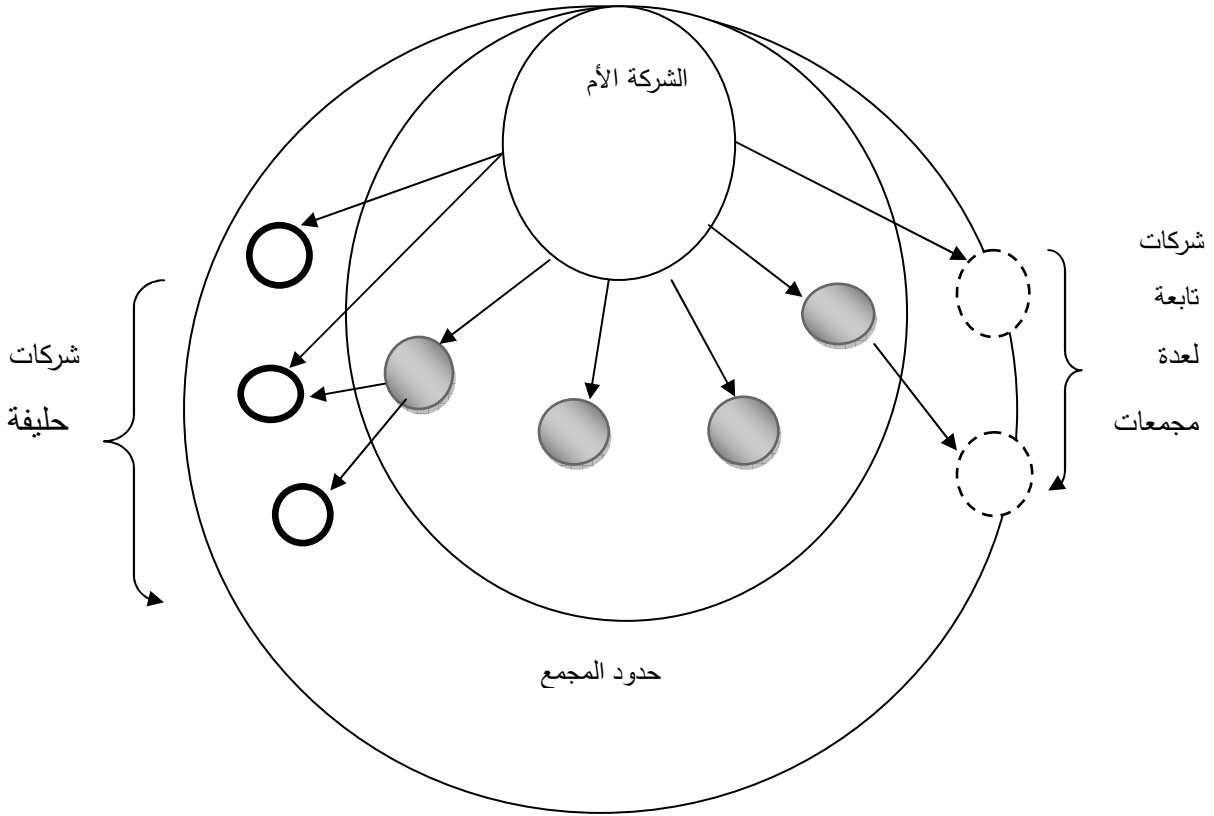
لقد كان من السهل تعيين محيط المجمع لو أن مفهوم هذا الأخير كان متفق عليه بين مختلف التشريعات لكن بما أن حدوده تتغير حسب الزاوية التي ينظر إليه من خلالها فإن وجهة النظر القانونية، الاقتصادية و المحاسبية لا تتفق حول حدود هذا المجمع. و عليه يمكننا القول بأن محيط المجمع يتكون من:⁽²⁾

¹ – Benoit Lebrun, Op Cit, p25.

² – محمد شريف توفيق، المحاسبة المالية المتقدمة، الاندماج و القوائم المالية المجمعة للشركات المساهمة، مكتبة المدينة، مصر، 2007، ص 69.

1. الشركة الأم: و هي التي تكون على رأس المجمع و تمارس سلطة الرقابة.
 2. الشركات الملحقة: و هي كل الشركات التي تكون تحت الرقابة القانونية أو الفعلية للمؤسسة الأم سواء كان ذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة و تتكون الشركات الملحقة من:
 - الشركة التابعة: هي منشأة تسيطر عليها شركة أخرى تسمى شركة أم تملك أغلبية رأس مالها.
 - الفرع: عبارة عن شركة تطبق عليها رقابة من طرف الشركة الأم و ذلك بتملك حصة من رأس مالها.
 - الشركة الزميلة: هي التي يكون للمستثمر تأثير هام عليها و لا يمكن اعتبارها شركة تابعة أو مشروع مشترك بحيث تكون فيه نسبة تملك المستثمر في الشركة المستثمر فيها تتراوح بين 20% إلى 50% و هذا ما يمكنه من ممارسة التأثير هام على السياسات المالية و التشغيلية للشركة المستثمر فيها بشكل مباشر أو غير مباشر.
 - المشروع المشترك: هو ترتيب و اتفاق تعاقدى بين طرفين أو أكثر لمباشرة نشاط اقتصادي خاضع للرقابة المشتركة.
- و الشكل الموالي يبين لنا مختلف حدود المجمع.

شكل رقم 07: حدود و مكونات مجمع الشركات



المصدر: منير سلامي، مرجع سبق ذكره، ص 75.

ثانيا: نسبة الرقابة (السيطرة)

عرف المعيار IFRS10 (القوائم المالية المجمعة) الرقابة كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية و التشغيلية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته و توجد ثلاثة أنواع للرقابة و هي:

1. الرقابة المطلقة (contrôle exclusif): ينتج هذا النوع من الرقابة بامتلاك الشركة الأم لأغلبية حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة و يمكن التمييز بين الأنواع التالية للرقابة المطلقة:⁽¹⁾

1.1 الرقابة القانونية (contrôle de droit): ينشأ هذا النوع من الرقابة بحياسة الشركة الأم لأغلبية حقوق التصويت سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في شركات أخرى و هذا ما يمكنها من اتخاذ القرارات بكل حرية.⁽²⁾

¹ - العكيلي عزيز، مرجع سبق ذكره، ص 159.

² - Philippe Coste, Pascal Simon, **La Consolidation Des Comptes**, Edition d'organisation, France, 2008, p14.

2.1 الرقابة الممارسة بالفعل (contrôle de fait): وفقا للقانون التجاري الجزائري تعتبر الشركة ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت و لا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزءها.⁽¹⁾

3.1 الرقابة التعاقدية (contrôle contractuel): في هذه الحالة تفرض الشركة الأم رقابتها على شركة أخرى بموجب عقد أو بند من القانون التأسيسي يقضي ذلك و هذا إذا كان ممكنا في بلد تواجد هذه الأخيرة و هذه القاعدة تخالف القاعدة الأساسية التي هي امتلاك أغلبية حقوق التصويت.

2. الرقابة المشتركة (contrôle conjoint): عرفها النظام المحاسبي المالي في المادة 1-131 على أنها عبارة عن اتفاق تعاقدى لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي و توجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات المالية و التشغيلية و الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة (الأطراف المشاركة في المشروع المشترك). و يتضح أن الرقابة المشتركة تشمل:⁽²⁾

- اقتسام الرقابة بحيث لا يسيطر أحد المساهمين أو الشركاء على الشركة لوحده؛
- يجب أن يكون عدد الشركاء محدود حتى يتسنى للأعضاء المشاركين وضع اتفاق مشترك؛
- مفهوم الاستغلال المشترك يشترط أن يكون النشاط معبر و محل إدارة جماعية.

3. التأثير الملحوظ (l'influence notable): حسب المعيار الدولي المحاسبي IAS28 نقول عن شركة ما أنها تمارس تأثيرا ملحوظا على التسيير و السياسة المالية لشركة أخرى إذا كان لهذه الشركة القدرة على التصرف مباشرة أو بواسطة شركة أخرى في الشركة الثانية و هذا يتحقق إذا كانت تملك على الأقل 20% من حقوق التصويت في هذه الشركة.⁽³⁾

و حسب النظام المحاسبي المالي التأثير الملحوظ يعني صلاحية المشاركة و التأثير في قرارات السياسات المالية و التشغيلية للشركة المستثمر فيها دون أن تكون هناك سيطرة على تلك السياسات، و يفترض أن يكون للمستثمر تأثير ملحوظ عندما يمتلك بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال شركات

¹ - الأمر رقم 75-59 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 731 ، ص 220.

² - Eric Robert, Gilbert Gelard, **Nouvelle Pratique Des Comptes Consolidés**, Edition Gualino, France, 2000, p 30.

³ - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 68.

تابعة بين 20% و 50% من حقوق التصويت في الشركة المستثمر فيها، كما يمكن أن يتحقق وجود تأثير ملحوظ للمستثمر بطريقة أو أكثر مما يلي:

- التمثيل في مجلس الإدارة أو أي جهات إدارية مكافئة في الشركة المستثمر فيها؛
- المشاركة في عملية وضع السياسات المالية و التشغيلية الخاصة بالشركة المستثمر فيها؛
- وجود معاملات كبيرة ذات أهمية نسبية بين المستثمر و الشركة المستثمر فيها؛
- تبادل الخبرات الإدارية بين المستثمر و الشركة المستثمر فيها و تقديم المستثمر لمعلومات فنية هامة.

و نص المعيار الدولي رقم 10 (القوائم المالية المجمعة)، نسبة الرقابة يتم حسابها على أساس جمع حقوق التصويت المملوكة إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في الشركات الخاضعة للمراقبة من طرف الشركة التي تقوم بالتجميع و تستعمل نسبة الرقابة في تحديد قائمة المؤسسات التي تدخل ضمن القوائم المالية المجمعة و ذلك بالإشارة لمختلف الشركات التي تكون تحت رقابة مطلقة، رقابة مشتركة أو تحت تأثير ملحوظ، و كذلك تسمح بتحديد الطريقة الواجب استعمالها في التجميع عند كل نوع من أنواع الرقابة و الجدول أدناه يبين ذلك.

جدول رقم 02: استعمالات نسبة المراقبة.

الإدماج الإجمالي	رقابة مطلقة
إدماج نسبي	رقابة مشتركة
الوضع في التكافؤ	تأثير ملحوظ

Source : Jean Montier, Op Cit, p48.

ثالثاً: نسبة المساهمة (الفائدة)

حسب المادة 729 من القانون التجاري الجزائري " تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى إذا كان جزء الرأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها".⁽¹⁾

تمثل نسبة المساهمة حصة رأس المال المملوكة من طرف المؤسسة الأم في المؤسسات التي تدخل ضمن محيط القوائم المالية المجمعة و هي تعبر عن حصة الأصول و حصة الأرباح التي تعود للمؤسسة الأم التي قدمت هذه المساهمات.

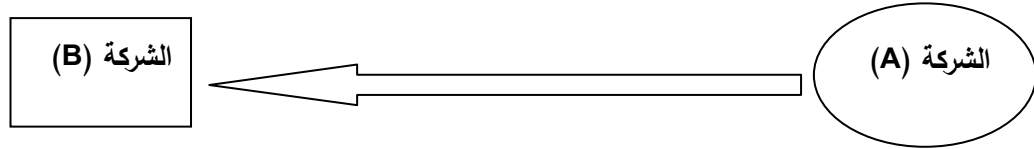
¹ - الأمر رقم 75-59، مرجع سبق ذكره، المادة 729، ص 220.

و توجد عدة أنواع من المساهمات تتمثل فيما يلي:

1. المساهمات المباشرة:⁽¹⁾

يظهر هذا النوع من المساهمات عندما تملك شركة أسهم بطريقة مباشرة في شركة أخرى و في هذه الحالة تكون نسبة الفائدة مساوية لنسبة الرقابة و الشكل التالي يوضح ذلك.

شكل رقم 08: المساهمات المباشرة



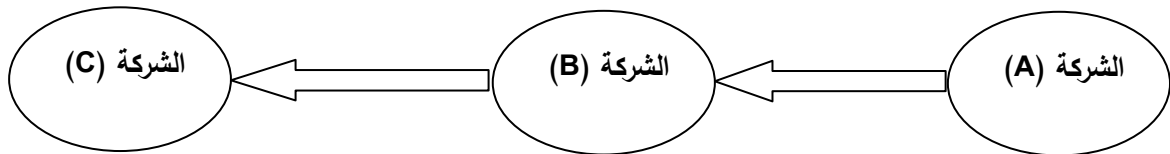
Source : Mohamed Cid Ben Aibouche, **Comptabilite des Societes**, 2^{eme} edition, office des publications universitaires, 2010, p128.

2. المساهمات غير المباشرة:

يكون مثل هذا النوع من المساهمات عندما تملك شركة مساهمات في رأسمال شركة ما و هذه الأخيرة تملك بدورها مساهمات في شركة أخرى.⁽²⁾

فمثلا الشركة (A) تملك أسهم في الشركة (B)، و هذه الأخيرة تملك أسهم في الشركة (C)، و بالتالي تعتبر هذه المساهمات بالنسبة للشركة (A) مساهمة غير مباشرة في أسهم الشركة (C).

شكل رقم 09: المساهمات غير المباشرة



Source : Mohamed Cid Ben Aibouche, Op Cit, p128.

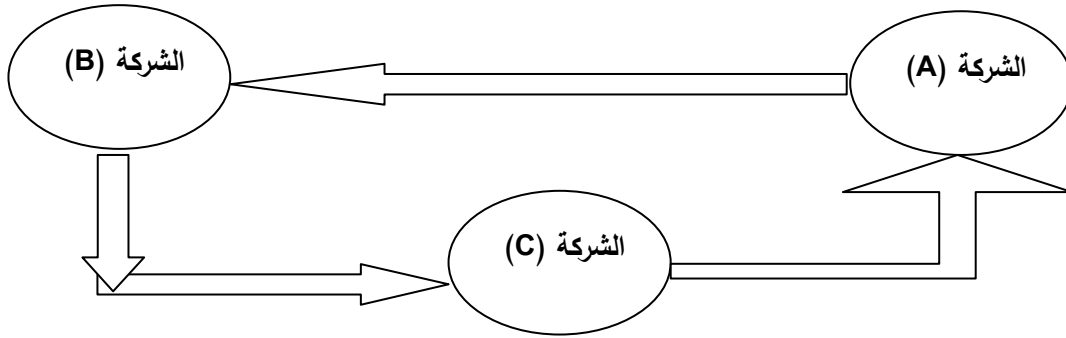
¹ - محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، مصر، 2008، ص 79.

² - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص 512.

3. المساهمات الدائرية:

تكون مثل هذه المساهمة عندما تملك الشركة (A) أسهم في الشركة (B) و بدورها الشركة (B) تملك أسهم في الشركة (C)، و هذه الأخيرة تملك أسهم في الشركة (A)، حيث تعد هذه المساهمات من أعقد الأشكال و الصعوبة تكمن في حساب نسبة المساهمة على عكس نسبة الرقابة التي لا تتأثر و الشكل التالي يوضح ذلك.⁽¹⁾

شكل رقم 10: المساهمات الدائرية

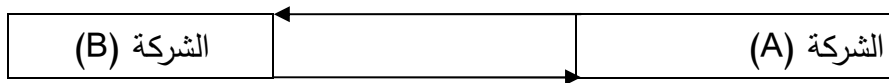


Source : Mohamed Cid Ben Aibouche, Op Cit, p129.

4. المساهمات المتبادلة:

تكون مثل هذه المساهمة عندما تمتلك الشركة (A) أسهم في الشركة (B) و هذه الأخيرة تحوز على مساهمات مباشرة في الشركة (A) و الشكل التالي يوضح ذلك.

شكل رقم 11: المساهمات المتبادلة



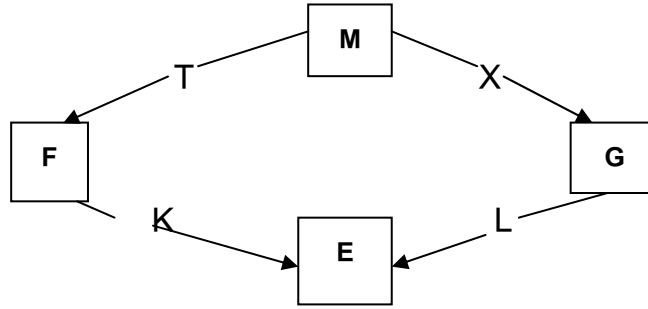
Source : Mohamed Cid Ben Aibouche, Op Cit, p129.

¹ – Jean Corre, **Les Règles de La Consolidation Des Comptes**, Edition bodas, France, 2004, p 15.

5. المساهمات المركبة:

تظهر مثل هذه المساهمات عندما تملك الشركة أقساطا من رأس مال عدة شركات سواء كانت الحيازة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة و الشكل التالي يوضح هذا النوع.

شكل رقم 12: المساهمات المركبة



Source : Philippe Coste, Pascal Simon, Op Cit, p 89.

و نسب المساهمة تساوي مجموع حاصل جداءات نسب رأس مال الممثلة بصورة مباشرة أو غير مباشرة من طرف الشركة الأم في الشركات الخاضعة للتجميع و يتم حسابها عبر المراحل التالية:⁽¹⁾

- تشخيص نوع العلاقة التي تربط كل من الشركة الأم و كل شركة مجمعة؛
- حساب جداء نسب ملكية الشركة الأم في رأس مال كل شركة من الشركات التابعة؛
- نتحصل على نسبة الفائدة من حساب مجموع هذه الجداءات.

تسمح نسبة المساهمة بحساب حقوق الشركة الأم في كل شركة من الشركات المجمعة، و هذا من أجل تقسيم و توزيع رؤوس الأموال الخاصة و النتيجة بين كل من الشركة الأم و التي تتمثل في فوائد الأغلبية و الأطراف الخارجية و التي هي فوائد الأقلية، كما تستعمل نسبة المساهمة في مختلف مراحل التجميع (معالجة، إدماج، الإقصاء و التوزيع)، و تعتبر أهم وسيلة لاستعمال التسجيلات الخاصة بالتجميع.

¹–Robert Obert, Marie –pierre Mairesse, **Comptabilité et Audit Manuel et Applications DSCG4**, 2^{eme}

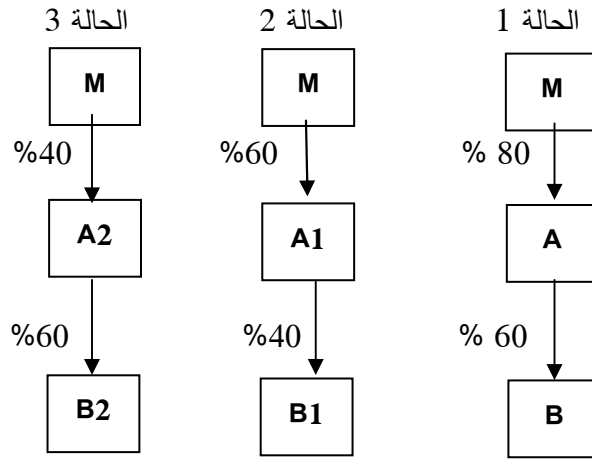
Edition, Dunod, Paris, France, 2009, p 96.

رابعاً: الروابط المختلفة بين الشركة الأم و شركات المجمع

1. الروابط البسيطة المباشرة و غير المباشرة⁽¹⁾

في حالة الروابط غير المباشرة يجب أن تكون الرقابة مستمرة عبر السلسلة و الشكل التالي يوضح هذا النوع من الروابط.

شكل رقم 13: الروابط البسيطة المباشرة و غير المباشرة



Source : François Colinet, **Op Cit**, p 283.

من خلال الشكل و في الحالة رقم (03): تعتبر الشركة B2 غير مراقبة من طرف M لأنها لا تراقب A2 و الجدول التالي يظهر كل من نسبة المساهمة و الرقابة و نوعهما و كذا طريقة التجميع المتبعة.

¹ – François Colinet, **Pratique Des Comptes Consolidés**, Edition Dunod, France, 2001, p 283.

جدول رقم 03: نسبة المراقبة و المساهمة حالة الروابط البسيطة

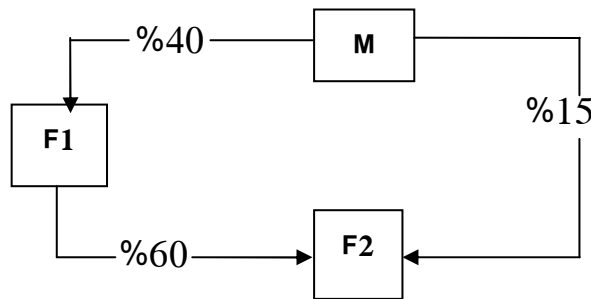
الشركات	نسبة المساهمة	نوعها	نسبة الرقابة	نوعها
A.M	%80	مباشرة	%80	سيطرة تامة
B.M	$\%48 = 60 * 80$	غير مباشرة	%60	سيطرة تامة
A1.M1	%60	مباشرة	%60	سيطرة تامة
B1.M1	$24\% = 40 * 60$	غير مباشرة	%40	تأثير ملحوظ
A2.M2	%40	مباشرة	%40	تأثير ملحوظ
B2.M2	$24\% = 60 * 40$	غير مباشرة	لا توجد	/

Source : François Colinet, Op Cit, p 287.

2. الروابط البسيطة مع انقطاع سلسلة المراقبة⁽¹⁾

هذا الشكل سيوضح الروابط البسيطة مع الانقطاع في سلسلة المراقبة

شكل رقم 14: الروابط البسيطة مع انقطاع سلسلة المراقبة



Source : Jean Corre, Op Cit, p63.

من خلال هذا الشكل تعتبر الشركة F2 غير مراقبة من طرف الشركة M لأنها لا تملك سوى بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة عن طريق F1 نسبة 50% أو أكثر من رأسمالها و الجدول الآتي يظهر كل من نسبة المساهمة و نسبة الرقابة و نوعهما.

¹ – Jean Corre, **la consolidation**, Librairie Vuizort, France, 2003, p63.

جدول رقم 04: نسبة المساهمة و المراقبة حالة انقطاع سلسلة المراقبة

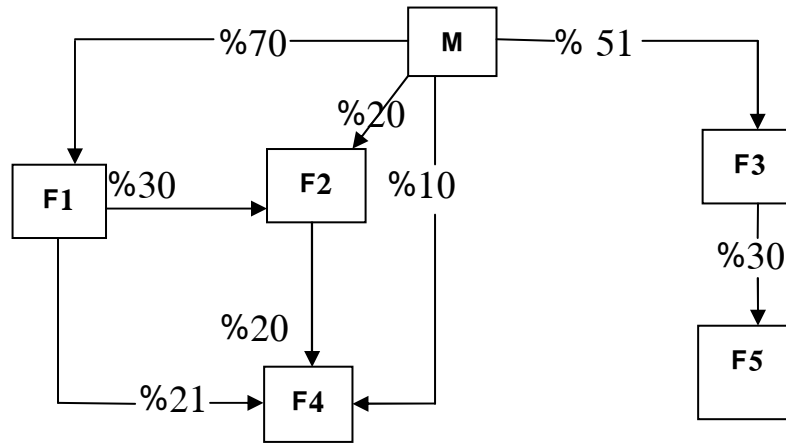
الشركة	نسبة المساهمة	نوعها	نسبة الرقابة	نوعها
F1	%40	مباشرة	%40	تأثير ملحوظ
F2	$\%24 = (60 * 40) + \%15$	مباشرة غ م	/	/

Source : Jean Corre, Op Cit, p 69.

3. الروابط البسيطة المباشرة و غير المباشرة عبر تسلسل متعدد⁽¹⁾

سيوضح هذا الشكل الروابط البسيطة المباشرة و غير المباشرة عبر تسلسل متعدد

شكل رقم 15: الروابط البسيطة المباشرة و غير المباشرة عبر تسلسل متعدد



Source : Tayeb Zitouni, op cit, p 61.

¹ – Tayeb Zitouni, **Comptabilité Des Sociétés**, Edition Berti, Alger, 2003, p 61.

جدول رقم 05: نسبة المراقبة و المساهمة عبر تسلسل متعدد

الشركة	نسبة المساهمة	نوعها	نسبة المراقبة	نوعها
F1	%70	مباشرة	%70	سيطرة مطلقة
F2	$20\% + (30\% * 70\%) = 41\%$ ب	20% مباشرة 21% مباشرة	$50\% = (30\% + 20\%)$ أ	تأثير ملحوظ
F3	51	مباشرة	51	سيطرة مطلقة
F4	32.9 % د	10% مباشرة 4.2 % غ مباشرة 4 % غ مباشرة 14.7 % غ مباشرة	$41\% = 20\% + 21\%$ ج	سيطرة مطلقة
F5	15.3 % هـ	غير مباشرة	%30	تأثير ملحوظ

المصدر: سلامي منير، مرجع سبق ذكره، ص 124.

نسبة المراقبة M على F2 هي: أ = $50\% = 30\% + 20\%$

نسبة المساهمة M في F2 هي : ب = $41\% = (30\% * 70\%) + 20\%$

نسبة المراقبة M على F4 هي : ج = $41\% = 20\% + 21\% + 10\%$

نسبة مساهمة M في F4 هي: د = $32.9\% = 10\% + (20\% * 70\%) + (30\% * 70\% * 20\%)$

$32.9\% = (21\% * 70\%)$

نسبة المساهمة M في F5 هي: هـ = $15.3\% = (30\% * 51\%)$

خامسا: الإجراءات الجبائية المتخذة لمجمع الشركات في الجزائر

يعد نموذج التجمعات اختيار و توجه حديث النشأة في الجزائر أملت المصالح الاقتصادية و متطلباتها في ظل العولمة و يبقى تحسين النظام الجبائي الخاص بالمجمعات من بين أهم الانشغالات الكبيرة للإدارة الجبائية باعتبارها أداة فعالة تسمح بمتابعة نشاط هذه الأخيرة.

1. المجمع في القانون الجبائي الجزائري

"مجمع الشركات هو كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا تدعى الواحدة منها الشركة الأم، تحكم الأخرى المسماة أعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر 90% أو أكثر من رأسمال الاجتماعي بحيث يجب ألا يمتلك رأس مال الاجتماعي للشركة الأم كليا أو جزئيا بطريقة مباشرة بنسبة 90% أو أكثر من قبل شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم.⁽¹⁾"

2. شروط الأهلية لنظام مجمع الشركات

- هناك عدة شروط يتوجب توافرها في المجمع و إلا فقد أهليته و يمكن حصرها في النقاط التالية:⁽²⁾
- تؤهل الشركات ذات الأسهم لوحدها إلى النظام الجبائي لمجمع الشركات أما الشركات المنظمة تحت الأشكال القانونية الأخرى للشركات تعتبر معفاة تلقائيا نذكر من بينها: الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)، شركات التوصية بالأسهم، شركات الأشخاص مثل (SNC)؛
 - أن يكون رأس المال الاجتماعي للشركة العضو ممتلكا بصفة مباشرة و ليس بواسطة شركات أخرى و بنسبة 90% على الأقل من طرف الشركة الأم؛
 - أن لا يكون رأس المال الاجتماعي للشركة الأم ممتلكا بصفة مباشرة بواقع 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم؛
 - أن لا يكون غرض الشركة بمجال استغلال أو نقل أو تحويل أو تسويق المحروقات و المواد المشتقة؛
 - أن تكون العلاقات بين الشركات المسيرة أساسا بأحكام القانون التجاري.

¹ - خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 181.

² - نفس المرجع السابق، ص 185.

سادسا: الامتيازات الجبائية المشجعة لتكوين المجمعات في الجزائر

تعتبر جباية مجمعات الشركات كنظام تحفيزي للمؤسسات بغية تكوينها لمجمعات أو انضمامها لمجمعات أخرى و ذلك لما تمنحه من امتياز و أهم الامتيازات الجبائية المشجعة على إنشاء المجمعات:

1. فيما يتعلق بحقوق التسجيل: طبقا لأحكام المادة 347 مكرر 4 من قانون التسجيل المتمم للمادة

36 من قانون المالية 1997 فإن عقود تحويل الشركات قصد الانضمام إلى المجمع معفاة من

حقوق التسجيل و هذا الأمر يتعلق بصفة استثنائية بعقود تحويل الشركات التي استوفت كل

الشروط للاستفادة من النظام الجبائي لمجمع الشركات، و بالتالي فإن الشركات التي لم يمتلك

رأسمالها الاجتماعي بنسبة 90% أو حققت عجز لا يمكنها الاستفادة من هذا الامتياز في حالة

تحويلها إلى شركات أسهم كما تعفى كذلك و حسب نفس المادة أعلاه كل عمليات تحويل الملكية

بين الشركات المكونة للمجمع.⁽¹⁾

2. فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني: طبقا لأحكام المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و

الرسوم المماثلة المتممة للمادة 24 من قانون المالية لسنة 1997، تستفيد العمليات المحققة بين

الشركات الأعضاء في نفس المجمع من إعفاء جزئي يتمثل في تخفيض بنسبة 50% لرقم الأعمال

الخاضع للرسم على النشاط المهني TAP هذا المبلغ يتراكم مع مبالغ التخفيضات الأخرى

الممنوحة قانونيا للشركات.⁽²⁾

3. إعفاء الأرباح الموزعة: طبقا لأحكام المادة 13 من قانون المالية 1997 المعدلة و المتممة للمادة

138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الفقرة الثالثة " تعفى من الضريبة على أرباح

الشركات التي تتقاضاها الشركات بعنوان مشاركتها في رأس مال شركات أخرى من نفس

التجمع".⁽³⁾

4. فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة: تعفى كل العمليات المنجزة بين كل الشركات الأعضاء

التابعة لنفس المجمع من الرسم على القيمة المضافة.

www.mfdgi.gov.dz موقع المديرية العامة للضرائب:

¹ - قانون التسجيل لسنة 2016، المادة 347 مكرر 4 ، ص 84.

² - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2016، المادة 219، ص 98.

³ - نفس المرجع السابق، المادة 138 ، ص 54.

5. إعفاء فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة: طبقا لأحكام المادة 19 من قانون المالية 1997 المعدلة و المتممة للمادة 173 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن " فوائض القيم المتنازل عنها المنجزة في إطار تبادل الممتلكات بين الشركات الأعضاء في نفس المجمع هي فوائض معفاة من الضريبة على أرباح الشركات".⁽¹⁾

المبحث الثاني: القوائم المالية المجمعة

إن تنظيم مجمع الشركات يفرض أفضلية توحيد الحسابات و إعداد قوائم مالية مجمعة، و بالتالي يتم إعدادها من طرف الشركة الأم يوضح فيها نشاط هذه الشركة من أعمالها و أعمال الشركات التابعة لها أمام مختلف المتعاملين الاقتصاديين.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية المجمعة

تعتبر القوائم المالية المجمعة إمتداد للقوائم المالية للشركة الأم أو حيث يظهر فيها أنواع الأصول التي في ملكية أو تحت سيطرة الشركة الأم و كذلك أنواع الديون التي تخضع لها هذه الأصول.

أولاً: مفاهيم عامة حول القوائم المالية المجمعة

القوائم المالية المجمعة تعبر عن الحسابات المالية الختامية المنتظمة و الصادقة التي تعطي صورة وافية عن الذمة المالية، الوضعية المالية و كذلك نتيجة مجموع المؤسسات المنتظمة في حدود التجميع.⁽²⁾

تم تعريف القوائم المالية المجمعة في القانون التجاري الجزائري سنة 1996 كما يلي: يقصد بالحسابات المدعمة تقديم الوضعية المالية و نتائج مجموعة الشركات كأنها تشكل نفس الوحدة، و تخضع لنفس قواعد التقديم و المراقبة و النشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية.⁽³⁾

فحسب المشرع الجزائري، قانون رقم 99-05 في المادة 01 المحدد لكيفيات إعداد و تجميع حسابات المجمع حيث نصت المادة على: "إن حسابات الشركة القابضة التي تم تجميعها مع حسابات الشركات المعنية التي هي تحت رقابتها تشكل الحسابات المجمعة للمجمع".⁽⁴⁾

¹ - المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2016، ص 76.

² - جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

³ - الأمر 96-27، مرجع سبق ذكره، المادة 732 مكرر 4 ، ص 07.

⁴ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 87، قانون 99-05، المحدد لكيفيات إعداد و تجميع حسابات المجمع، المؤرخ في 09/10/1999، المادة 01، ص 11.

كما نصت المادة 1-132 من القانون 08-156 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها المؤرخ في 26/07/2008 على ما يلي: " تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات و الوضعية المالية و النتيجة الخاصة بمجموع الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد"⁽¹⁾.

و نجد أهم النصوص القانونية المتعلقة بإعداد و تنظيم القوائم المالية المجمعة حسب المشرع الجزائري هي :

- المواد من 729 إلى 732 مكرر 4 من القانون التجاري؛
- المواد من 31 إلى 36 من قانون 07-11؛
- المواد من 39 إلى 41 من مرسوم 08-156؛

مما سبق يمكن استنتاج ما يلي:

تجميع الحسابات تقنية محاسبية ذات وجهة نظر مالية، تقوم بتقديم الوضعية المالية و نتائج مجمع الشركات المتكون من الشركة الأم و الشركات التابعة لها، و يكون ذلك في قوائم مالية مجمعة تعد لذات الغرض مما يسهل من عملية التسيير داخل المجمع.

و بالتالي القوائم المالية المجمعة تهدف إلى تلبية الاحتياجات المشتركة لغالبية المستخدمين لتساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية و تهدف أيضا لتكملة النقص في التصريحات الدورية للقبضة و شركاتها التابعة، حيث لا يقتصر دورها على تكملة النقص فقط و إنما يتمثل دورها أيضا في كونها تعتبر مطور للوحدة الاقتصادية كما تعتبر كذلك مثل الحسابات الفردية أداة للتسيير الداخلي و تقديم المعلومات اللازمة للجهات الخارجية⁽²⁾.

ثانيا: القواعد المحاسبية المتبعة عند إعداد القوائم المالية المجمعة

حسب الفقرة 9-132 من النظام المحاسبي المالي يجب إتباع القواعد المحاسبية السليمة عند إعداد القوائم المالية المجمعة و على الأخص ما يلي:

- يجب أن تعد القوائم المالية المجمعة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للعمليات و الأحداث المتماثلة، وفي حالة عدم إمكانية استخدام هذه السياسات في إعداد تلك البيانات فإنه يجب

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، قانون 08-156، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، المؤرخ في 26/07/2008، المادة 1-132، ص 15.

² - حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2008، ص 186.

الإفصاح عنها مع توضيح أجزاء بنود البيانات المجمعة التي تم بشأنها تطبيق سياسات محاسبية مختلفة؛

- إذا كانت إحدى الشركات التابعة تستخدم سياسات محاسبية مختلفة عن السياسات المحاسبية للمجموعة بالنسبة للعمليات و الأحداث المتشابهة فإنه غالباً ما يتم عمل تسويات للبيانات المالية لتلك الشركة لأغراض إعداد البيانات المجمعة كي يتم إعداد قوائم مالية مجمعة صحيحة؛
- تعد في العادة القوائم المالية للشركة القابضة و شركاتها التابعة في نفس التاريخ، و في حالة اختلافها، فإن الشركة التابعة تقوم غالباً و لأغراض إعداد البيانات المجمعة بإعداد بياناتها بحيث تغطي نفس الفترة التي تغطيها بيانات القابضة و يمكن استخدام البيانات المالية رغم اختلاف تواريخها.

ثالثاً: الإجراءات الواجب القيام بها عند إعداد القوائم المالية المجمعة⁽¹⁾

- دمج القوائم المالية للشركة القابضة و الشركات التابعة عن طريق تجميع بنودها المتماثلة من الموجودات، الخصوم، حقوق الملكية، الإيرادات و المصروفات بندا بندا؛
- حذف القيمة الدفترية لحساب الاستثمار في الشركة التابعة من ميزانية الشركة القابضة مقابل رؤوس الأموال الخاصة في الشركة التابعة؛
- تحديد حصة الأقلية في صافي دخل الشركات التابعة عن فترة التقرير و إظهارها بشكل منفصل في قائمة حسابات النتائج و تعديل ربح المجموعة بها للوصول لصافي الربح الخاص لمالكي الشركة القابضة؛
- تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة و يتم عرضها بالميزانية المجمعة بشكل منفصل عن الالتزامات و حقوق ملكية حملة أسهم الشركة القابضة؛
- يجب استبعاد الأرصدة المتبادلة و كذلك المعاملات المتبادلة بين الشركة الأم و الشركات التابعة لها و ما تتضمنه من إيرادات و مصروفات و أية أرباح و خسائر غير محققة ناتجة عنها بالكامل.

¹ - يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 357.

المطلب الثاني: مراحل و خطوات إعداد القوائم المالية المجمعة

إن مهمة إعداد القوائم المالية المجمعة تقع على عاتق محاسب الشركة القابضة الذي يقوم بتحضير عملية التجميع الخاصة بكل من الشركة القابضة و الشركات التابعة لها.

أولاً: مرحلة تجانس المعطيات

تعد مرحلة تجانس المعطيات أولى الخطوات التي ينبغي القيام بها و يقصد بها إيجاد نوع من الترابط و التوافق للبيانات المالية باعتبار الترابط يعد من المبادئ الجوهرية لتجميع الحسابات و ذلك لإعطاء صورة حقيقية و واضحة للحسابات المجمعة و لتسهيل عملية التقييم و ترجمة البيانات المالية، فالشركات الداخلة في محيط التجميع يمكن أن تختلف من حيث شكلها القانوني، قطاع النشاط أو بلد الإقامة كل هذه العناصر يمكن أن يكون لها تأثير سواء كان مباشراً أو غير مباشر على قواعد التقييم و التقديم المستعملة لإعداد الحسابات المجمعة، فمن الضروري تجانس الحسابات التابعة للشركات المجمعة و نعني بذلك تجانس أساليب و طرق التقييم و التقديم قبل تجميع الحسابات.⁽¹⁾

و الهدف من هذه المرحلة هو جعل كل القوائم المالية لمؤسسات نطاق التجميع متوافقة مع السياسات المحاسبية للمجمع و بالتالي قابلة للتجميع.

1. تاريخ إقفال القوائم المالية:

إن القوائم المالية الفردية لمؤسسات نطاق التوحيد و القوائم المالية المجمعة يجب أن تكون لها نفس تاريخ الإقفال، و في حالة وجود اختلاف بين تاريخ إقفال قوائم الشركة الأم و قوائم الشركة التابعة فإن هذه الأخيرة تعد قوائم مالية إضافية خاصة لإعداد القوائم المالية المجمعة بنفس تاريخ إقفال هذه الأخيرة، و عند عدم إمكانية إعداد القوائم المالية الإضافية فإنه يجب الأخذ بعين الاعتبار تعديلات أثار العمليات و الأحداث الهامة بين تاريخ إقفال قوائم الشركة التابعة و تاريخ إقفال القوائم المجمعة على أن لا يتجاوز الفرق بين التاريخين ثلاثة أشهر، إن مراعاة تاريخ الإقفال ينطبق على كل المؤسسات نطاق التجميع سواء الشركات التابعة أو الشقيقة أو الشركات المشتركة.⁽²⁾

¹ - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سبق ذكره، ص 68.

² - محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 342.

2. توحيد طرق التقييم و العرض:

إن استعمال طرق محاسبية موحدة بين كل مؤسسات نطاق التجميع هي من متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة حيث تتم باستخدام طرق محاسبية موحدة للمعاملات المتشابهة و للأحداث التي تتم في نفس الظروف و إذا ما أعدت قوائم مالية لمؤسسة من نطاق التجميع على أساس طرق محاسبية مختلفة فإن ذلك يستدعي إجراء التسويات اللازمة لتلك القوائم عند استخدامها لإعداد القوائم المالية المجمعة.⁽¹⁾

3. تحويل حسابات المؤسسات الأجنبية:

يتم تحويل القوائم المالية للمؤسسات الأجنبية في إطار عملية توحيد محاسبي و يكون كما يلي:⁽²⁾

- يتم تحويل الأصول و الالتزامات لكل ميزانية يتم عرضها بسعر الإقفال في تاريخ الميزانية؛
 - يتم تحويل الإيرادات و المصاريف لكل قائمة دخل بأسعار الصرف في تواريخ حدوث المعاملات.
- فبعد عملية مجانية حسابات كل الشركات الداخلة في التجميع نحصل على حسابات اجتماعية حسب نفس قواعد التقييم و التقدير، و بالتالي تصبح هناك إمكانية إدماج هذه الحسابات الاجتماعية المتجانسة في دفتر اليومية للمجمع و تهدف هذه المرحلة إلى دمج القوائم المالية للمؤسسات التابعة و المؤسسات المشتركة التي تقرر إدماجها ضمن القوائم المالية للمؤسسة الأم فالشركات التابعة يتم إدماج حساباتها كليا (بنسبة 100%)، أما المؤسسات المشتركة فيكون إدماجها في حدود نسبة المساهمة.

ثانيا: مرحلة إقصاء العمليات الداخلة في المجمع

إقصاء الحسابات المتعلقة بالعمليات البينية تتم بناء على الأساليب المطبقة للتجميع و بالتالي الإقصاء يكون على النحو التالي:⁽³⁾

- 100% بالنسبة للشركات التي تطبق طريقة الاندماج الكلي؛
- حسب نسب الفائدة المتعلقة بالمساهمات لكل شركة داخلة في المجمع و هذا في إطار تطبيق طريقة الاندماج النسبي؛
- أما في حالة تطبيق طريقة المعادلة فلا يوجد هناك أي إقصاءات.

¹ - أحمد محمد محرز، مرجع سبق ذكره، ص 12.

² - محمد نصار، جمعة حميدات، ص 432.

³ - أحمد بسيوني شحاته، كمال الدين الدهراوي، المحاسبة المتقدمة، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 6.

1. أهدافها

تعد عملية إقصاء الحسابات الداخلية (أو كما يصح التعبير عنها بالحسابات المشتركة بين الشركات التي تنتمي إلى محيط المجمع) من بين أهم المبادئ الأساسية لتجميع الحسابات و إظهارها في صورة مثالية تعبر عن الواقع الاقتصادي للمجمع فهي بالتالي تمثل الخطوة المهمة من الخطوات المتعارف عليها في إطار التجميع، بحيث لا يمكن الاستغناء عنها فبواسطتها يتم إقصاء التدفقات المتعلقة بالشركات التابعة التي تساهم في تضخيم أصول و خصوم المجمع بصفة تلقائية، كالحقوق و الديون المرتبطة بالشركات المجموعة نفس الشيء بالنسبة للتكاليف و الإيرادات، و المبادلات الداخلية (بيع و شراء) و بالتالي عملية الإقصاء الخاصة بالحسابات الداخلية تتم على مستويين: مستوى الميزانية و على مستوى حسابات النتائج.⁽¹⁾

2. إجراءات إقصاء العمليات الداخلية

يتم استبعاد الحسابات الداخلية بين شركات المجمع عبر عدة مراحل:⁽²⁾

1.2 إقصاء الحسابات بين شركات المجمع: تتم عملية جرد كل الحسابات و مراقبة تناظرها و مقارنة الحسابات الداخلية و ذلك بغرض تحديد كل التسديدات التي لم تسلم، سعر الصرف للعملات الأجنبية، مخصصات و نتائج قيد التحصيل في نهاية الفترة، النزاعات.

2.2 تسوية الحسابات: بعدما يتم تحديد الأسباب الكامنة وراء عدم تناظر الحسابات يتم تسويتها كما لتالي:

الوضعية	التسوية المحاسبية
تسديد قيد التسجيل	تسجيل التسديد
بضائع قيد العبور	تسجيل عملية الشراء
مدينون و دائنون بعملة أجنبية	تسوية سعر الصرف
سندات غير مستحقة خصمت	تسجيل القرض البنكي للصرف
أخطاء	تسويتها
نزاعات	تسوية محاسبية للنزاع

المصدر: محمود ابراهيم عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 71.

¹ – Philippe Coste, Pascal Simon, Op Cit, p 69.

² – محمود ابراهيم عبد السلام، المحاسبة المتقدمة، مكتبة القاهرة الحديثة، القاهرة، مصر، 2000، ص 62.

3.2 الإقصاء: بعد تسوية الحسابات يتم إقصاءها من القوائم المالية المجمعة على أساس نسبة الإدماج النسبي إذا كانت الحسابات بين مؤسسة مدمجة كلياً و أخرى مدمجة نسبياً، و نسبة الإدماج الأقل إذا كانت الحسابات بين مؤسستين مدمجتين نسبياً.

1.3.2 إقصاء الأرباح و الخسائر داخل المجمع:⁽¹⁾

يتم إقصاء الأرباح و الخسائر الناتجة عن المعاملات بين مؤسسات المجمع حتى تبقى ضمن نتيجة المجمع إلا النتيجة المحققة مع الغير من خارج المجمع، في حالة الإدماج الكلي فإن استبعاد الأرباح و الخسائر يكون كلياً بنسبة 100%، ثم توزع بين حقوق المجمع و حقوق الأقلية التي ساهمت في النتيجة، أما إذا كان الإدماج نسبياً أو بطريقة المعادلة فإن الإقصاء يكون في حدود نسبة المساهمة.

2.3.2 استبعاد توزيع الأرباح:

الأرباح الموزعة داخل المجمع تمثل نتائج تم التقرير عنها ضمن القوائم المالية المجمعة للسنوات السابقة و لذلك يتم استبعادها و توضع ضمن الاحتياطات المجمعة.

3.3.2 استبعاد هامش المخزون:⁽²⁾

إذا كانت شركة تابعة للمجمع لها مخزون تم اقتناؤه من شركة أخرى تابعة للمجمع و قد تم تسجيله بهامش ربح، فإن هذا الهامش يتم استبعاده ما دام ذلك المخزون في حوزة الشركة المشتري و لم يتم بيعه إلى خارج المجمع و يتم إتباع الإجراءات التالية في استبعاد هذا الهامش:

- تحديد المخزون لدى المؤسسة المشتري؛
- تحديد معدل هامش الربح المطبق؛
- حساب الهامش للسنة الجارية و السنوات السابقة؛
- تسجيل عملية الاستبعاد للهامش.

¹ -Eric Robert, Gilbert Gelard, Op Cit,p 132.

² -Hubert Bruslerie, **Analyse Financière Information Financière, Diagnostic et Evaluation**, 4^{eme} Edition, Dunod, Paris, France, 2010, p 147.

4.3.2 التنازل الداخلي للأصول:

النتائج الناجمة عن تنازل الأصول بين مؤسسات المجمع يجب استبعادها و لذلك فإن كل أصل تم التنازل عنه داخل المجمع يجب أن يقوم بتكلفته التاريخية داخل المجمع، و كل فائض قيمة يجب إقصائه و يتعلق الإقصاء بسنة التنازل و السنوات اللاحقة ففي سنة التنازل يتم فيها:⁽¹⁾

- إلغاء فائض القيمة للمؤسسة المتنازلة عن الأصل؛
- تعديل قيمة اقتناء الأصل للمؤسسة المشترية ؛
- تصحيح أقساط الاهتلاك المطبقة حسب جدول الاهتلاك الأصلي فقط، و كل هذه التعديلات تستلزم بالتأكيد متابعة دقيقة للأصل الذي تم التنازل عنه.

5.3.2 استبعاد المؤونات:

وجود مؤونات بين شركات نطاق التجميع في القوائم المالية المجمعة يمثل تسجيلًا مزدوجًا للخسائر من جهة و للمؤونات من جهة أخرى، و لذلك فإن متطلبات التجميع تستلزم إقصاءها سواء كانت:

- مؤونات تدني قيمة السندات؛
 - مؤونات تدني قيمة المدينون؛
 - مؤونات الأخطار و الخسائر المحتملة.
- أما إذا كانت المؤونات تفوق الخسائر المسجلة و تعبر عن خسائر محتملة للمجمع ككل فإنه يجب الإبقاء عليها.⁽²⁾

ثالثًا: مرحلة توزيع رؤوس الأموال الخاصة و استبعاد الأسهم

عملية تجميع الحسابات ما هي إلا استبدال أوراق المساهمة التي تظهر في ميزانية أي مؤسسة داخلية في محيط التجميع بما يقابلها من رؤوس الأموال الخاصة للشركة المجمعة و بالتالي يتم إظهار حصة الشركة المجمعة لقاء هذه الأسهم.

كما أن رؤوس الأموال الخاصة للشركات المجمعة تكون موزعة بين المجمع و الأقلية المنتمية له و يتحدد ذلك عن طريق نسبة الفائدة و هذا ما يؤدي إلى إلغاء هذه المساهمات و لتحقيق المساواة بين قيمة أوراق المساهمة لأبد من:⁽³⁾

¹ - أمينة بن بو تلجة، مرجع سبق ذكره، ص 146.

² - Beatrice et Francis Guillot, Op Cit, p150.

³ - منير سلامي، مرجع سبق ذكره، ص 164.

- التأكد من المساواة ما بين قيمة أوراق المساهمة المالية و الجزء من رأس المال الخاص للشركات الخاضعة للتجميع و الفرق الذي ينتج بين هاتين القيمتين يسمى بفرق التجميع الأول؛
- إقصاء أوراق المساهمة و استبدالها بالجزء الخاص برؤوس الأموال الخاصة التابعة للشركات الداخلة في محيط التجميع.

فوارق التجميع⁽¹⁾

معالجة فرق التجميع الأول: يقصد به الفرق الناتج عن تكلفة تحصيل السندات و حصة الشركة المالكة لها أو القابضة لرؤوس الأموال الخاصة و من هنا يمكن استنتاج العلاقة التالية:

فرق التجميع الأول = تكلفة الحياة على السندات - حصة الشركة القابضة من رؤوس الأموال الخاصة.

كما يمكن أن نميز بين نوعين من فرق التجميع: - فرق التقييم - فرق التحصيل.

1. فرق التقييم:

يضم فرق التقييم بعض عناصر الأصول المعرفة التي أعيد تقييمها حسب القيمة المحتفظ بها لتحديد القيمة الإجمالية للشركة المجمعة، و يعرف فرق التقييم على أنه الفرق الناتج بين القيمة الداخلة في الميزانية المجمعة و القيمة المحاسبية المسجلة لنفس عناصر الأصول في ميزانية الشركة المراقبة (التي تخضع للرقابة).⁽²⁾

كما أن فرق التقييم قد يكون إما موجبا أو سالبا، فإذا كان موجب فإن هذه الزيادات يتم تسجيلها في الميزانية المدمجة من طرف الشركة الأم و يتجلى ذلك بتسجيل فوائد الأقلية في الميزانية و ذلك في حال الاندماج الكلي فقط كما أن فرق التقييم يمكن معالجته كما يلي:⁽³⁾

- إما بتسجيل الشركة الأم للزيادات في القيم الناتجة و ذلك بتسجيل قيمة فوائد الأقلية في أصولها و ذلك في حالة الاندماج الكلي؛
- إما بتسجيل الزيادات إلا في حدود المساهمة و في هذه الحالة يمكن معالجتها إما بتصحيح قيمة الاستثمارات و تسجيلها في جانب الخصوم في حساب الاحتياطات المعاد تقييمها أو عن طريق تصحيح قيمة الاستثمارات بإنقاص قيمة سندات المساهمة.

¹ - قانون 08-156، مرجع سبق ذكره، المادة 132-13، ص 17.

² - نفس المرجع السابق، المادة 132-14، ص 17

³ - نفس المرجع السابق، المادة 132-15، نفس الصفحة.

2. فرق التحصيل:

فرق التحصيل ما هو إلا القيمة المتبقية و من الصعب متابعة تطور قيمته في الزمان و هذا ما يؤدي إلى توزيعه على المدة المأخوذة أصليا لحساب المردودية الكلية للاستثمار ففرق التحصيل يعتبر استثمارا حقيقيا و يجب أن يكون موضوع مخطط اهتلاك اقتصادي.⁽¹⁾

و يسجل فرق التحصيل في أصول الميزانية إذا كان ايجابيا و تمثل المكافأة المسندة للحصول على السندات، و في حالة ما إذا كان فرق التحصيل سالبا يسجل في خصوم الميزانية و يمثل مؤونة الأخطار، و عليه فرق التحصيل يسجل في حدود المعدل المتعلق بالشركة المالكة بمعنى تسجل حصة الفوائد الأقلية فقط في أصول الميزانية.

رابعا: عرض القوائم المالية المجمعة

بناءا على نص المادة 25 من القانون 07-11 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007:

كل كيان يدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي يتولى سنويا إعداد كشوف مالية و كشوف مالية خاصة بالكيانات غير الصغيرة تشتمل على ما يلي:⁽²⁾

- الميزانية؛
- جدول حساب النتيجة؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يوفر معلومات مكملة للميزانية و جدول حساب النتيجة.

1. الميزانية المجمعة:

تتمثل أهم بنود الميزانية في:⁽³⁾

- الشهرة (GOOD WILL): و يعترف به كأصل ليست له مدة حياة و بالتالي غير قابل للاهلاك و إنما يجرى له سنويا اختبار نقص القيمة.
- الاحتياطات المجمعة: تعرض بصفة مستقلة عن باقي عناصر الأموال الخاصة للمجمع.

¹ - قانون 08-156، مرجع سبق ذكره، المادة 132-17، ص ص 17-18.

² - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، قانون رقم 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25/11/2007، المادة 25، ص5.

³ - قانون 08-156، مرجع سبق ذكره، المادة 220-2، ص ص 23-24.

- حقوق الأقلية: تعبر عن حقوق المساهمين الآخرين في المؤسسات التي تم إدماجها كلياً ضمن حسابات المجمع و تعرض حقوق الأقلية في صافي الأصول منفصلة عن حقوق الأقلية في النتيجة.

- الضرائب المؤجلة: تعرض الضرائب المؤجلة المدينة و الدائنة بصفة مستقلة ضمن بنود قائمة الميزانية، و في حالة عرضها في بند واحد يجب إظهار رصيد الإقفال و التغير خلال السنة لكل منهما ضمن الملاحظات.

2. جدول حساب النتيجة المجمع:

يجب أن يتضمن من جهة العناصر المكونة للنتيجة للمؤسسة المجمعة و مؤسسات نطاق التجميع بطريقة الإدماج الكلي و النصيب الذي يعود للمجمع من المؤسسات التي تم إدماجها نسبياً و من جهة أخرى نصيب النتيجة من المؤسسات التي تم توحيدها بطريقة المعادلة.

و المادة 230-3 تفرض كحد أدنى البنود التالية في جدول حساب النتيجة:⁽¹⁾

- إيرادات الأنشطة العادية؛
 - المصاريف المالية؛
 - نصيب المؤسسة في نتائج الشركات التي تم إدماجها بطريقة المعادلة؛
 - الضرائب على الدخل؛
 - النتيجة الصافية للنتيجة.
- و يمكن إضافة بنود أخرى إذا كان ذلك بغرض الصورة الصادقة و الوضعية المالية الحقيقية للمجمع.

3. جدول تدفقات الخزينة المجمع:

يتم عرض جدول تدفقات الخزينة المجمع للأنشطة التشغيلية بطريقتين:⁽²⁾

- الطريقة المباشرة: و تعرض فيها كل بنود التدفقات النقدية من مقبوضات و مدفوعات.
- الطريقة غير المباشرة: و تعتمد على النتيجة المحسوبة في حساب النتيجة ثم يتم تعديلها بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية.

¹- قانون 08-156، مرجع سبق ذكره، المادة 230-3، ص 25.

²- نفس المرجع السابق، المادة 1-240، ص 26.

و لحساب التدفقات النقدية المجمعة تؤخذ بعين الاعتبار التدفقات النقدية الخاصة بالشركات التابعة بنسبة 100% و في حدود نسبة الإدماج بالنسبة للشركات المدمجة نسبيا و يعد جدول تدفقات الخزينة المجمع وفقا لثلاث طرق:(1)

- تحليل تغيرات الميزانية المجمعة: و يتم فيها تحديد التدفقات النقدية لكل بنود قائمة الميزانية المجمعة من سنة إلى أخرى؛
- تجميع جداول تدفقات النقدية للمؤسسات نطاق التجميع: و يتم تجميع التدفقات النقدية المجمعة اعتمادا على جداول تدفقات الخزينة لكل مؤسسة من نطاق التجميع ؛
- تجميع التدفقات النقدية يتم فيها تجميع التدفقات النقدية بنفس الشكل الذي يتم فيه تجميع قوائم الميزانية و حساب النتيجة و هي الطريقة المعتمدة في أنظمة الإعلام الآلي الخاصة بالتجميع المحاسبي.

4. جدول تغيرات الأموال الخاصة المجمع:

من خلال جدول تغيرات الأموال الخاصة يتم تحديد حصة المجمع و حصة حقوق الأقلية و فيه كذلك يتم عرض مختلف المراحل التي يتم فيها التغيير في رأس المال المؤسسة و عليه يتم عرض حركة رؤوس الأموال التي يمكن تصنيفها إلى صنفين هما:(2)

- التغيرات الناتجة عن حركية المساهمين في الشركة المجمعة و تتمثل في:
 - ✓ الحصة الموزعة من طرف الشركة المجمعة؛
 - ✓ الزيادة أو التخفيض من رأس المال الشركة المجمعة؛
 - ✓ الحيازة أو التنازل عن السندات.
- التغيرات المتعلقة بنتيجة السنة المالية و التغيرات الناتجة في قيمة الأصول و الخصوم المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة و تتمثل في:(3)
 - ✓ نتيجة السنة المالية؛
 - ✓ تغيير الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء مع دمج آثار التغيير ضمن الأموال الخاصة؛

¹ - قانون 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 240-1، ص 26.

² - قانون 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 250-1، ص 26.

³ - قانون 156-08، مرجع سبق ذكره، نفس المادة، ص 27.

- ✓ النواتج و الأعباء المسجلة مباشرة ضمن الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء؛
- ✓ تأثير سعر الصرف في حالة ما إذا كان المجمع يقوم بتجميع حساباته و التي تعد بالعملة الصعبة؛
- ✓ تأثير إعادة تقييم الأصول.

المطلب الثالث: نطاق استخدام القوائم المالية المجمعة

في الجزائر تم توضيح مختلف الشركات المعنية بإعداد القوائم المالية المجمعة و الشركات المعفية من إعدادها حسب النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى الشركات المدرجة و المستبعدة من القوائم المالية المجمعة.

أولاً: الشركات الأم المعنية بإعداد القوائم المالية المجمعة

إن النظام المحاسبي المالي إستمد معظم قواعده و قوانينه من المعايير المحاسبية الدولية، فقد فرض على كل الشركات التي تراقب شركات أخرى إعداد و تقديم القوائم المالية المجمعة و ذلك في مادته رقم 132-2 و التي تنص على ما يلي: " كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني و يراقب كيان أو عدة كيانات يعد و ينشر كل سنة الكشوف المالية المجمعة للمجموع المتآلف من جميع تلك الكيانات".⁽¹⁾

بالإضافة إلى المادة رقم 132-3 و التي تنص على:⁽²⁾

"يكون إعداد و نشر القوائم البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج (أو الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته و مراقبته". أما القانون التجاري الجزائري فإنه يحدد الشركات المعنية بإعداد القوائم المالية المجمعة في المادة 732 مكرر3، كما يلي: " تلتزم الشركات القابضة التي تلجأ علنيا للإدخار و/أو مسعرة في البورصة بإعداد الحسابات المدعمة و نشرها".

و من خلال نص هذه المادة نستنتج أنه وحدها الشركات التي تفتتح أسهمها أو تسعر في البورصة ملزمة بإعداد الحسابات و نشر بياناتها بصفة مجمعة.

أي كل مؤسسة أم و التي تحوز على مساهمات مباشرة أو غير مباشرة في الشركات التابعة أو التي تملك مساهمات في شركات شقيقة أو في مشاريع مشتركة ملزمة بإعداد و عرض القوائم المالية المجمعة تضم الشركة الأم و الشركات التابعة و المساهمات في المشاريع المشتركة.

¹ - قانون 08-156، مرجع سبق ذكره، المادة 132-2، ص 15.

² - نفس المرجع السابق، المادة 132-3، ص 16.

ثانيا: الشركات الأم المعفاة من إعداد القوائم المالية المجمعة

الحالات التي تعفى فيها الشركة القابضة من إعداد القوائم المالية المجمعة (و يجوز لها إعدادها إذا رغبت)، كالتالي:⁽¹⁾

- إذا قامت الشركة الأم النهائية أو الوسيطة بإعداد بيانات مالية موحدة تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و متاحة لاستخدام العام؛
- إذا كانت الشركة الأم (القابضة) مملوكة بالكامل لشركة أخرى و كانت تلك القوائم غير مطلوبة من الشركة المالكة لها، و كان يمكن تلبية احتياجات المستخدمين الآخرين للقوائم المالية عن طريق القوائم المالية المجمعة للشركة المالكة لها أو إذا كانت الشركة مملوكة بشكل شبه كامل؛
- في حالة عدم تداول أدوات الديون أو أسهم حقوق الملكية للشركة الأم في بورصة الأوراق المالية المحلية أو الأجنبية؛
- لم تقم المؤسسة المسيطرة بإيداع و ليست قيد عملية إيداع بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو أي مؤسسة تنظيمية أخرى.

و ينص النظام المحاسبي المالي على وجود حالة واحدة تعفى فيها المؤسسة الأم من إعداد القوائم المالية المجمعة و جاء ذلك بصريح العبارة في المادة رقم 132-4: "يعفى كل كيان مهيم من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر و إذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية، و الحيابة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل على 90% من حقوق التصويت".⁽²⁾

ثالثا: الشركات التابعة المدرجة في القوائم المالية المجمعة

تتضمن القوائم المالية المجمعة توحيدا لكافة الشركات التي تسيطر عليها الشركة الأم (القابضة) باستثناء تلك الشركات التابعة التي يتم استبعادها، لذلك يجب على الشركة القابضة التي تصدر قوائم مالية مجمعة إدماج كافة المنشآت التي تسيطر عليها في هذه القوائم و تشمل هذه المنشآت الشركات التابعة سواء محلية أو أجنبية و كذا المنشآت الأخرى التي لا تعتبر شركة تابعة و لكنها خاضعة لسيطرة

¹ -C.Bonnier, P.Delville, Op Cit, p 98.

² - قانون 08-156، مرجع سبق ذكره، المادة 132-4، ص 16.

الشركة القابضة، و يتم تضمين نتائج أعمال الشركة التابعة بالبيانات المالية المدمجة ابتداءً من تاريخ الحيازة و هو نفس التاريخ الذي تنتقل فيه السيطرة فعلاً إلى المشتري.⁽¹⁾

رابعاً: الشركات المستبعدة من القوائم المالية المجمعة

- تقوم الشركات القابضة باستبعاد بعض الشركات التابعة من القوائم المالية المجمعة التي تعدّها من لفترةٍ أخرى رغم امتلاكها لأكثر من 50% من أسهم هذه الشركات في الحالات التالية:⁽²⁾
- إذا كانت سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة مؤقتة و غير دائمة بسبب أن شراء الشركة التابعة قد تم فقط بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب؛
 - إذا كانت الشركة التابعة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل بحيث يؤدي ذلك إلى ضعف قدرتها على تحويل الأموال إلى الشركة القابضة إلى حد كبير؛
 - عندما تصبح سيطرة الشركة القابضة على التابعة غير ممكنة نتيجة انخفاض نسبة ملكية القابضة لأسهم التابعة أو عندما تصبح الشركة التابعة تحت سيطرة جهات أخرى مثل الدولة (حالة التصفية)؛
- حيث نجد أن النظام المحاسبي المالي ينص على وجود حالتين تستبعد فيها الكيانات التابعة من القوائم المالية المجمعة التي تعدّها الشركة الأم و جاء ذلك في نص المادة رقم 132-6: "تبقى خارج مجال تطبيق عملية دمج الكيانات التي تواجه قيود صارمة و دائمة تقرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المدمج، و كذلك الأمر بالنسبة للكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقاً في مستقبل قريب".⁽³⁾

¹ -C.Bonnier, P.Delville, Op Cit, p 120.

² - Tayeb Zitouni, Op Cit, p61.

³ - قانون 08-156، مرجع سبق ذكره، المادة 132-06، ص 16.

المبحث الثالث: الإجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي

عملية التجميع المحاسبي تقوم على مجموعة من القواعد و الإجراءات الأساسية الخاصة بها، حيث أنه بواسطة هذه التقنية يمكن لهذه المؤسسات الحصول على القوائم المالية المجمعة.

المطلب الأول: ماهية التجميع المحاسبي

تقنية تجميع الحسابات تقوم بتقديم الوضعية المالية و نتائج مجمع الشركات و يكون ذلك في قوائم مالية مجمعة تعد لذات الغرض مما يسهل من عملية التسيير داخل المجمع.

أولاً: مفهوم التجميع المحاسبي

التجميع المحاسبي هو عملية تتمثل في إحلال مبالغ سندات المساهمة المعبر عنها في ميزانية المؤسسة المدمجة بما يمثلها من نصيبها في رأس مال و نتيجة الدورة في المؤسسة التابعة. فتجميع الحسابات يعتبر:

1. أداة للتسيير الداخلي

تساعد عملية التجميع على المعرفة الكاملة للشركات التابعة و تحديد مختلف الروابط المتواجدة بين أعضاء المجمع و بالتالي فالحسابات المجمعة تقدم الصورة الشاملة للحسابات الدورية فيما يتعلق بـ: (1)
1.1 الذمة المالية: تقدم الحسابات المجمعة كل الذمة الموضوعية تحت مسؤولية المجمع و تحتوي هذه الذمة على الأملاك الدائمة حتى الأصول المالية و ميزتها أنها توضح الوضعية الصحيحة الخاصة بسندات المساهمة المالية الخاصة بالشركات المقيدة في الأصول الثابتة التابعة للشركة المدمجة.

2.1 النتائج و النشاط: القوائم المجمعة تظهر حسابات النتائج المتعلقة بنشاط الدورة للمجمع و ذلك من خلال إظهار رقم الأعمال و النتيجة الخاصة بالمجمع و هذا بعد القيام بإقصاء كل المعاملات الداخلية سواء كانت نتائج موزعة أو محتفظ بها بالاحتياط.

3.1 الحالة المالية: تقدم القوائم الفردية للشركة الأم كل الحسابات الدائمة و الديون الموجودة سواء الخاصة بالمتعاملين الخارجيين أو بالمؤسسات المنتمية لنطاق التجميع، أما في القوائم المجمعة فإن الحسابات الدائمة و الديون الداخلية للمجمع تقصى من الحسابات المجمعة و لا تبقى إلا الحسابات الخاصة بالمتعاملين الخارجيين و لهذا تعتبر القوائم المجمعة أكثر وضوحاً من القوائم الفردية الدورية للشركة الأم لأنها تقدم الوضعية الحقيقية للحالة المالية الخاصة بالمجمع.

¹ - خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 82.

2. أداة للمعلومات الخارجية

- التجميع المحاسبي يعد وسيلة للإفصاح المالي و المحاسبي فهو بذلك أداة للمعلومات الخارجية كما تعتبر الحسابات المجمعة مصدر للمعلومات التكميلية و المصححة و تسمح للقيام بما يلي:⁽¹⁾
- طرح تحليل مالي واقعي للمجمع (أموال خاصة، ديون طويلة، متوسطة و قصيرة الأجل)؛
 - إعطاء نظرة عن التطور العام لمجمع الشركات و معرفة علاقة هذا التطور بنسبة الأصول (مدى تغطية الأصول الثابتة بالأموال الثابتة و مدى تغطية الأصول الثابتة بالأموال المتداولة..)؛
 - قياس العلاقة بين الأرباح و رقم الأعمال و فعالية الأموال الخاصة؛
 - إعطاء حكم صادق حول مردودية المجمع ككل (مقارنة مع الأرباح الموزعة).

ثانيا: أنواع التجميع المحاسبي

يوجد نوعين أساسيين من التجميع المحاسبي و ذلك حسب نوع المساهمات حيث تتمثل في:

1. التجميع المباشر (consolidation direct):

تقنية التجميع المباشر تتمثل في قيام الشركة الأم بالتجميع المباشر لكل الشركات الداخلة في محيط التجميع مهما كان شكل الارتباط السائد بين هذه الشركات سواء كان ارتباط مباشر أو غير مباشر.

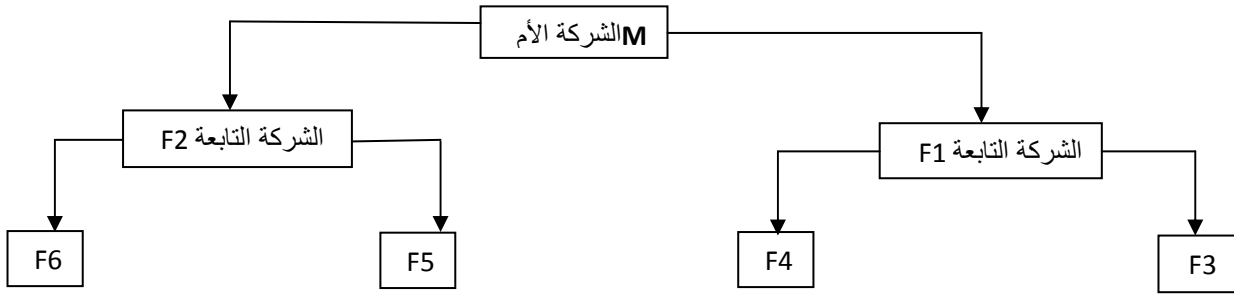
و تتركز طريقة التجميع المباشر على عملية تجميع كل شركة من شركات المجمع مباشرة في الشركة الأم في عملية واحدة و هذا من خلال التحديد المباشر لحقوق المجمع في الأموال الخاصة لكل شركة منه و كذا حصة كل شركة في الاحتياطي و نتيجة المجمع، حيث تستعمل في ذلك نسبة الفائدة التي تعود للشركة الأم و تسعى إلى التحديد المباشر لحقوق المجمع في الشركات المدمجة و الحقوق الخارجة عن المجمع، إن التطبيق العملي لطريقة التجميع المباشر يتحقق بإتباع ما يلي:⁽²⁾

- حساب نسبة الفائدة للمجمع و تجميع حسابات الشركات الخاضعة للتجميع؛
- تبويب الأموال الخاصة و إقصاء سندات المساهمة للشركات المدمجة؛
- تحويل نتيجة و احتياطات الشركة الأم إلى نتيجة و احتياطات المجمع.

¹ – Farid Makhlouf, **Comptabilité Des Sociétés Selon le SCF**, Edition pages blues, Alger, 2011, p252.

² – محمد الفيومي محمد، فؤاد السيد المليجي، مرجع سبق ذكره، ص 112.

شكل رقم 16: تقنية التجميع المباشر



Source : François Colinet, Op Cit, p31.

2. التجميع غير المباشر (consolidation indirect):⁽¹⁾

تتمثل هذه التقنية في دمج مجموعات صغيرة في مجموعات أكبر مما يسمح بتجميع المجموعات الفرعية ثم إدراجها بعد ذلك في الحسابات الخاضعة للتجميع في الشركة الأم.

و طبقا لهذا النوع من التجميع فإن إعداد القوائم المالية المجمعة يكون على عدة مراحل فكل شركة قابضة تقوم بالتوحيد و في شكل مجمع صغير كل الشركات الفرعية التي تراقبها بصفة مباشرة، ثم توحد تلك القوائم ضمن قوائم الشركة القابضة الأعلى ثم ترفع بالتدريج إلى الشركة الأم هذه التقنية المتعلقة بالتجميع يمكن وصفها بالمتداخلة و تقوم هذه التقنية على مبدئين:⁽²⁾

- القيام بتجميع الشركة المتواجدة في أسفل الهيكل التنظيمي للمجمع في الشركة التي تكون أعلى منها كخطوة أولى ثم الصعود إلى الشركة الأم؛
- تحديد نسبة المساهمة المملوكة من قبل الشركة التي تعتبر بمثابة الشركة الأم في هذا المجمع الفرعي و في كل سنة يتم اقتسام الأموال الخاصة بالمجموعة بكل مجمع فرعي بين الأموال المجموعة في أعلى مستوى و فوائد الأقلية.

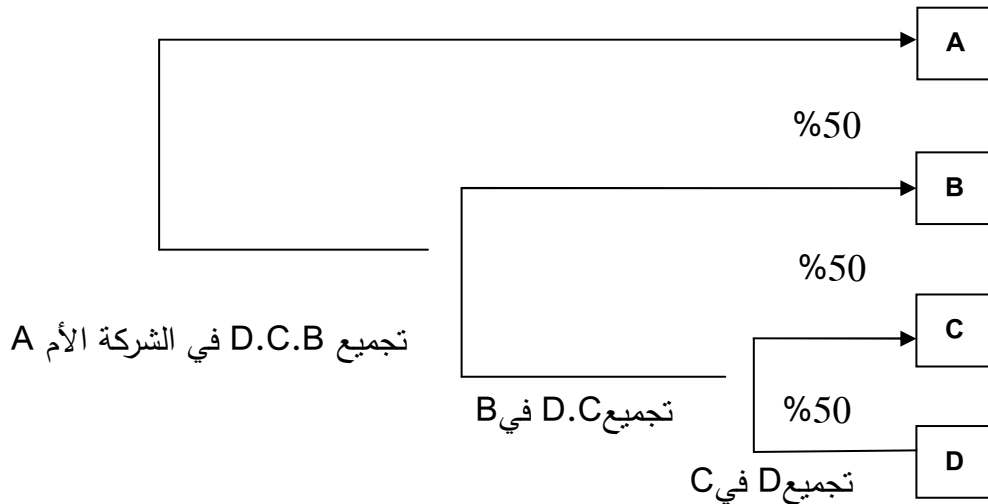
و منه يمكن القول إن التجميع غير المباشر يتم عن طريق تجميع حسابات الشركة الموجودة في أسفل الهيكل التنظيمي للمجمع في حسابات الشركة التي تكون أعلى منها وصولا إلى أعلى الهيكل التنظيمي للمجمع بحيث يتم تجميع الحسابات لكل الشركات الداخلة في محيط التجميع مع حسابات الشركة الأم و لإعداد الميزانية المجمعة المتكونة من شركتين على الأقل يجب القيام بما يلي:

¹ – Colinet Francois, Op Cit, p37.

² – أحمد مقدمي، مرجع سبق ذكره، ص 41.

- تراكم حسابات الميزانية للشركتين؛
- توزيع الأموال الخاصة للشركة الأولى و إلغاء سندات المساهمة المسجلة في أصول الشركة الأم؛
- تحويل الاحتياطات و النتيجة للشركة الثانية إلى احتياطات و نتيجة الشركة المجمعة.

شكل رقم 17 : تقنية التجميع غير المباشر



Source : Colinet Francois, Op Cit, p37.

ثالثاً: أهمية التجميع المحاسبي

- تهتم تقنية التجميع عند إعداد القوائم المالية المجمعة بما يلي:⁽¹⁾
- إظهار الحالة المالية و نتائج المجمع المتكونة من الشركة الأم و كل الشركات التابعة لها كأنها شركة واحدة؛
- الاعتماد كلياً على المعطيات المحاسبية للمؤسسات الداخلة في محيط التجميع؛
- تحدد نوع المعلومات المستخدمة و الخطوات اللازمة للحصول عليها؛
- يمكن أن تتم على مستوى الشركة الأم كما يمكن أن تشترك فيها كل المؤسسات التابعة المعنية بالتجميع حيث ترتبط عملية التجميع المحاسبي ارتباطاً وثيقاً بقواعد التنظيم المحاسبي المطبقة في المجمع.

¹– Jacques Richard, Christine Collette, **Comptabilité Général Système Français et Normes IFRS**, 8^{eme} Edition, Dunod, Paris, France, 2008, p 661.

المطلب الثاني: أساسيات التجميع المحاسبي

يعتمد إعداد القوائم المالية المجمعة على المعطيات المحاسبية لمؤسسات نطاق التجميع، و المتمثلة أساسا في القوائم المالية و ميزان المراجعة، و تحدد أساسيات التجميع المعلومات المحاسبية المستخدمة في عملية التجميع و المراحل اللازمة للحصول عليها.

أولا: عملية التجميع المحاسبي

1. مرحلة التجميع عن طريق الأرصدة

يعتمد هذا السياق على بيانات ميزان المراجعة النهائي أو القوائم المالية لكل مؤسسة نطاق التجميع، و بعد تجميع هذه البيانات يتم تعديلها بعمليات التسوية و إعادة المعالجة أخذا بعين الاعتبار معطيات السنة الجارية و السنوات السابقة.

تطبيق هذا السياق يمكن أن يمر عبر المراحل التالية:⁽¹⁾

- تجميع القيم للأصول و الالتزامات و الإيرادات و المصاريف للمؤسسات المجمعة؛
 - تسجيل عمليات التجميع المحاسبي من التسوية، إعادة معالجة و استبعاد مع تسجيل عمليات السنة الجارية في النتيجة، و السنوات السابقة في الاحتياطات؛
 - التوحيد(normalisation)؛
 - عرض القوائم المالية المجمعة.
- سهولة الحصول على ميزانية المراجعة و القوائم المالية لكل مؤسسة من نطاق التجميع تعد من إيجابيات هذا السياق، إلا أن خطر نسيان عمليات سنوات السابقة لا بد أن يراعى عند إعداد جدول تغير الأموال الخاصة.

2. التجميع عن طريق التدفقات

يتبع هذا السياق طريقة مسك المحاسبة العامة من تسجيل العمليات خلال السنة أولا و إقفال السنة المالية عند نهايتها، مراحل تطبيق هذا السياق يمكن انجازها كما يلي:⁽²⁾

- اعتماد أرصدة التجميع المحاسبي للسنة السابقة؛
- تسجيل عمليات التدفقات (أصول، التزامات، إيرادات، مصاريف) للمؤسسات المجمعة؛

¹ - محمد الفيومي محمد، فؤاد السيد المليجي، مرجع سبق ذكره ، ص 103.

² - محمد شريف توفيق، مرجع سبق ذكره، ص 106.

- تسجيل العمليات المحاسبية للتجميع (تسوية، إعادة المعالجة، استبعاد) و تسجيلها في نتيجة المؤسسات المجمعة كليا؛
 - توحيد العمليات (normalisation)؛
 - عرض القوائم المالية المجمعة؛
- و يتبين من ذلك أن هذا السياق يتقاضي خطر نسيان عمليات السنوات السابقة إلا أنه يستدعي طريقة عمل دقيقة و التحكم في التدفقات المحاسبية.

ثانيا: أساليب التجميع المحاسبي

1. أسلوب التجميع المباشر

يتمثل هذا الأسلوب في قيام الشركة الأم بتجميع كل الشركات الداخلة في محيط التجميع و ذلك مهما كان نوع الارتباط السائد بين هذه الشركات، و ذلك قصد تحديد حصة المجمع في الأموال الخاصة لكل شركة منه و حصة كل شركة في الاحتياطات و نتيجة المجمع.

كما ينبغي عند استخدام هذه الطريقة استعمال نسبة الفائدة بالنسبة لـ: (1)

- الشركات التي تطبق عليها أسلوب الاندماج الكلي و هذا بتحديد الحصة من الأموال الخاصة التي تعود إلى فوائد الأغلبية أو الأقلية؛
- الشركات التي تطبق عليها أسلوب الاندماج النسبي لجمع الحسابات وفقا لنسبة الفائدة المملوكة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة من المجمع و تحديد حصة المجمع في الأموال الخاصة للشركات المجمعة؛
- الشركات التي تعدل أسهمها و هذا باستبدال للقيمة المحاسبية للسندات الحصة التي تعادل في الحالة الصافية للشركة المجمعة.

كما يستوجب عند تطبيق التجميع المباشر إتباع الخطوات التالية: (2)

- تحديد نسب فوائد المجمع؛
- جمع حسابات الشركات الخاضعة للتجميع؛
- توزيع الأموال الخاصة و إقصاء سندات الأسهم للشركات المجمعة (خارج الشركة المجمعة)؛

¹ - يوسف محمد جريوع، سالم عيد الله حلس، مرجع سبق ذكره، ص 357.

² - شوقي طارق، أثر تغيرات اسعار الصرف على القوائم المالية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009، ص 106.

- تحويل احتياطات و نتيجة الشركة الأم إلى احتياطات و نتيجة المجمع.
مع الإشارة إلى أن تقنية التجميع المباشر هي التقنية الأكثر استعمالا و ذلك نظرا لسهولة تطبيقها على أرض الواقع.

2. أسلوب التجميع بالتدرج

طبقا لهذا الأسلوب فإن إعداد القوائم المالية المجمعة يكون على عدة مراحل فكل مؤسسة قابضة تقوم بالتجميع في شكل مجمع صغير للمؤسسات التي تراقبها مباشرة ثم تجمع تلك القوائم ضمن قوائم الشركة القابضة الأعلى و هكذا حتى تجمع ضمن قوائم الشركة الأم.⁽¹⁾

مهما يكن الأسلوب المتبع فإن قيمة كل الأموال الخاصة بالمجموعة، فارق الاقتناء، حقوق الأقلية و النتيجة المحددة طبقا للأسلوب المباشر يجب أن تكون نفس القيمة كما لو تم استعمال طريقة الأسلوب المباشر، كما أن ميزانية المجمع هي واحدة مهما كانت تقنية التجميع المستعملة و أن أسلوب التجميع بالتدرج نادرا ما يتم تطبيقه في المجمعات التي تمثل شبكة من المساهمات المتعددة و المعقدة و أنه غالبا ما يتم استعمال الأسلوب المباشر.

ثالثا: إجراءات التجميع

1. إجراءات التجميع الممركزة

يقصد بإجراءات التجميع الممركزة التحكم الشامل للمصلحة المختصة بالتجميع و ذلك باستعمال معطيات كل شركة مجمعة انطلاقا من نتائجها لنهاية الدورة.

حيث تكون كل أعمال التوحيد ممركرة في المؤسسة الأم و تكلف بها مصلحة خاصة بالتوحيد المحاسبي و ذلك بعد جمع كل المعطيات من مؤسسات نطاق التجميع و ذلك وفق مراحل متتالية نوجزها في النقاط التالية:

1.1 عملية إحصاء المساهمات: في هذه المرحلة تقوم الشركة الأم بعملية إحصاء لمساهماتها و هذا من أجل معرفة الصورة الحقيقية للمجمع و مكوناته (الهيكل التنظيمي للمجمع)، معرفة عدد الأسهم و تصنيفها (أسهم ذات أولوية في حقوق التصويت أو أنها أسهم دون حقوق التصويت) تحديد نطاق التجميع بما فيها تحديد الطريقة المحاسبية لكل مؤسسة كما يجب الاطلاع على كل التغيرات الحاصلة في المجمع خاصة المتعلقة بحركية المجمع و العناصر المكونة له.⁽²⁾

¹ - محمد الفيومي محمد، فؤاد السيد المليجي، مرجع سبق ذكره، ص 107.

² - Robert Obert, Marie -pierre Mairesse, Op Cit, p 221.

2.1 عمليات جمع المعطيات: تتمثل في الوثائق الضرورية للحصول على المعطيات اللازمة بكل مؤسسة في: (1)

- القوائم المالية لكل شركة مجمعة و كذا المعلومات المتعلقة بسندات الشركات المدمجة؛
- تفاصيل الحسابات و العمليات الداخلية للمجمع (العمليات البيئية مع مؤسسات المجمع)؛
- التغيرات الحاصلة في رؤوس الأموال و المعطيات المتعلقة بالمعالجات و الاستبعادات؛
- تحويل حسابات المؤسسات الأجنبية إذا كانت العملة مختلفة؛
- تسجيل العمليات المحاسبية للتجميع: إعادة المعالجة، الاستبعاد، التسوية و إعادة الترتيب.

2. إجراءات التجميع غير الممركزة

يقصد بإجراءات التجميع غير الممركزة قيام المصلحة المختصة بالتجميع المحاسبي بمجموعة من الأعمال التحضيرية في كل شركة من الشركات المجموعة من أجل تقليص أعمال التجميع إلى الحد الأدنى. (2)

و تجرى أعمال التوحيد على مستويين المؤسسة الأم و المؤسسات الداخلة في نطاق التجميع المحاسبي التي تفوض لها الأعمال التحضيرية بحيث تعد قوائمها المالية وفقا لقواعد التقييم و العرض المطبقة في المجمع لتتولى بعد ذلك مصلحة التجميع المحاسبي في المؤسسة الأم مراقبة تلك الأعمال و إتمام العمليات اللازمة بعد التدقيق و الفحص في سبيل تجميع حسابات كل الشركات الداخلة في نطاق التجميع لإعداد القوائم المالية المجمعة، و إجراءات التجميع غير الممركزة للحسابات تهدف إلى:

- تسريع وتيرة إنتاج الحسابات المجمعة و ربح الوقت بالنسبة للمصلحة المختصة بالتجميع المحاسبي؛
- تشكيل ارتباطات بين مختلف المصالح المعنية بالتجميع المحاسبي و تحقيق التوافق بين أعضاء المجمع؛
- التحسين من جودة الحسابات المجمعة المعدة على مستوى المجمع ككل.

¹–Robert Obert, Marie –pierre Mairesse Op Cit, p 226.

² – Tayeb Zitouni, Op Cit, p 79.

المطلب الثالث: طرق عمليات التجميع المحاسبي

أولاً: طريقة الإدماج الكلي (integration globale)

تدمج الشركات التابعة في الحسابات المجمعة للشركة القابضة حسب طريقة الإدماج الكلي، و تشير إلى أن المشرع الجزائري أخذ بهذه الطريقة لإعداد القوائم المالية المجمعة، و جاء ذلك في المادة 132-7 من القانون 156-08.

1. مفهوم طريقة الإدماج الكلي

حسب المادة 132-7 "تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المجمعة تبعا لطريقة التكامل الشامل"، و بالتالي فإن طريقة الإدماج الكلي هي الطريقة التي تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم مراقبة مطلقة و تسمح لهذه الأخيرة بأخذ كل الملكية من الناحية المالية.⁽¹⁾ و تهدف هذه الطريقة إلى تجميع حسابات الميزانية و حسابات النتائج لكل الشركات الداخلة في محيط التجميع في حسابات الشركة المجمعة (الأم)، و تمس جميع عناصر الأصول و الخصوم و الإيرادات و النفقات للشركات التابعة و ذلك لمعرفة الأهمية الحقيقية لكل عنصر بالنسبة للمجموعة الاقتصادية ككل لهذا فهي تعتبر طريقة شاملة.

2. مبدأ طريقة الإدماج الكلي

تعتمد طريقة الإدماج الكلي على الإحلال الكلي لحسابات سندات المساهمة للشركة القابضة محل حسابات الميزانية و نتائج الشركات المدمجة المعنية لإعداد ميزانية واحدة و جدول حسابات نتائج واحد. و عليه يمكن توضيح مبدأ هذه الطريقة وفق ما جاء في المادة 132-7 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 كما يلي:⁽²⁾

- **الميزانية:** الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة و إحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير المأخوذ بها مجموع عناصر الأصول و الخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات محددة حسب قواعد الإدماج.
- **حساب النتائج:** إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع.

¹ - قانون 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 132-7، ص 16.

² - نفس المرجع السابق، ص 16.

و تعتمد هذه الطريقة على مجموعة من الخطوات يمكن حصرها في النقاط التالية:

✓ **الجمع:** هي أول خطوة تتم ضمن هذه الطريقة و تعد هذه الخطوة أساسية حيث يتم فيها التجميع بنسبة 100% لكل عنصر من عناصر حسابات الميزانية، جدول حسابات النتائج و جدول تدفقات الخزينة للشركات المدمجة، شريطة أن تكون المعطيات الخاصة بالتجميع متجانسة فيما بينها.

✓ **الإقصاء:** و هي الخطوة الثانية حيث يتم فيها استبعاد مساهمات الشركة الأم في رأس مال التابعة و إقصاء الحسابات الداخلية المتبادلة بين شركات المجمع مثل العمليات المتعلقة بالتكاليف و الإيرادات.

✓ **التسجيل:** حيث تسجل مختلف الضرائب المؤجلة و المتعلقة بالنتائج الداخلية التي تم إقصائها.

✓ **توزيع الأموال الخاصة و النتيجة المدمجة:** يتم فيها اقتسام الأموال الخاصة المدمجة بين فوائد المجمع و فوائد الأقلية مع تحديد فرق التجميع الأولي و كذلك تحديد الاحتياطات و النتيجة المدمجة.

✓ **إعداد الحسابات المجمعة:** يتم من خلال هذه الخطوة إعداد الميزانية المجمعة و جدول حسابات النتائج المجمع بالإضافة إلى الملاحق الأخرى كجدول تدفقات الخزينة و جدول التغيرات في رؤوس الأموال.

3. مثال عن طريقة الإدماج الكلي⁽¹⁾

لنفرض أن الشركة (M) تمتلك في 31/12/2008 80 % من سندات المساهمة للفرع (F)، حيث تطبق الشركة (M) مراقبة مطلقة على هذا الفرع، و كانت ميزانية الشركتين (M) و (F) كما يلي:

ميزانية الشركة (F) (مليون دينار)			
أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
أصول	1000	رأس المال	300
		احتياطات	100
		النتيجة	50
		الديون	550
المجموع	1000	المجموع	1000

ميزانية الشركة الأم (M) (مليون دينار)			
أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
أصول	1760	رأس المال	600
سندات F	240	احتياطات	200
		النتيجة	100
		الديون	1100
المجموع	2000	المجموع	2000

¹ -Beatrice et Francis Guillot, Op Cit, p241.

الفصل الأول: إعداد القوائم المالية المجمعة

لإعداد الميزانية المجمعة حسب هذه الطريقة لابد من القيام بالخطوات التالية:

1. جمع الميزانيتين و إقصاء سندات المساهمة

تتمثل هذه العملية في جمع أصول الشركتين القابضة و التابعة معا بندا بندا، بحسب نسبة ملكية القابضة في التابعة و استبعاد سندات المساهمة من أصول الشركة الأم بمبلغ يناظر قيمة حيازتها للشركة التابعة و إنقاص نفس المبلغ من رأس مال الشركة التابعة، كما هو موضح في الجدول التالي:

أصول	M	F	المجموع	خصوم	M	F	المجموع
أصول	1760	1000	2760	رأس المال الاجتماعي	600	60	660
سندات F	(240)	/	0	احتياطات	200	100	300
				النتيجة	100	50	150
				الديون	1100	550	1650
المجموع	/	/	2760	المجموع	/	/	2760

2. توضيح فوائد المجمع و فوائد الأقلية

رأس المال الاجتماعي:

$$\text{حصة القابضة} = (300 * 80\%) + 600 - 240 = 600 \text{ د.ج.}$$

$$\text{حصة الأقلية} = (300 * 20\%) = 60 \text{ د.ج.}$$

الاحتياطات + النتيجة:

$$\text{حصة القابضة} = 200 + 100 + (50 + 100) * 80\% = 420 \text{ د.ج.}$$

$$\text{حصة الأقلية} = (50 + 100) * 20\% = 30 \text{ د.ج.}$$

3. تكوين الميزانية المجمعة في 31/12/ N و التي تعتبر آخر مرحلة خاصة بالتجميع

أصول	M	F	المجموع	خصوم	M	F	المجموع
أصول	1760	1000	2760	رأس المال الخاص بالمجمع	600	/	600
				رأس المال الخاص بالأقلية	/	60	60
				النتيجة و الاحتياطات للمجمع	300	120	420
				النتيجة و الاحتياطات للأقلية	/	30	30
				الديون	1100	550	1650
المجموع	1760	1000	2760	المجموع	2000	/	2760

ثانيا: طريقة الإدماج النسبي (integration proportionnelle)

1. مفهوم طريقة الإدماج النسبي

طريقة الإدماج النسبي تطبق لتجميع الحسابات التي تخضع للرقابة المشتركة من طرف الشركة الأم (الحصص في المشروعات المشتركة)، و وفقا لهذه الطريقة يتم تجميع الحسابات جزئيا بحسب نسبة الفائدة التي تعود للشركة القائمة بالتجميع، و تعطي هذه الطريقة صورة اقتصادية و مالية مصغرة عن المؤسسات المدمجة، مقارنة بطريقة الإدماج الكلي لأنها تظهر فقط نصيب الشركة القائمة بالتجميع دون نصيب أقلية المساهمين.

2. مبدأ طريقة الإدماج النسبي

إن طريقة الإدماج النسبي لم يتطرق إليها المشرع الجزائري بصفة مباشرة في القرار المؤرخ 26 جويلية 2008 بعكس القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999، الذي يحدد كميّات إعداد و تجميع الحسابات في إطار المخطط المحاسبي الوطني، و إنما تطرق فقط إلى المراقبة المشتركة في قسم العمليات المشتركة و هذا في المادة 131 من الفقرات 01 إلى 04.

مبدأ هذه الطريقة لا يختلف كثيرا عن الطريقة السابقة إلا في بعض النقاط التي تخص فوائد الأقلية و التي يتم إقصائها تماما، فحسب نص المادة 02: "تعتمد طريقة الإدماج النسبي وفقا لنسبة المساهمة

المحصل عليها على إحلال حسابات سندات المساهمة للشركة القابضة محل حسابات الميزانية و النتائج للشركات المجمعة لإعداد ميزانية واحدة و جدول حسابات نتائج واحد".⁽¹⁾

و يتم عرض بنود المؤسسة المشتركة في القوائم المالية المجمعة لصاحب الحصة المشتركة، إما بجمع نصيب صاحب الحصة في كل من الأصول و الخصوم و الإيرادات و المصروفات مع البنود المماثلة لها بقوائمه المالية بندا بندا على أساس تفصيلي أو يدرج نصيبه في بند منفصل، و نجد في هذه الطريقة انتهاج عادة ما يعرف بالرقابة الملحقة (المرفقة) فهي تسمح بإدماج حصة الأموال و الخصوم التي تخص الشركة القابضة و تؤول إليها فقط، كما أن الفائدة خارج المجمع لا تظهر و تعتمد هذه الطريقة على مجموعة من الخطوات تتلخص في العمليات التالية:⁽²⁾

- **الإدماج:** حيث يدمج في حسابات الشركة القائمة بالتجميع حصص من الأصول و الديون المتعلقة بنسبة الفائدة التي تملكها الشركة الأم في حسابات المؤسسات المشتركة و ذلك بعد القيام بمعالجات تخص إقصاء العمليات الداخلية للمجمع.
 - **الإقصاء:** يتم في هذه الخطوة إقصاء المساهمات المتعلقة بالشركة الأم في المشاريع المشتركة و كذا إقصاء العمليات و الحسابات المتبادلة بين الشركتين.
 - إظهار حقوق المجمع في الاحتياطات و النتائج.
3. مثال حول طريقة الإدماج النسبي⁽³⁾

نأخذ نفس المثال السابق مع الإشارة إلى أن الفرع (F) تم تأسيسه عن طريق مساهمة من طرف الشركة الأم (M) و ثلاث شركات أخرى بالتساوي، حيث تطبق هذه الشركات مراقبة مشتركة على الفرع (F)، و لتكن العلاقة بين الشركة (M) و الفرع (F) هي علاقة مباشرة.

ميزانية الفرع (F) لم يتم تعديلها، لكن مساهمة الشركة (M) في الفرع (F) هي 25 %، و بالتالي فإن قيمة سندات المساهمة في ميزانية (M) يجب تعديلها و الميزانيات التالية توضح ذلك:

¹ - قانون 99-05، مرجع سبق ذكره، المادة 02، ص 12.

² - منير سلامي، مرجع سبق ذكره، ص 132.

³ - Beatrice et Francis Guillot, Op Cit, p p 246-247.

الفصل الأول: إعداد القوائم المالية المجمعة

ميزانية الشركة (F) (مليون دينار)			
أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
أصول أخرى	1000	رأس المال	300
		احتياطات	100
		النتيجة	50
		الديون	550
المجموع	1000	المجموع	1000

ميزانية الشركة الأم (M) (مليون دينار)			
أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
أصول أخرى	1925	رأس المال	600
سندات مساهمة	A75	احتياطات	200
		النتيجة	100
		الديون	1100
المجموع	2000	المجموع	2000

$$A = 25\% * 300 (\text{رأس مال } f) = 75 \text{ دج.}$$

للحصول على ميزانية مجمعة نقوم بسلسلة من المعالجات و هي كالتالي:

1. جمع الميزانيتين: دمج عناصر ميزانية (F) يتم في حدود نسبة الفائدة لـ (M) على (F)، و التي

تبلغ 25%، و هذا الجمع يسمح بالحصول على الميزانية التالية:

الميزانية المدمجة لـ F + M في N/12/31			
أصول	المجموع	خصوم	المجموع
أصول	2175	رأس المال الخاص لـ M	900
أصول M = 1925 (a)		رأس المال = 600	
أصول F = 250 (b)		احتياطات = 200	
		النتيجة = 100	
سندات المساهمة في (F)	75	حصة M في رأس المال الخاص لـ F	112.5
		رأس المال = $75 = 25\% \times 300$	
		احتياطات = $25 = 25\% \times 100$	
		النتيجة = $12.5 = 25\% \times 50$	
		الديون	1237.5
		ديون M = 1100	
		ديون F = 137.5 (c)	
المجموع	2250	المجموع	2250

(a) $1925 = (75 - 2000)$ طرح سندات المساهمة من إجمالي الأصول للشركة الأم (m)

(b) $1000 \times 25\% = 250$ (أصول F) = دج.

(c) $550 \times 25\% = 137.5$ (ديون F) = دج.

2. إقصاء سندات المساهمة : في طريقة الإدماج النسبي تهمل فوائد الأقلية، كما يجب استبعاد سندات

المساهمة الظاهرة في الأصول بقيمتها الأصلية و حذف هذا المبلغ من الاحتياطات، و في هذا

المثال الشركة (M) ساهمت في (F) بنسبة 25% و بالتالي فإن قيمة سندات المساهمة التي

ساهمت بها في الشركة (F) تساوي حصة إلى 75 (مليون دينار).

الميزانية المدمجة في N/12/31 بعد توزيع حصة الأقلية			
المجموع	أصول	المجموع	خصوم
600	سندات المساهمة 75-75 (a)	0	رأس المال الاجتماعي
225			احتياطات = 75-25+75+200 (a)
112.5	أصول = 250+1925	2175	النتيجة المدمجة = 12.5+100
1237.5			الديون = 137.5+1100
2175	المجموع	2175	المجموع

(a) = قيمة سندات المساهمة المحذوفة

ثالثاً: طريقة المعادلة

1. مفهوم طريقة المعادلة (mise en equivalence)

طريقة المعادلة هي طريقة محاسبية تطبق على الممارسات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيراً ملحوظاً، و هي تقوم على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم و التي تظهر في ميزانيتها و هي عبارة عن سندات مساهمة في الشركة الشقيقة و التي تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية و ذلك باستبدال قيمتها الشرائية بقيمة الحصة التي تكافؤها في الحالة الصافية لهذا الفرع، و النظام المحاسبي المالي اعتبرها الطريقة الأساسية للمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة حيث جاء ذلك في المادة (12-132) من القرار المؤرخ في 2008/07/26: " تدرج المساهمات في الكيانات المشاركة ضمن إطار إعداد الحسابات المدمجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة.(1)

2. مبدأ طريقة المعادلة

إن الوضع في التكافؤ ما هو إلا عملية استبدالية للقيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تمتلكها الشركة الأم مع ما يكافئها في الوضعية الصافية للشركة التي تخضع للتجميع، و حسب المادة 132-12 يتمثل مبدأ هذه الطريقة في.(2)

- على مستوى الأصل للميزانية المدمجة: إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة و نتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات و احتساب حصة المجموعة في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمجة.

¹ - قانون 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 12-132، ص 17.

² - نفس المرجع السابق، ص 17.

- على مستوى حساب النتائج المدمج: يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك بما أن المؤسسة القائمة بعملية التجميع المحاسبي لا تراقب المؤسسة المستثمر فيها و بالتالي لا يتم إدماج حسابات هذه الأخيرة ضمن القوائم المالية المجمعة و لذلك فهي تمثل عملية إعادة تقييم للمساهمات.

3. مثال حول طريقة المعادلة⁽¹⁾

نأخذ نفس المثال السابق، و باعتبار الشركة الأم (M) تساهم في الشركة الشقيقة (F) و ذلك بامتلاكها 20% من حقوق التصويت، حيث تطبق الشركة الأم (M) على (F) التأثير الملحوظ، في هذه الحالة ميزانية (F) لا يتم تعديلها، لكن مساهمة الشركة (M) في (F) أصبحت 20%، و بالتالي فإن قيمة سندات المساهمة لـ (M) في (F) أصبحت $(300 \times 20\%) = 60$ مليون دينار.

ميزانية الشركة الأم (M) (مليون دينار)				ميزانية الشركة (F) (مليون دينار)			
أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ	أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
أصول أخرى	1940	رأس المال	600	أصول أخرى	1000	رأس المال	300
سندات مساهمة	60	احتياطات	200			احتياطات	100
		النتيجة	100			النتيجة	50
		الديون	1100			الديون	550
المجموع	2000	المجموع	2000	المجموع	1000	المجموع	1000

في ظل طريقة المعادلة يتم استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة المملوكة من طرف الشركة الأم (M) و التي تساوي (60 دج)، بحصة من رأس المال الخاص (بما في ذلك نتيجة الدورة) في الشركة (F)، و هذه الحصة تساوي $20\% \times (300+100+50) = 90$ دج.

¹ -Beatrice et Francis Guillot, Op Cit, p 250.

الفصل الأول: إعداد القوائم المالية المجمعة

60	قيمة الاكتساب 20% * 300
20	حصة الشركة (M) في الاحتياطات المدمجة 20% * 100
10	حصة الشركة (M) من نتيجة الدورة 20% * 50
90	المجموع

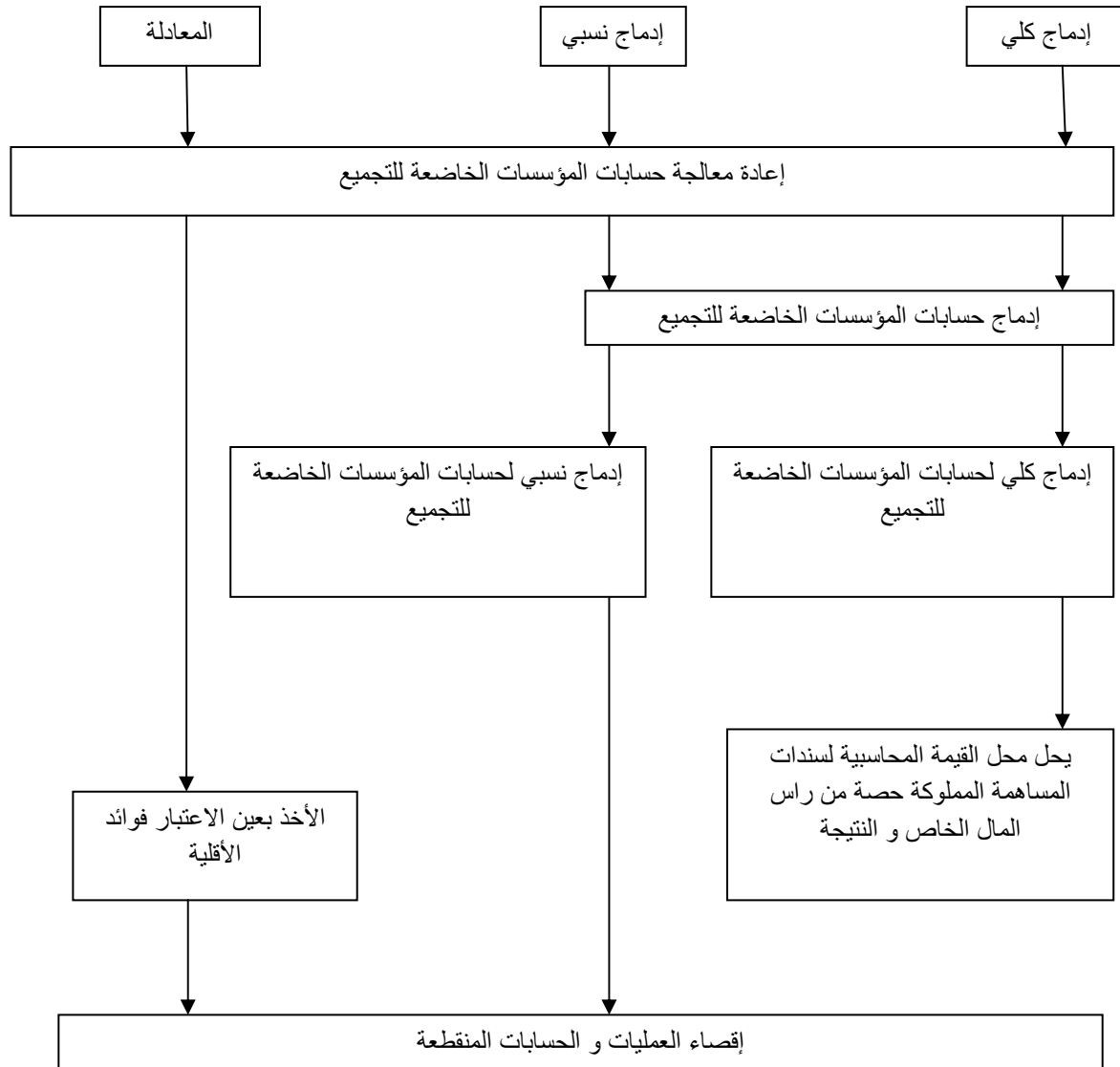
و بالتالي تظهر الميزانية المدمجة للشركة (M) في N/12/31 كما يلي:

الميزانية المدمجة للشركة (M) في N/12/31			
المجموع	خصوم	المجموع	أصول
600	رأس المال الاجتماعي	90	سندات المساهمة
220	احتياطات المدمجة		أصول أخرى (a)
110	النتيجة المدمجة		
1100	الديون		
2030	المجموع	2030	المجموع

(a) = (2000 - 60) = 1940 طرح سندات المساهمة من إجمالي الأصول للشركة الأم (M).

و الشكل التالي يوضح المبادئ العامة لطرق التجميع السالفة الذكر.

شكل رقم 18: المبادئ العامة لطرق التجميع



Source : Beatrice et Francis Guillot, Op Cit p181.

من خلال الطرق المحاسبية التي تم التطرق إليها أعلاه، يجب التنبيه إلى بعض النقاط الآتية:

- القانون المحاسبي الجزائري 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 لم يتطرق صراحة إلى طريقة الإدماج النسبي غير أنه هناك من يفسر ذلك بأنه إلغاء ضمني لها و ذلك من خلال المادة 41 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008، الذي تبعه القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008؛
- العمليات المشتركة في النظام المحاسبي المالي تقتضي وجود مراقبة مشتركة بين الأطراف المتعاقدة عكس المعيار الدولي للتقارير المالية، لكن محاسبتها موافقة لما جاء به المعيار IFRS 11 ، من خلال الجزء الخاص بمحاسبة الأعمال المشتركة في التسجيل المحاسبي بالأقساط (حصة كل طرف من الأصول و/أو الخصوم، التكاليف و الإيرادات). لكن المعيار الدولي للتقارير المالية أشار إلى أن المراقبة المشتركة تكون في إطار المشاريع المشتركة و ألزم تسجيلها محاسبيا وفقا للطريقة المعادلة، و هذا ما يختلف مع النظام المحاسبي المالي الذي لم يتطرق إلى المشاريع المشتركة و لا إلى طريقة تسجيلها؛
- مهما كانت الطريقة المتبعة فانه يتم الحصول على نفس النتيجة المجمعة؛
- حقوق الأقلية تظهر فقط في طريقة الإدماج الكلي؛
- مجاميع الأصول و الخصوم هي الأكبر في طريقة الإدماج الكلي، ثم تليها طريقة الإدماج النسبي، و أخيرا اقلهم الطريقة المعادلة.

خاتمة الفصل:

إن المجمعات عبارة عن مجموعة من الشركات، المرتبطة فيما بينها اقتصادياً و المستقلة عن بعضها البعض بحيث تتمتع كل منها بشخصية معنوية مستقلة. تكون شركات المجمع تحت إدارة و سيطرة الشركة الأم، من خلال تملك هذه الأخيرة مساهمات في باقي الشركات تمكنها من فرض سياستها المالية و الاقتصادية على الشركات التابعة لها، و عليه يستوجب على الشركة الأم إعداد القوائم المالية المجمعة وفقاً لقواعد و إجراءات تنظم هذه العملية.

و عليه تسعى الحسابات المجمعة إلى ترجمة الوحدة الاقتصادية التي يمتاز بها المجمع، و هذا راجع لكون الحسابات المجمعة تقوم بإقصاء كل العمليات المتبادلة ما بين شركات المجمع في حالة بقاء السلع المتداولة داخل المجمع، مما يضيف عليه صورة صادقة أمام المتعاملين الداخليين و الخارجيين، و لتحقيق هذا الهدف يتم تنظيم هذه العملية بما يناسب كيفية تكوين المجمع، إما تكوين مصلحة تجميع على مستوى كل شركة مكونة للمجمع أو إنشاء مصلحة واحدة على مستوى شركة الأم و هي المتكفلة الوحيدة بالتجميع المحاسبي.

الفصل الثاني
جودة التدقيق و
العوامل المؤثرة فيها

مقدمة الفصل:

تمثل جودة التدقيق مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق، فالمراجع يهتم أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن تتم بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، و المستفيدون يرغبون أن تتم بجودة عالية بهدف التأكد من دقة و عدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم تدقيقها و التي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم، كما أن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بجودة التدقيق للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة و ذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة و التأكد من تطبيقها، لذا فقد حظي موضوع جودة التدقيق باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال التدقيق، كما أنها تلعب دوراً فعالاً للمساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع و استقراره المالي، و في هذا المجال فقد حاولت العديد من الدراسات كشف العلاقة بين جودة التدقيق و جملة من العوامل التي تؤثر فيها، و يعد تحديد العوامل التي تؤثر فيها أمراً ذو أهمية خاصة في الوقت الحالي، و ذلك بعد انهيار كبريات الشركات على مستوى العالم، الأمر الذي ارتبط بمصداقية و جودة خدماتها أمام فشلها في اكتشاف الغش و التلاعب، حيث خلصت جملة من الدراسات إلى ضرورة الاهتمام بتحقيق الرقابة على جودة أداء التدقيق في ظل إستراتيجية متكاملة لتطويرها و سيتم التطرق لموضوع جودة التدقيق من خلال ثلاث مباحث:

- ✓ المبحث الأول: مدخل إلى جودة التدقيق.
- ✓ المبحث الثاني: مؤشرات قياس جودة التدقيق و العوامل المؤثرة فيها.
- ✓ المبحث الثالث: معايير رقابة جودة التدقيق.

المبحث الأول: مدخل إلى جودة التدقيق

إن الاختلاف في وجهات النظر بين جميع الأطراف المهتمة بعملية التدقيق حول مفهوم جودة التدقيق يشير إلى عدم تبلور هذا المفهوم بشكل نهائي كمفهوم شامل و مرجعي، و هذا ما يتطلب منا الوقوف على دراسة مفهوم جودة التدقيق، و أهميتها و كذلك أهم العوامل المؤثرة فيها.

المطلب الأول: الطلب الاقتصادي على التدقيق و جودة خدماته

يظهر التطور التاريخي للتدقيق *وتطور أهدافه، زيادة الطلب على خدماته في ظل متغيرات البيئة الاقتصادية، إلا أن الحكم على أعمال التدقيق و الخدمات التي يقدمها، يتم تحديده من خلال الطلب الاقتصادي على التدقيق من مجمل الأطراف المستفيدة من خدماته، و ينشأ الطلب على التدقيق من خلال الدور الرقابي الذي يؤديه المراجع ، و من منظور نظرية الوكالة القائمة بين الأصيل و الوكيل، حيث أن أي تعارض في المصالح بين الأصيل و الوكيل، فإن الوكيل لا يعمل لتعظيم مصالح الأصيل و من أجل تجنب أو تدنية حدة تعارض المصالح بين الأصيل و الوكيل، فيقوم الأصيل ببناء نظام لمراقبة الوكيل من خلال خدمات التدقيق ، أي أنه لن يوجد تدقيق ما لم يوجد في المجتمع طلب على خدماته، كما أنه يحكم على فعاليته و جودة أدائه.⁽¹⁾

و قد أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية بياناً بالمفاهيم الأساسية حددت فيه العناصر التي تخلق الطلب على خدمات التدقيق كما يلي:⁽²⁾

- التعارض بين معدي القوائم المالية (إدارة الشركة) و المستفيدين من المعلومات المحاسبية لهذه القوائم (الملاك، الدائنين، أو أي طرف ثالث بخلاف الإدارة) يمكن أن يؤدي إلى التحيز في إنتاج المعلومات؛
- الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات؛
- الخبرة السابقة و المطلوبة لإعداد المعلومات و التحقق منها؛

* قمنا باختيار مصطلح تدقيق في بحثنا لكن هناك مصطلحات أخرى كالمراجعة و المراقبة.

¹ - Piot Charles, **Réputation de l'auditeur et modèle de gouvernance : une comparaison France, Allemagne, Canada**, 24 éme congres identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité, et le contrôle de gestion, 22-23 mai 2003, Belgique : association francophone de comptabilité, p 3.

² - محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998، ص ص 21-26.

- العوامل المؤثرة على استغلال المستفيدين من هذه المعلومات بشكل مباشر، و كذا عدم مقدرتهم على تقييم جودة تلك المعلومات بأنفسهم.

و معنى هذا أنه إذا كان هناك تعارضا بين الملاك و الدائنين و مجمل الأطراف المستفيدة من المعلومات من جهة، و إدارة الشركة التي تتولى إعداد هذه المعلومات من ناحية أخرى، فإن هذا ما يطرح إشكالية التحيز في إعداد القوائم المالية، علاوة على ذلك إن المعلومات التي تشتمل عليها القوائم المالية تساعد في اتخاذ القرارات المالية، و بما أن مستخدمي المعلومات على العموم يفتقرون للخبرة في المجال المحاسبي، أو يوجد ما يعيقهم من التحقق المباشر من هذه المعلومات التي يستخدمونها، فمن مجمل هذه العوامل تظهر مدى الحاجة لتدقيق للحسابات.

و بصفة عامة فإن الطلب على التدقيق يعود إلى الأسباب التالية: (1)

أولاً: احتياجات الدائنين و المستثمرين

يقع على عاتق المراجع مسؤولية إبداء الرأي المحايد و المعلن للدائنين بخصوص مدى عدالة عرض القوائم المالية، و يعد المراجع المستقل هو الشخص الملائم للقيام بهذه المهمة للعديد من الأسباب أهمها : أنه يتوافر لديه التأهيل العلمي و العملي للقيام بهذه الوظيفة، و يخول له القانون فحص السجلات اللازمة و تجميع الأدلة الكافية، كما أنه يتمتع بالاستقلالية و الحياد عن إدارة الشركة موضع التدقيق لأنه ليس من موظفيها.

يعتمد المستثمرون أيضا على عمل المراجع المستقل، فمن خلال تتبع التطور التاريخي للتدقيق نلاحظ أنه كان المديرون و الملاك يعرفون بعضهم البعض و في كثير من الحالات كان الملاك هم المديرين، و لكن في وقتنا الحاضر ظهر ما يسمى بالملكية الغائبة نتيجة لتشتت ملكية المشروعات بين عدد كبير جدا من الملاك، فالملاك ليسوا على اتصال مباشر بعمليات الشركة، و من ثمة فإن طرفا آخر يجب أن يقوم بوظيفة التدقيق نيابة عنهم، و بما أن قرارات المستثمرين تعتمد على القوائم المالية التي تعدها الإدارة فإنهم يعتمدون على المراجعين المستقلين كشاهد على صحة و مصداقية القوائم المالية.

¹- محمد طارق يوسف، حوكمة الشركات بين النظرية و التدقيق، جمعية المحاسبين و المراجعين المصريين، مصر، 2012، ص 95.

ثانيا: نظرية الوكالة و الطلب على التدقيق

تتأسس نظرية الوكالة من منطلق تحليل آثار القرارات المالية من منظور الخطر و المردودية، و بصفة عامة من منظور المصلحة لمختلف الأطراف على حساب أطراف أخرى، لذا فهي تحاول أن توضح تأثير بعض القرارات المتخذة التي تكون في فائدة طرف واحد على حساب تعظيم الثروة لجميع الأطراف، و عليه فمفهوم الوكالة ينتج عن علاقة توكيل تقع بين شخصين كحد أدنى.

يتمثل أطراف الوكالة في الطرفين:⁽¹⁾

الطرف الأول: يسمى الموكل (الأصيل)

الطرف الثاني: يسمى الوكيل، و الذي يوكل باسم الطرف الأول في تسيير أعماله واتخاذ القرارات. يتحصل الوكيل على أجر مناسب متفق عليه في عقد الوكالة و عليه يحاول كل طرف تعظيم عائده الخاص في ظل عدم تماثل المعلومات، مما يؤدي إلى تعارض المصالح، فنظرية الوكالة تحاول تسيير هذا النوع من التعارض في المصالح، بغية التخفيض من تكاليف أنظمة الرقابة التي يضعها الموكل لضبط عمل الوكيل.

و تشرح نظرية الوكالة جانبا آخر من الطلب على التدقيق، فهذه النظرية تعني أن مديري وملاك الشركة يرغبون في المصادقية التي تضيفها عملية التدقيق على بيانات القوائم المالية، فطلب المديرين على التدقيق و رغبتهم في إجرائه ينشأ من حقيقة أن المديرين وكلاء عن الملاك، و لكن كل طرف يعمل على تحقيق مصلحته الخاصة و لكل منهم أهداف مختلفة، و طبقا لنظرية الوكالة فإن هذا الوضع يخلق تعارضا بين الملاك و المديرين، و قد يحاول الملاك أن يحصلوا على تعويض مقابل نتائج هذا التعارض الملحوظ بتخفيض مكافآت المديرين.

و يعمل المديرون على تخفيض آثار هذا التعارض عن طريق إخضاع القوائم المالية التي يعدونها للتدقيق من قبل طرف مستقل، و بناء على ذلك سيكون لدى الملاك مبرر منطقي لتخفيض مكافآت المديرين، حيث تشير جملة من الدراسات إلى أنه هناك علاقة عكسية بين تكلفة التدقيق و تكلفة الموكل (الأصيل)، و هذا لاضطرار المراجع إلى توسيع مجال مهامه في الفحص و التحقيق و الاختبار

¹ – Pierre Vernimmen, **Finance d'entreprise**, 5eme édition, Dalloz, paris, 2002, p 628.

أمام نقص مجال مهام الموكل، مما يزيد من تكلفة التدقيق أمام انخفاض تكلفة الموكل (الإدارة)، و التي بديهيًا تتناسب طرديًا مع مهامه (تكلفة الوكيل).⁽¹⁾

كما يؤدي خضوع القوائم المالية للتدقيق إلى تحسين مكانة المديرين بالشركة و تخفيض درجة عدم ثقة الملاك في وكالة هؤلاء المديرين، فمثلا يهتم ملاك الشركة بالربحية طويلة الأجل و بالنمو المستمر في حصة الشركة في السوق و مقدرتها على الوفاء بالتزاماتها ، في حين أن مديري الشركة يهتمون بتعظيم ربح السنة الحالية حيث تحتسب على أساسه مكافآتهم لذلك قد يستخدم المديرون سياسات معينة من شأنها زيادة ربح السنة الحالية على حساب الربحية طويلة الأجل مثل تسجيل إيرادات لم تتحقق بعد ، بناء على ذلك قد يقوم الملاك بتخفيض المكافآت السنوية أو إلغاؤها بالكامل، و من ثم فعندما يطلب المديرون إخضاع القوائم المالية للتدقيق من قبل المراجع المستقل فإن هذا يقنع الملاك أن المديرين لم يقوموا بتسجيل إيرادات غير محققة و أن المديرين يقومون بواجباتهم على وجه مرضى، ونتيجة لذلك لا يتم اعتماد المكافآت السنوية.

ثالثًا: أهمية التدقيق

ترجع أهمية تدقيق الحسابات إلى كونها وسيلة لا غاية، و تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة جهات مختلفة تستفيد من مختلف القوائم المالية التي تمت مراجعتها وتدقيقها، و تعتمد في اتخاذ قراراتها سواء على المدى القصير أو البعيد، و كذلك رسم سياساتها و إستراتيجيتها، و من أمثلة هذه الجهات نجد فئة المديرين، و فئة المستثمرين سواء الحاليين أو المستقبليين و البنوك و رجال الأعمال و الاقتصاد و الهيئات الحكومية المختلفة و نقابات العمال و الباحثين، و غيرهم من الجهات التي تجد في المعلومات المحاسبية المختلفة و التي تمت تدقيقها، قاعدة من البيانات تتسم بالدقة و المصداقية و العدالة. يمكن توضيح أهمية التدقيق حسب الجهات المستفيدة كما يلي:

- إدارة الشركة؛
- المستثمرين؛
- البنوك؛
- الجهات الحكومية.

¹ – Robert Obert, **De Nouvelles Normes IFRS sur les Comptes Consolidés**, Revue française de comptabilité, n 444, juin, Paris, 2011, p.107

1. **إدارة الشركة:** يفترض في إدارة المشروع أن تعتمد اعتمادا كليا على المعلومات المحاسبية في وضع السياسات و الخطط و مراقبة و تقييم الأداء، و من هذا الافتراض فعلى الشركة أن تحرص على أن تتم تدقيق تلك المعلومات من قبل هيئة فنية محايدة و المتمثلة في مراجع الحسابات المستقل (الخارجي)، و بالتالي فإن استقلال مراجع الحسابات و حياده يزيد من درجة الثقة في هذه المعلومات و الاعتماد عليها. كما أن هذه المعلومات المحاسبية التي تمت تدقيقها تعتبر وسيلة للحكم على إدارة الشركة من حيث التزامها بالأهداف المسطرة، و يتيح لمجلس الإدارة اتخاذ القرار بإعادة انتخابهم أو استبدالهم.⁽¹⁾

2. **المستثمرون:** تعتمد فئة المستثمرين على القوائم المالية التي تمت تدقيقها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص المدخرات و الاستثمارات، بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن في ظل اختيار البديل الأمثل من مجمل البدائل المتاحة مع اعتبار توفر الثقة في مصداقية هذه المعلومات. فالمعلومات المحاسبية التي تمت تدقيقها تقلل من نسبة المخاطرة في اتخاذ القرارات المختلفة من طرف المستثمرين. يعتبر تعيين مراجع حسابات مستقل و محايد، أمرا يطمئن و يزيد ثقة المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس و السرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة و التأكد من احترام و عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي و قانون الشركات و مختلف العقود القانونية الأخرى.⁽²⁾

3. **البنوك:** تسعى معظم المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم من أجل مزاولة نشاطها و ضمان استمراره، فتقوم بطلب الحصول على قروض و تسهيلات بنكية من البنوك و المؤسسات المالية، و قبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص و تحليل المركز المالي و نتيجة الأعمال لتلك المؤسسات، و هذا من أجل ضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في الآجال المحددة.⁽³⁾

4. **الجهات الحكومية:** تعتبر المعلومات المحاسبية التي تصدرها المشروعات المختلفة قاعدة للبيانات تعتمد عليها بعض أجهزة الدولة في عدة أغراض، كمراقبة النشاط الاقتصادي أو فرض الضرائب المختلفة أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة. ولا يمكن للدولة القيام بهذه الأعمال بدون قاعدة

¹ - أمين السيد احمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2008، ص 68.

² - محمد حسين الصديق، دور المراجعة في عن المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الجودة الشاملة، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد 2، السودان، 2012، ص 12.

³ - نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصاً دقيقاً و إبداء الرأي الفني المحايد و العادل حولها. لقد أصبحت المحاسبة تخدم جميع فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد فئات المجتمع المختلفة في قراراتها الاقتصادية على المعلومات المحاسبية التي اشتملتها القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات و المشاريع الاقتصادية المختلفة.⁽¹⁾

و لكي تصبح هذه الخدمة التي تقدمها المحاسبة لفئات المجتمع فعالة و حقيقية فإنه يجب أن تكلف هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي مستقل محايد بفحص تلك البيانات فحصاً منظماً و دقيقاً، و إبداء الرأي الفني المعلن و الموضوعي حول مدى صحة و مصداقية هذه المعلومات المحاسبية و درجة الاعتماد عليها، و مدى عدالة القوائم المالية في تمثيل وضع الشركة المالي و نتائج نشاطها.

المطلب الثاني: مفهوم و أهمية جودة التدقيق

يعد موضوع جودة التدقيق مجالاً خصباً للبحث نظراً لما هو منوط بهذه المهنة من دور مشترك في النمو الاقتصادي و الاستقرار المالي، و ذلك بما تقوم به من كشف التلاعبات، و التحقق من دقة المعلومات تقليل خطر عدم تماثلها لدي جميع الأطراف.

و لقد اهتمت العديد من الدراسات سواء على مستوى الهيئات المهنية أو الجهات الأكاديمية بتحديد مفهوم جودة التدقيق، و يرجع هذا الاهتمام إلى صعوبة تحديد هذا المفهوم لارتباطه بجملة من المحددات المتغيرة و النسبية و عدة أسباب أخرى.

و قد اختلف مفهوم جودة عملية التدقيق باختلاف وجهات نظر الفئات المستفيدة، من المراجعين، و معدي القوائم المالية، و مستخدمي القوائم المالية، و يتحدد مفهوم جودة التدقيق بمستويين هما:⁽²⁾

مفهوم عام: و يتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، و يعبر عن خصائص الرأي المهني للمراجع، و الذي يحقق إشباعاً لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية و الاقتصادية لبيئة التدقيق.

مفهوم تشغيلي: و الذي يتحدد من خلال وجهة نظر المراجعين فيما يتعلق بأداء مهمة التدقيق من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، و مدى الالتزام بالخطط و البرامج و الموازنات الموضوعية، و اتجاه و درجة اكتشاف الأخطاء و المخالفات التي توجد في القوائم المالية و التقرير عنها.

¹ - أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 68.

² - إيمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة و أثره على جودة الأداء المهني-دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد و الإدارة، المجلد 20، العدد 1، جدة، السعودية، 2006، ص ص 106 - 107.

و سيتم التطرق إلى مفهوم جودة التدقيق من وجهة نظر كل من الهيئات التي تحكم الممارسة المهنية، و كذلك الجهات الأكاديمية، سواء على مستوى المفهوم العام لجودة التدقيق، أو مفهومها التشغيلي، و سيتم التطرق بداية إلى الصعوبات في وضع مفهوم محدد و مرجعي لجودة التدقيق.

أولاً: صعوبة وضع مفهوم محدد و مرجعي لجودة التدقيق

مما سبق يتضح أنَّ مفهوم جودة التدقيق مفهوم متعدد الجوانب و ذلك لأنها تهم عدة أطراف، لذا فتحديد مفهومها يعتبر من الأمور الصعبة، و ذلك لاختلاف طبيعتها و تعدد المستفيدين منها، إلا أنها تعد مطلباً أساسياً لكافة المستفيدين من مهنة التدقيق، و ترجع صعوبة وضع مفهوم محدد لها إلى العديد من الأسباب منها:

- عزز المدخل التقليدي لمفهوم جودة التدقيق عن تقييم كفاية و ملائمة مهام و أعمال التدقيق التي تم اعتمادها، كما أن رقابة الجودة وفق هذا المدخل تتدرج في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، أي ضمن تقييم برنامج التدقيق، فيما يتعلق بقياس كفاية أعمال التدقيق في مجال مخاطر الشركة، كطبيعة الارتباطات التعاقدية، هيكل التمويل و قطاع النشاط، هذه الأخيرة المرتبطة بالشركة بحد ذاتها. حيث أن اعتماد سلم أو نموذج لقياس جودة التدقيق يعطي لإدارة الشركة الطرق و الآليات التي تحتاجها لفهم و تجاوز العمليات و الإجراءات المعقدة للتدقيق.⁽¹⁾
- إن وجود معايير الممارسة المهنية للتدقيق لم تحقق التأثير الإيجابي المرغوب فيه فيما يتعلق بالالتزام مراجعي الحسابات بهذه المعايير، من ناحية، و من ناحية أخرى فإن عدم تحقيق المعايير لأهدافها يرجع إلى أنها لم تشمل الإجراءات العقابية و الردعية لمخالفتها، أو عدم كفايتها. كون الخدمات على خلاف السلع المادية لا يمكن اختبارها مقدماً، كما أن هناك صعوبة في قياس جودة التدقيق بعد إتمام عملية التدقيق لعدم وجود مقاييس محددة لها، بالإضافة إلى عدم توافر الخبرة لدى المستفيدين من هذه الخدمة.⁽²⁾
- كون كل جهة من الجهات المهتمة بعملية التدقيق تتخذ نظرة مختلفة لمفهوم جودة التدقيق، فمستخدمو القوائم المالية ينظرون إليها بشكل مختلف عن نظرة إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، كما أن أعضاء مكتب التدقيق قد ينظروا إلى جودة التدقيق بأسلوب مختلف عن

¹ - Riadh Manita, **Les Approches d'évaluation et les Indicateurs de Mesure de la Qualité d'Audit – étude critique**, euro méditerranéen, economics and finance revue, n3, Paris, 2008, pp 224-225.

² - أحمد نور و آخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 7.

الإدارة، كذلك فإن فريق التدقيق قد ينظر لجودة التدقيق بوجهة نظر مختلفة عن مكتب التدقيق الذي أدى عملية التدقيق، بل أن الشركاء بمكتب التدقيق داخل مكتب التدقيق الواحد، قد تكون لديهم وجهة نظر مختلفة لمفهوم جودة التدقيق بطريقة مختلفة عن أعضاء فريق التدقيق، مع ذلك فإن جميع هذه الجهات تسعى إلى تحقيق مستوى مقبول و مرتفع من جودة التدقيق.⁽¹⁾

- إن حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق على تقديم خدماتها، جعلت كلا من المراجعين و العملاء ينظرون إلى جودة عملية التدقيق كمؤشر للترجيح، يتم من خلاله التمييز بين مختلف مكاتب التدقيق و التفضيل فيما بينها، و هذا ما يطرح هذا المفهوم للقياس من عدة أطراف مختلفة في نظرتها لمفهوم جودة التدقيق، و ما يواجهها حالياً من الضغوط و الانتقادات المتزايدة من مختلف هذه الأطراف بغرض دراسة و تقييم جودة التدقيق، و مما يزيد من حدة هذه الضغوط عدم وجود أساليب موضوعية لتقييم هذه الجودة.⁽²⁾

- فجوة التوقعات في التدقيق أي عند مستوى فجوة الأداء، و التي ساهمت كذلك في عدم تحقيق المعايير لأهدافها المنتظرة من حيث تحقيق جودة التدقيق، و التي ترتب عنها اختلاف وجهات النظر بين أطراف بيئة التدقيق فيما يتعلق بجودتها، فالمراجع يهتم بإتمام عملية التدقيق بأسلوب موضوعي منظم في ظل المعايير المهنية و المسؤوليات القانونية و أخلاقيات المهنة، و هو يحاول بذلك القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى جودة من وجهة نظره و ذلك بالاهتمام بتنفيذ التدقيق أكثر من نتائجها. و من ناحية أخرى ترى إدارة الشركة محل التدقيق أن جودة التدقيق تكمن في إضفاء الثقة على القوائم المالية و تأكيد وفاء الإدارة بمسؤولياتها عن إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة، كما أنه من وجهة نظر الطرف الثالث هي تأكيد صدق القوائم المالية التي يعتمدون على معلوماتها في اتخاذ قراراتهم.⁽³⁾

¹ - حميد عبد الرحمن بن إبراهيم، خصائص جودة المراجعة المالية، دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 3، الرياض، السعودية، 2000، ص ص 454-455.

² - فاتح سردوك، تطوير مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، تضيق فجوة التوقعات و دعم الرقابة على جودة المراجعة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014، ص 172.

³ - إيمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، مرجع سبق ذكره، ص 107.

ثانيا: مفهوم جودة التدقيق على مستوى الباحثين و الجهات الأكاديمية

بالرغم من أهمية جودة التدقيق إلا أنه لم يتبلور مفهوم محدد وواضح لها، سواء على مستوى الدراسات الأكاديمية أو المعايير التي أصدرتها الهيئات المهنية، و ذلك لكون جودة خدمات التدقيق غير ملموسة و يصعب تحديد قيمتها المادية من جهة، و من جهة أخرى التباين الشديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر، حيث أن الباحثين تبنا العديد من المداخل لتعريف جودة التدقيق، فمنهم من ربط بين جودة التدقيق و احتمال اكتشاف المراجع للأخطاء و الغش في القوائم المالية، و منهم من ربط بين جودة التدقيق و مدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط فريق ثالث بين جودة التدقيق و تحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية التدقيق.

و لقد تبنت جملة من الدراسات الحديثة مدخل آليات حوكمة الشركات كمحددات لمفهوم جودة التدقيق، من خلال عدة متغيرات مرتبطة بتفعيل دور لجان المراجعة و دعم مسؤولياتها في الإشراف على التدقيق و رقابة جودته. و عليه فإن أغلب الدراسات التي تناولت موضوع جودة التدقيق، سواء من خلال المفهوم العام للجودة أو من خلال المفهوم التشغيلي للجودة، يمكن تقسيمها إلى قسمين وهما:⁽¹⁾

- **القسم الأول:** يشمل دراسات عامة و التي اعتمدت الخصائص والمحددات العامة لجودة أداء التدقيق.

- **القسم الثاني:** و شمل الدراسات التي ربطت الجودة بعامل محدد أو خاصية معينة مثل:

✓ السمعة العامة للشركة محل التدقيق؛

✓ أتعاب التدقيق، أو حجم الشركة؛

✓ خبرة المراجع بالعميل؛

✓ انخفاض معدل الدعاوي القضائية؛

✓ دور و مسؤوليات لجان المراجعة.

يعتبر (DE ANGELO)⁽²⁾ (دي أنجلو) أول باحث تطرق إلى الربط بين جودة التدقيق و احتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية ، و يعد تعريفه لجودة التدقيق من أكثر التعريفات السابقة و التي لقيت قبولا عاما لدى العديد من الباحثين في مجال التدقيق، حيث عرفت جودة التدقيق بأنها احتمال

¹ - أحمد نور و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 9.

² - Gillert Gelard, **le Point sur la Mise en équivalence : Méthode d'Evaluation ou Méthode de Consolidation**, revue française de comptabilité, n 475, avril, Paris, 2014, p 05.

قيام المراجع باكتشاف خرق في النظام المحاسبي أو تحريف في نظام إعداد التقارير المالية للعميل، و التقرير عن هذا الخرق أو التحريف إن وجد، كما عرفت استقلال المراجع باحتمال أن يقوم المراجع بالتقرير عن الأخطاء و التحريفات بالقوائم المالية للعميل.

كما عرفها (KNAPP) (كتاب)⁽¹⁾ بأنها " مدى قدرة المدقق على اكتشاف الخطأ و الغش و التلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق".

و عرفها (Polmrose)(بولمروز)⁽²⁾ على أنها " درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية، لأن الهدف الرئيسي من التدقيق هو خلق الثقة في القوائم المالية و تنتج من خلال خلوها من الأخطاء الجوهرية".

كما يشير (RIADH MANITA) (رياض مانيثا)⁽³⁾ إلى أن جودة التدقيق لا تقتصر على محدداتها التقليدية، و هي كفاءة و استقلالية المراجع و التي عجزت عن مواجهة و تفسير الأزمات المالية المعاصرة و لكن النظرة الحديثة لمفهوم التدقيق، تشمل تعريف جودة التدقيق على أساس أعمال التدقيق و إجراءاته، و على المراجعين أن يوسعوا مجالات الفحص نظرا لخصائص البيئة الحالية من تعقد الأعمال و الحاجة الكبيرة إلى التنبؤ، و هذا كي تشمل أعمال التدقيق البعد الاستراتيجي للمنشأة و هذا ما يتطلب تحليل و دراسة مختلف المخاطر المرتبطة بخصائص الشركة و كذلك المرتبطة بمخاطر التدقيق.

كما عرف (MEYER, KYLE)(مبير، كيل)⁽⁴⁾ جودة التدقيق بأنها مؤشر لفعالية التدقيق، و هي السمة التي لا يمكن ملاحظتها مباشرة و قد وصف الفعالية بقدرة مراجع الحسابات على الحد من الضوضاء(أخطاء غير مقصودة في البيانات المالية)، و الحد من التحيز(التغيير المتعمد على محتوى المعلومات من البيانات المالية)، و زيادة الدقة(محتوى المعلومات) للبيانات المالية، و عرف مقدرة المراجع و فعاليته بأنها تتمثل في كفاءة المراجع واستقلاليته. و أن جودة التدقيق تكون مقرونة دائما بمستوى عالي من جودة القوائم المالية و مصداقية عالية للمعلومات، و هذه الجودة العالية تتطلب مسؤوليات أكبر لمصداقية تمثيل النشاط الاقتصادي للمؤسسات، و بالتالي فان مفهوم و قياس جودة التدقيق يشمل محددات أخرى مرتبطة بالتخصص الصناعي و حجم الشركة.

¹ – Med Zine Khafrabi, **Comptabilité des Sociétés**, 4^{eme} édition, Berti, Alger, 2006, p 107.

²– Gerard Lejeune, Jean Pierre Emmerich, **Audit et Commissariat aux Comptes**, Gualino, Paris, 2007, p 21.

³ – Riadh Manita, Op Cit, pp230–232.

⁴ – Gerard Lejeune, Jean Pierre Emmerich, Op Cit, p 21 .

كما يرى (سمير كامل محمد عيسى)⁽¹⁾ أن تعريف جودة التدقيق باحتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء و المخالفات الجوهرية قد اعتمد على نتائج التدقيق، و التي تتمثل في قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها لتعكس جودة عملية التدقيق، و هذا يعنى أنه تعريف لجودة التدقيق الفعلية اللاحقة حيث لا يمكن تحديد درجة الثقة التي يقدمها المراجع إلا عند الانتهاء من عملية التدقيق، و بالتالي فان مفهوم التدقيق وفق هذا المدخل يشير إلى جودة التدقيق الفعلية.

لقد ركزت أغلب التعارف السابقة لجودة التدقيق على جودة التدقيق و جودة المراجع و اعتمادهما كمصطلحين لمفهوم واحد، إلا أن فشل كبريات شركات التدقيق في الآونة الأخيرة في أداء بعض مهامها يظهر أن مفهوم جودة التدقيق يشير إلى جودة الخدمة التي يقدمها المراجع و ليس إلى جودة المراجع.

ثالثا: مفهوم جودة التدقيق على مستوى الهيئات المهنية للتدقيق

لقد حظيت مفاهيم و فعالية جودة تدقيق الحسابات أو الرقابة عليها باهتمام كبير من قبل العديد من الهيئات المهنية للتدقيق، فبذلت جهدا لتحسين أداء المكاتب العاملة في هذا المجال و الارتقاء بها، و تجلّى ذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المهنية للرقابة على جودة الأداء، و إلزام المراجعين بضرورة مراعاتها و التقيد بها.

و لقد تم التركيز على جودة التدقيق بعد الانهيارات التي مست أسواق المال الآسيوية فمنذ بداية الثمانينات إلى غاية الوقت الحاضر تم تطوير مفهوم جودة التدقيق بشكل كبير، و من وجهة نظر الهيئات المشرفة على التدقيق يندرج مفهومها ضمن المفهوم التشغيلي لجودة التدقيق.

اهتمت العديد من الهيئات المهنية التي تحكم الممارسة المهنية لتدقيق الحسابات مبكرا بوضع و تحديد مفهوم جودة التدقيق، و من أبرز هذه الهيئات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1974، حيث بينت نشرة معايير التدقيق (SAS 4) الصادرة عنه إلى أن تحقيق جودة التدقيق يكون من خلال الالتزام بمعايير التدقيق، و اعتماد جملة من المعايير و الآليات المرتبطة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق و الخدمات التي تقدمها، و اعتماد نظام لرقابة الجودة على أعمال التدقيق. و في عام 1989 أطلق برنامج عرف باسم الفحص المتعمق أو فحص النظير وعدل هذا البرنامج في عام 2001 ، و يشمل البرنامج ثلاثة أنواع من الفحص للتحقق من جودة عمليات التدقيق، هي تدقيق النظام System Review ، و تدقيق الارتباط Engagement review، و تدقيق التقرير Report Review ، و

¹ - سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد2، الإسكندرية، مصر، 2008، ص ص 6-7.

يهدف تدقيق النظام إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة و التدقيق في مكتب التدقيق قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة طبقت كما هو مخططاً لها وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب، أما تدقيق الارتباط فالهدف منها توفير أساس للقائم بعملية الفحص للوصول إلى تأكيد محدود عن مراعاة المراجع عند ارتباطه مع العميل للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن وأن التوثيق في مكتب التدقيق يراعي المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة و الاستشارات. أما تدقيق التقرير فتهدف إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية أن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.⁽¹⁾

كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إلى مفهوم جودة التدقيق من خلال المعيارين الدوليين لرقابة جودة التدقيق وهما:⁽²⁾

- المعيار الدولي لرقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق و مراجعة للبيانات المالية و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة، و الذي يندرج تحت المعيار بـ (ISQC1) معيار رقابة الجودة الأول، حيث يشير إلى أن هدف مكاتب و شركات التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، هو إيجاد نظام لرقابة الجودة و الالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يرتبط بامتنال الشركة و موظفيها للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المعمول بها، و أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية تلبي الأهداف المنتظرة منها.
- المعيار الدولي لرقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية (ISA 220): حدد هذا المعيار أن هدف المراجع هو تطبيق إجراءات رقابة الجودة في مرحلة العملية التي تقدم للمراجع ضماناً معقولاً بأن عملية التدقيق تمتثل للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المطبقة، و أن تقرير المراجع الصادر ملائم أخذاً بعين الاعتبار الاختلاف في بيئة العمل.

كما أشارت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI)، إلى مفهوم و أهمية جودة التدقيق في ظل اعتبارات خاصة بالهيئات التابعة للقطاع العام، من خلال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المتعلق برقابة جودة التدقيق بالقطاع العام، و هو معيار ضبط الجودة على تدقيق

¹ - ظاهر القشي، انهيار بعض الشركات العالمية و أثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلد 25، العدد 2، القاهرة، مصر، 2005، ص 14.

² - أحمد الخطيب، إدارة الجودة الشاملة، الطبعة الثانية، عالم الكتب الحديث للنشر و التوزيع، عمان، 2006، ص 30.

المعلومات المالية التاريخية، حيث يهدف إلى تحقيق جودة التدقيق في ظل احترام معايير رقابة الجودة، والتزام أعضاء فريق التدقيق بالمتطلبات الأخلاقية التابعة للإنتوساي و المتطلبات الأخلاقية الوطنية التي تسري على مراجعي القطاع العام في بيئة معيّنة، و هذا ما يدعم جودة أداء المراجعين في تقدير المخاطر و القيام بإجراءات أخرى ذات علاقة بأداء مسؤولياتهم في إعداد التقارير.⁽¹⁾

يرتكز مفهوم جودة التدقيق من وجهة نظر الهيئات المهنية للتدقيق، على أساس الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق التي تصدرها الهيئات المهنية و المنظمات الدولية، و مجمل المتطلبات القانونية و التنظيمية التي تحكم الممارسة المهنية، و معايير الأداء بالنسبة للأفراد بمكاتب و شركات التدقيق، حيث تتمثل معايير الأداء التي يجب أن يلتزم بها الأفراد داخل منشأة محل التدقيق، في جملة من المتطلبات الأخلاقية كالنزاهة و الموضوعية و الاستقلالية، و كذلك توفر المهارات و التأهيل و الكفاءة في أعضاء فريق التدقيق، من أجل القيام بالمهام و المسؤوليات الموكلة لهم، و تخصيص الموارد البشرية بالتوافق مع خبراتهم و مهاراتهم و طبيعة المهام الموكلة إليهم.

كما يجب توفر نظام محكم للإشراف و التوجيه لأعضاء فريق التدقيق بمكاتب و شركات التدقيق، من أجل الفحص و التحقق من فعالية السياسات و الإجراءات المعتمدة لرقابة الجودة في مكاتب و شركات التدقيق.

و اعتمادا على التحليل السابق لمجمل التعاريف جودة التدقيق فإنه بإمكاننا أن نستنتج النقاط التالية:

- يعتبر تحديد مفهوم جودة التدقيق أمرا صعبا، و ذلك لعدم وجود محددات مرجعية لقياسها، و اختلاف و جهات الأطراف المهتمة بجودتها، مما يجعل مفهوم الجودة نسبي.
- إن مفهوم جودة التدقيق يشير إلى جودة خدمات التدقيق و ليس إلى جودة المراجع، و يختلف هذا المفهوم باختلاف المراجعين أو شركات التدقيق.
- إن مفهوم جودة التدقيق على أساس الالتزام بالمعايير و الأحكام المهنية، غير كافي لتحديد مستوى الجودة العالية التي تتطلبها البيئة الاقتصادية، و بالتالي فتحديد جودة التدقيق وفق هذا المفهوم يمثل المستوى الأدنى المطلوب لجودة التدقيق.
- إن مفهوم جودة التدقيق يشمل على جودة فعلية لاحقة مرتبطة بالخصائص العامة للتدقيق، و جودة مدركة حسب نظرة و توقعات مختلف الأطراف المهتمة بها.

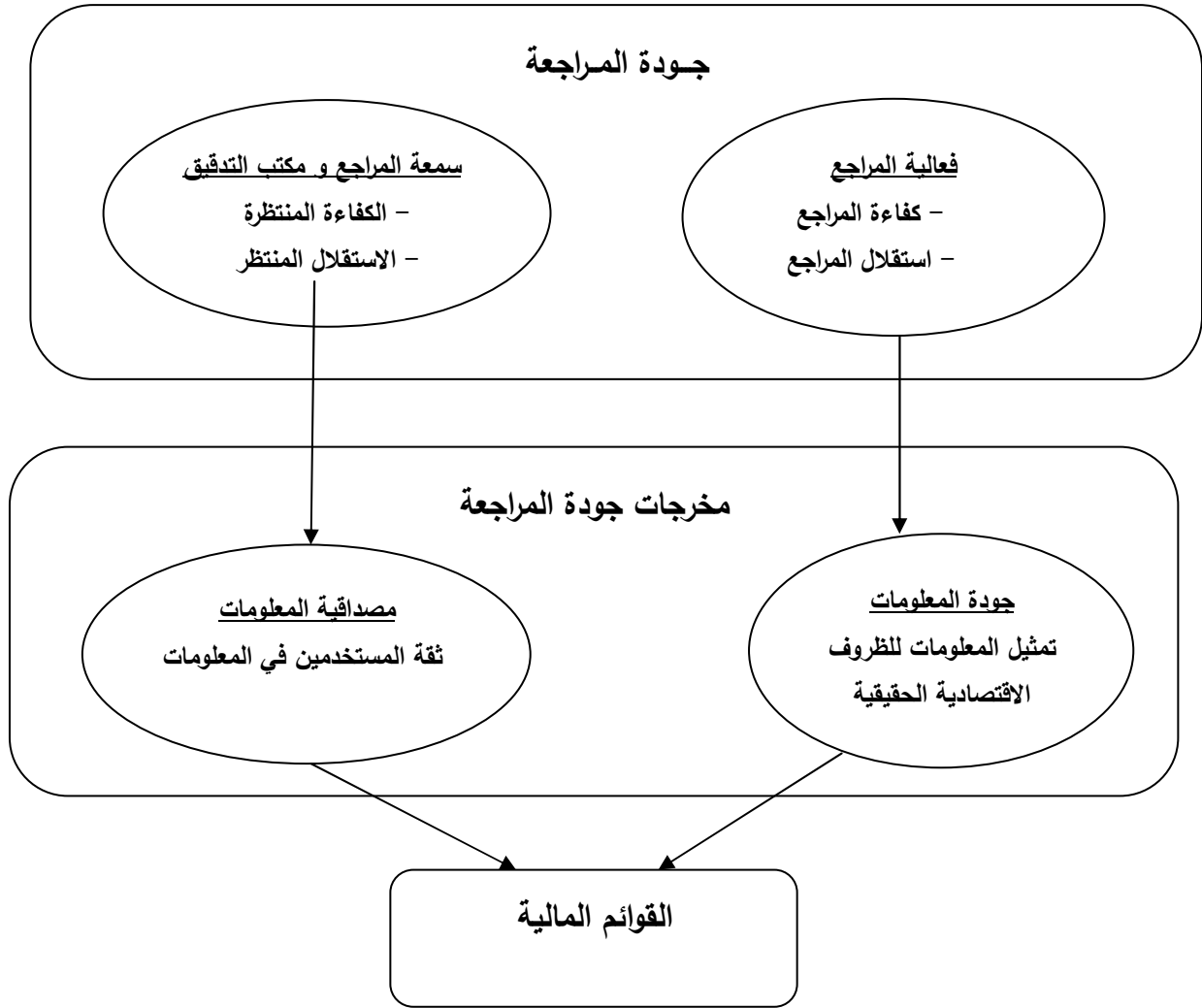
¹ - علي عمر أحمد سويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه، كلية علوم التسير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011، ص 48.

- إن مفهوم جودة التدقيق وفق المدخل التقليدي (الكفاءة والاستقلالية) ، غير كافي لتحديد مستوى عالي من الجودة ، و ذلك لكونها تنحصر ضمن مرحلة التخطيط لمهمة التدقيق فقط، و لكن يجب أن يتم قياس جودة التدقيق وفق مجمل الخصائص المرتبطة بأعمال و مهام التدقيق و الممارسة المهنية لها.

يمكن إعطاء التعريف التالي لجودة التدقيق بالرجوع إلى مجمل ما سبق التطرق إليه كما يلي: **جودة التدقيق هي أداء أعمال التدقيق من قبل المراجع بكفاءة و فعالية، وفق المعايير و الأحكام المهنية، من أجل تلبية احتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدماتها.**

و الشكل رقم 19 يوضح مجمل المفاهيم التي تم التطرق لها، و العلاقة بين الأبعاد المختلفة لجودة التدقيق، و يجسد العلاقة بين عناصر جودة التدقيق و منتجاتها و تأثيرها على معلومات القوائم المالية، حيث تؤثر عناصرها على اثنين من منتجاتها و هما مصداقية المعلومات و التي تستند إلى توقعات المستخدمين بالنسبة لفعالية المراجع، و جودة المعلومات في تمثيلها للنشاط الاقتصادي للمنشأة.

شكل رقم 19: يوضح الإطار العام لجودة التدقيق



المصدر: خليفة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016، ص 122.

رابعاً: أهمية جودة التدقيق

تساهم مهنة التدقيق في عملية التنمية الاقتصادية و الرفاه الاجتماعي من خلال الدور الذي تلعبه في تنبيه الشركات و الهيئات القائمة عليها بنقاط الضعف و الأخطاء للقيام بتصحيحها لتفادي الوقوع في الأزمات، فنتائجها مهمة لكافة الأطراف ذات العلاقة بعملية التدقيق سواء كان ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر، و تستمد أهميتها من نوعية الخدمات التي تقدمها لهذه الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية، إن التطرق إلى أهمية جودة التدقيق يتطلب منا بداية دراسة سوق التدقيق و إبراز الطلب عليه وعلى جودة أدائه.

1. الطلب على خدمات التدقيق وجودة أدائه

ينشأ الطلب على خدمات التدقيق من خلال الدور الرقابي الذي يؤديه المراجع، و الجودة العالية و المطلوبة التي تفرضها مصداقية تمثيل النشاط الاقتصادي للمؤسسات، لأنَّ عملية التدقيق التي تتم بشكل منهجي و علمي و مدروس و التي تكون مستندة إلى معايير و أدلة عمل معدة و معتمدة مسبقاً، يمكن الوثوق بنتائجها من قبل كافة الأطراف المعنية، طالما أنَّ تلك الأطراف تثق بأنَّ تلك المعايير و الأدلة موضوعة من قبل جهات فنية متخصصة و ذات خبرة و سمعة عالية في مجال التدقيق و أنَّ التزام المراجع أثناء تأديته لمهامه وفق هذه المعايير و الأدلة يضمن تنفيذ عملية التدقيق بشكل سليم و أنَّ النتائج التي توصل إليها المراجع في تقريره يمكن لتلك الأطراف الوثوق بها والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، و تعني الجودة المطلوبة تحقيق التوازن بين مصالح الملاك و مصالح الإدارة و مصلحة المراجع، بحيث تكون الإنجازات للملاك و الإدارة قبل الأتعب أو بمعنى آخر تخفيض تكاليف التدقيق قدر الإمكان.⁽¹⁾

و تعتبر تدقيق القوائم المالية وسيلة رقابية تسهم في التخفيض من عدم تماثل المعلومات، و تحمي مصالح الأصيل، على وجه الخصوص المساهمين و المساهمين المحتملين، من خلال تقديم التأكيدات المعقولة بأن القوائم المالية التي أعدتها الإدارة خالية من أي أخطاء أو مخالفات جوهرية، فالتدقيق يجد في هذا الإطار النظري التفسير الذي تحتاجه لعلاقة المراجع بالملاك والإدارة.

و نجد أن الإدارة في الشركات المساهمة الحديثة أصبحت تسيطر بشكل كبير على المعلومات الداخلية الخاصة بالشركة، و أدائها في توجيه الموارد والاستخدامات لذا نجد أن الطلب على التدقيق وجودتها يتزايد باستمرار.

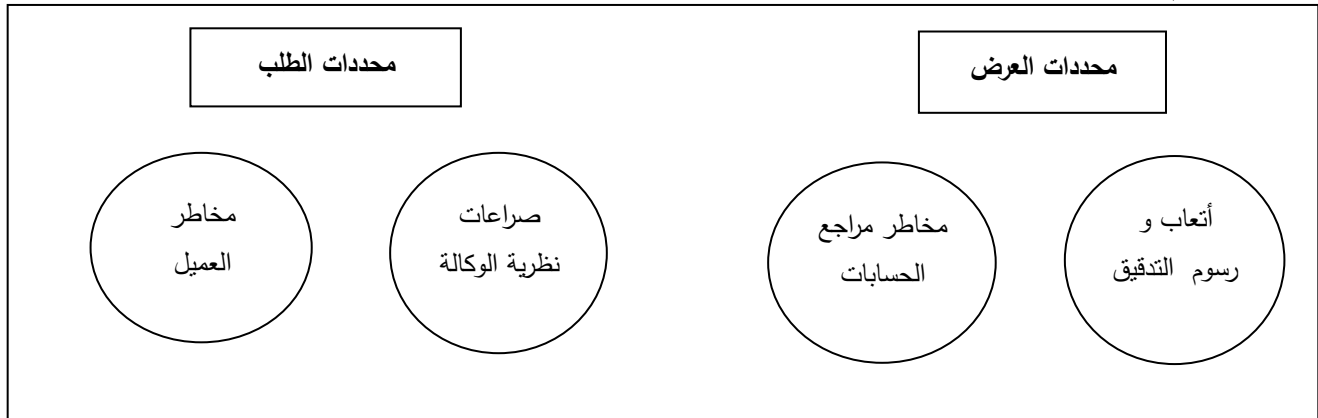
كما يفسر الطلب على التدقيق من خلال المدخل المعلوماتي، و يركز هذا المدخل على دور المعلومات في نقل المعرفة عما سيكون عليه المستقبل، من خلال التنبؤ وفقاً لعدة متغيرات، و التي توفر مختلف المعلومات المستقبلية الصالحة في عملية اتخاذ القرار في ظل الأسواق المالية بمستوى أكبر من الثقة في ظل تعدد البدائل، و تمكن من تحسين بيئة القرار الاستثماري، و يبرز دورها في ضمان نوعية و

¹ - عطاء الله خليل، العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 2، دمشق، سوريا، 2000، ص 42.

مصادقية المعلومات المقدمة للسوق، فقد اتجهت مختلف الهيئات المهنية والتشريعات إلى اعتماد و المطالبة بجودة التدقيق العالية، من خلال اعتماد الرقابة على جودة أدائها.⁽¹⁾

إن معظم الدراسات الميدانية لجودة التدقيق بحثت في العلاقة بين جودتها و محددات الطلب عليها سواء من حيث استراتيجيات مخاطر العميل و صراعات نظرية الوكالة، أو محددات العرض مثل رسوم التدقيق و استراتيجيات إدارة المخاطر للمراجع، كما يوضحه الشكل.

شكل رقم 20: الطلب و العرض على جودة التدقيق



المصدر: فاتح سردوك، مرجع سبق ذكره، ص 184.

2. أهمية جودة التدقيق بالنسبة للمستفيدين من خدماتها

واجهت مهنة التدقيق ضغوطات متزايدة و انتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب انهيار الشركات الكبرى و تعرضها للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من أكبر مكاتب التدقيق عالمياً الشيء الذي أدى إلى زيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين وتحميلهم مسؤولية إفلاس الشركات بسبب وجود حالات الغش والتحريف في القوائم المالية.

و للتغلب على تلك الانتقادات وجب الاهتمام بجودة التدقيق، و التي أصبحت تعتبر مطلباً ضرورياً لكافة المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية، كونهم يتوقعون من مخرجاتها (و المتمثلة في تقرير مراجع الحسابات والذي يعكس جودة التدقيق ومصادقية المعلومات) المصادقية و الشفافية لأنهم يعتمدون في

¹ - محمد عبد الله آل عباس، أثر المعلومات عن جودة المراجعة و سمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية - دراسة اختبارية لكفاءة السوق -، ورقة عمل مقدمة إلى ندوة: دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 5-6 ديسمبر 2006، ص 31.

اتخاذ قراراتهم الاستثمارية و رسم سياساتهم على تلك القوائم و يمكن إيضاح ذلك من خلال النقاط التالية:⁽¹⁾

1.2 إدارة الشركة (العميل): تعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، و بالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة و الضعف لديها و يساعدها في وضع الخطط المستقبلية، و من ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

2.2 مراجع الحسابات: يهتم مراجع الحسابات بأن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة و بالالتزام بالمعايير المهنية، و ذلك من أجل تحسين سمعته و شهرته و موقفه التنافسي في مجال عمله.

3.2 البنوك: حيث يعتمدون هم و مؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، و خاصة في منح القروض و التسهيلات البنكية، و مما لا شك فيه أن جودة عملية التدقيق سوف تؤثر إيجابياً على جودة قراراتهم.

4.2 الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة من قبل مراجع مستقل لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم، و لا شك أن جودة التدقيق سوف تؤثر كثيراً على قراراتهم في منح الائتمان.

5.2 الهيئات و الأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، و فرض الضرائب، و تقرير الإعانات لبعض الصناعات، و تسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال التدقيق وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، و جميع الأطراف ذات الصلة و العلاقة بعملية التدقيق.

6.2 الجمعيات و الهيئات المنظمة للمهنة: تسعى كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة التدقيق إلى إلزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوي عالٍ من الجودة من أجل تطوير المهنة و تدعيم الثقة فيها، و وضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، و تحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة و للخدمات التي تقدمها.

¹ - محمد جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية و تحديات القرن الحادي و العشرين، جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية، 18-19 ماي 2010، ص ص 13-15.

7.2 مكتب أو منشأة التدقيق: إن إتباع نظام لتحقيق جودة أعمال التدقيق يحقق العديد من المزايا و الخصائص لمكتب التدقيق نفسه يمكن بيانها فيما يلي:⁽¹⁾

- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات و الأعمال التي يؤديها مكتب التدقيق تتماشى مع المتطلبات المهنية و معايير التدقيق المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في أعمالها؛
- إن جودة التدقيق تؤدي إلى تطور المهنة و ارتفاع مستوى الأداء المهني للمراجع و لمكتب التدقيق و يساعد الهيئات المهنية من الرقابة عليها و تحسين نظرة المجتمع له؛
- تحسين برنامج عمل مراجعي الحسابات، و ذلك من خلال إتباعه الإرشادات و المعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية التدقيق؛
- يعتبر إتباع أساليب الجودة في التدقيق من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد للمكتب، و المحافظة عليهم، و خاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق؛
- إن ارتفاع مستوى المصداقية في التدقيق يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، و ذلك لن يكون إلا من خلال مستويات عالية للجودة لعملياتها؛
- إن التدقيق ذات الجودة العالية يمكن اعتبارها جزءاً هاماً من نظام رقابة أصحاب الشركة، و خاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة الشركة؛
- نظرا لحدة المنافسة بين مكاتب التدقيق فقد اتجهت أنظار كل من المدققين والعملاء إلى جودة عملية التدقيق كعامل ترجيحي من خلاله يتم التمييز بين مكاتب التدقيق.

المطلب الثالث: جودة تقارير التدقيق الخارجي

يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق كالمستثمرين و المقرضين و رجال الاقتصاد و إدارة المؤسسة وغيرهم ، لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها و رسم سياستها الحالية منها و المستقبلية.

أولاً: مفهوم التقرير

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

¹ - أحمد زياد جمال إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت الفرق، الاردن، 2002، ص 30.

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

و بذلك يمكن القول أن تقرير المدقق هو عبارة عن بيان مكتوب يلخص رأي المدقق المعتمد على ما قام به من وسائل و إجراءات فنية في فحص و تدقيق البيانات المالية في المستندات و الدفاتر و الكشف و كذلك قوائم نتيجة الأعمال، و يقدم للهيئة العامة للمساهمين في المؤسسات أو إلى صاحب المؤسسة، و يوضح التقرير بصفة أساسية رأي المدقق في مدى تعبير القوائم المالية عن المركز المالي الحقيقي في نهاية الفترة.(1)

يكون التقرير عادة موجهاً إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق ، أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية ، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص ، أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال ، و هكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق ، لأن التعيين يختلف أيضاً حسب الشكل.(2)

يعتبر تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق و أداة أو وسيلة الإتصال ، و التي يمكن من خلالها أن يقوم بتوصيل نتائج فحصه و تقييمه للأدلة و القرائن و رأيه الفني المحايد عن صحة و سلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة و نتائج الأعمال.

بالإضافة إلى هذا وكما سبق و أن قلنا في إطار معايير إعداد التقرير، فإنه يتعين على المراجع التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية ، الإلتزام و الثبات في تطبيقها ، بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه.

ثانياً: أهمية التقرير

¹ - خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 2005، ص ص 97-98.

² - خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2001، ص 129 .

نظرا لأهمية تقرير التدقيق فقد اهتمت الهيئات العلمية للمحاسبين المدققين و التشريعات التي تتناول تدقيق الحسابات في معظم الدول لوضع المعايير الواجب مراعاتها عند إعداد هذا التقرير و من العوامل التالية تتبع أهمية تقرير المراجع.

يعتبر التقرير خلاصة ما وصل إليه المراجع من عمله، حيث أن عملية التدقيق تتيح له التعرف على كافة البيانات و المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة التي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال و المركز المالي، و من ثم يكون تقرير المراجع بمثابة كشف يقدمه لمن يهمله الأمر إضافة إلى ذلك يعتبر تقرير المراجع الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤوليته المهنية و الجنائية للوقوف على إهماله و تقصيره في الرقابة، بالإضافة إلى تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد له.⁽¹⁾

مما سبق يتبين أن تقرير المراجع يعتبر مهما للفئات التالية:⁽²⁾

1. **المستثمرون الحاليون و المتوقعون:** حيث أنه يساعدهم على اتخاذ قراراتهم التي تحافظ على أموالهم المستخدمة.
2. **إدارة المؤسسة:** حيث أنه يعتبر بمثابة شهادة على كفاءة و فعالية إدارة المنشأة للمهام الموكلة إليها.
3. **الدائنون (الموردون):** حيث أنه يمكنهم من معرفة قدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها.
4. **المدينون (العملاء):** يعطي المدينون مدى استمرارية المنشأة خاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل.
5. **المقرضون:** حيث تقرير المراجع يمكنهم من التعرف على سلامة الوضع المالي للمؤسسة ضمانا لقروضهم و مساعدتهم في اتخاذ القرارات اللازمة.
6. **الجهات الحكومية:** يساعد التقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاطات الشركات و وضع السياسات الضريبية.
7. **المجتمع:** حيث أنه يساعد في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للوحدات الاقتصادية المختلفة و التي قد يكون لها تأثير عليه.

ثالثا: خصائص التقرير

¹ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر "الناحية النظرية"، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 221.

² - حامد طلبة أبو هيبه، أصول المراجعة، زمزم للنشر و التوزيع، الأردن، 2011، ص ص 152-153.

تتصف تقارير التدقيق بجملة من الخصائص يتم تلخيصها فيما يلي:⁽¹⁾

يعتبر تقرير المدقق وسيلة اتصال رئيسية بينه و بين المستخدمين من مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة، يتم إعداده في وقت مبكر بعد إقفال الحسابات كلما كان ذلك ممكناً، يجب أن يكون منظماً و معروضاً بطريقة سليمة و ينطوي على الحقائق الهامة و المعبرة و المفيدة إلى جانب ذلك لا ينبغي أن يشمل على أي ملاحظات غامضة إنما يجب أن تكون العبارات مختصرة و شاملة علاوة على ذلك يجب أن تكون جميع العبارات الواردة في تقرير المدقق حقيقية و مدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها و معروضة بطريقة تمنع أي تحريف، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يكون التدقيق موجهاً إلى الهيئة العامة للمستخدمين، أي إلى جميع المساهمين و ليس فئة معينة منهم بصفة المراجع وكيلاً عن هؤلاء جميعاً، يجب أن يتضمن توقيعه و رقم قيده في سجل المراجعين (رقم و فئة رخصة المزاولة) و المنظمة المهنية التي يحمل عضويتها، إلى جانب ذلك يجب أن يكون التقرير مؤرخاً، حيث أن التاريخ يفيد في تحديد مسؤولية المراجع حتى لا يسأل عن أحداث أو وقائع تقع بعد تاريخ إعداده للتقرير و تؤثر على المركز المالي للمؤسسة.

رابعاً: العناصر الأساسية المكونة لتقرير المدقق

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

جدول رقم 06: عناصر تقرير التدقيق الخارجي

عناصر التقرير	الشرح
العنوان	يجب أن يكون لتقرير المراجع عنوان يدل بشكل واضح على أنه تقرير المراجع مستقل، على سبيل المثال: تقرير المراجع المستقل يؤكد أن المراجع حقق جميع المتطلبات الأخلاقية المناسبة خاصة بالاستقلالية و لذلك فهو يميز تقرير المراجع المستقل عن التقارير التي يصدرها آخرون.
المرسل إليه	يجب أن يوجه التقرير حسبما تتطلبه الظروف العملية، و كثيراً ما تحدد القوانين أو الأنظمة الوطنية لمن يجب أن يوجه التقرير حول البيانات المالية و عادة ما يوجه إلى المساهمين أو الشركاء أو المديرين التي تم تدقيق قوائمها.
الفقرة التمهيدية	يجب أن تحدد الفقرة التمهيدية في التقرير المنشأة التي تم تدقيق بياناتها و يجب أن تبين أنه تم تدقيق البيانات المالية و السنة التي تم فيها التدقيق.

¹ - أحمد حلمي جمعة، دراسات و بحوث في التدقيق، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص ص 146-148.

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية	يجب أن يبين رأي المراجع أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد و العرض للبيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، من أهم هذه المسؤوليات تصميم و تنفيذ و المحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد و العرض العادل للبيانات خالية من الأخطاء سواء سببها الغش أو الخطأ.
مسؤولية المراجع	يجب أن يبين تقرير المراجع مسؤوليته فيما يلي: إبداء رأي حول البيانات المالية بناء على التدقيق من أجل مقارنته مسؤولية الإدارة الخاصة بالإعداد و العرض للبيانات المالية بالإضافة إلى أنه قد تم إجراء التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية، و أن هذه المعايير تتطلب أن يمثل المراجع للمتطلبات الأخلاقية، و أن عليه تخطيط و أداء التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.
رأي المراجع	يجب إبداء رأي غير متحفظ عندما يتوصل المراجع إلى أن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا و عادلا أو أنها معروضة بعدالة في كافة النواحي الجوهرية، حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق ما لم يطلب المراجع حسب القانون أو الأنظمة استخدام صياغة مختلفة بشأن الرأي، نذكر منها، عندما لا تستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية أو المعايير المحاسبية الدولية على أنها إطار إعداد التقارير المالية فإن الإشارة إلى إطار إعداد التقارير في صياغة الرأي يجب أن تحدد الاختصاص أو بلد منشأ إطار إعداد التقارير المالية و على المراجع تحديد إعداد التقارير المالية المطبقة بعبارات مثل: ...وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو ...
توقيع المراجع	يجب أن يكون تقرير المراجع موقعا إما باسم شركة التدقيق أو الاسم الشخصي له أو كليهما حسبما هو مناسب.
تاريخ تقرير المراجع	يجب على المراجع أن يؤرخ التقرير حول البيانات المالية في تاريخ ليس أكبر من التاريخ الذي حصل فيه المراجع على أدلة تدقيق كافية و مناسبة لبنى عليها الرأي حول البيانات المالية.
عنوان المراجع	يجب أن يسمى التقرير الموقع في البلد أو الاختصاص.

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على المعيار الدولي للتدقيق رقم 700.

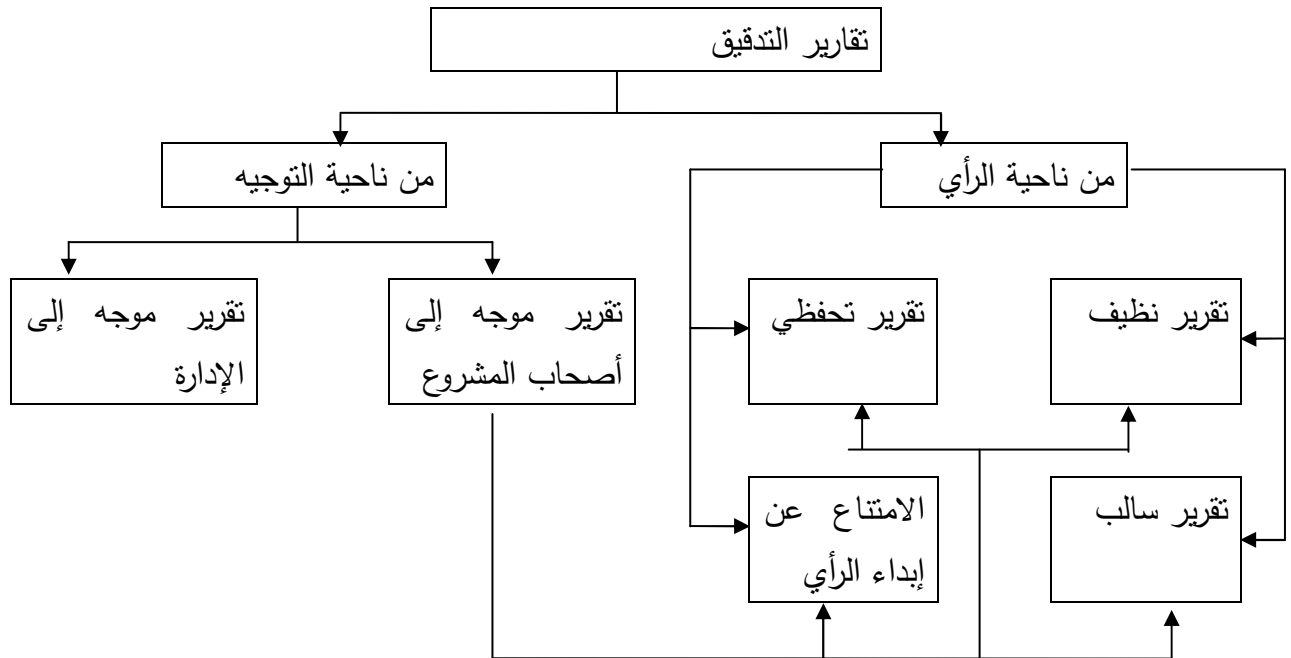
خامسا: أنواع تقارير التدقيق الخارجي

يمكن لتقرير مراجع الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية، وعموما يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير⁽¹⁾:

- تقرير نظيف؛
- تقرير تحفظي؛
- تقرير سالب؛
- الامتناع عن إبداء الرأي.

يمكن توضيح أنواع التقارير التدقيق في الشكل التالي:

شكل رقم 21: أنواع تقارير التدقيق



المصدر: محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة و المراجعة المهنية و دور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، دار الجيل، بيروت، لبنان، 2008، ص 47.

1. التقرير النظيف

يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط

هي:⁽²⁾

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً؛

¹ - عبد الفتاح الصحن، أحمد عبيد، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص 316.

² - يوسف محمود جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر، الأردن، 2007، ص 260.

- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي؛
- صدق و عدالة القوائم المالية و دقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع و مركزه المالي؛
- حصول المراجع على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال و المركز المالي في نهاية السنة المالية.

الشكل رقم 22: هيكل التقرير النظيف

اسم التقرير	
الفقرة التمهيدية	
فقرة النطاق	
فقرة إبداء الرأي	
التوقيع	التاريخ

المصدر: محمود قاسم تنتوش، مرجع سبق ذكره، ص 45.

2. التقرير التحفظي

يقوم مراجع الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات و المعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه ، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها ، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . و من الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقريره، أي أن تكون التحفظات هامة و بدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.(1)

¹ - خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره ، ص 106 .

3. التقرير السلبي

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، و تقع عليه مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة و براهين مع ذكرها.(1)

يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي و غالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

4. الإمتناع عن إبداء الرأي

يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق ، و قد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:(2)

- وجود قيود مفروضة على عمله تفرض عليه من إدارة الشركة ، و ذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الإتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع الشركة ؛
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية ، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديدها على حقوق الاختراع لشركة أخرى ، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم...وغيرها ؛
- في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها؛
- عندما يتعذر عليه الحصول على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة و التي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك؛
- و غالبا ما ترجع أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها و لها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيدي رأيه فيها.

¹ - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 138.
² - يوسف محمود جريوع ، مرجع سبق ذكره ، ص 264 .

الشكل رقم 23: هيكل التقرير النمطي بخلاف التقرير النظيف

اسم التقرير	
الفقرة التمهيدية	
فقرة النطاق	
أسباب الامتناع عن إبداء الرأي	
التاريخ	التوقيع
فقرة النطاق تحذف في حالة الامتناع عن إبداء الرأي	

المصدر: محمود قاسم تنتوش ، مرجع سبق ذكره، ص 48.

سادسا: جودة تقارير التدقيق الخارجي

يعتبر تقرير المراجع حلقة الوصل بينه و بين الأطراف التي تم التدقيق لأجلها و من الطبيعي أن يفترض و هو بصدد إعداد تقريره أن قارئ التقرير على دراية بالمنشأة، و من الطبيعي كذلك أن تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية و مدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها، و معروضة بطريقة تمنع أي تحريف غير مقصود.

و يمكن إيجاز خصائص لتحقيق جودة التقرير كالآتي:⁽¹⁾

1. الإيجاز: يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم و أن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة و كذلك لا يتضمن التفاصيل الكثيرة و التي تفقده التركيز؛
2. الوضوح: يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح؛
3. الأهمية: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد و أن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية؛

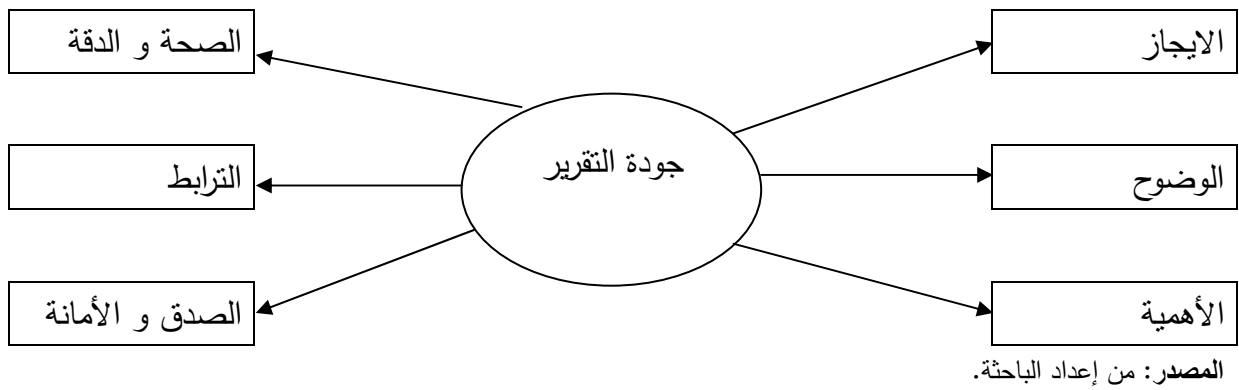
¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 123.

4. **الصحة و الدقة:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات؛

5. **الترابط:** يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة و أن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

6. **الصدق و الأمانة:** يجب أن لا يكون المراجع متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف و أن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق و أمانة.

الشكل رقم 24: خصائص التقرير الجيد



المبحث الثاني: مؤشرات قياس جودة التدقيق و العوامل المؤثرة فيها

على الرغم من تعدد الدراسات التي حاولت قياس جودة التدقيق، إلا أنها لم تتمكن من وضع مقياس موحد و شامل يمكن اعتماده من قبل جميع الأطراف نظرا لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لجودة التدقيق و الذي يرجع أساسا إلى صعوبة قياسها، و نظرا لأهمية هذا الموضوع و كثرة المتغيرات المرتبطة به، و في ضوء هذا الاختلاف الواقع تم التمييز بين اتجاهين أساسيين و هما:

- **الاتجاه الأول:** و الذي يؤكد على مفهوم جودة خدمة التدقيق و الخدمات المهنية الأخرى التي يقوم بها مراجع الحسابات و مدى التزامه بالمعايير المهنية دون الأخذ بعين الاعتبار مستوى الإشباع الذي حققته خدمة التدقيق لحاجات و رغبات المستفيد منها.
- **الاتجاه الثاني:** يعتمد أصحاب هذا الاتجاه على نموذج في قياس جودة الخدمة بشكل يسمى نموذج قياس الجودة SERVQUAL و يمكن تطبيقها لقياس جودة العديد من الخدمات و في قطاعات خدمية متنوعة، هذا النموذج بعمومية تطبيقه و تمتعه بدرجة عالية من الثبات و الصلاحية، و أنه أثبت مرونته في قياس جودة الخدمة بغض النظر عن طبيعتها، و بالرجوع إلى الأبحاث و الدراسات التي تم الاطلاع عليها فإنه يمكن اعتماد تصنيف هذه العوامل بصفة عامة إلى عدة مجموعات كما يلي:⁽¹⁾

✓ عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق.

✓ عوامل مرتبطة بالشركة محل التدقيق.

✓ عوامل مرتبطة بعناصر رقابة الجودة.

كما تتميز العوامل المؤثرة على جودة التدقيق و التي تطرقت لها مجمل الدراسات في هذا

المجال بما يلي:

- **التأثير النسبي:** كون العوامل المؤثرة على جودة التدقيق تختلف درجة تأثيرها على مستوى جودة التدقيق، حيث أن بعضها ذو تأثير كبير نسبيا مقارنة بتأثير العوامل الأخرى.
- **نوع التأثير:** كون بعض العوامل المؤثرة على جودة التدقيق لها تأثير موجب على مستوى جودة التدقيق، في حين أن بعض العوامل الأخرى لها تأثير سلبي.

¹ - عبد الوهاب علي، شحاتة السيد، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية مصر، 2007، ص 398.

المطلب الأول: العوامل المتعلقة بحجم مكتب التدقيق و تأثيره على جودة التدقيق

يعتبر حجم مكتب التدقيق أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب التدقيق، كما يعد من المحددات المهمة و العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق، فوفقا لهذا المعيار يتم تصنيف مكاتب التدقيق، إلى مكاتب التدقيق الصغيرة، و أخرى كبيرة.

و هناك العديد من المعايير المستخدمة في تصنيف مكاتب التدقيق منها على سبيل المثال:

- عدد الشركاء عدد العاملين بالمكتب؛
- عدد العملاء؛
- سمعة مكتب التدقيق؛
- الدعاوى القضائية المرفوعة على مكتب التدقيق؛
- المنافسة بين مكاتب التدقيق؛
- انتماء مكتب التدقيق إلى مكاتب التدقيق العالمية الكبرى؛
- تخصص مكتب التدقيق في مراجعة قطاع صناعي معين؛
- أتعاب مكتب التدقيق.

أولاً: حجم مكتب التدقيق

و يعتقد أصحاب هذا المقياس أن هناك علاقة طردية بين حجم المكتب و درجة جودة التدقيق، باعتبار أنها تتوفر على الموارد لتدريب مراجعيها و إجراء اختبارات لهم مقارنة بشركات التدقيق الصغرى إلى أن مكاتب التدقيق الكبيرة تقدم خدمات عالية الجودة مقارنة مع مكاتب التدقيق الصغيرة، حيث أنه يتم تسعير خدمات التدقيق وفق حجم مكتب التدقيق على أساس ساعات العمل اللازمة لإنجاز مهمة التدقيق و كفاءة فريق و التكلفة و سياسات الشركات، و نظام المكافآت و عدة عوامل أخرى، إلا أن هذه المعايير المستخدمة في تسعير خدمات التدقيق على أساس حجم منشأة التدقيق تبقى جامدة لأنها تتمركز دائما حول المفاضلة بين تكلفة التدقيق وجودته.⁽¹⁾

¹ - نور ساعد الجدعاني، حسام عبد المحسن العنقري، تأثير حجم و سمعة مكاتب المراجعة و طبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد و الإدارة، المجلد 23، العدد 2، الرياض، السعودية، 2009، ص ص 147-148.

- أن أغلب الدراسات في هذا المجال تشير إلى التأثير الايجابي لحجم مكتب التدقيق على جودة الأداء المهني، و ذلك من وجهة نظر العميل، حيث تمحورت هذه الدراسات حول النقاط التالية:⁽¹⁾
- العلاقة الايجابية الموجودة بين حجم مكتب التدقيق و جودة الأداء المهني للتدقيق، و الأسباب التي تدفع العملاء للاتجاه إلى خدمات مكاتب التدقيق الكبرى ؛
 - تقديم مكاتب التدقيق لخدمات أخرى لنفس عملاء التدقيق، و تأثيره على جودة التدقيق؛
 - التركيز على سمعة مكاتب التدقيق الكبرى، حيث تعتبر سمعة مكتب التدقيق ممثلاً لشهرته كأحد الأصول المعنوية للمكتب، و التي تعتبر حصيلة الممارسة المهنية و القدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، و تعتبر سمعة مكتب التدقيق علامة التميز لاسم المكتب بين الحاليين و المحتملين، على تقديمه لخدمات ذات جودة مميزة؛
 - المنافسة بين مكاتب التدقيق و تأثيرها على جودة التدقيق، من حيث الضغوط على العاملين، و الضغوط التنافسية على أتعاب التدقيق بين المكاتب.
- يعتبر تصنيف مكاتب التدقيق إلى مكاتب كبيرة و صغيرة على أساس انتمائها إلى أحد مكاتب التدقيق العالمية الكبرى (BIG N) من أهم معايير التصنيف المعتمدة، حيث أن قصور المستفيدين من خدمات التدقيق على قياس جودتها، يطرح اسم مكتب المراجع و سمعته كمؤشر بديل وسهل لقياس جودة خدمات التدقيق، إلا أن بعض الدراسات تعيب عن هذا المدخل في أن حجم مكتب التدقيق لا يعطي تدعيماً جيداً لأهم المحددات لجودة التدقيق و هي استقلال المراجع و فعاليته، حيث أنه و بالرغم من كون مكاتب التدقيق الكبرى تتمتع بالسمعة التي يطلبها العميل، و التي تعتبر مؤشر سهل التحديد ، إلا أن إتباع الإجراءات العملية المعتمدة و احترام المعايير المهنية لدى المكاتب التي تنتمي إلى الشركات الكبرى للتدقيق لا تكون متجانسة و موحدة، و هذا لضعف شبكة الاتصال و التنسيق بين مختلف فروع و مكاتب الشركات الكبرى للتدقيق، و اعتماد أنظمة مختلفة لرقابة الجودة، في ظل غياب أو ضعف الآليات المعتمدة للتأكد من تجانس و توحيد أنظمة العمل المتبعة وفق سمعة المكاتب الكبرى للتدقيق.

¹- مرشد عبد المنصر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، ص 46.

جدول رقم 07: الصفات المميزة لمكاتب التدقيق

الصفات المميزة للمكاتب الصغيرة	الصفات المميزة للمكاتب الكبيرة
قد لا تؤثر فيها كافة فئات التوظيف.	تتوافر لديها كافة فئات التوظيف كأن يكون لدى المكتب عدد معين من الشركاء أو المدققين الحاصلين على شهادة محاسب قانوني.
قد يكون بالمكتب عدد محدود من المدققين.	يتوافر لديها عدد كبير من المدققين و في كافة التخصصات.
ممارستها لنشاطها يكون في حدود المدينة نفسها.	اتساع نشاطها داخل الدولة و قد يكون لها فروع.
قلة العملاء و بالتالي قلة الإيرادات.	كثرة عدد العملاء و بالتالي ضخامة الإيرادات .
قد لا يقسم المكتب داخليا إلى العديد من الأقسام الفنية و قد لا يمتلك خبرات نادرة.	يقسم المكتب داخليا إلى عدد من الأقسام الفنية المتخصصة مع امتلاك الخبرات النادرة.

المصدر: عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص 19.

ثانيا: سمعة مكتب التدقيق

تعتبر سمعة مكتب التدقيق (شهرته) أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب و التي تنشأ مع مرور الزمن من خلال الممارسة و بالتالي يأخذ عامل سمعة مكتب التدقيق الاهتمام الكبير من قبل أطراف التدقيق ككل، و يعتبر مؤشراً فنياً سريعاً لمستخدمي القوائم المالية حيث بمجرد ذكر اسم مكتب التدقيق يتبادر إلى ذهن مستخدم القوائم المالية تاريخ و سمعة مكتب التدقيق لقد أظهرت إحدى الدراسات أن حجم التعاملات في سوق الأسهم يكون كبيراً للشركات التي تمت تدقيقها من قبل مكاتب التدقيق الثمانية الكبار مقارنة بحجم التعاملات للشركات التي تمت تدقيقها من قبل مكاتب التدقيق الباقية، و منه أصبح المستثمرون يثقون بالمعلومات المقدمة من قبل مكاتب التدقيق الثمانية الكبيرة أكثر من ثقتهم بالمعلومات المقدمة من باقي مكاتب التدقيق و كما تؤكد العديد من الدراسات أن سمعة مكتب التدقيق لها أثر على جودة التدقيق سلباً و إيجاباً فهي تفقد عملية التدقيق أهميتها بأكملها حتى و إن تمت بمستوى عالي من الأداء ، نتيجة فقدان الثقة في مكتب التدقيق و ابتعاد الشركات عنه لما له أثر على تقويم أسهمها في السوق المالي و هاشم أمان المستثمر .

أن سمعة مكتب التدقيق هي عبارة عن تضافر العديد من العوامل المتداخلة مع بعضها البعض والمتمثلة في الالتزام بالمعايير المهنية و بقواعد السلوك و آداب المهنة، و الخبرة المهنية لأعضاء مكتب التدقيق، و الخبرة في النشاط، و الاتصالات الجيدة بين أعضاء المكتب و العملاء، و الصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، و مدة عمل المكتب المهنية، و الارتباط بأحد المكاتب العالمية، حجم المكتب، و تقييم مدى قبول العميل و الاستمرار معه في عملية التدقيق، و الدعاوى القضائية المرفوعة ضده ، و وجود نظام للرقابة على جودة التدقيق.⁽¹⁾

ثالثا: فشل التدقيق و الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق

إن فشل التدقيق في أداء مهامه هو ما يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين، خصوصاً عندما يتكبد المستفيدون من خدمات التدقيق خسائر مالية بسبب الاعتماد في اتخاذ مختلف قراراتهم على القوائم المالية التي تحتوي على الأخطاء و المخالفات غير المكتشفة، و يرجع فشل التدقيق إلى عدة عوامل مرتبطة بالمراجع والعميل معا كما يلي:⁽²⁾

- حفاظ العميل على أنظمة الرقابة الداخلية الضعيفة، و التي تميل لتغطية الأنشطة الاحتيالية؛
- ضعف أو غياب لجان التدقيق في هيكل شركة العميل؛
- عدم التزام المراجع بالمعايير المهنية، و عدم التأكد من احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية للمنشأة؛
- الفشل في إعداد تقرير التدقيق و إبداء الرأي حيث يفشل المراجع في تعديل تقريره أو إصدار تقرير مقيد أي بالتحفظات، في الظروف الملائمة.
- يلاحظ أنه بالرغم من أن فشل التدقيق قد يكون لعوامل مرتبطة بالشركة محل التدقيق، إلا أنها كذلك مرتبطة بأعمال التدقيق، إن الدليل الأكثر إقناعاً لمستخدمي القوائم المالية بفشل التدقيق هو وجود دعاوى قضائية ضد المراجعين، و يرجع رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين إلى الأسباب التالية:⁽³⁾
- إفلاس الشركات خلال دورات الكساد الاقتصادي؛
- النمو السريع لمهنة التدقيق، مما أدى لتحمل المراجع التزامات جديدة نحو المستفيدين من خدماتها؛
- عدم توحيد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المواقف المتماثلة؛

¹ - محمد سامي رضا، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 346.

² - سمير كامل محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 8.

³ - توماس وليم وهنلي أمرسون، المراجعة بين النظرية و التطبيق، ترجمة حامد احمد حجاج و أمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1989، ص ص 222-223 .

- انتشار حركة الاندماج بين الشركات بهدف الاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و التي تسمح للمنشآت المندمجة بتحسين موقفها المالي في القوائم المالية كربحية السهم، بدون حدوث تحسن حقيقي في أدائها.

و تتمثل أهمية عامل الدعاوى القضائية بالنسبة لجودة التدقيق، من حيث الأضرار التي يلحقها بمكتب التدقيق والمهنة، فمن الأضرار التي قد يلحقها بمكتب التدقيق أنه قد يؤدي إلى فقدان العملاء نتيجة لفقدان السمعة بالإضافة إلى دفع التعويضات، و ضياع وقت وجهد المراجع في متابعة القضايا المرفوعة ضده. أما على مستوى مهنة التدقيق فإن فقدان الثقة يعتبر من أهم الأضرار التي قد تلحقها الدعاوى القضائية بمهنة التدقيق، حيث تتفق جملة من الدراسات على أن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق تعتبر أحد العوامل المهمة المؤثرة على جودة التدقيق و أن هناك علاقة عكسية بين الدعاوى القضائية و جودة التدقيق، حيث أنه كلما زادت جودة التدقيق كلما قل احتمال فشل عملية التدقيق، و بالتالي يقل احتمال رفع القضايا ضد المراجع، و العكس صحيح.

رابعاً: التخصص الصناعي للمراجع و أثره على جودة التدقيق

إن تحديد الشركات المتخصصة في صناعة معينة هي مهمة صعبة و قد اتبع الباحثون الأكاديميون عدة أساليب لتحديد التخصص الصناعي للشركات، كما أن هناك الكثير من العوامل التي تجعل منه عامل جاذبية للعملاء و المراجعين على حد سواء، حيث أنه من المنطقي أن مؤسسة التدقيق التي تستثمر مواردها في تطوير و زيادة تخصصها في صناعة معينة يكون لديها حصة مهمة في سوق تلك الصناعة و هذا ما يجعل التخصص الصناعي للمراجع لديه القليل من الآثار السلبية المحتملة، بما في ذلك زيادة التعرض للمخاطر التي قد تنجم عن عدم تنوع العملاء، و على الرغم من العيوب المحتملة للتخصص الصناعي للمراجع فهو جانب هام من جوانب تحديد جودة التدقيق في كثير من الحالات، فالآثار الايجابية المحتملة تفوق بكثير الآثار السلبية، و هذا ما يجعله من أهم العوامل التي لها تأثير ايجابي على جودة التدقيق.

و يعرف المراجع المتخصص في الصناعة بأنه المراجع الذي يتم تعيينه بواسطة شركات التدقيق، و الذين لديهم التدريب و الخبرة في الممارسة إلى حد كبير في صناعة معينة، و يتم التركيز على معرفة المراجع المتخصص في الصناعة المخزنة بالأخطاء و عدمها و التي يمكن استرجاعها من الذاكرة، كون الذاكرة و المعرفة المخزنة تعتبر الأساس لفهم السلوك و اتخاذ القرار.

تتمثل أهمية تخصص مكتب التدقيق و تركيز جهودها في صناعة محددة، لأداء مهامها بجودة عالية كما يلي:⁽¹⁾

- يستطيع مكتب التدقيق المتخصص تكوين هيكل معرفة و خبرات خاصة بتلك الصناعة، و بالتالي تقديم خدمات ذات مستوى عالي من الجودة في الأداء المهني؛
- الحصول على معرفة دقيقة و أكبر لمعايير المحاسبة و متطلبات التقارير في هذه الصناعة، بالإضافة إلى تطوير المهارات اللازمة لتعاقدات التدقيق في هذه الصناعة؛
- توزيع تكاليف التدريب و التطوير على مجموعة أكبر من العملاء من جانب مؤسسات التدقيق المتخصصة، و هذا يساعد في الاستفادة من فوارق الحجم؛
- يدعم معرفة المراجعين لصناعة العميل، و هذا يزيد من تقديرات المراجعين للمخاطر الضمنية الموجودة في القوائم المالية و التي تكون سمة مميزة لهذه الصناعة؛
- تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات و الإجراءات التي تقوم بها الإدارة و التي تعتمد على التقدير الشخصي، مما يؤدي إلى تخفيض احتمالات و فرص عدم اكتشاف احتواء القوائم المالية على أخطاء.

المطلب الثاني: العوامل المرتبطة بفريق التدقيق وأثرها على جودة التدقيق

لكل مكتب تدقيق فريق عمل يقوم بأعمالها و هو المسؤول عن مخرجات المكتب من كفاءة وفاعلية و مصداقية للقوائم المالية، لذا فالعوامل المرتبطة بفريق العمل مهمة و يمكن ذكرها كالآتي:

أولاً: استقلال المراجع

يعد موضوع استقلال مراجع الحسابات من الموضوعات التي حازت على كثير من الاهتمام و تناولتها العديد من الدراسات الأكاديمية، و يعتبر استقلال المراجع من أهم معايير التدقيق، كما أن استقلال المراجع يعتبر من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم و بناء عليه يمكن القول بأن استقلال المراجع حجر الزاوية في ممارسة مهنة التدقيق.

استقلال المراجع يعني القدرة على العمل بنزاهة و موضوعية حتى من ناحية تفكيره عليه أن يكون تفكيراً مستقلاً و عليه أيضاً أن يكون مجرد من أية مصالح سواء أثناء القيام بعملية التدقيق أو عند إبداء رأيه الفني و يلعب استقلال المراجع دوراً هاماً في هامش الأمان لدى المستثمر الحالي و المستقبلي، و

¹- محمد نور و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 28.

يعتبر الشك في استقلال المراجع السبب الرئيس و الحقيقي لوجود فجوة التوقعات و اتساعها في المستقبل، و أضاف أحد الباحثين أن فجوة الجودة تمثل أحد المكونات الرئيسية لفجوة التوقعات في التدقيق، و أن فجوة استقلال المراجع تعتبر أحد الأركان الأساسية في فجوة الجودة.⁽¹⁾

أن عامل استقلال المراجع من العوامل الأساسية و المؤثرة بشكل مباشر على جودة عملية التدقيق و التي تؤثر في قرارات المستثمر بعدم وجود أي تلاعبات و أنه يتبع أخلاقية المهنة.

ثانيا: مدى خبرة فريق التدقيق

لقد تبنى الباحثون وجهتي نظر لتعريف الخبرة في التدقيق، الأولى تعرف الخبرة بأنها الأداء الأفضل لمهمة محددة . أما وجهة النظر الثانية : فتعرف الخبرة بأنها عبارة عن المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة أو في أداء مهمة محددة.

و تتكون الخبرة بشكل عام من اجتماع المعرفة و المهارة، و تبرز خبرة الفريق بشكل جلي من خلال تدقيق النظير أو تدقيق الند للند و هي من الطرق التي استخدمت في قياس خبرة فريق التدقيق، و تكون بتدقيق أداء فريق مكتب التدقيق قبل مكاتب ذات خبرة عالية تابعة لمنظمات مهنية حيادية و يهدف هذا التدقيق إلى زيادة مستوى أداء المهنة في البلد، و تنشأ الخبرة مع مرور الزمن و القيام بالمهمة لأكثر من مرة، و يرى على أن سنوات الخبرة التي يقضيها المراجع في تنفيذ المهام يعتبر مقياسا مناسباً للخبرة، و لكن هذا المقياس يفترض ثبات بعض العوامل مثل:⁽²⁾

- المعرفة العامة بالمحاسبة و التدقيق، و التي تشابه المؤهل العلمي و طرق اكتساب المعرفة؛
- ظروف مكاتب التدقيق من حيث التقارب في الحجم و عدد العملاء و أنشطة العملاء؛
- المقدرة على التعامل مع المشكلات.

و نظرا لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الخبرة المهنية لفريق التدقيق بجودة التدقيق، و توصلت أغلب الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما، و أن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة التدقيق.

¹ - محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص 253.

² - أحمد محمد صالح، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، رسالة دكتوراه، كلية علوم التسير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص 108.

و من تلك الدراسات Carcello (كارسلو) أكدت على أن خبرة فريق التدقيق و مكتب التدقيق بالعمل تعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، و أشار إلى ذلك بالخصائص التالية:⁽¹⁾

- مشاركة مدير التدقيق الرئيس في عملية التدقيق على الأقل في السنتين الماضيتين؛
- مشاركة مدير التدقيق في عملية التدقيق على الأقل خلال السنتين الماضيتين؛
- مشاركة الشريك المسئول عن مهمة التدقيق في عملية التدقيق على الأقل خلال السنوات الثلاث الماضية ؛

- قيام مكتب التدقيق بأداء عملية التدقيق للعميل خلال السنوات الثلاث الماضية على الأقل.

ثالثاً: الاتصالات الجيدة لفريق التدقيق و عميل التدقيق

تعتمد خدمة التدقيق على العلاقة الثنائية و المباشرة بين مكتب التدقيق و العملاء، و التي يجب أن تتميز بالآتي:⁽²⁾

- أن تكون علاقة هادفة فالإتصال بين العميل و مكتب التدقيق يحدث لغرض معين؛
- لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة حيث توصف هذه العلاقة بأنها نوع من علاقة الغرياء و تحدث في إطار من القيود و المحددات؛
- أنها علاقة محدودة الأبعاد حيث تكون هذه العلاقة محدودة وفقاً لطبيعة و محتوى الخدمة المطلوب تقديمها.

و يعد هذا العامل من العوامل المهمة في مجال التدقيق، بسبب أن المراجعين يعتمدون على موظفي منشأة العميل في الحصول على المعلومات المهمة و التي تساعد على فهم طبيعة نشاط العميل، و الحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات و الدفاتر الموجودة بحوزتهم.

كما خلصت دراسة Carcello إلى أن الإتصال المتكرر بين فريق التدقيق و إدارة الشركة الخاضعة للتدقيق يعد أحد الخصائص العشر الأولى لجودة خدماتها و التي حظيت بأعلى متوسط من خلال تحليل آراء الأطراف المهتمة بعملية التدقيق.⁽³⁾

¹ - أحمد محمد صالح، مرجع سبق ذكره، ص 109.

² - مصطفى صادق حامد، تحليل كفاءة و فعالية عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش الإدارة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد و التجارة، مجلد 15، عدد 1، الرياض، السعودية، 2001، ص 163.

³ - أحمد محمد صالح، مرجع ذكره، ص 109.

إن من جوانب زيادة كفاءة و فعالية عملية التدقيق في اكتشاف غش الإدارة هو الاتصال الجيد داخل الشركة، و يؤكد أن نظرية اكتشاف الإشارة (النظرية المستخدمة من قبله لاكتشاف غش الإدارة) ليست محصورة فقط في التفاعل بين المراجع و العميل محل التدقيق و إنما يعتمد ذلك ليشمل أيضا العلاقات داخل منشأة التدقيق.

المطلب الثالث: العوامل المرتبطة بالشركة محل التدقيق و تأثيرها على جودة التدقيق

و ترتبط بعاملين بارزين هما حجم الشركة محل التدقيق و تعقد عملياتها و الثاني نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق.

أولاً: حجم الشركة محل التدقيق و تعقد عملياتها

يوجد في سوق العمل العديد من الشركات التي تزاوّل النشاط الاقتصادي، و يعتبر حجم الشركة أحد مجالات التمايز بينها، فهناك الشركات الفردية و هي شركات تتميز : أنها ذات حجم صغير، كما أن هناك شركات الأشخاص و هي شركات ذات حجم متوسط، بالإضافة إلى ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها و انفصال ملكيتها.

و تختلف الحاجة للتدقيق بين الأنواع الثلاثة السابقة، و تعتبر الشركات المساهمة هي أكثر الأنواع أهمية لما لها من دور فعال في إنعاش الاقتصاد القومي، كما أنها أكثر الأنواع طلباً على التدقيق، و ذلك نتيجة لانفصال الملكية و كبر حجم صراعات الوكالة، بالإضافة إلى أن التدقيق إلزامية على هذا النوع من الشركات.(1)

يعتبر حجم الشركة من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق و خاصة عند ضخامة عملياتها مما يزيد من احتمال إجراء تلاعبات يمكن إخفائها، و قد أشار أحد الباحثين أنه كلما زاد حجم الشركة و تعقدت عملياتها كلما زاد الفصل بين الملكية و الإدارة و زادت تكلفة الوكالة و بالتالي يفترض أنه كلما زاد حجم الشركة كلما زادت حاجتها إلى خدمة تدقيق ذات جودة عالية و ذلك لمحاولة طمأنة الملاك و الدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلاً المركز المالي السليم للشركة، و يظهر أثر حجم الشركة في حالتين قبل التعاقد و بعد التعاقد.

قبل التعاقد تحاول الشركة ذات الحجم الكبير و ذات العمليات المعقدة انتقاء مكتب تدقيق ذو سمعة حسنة و ذو أداء متميز، و بالتالي فهي تحاول أن ترفع من جودة أداء مراجع بياناتها(و خاصة في

¹ - كمال الدين الدهراوي، مناهج البحث في مجال المحاسبة، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 02.

الشركات المساهمة التي تتميز بـكبر حجمها (فـمـجـلس الإدارة يـحـاول أن يـنـفي بـانـتـقـائـه إخفاء أية تلاعبات قام بها قد يـتـهم بها لاحقاً و ذلك لإرضاء الأطراف المرتبطة بالشركة محل التدقيق و زيادة الثقة فيه لإعادة انتخابه لاحقاً.⁽¹⁾

أما بعد التعاقد فـحـجم الشركة و تعقد عملياتها يؤثر أيضاً فـمـن المنطقي أن العمليات التي تتصف بضخامتها و تعقدها تؤدي إلى مزيد من الغموض بالنسبة للمراجع، كما أنها تجعله يعتمد على أسلوب العينات بشكل أكبر مما يزيد من نسبة الخطأ، كما أن العمليات الضخمة ترتبط بأدلة إثبات أكبر مما يعني فقدان التركيز لأدلة الإثبات الأهم، أي فقدان الأهمية النسبية لأدلة أثبات قد تكون لها تأثير في رأي المراجع.

ثانياً: نظام الرقابة الداخلية للشركة

يعد نظام الرقابة الداخلية الهيكل الرقابي الذي تقوم عليه أي منشأة و هو الحارس الأمين لتداول و حسن سير العمليات داخل الشركة ابتداء من فصل السلطات حتى توزيع المسؤوليات، و يعد نظام الرقابة الداخلية المصدر الرئيسي لمراجع الحسابات من ناحية الحصول على أدلة الإثبات و توثيقها الصحيح. و يتوقف على تقييم نظام الرقابة الداخلية تقدير حجم الاختبارات من قبل المراجع، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً كلما انخفض حجم العينة المراد فحصها و بذلك تقل تكلفة التدقيق و العكس بالعكس.⁽²⁾

كما إن كبر حجم المشروعات و ظهور الشركات المساهمة أدى إلى تعدد و تنوع و تعقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات، و لتحقيق الإدارة لأهدافها كان لابد لها من الاستعانة بنظام رقابة داخلية موثوق بها.

حيث عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية و كل ما يرتبط بها من وسائل و إجراءات يتبناها المشروع للمحافظة على الأصول، و اختبار دقة الحسابات و درجة الاعتماد عليها، و تنمية كفاءة العمل، و تشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعية.

كما أن فهم هيكل الرقابة الداخلية يعد أحد العوامل المؤثرة على مدى قبول الوحدة الاقتصادية كعميل لدى المراجع، و يساعد ذلك على تحديد أتعاب عملية التدقيق و لأهمية دراسة و تقييم هيكل الرقابة الداخلية و أثرها على عملية التدقيق، فقد تناولت العديد من الدراسات أثر ذلك على جودة التدقيق، و توصلت إلى أن وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية يعتبر أحد العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي على جودة

¹ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر "الناحية النظرية"، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 119.

² - احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 465.

التدقيق، كما يساعد نظام الرقابة الداخلية الكفاء في التقليل من القيام بالتلاعبات نظرا للضبط الداخلي و الرقابة الداخلية الإدارية و المحاسبية التي يؤمنها و يحقق عدة نتائج منها توفير الوقت و الجهد بالنسبة للمراجع و توفير الأدلة الإثبات الكافية.

المطلب الرابع: العوامل المتعلقة بمستخدمي القوائم المالية و تأثيرها على جودة التدقيق

و يتعلق بعاملين أساسيين: الأول متمثل في مستوى وعي و إدراك مستخدمي القوائم المالية لمحتوى تقرير المراجع، أي بمستوى الثقافة المالية لهم، و العامل الثاني و المتعلق بالتقدير الجيد من قبل المراجع للتوقعات التي يطمح لها مستخدمي القوائم المالية من أداء عملية التدقيق.

أولاً: مستوى الوعي والإدراك الذي يتمتع به مستخدمو القوائم المالية لمحتوى تقرير المراجع.

تتبع أهمية تقرير مراجع الحسابات في درجة الثقة التي يضيفها على القوائم المالية المنشورة و التي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، و لذلك أولت المنظمات المهنية و التشريعية تقرير مراجع الحسابات أهمية كبرى على المستوى الدولي أو على المستوى المحلي في صياغة التقرير و تبيان الرأي و ما له من انعكاس على السوق المالي.

و مراجع الحسابات يعمل في بيئة تتصف بعدم التأكد و يتحمل في إبداء رأيه المهني درجة من المخاطر متمثلة في إبداء رأي غير صحيح عن القوائم المالية موضوع التدقيق بسبب الفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في المعلومات المحاسبية التي اعتمدت عليها هذه القوائم.

و يرتبط نجاح عملية التدقيق بأكملها في إبداء المراجع لرأيه الفني المحايد في القوائم المالية بواسطة تقريره إلى مستخدمي القوائم المالية، و لتحقيق هذا النجاح يحتاج الأمر إلى دراسة عاملين:⁽¹⁾

- الأول محتوى تقرير مراجع الحسابات؛
- و الثاني مدى إدراك مستخدمي القوائم المالية لذلك المحتوى.
- و عليه فإن قيام المراجع بعملية التدقيق بالجودة المطلوبة منه سواء من مرحلة التخطيط- الفحص - دراسة نظام الرقابة الداخلية - جمع الأدلة الخ لا تكتمل إذا لم يتضمن تقريره المحتوى الإعلامي المناسب، و قيامه بتقدير و دراسة مستوى الوعي لدى مستخدمي القوائم المالية لذلك المحتوى.
- و يشير المحتوى إلى ما يتضمنه تقريره من ألفاظ و عبارات واضحة و سهلة و غير غامضة و محددة بحيث يستطيع قارئ التقرير الوصول إلى الفهم الكامل لما يحتويه التقرير بأكمله بما يساعد على

¹ -زهرة توفيق السواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 103.

الوثوق به أكثر و الاعتماد نظرا لأن المستخدم يخاف و يبتعد عن ما لا يستطيع فهمه و بالتالي عدم الاعتماد على نتائج عملية التدقيق و لو تمت بجودة عالية، أما إدراك مستخدمي القوائم المالية لهذا المحتوى فيرتبط طردا مع جودة المحتوى و سهولة معانيه و توافر الخصائص الفنية التي أشارت إليها المنظمات المهنية في تقرير مراجع الحسابات.⁽¹⁾

ثانيا: التقدير الجيد للتوقعات التي يطمح إليها مستخدمو القوائم المالية من أداء عملية التدقيق و نتائجها

ظهرت في الآونة الأخيرة فروقات بين ما يتوقعه المجتمع المالي و مستخدمي القوائم المالية من مراجع الحسابات بين أدائه الجيد و بين ما يقدمه فعلا على أرض الواقع.

و سميت هذه الفروقات بفجوة التوقعات، و قد نشأت هذه الفجوة نتيجة اكتشاف مستخدمي القوائم المالية عدم مصداقية البيانات و المعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها و رأي المراجع بعدم وجود أي أخطاء و تلاعبات محاسبية، يأتي هذا الاكتشاف نتيجة تغير مسار الشركة المالي على أرض الواقع بشكل يغير ما تم التقرير عنه سابقا و ما كانت تشير إليه التقارير المالية الصادرة عن الشركة.

لذلك أصبح المجتمع المالي و مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من مراجع الحسابات أن يتعمق في العمليات و أنشطة الشركة لاكتشاف أية تلاعبات أو أخطاء جوهرية والتقرير عنها.

و قد لاقى موضوع فجوة التوقعات اهتماما كبيرا من الباحثين في علم التدقيق في العقدين الأخيرين، حيث لا يمكن تجاهل تلك الفجوة، أو الادعاء بأن توقعات المجتمع غير واقعية، و عليه توجد علاقة بين الشك في استقلال المراجع و نقص الكفاءة المهنية و انخفاض جودة الأداء و قصور التقارير الصادرة عن مساهمة التغيرات في المجتمع و بين تضيق فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات.

و عليه يجب على المراجع القيام بالخطوات التالية للقيام بالتقدير الجيد لتوقعات مستخدمي القوائم المالية و المجتمع المالي وهي:⁽²⁾

- تحديد من هم المستفيدين من التقارير المالية و تقارير المراجع؛
- تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير؛
- العمل على تلبية هذه المطالب و الاحتياجات لهؤلاء المستفيدين و توقعاتهم من التدقيق.

¹ - حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة "الإطار النظري و الإجراءات العملية"، الطبعة الأولى، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 133.

² - زهير الحردب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2010، ص 83.

أن توسع الفجوة يؤدي إلى سوء أداء جودة التدقيق ذلك لأنه أصبح مستخدمي القوائم المالية على قناعة مسبقة بأن هذه القوائم المالية لا تلبي احتياجاته ولو تمت عملية أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية و جودة عالية.

جدول رقم 08: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق

العوامل المؤثرة على جودة التدقيق و المرتبطة بـ				المحتوى
مكتب التدقيق	أعضاء فريق التدقيق	عملية التدقيق	المؤسسة محل التدقيق	
حجم المكتب	استقلالية المدقق	تخطيط أعمال التدقيق	حجم المؤسسة و مركزها المالي	
السمعة	خبرة المدقق	دراسة و فحص نظام الرقابة الداخلية	هيكل الرقابة الداخلية	
دعاوي قضائية	مدى متابعة المدققين العاملين	-	-	
الاحتفاظ بالعميل	مدى كفاءة العمل الميداني	-	-	
أتعاب التدقيق	-	-	-	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على التحليل السابق للعوامل المؤثرة على جودة التدقيق.

المبحث الثالث: معايير رقابة جودة التدقيق

تتم الرقابة على جودة خدمات التدقيق من خلال جملة من البرامج و الهيئات المشرفة على المهنة، و سنتناولها في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة التدقيق

إن تحسين جودة التدقيق يتطلب وجود رقابة للتأكد من أن مكاتب التدقيق ملتزمة بتنفيذ الإجراءات و السياسات المصممة، و سيتم التطرق إلى مفهوم الرقابة على جودة التدقيق من خلال مختلف التعاريف، و كذلك مكونات و عناصر نظام رقابة الجودة، و شروط تطبيقه.

أولاً: تعريف الرقابة على جودة التدقيق

لقد حظيت مفاهيم الرقابة على جودة التدقيق باهتمام كبير من قبل العديد من المنظمات المهنية في العالم، و بذلت جهوداً لتحسين أداء المكاتب العاملة في هذا المجال و الارتقاء بها، و تجلّى ذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المهنية للرقابة على جودة الأداء و إلزام المراجعين بضرورة مراعاتها و التقيد بها عند أداء عملية التدقيق.

و عرفت الرقابة على جودة التدقيق بأنها إجراءات و سياسات موضوعة من قبل مؤسسة المراجعة نفسها للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا و هو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة.

كما عرفت هيئة المحاسبة و المراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي رقابة جودة التدقيق، بأنها التنظيم الإداري لمكتب المحاسبة و جميع السياسات و الإجراءات التي أقرها المكتب من أجل التحقق بدرجة معقولة من الاقتناع بالتزام منسوبي المكتب بالمعايير المهنية و الأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب بما في ذلك قواعد سلوك و آداب المهنة، و التزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة.⁽¹⁾

عرفت إرشادات جودة التدقيق الصادرة عن الاتحاد الأوروبي (Institutions Suprême Audit) رقابة الجودة للتدقيق بأنها مصطلح يشمل السياسات و الإجراءات التي يتم اعتمادها لضمان أن أعمال التدقيق ذات جودة عالية، و أوضحت أن ضمان الجودة هي عملية محددة من خلال مكتب التدقيق

¹ - هادي عباس التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الثانية، دار وائل النشر، عمان، الأردن، 2004، ص 68.

لضمان أنه تم القيام بإجراءات الرقابة المطلوبة و تنفيذها بشكل ملائم، و أنه تم تحديد الطرق الممكنة لتعزيز أو لتحسين إجراءات الرقابة المعتمدة.

و قد عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها تمثل الأنظمة و السياسات و إجراءات رقابة الجودة التي تقع تحت مسؤولية منشأة محل التدقيق، و التي تلتزم بوضعها و الحفاظ عليها لتقدم لها ضمانا معقولا بأن الشركة و موظفيها يمثلون للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المطبقة، و أن التقارير الصادرة من قبل الشركة أو الشركاء في العمليات مقبولة حسب الظروف.⁽¹⁾

بالرجوع إلى مجمل التعاريف السابقة للرقابة على جودة التدقيق نجد أنها تركز على النقاط التالية:

- إن رقابة الجودة تتمثل في جملة من السياسات و الإجراءات التي يعتمدها مكتب التدقيق لتحقيق جودة التدقيق، و تندرج ضمن مسؤوليته في التنفيذ؛
- إن رقابة جودة التدقيق بمجمل سياساتها و إجراءاتها أصبحت تعتمد كأنظمة، ويتم التحقق من فعاليتها من أجل تحقيق الجودة العالية في تنفيذ مهامها، و ضمان تحسين هذا النظام بمجمل الطرق الممكنة لتعزيز أو لتحسين إجراءات الرقابة المعتمدة؛
- إن الهدف من اعتماد رقابة الجودة للتدقيق، هو توفير الحد الأدنى المطلوب لامثال الشركة و موظفيها للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية و وطنية ودوليا، و كذلك المعايير التنظيمية المعتمدة بمكتب التدقيق؛
- كما تهدف رقابة الجودة إلى إعطاء ضمان لجودة التدقيق.

بالرجوع إلى مجمل ما تم التطرق إليه فإنه يمكن تعريف الرقابة على جودة التدقيق بأنها: مجموع السياسات و الإجراءات و الأنشطة التي تعتمدها مكاتب التدقيق لمساعدتها على تنفيذ أعمالها بدرجة عالية من الكفاءة و الجودة، و التي تهدف إلى مراقبة العمليات و الحد من أسباب الأداء الغير مرضي للمكتب في جميع مراحله، و تعتبر وسيلة للتأكيد المعقول بأن الرأي المهني يعكس احترام و اعتماد معايير التدقيق الوطنية و الدولية، و مجمل الشروط القانونية أو التعاقدية، أو أية معايير مهنية تنظيمية يعتمدها مكتب التدقيق نفسه.

¹ - محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر، الاسكندرية، مصر، 2011، ص 323.

إن موضوع مراقبة جودة الأداء للتدقيق يعد ركيزة أساسية لا يقل أهمية عن وضع معايير التطبيق المختلفة للمحاسبة و التدقيق، بل إنها ذات أثر فعال للتأكد من أن ما يشكل أساسا لممارسة المحاسبين و المراجعين يتم تطبيقه بالفعل، و يمثل إضافة إلى أنه وسيلة للرقابة، لتطوير المهنة من خلال ما ينتج عن عمليات الفحص، و قد كان منهج الدول المتقدمة في التوصل إلى برامج رقابة نوعية ملائمة من خلال بناء المهنة بصورة متتالية بدأت بوضع الأهداف و المفاهيم المختلفة، ثم تطورت أدوات الرقابة النوعية لتأخذ شكلا محدداً، حيث أن البناء يجب أن يكون متوازياً في وضع الأهداف و المفاهيم و معايير المحاسبة و التدقيق و الأنظمة الأخرى ذات الصلة دفعة واحدة و يتوج ذلك بإيجاد نظام لرقابة جودة الأداء للتدقيق.

ثانياً: عناصر وشروط الرقابة على جودة التدقيق

إن نظام الرقابة على الجودة يتضمن مجموعة من السياسات و الإجراءات الواجب مراعاتها و الالتزام بها من قبل مكاتب التدقيق، و أن تقوم بها سواء فيما يتعلق الشركة بشكل عام أو بمهام التدقيق الخاصة، أي على مستوى الشركة ككل و على مستوى كل عملية تدقيق و ذلك من أجل ضمان قيامها بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب و بما يتفق مع معايير التدقيق، و قد تختلف الرقابة على الجودة باختلاف حجم منشأة التدقيق و طبيعة الأعمال التي تمارسها و الموقع الجغرافي و مدى تفرع الأعمال، و تتأثر كذلك بالتكاليف و المنافع المتوقع تحققها منها.

1. عناصر الرقابة على جودة التدقيق: تتمثل عناصر الرقابة على جودة التدقيق فيما يلي:⁽¹⁾

1.1 مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة: و يركز على أنه يجب أن يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الاستقلالية في الحقيقة و الظاهر، عند إجراء أعمالها و عدم التحيز لأي جهة، و أن يقوموا بأداء كافة المسؤوليات بكل موضوعية و أمانة.

2.1 الموارد البشرية (فريق العمليات): و هي السياسات و الإجراءات التي يجب وضعها لتوفر تأكيداً مناسباً عن توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد، و تخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة و حصلوا على قدر ملائم من التدريب، و إشراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر و أنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكلة إليهم، و توزيع

¹ - رولى نعيم دهمش، رقابة الجودة في تدقيق الحسابات مفهومها و أهميتها، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 95، عمان، الأردن، 2000، ص 50.

الأفراد بناءً على المؤهل و الكفاءة لإنجاز أعماله، حيث يتم تقييم المراجعين من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية تدقيق.

3.1 قبول و استمرار علاقات العملاء و العمليات المحددة: و يتطلب دراسة نزاهة المالكين و الإدارة الرئيسية و القائمين على إدارة الشركة، و ما إذا كان فريق العمل يملك الكفاءة و القدرات اللازمة لإجراء العملية بجودة، و امتثاله للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، و دراسة التوقعات حول استمرارية العلاقة.

4.1 أداء عملية التدقيق: يجب أن يتم توجيه الفريق إلى عدة أمور قبل أداء و إجراء النقاشات بين أعضاء الفريق لإعطاء فرصة للأقل خبرة على طرح الأسئلة التي تواجهه، كما يجب وفق هذا المعيار الإشراف على تقدم العملية و تقدير الوقت الكافي لإنجاز العملية من قبل الفريق، و معالجة المشاكل الهامة.

5.1 المتابعة أو المراقبة: وضع السياسات و الإجراءات للتأكد من تطبيق جميع عناصر رقابة الجودة الأربعة على نحو فعال.

6.1 الاستشارات: أن تكون الاستشارات داخل مؤسسة أو خارجها من قبل من يملكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة.

2. الشروط الواجب توافرها في نظام رقابة الجودة:⁽¹⁾

لتحقيق جودة التدقيق هناك شروط يجب توافرها في نظام رقابة الجودة من حيث أن النظام يجب يتصف بالمرونة، بحيث يستوعب النمو المستقبلي لأعمال الشركة محل التدقيق سواء من حيث حجم العمل أو طبيعته أو أي تغيير في نشاطها أو ظروفها و أن تتناسب مع حجم مكتب التدقيق. و بصفة عامة فإن متطلبات نظام الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في النقاط التالية:

1.2 الشمولية: يجب أن يكون النظام شاملاً لكافة عناصر نظام الرقابة على جودة التدقيق على نحو ملائم.

2.2 الوضوح: يجب أن يتضمن النظام وصفاً واضحاً و دقيقاً و شاملاً للنظام و أهدافه.

3.2 الملائمة: يجب أن يكون النظام مصمماً ليتلاءم مع طبيعة أعمال المكتب و حجمه وهيكله التنظيمي و نشاط عملائه و مدى تطور هذا النشاط و تعقيده.

¹ - أية جار الله نعمان، مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة و تعزيز موضوعيته و استقلاليته، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 45.

4.2 ثقافة الجودة: يجب أن يعزز هذا النظام مفهوم ثقافة الجودة لدى كافة العاملين في المكتب، بحيث يتم تطبيق السياسات و الإجراءات من خلال معرفة أهميتها.

5.2 المسؤولية: يجب أن يؤكد على مسؤولية كل فرد عن تحقيق الجودة، بما في ذلك الإدارة العليا، و يبين العواقب التي تترتب على عدم تحقيقها.

6.2 إلزامية التطبيق: يجب أن يكون للنظام صفة إلزامية في التطبيق.

7.2 التكلفة: يجب أن يكون ذو تكلفة معقولة من حيث المال و الوقت اللازم لإعداده و تطبيقه.

8.2 العمومية: يجب تعميمه على كافة العاملين في مجال التدقيق على مختلف المستويات، و أن يتم تأهيلهم لتطبيق ما ورد فيه من خلال التدريب و التطوير و التعليم المستمر.

9.2 التغذية العكسية: يجب أن يتضمن نظاما للتغذية العكسية من المراجعين عن نواحي الضعف و القصور فيه و الاقتراحات المقدمة لتطويره.

ثالثا: برامج الرقابة على جودة التدقيق

لقد أدت الأزمات المالية و انهيارات الشركات الرائدة في الاقتصاد عالميا إلى تسليط الضوء على أهمية جودة التدقيق و الرقابة عليها بشكل كبير، و يمكن حصر نوعين من أنظمة و برامج الرقابة على جودة التدقيق، الأولى و المتعلقة بالرقابة على الأداء ، الثانية المتعلقة بالرقابة على جودة مكاتب وشركات التدقيق، حيث أنه لا توجد معايير و برامج للرقابة النوعية على مكاتب التدقيق كنموذج استرشادي متكامل، يستخدم عند وضع سياسات و إجراءات الرقابة على جودة الأعمال بمكتب التدقيق، و يمكن استخدامها من قبل الجهات الرقابية أثناء تدقيق مكاتب المراجعة.

1. برنامج تدقيق النظير و الرقابة على الجودة على مستوى مكتب التدقيق

حتى عام 1977 لم يكن هناك أية أداة أو وسيلة لتنظيم أداء مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بل كان التنظيم مقتصرًا على الممارسات المهنية الفردية، مما أدى إلى زيادة عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق، و زيادة الضغوط على مهنة المحاسبة خصوصا من قبل الكونجرس و في استجابة لانتقادات الكونجرس و تقرير لجنة مسؤوليات المراجعين، و لتسهيل برامج المعهد المتعلقة بالرقابة على الجودة عن طريق التنظيم الذاتي، فقد أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قسماً لمكاتب المحاسبة و يتفرع من هذا القسم شعبتين، الشعبة الأولى لمكاتب التدقيق التي

تتولى تدقيق الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية، و **الشعبة الثانية** خاصة بمكاتب التدقيق التي تراجع باقي الشركات.⁽¹⁾

إن فحص النظر (PEER REVIEW)، و يعني خضوع مكتب التدقيق للفحص بواسطة مكتب تدقيق آخر، يقوم على أساس أن شركة التدقيق تقوم بفحص مدى التزام شركة تدقيق أخرى بنظم و معايير رقابة الجودة للتدقيق، حيث تجري في كل شركة تدقيق عملية فحص دوري لرقابة الجودة و ممارسات و إجراءات التدقيق، من أجل تحديد و تقرير إن كانت الشركة التدقيق محل الفحص قد قامت بتصميم سياسات و إجراءات لتنفيذ عناصر رقابة الجودة الخمس التالية:⁽²⁾

- الحياد و الأمانة و الموضوعية؛
- التأهيل و المهارة و الخبرة و التدريب و التعليم المستمر؛
- سياسات و إجراءات قبول أو الاستمرار في تدقيق العملاء؛
- التأكد من أن أداء عملية التدقيق متماثل مع المعايير المهنية و معايير الجودة.

1.1 مزايا نظام فحص النظر: إن القيام بفحص النظر يؤدي إلى تحقيق منافع لمنشآت التدقيق للمساعدة على ما يلي:⁽³⁾

- تحقيق معايير رقابة الجودة؛
- كسب السمعة الحسنة؛
- تخفيض من احتمالية التعرض للتقاضي؛
- تنفيذ التدقيق وفقاً لمستويات مرتفعة من الجودة؛
- تعزيز و تمكين الصلاحيات لوضع القواعد و التفتيش و السلطة التأديبية.

2.1 عيوب نظام فحص النظر:

تعرض برنامج فحص النظر لكثير من الانتقادات حيث اتفقت جملة من الدراسات على عدم استقلاله و عدم مصداقيته، حيث وفقاً لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لا يطلع الفاحص على وثائق مستندات العملاء التي لا يرغب العملاء في مراجعتهم، و يمكن للمكتب الذي سيتم فحص نظم الرقابة

¹ - رائدة ابراهيم أبو عطوي، اثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل المدقق الخارجي، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص 55.

² - عفاف إسحاق، الرقابة على أداء المحاسبين القانونيين، مجلة المدقق، العدد 83، لبنان، 2010، ص ص 12-13.

³ - سونيا محمد البكري، إدارة الجودة الكلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 57.

على الجودة الخاص به أن يختار المكتب القائم بالفحص و بالتالي ظهور قصور التنظيم المهني في فحص نظام رقابة الجودة على مكاتب التدقيق.⁽¹⁾

كما اعتبرت بعض الدراسات أن نظام فحص النظير أثبت فشله بعد انهيار كبريات الشركات المالية، و اتهام مكاتب التدقيق بالفشل و التواطؤ في عدم الكشف عن التلاعب و الفساد المالي، إذ اعتبر هذا النظام عبارة عن فحص بالتواطؤ بين شركاء في مكاتب التدقيق، و أنه غير قادر على تحقيق الأهداف المرجوة منه، و أنه غير قادر على اكتشاف أخطاء و التجاوزات الكبيرة. و كانت أهم الانتقادات الموجهة إلى هذا الأسلوب:

- إن تدقيق النظير تؤدي بشكل روتيني، و يهتم القائمون بها بالشكل أكثر من المضمون؛
- أن الأشخاص القائمين بها غير متفرغين لهذا العمل، و قد يكونوا غير صالحين في بعض الأحيان للقيام به؛
- أن هذا الأسلوب يحمل شبهة المجاملة فيما بين مكاتب التدقيق حيث أتاح قسم تدقيق النظير بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فرصة لمكتب التدقيق لاختيار المكتب القائم بمراجعته مما يؤثر على استقلالية و حياد المكتب القائم للفحص و بالتالي تقرير الفحص.

2. الرقابة على جودة التدقيق في الولايات المتحدة:

لقد تم اعتماد تدقيق النظير في الولايات المتحدة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، كميّار يختص بفحص و تدقيق أعمال شركات المراجعة و الرقابة عليها، و تم تعديل هذا البرنامج ليشمل ثلاثة أنواع من الفحص، و ذلك للتحقق من جودة عمليات التدقيق، و تهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة يعمل بشكل فعال، و تتمثل فيما يلي:⁽²⁾

1.2 تدقيق النظام أو التدقيق المباشرة (System Review):

تهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة و التدقيق في مكتب التدقيق قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، و أن هذه السياسات و الإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها .

¹ - عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2013، ص 91.

² - عفاف إسحاق، مرجع سبق ذكره، ص 14.

2.2 مراجعة الارتباط (Engagement Review):

يقصد بها توفير أساس للقائم بالفحص للتأكد من مراعاة المراجع عند ارتباطه مع العميل، للمعايير المهنية الصادرة في هذا المجال، و أن التوثيق في مكتب التدقيق يراعى المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة و الاستشارات.

3.2 تدقيق التقرير (Report Review):

تهدف إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية، إلى التحقق من مدى التزام المكتب بنظام الرقابة على الجودة و تقديم تقرير بنتيجة هذه التدقيق و أن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.

3. نظام التدقيق الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)

أصدر الكونجرس الأمريكي قانون Sarbanes-Oxley بهدف حماية المستثمرين و المصلحة العامة، و تدعيم و استعادة ثقة المجتمع بالمهنة و الأسواق المالية، من خلال إصلاح الممارسات المحاسبية و المهنية و أعمال الرقابة على الشركات، و اشتمل هذا القانون على العديد من القواعد المتعلقة بمهنة المحاسبة و التي أحدثت تغييرات أساسية بالنسبة للمهنة و الرقابة عليها، و من أهم تلك التغييرات إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب المحاسبة.

اهتمت عدد من الدراسات بالتحول في نظم تدقيق جودة مكاتب التدقيق المكلفة بتدقيق شركات عامة داخل الولايات المتحدة من نظام تدقيق النظير (Peer Review) إلى نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB) ، حيث ظهر هذا النظام نتيجة التحول الكبير في تنظيم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية، و ما ترتب عليه من تكوين مجلس الرقابة علي أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، و الذي أصبح مسؤولاً عن فحص جودة منشآت التدقيق المكلفة بتدقيق شركات عامة في البورصة، و ما قد ترتب على ذلك من تضيق نطاق تطبيق برامج تدقيق النظير الذي هو مسؤولية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، بحيث أصبح يطبق فقط على منشآت التدقيق المكلفة بتدقيق شركات خاصة.

و من واجبات المجلس:

- الإشراف على مكاتب التدقيق المسجلة لديه و التي تعد تقارير التدقيق للشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية؛

- إصدار أو تبني معايير التدقيق، معايير رقابة الجودة، مبادئ السلوك المهني، معايير الاستقلال، و أية معايير أخرى تتعلق بإعداد تقارير التدقيق للشركات المساهمة و المسجلة في البورصة؛
- إجراء التحقيقات و الإجراءات التأديبية المتعلقة بها، و فرض العقوبات الملائمة على مكاتب التدقيق المسجلة لديه، و على أي شخص ذو علاقة بها؛
- القيام بالوظائف و الواجبات الضرورية و الملائمة لتطوير المعايير المهنية و تحسين جودة خدمات التدقيق المقدمة من قبل مكاتب التدقيق المسجلة لديه أو أي شخص ذو علاقة بذلك؛
- تأكيد التزام مكاتب التدقيق المسجلة لديه و أي شخص ذو علاقة بها بهذا القانون و قواعد المجلس و المعايير المهنية و قوانين الأوراق المالية المتعلقة بإعداد و إصدار تقارير التدقيق؛
- وضع ميزانية خاصة بالمجلس و إدارة عملياته و موظفيه.

4. نظام الفحص الخاص بالمجلس الأعلى لمحافظي الحسابات في فرنسا

تم اعتماد هذا البرنامج في فرنسا منذ إنشاء الهيئة المشرفة على المراجعين الخارجيين في فرنسا، و هي المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات المشرفة عليها مهنيًا (CNCC la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes)، و قد كان التنظيم العام لرقابة الجودة للتدقيق من طرف الهيئة المهنية، يتمثل في ثلاث أنواع من الفحص كما يلي:

- الفحص الجهوي للنشاط (l'Examen Régional d'Activités (ERA)
 - الفحص الجهوي المتعدد للنشاط (l'Examen Plurirégional d'Activités)
 - الفحص الوطني للنشاط (l'Examen National d'Activités (ENA)
- حيث كان يتم هذا الفحص من طرف مراجعين لا ينتمون إلى المكاتب محل الفحص، و كان هذا الفحص يتمثل في التأكد من احترام و تطبيق العناصر التالية:
- احترام المعايير و الاجتهادات المهنية المطلوبة؛
 - توفير جميع الإمكانيات لأداء مهمة التدقيق؛
 - سهر المراجع على التأكد من احترام الشركة محل التدقيق على احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
 - احترام مبادئ الاستقلالية و الموضوعية و النزاهة في أداء مهمة التدقيق.

على المستوى الهيات المهنية المشرفة على تدقيق الحسابات الخارجية في فرنسا، فبعد اعتماد قانون حول الأمن المالي LSF (la Loi sur la sécurité financière)، سنة 2003 و الذي عدل لاحقاً

بقانون العولمة (Loi de modernisation) سنة 2005 ، فقد تم إنشاء المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes ، و الذي جاء متوافقا مع أهداف إنشاء مجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، في الولايات المتحدة الأمريكية.

و تتمثل مهام المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات في رقابة الجودة لأعمال التدقيق مما يلي:

- متابعة و مراقبة مهنة تدقيق الحسابات؛
- مراقبة جودة أعمال المراجعين الخارجيين؛
- تحديد و ضمان السلطة في تنفيذ عملية فحص النظير من طرف مكاتب و شركات التدقيق.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة التدقيق

لقد تم اعتماد مجموعة من العوامل التي تؤثر في تطبيق نظام رقابة جودة التدقيق و تم تصنيفها فمنها ما يتعلق بتنظيم مرتبط بمكتب التدقيق نفسه، و بعضها يتعلق بالشركة محل التدقيق و أخرى تتعلق بالبيئة الخارجية.

أولاً: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الخارجية⁽¹⁾

1. مجالس المعايير المهنية:

تتمثل في التنظيمات المهنية المعنية بوضع معايير المهنة، تهدف المعايير بشكل عام إلى وضع لسياسات و الضوابط العامة التي يجب على مكتب التدقيق إتباعها و الاسترشاد بها و غالبا ما يكون هناك إشكال من إلزام مكتب التدقيق بتطبيقها و ذلك عند منحه رخصة بمزاولة المهنة، لكن الأهم من وضع المعايير هو الالتزام بتطبيق المعايير و تنظم تلك المعايير في ظل بيئة اقتصادية متغيرة و كذلك في ظل احتياجات و انعكاسات المراجعين أنفسهم في ظل المشاكل المهنية التي تواجههم، و في الوقت الذي فشلت فيه تلك المنظمات في تعريف محدد و واضح لجودة التدقيق، مما زادت من مسؤولية المراجع قبل الغير فدفعه ذلك لبذل عناية مهنية أكبر زادت من جودة التدقيق.

¹ - محمد جبران، مرجع سبق ذكره، ص ص 14-15.

2. الجمعيات و النقابات المهنية:

و هي الجمعيات التي تقوم على خدمة مجتمع المهنة، و ذلك بإصدار النشرات الدورية و إقامة ندوات علمية، تقوم على تنمية مهارات المراجعين من خلال التجاوب مع المستجدات في المهنة، و تقديم العون للمهنيين و حمايتهم من الضغوطات من أي أطراف خارجية.

ثانيا: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الداخلية⁽¹⁾

و تتعلق بهيكل و مستويات التنظيم الداخلي لشركات التدقيق أو مكاتب التدقيق و يتم تقسيمها من جانب تنظيمي إلى:

1. مكاتب كبيرة الحجم: و ترتفع فيها جودة عملية التدقيق و لا ينفرد فيه المراجع برأي أو عملية فردية و لكن يكون للإشراف دور واسع في عملية الحكم على التقارير المالية و إصدار رأي حول مصداقيتها و في كثير من الدول تظهر و قد أخذت شكل شركات مساهمة أو متعددة الجنسيات و محدداتها من حيث عدد عملاء المكتب و عدد أفراد المكتب المؤهلين مهنيا و علميا حجم المكتب و قدرة المكتب و الكفاءة المهنية على أداء المهام المكلف بها بأي منشأة باختلاف تخصصها الصناعي.

2. مكاتب متوسطة الحجم: تعتمد على الشراكة ما بين اثنين من المراجعين بينهم مسئولية تضامنية و تتسم جودة التدقيق فيها بالمتوسطة، نظرا لأن العمل بعد التقرير يتم تدقيق من قبل مشرفين و اعتماده أو إعادة تدقيق من قبل الشريك أو مدير المكتب و يكون فيه الإشراف أقل دورا من الشركات الكبيرة و أكبر من الفردية.

ثالثا: البيئة الاقتصادية لمكاتب التدقيق

و تتمثل في العديد من العوامل التي تؤثر أساسا على جودة التدقيق و أنظمة الرقابة عليها و من أهمها مايلي:⁽²⁾

1. الكساد الاقتصادي: هناك علاقة ارتباط ما بين الرواج الاقتصادي و انتعاش المهن حيث أن الرواج له أثر كبير على تنمية مهارات الأفراد و إعداد الدراسات و الدورات و النشرات الدورية و ذلك يؤثر بالإيجاب على جودة عمليات التدقيق، و يدعم آليات الرقابة على جودتها.

¹ - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق الناحية النظرية و العملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 68.

² - محمد مفلح محمد الجعافرة، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي لشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008، ص 78.

2. **التضخم:** حيث أن التضخم له أثر كبير على رقابة الجودة حيث أن الدول التي بها معدلات تضخم عالية يعتمد أصحاب المنشآت فيها إلى تحقيق أعلى عائد و أحيانا يرتكبون مخالفات مالية و يتجاوزون القيم الأخلاقية لمهنة التدقيق و يتفشى في هذه المجتمعات الغش و التزوير.

3. **حجم الشركات:** كلما نمت اقتصاديات الدول كلما ظهرت التكتلات الاقتصادية و الشركات المساهمة التي تعتمد على رأس مال كبير نسبيا مقارنة بالمشروعات الصغيرة و الفردية مما يستدعي اهتماما أكبر من جانب المراجع و يحمله مسؤولية أكبر، و يعظم منها و زيادة العمليات محل التدقيق مما يؤثر على حجم عينة الفحص و لذلك تأخذ الشركة محل التدقيق طرق و أسس يتم بناءً عليها اختيار المراجع.

4. **أتعاب التدقيق:** أتعاب المراجع لها أثر كبير على جودة التدقيق و هناك علاقة طردية ما بين جودة التدقيق و أتعاب المراجع، فلقد أظهرت الدراسات أنه كلما زادت أتعاب التدقيق كلما زادت عينة الفحص و زادت أدلة الإثبات و إتباع أساليب أكثر للحصول على المعلومات حول كفاية الإفصاح، و فعالية إجراءات الرقابة.

رابعاً: البيئة التشريعية

تؤثر البيئة التشريعية التي يتواجد بها مكتب التدقيق و مدى تطبيقها و الالتزام بها على جودته و أعماله بشكل كبير نجد منها يلي:

1. **قانون الضرائب:** يؤثر قانون الضرائب على جودة التدقيق حيث أن أغلب أصحاب الأعمال يرغبون في تحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة و عبئها بتقديم قوائم مالية ملفقة و هذا يؤثر سلباً على جودة التدقيق.

2. **قانون الشركات:** يؤثر قانون الاستثمار بشكل كبير في زيادة جودة التدقيق حيث أنه ينظم العلاقة بين المستثمر و حقوقه و بين المراجع في الحصول على القوائم المالية صادقة و عادلة.

خامساً: البيئة الاجتماعية و الثقافية

التدقيق و المحاسبة من المهن التي تتأثر بسلوك كل من مؤدي الخدمة و مستهلكها و تختلف باختلاف سلوك و نظرة المجتمع، و من أهم العوامل الاجتماعية و الثقافية⁽¹⁾:

¹ - فاتح سردوك، مرجع سبق ذكره، ص 215.

1. **نظرة المجتمع للمهنة:** تختلف نظرة المجتمع للمهنة من دولة لأخرى و من منشأة لمنشأة فمثلا في بعض الدول تعد عملية التدقيق من أرقى الوظائف مثل أمريكا، لما لها من أثر كبير على اقتصاديات الدول، و العكس بالنسبة لبعض الدول خاصة التي تتسم ببيئتها القانونية بالفساد.
2. **المناخ التعليمي والأكاديمي:** المناخ التعليمي يوضح اهتمام الأكاديميين بالمهنة و وضعها محل الاهتمام و إجراء الدراسات حول الاستفادة منها و كذلك البحث عن طرق و أساليب كمية تساعد المهنيين في أداء أعمالهم و توضيح أهمية العلوم الأخرى و علاقتها بالتدقيق كالرياضيات و الإحصاء و بحوث العمليات مقاييس الحكم على جودة التدقيق و دور المراجع فيها.
3. **المناخ الثقافي:** إن ثقافة المراجع تنعكس على أسلوبه في التفكير و طرق جمع أدلة الإثبات و كذلك ثقافة الأفراد و معرفتها بأهمية التدقيق، لما لها من أثر على مدى الاعتماد على تقرير التدقيق في كل قراراته، سواء كان مستثمرا أو مقرضا أو موردا أو عميلاً و تختلف نظرة المجتمعات تبعا لثقافتها المالية.

المطلب الثالث: المعايير الدولية لرقابة جودة التدقيق

تمثل معايير الرقابة على جودة التدقيق مستويات الأداء المهني للرقابة على جودة التدقيق، و تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط لضبط عملية التدقيق.

أولاً: الحاجة إلى معايير رقابة الجودة للتدقيق

يؤدي وجود معايير للرقابة على جودة التدقيق إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى أدائها و استمرارها، و بالتالي زيادة الثقة في مكاتب التدقيق.

فقد اعتمدت تلك المعايير لمواجهة مصادر رئيسة لمشكلات الجودة في التدقيق، و تهدف المعايير بشكل عام إلى وضع السياسات و الضوابط العامة التي يجب على مكتب التدقيق إتباعها و الاسترشاد بها و غالبا ما يكون هناك إشكال من إلزام مكتب التدقيق بتطبيقها و ذلك عند منحه رخصة بمزاولة المهنة، لكن الأهم من وضع المعايير هو الالتزام بتطبيق المعايير، و هنا تُجري الجهة المصدرة للمعايير فحص دوري للمكتب و ذلك بإجراء اختبارات التحقق و الالتزام للتأكد من التطبيق الفعلي للمعايير التي أصدرتها، حيث تقوم المعايير برسم الإطار العام لمكتب التدقيق و تترك للمكتب حرية وضع الإجراءات و السياسات الخاصة به و التي تتناسب مع إمكانياته المادية و البشرية و حجمه.⁽¹⁾

¹ - سامر دواره، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، جامعة حلب، سوريا، 2014، ص 20.

للتغلب على تلك المشكلات و لتحقيق الجودة المنشودة، لا بد من وجود معايير محددة للرقابة و تعتبر معايير الرقابة على جودة التدقيق أداة هامة لتحسين جودة التدقيق و لا يمكن تحقيقها بدون وجود مثل هذه المعايير، لذلك فقد اعتمدت العديد من المنظمات المهنية في أكثر من دولة بإصدار العديد من المعايير التي يجب على مكاتب التدقيق الالتزام بها، و من تلك المنظمات السبابة في هذا المجال، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، و الاتحاد الدولي للمحاسبين.

ثانيا: المعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية التدقيق

1. المعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

تزايد الاهتمام في أمريكا بجودة التدقيق في أوائل السبعينيات من القرن الماضي كاستجابة للانتقادات التي تعرضت لها المهنة، من أجل ذلك قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1978 بتشكيل لجنة معايير رقابة الجودة، و التي أصدرت أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني، من خلال نشرة معايير رقابة الجودة الأولى سنة 1979، و الذي تضمن عناصر لإجراءات و سياسات نظام رقابة الجودة كما يلي:⁽¹⁾

1.1 الاستقلال: يهدف هذا المعيار إلى تأكيد قاعدة الاستقلال الواردة في قواعد السلوك المهني و يكون على مستويين المستوى الأول على مستوى المكتب و الثاني على مستوى المراجع الذي يقوم بعملية التدقيق.

2.1 قبول العملاء الجدد و استمرار العلاقة مع العملاء الحاليين: و يقصد به أن يتبع مكتب التدقيق سياسات و إجراءات تساهم في اتخاذ قرارات بشأن قبول عملاء جدد، أو مواصلة العلاقة مع العملاء الحاليين، لتفادي العملاء الذين تنقصهم الأمانة وحسن الخلق.

3.1 التوظيف: و يقصد به أن يقوم كل مكتب تدقيق بوضع سياسة محددة للتوظيف و اختيار الكفاءات، و تحديد مستوى خبرة معين يجب توافره في من يتقدم للتوظيف بالمكتب.

4.1 تنمية القدرات المهنية: و يقصد بها أن على مكتب التدقيق أن يضع السياسات و الإجراءات، و برامج التعليم المهني المستمر، و التدريب اللازم لموظفي المكتب.

5.1 الترقية الوظيفية: و يقصد بها أن على مكتب التدقيق وضع السياسات التي تحول دون ترقية موظفيها إلى المستويات العالية.

¹ - محمد جبران، مرجع سبق ذكره، ص 220.

6.1 تخصيص المراجعين على المهام: و يقصد به أنه يجب على مكاتب التدقيق مراعاة و التأكد من توفر الخبرة و الكفاءة الفنية و المعرفة لدى الموظفين المخصصين لأداء الوظائف المختلفة.

7.1 التشاور برأي الآخرين: و يقصد به أنه يجب على مكاتب التدقيق الاسترشاد برأي الآخرين لحل القضايا المتعلقة بالمشكلات المحاسبية أو مشكلات التدقيق التي تظهر خلال عملية التدقيق.

8.1 الإشراف: و يقصد به أن تقوم مكاتب التدقيق بإخضاع كافة أعمالها للإشراف الجيد.

9.1 الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء : و يهدف هذا الإجراء إلى التحقق من تطبيق برنامج الرقابة على جودة العمل بمكتب التدقيق.

كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بعدها جملة من التحديثات و التعديلات على معايير رقابة الجودة من حيث متطلبات التطبيق، و التي تسمى نظام رقابة الجودة للشركات في أكتوبر 2007 ، و الساري المفعول منذ الأول من جانفي 2009، و الذي تضمن ستة عناصر لإجراءات وسياسات نظام رقابة الجودة كما يلي:⁽¹⁾

- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة؛
- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة؛
- قبول العملاء و التعاقدات الجديدة و الاستمرار مع العملاء و التعاقدات الحالية و عمليات محددة؛
- الموارد البشرية؛
- أداء و تنفيذ عملية التدقيق؛
- الرقابة و المتابعة.

2. معايير رقابة الجودة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1994 بإصدار معيار التدقيق الدولي لرقابة الجودة الخاص بالرقابة على جودة أعمال التدقيق و الذي يهدف إلى تحديد معايير و توفير إرشادات للرقابة على الجودة ، و أكد المعيار على أن يتم تطبيق سياسات و إجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب التدقيق، و على مستوى عمليات التدقيق الفردية، و أن طبيعة و نطاق سياسات و إجراءات رقابة الجودة تتوقف على مجموعة من الاعتبارات مثل حجم المكتب، و انتشاره الجغرافي، و الهيكل التنظيمي، و التكلفة و العائد

¹ - طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الاول، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 44.

من الجودة . يشتمل المعيار على إجراءات و سياسات لرقابة مستوى الأداء تحتوي على العناصر التالية:(1)

1.2 المتطلبات المهنية: تتطلب من الأفراد العاملين بمكتب التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلالية و النزاهة و الموضوعية، و الحفاظ على السرية و الأخلاقيات المهنية.

2.2 المهارة و الكفاءة: بناء عليها يتعين على مكتب التدقيق أن يستعين بمن لديهم المهارة، و الكفاءة التي تساعدهم على أداء الأعمال المسندة إليهم بعناية واجبة.

3.2 التكليف بالمهام: بموجبها يجب إسناد أعمال التدقيق إلى أفراد حاصلين على قدر من التدريب العملي، و لديهم التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة.

4.2 التفويض: يتطلب أن يكون هناك توجيه و إشراف مباشر، و فحص للعمل عند كافة المستويات، و ذلك بهدف توفير تأكيد معقول بأن العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة.

5.2 الاسترشاد بالرأي: بناء عليها يجب أن يتم الاسترشاد برأي الآخرين حينما يكون ذلك ضروريا سواء كانوا من داخل أو خارج المكتب على أن يتسم هؤلاء بالخبرة الملائمة.

6.2 قبول أو إنهاء التعاقدات مع العملاء: في ظل هذا المتطلب يجب أن يتم إجراء تقييم للعملاء المرتقبين و فحص للعملاء الحاليين على أساس دوري، و عند اتخاذ قرار بقبول أو عدم الاحتفاظ بالعملاء يجب مراعاة مدى استقلالية المكتب و مقدرته على تقديم الخدمة للعميل على نحو ملائم بالإضافة إلى استقامة إدارة العميل.

7.2 المتابعة: يتطلب هذا العنصر من المكتب المتابعة المستمرة لكفاية و فعالية السياسات و الإجراءات التنفيذية للرقابة على الجودة.

ثالثا: المعيار الدولي للتدقيق (ISA 220) رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية

يعنى هذا المعيار بالمسؤوليات المحددة للمراجع و صدر ضمن معايير التدقيق الدولية في شهر جوان من سنة 1994 ، و تم تعديل معيار رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية ضمن دليل المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة للاتحاد الدولي للمحاسبين الصادر سنة 2005.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 181-182.

كما شمل مشروع تطوير معايير التدقيق المعلن عنه في مارس من سنة 2009 ، كما حدد المعيار (ISA 220) المسؤولية في جودة عمليات التدقيق كأول عنصر في هذا المعيار، حيث أن أعمال الشريك في العملية تتمثل في إشرافه على فريق العملية و تحمل مسؤولية الجودة الشاملة على كل عملية من عملياتها، و أن الشريك في العملية هو المسؤول عن تقييم التهديدات التي يتعرض لها الاستقلال، والتصدي

للانتهاكات التي تم تحديدها في السياسات و الإجراءات المتعلقة باستقلال الشركة، و توثيق استنتاجات بشأن الاستقلال عن العميل.⁽¹⁾

سيتم التطرق لعناصر المعيار كما نص عليه دليل المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة من السياسات و الإجراءات التي تعالج كل عنصر من العناصر التالية:

- المتطلبات الأخلاقية؛
- الموافقة على العلاقات مع العملاء و استمراريتها؛
- الموارد البشرية؛
- أداء العملية؛
- المراقبة؛
- التوثيق.

1. المتطلبات الأخلاقية

و تطلب الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، و هي قواعد أخلاقية لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين و قد حدد دليل بيانات التدقيق التأكيد و السلوك الأخلاقي الدولية، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، هذه المبادئ في العناصر التالية:

- الاستقلالية
- النزاهة
- الموضوعية
- الكفاءة المهنية و العناية الواجبة
- السرية
- السلوك المهني

و تعتبر هذه العناصر و خاصة استقلالية المراجع ، بمثابة العمود الفقري لجودة التدقيق و إذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي العناصر لن تكون ذات أهمية كبرى.

¹ - IFAC, IAASB, ISA 220, Quality Control for an Audit of Financial Statements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. le 11/09/2018

<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf>

2. الموافقة على العلاقات مع العملاء و استمراريتها

يلزم المعيار الدولي لرقابة الجودة الشركة بجمع معلومات تعد ضرورية قبل الموافقة على إجراء عملية مع عميل جديد، و عندها يمكن تحديد إمكانية الاستمرار في عملية جارية و كذلك يجب جمع المعلومات الضرورية عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل قديم.

كما أن وجود المعلومات حول العميل الجديد تساعد الشريك في العملية في تحديد ملائمة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها و ذلك من خلال النقاط التالية:

- نزاهة المالكين الرئيسيين و الإدارة الرئيسية و القائمين على إدارة منشأة العميل؛
 - التأكد من أن فريق العملية يملك الكفاءة و القدرات اللازمة لإجراء عملية التدقيق بما في ذلك الوقت و الموارد؛
 - التأكد من مقدرة الشركة و فريق العملية على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية و المسائل الهامة الناشئة خلال عملية التدقيق الحالية و السابقة، و توقعاتها حول استمرارية العلاقة مع العميل.
- و يلاحظ أن الإجراءات في هذا المعيار كانت لغرض تقييم العملاء المحتملين، و بهدف الموافقة على اعتمادهم كعملاء للمكتب و كذلك وضع تقييم العملاء على ضوء ظهور أحداث معينة، كاعتبار الاستقلالية و القدرة على خدمة العميل بشكل ملائم لغرض تحديد فيما إذا كان من الضروري استمرار العلاقة مع العميل من عدمه.

3. الموارد البشرية (فرق العمليات)

يضم فريق العملية شخصاً ذو خبرة في مجال متخصص من المحاسبة أو التدقيق، سواء تم إشراكه أو توظيفه من قبل الشركة إن وجدت، و الذي يطبق إجراءات التدقيق على العملية، و مع ذلك لا يعد الشخص الذي يملك مثل هذه الخبرة من أعضاء فريق العملية، إذا كانت مشاركته في العملية تقتصر على تقديم المشورة.

بالنسبة للكفاءة و القدرات المناسبة المتوقعة من فريق العملية ككل في ظل سياسات و إجراءات رقابة الجودة، فقد حدد المعيار الدولي (ISA 220) بعض الأمور المتعلقة بالفريق و التي يعتمد عليها المسؤول عن العملية كما يلي :

- معرفة الفريق و خبرته العملية فيما يتعلق بعمليات التدقيق ذات الطبيعة و التعقيد المتشابهة من خلال التدريب و المشاركة المناسبين؛

- معرفة الفريق للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المطبقة؛
 - معرفته للصناعات ذات العلاقة التي يعمل بها العملاء؛
 - خبرته التقنية بما في ذلك الخبرة في مجال تقنية المعلومات ذات العلاقة و المجالات المتخصصة للمحاسبة و التدقيق؛
 - قدرته على تطبيق الحكم المهني؛
 - فهمه لسياسات و إجراءات رقابة الجودة الخاصة بالشركة.
- و يتضح أنه يجب على مكاتب التدقيق أن تعين الأشخاص الذين لديهم التأهيل العلمي و العملي اللازم لأداء أعمال التدقيق بعناية مهنية واجبة، و ينقسم هذا العنصر الرقابي إلى ثلاث مستويات من التوظيف، التطوير المهني و الترقية الوظيفية.

4. أداء العملية:

لقد حدد المعيار الدولي سياسات و إجراءات تنفيذ رقابة الجودة بالشركة كما يلي:

1.4 التوجيه و الإشراف و الأداء: حيث يتحمل الشريك في العملية مسؤولية العناصر التالية:

- التوجيه و الإشراف و أداء عملية التدقيق مع الامتثال للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المطبقة؛

- تقرير المراجع الذي يعد مناسباً في الظروف.

1.1.4 التوجيه: و قد تضمن المعيار عدة عناصر لتوجيه فريق العملية كما يلي :

- مسؤولياتهم التي تتضمن ضرورة الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة و التخطيط لعملية التدقيق و إجراءاتها بالشك المهني المطلوب؛
- مسؤوليات الشركاء عندما يشترك في إجراء عملية التدقيق أكثر من شريك واحد؛
- أهداف العمل الذي سيتم إنجازه؛
- طبيعة عمل الشركة.

2.1.4 الإشراف: و يتضمن الإشراف الأمور التالية:

- متابعة تقدم عملية التدقيق؛
- الأخذ بعين الاعتبار كفاءة و قدرات أعضاء فريق العملية بشكل فردي بما في ذلك ما إذا كانوا يملكون الوقت الكافي لإنجاز العمل الموكل إليهم و ما إذا كانوا مدركين تماماً للتعليمات الموجهة إليهم و ما إذا كان العمل قد تم إنجازه وفقاً للنهج المخطط له لعملية التدقيق؛

- معالجة المسائل الهامة الناشئة خلال عملية التدقيق و النظر إلى أهميتها و تعديل النهج المخطط له على النحو المناسب؛
- تحديد المسائل التي تحتاج لأن يتم التشاور أو النظر فيها من قبل أعضاء فريق العملية الأكثر خبرة خلال عملية التدقيق.

2.4 المراجعات:

يتحمل الشريك في العملية مسؤولية التدقيق التي تم إجراؤها وفقاً للسياسات و الإجراءات الخاصة بالشركة و تشمل تدقيق السياسات و الإجراءات التالية:

1.2.4 تدقيق المسؤوليات: كما أشار المعيار (ISA 220) إلى أهمية تدقيق المسؤوليات حيث أنه بموجب المعيار الدولي لرقابة الجودة تحدد سياسات و إجراءات مسؤولية التدقيق الخاصة بالشركة على أساس أن العمل الذي أنجزه أعضاء الفريق الأقل خبرة قد تم تدقيقه من قبل أعضاء الفريق الأكثر خبرة. و تتضح عناصر تدقيق المسؤوليات من خلال التساؤلات التالية:

- كون العمل قد أنجز وفقاً للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المطبقة، و هل نشأت قضايا هامة بحاجة لمزيد من الدراسة؟
- هل أجريت المشاورات المناسبة و ما إذا تم توثيق و تنفيذ الاستنتاجات الناتجة؟
- إذا كان هناك حاجة لتدقيق طبيعة و توقيت و مدى العمل المنجز؟
- هل كان العمل المنجز يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل لها و ما إذا تم توثيقه بشكل مناسب؟
- هل كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية و مناسبة لدعم تقرير المراجع؟
- هل تم تحقيق أهداف إجراءات العملية؟

2.2.4 تدقيق الشريك في العملية للعمل المنجز: إن إجراء التدقيق المنتظمة من قبل الشريك في العملية

- في مراحل مناسبة أثناء العملية يسمح بمعالجة المسائل الهامة في الوقت المحدد بشكل يحقق رضا مراجع رقابة الجودة في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ و تتمثل فيما يلي:
- الجوانب الحرجة للحكم و خاصة المتعلقة بالمسائل الصعبة أو المستمرة التي تم تحديدها خلال فترة العملية؛
 - المخاطر الهامة و الجوانب الأخرى التي يعتبرها الشريك في العملية هامة.

5. المراقبة:

يتضمن النظام الفاعل لرقابة الجودة عملية مراقبة مصممة لتقدم للمنشأة ضمان معقول بأن سياساتها و إجراءاتها المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة و كافية و تعمل بفاعلية، و ينبغي على الشريك في العملية النظر إلى نتائج عملية المراقبة الخاصة بالشركة كما يتضح من آخر المعلومات التي تناقلتها الشركة و المنشآت الأخرى ضمن المجموعة عند الاقتضاء و ما إذا كانت أوجه النقص التي تمت ملاحظتها في تلك المعلومات قد تؤثر على عملية التدقيق.

يلزم المعيار الشركة بتأسيس عملية مراقبة مصممة لتزودها بضمان معقول بأن السياسات و الإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة و كافية و تعمل بفاعلية.

عند النظر في أوجه القصور التي قد تؤثر على عملية التدقيق، قد يلجأ الشريك في العملية إلى التدابير التي اتخذتها الشركة لتصحيح الموقف و التي يعتبرها الشريك في العملية كافية في سياق عملية التدقيق تلك.

6. التوثيق: حدد المعيار الدولي (ISA 220) عدة عناصر ينبغي على المراجع إدراجها في وثائق

التدقيق كما يلي:

- القضايا المتعلقة بالامتثال بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة و كيفية معالجتها؛
 - الاستنتاجات حول الامتثال لمتطلبات الاستقلالية التي تنطبق على عملية التدقيق و أي نقاشات ذات علاقة مع الشركة و التي تدعم هذه الاستنتاجات؛
 - الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء و مواصلتها و عمليات التدقيق؛
 - طبيعة و نطاق و الاستنتاجات الناشئة عن مشاورات خلال فترة عملية التدقيق.
- ينبغي على مراجع رقابة جودة العملية بخصوص عملية التدقيق التي تمت تدقيقها توثيق العناصر

التالية:

- الإجراءات التي تتطلبها سياسات الشركة فيما يتعلق بتدقيق رقابة جودة العملية التي تم إجراؤها؛
- تدقيق رقابة جودة العملية التي تم إجراؤها في تاريخ تقرير المراجع أو بعد ذلك؛
- عدم دراية المراجع حول أي مسائل لم تحل و التي من شأنها أن تجعل المراجع يعتقد أن الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية و الاستنتاجات التي توصل إليها غير مناسبة.

يساهم التوثيق التام و المفصل للمشاورات مع المهنيين الآخرين حول المسائل الصعبة أو المستمرة في فهم القضية التي تم التشاور بشأنها، و نتائج التشاور بما في ذلك القرارات الصادرة و الأساس لهذه القرارات و كيفية تنفيذها.

خاتمة الفصل:

من خلال ما تم التعرض إليه تبين أن مهنة التدقيق واجهت ضغوطات متزايدة و انتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، سبب ذلك وجود حالات غش و تحريف جوهرية القوائم المالية، و تزايد الدعاوي القضائية ضد المدققين و خصوصا بعد تعرضها المتعدد للشكاوي و الفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من أكبر مكاتب التدقيق.

و للتغلب على تلك الضغوط يجب الاهتمام بجودة التدقيق التي تمثل مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية التدقيق و التي هي عبارة عن خدمة مقدمة لمختلف الأطراف و الجهات ذات المصلحة، كل جهة تنتظر إليها بمنظور يختلف عن الآخر كونها صعبة القياس، و التحديد لقيمتها المادية إلى جانب ذلك يوجد العديد من المتغيرات التي تؤثر عليها و بالتالي تؤثر على جودة نتائجها إلا وهي التقارير التي تؤدي دورا هاما خلال عملية التدقيق عن طريق تدوين و توثيق ما تم التوصل إليه و بالتالي التوفير للأطراف المستفيدة الاطلاع لكل تساؤل، و هذه المتغيرات تنقسم إلى أربعة و هي عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق، عوامل مرتبطة بأعضاء فريق التدقيق، عوامل مرتبطة بعملية التدقيق، عوامل مرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق، و بسبب هذه العوامل فقد وجدت رقابة الجودة على أعمال التدقيق لتحسينها.

الفصل الثالث
تدقيق القوائم
المالية المجمعة في
الجزائر

مقدمة الفصل:

إن مشاهدة هذه التطورات الكبيرة التي طرأت على مفاهيم المؤسسات و تكتلاتها من جهة، و على المحاسبة في حد ذاتها من جهة أخرى، يقودنا حتما إلى التفكير في مدى مواكبة الأدوات الرقابية لهذا التطور و خاصة منها المتعلقة بتدقيق هذا النوع من المؤسسات، حيث أن الحياة الاقتصادية أصبحت تحتاج اليوم أكثر من أي زمن مضى إلى هيئات رقابية ذات مصداقية و كفاءة عالية تسهر على التأكد من كيفية إعداد و عرض قوائم مالية ذات جودة عالية لهذه المجمعات.

إن التطور الذي يشهده العالم في شتى المجالات دفع الجزائر إلى القيام بمجموعة من الإصلاحات في مجالي المحاسبة و التدقيق و ذلك بالاعتماد على المعايير الدولية، و لقد مست هذه الإصلاحات مختلف المؤسسات و من ضمنها مجمعات الشركات و التي تقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة تعبر عن أدائها و وضعها المالي باعتبارها وحدة واحدة، إلا أن التأكد من صحة و مصداقية المعلومات الواردة في هذه القوائم لا يتم إلا من خلال القيام بعملية التدقيق المناسبة لطبيعة المجمعات و التي تسهم في تفعيل إجراءات الحوكمة داخلها.

و بناء على ما تقدم فإن هذا الفصل سوف يتناول التنظيم القانوني و المهني للتدقيق في الجزائر و ذلك من خلال التركيز على التطور التاريخي و القوانين و الهيئات المهنية للتدقيق و عرض المعايير الجزائرية للتدقيق، و إيضاح دور محافظ الحسابات كونه القائم بهذه العملية، و تبين الكيفية التي يتم بها أداء عملية التدقيق على مستوى مجمعات الشركات وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، و لتحقيق هذا الهدف تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث:

✓ المبحث الأول: التنظيم القانوني و المهني للتدقيق في الجزائر.

✓ المبحث الثاني : الجانب القانوني و المهني لمحافظ الحسابات.

✓ المبحث الثالث : مراحل تدقيق القوائم المالية المجمعة.

المبحث الأول: التنظيم القانوني و المهني للتدقيق في الجزائر

نستهل واقع التدقيق في الجزائر بالتطور التاريخي الذي مر به في الجزائر ثم نعرض القوانين المنظمة لها و الهيئات المشرفة عليها ثم نتطرق للمعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر

لقد تطور الإطار القانوني و التنظيمي للتدقيق في الجزائر منذ الاستقلال إلى يومنا هذا مواكبا في ذلك التطورات الاقتصادية التي تعيشها البلاد، لقد مر تطور التدقيق في الجزائر بعدة فترات يمكن ترتيبها كما يلي:

أولاً: مرحلة أول تنظيم لمهنة محافظة الحسابات (من 1969 إلى 1980)

بصدور الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية، و صدر بعدها المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات و مهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية و شبه العمومية، و قد كرس النص محافظة الحسابات بصفقتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية و يتبين مما سبق أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف عام في الدولة و هذا ما ينسجم مع الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد.⁽¹⁾

ثانياً: مرحلة إلغاء محافظة الحسابات واستبدالها بمجلس المحاسبة (من 1980 إلى 1988)

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني و هيكلية المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية و تعقد أنماط التسيير و غياب أطر تحكم تولد المعلومات و ضعف التحكم المحاسبي، أطر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، و كان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80/05 المؤرخ في 1980/03/10 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، و في مادته رقم 5 نص على أن " مجلس المحاسبة يراقب مختلف

¹ - عبد الله بن صالح، مداخلة حول دراسة تحليلية تقييمية لواقع إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر و مدى توافقها مع المعايير المراجعة الدولية، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2013، ص 24.

المحاسبات التي تصور العمليات المالية و المحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها و قانونيتها و مصداقيتها⁽¹⁾.

ثالثا: مرحلة إعادة تأهيل محافظة الحسابات (من 1988 إلى 1991)

في سنة 1988، صدر القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية و تعديل القانون التجاري بواسطة القانون 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث أصبحت هذه المؤسسات بموجب هذين القانونين شركات تجارية لها الشخصية المعنوية و يتم تنظيمها بمقتضى قواعد القانون التجاري. و من خلال هذين القانونين تم الفصل التام بين المراجعة الخارجية لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات، و تقييم طرق تسييرها التي تتولاها المراجعة الداخلية تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة.

و قد تلى صدور القانون 88-01 المتعلق باستقلالية المؤسسات صدور القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعى التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية، و المحاسبة العمومية و أصبحت العمليات التي تتناولها المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانون المدني و القانون التجاري ليست من اختصاص مجلس المحاسبة⁽²⁾.

رابعا: مرحلة التنظيم الفعلي لمحافظة الحسابات (من 1991 إلى 2010)

خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات و نصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، و أبرزها قانون 91-08 المنظم لمهنة خبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بتاريخ 1991/04/27 و المعتمد بتاريخ 1991/05/01. تضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة التدقيق و الشخص الممارس لها، و تطرقت إلى الحقوق و الواجبات و تحديد المسؤوليات. إضافة إلى ذلك صدر سنة 1996 المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و المؤرخ في 1996/04/15. حيث بموجب

¹ - منصور بن اعمارة، محمد حولي، مداخلة بعنوان معايير المراجعة الدولية، الملتنقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية IAS/IFRS و المعايير الدولية للمراجعة ISA جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 03.

² - عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 117-118.

المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم على أنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة و محافظي الحسابات و المحاسب المعتمد.⁽¹⁾

خامسا: مرحلة إصلاح وإعادة تنظيم محافظة الحسابات (من 2010 إلى 2018)

خلال هذه الفترة تم إعادة تنظيم المهنة و نقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين إلى الوزارة المالية و تتميز هذه الفترة بصدر القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسبين المعتمدين، و الذي يهدف إلى تحديد شروط و كفاءات ممارسة مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.⁽²⁾

و قد تلى بعد صدور هذا القانون، عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة التدقيق، تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار و توضيح الصلاحيات و المتمثلة في:⁽³⁾

- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27/01/2011 و المتعلقة أساسا بالتغيرات التي مست السلطة التي تحكم مهنة المحاسبة في الجزائر و توضيح الصلاحيات، إذ تم من خلالها تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و تحديد قواعد سيرها، و كذا تحديد تشكيلة المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و تحديد صلاحياتها و قواعد سيره، كما تم تحديد شروط و كفاءات الاعتماد للممارسة مهنة المحاسبة.

- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 16/02/2011 و المتعلقة عموما بكفاءات تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب و كذا تحديد شروط و كفاءات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة خبير محاسب كما تم التطرق من خلال تلك المراسيم إلى كفاءات تحديد المهمة التضامنية لمحافظي الحسابات.

¹ - غوالي محمد بشير، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة و ضغوط المحيط، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011، ص 218.

² - مداني بن بغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2004، ص 197.

³ - حميداتو صالح، بوقفة علاء، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل الإصلاح النظام المحاسبي، الملتقى الوطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمى لخضر، الوادي، الجزائر، 2013، ص 14.

- صدور مراسيم تنفيذية أخرى بين ماي 2011 و أبريل 2013 ، منها ما تعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات، و منها ما تعلق بالتربص المهني، و الأخطاء التدريبية و عقوباتها، و منها ما تعلق بتنظيم امتحان شهادة الخبير المحاسب.

- صدور قرارات و مقررات بين جوان 2013 و سبتمبر 2018، منها ما حدد محتوى تقارير محافظ الحسابات و كفاءات تسليمها و منها ما جاء بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الثاني: القوانين و الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق

عرف التدقيق في الجزائر منذ سنة 1969 إلى 2018 عدة قوانين، و تنظيمات نظمت المهنة، منها ما ألغي و منها ما بقي ساري المفعول، و عدة هيئات أشرفت على حسن تطبيق تلك القوانين، منها ما تم حلها و منها ما أعيدت هيكلتها.

أولاً: القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

تمثلت القوانين، المنظمة لمهنة التدقيق في القانون 01-10 و المراسيم التنفيذية التابعة له، بالإضافة إلى قرارات التطبيق:

- القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسبين المعتمدين؛

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره؛

- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره؛

- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره؛

- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، و الغرفة الوطنية و صلاحياتهم؛

- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد شروط و كفايات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يتعلق بالشروط و المعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011، الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة المعهد الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011، الذي يحدد كفايات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظة الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011، الذي يحدد شروط و كفايات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكالها و آجالها و إرسالها، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 30 بتاريخ 01 جوان 2011؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، الذي يحدد شروط و كفايات سير التبرص المهني و استقبال و دفع أجر الخبراء المحاسبين، و محافظي الحسابات و المحاسبين المتربصين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012، الذي يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، الذي يحدد درجة الأخطاء التدريبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها، صادر بالجريدة الرسمية بتاريخ 16 جانفي 2013؛
- المرسوم التنفيذي رقم 13-171 المؤرخ في 23 أفريل 2013، الذي يعدل و يتم المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط و كفايات تنظيم الامتحان النهائي

بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب، صادر بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 05 ماي 2013؛

- قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات، صادر بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30 أبريل 2014؛
- قرار مؤرخ في 12 جوان 2014، يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات، صادر بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30 أبريل 2014؛
- المقرر رقم 002 مؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة؛
- المقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة؛
- المقرر رقم 23 مؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة؛
- المقرر رقم 77 مؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.

ثانيا: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

لا يمكن فصل الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر على القوانين المنظمة لمهنة التدقيق لأن ظهور أو تكليف أو حل أي هيئة لا يتم إلا عن طريق القوانين، و المتتبع للقوانين المذكورة أعلاه، يستنتج أن الهيئات التي تشرف حاليا على التدقيق هي المجلس الوطني للمحاسبة و المجلس الوطني للخبراء المحاسبين و المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات نتطرق فيما يلي لكل مجلس من حيث النشأة والمهام.

1. المجلس الوطني للمحاسبة:

المجلس جهاز استشاري ذو طابع وزاري يقوم بالتنظيم و الإشراف على مهنتي المحاسبة و التدقيق في الجزائر.

1.1 نشأة و تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة :

تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب أحكام المادة 04 من القانون رقم 10-01 المذكور أعلاه و التي تنص على أنه ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية و يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية، و يضم 03 أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، و حددت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المذكور أعلاه أعضاء المجلس الذين يرأسهم الوزير المكلف بالمالية أو ممثله و هم كالآتي:⁽¹⁾

- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء، ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية، ممثل الوزير المكلف بالتجارة، ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي، ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني، ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛
- رئيس المفتشية العامة للمالية، المدير العام للضرائب ، المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر، ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة، و ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمحاسبة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ثلاثة (03) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة و المالية و يعينهم الوزير المكلف بالمالية.

كما تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة خمس (05) لجان متساوية الأعضاء و هي لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية، لجنة الاعتماد ، لجنة التكوين، لجنة الانضباط و التحكيم و لجنة مراقبة النوعية.

¹ - Mokhtar BELAIBOUD, **Pratique de l'Audit**, Berti édition, Alger, 2005, p45.

2.1 مهام المجلس الوطني للمحاسبة:

في إطار التنظيم الجديد للمهنة أعطى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة دورا معتبرا متمثلا في مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية بصفة عامة و ذلك على النحو الآتي:

1.2.1 مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد:

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الاعتماد المهام الآتية:⁽¹⁾

- استقبال طلبات الاعتماد و التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و الفصل فيها؛
- تقييم صلاحيات إجازات و شهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد و التسجيل في الجدول؛
- إعداد و نشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين و الفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية و برمجتها؛
- استقبال و دراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين و عرضها للموافقة.

2.2.1 مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي:

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي المهام الآتية:⁽²⁾

- جمع و استغلال كل المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمحاسبة و تدريسها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات و التحاليل في مجال تطوير و استعمال الأدوات و المسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة و إبداء الآراء فيها و تقديم التوصيات بشأنها؛

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، قانون 11-24 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره، المؤرخ في 27 جانفي 2011، المادة 10، ص 09.

² - نفس المرجع السابق، المادة 11، ص 09.

- المساهمة في تطوير أنظمة و برامج التكوين و تحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة و ضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية و المعايير الدولية للتدقيق؛
- متابعة تطور المناهج أو النظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات و الملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

3.2.1 مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم و متابعة المهن المحاسبية:

- يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان تنظيم و متابعة المهن المحاسبية المهام الآتية:⁽¹⁾
- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
 - المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين و تحسين مستوى المهنيين؛
 - متابعة تطور المناهج و النظم و الأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
 - متابعة و ضمان تحيين العناية المهنية؛
 - إجراء دراسات في المحاسبة و الميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة و نشر نتائجها؛
 - مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية و مراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
 - تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
 - القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

2. المصف الوطني للخبراء المحاسبين:

يعتبر المصف الوطني للخبراء المحاسبين ثاني هيئة مشرفة على مهنة المحاسبة و التدقيق في الجزائر بعد مجلس المحاسبة، نتطرق إلى إنشائه و مهامه و تشكيلة و صلاحيات مجلسه.

¹ - قانون رقم 11-24 ، مرجع سبق ذكره، المادة 12 ، ص 09.

1.2 إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين:⁽¹⁾

تم إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب أحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 المذكور أعلاه، و التي تنص على أنه ينشأ مصنف وطني للخبراء المحاسبين يتمتع بالشخصية المعنوية و يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين و المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب الذي يخول له القانون ممارسة ممارسة محافظة الحسابات.

2.2 مهام المصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

يعتبر المصنف الوطني للخبراء المحاسبين جهاز مهني مكلف في إطار القانون بما يلي:⁽²⁾

- السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب و حسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائه و استقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهنة و أعرافها؛
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية و ينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛

- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛

- إيداع الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة و حسن سيرها.

3.2 المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

يسير المصنف الوطني للخبراء المحاسبين مجلس وطني ينتخبه المهنيون، نتطرق فيما يلي إلى تشكيلته و صلاحياته.

1.3.2 تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

يتشكل المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة، من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بهذا الصدد بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.⁽³⁾

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، قانون 10 - 01، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/05/29، المادة 14، ص 06.

² - نفس المرجع السابق، المادة 15، نفس الصفحة.

³ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، قانون 11-25 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره، المادة 03، المؤرخ في 27 جانفي 2011، ص 08.

2.3.2 **صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:**

يكلف المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين على الخصوص بما يلي: ⁽¹⁾

- إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و تسيرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية و عرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة و مشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة و نشرها و توزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية و جميع السلطات و كذا الغير؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

المطلب الثالث: معايير التدقيق في الجزائر

أصدرت الوزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة أربعة مقررات تتضمن معايير التدقيق الجزائرية، حيث تبنت الجزائر 16 معيار وطني و سنتناول في هذا المحور شروحات مختصرة لما جاء في المقررات الحاملة للمعايير الجزائرية للتدقيق، من خلال التطرق ما يعالجه كل معيار على حدى.

أولاً: شرح مختصر للمقرر رقم (002) المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة الأولى:

طبقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن أول إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، و وفقا للمادة الأولى فقد تم وضع حيز التنفيذ 04 معايير، حيث تستهدف هذه المعايير الكشف المالية و جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية، و تشمل:⁽²⁾

1. المعيار الجزائري للتدقيق 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق

(محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد) للاتفاق مع الإدارة و عند الاقتضاء مع لأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق . كما يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشف

¹- قانون رقم 11-25، مرجع سبق ذكره، المادة 04، ص 08.

2- www.cnc.dz: الوزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210-505-560-580)، المؤرخ في 04 فيفري 2016، المادة الأولى، ص ص 05-29.

المالية التاريخية الكلية أو الجزئية و كذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة. أما هدف المدقق هو قبول و متابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها.

2. المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية: يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة. أما هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور و وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية.

3. المعيار الجزائري للتدقيق 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة: يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاهها لأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشف المالية. قد تتأثر الكشف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات و يتعلق الأمر بالأحداث الواقعة: بين تاريخ إعداد الكشف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) و تاريخ تقرير المدقق، و بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشف المالية من طرف الهيئة المداولة. و أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو: الحصول على العناصر المثبتة الكافية و الملائمة 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، و 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.

4. المعيار الجزائري للتدقيق 580 التصريحات الكتابية: يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشف المالية. أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو 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، و تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى.

ثانيا: شرح مختصر للمقرر رقم (150) المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة الثانية:

نص المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن ثاني إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق و وفق هذا المقرر فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية، و هي كالتالي:⁽¹⁾

1. المعيار الجزائري للتدقيق 500 العناصر المقنعة: يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" الذي يقصد بها كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه في إطار تدقيق الكشوف المالية، و تتضمن هذه العناصر المعلومات المتضمنة في المحاسبة مثل دفتر الأستاذ و كل الوثائق الثبوتية كالفواتير و العقود و التي تشكل مصدر مهما للعناصر المقنعة بالإضافة إلى كل المعلومات التي يستطيع المدقق تجميعها من الوثائق الأخرى كمحاضر الاجتماع و التأكيدات الخارجية و التي تمكن من الوصول إلى استنتاجات مبنية على اليقين أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو تصور و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة و مناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

2. المعيار الجزائري للتدقيق 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية: يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية كما يخص التدقيقات المتكررة و ليس عملية التدقيق الأولية التي تتطلب معالجتها على حدا. أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو تخطيط التدقيق حتى تتجز المهمة بفعالية. و في هذا الإطار، يلزم المدقق بإعداد إستراتيجية تدقيق و برنامج عمل وفقا لحجم الكيان و لحجم الأعمال التي يتعين انجازها.

3. المعيار الجزائري للتدقيق 510 مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية:- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية حيث هذه الأخيرة تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع التدقيق، أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق. إضافة إلى ذلك، تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة و التي على أساسها يجب تقديم معلومات، مثل: الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، الاحتمالات و الالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.

¹ - الوزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700)، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المادة الأولى، ص ص 51-07.

4. المعيار الجزائري للتدقيق 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية: يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشف المالية، شكل و مضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق و يكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل حيث هذا الأخير يعني ذلك الرأي الذي عبر عنه المدقق حين خلس إلى أن إعداد الكشف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق. أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو تشكيل رأي حول الكشف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، إضافة إلى التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساسا هذا الرأي.

ثالثا: شرح مختصر للمقرر رقم (23) المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة:

وفق القرار رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أصدرت الجزائر المجموعة الثالثة من المعايير الجزائرية للتدقيق، و وفق المادة الأولى من هذا المقرر فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق، وهي: (1)

1. المعيار الجزائري للتدقيق 520 الإجراءات التحليلية : يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، وإلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق. أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو جمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية. تليه كذلك تصور و أداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان و كشفه المالية.

2. المعيار الجزائري للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال :يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشف المالية. أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛ إضافة إلى استخلاص النتائج حول وجود عدم يقين معتبر أولا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛ و ذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها، و تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

¹ - الوزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620)، المؤرخ في 15 مارس 2017، المادة الأولى، ص ص 07-51 .

3. المعيار الجزائري للتدقيق 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين : يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقاً لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته. و في حالة وجود لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي و خلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي تتمثل في :تحديد إمكانية و إلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، و في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

4. المعيار الجزائري للتدقيق 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق : 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. أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو تحديد الحالات أين يقدره ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه، و تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

رابعاً: شرح مختصر للمقرر رقم (77) المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة:

وفق القرار رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أصدرت الجزائر المجموعة الرابعة من المعايير الجزائرية للتدقيق، و وفق المادة الأولى من هذا المقرر فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق، وهي:(1)

1. المعيار الجزائري للتدقيق 230 و ثائق التدقيق: يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق (ملفات العمل) أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، و تشكل من إجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة و النتائج التي توصل إليها، و قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير إلكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة و واضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف. أما هدف المدقق من هذا المعيار هو تحضير وثائق التي تشكل ملفاً كافياً و ملائماً للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره، و تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق و أدائه وفقاً للمعايير الجزائرية للتدقيق و لمتطلبات النصوص القانونية و التنظيمية المطبقة.

¹ - الوزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230-501-530-540)، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المادة الأولى، ص ص 05-29.

2. المعيار الجزائري للتدقيق 501 العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة - : يتطرق هذا المعيار إلى

مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية و مناسبة وفقا للمعايير الجزائرية و هذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات و القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان و المعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية. حيث يهدف المدقق من خلال هذا المعيار في الحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يخص وجود المخزونات و حالتها و تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

3. المعيار الجزائري للتدقيق 530 السبر في التدقيق: يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام

السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق. يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي و الغير إحصائي لتحديد و اختيار عينة ما، و وضع فحوص لإجراءات الاختيار و مراجعات تفصيلية و تقييم نتائج السبر، يتم هذا المعيار المعيار الجزائري رقم 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد و إنجاز إجراءات التدقيق و التي تمكنه من خلاصات معقولة و التي يؤسس عليها رأيه.

4. المعيار الجزائري للتدقيق 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة

الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية و تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية، الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة و الكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة، معقولة، و المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة.

المبحث الثاني: الجانب القانوني و المهني لمحافظ الحسابات

إن محافظ الحسابات كمهنة يشغل حيزا كبيرا في الوسط المحاسبي و الاقتصادي و لها معايير و أسس التي تنظمها و بما أن محافظ الحسابات الشخص القانوني المخول له بمزاولة هذه المهنة، لذا سنوضح صفاته و مهامه إضافة إلى حقوقه و واجباته المسندة إليه و معايير التقارير التي يتعين التقيد بها في إطار ممارسة مهامه.

المطلب الأول: أساسيات مهنة محافظ الحسابات

بين القانون 01-10 المذكور سابقا و المراسيم التابعة له النظام الأساسي لمحافظ الحسابات، نبرزه بإيجاز فيما يلي:

أولا: تعريف محافظ الحسابات و شروط ممارسة المهنة

تم إعطاء تعريف محافظ الحسابات وفق ما جاء في القانون 01-10 بالإضافة إلى ما ورد في القانون التجاري.

1. تعريف محافظ الحسابات:

حسب المادة 22 من القانون رقم 01-10 المراجع الخارجي القانوني أو محافظ الحسابات هو " كل شخص يمارس بصفة عادية و بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ".⁽¹⁾

2. كفايات الاعتماد:

يلزم المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإرسال طلب الاعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة مرفقا بالوثائق الإدارية الآتية:⁽²⁾

- شهادة الجنسية الجزائرية؛
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12؛
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة؛
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3؛

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، القانون رقم 01-10، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 29 جوان 2010، المادة 22، ص 07.

² - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، القانون رقم 11-30، يحدد شروط و كفايات الاعتماد للممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 27 جانفي 2011، المادة 05، ص 05.

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، بعد فحص مادي للوثائق، بمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا ومرقما و موقعا، يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها، تفصل لجنة الاعتماد وفقا لأحكام نظامها الداخلي بعد دراسة ملفات الطالبين، و تحرر محضرا بذلك يتضمن الآراء حول الموافقة أو رفض منح الاعتماد، ترسل لجنة الاعتماد عن طريق أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، محضر الاجتماع مرفقا بالاعتماد قصد إمضاءها من الوزير المكلف بالمالية، يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد (أو الرفض المعلن) ثم يمنح الاعتماد للمعني في نسخة واحدة مقابل مخالصة.

3. أداء اليمين والتسجيل في الجدول:

بينت المادة 06 من القانون 01-10 المذكور سابقا كيفية أداء اليمين وذلك على النحو الآتي:

1.3 أداء اليمين:

يؤدي محافظ الحسابات بعد الحصول على الاعتماد و قبل التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و قبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه بالعبرة الآتية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعلمي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفي و أن أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف و الله على ما أقوله شهيد "(1).

2.3 التسجيل في الجدول:(2)

يلزم المترشحون لممارسة مهنة محافظ الحسابات للتسجيل في الجدول ، بإرسال الوثائق الآتية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة:

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد؛
- شهادة الجنسية الجزائرية؛
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12؛
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة؛
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3؛
- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني؛

¹ - القانون رقم 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة 06، ص 05.

² - نفس المرجع السابق، المادة 08، نفس الصفحة.

- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني و الشروط المادية لممارسة المهنة؛
- نسخة مصادق عليها عن شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقديمها خلال شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛
- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين؛
- ست (06) صور شمسية على خلفية بيضاء؛
- تصريح شرفي بعدم تقاضي أجرا تحت أية صفة كانت؛
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية ، قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة مهنة المحاسبة.

4. شروط ومقاييس مكتب محافظ الحسابات:

يلزم المترشح لممارسة مهنة محافظ الحسابات بإثبات وجود محل مهني عند إيداع طلب التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يمكن أن يكون المحل ملكا أو مستأجرا للمهني على ألا تقل فترة الإيجار عن سنة واحدة، يجب أن تتوفر في المحل المهني شروط المساحة و المرافق الصحية و التجهيزات التي تسمح للمهني بتنفيذ مهامه في أحسن الظروف حسبما تقتضيه العهدة المسؤول عنها.⁽¹⁾

ثانيا: حالات التنافي و الموانع القانونية

بين القانون 10-01 المذكور سابقا حالات التنافي و الموانع حتى لا يترك أي مجال للاجتهاد في ذلك.⁽²⁾

1. حالات التنافي:

- لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية و أخلاقية، يعتبر منافيا مع هذه المهنة:
- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، القانون رقم 11-31 الذي يتعلق بالشروط و المعايير الخاصة بمكاتب الخبراء المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة 02، 03، 04، المؤرخ في 27 جانفي 2011، ص ص 22-23.

² - القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد 64 حتى 74، ص ص 10-12.

- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات مهام التعليم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

2. الموانع: يمنع محافظ الحسابات من:(1)

- القيام بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهده؛
- لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (03) السنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة؛
- يمنع محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي يكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

¹ - القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد 72 حتى 74، ص 12.

3. حالات أخرى من التنافي و الموانع:

- الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين و مجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر رأس مال الشركة أو إذا كان هذه الشركة نفسها تملك عشر رأسمال هذه الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنتهاء وظائفهم.

ثالثا: حقوق محافظ الحسابات

بينت أحكام مواد القانون 10-01، حقوق محافظ الحسابات يمكن تلخيصها فيما يلي:⁽¹⁾

- يمارس محافظ الحسابات نشاطه في كامل التراب الوطني؛
- يطلع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر و بصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يجري طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يراها مناسبة؛
- يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات و المعلومات و أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- يحتفظ محافظ الحسابات بحق التدخل في الجمعية العامة بما يتعلق بأداء مهمته؛

¹ - سايج فايز، أهمية تبني معايير التدقيق الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة البليدة 2، 2015، ص 82.

- يمكن لمحافظ الحسابات استدعاء الجمعية العامة لانعقاد في حالة الاستعجال؛
- له الحق أن يستدعى لاجتماع مجلس الإدارة (أو مجلس المديرين) الذي يقلل حسابات السنة المالية وكذا لكل جمعيات المساهمين؛
- يحصل على كشف محاسبي يعده القائمون بالإدارة في المؤسسة محل التدقيق، يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية كل ستة أشهر؛
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره.

رابعا: مسؤولية محافظ الحسابات

و تتمثل في المسؤولية المدنية و المسؤولية الجزائية و المسؤولية التأديبية.⁽¹⁾

1. المسؤولية المدنية:

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه و يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير من كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون 10-01 و لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات. و إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعها عليها و في حالة معارضة مخالفة، يثبت أنه إطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة. يتعين على محافظ الحسابات إكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم.

2. المسؤولية الجزائية:

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني.

3. المسؤولية التأديبية:⁽²⁾

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في: الإنذار -التوبيخ- توقيف مؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر - الشطب من الجدول.

¹ - القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد من 59-63، ص 10.

² - نفس المرجع السابق، المادة 63، ص 10.

خامسا: المهام القانونية لمحافظ الحسابات

تتقسم مهام محافظ الحسابات إلى مهام رئيسية أو عامة و إلى مهام ثانوية أو خاصة تخص فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير نذكرها فيما يلي:

1. المهام الرئيسية أو العامة:⁽¹⁾

تتمثل المهام الرئيسية أو العامة في مهمتين أساسيتين فرضهما المشرع الجزائري بالفقرة الأولى و الثانية من المادة 23 من القانون 10-01 و هما:

- المصادقة أو الشهادة بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات؛
- فحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يترجم محافظ الحسابات تأديته تلك المهمتين في تقريره العام الذي يدعى تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية.

2. المهام الثانوية أو الخاصة:⁽²⁾

تتمثل المهام الثانوية أو الخاصة لمحافظ الحسابات في ثلاثة عشر (13) مهمة خاصة، منها ما ورد في المادتين 23 و 25 من القانون 10-01 و منه ما تم استنتاجه من المرسوم التنفيذي 11-202، حيث تتوج كل مهمة خاصة بتقرير خاص.

- إبداء الرأي حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- تقدير شروط إبرام الاتفاقيات المنظمة بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

¹ - ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2017، ص 139.

² - سفاخلو رشيد، أهمية تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق و المراجعة في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2017، ص 58.

- إعلام المسيرين و الجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، و من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- التأكد من المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات؛
- الفحص و المصادقة على المبلغ الإجمالي للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- عرض تطور نتيجة الدورة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية للسنوات الخمس (5) الأخيرة؛
- التأكد من حيابة أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الضمان التي تمثل على الأقل 20% من رأسمال الشركة؛
- التحقق من أن الميزانية تظهر احتياطات و نتائج تسمح بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- التأكد من سلامة و إنتظام عملية رفع رأس المال و إحترامها لأحكام النصوص التشريعية و التنظيمية؛
- التأكد من سلامة و إنتظام عملية تخفيض رأس المال و إحترامها لأحكام النصوص التشريعية و التنظيمية؛
- التأكد من سلامة و إنتظام إصدار قيم منقولة أخرى و إحترامها لأحكام النصوص التشريعية و التنظيمية؛
- التأكد من سلامة و إنتظام عملية تحويل الشركة ذات أسهم و إحترامها لأحكام النصوص التشريعية و التنظيمية؛
- التأكد من سلامة و إنتظام عملية المساهمة في شركات أخرى و إحترامها لأحكام النصوص التشريعية و التنظيمية و التنظيمية؛

سادسا: تعيين محافظ الحسابات

- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة و لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.⁽¹⁾

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

1. تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل:

طبقا لأحكام المادتين 600 و 609 من القانون التجاري، يكون تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة دون اللجوء إلى دفتر الشروط.

2. حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات:

في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهده لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.

3. تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر الشروط:

خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.⁽¹⁾

يجب أن يتضمن دفتر الشروط، على الخصوص ما يأتي:⁽²⁾

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة و ملحقاتها المحتملة و وحداتها و فروعها في الجزائر و في الخارج؛
 - ملخص المعاينات و الملاحظات و التحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أباها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدهم ، و كذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
 - العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات و التقارير الواجب إعدادها؛
 - الوثائق الإدارية الواجب تقديمها و نموذج رسالة المترشح؛
 - نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛
 - نموذج التصريح الشرفي بعد وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
 - المؤهلات و الإمكانات المهنية و التقنية.
- يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات ، يسمح له بالإطلاع على ما يأتي:
- تنظيم الكيان و فروع و تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة؛

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 7، قانون رقم 11-32، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، المادة 03 ، المؤرخ في 27 جانفي 2011، ص 23.

² - نفس المرجع السابق، المادة 04، ص 23.

- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة؛
- يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها خلال أجل يحدده دفتر الشروط.
- يوضح محافظ الحسابات في العرض ما يأتي:⁽¹⁾
- الموارد المرصودة، المؤهلات المهنية للمتدخلين، برنامج عمل مفصل، التقارير التمهيدية الخاصة و الختامية الواجب تقديمها و كذا آجال إيداع التقارير؛
- يجب أن تتوافق الآجال و الوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة مدة ثلاث (03) سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي؛
- يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي و مبدأ الاستقلالية، كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقاً لأحكام التشريعية المعمول بها؛
- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتتقيط العرض التقني و العرض المالي من أجل إختيار محافظ الحسابات .غير أنه يجب أن لا يقل تتقيط العرض التقني عن ثلثي (2/3) سلم التتقيط الإجمالي.
- تقوم الهيئات و المؤسسات الملزمة بتعيين محافظ حسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض، تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها و عرضها على الجماعة العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقاً .غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث (03) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.
- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية (08) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

¹ - قانون رقم 11-32، مرجع سبق ذكره، المادة 07، ص 24.

سابعا: عزل و استقالة محافظ الحسابات

يمكن أن يعزل محافظ الحسابات لسبب مبرر كما يمكنه الاستقالة بمحض إرادته، نبين ذلك فيما يلي:

1. عزل أو إنهاء مهام محافظ الحسابات:

يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (1/10) رأسمال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة و بناء على سبب مبرر، رفض محافظ الحسابات الذي عينته الجمعية العامة.

و إذا تم تلبية الطلب، تعين العدالة محافظا جديدا للحسابات و يبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم محافظ الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

في حالة حدوث خطأ أو مانع يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (1/10) رأسمال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه المهمة عن طريق الجهة القضائية المختصة.⁽¹⁾

2. استقالة محافظ الحسابات

يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص التزاماته القانونية و يجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته 03 أشهر و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة.⁽²⁾

¹ - مقراني عبد الكريم، انسجام معايير المراجعة، أطروحة دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2011، ص 192.

² - فايز سايج، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية و مهنة محافظة الحسابات، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية و المعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليلة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 04.

المطلب الثاني: الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات

أولاً: قبول العهدة و الدخول في العمل

1. قبول العهدة أو المهمة:⁽¹⁾

على محافظ الحسابات، قبل الدخول في العمل التأكد من:

- سلامة تعيينه و أنه لم يقع في حالات التنافي و الموانع المنصوص عليها في القوانين و التنظيمات لاسيما المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري؛
- الحصول على القائمة الحالية للمتصرفين و لأعضاء مجلس المديرين و مجلس المراقبة للشركة محل التدقيق و للشركات الحليفة، و كذا قائمة الشركاء مقدمي الحصص العينية إن وجدوا؛
- إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من الشركة و من الزميل بأن العزل لم يكن مبالغا فيه؛
- إذا كان سيعوض زميلا استقال من المهمة عليه الحصول من الشركة أسباب ذهابه؛
- إذا كان سيعوض زميلا رفضت الشركة تجديد عهده، عليه الاتصال به و معرفة أسباب الرفض؛
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه؛
- التأكد كذلك من أنه سيؤدي مهمته بكل استقلالية خاصة تجاه مسيري الشركة.

2. متطلبات الدخول في العمل: بعد قبوله للمهمة على محافظ الحسابات:⁽²⁾

- التأكد من انتظام تعيينه، حسب الحالة، من طرف الجمعية العامة العادية أو من طرف الجمعية التأسيسية؛
- إذا كان حاضرا في الجمعية التأسيسية التي عينته يمضي القانون التأسيسي للشركة؛
- إذا تم تعيينه من طرف الجمعية العامة العادية و كان حاضرا فيها، يمضي محضر اجتماعها مع عبارة قبول المهمة، و إن لم يكن حاضرا في الجمعية يعلن للشركة عن قبوله كتابيا برسالة قبول المهمة؛
- التصريح كتابيا مهما كان نوع تعيينه أنه لم يقع في أية حالة من حالات التنافي و الموانع القانونية و التنظيمية؛
- إبلاغ مجلس المحاسبة بتعيينه عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما؛

¹ - زوهري جليلة، صالح الياس، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية و معايير التدقيق الدولية، مجلة الابتكار و التسويق، العدد الثاني، جامعة الجيلالي ليايس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016، ص 83.

² - محمد بونتين، المراجعة و مراقبة الحسابات - من النظرية الى التطبيق -، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 42.

- تذكير مسؤولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم؛
- تحديد مدى و كيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه (مسؤولية المهمة، المتدخلون، معايير العمل التي تستعمل، فترات التدخل و المدد الزمنية القانونية الواجب احترامه، الآجال القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب).
- عليه الاتصال بمحافظ الحسابات السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في إنجاز مهمته.

3. حالة عدم قبول المهمة:

إذا تلقى محافظ الحسابات عهدة أو علم بتعيينه كمحافظ حسابات في شركة أين يقع في حالات التنافي أو الموانع القانونية و التنظيمية ، عليه أن يعلم الشركة بعدم إمكانيته القانونية قبول العهدة (رفض مبرر) برسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما ابتداء من تاريخ تلقيه العهدة أو علمه بها.⁽¹⁾

إذا رفض محافظ الحسابات العهدة رغم عدم وجوده في حالات التنافي أو الموانع القانونية و التنظيمية عليه القيام بنفس الإجراء المذكور في الفقرة السابقة . إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض العهدة أو المهمة.

ثانيا: ملفات العمل

- مهمة محافظ الحسابات تفرض عليه مسك ملفين أساسين مهمين و ضروريين للقيام بالعنايات اللازمة و يسمحان لمحافظ الحسابات بما يلي:⁽²⁾
- هيكلية مهمة المراقبة و التأكد من جمع كل العناصر الضرورية للإدلاء برأي مدعم حول الحسابات السنوية التي فحصها؛
 - وجود مستمر لبطارية معلومات دائمة حول المؤسسة محل التدقيق خلال كل مدة العهدة و خلال مدة تجديدها إن تم ذلك؛
 - الاحتفاظ و تقديم عند الضرورة دليل على الأعمال المنجزة و العنايات و الوسائل المستعملة للوصول إلى تكوين رأي حول درجة انتظام وصدق الحسابات السنوية؛
 - أن يكون مسلكه مطابق معايير الأداء المهني المقبولة على المستوى الجهوي و الدولي؛

¹ – Tahar hadj sadok, rôle, diligences et responsabilités du commissaire aux comptes, édition dahlab, Alger, 2007, p 14.

² – محمد بونتين، مرجع سبق ذكره، ص 44.

- الإشراف على الأعمال المنجزة من طرف مساعديه.

يتمثلان هذين الملفين في الملف الدائم و الملف السنوي.

1. الملف الدائم: يتضمن الملف الدائم كل الوثائق المستعملة طوال مدة العهدة أو تجديدها.

1.1 شكل و محتوى الملف الدائم:⁽¹⁾

محتوى و كيفية تصنيف هذا الملف تابعان لخصوصيات الشركة محل التدقيق و كذا التنظيم الداخلي لمكتب محافظ الحسابات و مع ذلك يمكن أن يتضمن الفصول الآتية:

- عموميات حول الشركة محل التدقيق (بطاقة فنية لها و لوحدها، التنظيم العام، الوثائق العامة)؛
- الرقابة الداخلية (كل الوثائق التي تسمح بتقييم دقة و مصداقية الرقابة الداخلية و المخاطر العامة مثل توزيع المهام، استثمارات الرقابة الداخلية، خرائط التتابع..الخ)؛
- معلومات محاسبية و مالية (مخططات و أدلة محاسبة مستعملة، إجراءات محاسبية ، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها ، طرق و إجراءات تقييم و عرض الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة ، السياسة المالية، وضعية الخزينة و التمويل ، النسب المالية المعتبرة).
- معلومات قانونية، جبائية و اجتماعية (القانون التأسيسي و وثائق أخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات و أدلة إثبات القيام بالواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه ، قائمة المساهمين و أسهم كل منهم ، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي و الاجتماعي للشركة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة و الجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين إن وجدت، العقود الهامة و وثائق أخرى قانونية).
- خصوصيات اقتصادية و تجارية (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في التخصص و في السوق، الزبائن و السياسة التجارية).
- معلومات حول المعلوماتية (خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد و الأنظمة المستعملة البرامج و الوثائق المطبوعة).

¹ - سعدي زهير، معايير إعداد التقرير في الجزائر و مدي تطابقها مع معايير التدقيق الدولية، دراسة نظرية تحليلية، مجلة أفاق الدراسات الاقتصادية، العدد الثالث ، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر ، 2017، ص 199.

2.1 مسك الملف الدائم:

يمكن أن يقسم الملف الدائم إلى ملفات فرعية تسهل ترتيب الوثائق و تدقيقها؛ و على إثر ذلك يمكن فتح ملفات فرعية تتخللها ورقات عازلة تحتوي على فهرس المحتويات. و حتى يكون الملف الدائم جامع لمعلومات مفيدة حول الشركة و ذات طابع دائم على محافظ الحسابات تحيينه بانتظام لاسيما إذا طرأ تغييرا على عنصرا دائما ، و يجب حذف المعلومات غير المجدية و التي أصبحت غير مفيدة كما يجب إعداد ملخصات أو مستخرجات من الوثائق ذات الحجم الكبير.⁽¹⁾

2. الملف السنوي:

عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم، يتضمن الملف السنوي كل العناصر المتعلقة بالمهمة و التي لا تتعدى نفعيتها الدورة الخاضعة للمراقبة مثل مجموعة الأعمال المنجزة ، المسلك المنهجي المتبع لتنفيذ المهمة، الحوصلة و عناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بتكوين رأي حول درجة انتظام و صدق الحسابات السنوية.⁽²⁾

1.2 أهمية الملف السنوي: تكمن أهمية هذا الملف في:

- التحكم الجيد للمهمة؛
- توثيق الأعمال المنجزة و الاختيارات المأخوذة؛
- التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج دون نسيان؛
- تبرير الرأي الصادر و تسهيل كتابة التقارير.

كما يعتبر هذا الملف عنصر إثبات للعنايات المطبقة و للجدية التي تمت بها المهمة.

2.2 شكل و محتوى الملف السنوي: يمكن أن يتضمن الملف السنوي الفصول الآتية:⁽³⁾

- تنظيم و تخطيط المهمة (البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية و متابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين، تواريخ تقديم التقارير).
- تقييم نظام الرقابة الداخلية (شرح الأنظمة، خرائط التدافع و استمارات الرقابة الداخلية، فحص الرقابة الداخلية، قوة و ضعف أنظمة و إجراءات الشركة محل التدقيق، أوراق العمل، خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم و الإجراءات المعمول بها و أثرها على برنامج مراقبة الحسابات).

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات - الإطار النظري و الممارسة التطبيقية-، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 128.

² -A.Hamini, *L'audit comptable et financier*, 1^{er} Ed, Berti édition, 2010, Alger, p89.

³ - Mokhtar Belaiboud, *Op Cit*, p140.

- مراقبة الحسابات السنوية (برنامج يتماشى و خصوصيات و مخاطر الشركة، تفاصيل الأشغال المنجزة من تحاليل و تقنيات الصبر و معاينة الموجودات و الفحص المستندي و التقاطعات،... الوثائق المحصل عليها من المؤسسة أو من الغير و التي تبرر المبالغ و الحسابات التي تم فحصها، حوصلة و تعاليق حول الأشغال المنجزة و الأخطاء المكتشفة و الخاتمة العامة من أجل المصادقة).

3. الاحتفاظ بملفات العمل:⁽¹⁾

الطابع السري للمعلومات الموجودة في ملفات العمل تلزم محافظ الحسابات على إبقائها كذلك سواء داخل أو خارج مكتبه و هذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات.

كما يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه مدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

ثالثا: التقارير حول الحسابات الاجتماعية

1. التقرير العام للمصادقة على الحسابات

1.1 محتوى التقرير العام

- يبين محافظ الحسابات في هذا التقرير رأيه الواضح و الصريح خال من أي شك حول القوائم المالية في مجملها، و يجب أن يشمل البنود و المعلومات الآتية:⁽²⁾
- التذكير بطريقة و تاريخ تعيين محافظ الحسابات؛
 - تحديد الشركة و السنة المعنية بالمراقبة؛
 - الوثائق (القوائم المالية) المعنية بالمراقبة و يؤكد أنها مرفقة بالتقرير و مؤشرة من طرف محافظ الحسابات؛
 - احترام الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات و تبيان طبيعة و نطاق الأعمال المنجزة؛
 - المخالفات و الأخطاء المكتشفة و عرضها بوضوح و أثرها الكمي على النتيجة؛
 - تأكيد المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة و عند الاقتضاء عدم موافقة محافظ الحسابات لباقي المعلومات التي يراها مهمة؛

¹ - طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2014، ص 24.

² - محمد بونتين، مرجع سبق ذكره، ص 48.

- أسباب التغييرات المحتملة لأشكال و طرق تقييم و عرض الحسابات الاجتماعية و أثرها على القوائم المالية؛
- خلاصة سريعة لمحافظ الحسابات التي يمكن أن تكون مصادقة صافية بلا قيد، مصادقة مرفقة بتحفظات أو رفض المصادقة مبرر؛ الواجبات الخاصة على عاتق محافظ الحسابات و المتمثلة في:
 - * المصادقة على أعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات دفعت خلال السنة المالية.
 - * الوضعيات التي تهدد استمرارية الاستغلال.
 - * المساهمات المحتملة.
 - * المخالفات المرتكبة من طرف المسيرين أو أعضاء مجلس المديرين أو من طرف أي عون من الشركة محل المراقبة و إجراءات التصريح بذلك إلى وكيل الجمهورية.

2.1 المصادقة البيضاء أو الصافية:⁽¹⁾

تكون المصادقة صافية بلا قيد عندما تكون القوائم المالية منتظمة و صادقة بدرجة عالية. كما يمكن أن تكون المصادقة مرفقة بملاحظات عندما يتعلق الأمر بشروحات لا تؤثر على صحة الحسابات لكنها توجه المساهمين.

3.1 المصادقة بتحفظات:⁽²⁾

عندما تكون الأهمية النسبية للأخطاء، الاختلافات أو المخالفات المكتشفة، بطبيعتها لا تلطخ جوهرية انتظام و صدق الحسابات السنوية، يرفق محافظ الحسابات المصادقة بتحفظات. يجب أن يظهر طبيعة و محتوى التحفظات و يبين أثرها على الحسابات و على نتيجة السنة المالية.

4.1 رفض المصادقة مبرر:

يرفض محافظ الحسابات المصادقة عندما يقدر بأن عدد و خطورة الاختلافات و الأخطاء المكتشفة تحول دون تلبية القوائم المالية ل ضمانات الانتظام و المصادقية، كما يمكن أن ينتج رفض المصادقة من:⁽³⁾

- وجود عراقيل منيعة لمراقبات محافظ الحسابات؛

¹ - طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 33

² - نفس المرجع السابق، ص 45.

³ -Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz, **La Pratique du Commissariat Aux Comptes en Algérie**, Tome 1, édition Société Nationale de Comptabilité, Alger,2011, P 121.

- رفض صريح من المسيرين من إجراء تعديلات معتبرة لبعض حسابات الميزانية أو إزالة الضعف الموجود في الأداة المحاسبية طبقا لملاحظات و توصيات محافظ الحسابات.
- يجب أن يكون رفض المصادقة مبرر و مدعم بأكبر عدد ممكن من المعلومات تمكن المساهمين من أخذ القرارات عن دراية.

2. تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة:

يجب على محافظ الحسابات إعداد و تقديم تقرير خاص حول الاتفاقيات المرخصة التي تم إعلامه بها من طرف المسيرين خلال السنة المالية و يرسل إلى جانب التقرير العام إلى الجمعية العامة للمساهمين. يحتوي التقرير الخاص على:(1)

- عدد الاتفاقيات المعروضة للموافقة من طرف الجمعية العامة؛
- تحديد هوية المستفيدين؛
- طبيعة و موضوع الاتفاقيات؛
- شروط إبرام تلك الاتفاقيات؛
- تقدير شروط إبرام الاتفاقيات.

قبل كتابة التقرير الخاص، يتأكد محافظ الحسابات من عدم وجود اتفاقيات أخرى عدى تلك التي أخبر بها، و ذلك بفحص محاضر المجالس حسابات القروض و الحسابات الجارية. في حالة اكتشاف محافظ الحسابات خلال مهمته اتفاقية ممنوعة، يجب أن يشير إلى تلك المخالفة في تقريره العام المتعلق بالمصادقة على الحسابات السنوية. على محافظ الحسابات أن يعد تقريراً خاصاً حتى في حالة عدم وجود اتفاقيات مرخصة و يشير فيه إلى عدم وجود أية اتفاقية.

3. مداخله محافظ الحسابات في اجتماع مجلس الإدارة:

- يحضر محافظ الحسابات اجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة الذي يقفل الحسابات السنوية أين يؤدي مداخله بخصوص مهمته تغطي على الأقل المظاهر الآتية:(2)
- الواجبات المهنية المؤداة و التقنيات و الوسائل المستعملة؛
 - النقائص المكتشفة في الرقابة الداخلية؛
 - الحسابات أو مناصب القوائم المالية الواجب إدخال عليها تغييرات؛

¹ -Tahar Hadj Sadok, Op Cit, P 32.

² -Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz, Op Cit, p 133.

- ملاحظات حول طرق التقييم المستعملة و طرق عرض القوائم المالية السارية المفعول في الشركة؛
 - المخالفات و الأخطاء المكتشفة؛
 - الصعوبات و القيود التي صدفت تنفيذ المهمة؛
 - الخلاصات المستنتجة من الملاحظات السابقة و أثرها على النتيجة.
- لا يتمتع محافظ الحسابات بأي حال من الأحوال عن الإشارة في تقريره العام إلى المخالفات و الأخطاء المكتشفة بحجة أنه بلغ مجلس الإدارة أو مجلس المديرين بذلك.
- رابعا: التصريح بالأعمال الجنية إن وجدت إلى وكيل الجمهورية
- 1. أهمية التصريح بالأعمال الجنية**

يعتبر محافظ الحسابات مساعدا للعدالة كونه ملزما بموجب القانون التجاري إبلاغ وكيل الجمهورية بالأفعال الجنية التي إطلع عليها أثناء تأدية مهامه، و مع إضافة واجب إبلاغ المساهمين بالمخالفات و الأخطاء المكتشفة أراد المشرع حماية و الدفاع على مصالح المساهمين، المستخدمين و كل متعامل مع الشركة. و في حالة عدم إبلاغ وكيل الجمهورية الأعمال الجنية التي اكتشفها يعرض نفسه لعقوبة السجن من سنة إلى خمس سنوات و غرامة مالية تتراوح بين 20 000 و 500 000 دج أو إلى إحداهما.⁽¹⁾

2. الأعمال الجنية واجب التصريح بها إلى وكيل الجمهورية

- الأعمال الجنية واجب التصريح بها إلى وكيل الجمهورية هي الأعمال المرتبطة مباشرة بالحياة الاجتماعية والتي تترجم بـ:
- المخالفات المتعلقة بالشركات التجارية (الأحكام الجنائية للقانون التجاري المكمل و المعدلة بالمادة 12 من المرسوم التشريعي رقم 75-59 الحامل للقانون التجاري).
 - المخالفات المتوقعة بنصوص أخرى و لها تأثير على الحسابات السنوية.
- عند اكتشاف فعل أو عمل مشكوك فيه يقوم محافظ الحسابات بالأبحاث التي يراها لازمة ليقتنع من الميزة الجنائية للعمل المكتشف و لاسيما:⁽²⁾
- التأكد من أن العمل المكتشف جوهري أو معتبر؛
 - التأكد من أن العمل المكتشف ليس مجرد خطأ أو نسيان؛

¹ – Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz, Op Cit, p 105.

² – محمد بونتين، مرجع سبق ذكره، ص 54.

- تحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك.

3. الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات بخصوص الأعمال غير الشرعية (الجنحية)

لا تتركز مهمة محافظ الحسابات أساسا على البحث التلقائي للأفعال أو الأعمال الجنحية، لكن إذا تهاون في تأدية واجباته أو إمتنع عن التصريح بالمخالفات المكتشفة بسبب جهله للقوانين لا تسقط عنه المسؤولية المذكورة سابقا لأنه مطالب بمعرفة كل القوانين المنظمة للمهنة.

حتى يبرر محافظ الحسابات التطبيق الجيد للعنايات المهنية اللازمة عليه إعداد و الاحتفاظ في الملف السنوي بورقة عمل خاصة بكل شركة يبين عليها:⁽¹⁾

- الأعمال الجنحية المكتشفة؛

- التصريح إلى وكيل الجمهورية؛

- إذا لم يتم اكتشاف أي عمل جنحي خلال السنة المراقبة يجب كتابة ذلك على تلك الورقة.

التصريح بالأعمال الجنحية إلى وكيل الجمهورية لا يسقط عن محافظ الحسابات واجب إعلام المساهمين بتلك الأعمال في تقريره العام ، بل عليه ذكر:

- توجيهات الأعمال المكتشفة؛

- آثارها المالية؛

- إجراءات التصريح المتبعة.

4. مدة وشكل التصريح إلى وكيل الجمهورية:

- لا يتم التصريح إلا بعد ما يقوم محافظ الحسابات كل التحريات التي يراها مناسبة لفهم والسيطرة على الفعل المكتشف؛

- المدة اللازمة لكل التحريات لا تتعدى بعض الأسابيع بالنظر إلى العائق الملحق بمحافظ الحسابات بخصوص التأثيرات الممكن أن تمارس عليه و كذا إمكانية ترجمة سكوته بالامتناع عن التصريح؛

- يجب أن يتم التصريح قبل وضع التقرير النهائي الموجه لجمعية المساهمين باستثناء حالات مؤسسة و مبررة؛

- يجب أن يكون التصريح كتابيا، مؤرخا وممضيا، كما يجب أن توضع رسالة التصريح مقابل وثيقة إبراء الذمة؛

¹ - Tahar Hadj Sadok, op-cit, P 90 .

- في الحالات المعقدة، يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب مقابلة وكيل الجمهورية ليعلمه شفويا باكتشافاته، و هذا قبل التصريح الكتابي.

خامسا: مسار محافظ الحسابات

1. الحصول على معرفة عامة للشركة وبيئتها:⁽¹⁾

- قبل الشروع في فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية، على محافظ الحسابات إدراك جيدا الحقائق الاقتصادية، المالية، القانونية و المحاسبية للشركة محل التدقيق، و فهم كامل خصوصياتها من أجل:
- تحديد المخاطر العامة المرتبطة بخصوصيات الشركة و التي يمكن أن يكون لها انعكاس جوهري (أو معتبر) على الحسابات و على توجيه و تخطيط المهمة؛
- تحديد المجالات و الأنظمة المعتبرة للمهمة؛
- تكوين الملف الدائم للمهمة ؛
- وضع خطة المهمة أو برنامج العمل العام.

على محافظ الحسابات البحث لاسيما على المعلومات الخاصة بطبيعة و قطاع النشاط، هيكل الشركة أو المجمع، التنظيم العام لها، سياستها، تنظيمها الإداري و المحاسبي، الممارسات المحاسبية، المدد الزمنية و دورية إنتاج المعلومة المالية و معلومات التسيير، وجود الرقابات الداخلية الأساسية (فصل المهام، نظام الموافقة و الترخيص، المراقبة المادية، التقارير، دورية الكشف المحاسبية...)، الاستعانة بنصائح من خارج المؤسسة (خبراء، خبراء محاسبين، و نصائح أخرى...). المعلومات المجمعة في هذه المرحلة يجب أن تكون مهيكلة و محفوظة في الملف الدائم.

2. وضع خطة المهمة أو البرنامج العام للعمل:

- خطة المهمة أو البرنامج العام للعمل يترجم القرارات المتخذة حول:⁽²⁾
- الأشغال الواجب القيام بها، الوسائل الواجب تسخيرها، تواريخ التدخل و مدد الزيارات، التقارير الواجب إعدادها و حتى الساعات و التكاليف المسخرة.
- تعتبر هذه الوثيقة بمثابة الخيط الموجه لمحافظ الحسابات طوال مهمته الحالية و قاعدة مرجعية للتعرف على الشركة في المهام المستقبلية.

¹ - محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 161.

² - Mokhtar BELAIBOUD, Op-cit, p 135.

- و المعلومات التي يجب أن تحملها هذه الوثيقة يمكن أن تهيكّل كما يلي:⁽¹⁾
- المؤسسة (نظرة عامة للمؤسسة: الاسم و المقر الاجتماعي و عنوانه؛ هيكلها العام، عناوين الوحدات، لمحة تاريخية مختصرة عن المؤسسة، المسيرين و الأعضاء الواجب الاتصال بهم في المؤسسة)؛
 - الحسابات (التنظيم و التطبيق المحاسبي، الحسابات التقديرية، مقارنة الكشوف المحاسبية لعدة سنوات، تاريخ إقفال الحسابات)؛
 - الأنظمة و المجالات المعتمدة أو الجوهرية (تحديد عتبة القيم المعتمدة، تحديد المهام و الحسابات المعتمدة، تقييم منطقة الخطر، تحديد نقاط القوة للأنظمة و حساسية المسيرين لبيئة الرقابة الداخلية)؛

3. فحص امتثال المؤسسة لأحكام القوانين التشريعية و التنظيمية:

- من أجل معرفة امتثال الشركة لأحكام القوانين التشريعية و التنظيمية على محافظ الحسابات:⁽²⁾
- التأكد من مسك، ترقيم و تأشير و ملئ بانتظام الدفاتر و السجلات المحاسبية القانونية و التنظيمية (مثل اليومية العامة، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد و الدفاتر المتعلقة بالعمال، و كذلك سجل مداورات الجمعيات العامة و سجل مداورات مجلس الإدارة أو المراقبة و كل السجلات المنصوص عليها في القوانين و التنظيمات المعمول بها)؛
 - التأكد من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو المراقبة حسب الحالة؛
 - التأكد من التطبيق الجيد لقواعد التقييم و العرض المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وفي المخططات المهنية؛
 - التأكد من احترام المفاهيم الأساسية و المبادئ المحاسبية.

4. دراسة و تقييم الرقابة الداخلية:

يثمن محافظ الحسابات مقدرة أنظمة و إجراءات الشركة محل التدقيق على إعداد قوائم مالية ذات مستوى عالي من المصادقية، و لهذا على الرقابة الداخلية أن تتمكن من التحقق بنفسها من التسجيلات و المخرجات و أن تستجيب لقواعد التعاريف و فصل المهام و الوظائف و المسؤوليات. كما يسمح تقييم الرقابة الداخلية لمحافظ الحسابات من تحديد الرقابات الداخلية التي يركز عليها و أن يحدد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات حتى يتمكن من إعداد برنامج مناسب لتدقيق الحسابات.

¹ - قطاف نبيل، العمري أصيلة، تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، دراسة تحليلية لأراء عينة من محافظي الحسابات بولاية بسكرة، الملحق الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة، جامعة عمار ثلجي، الاغواط، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2013، ص 14.

² - Tahar Hadj Sadok, Op Cit, p 47.

سادسا: فحص الحسابات

وردت العنايةات المهنية المتعلقة بفحص الحسابات في التوصية السادسة من القرار المذكور سابقا و التي بين بأن الهدف من هذه المهمة هو جمع أدلة إثبات كافية ليتمكن من التعبير عن رأي مبرر حول القوائم المالية.

نطاق و طبيعة الاختبارات الواجب إجراؤها على الحسابات تابعة للمرحلتين السابقتين:⁽¹⁾

- الحصول على معرفة عامة حول الشركة و تقييم الرقابة الداخلية.
 - برنامج مراقبة الحسابات يكون مخففا أو مركزا حسب درجة الثقة التي يضعها محافظ الحسابات في جهاز المحاسبة و في الأنظمة و الإجراءات الموضوعة.
 - من أجال الحصول على أدلة الإثبات الضرورية لصياغة رأيه، يتمتع محافظ الحسابات بعدة تقنيات، يجب عليه مزجها حسب الحساب أو الموضوع المراقب:⁽²⁾
 - الفحص المستندي و المراقبة الحسابية؛
 - التحليلات و التقديرات و التقارير البنكية و التقاطعات؛
 - المعلومات الشفوية المتحصل عليها من مسيري و إجراء الشركة.
- تتم المراقبة عن طريق الاختبار أي استعمال عينات سواء كانت إحصائية أو غير إحصائية مبنية على الخبرة المهنية لمحافظ الحسابات.

¹ - محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 07.

² - Mokhtar BELAIBOUD, Op Cit , p 141.

المطلب الثالث: معايير تقارير محافظ الحسابات

حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26/05/2011 معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه، و ورد محتواها في ملحق القرار المؤرخ في 24/06/2013 حيث يتعين على محافظ الحسابات إعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يترجم به مهمته الرئيسية كما ينجز ثلاثة عشر (13) تقريراً خاصاً على الأكثر يترجم بها مهامه الثانوية.⁽¹⁾

1. معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:

يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل و محتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يبين فيه أداء مهمته و يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.

يتمحور هذا التقرير حول جزأين: التقرير العام للتعبير عن الرأي، و المراجعات والمعلومات الخاصة.

1.1 الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي: يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:⁽²⁾

- بالإشارة إلى أهداف و طبيعة مهمة المراقبة مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقاً لمعايير المهنة و أنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية؛
- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة:
- * رأي بالقبول: يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة صادقة للوضع المالي و وضعية الذمة و خزينة الكيان عند نهاية الدورة.
- * رأي بتحفظ (أو تحفظات): يتم التعبير عن الرأي بتحفظ من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول ، كما تقدم صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة و كذا الوضع المالي و ممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية. يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة ،

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 30، قانون رقم 11-202 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و أجل إرسالها، المادة 02، ص 19.

² - سفاخلو رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 205.

تسبق التعبير عن الرأي التحفظات المعبر عنها مع تعميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة و الوضعية المالية للكيان.

* رأي بالرفض: يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية و أنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول. يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تعميمها إذا أمكن ذلك قصد إبراز تأثيرها على النتيجة و الوضعية المالية للكيان.

فقرة الملاحظات:

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

2.1 الجزء الثاني: المراجعات و المعلومات الخاصة⁽¹⁾

يتمحور هذا الجزء المعنون: حول الفقرات الثلاث المنفصلة

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة؛
 - المخلفات و الشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية؛
 - المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.
- يؤدي محافظ الحسابات مهمته في أجل قدره خمسة و أربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية.

2. التقارير الخاصة:

يترتب على مهمة محافظ الحسابات زيادة على إعداد تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية إعداد ثلاثة عشر (13) تقريراً خاصاً نتطرق إلى معيار كل تقرير خاص باختصار من حيث الهدف والمتطلبات.

¹ - سفاطو رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 206.

1.2 معيار التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة⁽¹⁾

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص.

2.2 معيار التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

يتضمن هذا الكشف:

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات و التعويضات المحصلة ، مهما كان شكلها وصفتها، باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية؛
- التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني و الأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي و الأجراء العاملين في فروع في الخارج؛
- يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات يتطابق مع المعلومات المحصل عليها في الأحكام القانونية.

3.2 معيار التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:⁽²⁾

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلقة بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات. يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة و المعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية و تطبيقا للواجبات المهنية. تتمثل الامتيازات الخاصة ، النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق

¹ - القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 25، ص 09.

² - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 30، قانون رقم 11-202 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات، أشكالها، آجال و إرسالها، المؤرخ في 26/05/2011، المادة 02، ص 19.

بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة. يعد الكيان كشفا سنويا اسميا لامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين. تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات استنادا إلى المعلومات المقدمة.

4.2 معيار التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة و النتيجة حسب السهم:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحالة في الشركة للسنوات الخمس (05) الأخيرة أو كل دورة مغلقة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في حالة ما إذا كان العدد اقل من خمسة (05) و يهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات. يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية: النتيجة قبل الضريبة، الضريبة على الأرباح، النتيجة الصافية، عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي، النتيجة حسب السهم و الحصة الاجتماعية، مساهمات العمال في النتيجة.

5.2 معيار التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة و الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات و كذا محتوى تقريره الخاص. عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية و المحاسبية يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلال صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه. يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان و ليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

6.2 معيار التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها إعداد الحسابات بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات. يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط و أداء

مهمة المراقبة صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات من طرف المديرية. يحل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى و التي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال.

7.2 معيار التقرير الخاص المتعلق بحيازة أسهم الضمان:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات. يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته احترام الأحكام القانونية و أحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يجوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة و يجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس المال الاجتماعي وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري كما يشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في مقر جمعية عامة و جهاز تداولي مؤهل.

8.2 معيار التقرير الخاص المتعلق بعملية رفع رأس المال:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه لاسيما في أحكام المادة 700 (الفقرة 3) من القانون التجاري عند رفع رأسمال الشركة و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات. يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال لاسيما المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة؛
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة حول كفاءات تثبيت سعر الإصدار و حول احترام الحق التفاضلي لاكتتاب؛
- استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

9.2 معيار التقرير الخاص المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه لاسيما في أحكام المادة 712 (الفقرة 2) من القانون التجاري عند تخفيض رأسمال الشركة و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

- يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال لاسيما المعلومات التالية:
- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة؛
 - فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ؛
 - استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.

10.2 معيار تقرير خاص متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:

إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية و الكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة ، و يقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، و كذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء. يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية و إلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها و يعبر عند الاقتضاء عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

11.2 معيار التقرير الخاص متعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم تظهر احتياطات و نتائج صافية قابلة للتوزيع كما هو محدد في القانون و تكفي للسماح بتوزيعها. يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير بمناسبة قرار مترقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم يتضمن لاسيما البيانات التالية:

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

12.2 معيار التقرير الخاص متعلق بتحويل الشركات ذات أسهم:

إذا تم عملية التحويل خلال الدورة يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات. يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم يتضمن لاسيما المعلومات التالية:

- فقرة حول الواجبات المنجزة؛
- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التأكد لاسيما من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.

13.2 معيار التقرير الخاص متعلق بالفروع و المساهمات والشركات المراقبة:

- يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال للشركة خلال الدورة وذلك لاسيما بإبراز:
- * الاسم والمقر الاجتماعي * الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان
 - * رأس المال الاجتماعي * تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

المبحث الثالث: إجراءات تدقيق القوائم المالية المجمعة

لقد تطرق القانون المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر إلى إلزامية تدقيق القوائم المالية المجمعة و ذلك من خلال المادة 24 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و التي تنص على: " عندما تقوم شركة أو هيئة بإعداد حسابات موحدة أو حسابات مركبة فإن محافظ الحسابات يصادق أيضا على صدق و صحة الحسابات الموحدة أو المركبة و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي حسابات الفروع أو الوحدات التابعة لنفس مركز القرار".⁽¹⁾

و بما أن المشرع الجزائري لم يفرق بين تدقيق القوائم المالية الفردية و تدقيق القوائم المالية المجمعة فإن محافظ الحسابات ملزم بإعداد نفس التقارير القانونية و التي تنص عليها المادة 25 من نفس القانون و هي:⁽²⁾

- تقرير مصادقة بتحفظ أو دون تحفظ أو رفض المصادقة حول صحة و صدق الوثائق السنوية؛
- تقرير مصادقة على الحسابات المجمعة أو المركبة إن وجدت؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المقننة؛
- تقرير خاص حول الأجور الخمس المرتفعة؛
- تقرير خاص حول مزايا الممنوحة للعمال؛

¹- قانون رقم 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة 24، ص 07.

²- نفس المرجع السابق، المادة 25، نفس الصفحة.

- تقرير خاص حول تطور نتيجة المؤسسة خلال الخمس سنوات الفارطة و نتيجة كل سهم أو حصة اجتماعية؛
 - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
 - تقرير خاص حول وجود إخطار تهدد استمرارية الاستغلال.
- تعتمد عملية تدقيق القوائم المالية المجمعة على منهجية محكمة و إجراءات واضحة، كونها تعتبر من ضمن عمليات التدقيق رغم وجود خصوصيات تزيد عملية تدقيق القوائم المالية المجمعة تعقيدا مقارنة بعملية تدقيق القوائم المالية الفردية.
- و بالتالي يمكن إتباع المراحل التالية في مهمة تدقيق القوائم المالية المجمعة:
- التعرف على المجمع؛
 - تقييم نظام الرقابة الداخلي؛
 - مراقبة حسابات الفروع؛
 - تدقيق عملية التجميع؛
 - الخلاصة و التقارير.

المطلب الأول: التعرف على المجمع

- من البديهي أن يكون التعرف على المجمع من أولى المراحل في عملية التدقيق، حيث يمكن محافظ الحسابات من التعرف على تنظيمه و هيكله و الفروع المكونة له و نشاطات كل فرع، مما يسمح له بالإلمام بكافة المعلومات التي تمكنه من فهم مختلف العمليات التي تتم داخل المجمع.
- و تهدف هذه المرحلة إلى:⁽¹⁾
- إعداد الملف الدائم للتجميع؛
 - معرفة الأحداث و الظروف التي يمكن أن يكون لها أهمية نسبية على القوائم المالية المجمعة؛
 - توجيه، تخطيط المهمة و اختيار تقنيات التدقيق الأكثر ملائمة لعملية التدقيق.
- و تبدأ هذه المرحلة مع بداية المهمة و تستمر خلالها و ذلك من أجل تعديل الأشغال وفق متطلبات و خصوصيات المجمع و ذلك بصفة دائمة و مستمرة.

¹- بدر الدين سوسة، توحيد القوائم المالية و تدقيقها، مذكرة ماجستير، كلية العلوم التجارية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2012، ص

أولاً: محتوى الملف الدائم

يتضمن الملف الدائم خلال تدقيق القوائم المالية المجمعة نفس العناصر التي يتضمنها الملف الدائم الخاص بتجميع القوائم المالية الفردية، و يتضمن هذا الملف العناصر التالية:

- ملخص حول المعلومات العامة و المتعلقة بعدة سنوات؛
 - معلومات متعلقة بكل المتدخلين في إعداد القوائم المالية المجمعة؛
 - تنظيم المهمة؛
 - إعداد خطة العمل.
- و يمكن تبويب المعلومات المنتقاة حسب احتياجات و خصوصيات المهمة.

1. المعطيات الاقتصادية:

- الهيكل التنظيمي للمجمع؛
- هيكل المجمع و نسبة كل فرع ضمن القوائم المالية المجمعة؛
- مجالات أنشطة الفروع؛
- طبيعة و أهمية التدفقات داخل المجمع؛
- موقع المجمع بالنسبة لقطاع نشاطه.

2. المعطيات المحاسبية:

- المخطط المحاسبي للمجمع؛
- القوائم المالية المجمعة للسنوات السابقة؛
- الوثائق الثبوتية لبعض عناصر القوائم المالية.

3. الإجراءات:

- دليل إجراءات التجميع؛
- قواعد التقويم المختار؛
- قواعد التجميع؛
- قواعد الإفصاح؛
- قواعد معالجة الحسابات الداخلية للمجمع؛
- رزنامة إعداد العمليات.

4. تنظيم المجمع:

- الهيكل التنظيمي لمصلحة التجميع؛
- اختيار كيفية معالجة معطيات التجميع؛
- المعالجة المعلوماتية المختارة؛
- العلاقات مع مسؤولي الفروع؛
- الاطلاع على تقارير التدقيق الداخلي.

5. تنظيم المهمة:

- خطة العمل؛
- الموازنة التقديرية للوقت اللازم و الأتعاب؛
- متابعة مدى احترام الرزنامة الموضوعية؛
- الفحص التحليلي؛
- أوراق العمل الخاصة؛
- تقارير المصادقة؛
- تقارير التدقيق؛
- تقارير محاضر الاجتماعات؛
- المراسلات.

ثانيا: الوسائل المستخدمة⁽¹⁾

1. جمع المعلومات: يجب جمع قدر كافي من المعلومات المهمة و التي تخص:

- الاتصالات مع مسيري الفروع و المسؤولين الماليين؛
- المحتوى التفصيلي للحسابات المجمعة الخاصة بالسنة الماضية، القوائم المالية، تقارير التسيير، محاضر مجلس الإدارة؛
- الموازنات التقديرية، مخطط التطوير الداخلي، مخطط التمويل؛
- الوثائق التي تم نشرها؛
- المقالات الصحفية المتعلقة بالمجمع.

¹ - بدر الدين سوسة، مرجع سبق ذكره، ص 128.

2. تحليل المعطيات الغير متعلقة بالاستغلال: هناك بعض الأحداث التي لا تتعلق بالاستغلال لكن

لها تأثير على القوائم المالية المجمعة:

- التغير في نطاق التجميع: بيع أو شراء أسهم الشركات محل التجميع، عمليات إعادة الهيكلة (ضم، تقديم جزئي...)، رفع رأس المال؛
- التغيرات في معدل الصرف بالنسبة للفروع الأجنبية؛
- العمليات الغير اعتيادية: التغيير في طرق التقييم أو التقديم أو الإفصاح، إعادة الهيكلة الداخلية أو الخارجية، تغيير القواعد الجبائية، التنازل على أصول داخل المجمع.

3. تنظيم المهمة و خطة العمل: تهدف هذه المرحلة إلى الوصول لـ:

- تحديد أهم النقاط المفترض التطرق إليها خلال المهمة؛
 - الرزنامة و الموازنة التقديرية الخاصة بالوقت اللازم و الأتعاب المناسبة.
- يجب أن تتضمن خطة العمل العناصر التالية:
- طبيعة و حجم الأعمال التي يجب أن تتم على مستوى كل فرع؛
 - نقاط القوة و الضعف الخاصة بكل فرع من حيث نظامه المحاسبي و إجراءات العمل؛
 - أثر هذه النقاط على عملية التدقيق؛
 - رزنامة كل عملية؛
 - عتبة الدلالة المقبولة.
- يجب أن تتضمن الموازنة التقديرية عدد ساعات العمل وصفة كل المتدخلين في المهمة كما يجب أن تأخذ بعين الاعتبار أعمال محافظو حسابات المجمع بالإضافة إلى الأعمال المناطة إلى محافظي حسابات الفروع.

المطلب الثاني: تقييم و تدقيق نظام الرقابة الداخلي لشركات المجمع
أولاً: تقييم النظام الداخلي⁽¹⁾

يمكن أن يسند تقييم نظام الرقابة الداخلي للفروع لمحافظي الحسابات هذه الفروع مما من شأنه تحديد مدى الوثوق بهذا النظام، في هذه الحالة يعين على محافظ حسابات المجمع أن يقيم ما إذا كان الحجم الساعي الذي قضاه زملاءه في هذه المهمة يعتبر كافياً لإبداء رأيه.

يجب على محافظ حسابات المجمع أن يطلع على دليل إجراءات التجميع و يتأكد من مدى احترامه للنصوص القانونية و التنظيمية المتعلقة أساساً بـ:

- معايير تحديد نطاق التجميع؛
- اختيار طرق التجميع؛
- جمع المعلومات؛
- تفسير الحسابات بين فروع المجمع؛
- ترجمة العملات الأجنبية بالنسبة للفروع الأجنبية؛
- معالجة فروقات نطاق التجميع؛
- طرق التقييم المستعملة؛
- الجباية؛
- التأثيرات المحاسبية لحقوق الأقلية.

يعتبر غياب دليل إجراءات التجميع خلل كبير في الإجراءات من شأنه أن يؤدي إلى إصدار تحفظات لعدم التأكد، و في كل الحالات يقوم محافظ الحسابات بمراقبة الوسائل المستعملة خلال عملية التجميع و هي:

- معلومات كل الأطراف المشاركة في عملية التجميع؛
- رزنامة العمليات؛
- مراقبة معطيات النظام المحاسبي؛
- كيفية إدراجها؛
- القيد المحاسبية الخاصة بعملية التجميع؛

¹ – Antoine Mercier, Philippe Merle, **Memento Pratique Audit et Commissariat aux Comptes**, Francis Lefebvre, Paris, France, 2011, P730 .

- الرقابة الداخلية على كل هذه المجالات.

إذا ظهر ضعف في إجراءات هذه المرحلة يتعين على محافظ الحسابات توجيه عملية تدقيق القوائم المالية المجمعة من جهة و إصدار ملاحظات و تحفظات و حتى رفض المصادقة من جهة أخرى.

ثانيا: مراقبة حسابات الفروع⁽¹⁾

تهدف عملية تدقيق القوائم المالية المجمعة أساسا إلى التأكد من أنها صحيحة، و موثوق بها و تعكس الصورة الصادقة. و يفرض هذا الهدف أن تكون القوائم المالية لكل فرع معدة وفق المبادئ المحاسبية و طرق التقييم و الإفصاح المتبناة من طرف المجمع. أن تنظيم الوظيفة المحاسبية في المجمع من شأنه ضمان إعداد حسابات متجانسة عبر كل فروع المجمع.

إن محافظ حسابات المجمع لا يقوم بتدقيق حسابات الفروع و إنما يعتمد على تقارير تدقيق محافظو حسابات كل فرع، و يقوم بدراسة مجموعة من العناصر:

- تقارير المصادقة لكل فرع؛

- مخططات عمل المدققين (محافظو الحسابات) و عدد ساعات العمل؛

- تقنيات التدقيق المستخدمة، الخصوصيات المحاسبية للفرع، و النقائص المسجلة؛

- ملاحظات المدققين حول طرق التقييم و الإفصاح المستخدمة،

- الاطلاع الكلي أو الجزئي على ملف المدققين.

و يتم ذلك وفق مبدأ الأهمية النسبية.

يجب على محافظ حسابات المجمع إجراء اتصالات مع محافظي حسابات الفروع و ذلك بهدف⁽²⁾:

- ضبط قائمة الفروع التي تدخل في نطاق التجميع مع تعيين حجم أعمال التدقيق المنجزة و الواجب

انجازها، شكل و نوع التقارير المطلوبة، هوية الأشخاص القائمين بالمهمة؛

- قواعد التجميع: قواعد التجميع المتبناة، دليل إجراءات المستعمل، إجراءات مراقبة الحسابات

الداخلية للمجمع (حسابات بين الفروع)، رزنامة الأعمال.

و تهدف هذه المرحلة التحضيرية إلى تنسيق أعمال المدققين على مستوى المجمع و الفروع على

حد سواء.

¹ - Bruno Bachy, Michel Sion, **Analyse Financière des Comptes Consolidés Normes IAS/IFRS**, Dunod, Paris, France, 2009, p22.

² - Antoine Mercier, Philippe Merle, Op Cit , p781.

و يتم هذا من خلال اطلاع محافظ حسابات المجمع على تقارير و تصريحات زملائه و يهدف ذلك إلى مراقبة مدى: (1)

- توافق الوسائل المستعملة مع الأهداف المسطرة؛
- استغلال تقارير تقييم الرقابة الداخلية؛
- بالإضافة إلى خلاصة مدقق كل فرع.

و إذا استدعى الأمر يجب تنظيم اجتماعات تضم إدارة المجمع و مدققي الفروع مع مدقق المجمع من أجل توضيح الأمور و تخطي الصعوبات، كما يقوم بإعداد استمارات يتم ملئها من طرف مدققي الفروع من شأنه أن يساهم في فهم خصوصيات كل فرع و بالتالي في إيجاد حلول مناسبة. إن الفروع المهمة نسبيا من حيث حجمها تمثل خطر من أخطار التدقيق و عليه يتعين أن تحظى برقابة خاصة في إطار إجراءات تلقائية تهدف إلى فحص معمق لهذه الفروع، يمكن من الحصول على إبداء رأي قبل نهاية المهمة.

إن الوصول إلى إبداء الرأي من طرف محافظ حسابات المجمع مرتبط بآراء محافظو حسابات الفروع، حيث يمكن أن تكون ثلاثة أسباب رئيسية تعطل رأي محافظ حسابات المجمع بإبداء تحفظات أو رفض المصادقة و هي: (2)

- ضعف أو نقص في إجراءات التدقيق؛
- تباين في المبادئ المحاسبية المطبقة؛
- انعدام الوثوق في القوائم المالية.

و إذا طرأت أحداث مهمة على حسابات الفروع بعد إصدار تقارير محافظي الحسابات فإنه يجب إدخال التغييرات اللازمة على القوائم المالية المجمعة.

¹ - بدر الدين سوسة، مرجع سبق ذكره، ص 130.

² - Antoine Mercier, Philippe Merle, Op Cit, p 787.

المطلب الثالث: تدقيق عملية التجميع

تهدف هذه العملية أساسا إلى التأكد من أن عمليات التجميع مطابقة و صحيحة و تعكس الصورة الصادقة للمجمع، و يمكن أن يكون هذا التدقيق معمق إلى غاية إعادة عملية التجميع و مطابقة نتائجها مع تلك التي حصل عليها المجمع. و يمثل عدد الفروع العائق الوحيد لهذه العملية. إن إجراءات التدقيق خلال هذه المرحلة مرتبطة ارتباطا وثيقا بإجراءات التجميع فكل مرحلة تولد الأهداف الخاصة بالتدقيق.

أولا: نطاق التجميع

يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن النصوص القانونية الخاصة بالشركات التجارية، قد تم تطبيقها في تحديد المؤسسات التي تدخل في نطاق التجميع و إختيار طرق التجميع المطبقة من خلال التأكد من الجوانب التالية:

- استيفاء الشركات لخصائص الرقابة التي تنص عليها النصوص القانونية؛
- التأكد من أن طرق التجميع المتبعة تتماشى مع هذه النصوص القانونية؛
- التأكد من تبرير إقصاء شركات من نطاق التجميع بواسطة الملاحق؛
- التأكد من إدراج كل الشركات المراقبة بصفة مباشرة أو غير مباشرة بنسبة 20% على الأقل ضمن نطاق التجميع.

على المدقق خلال هذه المرحلة التأكد من كل النقاط التالية و ذلك مهما كان حجم المجمع:⁽¹⁾

- تحليل محفظة كل شركة فرع (سندات المساهمة)؛
- حساب نسبة رقابة المجمع، فائدة المجمع و نسبة الإدماج؛
- التأكد من الثبات على النسق في حساب نطاق التجميع؛
- تبرير مدى صحة الإقصاء من نطاق التجميع و الإفصاح على ذلك من خلال الملاحق؛

¹ – Eric Robert, Op Cit, p 236.

ثانيا: جمع المعلومات

خلال هذه المرحلة يتم التأكد من أن كل المعلومات الموجودة في جداول التجميع قد تم جمعها بطريقة صحيحة و خاصة منها المعلومات الرقمية الموجودة في ميزان المراجعة و ذلك من خلال:⁽¹⁾

- التأكد من صحة المعلومات المدخلة و الموجودة في جداول التجميع؛
 - التأكد من أن هذه المعلومات قد تم تدقيقها من طرف محافظي حسابات الفروع؛
 - التأكد من صحة تسجيلات معلومات الفروع الأجنبية؛
 - إعادة التأكد من صحة العمليات الحسابية الخاصة بإدخال المعلومات؛
 - التأكد باستعمال القصاصات مع الحسابات السنوية للفروع.
- و يمكن خلال هذه المرحلة استعمال تقنية العينات من الفروع المراد تدقيقها و يتم اختيار العينات على أساس عدد و حجم الفروع.

ثالثا: تسيير الحسابات بين الفروع

يقوم محافظ الحسابات بتدقيق تسيير الحسابات بين الشركات التابعة من خلال:

- التأكد من إلغاء كل الحسابات بين شركات الفروع؛
- التأكد من مقابلة الحسابات بين الفروع بصفة صحيحة؛
- التأكد من صحة الحسابات المتقابلة في قائمتي الميزانية و جدول النتائج؛
- التأكد من كيفية إلغاء الحسابات المتقابلة اتجاه الفروع المجمعة بطريقة الإدماج الجزئي.

رابعا: مجانسة الحسابات⁽²⁾

يتم خلال هذه المرحلة التأكد من تجانس و تناسق طرق التقييم في المجمع من خلال:

- التأكد من أن عمليات معالجة التقييم قد تمت وفق إجراءات المجمع؛
- التأكد من صحة تجميع عمليات معالجة التقييم؛
- التأكد من أن عمليات المعالجة و التقييم قد احترمت التشريعات الجبائية و مبدأ الثبات على النسق؛
- التأكد من تسجيل كل عمليات المعالجة ذات مدلول.

كما يجب عليه التطرق للعناصر التالية:

- التأكد من الأخذ بعين الاعتبار العمليات المتعلقة بالسنوات السابقة؛

¹- بدر الدين سوسة، مرجع سبق ذكره، ص 126.

²- نفس المرجع السابق، ص 127.

- مراقبة الأثر الضريبي في حالة تغيير معدل الضريبية؛
- مراقبة المعالجات المتعلقة بالفروع الأجنبية؛
- مراقبة الأثر على المجمع و فوائد الأقلية.

خامسا: عمليات الإلغاء

تهدف هذه العملية أساسا إلى حذف العمليات المتكررة من خلال:

- إلغاء الحسابات الداخلية للمجمع، المؤونات المكونة من طرف الفروع و حسابات سندات المساهمة؛
- التأكد من أن عمليات الإلغاء قد تمت وفق إجراءات المجمع و باحترام القوانين؛
- التأكد من الإفصاح على كل الإلغاءات؛
- التأكد من أن الإلغاءات المسجلة قد أخذت بعين الاعتبار الآثار المتعلقة بالسنوات السابقة؛
- التأكد من اكتشاف و حذف كل الهوامش المحققة على المخزونات الداخلية للمجمع؛
- مراقبة كيفية المعالجة المحاسبية للتنازل على الأصول داخل المجمع؛
- التأكد من مقابلة توزيع الأرباح بتحصيلها داخل المجمع؛
- مراقبة كيفية إلغاء أسهم الفروع خاصة فرق إعادة التقييم، الشهرة، توزيع رأس المال و الاحتياطات بين المجمع و الأقلية و توزيع النتيجة.

سادسا: الجباية

- التأكد من أن المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة تتوافق مع النصوص التشريعية؛
- التأكد من أن طرق معالجة الضرائب المؤجلة ثابتة على النسق؛
- التأكد من احترام مبدأ الحيطة و الحذر؛
- التأكد من أن الإفصاح على المعلومات المتعلقة بالضرائب من خلال الملاحق كافي؛
- التأكد من تطبيق طريقة إعادة تحميل الضرائب خلال المعالجة، الإلغاءات، التعديلات و الخسارة الجبائية الممكن تداركها؛
- التأكد من صحة معدل الضريبة المطبقة على كل فرع؛
- التأكد من صحة معالجة الضرائب المؤجلة في الفروع الأجنبية؛
- التأكد من أن معالجة الخسارة الضريبية المنقولة إلى السنة الموالية ثابتة على النسق؛
- مراقبة تداعيات تغيير معدل الضريبة؛
- مراقبة الوضعية الجبائية للفروع و مدى احترامها لمبدأ الحيطة و الحذر؛

- مراقبة تداعيات الأنظمة الجبائية الخاصة؛
- التأكد من شمولية و ثبات المعلومات الجبائية المفصح عليها في الملاحق.

سابعاً: التغير في نطاق التجميع

- تختص هذه المرحلة بتغير المساهمات داخل المجمع من سنة إلى أخرى أي شراء و بيع أسهم الفروع (التي تدخل في نطاق التجميع بطبيعة الحال) تستوجب هذه المرحلة متابعة من حيث:⁽¹⁾
- التأكد من احترام النصوص القانونية عند شراء و بيع أسهم الفروع؛
 - التأكد من شمولية المعالجة المحاسبية لهذه العمليات؛
 - التأكد من أن مدة الاهتلاك تتوافق مع الأهداف المسطرة؛
 - التأكد من أن سوء نتائج بعض الفروع لا يبرر اهتلاكات استثنائية مبالغ فيها؛
 - مراقبة آثار الحيازة الجزئية أو الكلية بالنظر إلى فروقات الحيازة؛
 - التأكد من أن تسجيل فروقات الحيازة قد تمت وفق طرق تقييم تتوافق مع طبيعة الأصول؛
 - بيع الأسهم: التأكد من أن فوائض و نواقص القيمة الناتجة عن بيع الأسهم قد تم تسجيلها بصفة صحيحة و الإفصاح عليها ضمن القوائم المالية المجمعة.
 - الإدماج و التقديم الجزئي للأصول: التأكد من حذف إعادة التقييم الناتجة عن الاندماجات الداخلية.
 - التنازلات الداخلية عن أسهم الفروع: التأكد من أن نتائج هذه العمليات قد تم تسجيلها بصفة صحيحة و الإفصاح عليها ضمن القوائم المالية المجمعة.
 - أحداث ما بعد شراء الأسهم: التأكد من أن فروقات الحيازة قد حافظت على قيمتها خلال السنوات التي تلت الحيازة و التأكد من أن فوائض و نواقص القيمة لا تؤثر على فروقات التقييم خلال السنوات التي تلت الحيازة.

¹ - Antoine Mercier, Philippe Merle, Op Cit, p 793.

ثامنا: تحليل الأموال الخاصة

إن تحليل تغيرات رؤوس الأموال من سنة إلى أخرى بالنسبة للشركات التابعة للمجمع من شأنه أن يضمن موثوقية الأموال الخاصة المجمعة من خلال:

- التأكد من صحة الأموال الخاصة المفصح عليها في القوائم الفردية؛
- مقارنة هذه القوائم مع تلك المتعلقة بالسنة السابقة؛
- مراقبة قوائم تغيرات رأس المال الفردية و مقارنتها بالقوائم المالية المجمعة.

تاسعا: إعداد و تقديم القوائم المالية المجمعة

بعد إعداد القوائم المالية المجمعة يقوم محافظ الحسابات بـ:

- التأكد من صحة عمليات التجميع؛
- التأكد من أن القوائم المالية المجمعة مطابقة لقواعد الإفصاح المعمول بها؛
- التأكد من عدم إغفال أية معلومات؛
- تقييم أثر هذه العناصر على المصادقة.

عاشرا: الخلاصة و التقارير

يجب على محافظ الحسابات التأكد من أن القوائم المالية المجمعة تتضمن كافة المعلومات من حيث:

- تلخيص كافة الأحداث التي تم اكتشافها و المتعلقة بتغيير الطرق، الأخطاء الممكن تقييمها كميا، حالات عدم التأكد، حالات الحذف خطأ من القوائم المالية المجمعة أو الوثائق الملحقة، تحديد مجال التدقيق؛

- تقييم الأثر على المصادقة؛
- الوصول إلى تقرير المصادقة و تقرير التدقيق و إدراج العناصر المهمة في خطة تدقيق السنة المقبلة.

يمكن أن يتضمن هذا التقرير:

- المصادقة على القوائم المالية المجمعة مع إبداء ملاحظات أم لا؛
 - المصادقة على القوائم المالية المجمعة بتحفظات؛
 - عدم المصادقة على القوائم المالية المجمعة.
- و يمكن أن تكون أسباب إبداء تحفظات أو رفض المصادقة:
- أخطاء أو عيوب يمكن قياسها؛
 - تحديد مجال المراقبة؛
 - حالات عدم التأكد على جزء من الحسابات أو كلها.

خاتمة الفصل:

يتطلب القيام بعملية التدقيق توفر الكفاءة العلمية في الشخص المهني، من خلال الحصول على الشهادة العلمية حسب القوانين و التشريعات الصادرة عن الجهات المنظمة للمهنة، بالإضافة إلى المعرفة الكافية بالعلوم و المجالات ذات العلاقة بالمهنة، كالمحاسبة، الضرائب، الإعلام الآلي، الإحصاء، و كذلك الإلمام بمعايير المحاسبة و التدقيق الدولية.

تدقيق القوائم المالية المجمعة في الجزائر يرتكز على قوانين خاصة، فالمشرع الجزائري لم يفرق بين تدقيق القوائم الفردية و المجمعة، حيث تدقيق القوائم المالية المجمعة يعتبر امتدادا لتدقيق القوائم المالية الفردية ، و يعتمد محافظ الحسابات على نتائج تدقيق القوائم المالية الفردية للشركات التابعة من أجل القيام بعملية التدقيق و التي الهدف منها أساسا هو التأكد من أنها صحيحة، و موثوق بها و تعكس الصورة الصادقة، و يفرض هذا الهدف أن تكون القوائم المالية لكل فرع معدة وفق المبادئ المحاسبية و طرق التقييم و الإفصاح المتبناة من طرف المجمع، و بالتالي تسعى عملية التدقيق إلى إضفاء الثقة و المصدقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم.

الفصل الرابع
دراسة حالة مجمع
المؤسسة الوطنية
للسيارات الصناعية
SNVI

مقدمة:

نظرا للأهمية التي تحتلها مجموعات الشركات في الاقتصاد الوطني، و باعتبار مجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية أحد أهم هذه المجموعات فلا بد من محافظته على هذه المكانة خاصة في ظل الانفتاح على الخارج، و حيث أن إدارة مجمع SNVI تسعى لتحقيق الميزة التنافسية المطلوبة فلا بد لها من توفير المقومات التي تجعلها في المقدمة، و التي نرى من أهمها تحقيق الرقابة على جودة أداء التدقيق بمبادئها الرئيسية و آلياتها المختلفة.

و عليه قمنا من خلال هذا الفصل التطبيقي بعرض تقديم عام للمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، كما تطرقنا إلى مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة و التجميع المحاسبي و الإجراءات و المراحل التي تتم من خلالها عملية تدقيق القوائم المالية لمجمع SNVI في إطار ما جاء به القانون المنظم للمهنة، و عليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

✓ المبحث الأول: تقديم عام للمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

✓ المبحث الثاني: إعداد القوائم المالية المجمعة للمجمع

✓ المبحث الثالث: مراحل عملية تدقيق القوائم المالية للمجمع

المبحث الأول: تقديم عام للمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

يعتبر مجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية من أهم المجمعات الصناعية في الجزائر و تعود هذه الأهمية للنشاط الحيوي الذي يقوم به، إذ أنه يعتبر أقدم و أكبر الشركات العاملة في مجال الصناعات الثقيلة الميكانيكية كونها تتخصص في صناعة الحافلات، و الشاحنات و الباصات، كل هذه العوامل جعلت منها مكانة هامة في الاقتصاد الوطني. و ذلك من خلال شركاته التابعة موزعة في مختلف أنحاء التراب الوطني، و تعتبر هذه الشركات مستقلة قانونيا مع تبعيتها للشركة الأم.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المجمع SNVI

يعد مجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية أهم الوحدات الإنتاجية في الجزائر في مجال السيارات الصناعية كونه يزود المؤسسات الإنتاجية و الخدماتية بأنواع مختلفة من السيارات الصناعية و وسائل نقل متنوعة يقوم بإنتاجها، كما يعد النواة الأساسية المحركة لتلك المؤسسات حيث تبرز أهميته في القيمة الاستثمارية و القاعدة التكنولوجية التي تضمنها.

أولاً: تاريخ المجمع

بتاريخ 02 جوان 1957 و بمنطقة الرويبة أي على بعد 30 كلم شرق الجزائر العاصمة، قامت شركة Berliet الفرنسية ببناء مصنع سيارات من الحجم الثقيل سمي بـ BERLIET-ALGERIE و الذي أنتج بتاريخ 15 أكتوبر 1957 أول سيارة مركبة في الجزائر أطلق عليها اسم VEHICULE ALGERIE BERLIET ، و بعد الاستقلال قامت الحكومة الجزائرية سنة 1964 بالمشاركة في رأس مال المجمع بنسبة 40% عن طريق البنك الجزائري للتنمية و مع إنشاء الشركة الوطنية للسيارات الميكانيكية SONACOME في 1965 و التي كلفت بتطهير قطاع الصناعات الميكانيكية و التكفل بإنتاج و استيراد و تصدير السيارات و مكوناتها و صيانتها، و لانجاز هذه المهام قامت خلال المخطط الرباعي الأول بالشروع في استثمار ما قيمته 1.5 مليار دينار من أجل بناء سبع وحدات صناعية تساهم في صناعة السيارات الصناعية و هي:

- وحدة تركيب الحافلات؛
- وحدة تركيب الشاحنات؛
- وحدة الصفائح المعدنية؛
- وحدة تشكيل المعادن؛

- وحدة الحدادة؛
- وحدة السباكة؛
- وحدة هياكل السيارات.

و في سنة 1970 قامت SONACOME باختيار شركة Berliet للقيام بتشييد المجمع السيارات الصناعية بالروبية في نفس الموقع مصنع BERLIET-ALGERIE و هذا بعد إمضاءها لعقد مع نفس الشركة سنة 1969 لبناء مجمع الجرارات الفلاحية بقسنطينة، و تم التأميم النهائي لكل الوحدات الإنتاجية التي ألحقت بالمجمع الذي انطلقت فيه الأشغال في نفس السنة حيث قام بإنتاج أول سيارة صناعية سنة 1974 ، كما خضع المجمع لإعادة هيكلة سنة 1987 و ذلك باستقلالية الوحدات عنه.

ثانيا: مراحل التحول الشركة إلى مجمع صناعي

مر المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية بخمسة مراحل وهي:

1. المرحلة الأولى (1957-1966)

في 02 جوان 1957 قامت الشركة الفرنسية Berliet ببناء مصنع لتركيب الشاحنات الصناعية ذات الوزن الثقيل على بعد 30 كلم شرق الجزائر العاصمة و في 15 أكتوبر 1958 تم صنع أول شاحنة و بذلك بدأت عملية الصنع. في جوان 1964 امتلكت الجزائر 40% من أسهم المصنع عن طريق البنك الجزائري للتنمية و في أكتوبر 1967 تم إنشاء الشركة للصناعة الميكانيكية و ذلك بالأمر 67-150 المؤرخ في 09 أكتوبر 1967.

2. المرحلة الثانية (1967-1980)

بعد تأسيس الشركة التي أصبحت تنتج حوالي 3000 شاحنة سنويا، و التي أصبحت تلبي الاحتياجات المستقبلية تم اختيار Berliet في جويلية 1970 لإنشاء المجمع السيارات الصناعية و الذي يجمع 11 مؤسسة، ليأتي الأمر 71-52 المؤرخ في جويلية 1971 ليحدد تهيئة جديدة للشركة و هو لفائدة القطاع العمومي ، و في هذا الصدد سطرت الشركة برنامج استثماري يقدر بـ 2,5 مليار دينار لغرض المجمع، و في 1974 خرجت من المصنع أول سيارة من صنع جزائري و كان الإنتاج في هذه الفترة مخصص لاحتياجات القطاع العام.

3. المرحلة الثالثة (1980-1994)

في هذه المرحلة أصبحت SNVI مؤسسة عمومية EPS و في 1980/11/20 اجتمعت الجمعية العامة لإعادة الهيكلة و هذا لدراسة حالة الاقتصاد الوطني تماشيا مع تطلعات البرنامج الاقتصادي المسطر من طرف السلطات العمومية، حيث خرجت هذه الجمعية بمنشور رئاسي و هو منشور رقم 13 المؤرخ في 1980 و الذي يحدد الإطار القانوني المنظم لعمليات إعادة هيكلة المؤسسات العمومية، و يمكننا القول بان SNVI هي وليدة SONACOM ، و نجد أن المرسوم القانوني الذي بفضلته تم إنشاء المؤسسة الوطنية لسيارات الصناعية، قد خصص قوانين تعطي لها صفة المؤسسة الاجتماعية ذات ميزة اقتصادية.

4. المرحلة الرابعة (1995-2010)

في شهر ماي 1995 تم تغيير الطبيعة القانونية للمؤسسة العمومية الاجتماعية EPS إلى مؤسسة عمومية اقتصادية EPE و هذا نتيجة لدخول الجزائر لنظام اقتصاد السوق بعدها أصبحت شركة ذات أسهم برأسمال قدره 2.2 مليار دينار جزائري و تم بذلك وضع المؤسسة تحت مراقبة الشركة القابضة العمومية الميكانيكية الذي يمثل من طرف المجلس الوطني للدول.

5. المرحلة الخامسة (ما بعد 2011)

في أكتوبر 2011 تم تغيير الطبيعة القانونية للمؤسسة و أصبحت مجمع صناعي يتكون من المؤسسة الأم و التي تضم 14 وحدة موزعة على مختلف التراب الوطني و 4 شركات تابعة. في هذه المرحلة عملت المؤسسة على إدخال مصطلح الجودة الشاملة على مستوى المديريات و هذا بغرض التحضير للحصول على شهادة ISO 2008-2009، فكانت المؤسسة تسعى جاهدة لإعطاء صورة جيدة و بالتالي كانت تقوم بوضع برامج تدريبية لعمالها، و هذا يوضح عقد مع المعهد الوطني للإنتاجية و التنمية الصناعية INPED ، و بالتالي فان المؤسسة تسير نحو توجه عالمي تطمح من خلاله إلى مكانة في السوق المحلي و العالمي، حيث دخلت سنة 2011 في شراكة مع MERCEDES و تم إبرام العقد لمدة 33 سنة.

ثالثا: التعريف بالمؤسسة مهامها و أهدافها و نشاطاتها

1. تقديم المؤسسة:

هي شركة ذات أسهم تتبع الآلية المحددة في المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 و تتبع إجراءات و قواعد التي تمارس في المؤسسة العمومية الاقتصادية. يقع المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية Société national des véhicules industriels المختصرة ب SNVI على الطريق الوطني رقم 05 بالمنطقة الصناعية روية - الجزائر - و قدر رأسمالها عند التأسيس 2.2 مليار دينار جزائري طبقا للقرار المجلس الوطني للتخطيط رقم 457/DP/CNP مقسمة إلى 4400 سهم بقيمة اسمية تساوي 5 ملايين دينار جزائري مكتتبة و محررة من طرف الدولة.

2. مهام المؤسسة:

- تكمن المهمة الرئيسية للمجمع في التطوير الاقتصادي و الاجتماعي و تطوير الإنتاج بالإضافة إلى التصدير و الاستيراد و صيانة العربات؛
- تطوير مختلف المنتجات و المتمثلة في العربات الصناعية من شاحنات، حافلات، ناقلات، قاطرات بالإضافة إلى السيارات الموجهة للنقل البري الخاصة بالسلع أو الأشخاص أو أي حمولة يفوق وزنها 1.5 طن؛
- المجمع مكلف بضمان خدمات ما بعد البيع أو مساعدة كبار مستعملي هذه السيارات عن طريق الصيانة و ضمان قطع الغيار و توزيعها.

3. أهداف المؤسسة:

- تلبية الاحتياجات الوطنية للسيارات الصناعية؛
- تنظيم الإنتاج؛
- توزيع الإنتاج و تجهيزه بتكنولوجيا عالية؛
- ضمان توفير قطاع الغيار لسلسلة SNVI و خدمات ما بعد البيع؛
- ضمان توفير المنتج الوطني بأسعار موحدة.

4. النشاطات التي يقوم بها المجمع:

لتحقيق أهداف السابقة الذكر و تنفيذ مختلف المهام، قام المجمع بتطوير نشاطاته المتنوعة و التي نجدها على ثلاث أنواع:

✓ **النشاطات العملية (opérationnelles):** و تتمثل في النشاطات الإنتاجية و هي تحت مسؤولية المديرية الصناعية، بحيث تعمل الوحدات الإنتاجية على إتباع المسار و المراحل الصناعية (processus de fabrication) من التحويل و الحدادة (fonderie et le forge) إلى التركيب (montage) ، بالإضافة إلى النشاطات الأخرى كالصيانة (maintenance) ومراقبة النوعية (contrôle de qualité)

✓ **نشاطات التوزيع و الصيانة (distribution et maintenance):** هذه النشاطات تتمثل في

- بيع السيارات الصناعية في داخل و خارج الوطن؛

- بيع قطع غيار السيارات؛

- خدمة الضمان؛

- تصليح، صيانة و تجديد السيارات؛

- خدمة ما بعد البيع (المتابعة التقنية للسيارات المباعة).

✓ **النشاطات الوظيفية:** هي النشاطات الإنتاجية التي ليس لها علاقة مباشرة مع عملية الإنتاج

كالوظائف الإدارية و البشرية. و من سياراتها الصناعية:

- الشاحنات (les camions)؛

- الحافلات من الحجم الصغير (les autobus)؛

- الحافلات من الحجم الكبير (les autocars)؛

- الناقلات (les remorques et semi-remorques): مثل ناقلات الاسمنت، ناقلات

الحبوب، ناقلات النفط ، ناقلات الحاويات، و بصفة عامة تنتج كل السيارات الموجهة للنقل البري

للأشخاص و البضائع التي لا يقل وزنها عن 1,5 طن.

المطلب الثاني: عرض و تنظيم شركات المجمع SNVI

خلال السنة المالية 2017 (محل الدراسة) كان مجمع SNVI يضم 4 شركات تابعة (يملك كل رأسمالها بنسبة 100%)، بالإضافة إلى المؤسسة الأم و التي تضم 14 وحدة و عدة شركات يملك فيها المجمع مساهمات بنسب مختلفة، ويمكن تحديدها كما يلي:

1. المؤسسة الأم: و تتكون من وحدات تجارية و تضم 11 وحدة موزعة عبر مختلف التراب الوطني تختص في بيع قطع الغيار، بيع المنتج النهائي، و خدمات ما بعد البيع، و وحدة عبور الجمارك و النقل، قسم تجديد السيارات الصناعية.

2. الشركات التابعة:

- فرع السيارات الصناعية التابعة للروبية (VIR): أنشئت في جويلية 1970 ، و أصبحت شركة تابعة في الأول من جانفي 2011 للمجمع الصناعي المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية و تعتبر الشركة الوحيدة المنتجة للسيارات الصناعية في الجزائر، يعتبر من أهم الشركات الإنتاجية و التي تساهم بشكل كبير في تغطية الطلب الوطني من السيارات الصناعية بمختلف أشكالها من الشاحنات و الحافلات، بإتباعه إستراتيجية تتمحور حول تعظيم الربح و مواجهة المنافسة، جاء القانون الأساسي للمؤسسة العمومية بناء على لائحة مجلس المساهمات الدولية 100/01 المؤرخ في 27 جانفي 2011 إلى تحويله إلى مؤسسة مستقلة برأسمال خاص لها الشخصية القانونية.

- فرع هيكل السيارات التابعة للروبية (CIR): تنتج أنواع مختلفة من الهياكل المحمولة الصناعية (industrielle-carrosser) و كذلك الحافلات الصغيرة و التجهيزات (équipement minicar ,minibus) بدأت الإنتاج 1979.

- فرع السباكة و التذويب الروبية (FOR): بدأت الإنتاج سنة 1984 تختص بإنتاج قطع الصهر الخام، أصبحت شركة مستقلة سنة 1987 و تابعة للمجمع.

- فرع هيكل السيارات الصناعية تيارت (CIT): تنتج أنواع مختلفة للهياكل المحمولة و المجرورة كالمقصورات (équipement portées tracte)، التجهيزات المحمولة مثل الحاويات و الهياكل (plateaux berme citerne) و قد بدأت في الإنتاج سنة 1984.

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

3. نسب مساهمة المجمع في شركات أخرى:

جدول رقم 09: مساهمات المجمع في مختلف الشركات

اسم الشركة	نسبة مساهمة المجمع SNVI
Renaut Algérie production (RAP)	%34
SGS SOGIS SARL	%26
ZF ALGERIE	%20
SAPPL-MB	%17
SAFAV-MB	%17
GRP	%07
AMS	%17

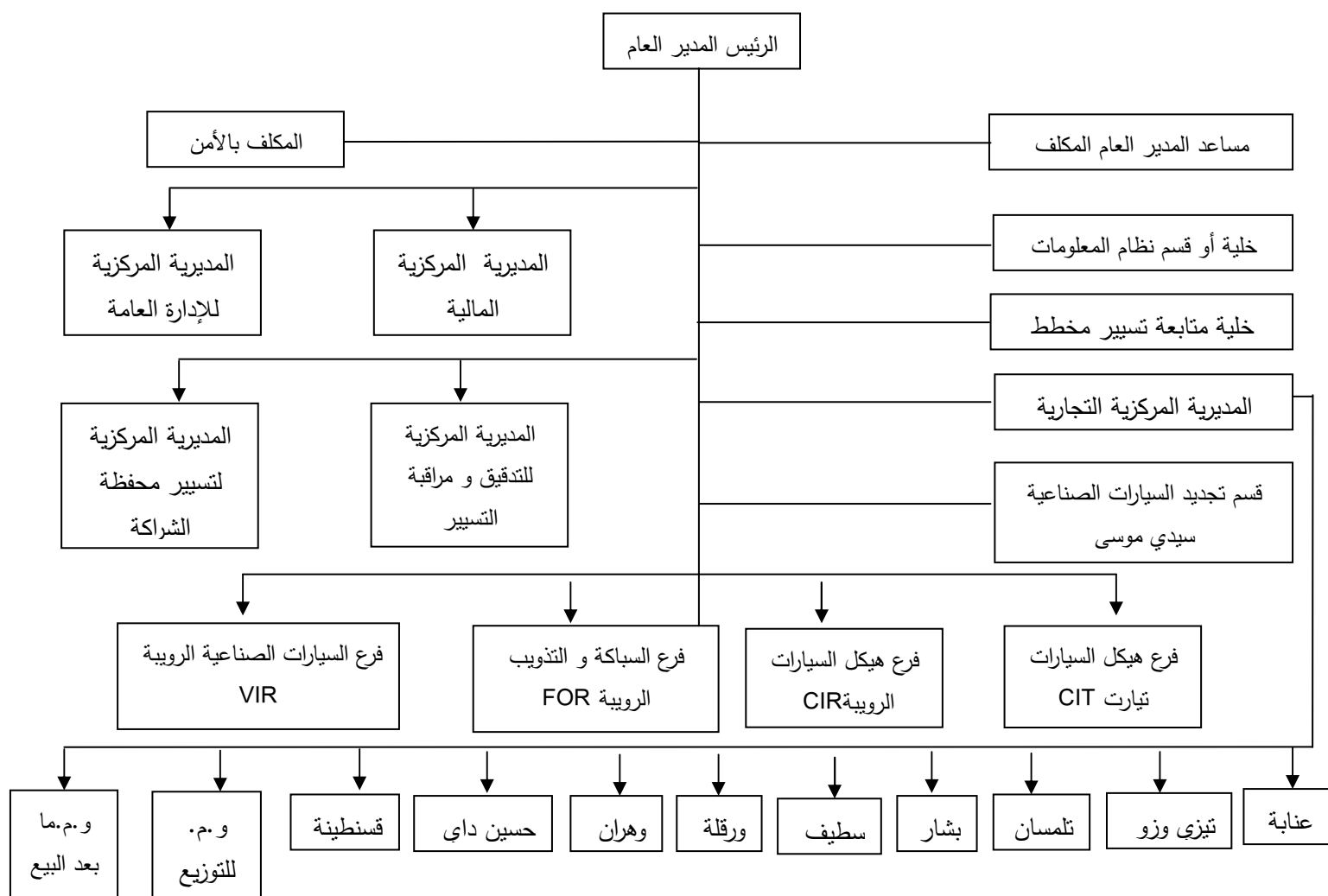
المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على المعلومات المقدمة

المطلب الثالث: الهيكل الإداري للمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية

سوف نقوم بعرض الهيكل التنظيمي للشركة الأم للمجمع والمديريات التابعة له كما يلي:

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

شكل رقم 25: الهيكل التنظيمي للشركة الأم للمجمع



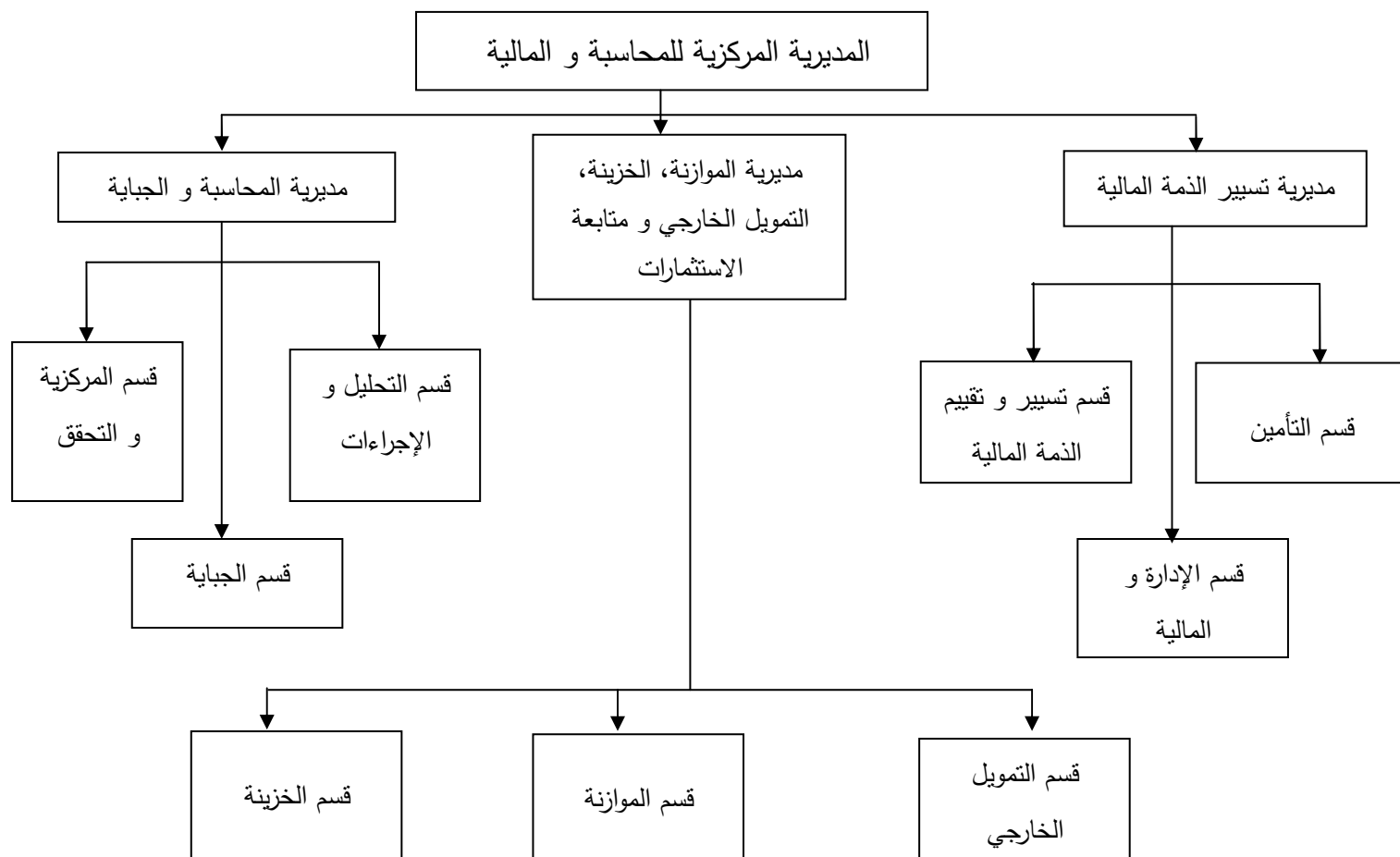
المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الموارد البشرية للمجمع SNVI.

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

أولاً: الهيكل الإداري المديرية المركزية للمحاسبة و المالية

تتكون المديرية المركزية للمحاسبة و المالية من ثلاث مديريات، و عليه نوضح الهيكل التنظيمي للمديرية من خلال الشكل الموالي:

شكل رقم 26: الهيكل الاداري للمديرية المركزية للمحاسبة و المالية للشركة الأم للمجمع



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الموارد البشرية للمجمع SNVI

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

تجدر الإشارة إلى أن التبرص الذي قمنا به تم على مستوى مديرية المحاسبة و الجباية للشركة الأم لمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

ثانيا: مديرية المحاسبة و الجباية

تتم عملية التجميع المحاسبي لجميع الشركات التابعة لمجمع SNVI على مستوى هذه المديرية والتي يمكن حصر مهامها في النقاط التالية:

- ضمان تطبيق التعليمات و الاجتهادات المحاسبية الصادرة عن إدارة المجمع و ضمان احترامها من طرف كل شركات المجمع؛
- مسك أعمال التجميع المحاسبي السنوية للمجمع؛
- إعداد و تطبيق السياسة التسييرية للتدفقات المالية للمجمع؛
- ضمان التعاون مع محافظي حسابات الشركات التابعة و للمجمع و المراجعين الآخرين؛
- متابعة و مراقبة تطبيق القواعد المحاسبية و مسك الحسابات؛
- التنسيق مع مديرية نظم المعلومات من أجل إعادة تقييم الأنظمة المالية و المحاسبية، و العمل على تطويرها بما يتناسب مع وضعية المجمع؛
- المشاركة في الأعمال و الدراسات و التكوينات ذات العلاقة بالتجميع المحاسبي.

المبحث الثاني: إعداد القوائم المالية المجمعة للمجمع SNVI

قبل دراسة الجانب المتعلق بعملية تدقيق القوائم المالية المجمعة للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية من طرف محافظي الحسابات الخاصين بالمجمع، لابد أولاً من معرفة المراحل و الإجراءات المعتمدة خلال عملية التجميع المحاسبي التي من خلالها يتم إعداد و عرض هذه القوائم المالية المجمعة.

المطلب الأول: التجميع المحاسبي في المجمع

من أجل الإحاطة بجميع الجوانب الخاصة بعملية التجميع المحاسبي التي تتم على مستوى المجمع، قمنا بإجراء تريض على مستوى المديرية العامة للمجمع (الشركة الأم) و بالضبط على مستوى المديرية المركزية للمحاسبة و الجبابة تحت إشراف المؤطر السيد سعدي توفيق ، حيث خصص لنا مكتب مستقل قمنا بالعمل فيه على دراسة جميع المراحل و الخطوات التي يتم من خلالها القيام بعملية التجميع المحاسبي و الوصول في نهايتها إلى إعداد قوائم مالية مجمعة خاصة بالمجمع و شركاته ككل. و عليه فقد توصلنا إلى أن عملية تجميع القوائم المالية لمجمع SNVI تتم بالاعتماد على مجموعة من الخطوات التي تؤدي في الأخير إلى الحصول على قوائم مالية مجمعة تتميز بالصدق و العدالة و التي تكون معدة باحترام المبادئ المحاسبية و الأنظمة المحاسبية و المالية المنصوص عليها.

أولاً: الأعمال التحضيرية لعملية التجميع المحاسبي

قبل القيام بعملية التجميع المحاسبي لابد من القيام بمجموعة من الأعمال التحضيرية التي تتم على مستوى الشركة الأم، و على مستوى الشركات التابعة أيضاً، و ذلك كما يلي:

1. الأعمال التي تقوم بها الشركة الأم:

- إعداد مخطط عملية التجميع و ذلك من خلال جرد المساهمات، مخطط التجميع المحاسبي و تحديد نسبة الرقابة؛
- تحديد محيط التجميع المحاسبي و ذلك من خلال إعداد قائمة بالشركات الداخلة في التجميع؛
- رسالة التوجيه و بدأ أعمال التجميع المحاسبي و ذلك من خلال تحديد المعايير و المبادئ و القواعد الخاصة بعملية التجميع و تحيينها باستمرار و الاتصال بالشركات المعنية بعملية التجميع المحاسبي بالإضافة إلى إعداد الجدول الزمني النهائي المرفق بعملية التجميع المحاسبي؛
- إعداد و عرض جداول عملية التجميع المحاسبي.

تشترع المديرية المركزية للمحاسبة و الجباية أولا في جمع المعطيات و الوثائق المتعلقة بعملية التجميع الخاصة بالشركة الأم و الشركات التابعة، و التي تتمثل فيما يلي:

- جداول مقارنة و تسوية الحسابات؛

- القوائم المالية الفردية؛

- أصول الميزانية المعالجة؛

- خصوم الميزانية المعالجة؛

- حساب النتائج المعالج؛

- جدول أوراق المساهمة؛

- جدول إجمالي الحقوق الداخلية للمجمع؛

- جدول إجمالي الديون الداخلية للمجمع؛

- جدول إجمالي الإيرادات الداخلية للمجمع؛

- جدول إجمالي الأعباء الداخلية للمجمع؛

- جدول صافي المركز المالي.

و يشترط في هذه الوثائق ما يلي:

- أن تكون كاملة و تحتوي على جميع المعلومات اللازمة التي سوف تستخدم في عملية التجميع؛

- أن تكون الحسابات صحيحة و متساوية عموديا و أفقيا؛

- أن تكون أرصدها متطابقة مع المبالغ المسجلة في ميزان المراجعة، الميزانية و حساب النتائج.

2. الأعمال التي تقوم بها الشركات التابعة:

تقوم شركات المجمع بمجموعة من الأعمال التحضيرية التي يعتمد عليها فريق التجميع فيما بعد،

و التي تعد أساسية و ضرورية للقيام بعملية التجميع المحاسبي بشكل صحيح و فعال، حيث يمكن

تلخيص هذه الخطوات في النقاط التالية:

1.2 مقارنة و تسوية الحسابات بين شركات المجمع:

تسوية و مقارنة الحسابات و العمليات المتبادلة لشركات المجمع لا بد أن تتم قبل تاريخ إقفال

الحسابات، أي خلال شهري جانفي و فيفري من كل سنة، و كأقصى حد في العشر أيام الأولى من شهر

مارس، و ذلك من أجل السماح بالقيام بالتصحيحات في حسابات الدورة، و ذلك من خلال:

- تأكيد الأرصدة بين شركات المجمع (بين الشركة الدائنة و الشركة المدينة)؛
 - معالجة الرد على تأكيد الأرصدة من الطرفين؛
 - تسوية الفروقات و الانحرافات في الأرصدة إن وجدت.
- تقوم مديرية المحاسبة و الجباية بإعداد جداول المقاربة الخاصة بحسابات العمليات الداخلية للمجمع على مستوى الشركة الأم و الشركات التابعة.
- تقوم الشركة الدائنة بإعداد جدول يحتوي على الحسابات الخاصة بالعمليات التي تمت بينها و بين الشركة المدينة، و نجد هنا ثلاث أنواع من الجداول:
- جدول خاص بالحقوق و الديون الداخلية؛
 - جدول خاص بالأعباء و النواتج الداخلية؛
 - جدول خاص بالحسابات الجارية الداخلية.

2.2 إعادة معالجة الحسابات:

- إذ أنه و نظرا لبعض الاعتبارات الاقتصادية و الجبائية، قد يفرض المجمع على شركاته القيام بعدد من المعالجات لحساباتها الاجتماعية، حيث لابد لها من القيام بما يلي:
- تسوية الأخطاء المحاسبية الجوهرية إن وجدت؛
 - تطبيق قواعد التقييم الخاصة و المحددة من طرف المجمع؛
 - تطبيق بعض قواعد التقييم الاختيارية للشركة.

3.2 ملأ جداول عملية التجميع المحاسبي:

- يتم تقييد نتائج عمليات المقاربات و كذا عمليات إعادة المعالجة للحسابات الاجتماعية لشركات المجمع في شكل وثائق تمثل جداول عملية التجميع المحاسبي. حيث يتم إرسال و تحويل هذه الوثائق لمديرية المحاسبة و الجباية في الآجال المحددة.
- و بهذه الخطوة تكون الشركات التابعة قد استكملت جميع الأعمال المكلفة بانجازها تحضيراً للبدء في تنفيذ عملية التجميع المحاسبي، و يبقى الدور الأساسي موكلاً للشركة الأم من أجل إتمام هذه العملية و من ثم إعداد القوائم المالية المجمعة.

ثانيا: الأعمال الأساسية لعملية التجميع المحاسبي

بعد قيام شركات المجمع بإرسال جداول عملية التجميع المحاسبي، تقوم مديرية المحاسبة و الجباية التي تتواجد على مستوى الشركة الأم للمجمع الانطلاق في أعمال التجميع المحاسبي، و ذلك بالقيام بما يلي:

- إعداد و عرض ملخص عن المقاربات و التسويات التي قامت بها شركات المجمع؛
 - استقبال و تلقي جداول عملية التجميع المحاسبي و المصادقة عليها؛
 - تحيين محيط التجميع المحاسبي لمواكبة أي تطورات أو تغيرات قد تحدث خلال هذه الفترة؛
 - جمع الميزانيات و حسابات النتائج للشركة الأم و شركات المجمع الداخلة في محيط التجميع؛
 - حذف و استبعاد الحسابات الناتجة عن العمليات بين شركات المجمع؛
 - حذف و استبعاد المساهمات في رأس المال بما يتناسب مع طريقة التجميع المطبقة؛
 - إعداد جداول التجميع المحاسبي بعد المعالجة؛
 - إعداد و نشر القوائم المالية المجمعة و الملاحق.
- تجدر الإشارة إلى أن الهدف من إعداد القوائم المالية المجمعة هو إعطاء صورة صادقة عن أداء المجمع و وضعه المالي الحقيقي، و تقديمها للمستخدمين لاستعمالها كقاعدة يتم اتخاذ القرارات الاقتصادية على أساس المعلومات الواردة فيها.
- و عليه فلا بد أن تحتوي هذه القوائم على جميع المعلومات الأساسية الضرورية الواضحة و المدعمة بالشروحات اللازمة و التي تكون في شكل جداول توضيحية تبين الطرق المستعملة و تشرح الغموض الذي قد يواجهه مستعملي هذه القوائم عند قراءتها، كما أنها تقوم بإعطاء معلومات حول أحداث لها تأثير هام على نتيجة وضعية المجمع مستقبلا.
- تجدر الإشارة إلى أن فريق التجميع المحاسبي يقوم بمجموعة من العمليات و المراقبات خلال السنة المالية، و التي يمكن حصرها فيما يلي:

- مراقبة محاسبة الشركات التابعة بشكل مستمر من أجل التدخل في حالة وجود أخطاء؛
- متابعة صحة عمليات التسويات بين الشركات في كل ثلاثي من السنة؛
- التأكد من صحة الإجراءات القانونية التي قامت بها شركات المجمع؛
- عقد اجتماعات دورية لفريق التجميع من أجل تنسيق العمل و توزيع المسؤوليات؛

- معالجة وضعية مبالغ الاحتياطات العالقة من السنوات الماضية و إيجاد الحلول المناسبة؛
- متابعة عملية الرفع من الاحتياطات التي تقوم بها شركات المجمع.

المطلب الثاني: إجراءات تجميع شركات المجمع

في نهاية السنة يقوم فريق التجميع بالعمليات الأساسية للتحضير للقيام بعملية التجميع المحاسبي، و ذلك من خلال الخطوات التالية:

أولاً: تحديد محيط وطرق التجميع المحاسبي

يتم أولاً تحديد الجدول الزمني للقيام بعملية التجميع المحاسبي من خلال إعداد و نشر تعليمية إقبال الحسابات، بعدها يتم جرد محفظة المساهمات و تحديد محيط التجميع، و أخيراً يتم تحديد طرق التجميع التي تتناسب مع كل شركة من الشركات الداخلة في محيط التجميع لسنة 2017.

1. إعداد الجدول الزمني لعملية التجميع المحاسبي:

يقوم المدراء المحاسبين و الماليين لشركات المجمع الداخلة في محيط التجميع بعقد اجتماع تحت إشراف المديرية المركزية للمحاسبة و المالية على مستوى الشركة الأم للمجمع، و ذلك بهدف مناقشة طريقة إقبال الحسابات السنوية و يتم الخروج باتفاقية عمل تتضمن ما يلي:

- الوثائق التي يجب أن تعدها مديريات المحاسبة و المالية لشركات المجمع؛
- التعليمات الواجب إتباعها عند إقبال الحسابات السنوية لشركات المجمع؛
- الوثائق و الجداول اللازمة لإجراء عملية التجميع و التي يتم إعدادها وفق قواعد التجميع الداخلي الخاص بالمجمع؛

- معالجة حالات عدم التطابق في أرصدة حسابات العمليات الداخلية لشركات المجمع بعد دراسة الوثائق المرسلة من الشركات المدينة و الشركات الدائنة ومقارنتها مع حسابات الشركة الأم.
- تتولى مديرية المحاسبة و الجباية عملية المصادقة على الوثائق المتعلقة بالتجميع، و ذلك بعد التأكد

من:

- أن الوثائق الخاصة بالتجميع كاملة و واضحة؛
- أن المجاميع الأفقية و العمودية لجدول المقارنة متساوية و صحيحة؛
- أن أرصدة حسابات شركات المجمع تتطابق تماماً مع ما تم الإفصاح عنه في القوائم المالية الفردية لهذه الشركات.

2. طلب محفظة المساهمات وتحديد محيط التجميع:

أول خطوة عملية قام بها فريق التجميع هو طلب محفظة المساهمات الخاصة بالشركات التي يضمها مجمع SNVI خلال السنة المالية 2017 ، و التي يتم إعدادها من طرف مديرية العمليات المالية ، حيث يتم من خلال هذه المحفظة تحديد الشركات التي تدخل في محيط التجميع، و ذلك كونها تضم معلوماتين مهمتين هما نسبة المساهمات التي تمتلكها الشركة الأم في رأس مال كل شركة، بالإضافة إلى رأس المال الاجتماعي لكل شركة.

قامت المديرية المركزية للمحاسبة و المالية للشركة الأم بتحديد الشركات التي تدخل في محيط التجميع لسنة 2017، والتي يمكن عرضها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 10: المساهمات في الشركات التابعة الداخلة في محيط التجميع

الرقم	الشركة	نسبة المساهمة	رأس المال الصادر
01	Société Mère SNVI	%100	82.412.081.073,20
02	Fonderie de Rouiba (FOR)	%100	9.000.000.000,00
03	Véhicules industriels de rouiba (VIR)	%100	20.000.000.000,00
04	Carrosserie industrielle de rouiba (CIR)	%100	6.000.000.000,00
05	Carrosserie industrielle de Tiaret (CIT)	%100	2.000.000.000,00

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة

3. تحديد طرق التجميع المحاسبي:

بعد تحديد محيط التجميع والذي يعد مرحلة مهمة للقيام بعملية التجميع المحاسبي، إذ أنها الخطوة الأولى التي يعتمد عليها في تحديد طريقة التجميع المناسبة، حيث أن أي خطأ في تحديد هذا المحيط سيؤثر على صحة القوائم المالية المجمعة، و هو ما سيظهر نتيجة غير حقيقية و غير صادقة حول ما حققه المجمع من نتائج.

بعد تحديد الشركات التي تدخل في محيط التجميع و التي قدر عددها ب 04 شركة تابعة مع الشركة الأم و وحداتها، لابد من اختيار الطريقة المناسبة لتجميع القوائم المالية و الحسابات الخاصة بهذه

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

الشركات، و ذلك بالاعتماد على كل من نسبة المساهمات و كذا الرقابة التي تملكها الشركة في الشركات التابعة لها.

و نظرا لما جاء في معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع، و بالاعتماد على ما نصت عليه المواد المحددة في النظام المحاسبي المالي حول طرق التجميع المحاسبي المسموح بها و التي يمكن للمجمعات تطبيقها، قامت مديرية المحاسبة و الجباية لمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI بالاعتماد على طريقة الإدماج الكلي باعتبار المجمع يملك 100% من رأسمال الشركات مع الأخذ بعين الاعتبار الشركة الأم و وحداتها و التي يتم تجميع قوائمها المالية أيضا.

ثانيا : إجراء التسويات وجمع القوائم المالية

يقوم فريق التجميع بالتأكد من صحة عمليات التسويات التي قامت شركات المجمع بإعدادها و إرسالها للشركة الأم، و من ثم يتم جمع حسابات القوائم المالية لهذه الشركات بعد الموافقة على طلب إقفال الحسابات التي قامت هذه الأخيرة بإرساله.

1. مراقبة صحة عمليات تسوية الحسابات:

بالنسبة للعمليات التي تقوم شركات المجمع بإجرائها فيما بينها، فإن المجمع يلزم هذه الشركات الدائنة و المدينة بتسوية الحسابات و الأرصدة للعمليات فيما بينها، و ذلك بتسجيلها في أوراق المقاربة les feuilles de rapprochement التي تكون في شكل نموذج موحد، و تكون هذه الأوراق مملوءة بعناية و ممضاة من الطرفين، و لقد حدد المجمع جدولا زمنيا لهذه العملية و الذي لا بد للشركات من احترامه.

يقوم فريق التجميع بالتأكد من صحة عمليات التسويات التي قامت شركات المجمع بإجرائها، و ذلك باعتبار هذه العمليات مهمة جدا و ضرورية لصحة عملية التجميع المحاسبي، بعدها تقوم بعمل ملخص يرسل لمديرية المحاسبة و الجباية على مستوى الشركة الأم.

2. جمع القوائم المالية الفردية لشركات المجمع:

يقوم فريق التجميع خلال هذه المرحلة بجمع القوائم المالية للشركات الداخلة في محيط التجميع بطريقة مباشرة، و ذلك من أجل الحصول على ميزانية واحدة و جدول حساب نتائج واحد، و ذلك بعد أن يقوم الفريق بالتأكد من:

- أن هذه القوائم المالية للشركات التابعة المدخلة في النظام هي نفسها المرسلة سابقا.

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

- أن الميزانية النهائية لا تحتوي على أخطاء عددية أو محاسبية.

ثالثاً: إجراء المعالجات اللازمة على القوائم المالية المجمعة

تجدر الإشارة إلى أن المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI يقوم بثلاث مراحل

للتجميع و هي :

1. المرحلة الأولى: إعداد قوائم مالية مجمعة بالنسبة للفروع

يتم في ما يلي عرض الميزانية (الأصول - الخصوم) و جدول حساب النتيجة للشركات التابعة (الفروع)

بعد تجميع الحسابات.

جدول رقم 11: جانب الأصول لميزانية الشركات التابعة بتاريخ 2017/12/31

الأصول	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات و المؤنات	المبلغ 2017	المبلغ 2016	الصافي
الأصول غير الجارية					
التثبيات المعنوية					
برمجيات	7 762 070	7 168 692	593 378	498 340	
التثبيات العينية					
أراضي					
مباني	29 223 839	20 213 288	9 010 550	7 052 223	
تثبيات عينية أخرى	5 602 493 376	4 978 236 411	624 256 965	690 293 388	
التثبيات الجارية إنجازها	223 758 876		223 758 876	224 021 438	
التثبيات المالية					
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة					
قروض و أصول مالية غير جارية	69 685 181	878 118	68 807 063	31 705 542	
ضرائب مؤجلة على الأصول					
مجموع الأصول غير الجارية	5 932 923 345	5 006 496 510	926 426 835	953 570 932	
الأصول الجارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	18 627 298 522	1 652 681 611	16 974 616 910	19 717 440 928	
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن	43 584 790 935	26 597 493	43 558 193 442	25 332 932 989	
مدينون آخرون	3 847 949 656	9 906 967	3 838 042 688	2 207 344 272	
الضرائب و ماشابها	24 331 753		24 331 753	430 203	
الموجودات و ما شابها					
الخزينة	138 964 475		138 964 475	125 365 973	
مجموع الأصول الجارية	66 223 335 343	1 689 186 073	64 534 149 270	47 383 514 366	

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

المجموع العام للأصول	72 156 258 689	6 695 682 583	65 460 576 106	48 337 085 299
----------------------	----------------	---------------	----------------	----------------

جدول رقم 12: جانب الخصوم لميزانية الشركات التابعة بتاريخ 2017/12/31

الخصوم	ملاحظة	الصافي 2017	الصافي 2016
الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر		4 500 000 000	4 500 000 000
احتياطات		1 101 433	50 000
النتيجة الصافية		-211 669 298	-1 744 344 162
ترحيل من جديد		-1 670 314 437	75 081 157
مجموع الأموال الخاصة		2 619 117 697	2 830 786 995
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية		453 561 279	1 029 420
ضرائب مؤجلة خصوم			
مؤونات و إيرادات مسجلة مسبقا		1 351 114 267	1 190 165 518
الخصوم الجارية			
الموردون و الحسابات الملحقة		11 557 449 780	7 467 226 604
ضرائب		92 943 725	103 949 142
ديون أخرى		45 445 683 078	33 986 121 577
خزينة الخصوم		3 940 706 277	2 757 806 040
مجموع الخصوم الجارية		61 036 782 862	44 315 103 364
المجموع العام للخصوم		65 460 576 106	48 337 085 299

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

جدول رقم 13: حساب النتيجة (حسب الطبيعة) للشركات التابعة بتاريخ 2017/12/31

البيان	ملاحظة	2017	2016
مبيعات و منتجات ملحقة		18 382 657 364	16 545 349 748
الإنتاج المثبت		2 477 934	1 918 501
تغير المخزون		-468 183 535	-702 976 713
إعانات الاستغلال		10 235 729	15 926 206
إنتاج الدورة المالية		17 927 187 492	15 860 217 743
المشتريات المستهلكة		12 683 335 449	13 307 866 001
الخدمات الخارجية الأخرى		606 123 643	607 097 055
استهلاك الدورة المالية		13 289 459 093	13 914 963 057
القيمة المضافة للاستغلال		4 637 728 399	1 945 254 686
أعباء المستخدمين		4 982 626 611	4 038 060 532
الضرائب و الرسوم الأخرى		23 889 925	33 304 942
إجمالي فائض الاستغلال		-368 788 137	-2 126 110 788
المنتجات العملياتية الأخرى		69 277 511	76 821 237
الأعباء العملياتية الأخرى		130 202 852	147 665 403
مخصصات الاهتلاك و المؤونات		2 004 322 875	2 507 146 008
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات		2 157 589 140	2 949 826 395
النتيجة العملية		-276 447 213	-1 754 274 568
المنتجات المالية		22 780 012	28 933 481
الأعباء المالية		192 803 906	232 294 209
النتيجة المالية		-170 023 894	-203 360 728
النتيجة العادية قبل الضرائب		-446 471 107	-1 957 635 296
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		-234 801 808	17 412 221
الضرائب المؤجلة (تغيرات)			-230 703 355
مجموع منتجات الأنشطة العادية		20 176 834 157	18 915 798 858
مجموع أعباء الأنشطة العادية		20 388 503 456	20 873 434 155
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		-211 669 298	-1 957 635 296
النتيجة الصافية للسنة المالية		-211 669 298	-1 957 635 296

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

2. المرحلة الثانية: إعداد قوائم مالية مجمعة للمؤسسة الأم و وحداتها

يتم في ما يلي عرض الميزانية (الأصول - الخصوم) و جدول حساب النتيجة للشركة الأم و وحداتها بعد تجميع الحسابات.

جدول رقم 14: جانب الأصول لميزانية المؤسسة الأم بتاريخ 2017/12/31

الأصول	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات و المؤنات	المبلغ الصافي 2017	المبلغ الصافي 2016
الأصول غير الجارية				
التنبيات المعنوية				
برمجيات	33 367 802	28 741 099	4 626 702	3 076 764
التنبيات العينية				
أراضي	20 334 707 070		20 334 707 070	20 334 707 070
مباني	19 069 366 916	18 732 631 366	336 735 550	349 136 218
تنبيات عينية أخرى	8 100 970 948	7 836 157 781	264 813 167	255 540 072
التنبيات الجارية إنجازها	903 044 515	10 114 227	892 930 287	369 415 697
التنبيات المالية				
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة	6 812 755 995	950 000	6 811 805 995	5 491 176 000
قروض و أصول مالية غير جارية	131 575 980		131 575 980	88 507 064
ضرائب مؤجلة على الأصول	2 655 890 371		2 655 890 371	1 678 898 557
مجموع الأصول غير الجارية	58 041 679 599	26 608 594 474	31 433 085 125	28 570 457 445
الأصول الجارية				
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	4 130 979 650	540 374 524	3 590 605 126	3 617 813 605
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة				
الزبائن	14 845 691 150	1 515 781 852	13 329 909 297	13 646 608 844
مدينون آخرون	46 800 595 136	36 348 554	46 764 246 581	34 941 057 226
الضرائب و ماشابها	58 617 971		58 617 971	84 035
الموجودات و ما شابها				
الخزينة	1 341 620 541		1 341 620 541	2 114 441 380
مجموع الأصول الجارية	138 894 430 580	2 092 504 931	136 801 925 648	106 165 223 509
المجموع العام للأصول	196 936 110 179	28 701 099 405	168 235 010 773	134 735 680 954

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

جدول رقم 15: جانب الخصوم لميزانية المؤسسة الأم بتاريخ 2017/12/31

الخصوم	ملاحظة	الصافي 2017	الصافي 2016
الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر		67 435 981 073	67 435 981 073
احتياطات			
النتيجة الصافية		-2 077 713 403	-1 592 660 519
ترحيل من جديد		-38 986 641 146	-37 071 309 897
مجموع الأموال الخاصة		26 371 626 524	28 772 010 657
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية		14 895 947 460	14 741 034 514
ضرائب مؤجلة خصوم		3 230 941 957	3 230 941 957
مؤونات و إيرادات مسجلة مسبقا		687 038 914	613 175 777
الخصوم الجارية			
ديون ما بين الوحدات		71 716 926 129	51 845 218 417
الموردون و الحسابات الملحقة		36 137 868 651	20 742 867 554
ضرائب		1 007 098 594	990 365 413
ديون أخرى		10 684 074 236	11 591 325 905
خزينة الخصوم		3 503 488 306	2 208 740 757
مجموع الخصوم الجارية		51 332 529 788	35 533 299 630
المجموع العام للخصوم		168 235 010 773	134 735 680 954

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

جدول رقم 16: حساب النتيجة (حسب الطبيعة) للمؤسسة الأم بتاريخ 2017/12/31

البيان	ملاحظة	2017	2016
مبيعات و منتجات ملحقة		19 052 115 236	17 300 036 562
الإنتاج المثبت		11 588 673	1 421 137
تغير المخزون		-131 629 906	110 816 807
اعانات الاستغلال		14 901 626	14 987 033
تحويل البضاعة و المواد الأولية		6 176 162 998,59	6 273 905 607,30
التنازل الداخلي عن البضاعة المباعة		6 134 552 549,30	6 249 940 333,97
التنازل الداخلي عن المواد الأولية المباعة		41 610 449,29	23 965 273,33
التنازل الداخلي عن الإنتاج المباع		83 670 181,80	76 908 317,56
التنازل الداخلي عن الخدمات المباعة		232 748 473,34	61 414 476,55
التنازل الداخلي عن أعباء الاستغلال		91 240 868,45	85 635 055,04
إنتاج الدورة المالية		31 706 961 150	30 199 030 604
المشتريات المستهلكة		17 118 257 611	15 256 726 081
الخدمات الخارجية الأخرى		980 568 813	1 200 280 275
تحويلات البضاعة		6 134 552 549	6 249 940 333
تحويلات المواد الأولية		41 610 449	23 965 273
التنازل الداخلي عن البضاعة المستلمة		6 099 694 885	6 177 131 661
التنازل الداخلي عن المواد الأولية المستلمة		76 468 112	96 773 945
التنازل الداخلي عن الخدمات المستلمة		232 748 473	52 857 328
التنازل الداخلي عن منتجات المستلمة		83 670 181	85 465 466
التنازل الداخلي عن أعباء الاستغلال المستلمة		91 240 868	85 635 055
استهلاك الدورة المالية		30 858 811 945	29 228 775 420
القيمة المضافة للإستغلال		848 149 205	970 255 183
أعباء المستخدمين		2 281 647 158	1 895 881 990
الضرائب و الرسوم الأخرى		279 712 845	261 170 076
إجمالي فائض الاستغلال		-1 713 210 798	-1 186 796 882

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

150 810 535	79 378 603		المنتجات العملياتية الأخرى
541 824 665	600 114 945		الأعباء العملياتية الأخرى
2 293 589 330	2 292 821 596		مخصصات الاهتلاك و المؤونات
2 576 281 320	2 127 275 439		استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
-1 295 119 023	-2 399 493 297		النتيجة العملية
22 148 904	5 408 741		المنتجات المالية
330 007 763	425 818 852		الأعباء المالية
-307 858 858	-420 410 110		النتيجة المالية
-1 602 977 881	-2 819 903 408		النتيجة العادية قبل الضرائب
	234 801 808		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
-10 317 362	-976 991 813		الضرائب المؤجلة (تغيرات)
32 948 271 365	33 919 023 935		مجموع منتجات الأنشطة العادية
34 540 931 884	35 996 737 338		مجموع أعباء الأنشطة العادية
-1 592 660 519	-2 077 713 403		النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-1 592 660 519	-2 077 713 403		النتيجة الصافية للسنة المالية

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

3. المرحلة الثالثة: إعداد قوائم مالية مجمعة للمجمع SNVI

و تجدر الإشارة إلى أن عملية جمع القوائم المالية للشركات التابعة و المؤسسة الأم تضم جميع الحسابات، و بالتالي فالمبالغ الظاهرة في هذه القوائم المالية المجمعة هي مبالغ مضخمة و تحتاج إلى العديد من عمليات المعالجة و الإلغاءات الضرورية لإظهار الأرصدة الحقيقية.

بعد إعداد القوائم المالية المجمعة للشركات التابعة و المؤسسة الأم، يتم القيام بمجموعة من المعالجات (و ذلك بعد قيام شركات المجمع بتسوية الحسابات عن العمليات التي قامت بها فيما بينها خلال السنة المالية) و التي يمكن حصرها في النقاط التالية:

1.3 الإيرادات:

تتلخص أهم الإيرادات في رقم الأعمال المحقق غير أنه يتضمن جزء تم بين فروع المجمع و المسمى برقم الأعمال الداخلي الذي يجب إلغاؤه.

جدول رقم 17: توزيع رقم الأعمال في محيط التجميع و في خارجه سنة 2017

الرقم	الشركة	المبيعات الإجمالية 2017	المبيعات الداخلية 2017	المبيعات الخارجية 2017
01	FILIALE: V.I.R ROUIBA	13 166 893 334	13 160 281 880	2 632 717 514
02	FILIALE : C.I.R ROUIBA	4 373 897 573	3 991 202 049	382 695 524
03	FILIALE : F.O.R ROUIBA	841 866 456	666 286 534	175 579 922
04	FILIALE : C.I.T TIARET	00,00	00,00	00,00
05	UNITE: UCAV	488 932 244	36 699 838	452 232 406
06	UNITE : HUSSEIN DEY	1 300 927 508	246 760	1 300 680 748
07	UNITE : CONSTANTINE	989 854 597	00,00	989 854 597
08	UNITE: ORAN	1 155 580 787	00,00	1 155 580 787
09	UNITE : OUARGLA	1 069 814 192	00,00	1 069 814 192
10	UNITE : BECHAR	174 293 885	00,00	174 293 885
11	UNITE : TLEMEN	577 385 253	00,00	577 385 253
12	UNITE : SETIF	800 137 443	00,00	800 137 443
13	UNITE: TIZI OUZOU	661 188 761	00,00	661 188 761
14	UNITE:DRVI. S.MOUSSA	406 722 827	2 603 068	406 722 827

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

10 566 376 873	11 842 950	10 578 219 823	UNITE : UCVR	15
168 925 678	9 727 589	178 653 267	UNITE: UGP	16
525 469 615	00,00	525 469 615	UNITE : ANNABA	17
622 500	30 154 107	30 776 607	UNITE : TDT ALGER	18
20 468 030	93 690 390	114 158 420	UNITE : SIEGE	19
19 432 037 433	18 002 735 167	37 434 772 601	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة.

2.3 الأعباء:

جدول رقم 18: توزيع الأعباء بين شركات المجمع لسنة 2017

الرقم	الشركة	المشتريات المستهلكة 2017	الخدمات الخارجية 2017	المجموع
01	FILIALE: V.I.R ROUIBA	9 461 301 455	342 707 231	9 804 008 687
02	FILIALE : C.I.R ROUIBA	2 805 359 028	111 395 418	2 916 754 447
03	FILIALE : F.O.R ROUIBA	416 674 964	152 020 993	568 695 958
04	FILIALE : C.I.T TIARET	00,00	00,00	00,00
05	UNITE: UCAV	332 593 778	67 532 612	400 126 391
06	UNITE : HUSSEIN DEY	1 147 021 419	92 272 008	1 239 293 427
07	UNITE : CONSTANTINE	911 670 829	71 785 365	983 456 195
08	UNITE: ORAN	1 079 205 922	46 797 177	1 126 003 100
09	UNITE : OUARGLA	902 591 564	22 657 342	925 248 906
10	UNITE : BECHAR	165 943 375	23 175 221	189 118 596
11	UNITE :TLEMEN	524 599 045	30 662 680	555 261 726
12	UNITE : SETIF	755 887 086	58 514 474	814 401 561
13	UNITE: TIZI OUZOU	591 810 961	28 413 424	620 224 385
14	UNITE:DRVI. S.MOUSSA	222 408 575	33 209 017	255 617 592
15	UNITE : UCVR	9 945 596 948	322 940 650	10 268 537 598
16	UNITE: UGP	26 553 624	33 475 912	60 029 536

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

509 858 186	29 034 259	480 823 927	UNITE : ANNABA	17
41 922 583	26 009 277	15 913 306	UNITE : TDT ALGER	18
109 726 634	94 089 388	15 637 245	UNITE : SIEGE	19
18 002 735 167	172 496 372	17 794 086 919	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة.

بالاعتماد على مجاميع الجدولين المبينين أعلاه (17،18)، يتم تسوية الإيرادات و الأعباء داخل المجمع
بالتقيد المحاسبي التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
17 794 086 919	18 002 735 167	من د/ المبيعات و المنتجات الملحقة	701	
172 496 372		إلى د/المشتريات المستهلكة	601	
		د/الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	620	
		تسوية الإيرادات و الأعباء الداخلية		

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

3.3 الحقوق:

يمكن تقسيم الحقوق بحسب طبيعتها داخل المجمع إلى الزبائن و المدينون الآخرون و الموزعة بين شركات المجمع في الجدول التالي الذي يبين ذلك:

جدول رقم 19: توزيع الحقوق حسب الطبيعة في محيط المجمع لسنة 2017

الرقم	الشركة	الزبائن	مدينون آخرون	المجموع
01	FILIALE: V.I.R ROUIBA	30 995 088 421	2 556 162 844	33 551 251 265
02	FILIALE : C.I.R ROUIBA	10 897 455 147	629 743 879	11 527 199 026
03	FILIALE : F.O.R ROUIBA	1 692 247 368	663 361 594	2 355 608 962
04	FILIALE : C.I.T TIARET	00,00	00,00	00,00
05	UNITE: UCAV	1 572 589 033	66 141 798	1 638 730 831
06	UNITE : HUSSEIN DEY	880 800 265	335 425	881 135 690
07	UNITE : CONSTANTINE	614 545 590	56 224 297	670 769 887
08	UNITE: ORAN	719 527 899	11 864 932	731 392 831
09	UNITE : OUARGLA	976 569 838	4 887 833	981 457 671
10	UNITE : BECHAR	46 545 119	7 321 308	53 866 427
11	UNITE :TLEMCEEN	236 660 310	7 133 143	243 793 453
12	UNITE : SETIF	391 909 060	5 862 428	397 771 488
13	UNITE: TIZI OUZOU	424 654 902	5 421 504	430 076 406
14	UNITE:DRVI. S.MOUSSA	879 863 988	3 358 254	883 222 242
15	UNITE : UCVR	6 782 434 234	8 826 564	6 791 260 798
16	UNITE: UGP	284 723 690	168 349 247	453 072 937
17	UNITE : ANNABA	793 258 943	95 426	793 354 369
18	UNITE : TDT ALGER	66 735 290	631 753 814	698 489 104
19	UNITE : SIEGE	174 872 996	45 827 815 679	46 002 688 675
	المجموع	43 208 954 469	48 621 780 857	91 830 735 327

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة.

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

4.3 الديون:

يمكن تقسيم الديون بحسب طبيعتها إلى موردين للسلع و الخدمات، و ديون أخرى الموزعة بين شركات المجمع في الجدول التالي الذي يبين ذلك:

جدول رقم 20: توزيع الديون حسب الطبيعة في محيط المجمع لسنة 2017

الرقم	الشركة	الموردون	ديون أخرى	المجموع
01	FILIALE: V.I.R ROUIBA	8 519 674 060	33 397 477 730	41 917 151 790
02	FILIALE : C.I.R ROUIBA	2 851 204 585	7 821 023 671	10 672 228 256
03	FILIALE : F.O.R ROUIBA	186 571 136	4 228 500 337	4 415 071 473
04	FILIALE : C.I.T TIARET	00,00	00,00	00,00
05	UNITE: UCAV	765 204 414	532 256 299	1 297 460 713
06	UNITE : HUSSEIN DEY	93 271 667	291 921 373	385 193 040
07	UNITE : CONSTANTINE	15 976 337	115 312 016	131 288 353
08	UNITE: ORAN	77 974 618	245 370 771	323 345 389
09	UNITE : OUARGLA	197 681 668	43 960 792	241 642 460
10	UNITE : BECHAR	32 282 233	15 011 401	47 293 634
11	UNITE :TLEMCEEN	21 753 346	153 634 272	175 387 618
12	UNITE : SETIF	14 088 272	188 187 221	202 275 493
13	UNITE: TIZI OUZOU	92 951 035	162 178 612	255 129 647
14	UNITE:DRVI. S.MOUSSA	127 218 435	254 846 893	382 065 328
15	UNITE : UCVR	34 355 114 235	5 008 603 262	39 363 717 497
16	UNITE: UGP	60 245 729	105 478 462	165 724 191
17	UNITE : ANNABA	2 701 933	121 689 512	124 391 445
18	UNITE : TDT ALGER	170 730 307	33 272 508	204 002 815
19	UNITE : SIEGE	110 674 423	3 417 147 357	3 527 821 780
	المجموع	43 208 954 469	48 621 780 857	91 830 735 327

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة.

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

بالاعتماد على مجاميع الجدولين المبينين أعلاه (19،20)، يتم تسوية الحقوق و الديون داخل المجمع
بالقيد المحاسبي التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	43 208 954 469	من ح/ الموردون		401
	48 621 780 857	ح/ الديون الأخرى		467
43 208 954 469		إلى ح/ الزبائن	411	
48 621 780 857		ح/ مدينون آخرون	465	
		تسوية الديون و الحقوق الداخلية		

5.3 إلغاء الهامش على المخزونات

تم إلغاء النتيجة الداخلية الناتجة عن هامش على المخزونات بين شركات المجمع من خلال القيد
المحاسبي التالي:
في الميزانية:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	181 874	من ح/ النتيجة		12
181 874		إلى ح/ المخزونات و المنتجات قيد الإنتاج	30	
		إلغاء هامش المخزون الداخلي		

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

في جدول حساب النتيجة:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
181874	181 874	من د/ تغير المخزون إلى د/ النتيجة إلغاء هامش المخزون الداخلي	72	12

6.3 إلغاء سندات المساهمة

يتم إلغاء سندات المساهمة بين الشركة الأم و الشركات التابعة الداخلة في محيط التجميع و كذلك لابد من إلغاء المساهمات التي تملكها شركات المجمع بين بعضها، و ذلك بهدف إظهار رأس المال الاجتماعي للمجمع فقط من خلال القيد المحاسبي التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
4 500 000 000	4 500 000 000	من د/ رأس المال الصادر إلى د/ الحسابات الدائنة الملحقه بمساهمات المجمع إلغاء سندات المساهمة للفروع	101	266

7.3 إلغاء حصص الأرباح المحققة:

تقوم شركات مجمع SNVI بالقيام بالعديد من عمليات البيع و الشراء و تقديم الخدمات فيما بينها، و بالتالي يتم تحقيق هامش ربح لكن هذا الهامش غير حقيقي بالنسبة للمجمع باعتباره يمثل وحدة واحدة مع شركاته، و عليه لابد من يتم إلغاء حصص الأرباح les dividendes التي حققتها شركات المجمع و التي تقوم بإرسالها للشركة الأم.

تقوم مديرية المحاسبة و الجباية بإلغاء جميع العمليات المتبادلة بين شركات المجمع، حيث تم تسجيل وجود فروقات في المبالغ يتم إلغاء هذه الفروقات من خلال تسجيل مبلغ الفرق كاحتياط أو من خلال اختيار أصغر مبلغ مسجل بين الشركة الدائنة و الشركة المدينة (بعد قيامهما بعمليات التسوية

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

اللازمة المسجلة في أوراق المقاربة). و يكون الهدف من إلغاء هذه العمليات المتبادلة هو الحصول على النتيجة الحقيقية التي حققها المجمع، أخيرا يتم إعداد ملخص يضم جميع الحسابات بدون فروقات. و تم تسجيل هذه الفروقات كمايلي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1 101 433	1 101 433	من د/ ترحيل من جديد إلى د/الاحتياطات معالجة فروقات المقاربة	11	106

المطلب الثالث: إعداد القوائم المالية المجمعة والملخصات

بعد إجراء المعالجات الضرورية يتم إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع SNVI و شركاته، كما يتم عمل ملخص للتصريحات الجبائية للمجمع ككل، و كذا تقرير التسيير لسنة 2017.

أولاً: إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة

بعد القيام بجميع المعالجات، التعديلات والتصحيحات اللازمة، يقوم فريق التجميع بإعداد القوائم المالية المجمعة ثم يتم إرساله للمديرية المركزية كما يتم مناقشتها خلال الجمعية العامة للمجمع، أخيراً ترسل هذه القوائم لتنتشر على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة بعد المصادقة عليها من طرف محافظي حسابات المجمع.

تجدر الإشارة إلى أن محتوى القوائم المالية المجمعة لابد أن يكون مطابقاً لما جاء في النظام المحاسبي المالي، كما لابد أن تقوم بإعطاء معلومات مفيدة حول:

- الوضعية المالية (الميزانية)؛
- الأداء المالي (حساب النتائج)؛
- التغيرات في الوضعية المالية (جدول تدفقات الخزينة)؛
- تحليل حركة الأموال الخاصة (جدول التغيرات في الأموال الخاصة)؛
- معلومة ضرورية لفهم كيفية إعداد القوائم المالية (ملحق القوائم المالية)؛
- تقرير خاص بتسيير المجمع.

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

جدول رقم 21: جانب الأصول للميزانية لمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI بتاريخ

2017/12/31

الأصول	ملاحظة	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات و المؤنات	و	المبلغ الصافي 2017	المبلغ الصافي 2016
الأصول غير الجارية						
التثبيات المعنوية						
برمجيات	a-1	41 129 873	35 909 792		5 220 081	3 575 104
التثبيات العينية						
أراضي	a-4	20 334 707 070			20 334 707 070	20 334 707 070
مباني	a-5	19 098 590 755	18 752 844 654		345 746 100	356 188 442
تثبيات عينية أخرى	a-6	13 703 464 324	12 814 394 192		889 070 132	945 833 460
التثبيات الجارية إنجازها	a-8	1 126 803 392	10 114 227		1 116 689 164	593 437 135
التثبيات المالية						
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة	a-11	2 312 755 995	950 000		2 311 805 995	991 176 000
قروض و أصول مالية غير جارية	a-13	201 261 162	878 118		200 383 044	120 212 607
ضرائب مؤجلة على الأصول	a-15	2 655 890 371			2 655 890 371	1 678 898 557
مجموع الأصول غير الجارية	a-16	59 474 602 945	31 615 090 984		27 859 511 960	25 024 028 377
الأصول الجارية						
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	a-17	22 758 096 298	2 193 056 135		20 565 040 162	23 335 254 534
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة						
الزبائن	a-18	15 221 527 617	1 542 379 346		13 679 148 271	13 729 256 862
مدينون آخرون	a-19	2 026 763 935	46 255 522		1 980 508 412	1 613 358 459
الضرائب و ماشابها	a-20	82 869 189			82 869 189	514 238
الموجودات و ما شابها						
الخزينة	a-24	1 480 585 016			1 480 585 016	2 239 807 353
مجموع الأصول الجارية	a-26	113 286 768 187	3 781 691 005		109 505 077 182	92 763 409 866
المجموع العام للأصول	a-27	172 761 371 132	35 396 781 989		137 364 589 142	117 787 438 244

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

جدول رقم 22: جانب الخصوم للميزانية لمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI بتاريخ

2017/12/31

الخصوم	ملاحظة	الصافي 2017	الصافي 2016
الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر	p-1	67 435 981 073	67 435 981 073
النتيجة الصافية	p-4	-2 289 564 576	-3 337 004 681
ترحيل من جديد	p-5	-40 655 854 151	-36 996 178 739
مجموع الأموال الخاصة	c-6	24 490 562 346	27 102 797 653
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية	c-7	15 349 508 740	14 742 063 935
ضرائب مؤجلة خصوم	c-8	3 230 941 957	3 230 941 957
مؤونات و إيرادت مسجلة مسبقا	c-9	2 038 153 181	1 803 341 295
الخصوم الجارية			
الموردون و الحسابات الملحقة	c-11	4 486 363 962	2 959 809 187
ضرائب	c-12	1 099 961 784	1 094 314 555
ديون أخرى	c-13	7 507 976 456	10 042 404 444
خزينة الخصوم	c-14	7 444 194 584	4 966 546 797
مجموع الخصوم الجارية	c-15	20 538 496 788	19 063 074 985
المجموع العام للخصوم	c-16	137 364 589 142	117 787 438 244

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

جدول رقم 23: حساب النتيجة (حسب الطبيعة) لمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

بتاريخ 2017/12/31

البيان	ملاحظة	2017	2016
مبيعات و منتجات ملحقة	Tr-28	19 432 037 433	17 266 104 930
الإنتاج المثبت	Tr-29	14 066 608	3 339 638
تغير المخزون	Tr-28	-599 813 442	-592 159 906
إعانات الاستغلال	Tr-19	-592 159 906	30 913 240
إنتاج الدورة المالية		31 631 413 475	29 479 966 967
المشتريات المستهلكة	Tr-15	12 007 506 141	12 080 944 710
الخدمات الخارجية الأخرى	Tr-16	1 414 196 084	1 724 989 650
استهلاك الدورة المالية		26 181 687 746	26 577 703 424
القيمة المضافة للإستغلال		5 449 725 729	2 902 263 542
أعباء المستخدمين	Tr-16	7 228 303 769	5 923 979 322
الضرائب و الرسوم الأخرى	Tr-16	303 602 770	294 475 018
إجمالي فائض الاستغلال		-2 082 180 810	-3 316 190 798
المنتجات العملياتية الأخرى	Tr-19	148 656 115	227 631 773
الأعباء العملياتية الأخرى	Tr-16	730 317 798	686 206 942
مخصصات الاهتلاك و المؤونات	Tr-16	4 297 144 471	4 800 735 339
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	Tr-19	4 284 864 580	5 526 107 715
النتيجة العملية		-2 676 122 385	-3 049 393 591
المنتجات المالية	Tr-19	28 188 754	51 082 385
الأعباء المالية	Tr-16	618 622 759	562 301 972
النتيجة المالية		-590 434 004	-511 219 586
النتيجة العادية قبل الضرائب		-3 266 556 390	-3 560 613 178
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	Tr-19		
الضرائب المؤجلة (تغيرات)	Tr-20	-976 991 813	-223 608 497

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

35 284 788 842	36 093 122 925		مجموع منتجات الأنشطة العادية
38 621 793 523	38 382 687 502		مجموع أعباء الأنشطة العادية
-3 337 004 681	-2 289 564 576		النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-3 337 004 681	-2 289 564 576	Tr-23	النتيجة الصافية للسنة المالية

جدول رقم 24: تغيرات الخزينة لمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI بتاريخ

2017/12/31

الطريقة المباشرة

2016	2017	ملاحظة	البيان
13 408 034 306	17 120 506 152		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية
-18 050 809 485	-17 199 422 553		التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن
-1 118 949 520	-1 105 837 169		المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين
-154 117 475	-50 956 585		الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة
-5 915 842 176	-1 235 710 156		عمليات قيد التسجيل
403 844 795	155 619 835		تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
-5 511 997 380	-1 080 090 320		تدفقات أموال الخزينة مرتبطة بالعناصر غير العادية
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (1)
-93 315 845,41	-167 867 737,05		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار
10 428 418,21	720 402,00		المسحوبات عن اقتناء تثبيبات عينية أو معنوية
-884 709 045,44	-1 381 126 661,04		التحصيلات عن عملية التنازل عن تثبيبات عينية أو معنوية
20 214 838,78	13 784 210,78		المسحوبات عن اقتناء تثبيبات مالية
58 473 623,80	7 170 779,72		التحصيلات عن عملية التنازل عن تثبيبات مالية
-888 908 010	-1 527 319 005		الفوائد المقبوضة من التوظيفات المالية
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (2)
28 778 416 249	31 088 366 044		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
-27 469 685 517	-30 882 681 007		التحصيلات المتأتية من القروض
8 895 415	4 667 347		تسديدات القروض أو الديون الأخرى
1 317 626 147	210 352 383		اعانات
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (3)
			تأثير تغيرات أسعار الصرف على السيولة و شبه السيولة

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

تغير أموال الخزينة فقي الفترة (1+2+3)		-2 397 056 942	-5 083 279 243
أموال الخزينة عند افتتاح السنة المالية		-4 525 015 443	597 823 303
أموال الخزينة عند اقفال السنة المالية		-6 921 609 567	-4 525 015 443
تغير أموال الخزينة خلال الفترة		-2 396 594 124	-5 122 838 747

جدول رقم 25: تغير الأموال الخاصة لمجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI بتاريخ

2017/12/31

البيان	رأس المال الاجتماعي	علاوة الإصدار	فارق التقييم	ترحيل من جديد	احتياطات/نتيجة	المجموع
الرصيد في 2016/12/31	67 435 981 073	-	-	-36 996 178 739	-3 337 004 681	27 102 797 653
تخصيص النتيجة 2016	-	-	-	-3 337 004 681	3 337 004 681	
تغيير في الطرق المحاسبية	-	-	-	-	-	-322 670 730
تصحيح الأخطاء	-	-	-	-322 670 730	-	
إعادة التقييم التثبيتات	-	-	-	-	-	
زيادة رأس المال الاجتماعي	-	-	-	-	-	
النتيجة الصافية للسنة المالية	-	-	-	-	-	
الرصيد في 2017/12/31	67 435 981 073	-	-	-40 655 854 151		26 780 126 922
تغيير في الطرق المحاسبية	-	-	-	-	-	
تصحيح الأخطاء	-	-	-	-	-	
إعادة التقييم التثبيتات	-	-	-	-	-	
زيادة رأس المال الاجتماعي	-	-	-	-	-	
النتيجة الصافية للسنة المالية	-	-	-	-	-	
الرصيد في 2017/12/31	67 435 981 073	-	-	-40 655 854 151	-2 289 564 576	24 490 562 346

ثانيا: ملخص التصريحات الجبائية

تقوم كل شركة من شركات المجمع بإرسال تصريحها الضريبي على مستوى المديرية المركزية للمحاسبة و المالية و التي تقوم بالتأكد على صحة هذه المبالغ، و ذلك من خلال التأكد من أن الأرصدة المرسله مطابقة لما جاء في كل من الميزانية و حساب النتائج المصادق عليهما من طرف محافظ حسابات الشركة.

أخيرا و بعد عرضنا لجميع المراحل و الخطوات التي تمر بها عملية التجميع المحاسبي التي تتم على مستوى الشركة الأم من طرف فريق التجميع، يمكننا القول بأن هذه العملية تحتاج إلى الكفاءة و الخبرة و هو ما يملكه موظفو فريق التجميع، كما يتطلب وجود نظام محاسبي يسهل القيام بهذه العملية المعقدة و هو أيضا ما لاحظناه في مجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI ، و بالتالي فإن عملية التجميع المحاسبي تتم بطريقة منظمة و فعالة تؤدي إلى الحصول على قوائم مالية مجمعة التي تعطي صورة وافية و صادقة عن الوضعية المالية للمجمع ككل.

المبحث الثالث: مراحل عملية تدقيق القوائم المالية للمجمع

يقوم محافظ الحسابات بتدقيق القوائم المالية للمجمع بعد المرور بعدة مراحل تنظيمية و عملية، وصولا إلى تدقيق عملية التجميع ثم إعداد التقرير النهائي و التقارير الخاصة الأخرى.

المطلب الأول: خطوات عمل محافظ الحسابات

هناك مجموعة من المعايير و المبادئ التي يعتمد عليها محافظ الحسابات عند تأديته لمهمة التدقيق و التي يمكن إيجازها في النقاط التالية:

أولا: قبول المهمة وبداية العمل

على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توفر مجموعة من الشروط أهمها:

- التأكد من سلامة تعيينه و أنه لم يقع في الحالات المتعارضة و الممنوعة المنصوص عليها في القوانين و التنظيمات؛
- الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة و أعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة و كذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت؛
- التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة و خاصة تجاه مسؤولي الشركة التي سيراقبها؛
- الاتصال بالمحافظ السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في إنجاز مهمته؛

- في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية أو لأسباب أخرى عليه مراسلة الشركة و إخبارها بأسباب عدم قبوله المهمة و ذلك في خلال 15 يوما.

ثانيا: إعداد ملفات العمل

إن كون التدقيق التي يقوم به محافظ الحسابات تدقيق مستمر يجعل هذا الأخير مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم و الملف السنوي، حيث أن وجودهما يمثل بنك معلومات دائم و أدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه و دليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا و دوليا.

حيث يقوم محافظ الحسابات بإعداد الملف الدائم عند قبوله لمهمة التدقيق، بعدها يقوم بتحديث بعض العناصر في السنوات المقبلة، و يحتوي هذا الملف على العناصر التالية:

- عموميات و بيانات عن الشركة محل التدقيق و الوحدات التابعة لها؛
 - مختلف المعلومات التي تسمح بتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة؛
 - المعلومات المحاسبية و المالية للشركة كإجراءات تقديم و تقييم الحسابات السنوية؛
 - المعلومات القانونية و الجبائية و الاجتماعية للشركة مثل محاضر الجمعية العامة.
- و تجدر الإشارة إلى أن الملف الدائم يمكن أن ينظم في ملفات فرعية تسهل عملية ترتيب الوثائق و الاطلاع عليها ذات الحجم الكبير، و يجب تلخيص المحافظ و يجب تحديث هذا الملف في حالة الضرورة بين الحين و الآخر، حيث يتم تعديل بعض العناصر و إلغاء بعض المعلومات الغير مفيدة، و كذا إضافة عناصر أخرى جديدة ضرورية.

بالإضافة إلى الملف الدائم الذي يستعمل طوال مدة التوكيل و الذي يحتمل تغييره و تجديده حسب وضعية شركات المجمع، يوجد أيضا الملف السنوي للدورة المالية الواحدة و الذي يقوم محافظ الحسابات بإعداده في بداية كل سنة مالية ، و يحتوي هذا الملف على الأعمال المنجزة و المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة، و بالتالي فهو يعتبر ضروريا من أجل التحكم الجيد في المهمة، و يتضمن هذا الملف على العناصر التالية:

- تخطيط عملية التدقيق و تنظيمها من خلال وضع البرنامج العام للتدقيق، قائمة المتدخلين، تاريخ و مدة الزيارات أو التدخلات، تاريخ تقديم التقرير النهائي؛

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

- تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال: تقييم الرقابة الداخلية كخرائط التدفق و الاستجابات التي قام بها محافظ الحسابات، تحديد نقاط القوة و الضعف، أوراق العمل المستعملة؛
 - برنامج مراقبة الحسابات السنوية و الذي يحتوي على: برنامج العمل المكيف مع خصوصيات الشركة، خلاصة عامة للشهادة التي توصل إليها محافظ الحسابات؛
 - فحص الاتفاقيات القانونية و فحص الاتفاقيات النظامية و الكشف عن المخالفات و الأفعال غير المشروعة لدى وكيل الجمهورية، فحص الأحداث اللاحقة عند إنهاء النشاط و إقفال الحسابات السنوية للشركة؛
 - التوثيق العام للمراسلات المتبادلة مع الشركة، المعلومات حول اجتماعات مجلس الإدارة و جمعية المساهمين و كل ما يخص القرارات التي تؤثر على الحسابات السنوية، الإقرارات و التأكيدات المتحصل عليها من الغير، نسخ من محاضر مداولات الجمعية العامة.
- بعدها و من أجل إعداد مهمة التدقيق في أحسن الظروف قام محافظ حسابات المجمع بإعداد برنامج عمل تقديري لانجاز العمليات المختلفة للتدقيق، و ذلك بالاعتماد على عدد من المساعدين، و لقد تمت عملية التدقيق للسنة المالية 2017 من خلال التدقيق المستمر لمجمع SNVI.

ثالثاً: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المحافظ بفحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث عليه أن يتأكد حسب ما نصت عليه القوانين و التنظيمات أن الشركة تمسك الدفاتر الإلزامية مثل دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجل مداولات الجمعية العام و سجل مداولات مجلس الإدارة.

و عليه أن يتأكد كذلك من إحترام ما جاءت به التشريعات من مبادئ أساسية، كما عليه التأكد من أن نظام المراقبة الداخلية هذا يسمح بإعداد القوائم المالية ذات درجة عالية من الثقة، و في حالة العكس يمكن للمحافظ أن يرفض المصادقة على الحسابات.

و لقد قام محافظا الحسابات الذين قام المجمع بتعيينهما من أجل تدقيق القوائم المالية المجمعة الخاصة به ، بالتأكد على التزام إدارة مجمع SNVI بجميع القوانين و الأنظمة و المبادئ المنصوص عليها، كما قام بالتأكد على أن نظام الرقابة الداخلية للمجمع هو نظام قوي و يمكن الاعتماد عليه، و ذلك من خلال التقرير الذي قام بإصداره خلال مهمة التدقيق للسنة المالية 2017.

رابعاً: فحص الحسابات و إعداد التقارير

على المحافظ القيام بتدقيق عناصر الميزانية و عناصر جدول حسابات النتائج، و ذلك باستعمال تقنيات السبر و إتباع النهج الذي يراه مناسباً لذلك و الذي يؤدي إلى إعطاء رأي حول مصداقية و شرعية الحسابات السنوية للشركة من خلال التقرير الذي يعتبر أهم جزء في مهمته باعتباره دليلاً على إنجاز محافظ الحسابات للمهمة الموكلة إليه، كما يعتبر مؤشراً على التزام الشركة بالمبادئ المحاسبية و القوانين، و هو في نفس الوقت عامل مطمئن للأطراف التي تتعامل مع الشركة.

المطلب الثاني: إجراءات تدقيق القوائم المالية المجمعة

يوجد محافظا حسابات اثنين على مستوى الشركة الأم لمجمع SNVI ، و الذين يقومان بإصدار التقرير السنوي العام لعملية التدقيق في المجمع، كما يوجد محافظ حسابات على مستوى كل شركة من الشركات التابعة للمجمع، حيث يقوم محافظا حسابات المجمع بمجموعة من الإجراءات من أجل تنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية للمجمع.

أولاً: التأكد من الالتزام بالمبادئ والمعايير

لابد من التأكد من التزام المجمع بتطبيق القوانين و الأنظمة، و احترامه للمبادئ و المعايير المحاسبية، و كل ما يتعلق بالجانب التنظيمي و المحاسبي، و التي أظهرت ما يلي:

1. تقييم المطابقة للمعايير

أكد محافظا الحسابات في تقريرهما أن القوائم المالية المعدة من طرف المجمع تتطابق مع المعايير المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، و بالتالي لا يوجد تجاوزات.

2. تقييم احترام المبادئ المحاسبية

تحرص كل شركة من شركات المجمع على احترام جميع المبادئ المحاسبية المنصوص عليها، عند إعداد قوائمها المالية، حيث أنه و على مستوى عملية التجميع المحاسبي، تسمح عملية إعداد جداول التجميع la liasse comptable بإعادة معالجة القوائم المالية لشركات المجمع حسب المبادئ و الطرق المعتمدة في المجمع.

3. تغيير الطرق أو السياسات المحاسبية

لم يتم المجمع بأي تغيير في الطرق أو السياسات المحاسبية بالنسبة للسنة المالية 2017.

4. المخطط التنظيمي للتجميع

يوفر هذا المخطط تمثيل بياني للعلاقات المالية بين شركات المجمع و الشركات المساهمة من أجل السماح بحساب نسبة الرقابة، إلا أنه و على مستوى مجمع SNVI لا يوجد أي مخطط تمثيلي، بل يوجد فقط جدول يوضح حصة المجمع من رأسمال الشركات التابعة له. تجدر الإشارة إلى أن هذا المخطط مفيد لإعطاء نظرة شاملة حول المساهمات المباشرة و غير المباشرة، كما أنه منتشر و معتمد على مستوى كبرى المجمعات.

ثانيا: تدقيق عملية التجميع المحاسبي

يتم التأكد من صحة عملية التجميع المحاسبي التي قامت بها المديرية المركزية للمحاسبية و المالية على مستوى الشركة الأم للمجمع، من خلال مجموعة من الخطوات كما يلي:

1. التأكد من صحة محيط التجميع:

قام محافظا حسابات المجمع بالتأكد من أن جميع الشركات التي تم إدراجها في محيط التجميع للسنة المالية 2017 هي فعلا تستوفي جميع الشروط و التي تم تحديدها على أساس نسبة الرقابة المطبقة على شركات المجمع، و الجدول الموالي يوضح الشركات الداخلة في محيط التجميع، و نسبة المساهمات التي يملكها المجمع فيها، و كذا طريقة التجميع المطبقة:

جدول رقم 26: طرق التجميع لشركات المجمع SNVI

الشركة	نسبة المساهمة	طريقة التجميع المحاسبي
Société Mère SNVI	100%	طريقة الإدماج الكلي
Fonderie de Rouiba (FOR)	100%	طريقة الإدماج الكلي
Véhicules industriels de rouiba (VIR)	100%	طريقة الإدماج الكلي
Carrosserie industrielle de rouiba (CIR)	100%	طريقة الإدماج الكلي
Carrosserie industrielle de Tiaret (CIT)	100%	طريقة الإدماج الكلي

المصدر: الأوراق المرفقة بتقرير محافظ حسابات المجمع.

2. التأكد من صحة طريقة التجميع المحاسبي:

لقد تم التأكد من صحة طرق التجميع المحاسبي و التي كانت كما يلي:

- قام المجمع بجمع حسابات الأصول و الخصوم، حساب النتائج، و جدول التدفقات النقدية، و ذلك بالنسبة للشركات التي تطبق عليها الشركة الأم رقابة مطلقة؛
- كما قام بإلغاء مساهمات كل شركة بما يعادل رؤوس الأموال الخاصة التي تملكها؛

3. التأكد من مجانسة الحسابات بين شركات المجمع:

لا تتم هذه المرحلة على مستوى مجمع SNVI لان إدارة المجمع تفرض على جميع الشركات التابعة لها الالتزام بنفس قواعد تسجيل، تقييم و تقديم حساباتها الاجتماعية، و بالتالي فالحسابات تكون متجانسة بشكل تلقائي.

حيث وضح محافظا الحسابات في تقريره أن الطرق المستعملة لتقييم الحسابات محددة من طرف المجمع، و تم تعميمها على الشركات التابعة منذ وضع النظام المحاسبي المالي محل التطبيق، ولم يتم إصدار أي تعديل بعدها.

و عليه وبعد أن قام محافظا الحسابات (من خلال عدد من المساعدين) بالاطلاع على عمليات التسوية ومجانسة الحسابات التي تمت بين شركات المجمع، تم التأكد من صحة هذه العمليات بعد تقديم عدد من الملاحظات التي تم أخذها بعين الاعتبار و تصحيح الأخطاء الواردة.

4. التأكد من إلغاء الحسابات والعمليات المتبادلة:

تهدف هذه العملية إلى إعطاء صورة وفيّة و صادقة عن المجمع، حيث لا تحتوي الحسابات المجمعة إلا الحسابات التي تظهر ما يلي:

- الصفقات التجارية و العمليات المحققة مع الأطراف خارج المجمع؛
- النتائج المحققة مع الأطراف خارج المجمع.

قام محافظا حسابات المجمع من التأكد من أن المديرية المركزية للمحاسبة و المالية قامت بكل الإلغاءات اللازمة، و خاصة ما يتعلق بإلغاء رأس المال الاجتماعي لجميع الشركات التابعة للمجمع، حيث تعتبر هذه العملية معقدة كونها تمس جميع العمليات التي قامت بها الشركات فيما بينها، و تلك التي تمت بين الشركة الأم و بين هذه الشركات، و بالتالي فالبيانات و المعلومات تعد كبيرة و متداخلة، لذا لا يقوم بهذه العملية شخص واحد بل تقسم المهمة على أعضاء فريق التجميع.

من أجل احترام قواعد التجميع المحاسبي تم إلغاء الديون و الحقوق المتبادلة بين شركات مجمع SNVI بمبلغ 327 735 830 91 دج ، كما تم إلغاء الأعباء و الإيرادات المتبادلة بمبلغ 167 735 002 18 دج.

بالنسبة لإعادة معالجة حصص الأرباح المرسلّة من طرف شركات المجمع، فقد تم التأكد من أنه تم إعدادها عموماً وفقاً لقواعد التجميع المحاسبي الموضوعة.

5. تقييم تقارير محافظي حسابات شركات المجمع:

بالنسبة لمجمع SNVI و من أجل التأكد من صحة الحسابات التي ستستعمل لإعداد القوائم المالية المجمعّة قام محافظا حسابات المجمع بالاعتماد على ما ورد في تقارير التدقيق التي أعدها محافظو حسابات الشركات التابعة للمجمع.

ثالثاً: التأكد من صحة الحسابات المجمعّة

قام محافظا الحسابات بالتأكد من صحة المبالغ الواردة في القوائم المالية، مع إصدار عدد من الملاحظات التي تم أخذها بعين الاعتبار و تصحيحها، و عليه يمكن عرض هذه القوائم. حسب ما تنص عليه المادة 1 - 260 من النظام المحاسبي المالي، قام المجمع بالإفصاح في ملحق القوائم المالية المجمعّة لسنة 2017 عن ما يلي:

- القوانين و طرق المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية (و التي تكون مطابقة للمعايير المحددة، و في حالة وجود استبعادات أو استثناءات فلا بد من توضيحها و تبريرها)؛
- الشركات الداخلة في محيط التجميع مع إيضاح إسم الشركة، رأس مالها، طبيعة نشاطها و نسبة مساهمة الشركة الأم فيها؛
- معلومات الخاصة بالشركات التابعة، الشركات المساهمة و الشركة الأم، و تحديد العلاقات المالية بين مختلف هذه الشركات، و كذا جميع الصفقات المحققة بينها، و طبيعة هذه الصفقات مع تحديد مبالغها و حجمها، بالإضافة إلى ذكر سياسة تحديد الأسعار المعتمدة فيها؛
- تحليل للاحتياطات و حصص الأرباح المرحلة و المتعلقة بكل من الشركة الأم و الشركة التابعة؛
- قيم البنود الهامة التي تحتويها الميزانية المجمعّة و حساب النتائج المجمع؛
- في حالة شراء أو بيع أي من الشركات التابعة خلال الفترة المالية يجب الإفصاح عن قيمة و تاريخ الشراء أو البيع.

رابعاً: التقرير السنوي للحسابات المجمعة لسنة 2017

بعد الانتهاء من التأكد من جميع العناصر الخاصة بالقوائم المالية المجمعة للسنة المالية 2017، و الاطلاع على تقارير محافظي حسابات الشركات التابعة للمجمع و الداخلة في محيط التجميع، قام محافظا حسابات المجمع، بتقديم تقرير سنوي حول مدى صحة القوائم المالية المجمعة التي تعدها إدارة مجمع SNVI ، حيث جاء هذا التقرير على الشكل الموالي:

سيدي الرئيس، سادتي:

في إطار مهمة محافظة الحسابات الموكلة إلينا من طرف الجمعية العامة لمؤسستكم، للفترة ما بين سنة 2017 إلى 2019 ، قمنا بفحص القوائم المالية المجمعة المعدة من طرف مجمع SNVI إلى غاية تاريخ 2017/12/31 و المرفقة بهذا التقرير، ولقد شمل هذا الفحص:

✓ تدقيق مدى تطبيق قواعد و إجراءات التجميع المحاسبي و إعادة المعالجة.

✓ تدقيق الحسابات المجمعة لمجمع SNVI.

✓ المراقبات والمعلومات المحددة من طرف القانون.

من خلال الاجتماع السنوي لمجلس إدارة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، و المنعقد بتاريخ 01 جوان 2018 ، وبناءا على ما ورد في القوائم المالية المعدة وفقا للقوانين والتنظيمات المنصوص عليها، فقد بلغ مجموع الميزانية (أصول/خصوم) 137 364 589 142 دج ، كما بلغت النتيجة الصافية والتي كانت خسارة بمقدار 289 564 576 دج.

و بما أن مهمة محافظ الحسابات تتمثل أساسا في إبداء الرأي الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية، و التأكد أنه قد تم إعدادها وفق ما تنص عليه القواعد المحاسبية المطبقة في الجزائر، إذ أن هذه القواعد تتطلب أن يتم تخطيط و تنفيذ عملية المراجعة بهدف الحصول على تأكيد معقول أن الحسابات لا تحتوي على أخطاء و انحرافات جوهرية، و من أجل الوصول إلى أفضل نتيجة قام محافظي الحسابات بطلب الوثائق التالية:

- القوائم المالية المجمعة المقفلة بتاريخ 31 ديسمبر 2017، و التي تضم كلا من الميزانية (أصول و خصوم)، حساب النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول التغيرات في الأموال الخاصة و الملاحق.

- جداول عملية التجميع المحاسبي.

- الموازنة العامة للحسابات المجمعة.
- جدول إعادة المعالجة للتجميع المحاسبي.
- تقارير محافظي حسابات شركات المجمع الداخلة في محيط التجميع و التي يبلغ عددها 04 شركة تابعة، بالإضافة إلى الشركة الأم و وحداتها.

1. تقييم إجراءات التجميع المحاسبي وإعادة المعالجة:

قاما محافظا الحسابات بتقييم مدى صحة إجراءات التجميع التي قامت بها المديرية المركزية للمحاسبة و المالية لمجمع SNVI ، كما قاما بالتأكد من مطابقة طريقة التجميع المطبقة مع كل شركة من الشركات الداخلة في محيط التجميع، و ذلك بعد التأكد من صحة محيط التجميع المحدد.

1.1 تقييم قواعد وإجراءات التجميع المحاسبي:

من أجل التأكد من صحة إجراءات التجميع التي تمت على مستوى الشركة الأم قام محافظا الحسابات بالإجراءات اللازمة، و قد خلاصا إلى ما يلي :

إن أعمال التجميع المحاسبي للسنة المالية 2017 قد تم إعدادها وفقا للقوانين كما يلي:

- الفقرة 132 من القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 26 جوان 2008 المتضمن كفايات تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- مرسوم وزارة المالية المحدد لقوانين التقييم و المحاسبة، و كذا كفايات عرض و محتوى القوائم المالية، و قواعد إعداد و عرض الحسابات.

2.1 طرق التجميع المحاسبي:

يقوم مجمع SNVI بتطبيق طريقة الإدماج الكلي بالنسبة للشركات التابعة باعتبار المجمع يملك 100% من رأسمالها الاجتماعي. تقوم طريقة الإدماج الكلي على جمع الحساب " 421 المساهمات " الخاص بالشركة الأم و الميزانية و حساب النتائج للشركات الممّعة و ذلك بعد إلغاء القروض و الديون و كذا النفقات و النتائج للعمليات التي تمت بين شركات المجمع.

3.1 محيط التجميع:

تحتوي القوائم المالية المجمعة على حسابات الشركة الأم و وحداتها و شركات المجمع و التي يبلغ عددها 04 شركة.

4.1 أدوات إنجاز عملية التجميع المحاسبي:

- التطبيق الموجود على مستوى مديرية المحاسبة و المالية نظام "DLG" الخاص بالمحاسبة العامة.
- جداول عملية التجميع المحاسبي المطبق في برنامج أكسل EXCEL .

5.1 عملية إعادة المعالجة المطبقة:

- مجانسة طرق تقييم الحسابات.
- مجانسة طرق الاهتلاكات المطبقة.
- استبعاد (حذف) الديون و القروض المتبادلة بين شركات المجمع .
- استبعاد (حذف) النفقات و النتائج المتبادلة بين شركات المجمع .
- استبعاد (حذف) حصص الأرباح لشركات المجمع.
- استبعاد الهوامش على بيع التثبيات بين شركات المجمع.

2. إبداء الرأي حول القوائم المالية المجمعة:

بالاعتماد على معايير التدقيق العامة المعمول بها في الجزائر و بناء على التحفظات و الملاحظات الواردة في تقارير محافظي حسابات الشركات التابعة للمجمع، فإن القوائم المالية المجمعة للمجمع منتظمة و صادقة و تعطي في المجل صورة حقيقية عن نتيجة النشاطات السنوية للمجمع، و كذا الوضعية المالية للمجمع في نهاية السنة المالية 2017.

المطلب الثالث: دور محافظ الحسابات في تحقيق جودة التدقيق

كنا قد تطرقنا في الجانب النظري إلى المفاهيم الأساسية و العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، و الآليات التي يمكن استخدامها لتحقيق هذا المفهوم بالشكل المناسب لظروف الشركة و بيئة عملها، حيث تمثل جودة التدقيق مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق، فالمدقق يهتم أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن تتم بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، و المستفيدون يرغبون أن تتم بجودة عالية بهدف التأكد من دقة و عدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم تدقيقها و التي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم حيث سوف نركز في هذا على مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية مع التفصيل أكثر في المراجعة الخارجية، حيث أنه و من خلال هذه الآليات تسعى إدارة المجمع لتطبيق نظام رقابة فعال للوصول إلى المصداقية، الشفافية و الموثوقية.

أولاً: مجلس الإدارة

يعد هذا المجلس جهازاً أساسياً يتم من خلاله مراقبة تنفيذ الأنشطة داخل المجمع، مع التحقق من تنفيذ المشروع الاجتماعي له حسب القوانين النصوص عليها و يعتبر مجلس الإدارة طرفاً مهماً في إدارة الشركة خاصة بالنسبة للمجمع، و التي تظهر من خلال وظائف و مسؤوليات هذا المجلس، و التي من أهمها:

- وضع الإستراتيجية و الأهداف العامة للمجمع و الإشراف على تنفيذها؛
 - وضع الأنظمة الخاصة بالرقابة الداخلية و التأكد من حسن تطبيقها بشكل مناسب؛
 - وضع الإجراءات اللازمة لضمان احترام الشركة للأنظمة و اللوائح و القوانين؛
 - الإفصاح عن المعلومات الجوهرية الضرورية لأصحاب المصالح ذوي العلاقة مع المجمع.
- كما يدرس مجلس الإدارة و يوافق ويفصل عند الاقتضاء فيما يأتي:
- أسلوب اتخاذ القرار لاسيما في مجال العلاقات بين الشركة الأم و فروعها و فيما بين الفروع، في حدود احترام القوانين و الأنظمة المعمول بها وكذا القانون الأساسي.
 - مشاريع حصيلة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية و حسابات النتائج المحققة من طرفها؛
 - حسابات النتائج المجمعة؛

- خلاصة حصيلة نشاطات الشركات الفرعية و المساهمات؛
- التنظيم العام لمجمع SNVI و اتفاقيتها الجماعية و نظامها الداخلي؛
- إعداد النظام الداخلي و المصادقة عليه؛
- إنشاء لجان متخصصة استشارية و تحديد تشكيلها و سيرها و لاسيما لجنة المراجعة و تطلع هذه اللجان مجلس الإدارة عن ممارسة مهامها.

ثانيا: لجنة المراجعة

تعد هذه اللجنة هيئة مستقلة تتمحور مسؤوليتها في إبداء الرأي حول جودة الإدارة و التسيير على مستوى مجمع و يعتبر وجود هذه اللجنة دليلا على حرص إدارة المجمع على تحقيق الشفافية و الانضباط و النزاهة و الصدق، حيث يعمل المجمع على ترويج ثقافة المؤسسة في مواجهة الفساد، و هذا من خلال المبادئ التوجيهية و اللجان و مختلف المواثيق خاصة قواعد التنظيم الصارمة التي من شأنها العمل على تسهيل المراقبة من جهة و الترويج للشفافية من جهة أخرى. و تقوم هذه اللجنة بالمهام التالية:

- دراسة تقارير المراجعين الداخليين الموكلين بمهام الرقابة على فروع المجمع؛
- دراسة نظام الرقابة الداخلية للمجمع و إبداء رأيها فيه من خلال تقرير مكتوب؛
- متابعة عمل محافظ حسابات المجمع و إبداء ملاحظاتها عليه؛
- دراسة التحفظات التي يبديها محافظ الحسابات حول القوائم المالية للمجمع.

ثالثا: المراجعة الداخلية

أولى مجمع SNVI اهتماما للمراجعة الداخلية حيث يحتوي المجمع على مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية و التي تهتم بمراجعة و تقييم أنشطة المجمع و ضمان شفافية و رشادة التسيير و تقوم هذه المصلحة بالقيام بالمهام التالية:

- تقييم نظام الرقابة الداخلية للمجمع؛
- الحرص على احترام الشركات للإجراءات القانونية و التنظيمية للمجمع؛
- التأكد من صحة و فعالية إجراءات المراجعة في الشركات التابعة؛
- تقديم تقارير سنوية لمجلس الإدارة.

كما تهتم بتنشيط سياسة التدقيق الداخلي لشركات المجمع قصد ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلي و السيطرة على المخاطر لذا ستقوم الشركة بأموريات تدقيق تشخيص و تقييم كما تقدم تحاليل و

الفصل الرابع: دراسة حالة المجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

توصيات فيما يخص الأنشطة المدروسة من جهة ، و خدمات المساعدة و الاستشارة القانونية في مختلف المجالات و خاصة من حيث الالتزام (العقود والاتفاقيات) من جهة أخرى.

رابعاً: المراجعة الخارجية

تقوم إدارة مجمع SNVI بالاستعانة بمحافظي حسابات خارجيين مستقلين، تقوم بتعيينهما الجمعية العامة للمساهمين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و ذلك حسب نص المادة 09 من المرسوم الرئاسي رقم 02-195.

تجدر الإشارة إلى وجود محافظ حسابات على مستوى كل شركة من الشركات التابعة للمجمع، حيث يكون كل واحد منهم مسؤولاً على تأكيد صحة القوائم المالية لهذه الشركات و التي يتم تجميعها فيما بعد على مستوى مصلحة التجميع، كما يقوم هؤلاء المحافظين بحضور اجتماعات سنوية مع أعضاء مصلحة التجميع و محافظي حسابات المجمع لمناقشة الحالات الخاصة لبعض الشركات أو لحل المشاكل أو لمناقشة الاقتراحات أو لتبرير بعض ما يرد في تقاريرهم، كما يحضر الاجتماع كل من المدراء الماليين للفروع و كذا المدير التنفيذي للمجمع.

يقوم محافظي الحسابات بعملهم مع الالتزام بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها، كما يقوم بمجموعة من المهام التي جاءت من خلال المادة 25 للقانون 10-01 ، إذ أنه يقوم بانجاز هذه المهام بالمرور على عدة مراحل من أجل الخروج برأي فني محايد حول مدى صدق و عدالة القوائم المالية المراجعة التي أعدها إدارة مجمع SNVI.

كما يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير سنوي حول الأنشطة و الحسابات المراجعة يعتبر هذا التقرير مهماً جداً كآلية للإفصاح و الشفافية عن الأنشطة التي يقوم بها مجمع SNVI سنوياً، و كذا عن الحسابات المراجعة و التسيير، حيث يحتوي هذا التقرير على معلومات عامة و معلومات مالية عن المجمع و التي تكون موضحة في النقاط التالية:

- رسالة الرئيس المدير العام؛
- أعضاء مجلس الإدارة ؛
- التعريف بمجمع SNVI؛
- الأحداث البارزة للسنة ؛
- الأرقام المهمة للمجمع؛
- الموارد البشرية؛

- النشاطات الاجتماعية؛
- ملخص الأنشطة للدورة المالية.
- التقرير المالي السنوي: يحتوي التقرير المالي على ملخص تقرير محافظ الحسابات و رأيه حول القوائم المالية المجمعة بالإضافة إلى عرض الجداول التالية:
- جدول الميزانية المجمعة (جانب الأصول)؛
- جدول الميزانية المجمعة (جانب الخصوم)؛
- جدول حساب النتائج المجمع؛
- جدول التدفقات النقدية المجمع (الطريقة المباشرة)؛
- جدول التغيرات في الأموال الخاصة للمجمع.

نخلص مما سبق على أن جودة التدقيق لا تعتمد على مؤهلات محافظ الحسابات بل تعتمد بشكل أساسي على إرادة المجمع في تطبيق نظام فعال، إلا أن دور محافظ الحسابات يبقى قائماً كطرف يقوم بتقديم الاستشارات و الاقتراحات لإدارة المجمع من أجل الوصول إلى الرشادة في التسيير، و بالتالي الوصول إلى أهدافها بشكل أسرع، كما أن التزامه بمعايير الأداء المهني و قيامه بدوره الرقابي يساهم بشكل أساسي في تحقيق المبادئ الأساسية ألا و هي (الشفافية، العدالة، المساءلة و المسؤولية) ، كما يتأكد لنا بأن التزام إدارة المجمع باحترام القوانين و المبادئ المنصوص عليها و قيامها بإعداد قوائم مالية مجمعة تتميز بالشفافية يساهم في تحقيق الجودة من جهة، و مصادقة محافظ الحسابات على تطبيق المجمع لهذه الشفافية بالشكل المطلوب يعتبر عامل قوي من جهة أخرى.

الخاتمة:

بعد قيامنا بدراستنا التطبيقية على مستوى الشركة الأم لمجمع SNVI، و بعد عرضنا لمراحل و إجراءات تطبيق عملية التجميع المحاسبي وصولاً إلى إعداد قوائم مالية مجمعة، و من ثم عرضنا لخطوات عمل محافظ الحسابات عند قيامه بتدقيق هذه القوائم و تقديمه للتقرير السنوي، خلصنا إلى أن مجمع SNVI من أهم المجمعات الرائدة في مجال التجميع المحاسبي في الجزائر، حيث يتوفر المجمع على نظام محاسبي الذي يعتمد عليه بشكل أساسي لتطبيق عملية التجميع المحاسبي بشكل أكثر دقة و سهولة، الشيء الذي سيمنح القوائم المالية المجمع مصداقية أكبر و يجعلها تتميز بالشفافية و العدالة، و بالتالي ستزيد ثقة المتعاملين مع المجمع.

أما بالنسبة لعملية تدقيق القوائم المالية المجمع فإنها تتم من طرف محافظا حسابات الشركة الأم اللذان يعتمدان على تقارير محافظي حسابات الشركات التابعة للمجمع والداخلية في محيط التجميع، بالإضافة إلى قيامها بمجموعة من الإجراءات لتدقيق البنود الخاصة بعملية التجميع المحاسبي و تقييم مدى صحة تطبيقها، و عليه فهذه العملية تساهم في تطبيق مبدأ الرقابة على جودة التدقيق في المجمع من خلال تحقيق مبدأي المساءلة و المسؤولية و كذا تحسين مستوى الشفافية في المجمع.

الخاتمة

العامّة

الخاتمة العامة:

إن أهم ما يميز الاقتصاد العالمي حاليا هو ذلك التوجه نحو التمرکز في أقطاب اقتصادية عالمية من أجل التمكن من مواجهة تلك المنافسة الشرسة التي تعرفها مختلف الشركات بسبب زيادة الإنتاج عن الطلب نتيجة تفعيل دور التكنولوجيا، بالإضافة إلى رغبة مختلف هذه الشركات في الاستفادة من مختلف الخبرات و التجارب الناجحة في ميادين الإدارة و التسويق و التسيير المالي التي تتميز بها مختلف الكيانات المنتمية لهذه المجمعات، و ما يحفزها أكثر لهذه التوجهات هو احتفاظها بشخصيتها المعنوية المستقلة رغم افتقادها لمختلف القرارات الإستراتيجية خاصة في حالة السيطرة المطلقة.

و الجزائر مثلها مثل بقية دول العالم لم تتخلف عن هذا التوجه، و خصصت لإنجاح ذلك كل الإمكانيات التشريعية و التنظيمية و المحاسبية و الجبائية، بحيث قامت بتعديل القانون التجاري الجزائري من أجل إضافة مواد قانونية تؤسس للتشكيل القانوني للمجمعات، و من خلال النظام المحاسبي المالي مكنت هذه المجمعات من الأدوات المحاسبية و المالية الضرورية للمتابعة المحاسبية لأنشطتها من تسجيل و تقييم و إفصاح، كما وفرت تحفيزات جبائية كبيرة لهذا الغرض.

عالجت هذه الدراسة موضوع تدقيق القوائم المالية لمجمعات الشركات وفق النظام المحاسبي المالي، حيث إحتوت على ثلاثة فصول نظرية تم خلالها التطرق للمفاهيم الأساسية لمتغيرات الدراسة، و لإسقاط هذه المفاهيم على الواقع العملي قمنا بإجراء دراسة ميدانية، التي تمت على مستوى مجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية.

قمنا من خلال الفصل الأول بعرض الإطار العام لمجمع الشركات و استخلصنا الدور الكبير الذي يمثله مجمع الشركات اقتصاديا في كونه يساهم في تحريك وتيرة التنمية الاقتصادية، و الحفاظ على الوحدة القانونية للشركة و ذلك بإنشاء شركات تابعة متخصصة لها شخصية قانونية مستقلة عن بعضها، فأصبح هذا النوع من تجمع الشركات يضع مسيري الشركة الأم في حاجة إلى معرفة مردودية مؤسساتهم و إمكانياتهم المالية و الاقتصادية و كذلك معرفة مدى نجاحهم في إدارة و تسيير هذه الممتلكات عبر مختلف الشركات المكونة للمجمع، ليتطلب ضرورة وجود قواعد قانونية واضحة و تقنيات محاسبية خاصة تنظم حسابات المجمعات.

بعدها قمنا من خلال الفصل الثاني بدراسة جودة التدقيق من خلال التطرق إلى مدخل إلى الطلب الاقتصادي على خدمات التدقيق و ثم عرض مفهومها، أهميتها و العوامل المؤثرة فيها، و الوقوف على

مختلف وسائل الرقابة على جودة التدقيق، و إتضح أن اعتماد أنظمة و معايير مهنية لرقابة جودة التدقيق لها دور فعال في تحسين مستوى أداء المراجعين كما يدعم جودة خدمات التدقيق، حيث توفر هذه معايير المستويات المثلى للأداء التي يسعى المراجع إلى تحقيقها، في حين أنه في ظل غيابها يعتمد على القوانين و التشريعات التي تحكم أدائه و تحدد فقط المستويات الأدنى للأداء التي يلتزم بها المراجع .

كما خالصنا من الفصل الثالث إلى أن شهدت الجزائر إصلاحات على مستوى مهنة التدقيق و المنظمات المشرفة عليها، حيث عرفت إعادة تنظيم و هيكلة جديدة منذ سنة 2010 ، كما تم إصدار 16 معيار تضمنت إرشادات و توجيهات و معايير أداء عمل محافظ الحسابات و ذلك بهدف تحسين ممارسة المهنة في الجزائر؛ كما أن عملية تدقيق القوائم المالية المجمعة تخضع لنفس منهج تدقيق القوائم المالية الفردية، إلا أنه يتمتع بنوع من الخصوصية فهو يعتبر امتدادا لتدقيق القوائم المالية الفردية، حيث يعتمد محافظ حسابات المجمع على نتائج تدقيق الشركات التابعة مع وجوب تقييمه لهذه الأعمال.

أما بالنسبة للفصل الرابع التطبيقي و المتمثل في دراسة حالة في مجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، يلاحظ ذلك التوجه الكبير نحو الاستفادة من الميزة التي توفرها تشكيل المجمعات في الجزائر خاصة في إطار القطاع الخاص، إذ يحتوي هذا المجمع على أربعة شركات تابعة للشركة الأم و في جميع أوجه النشاط الاقتصادي و التجاري و المالي و الخدمي و المنتشرة محليا و دوليا و التي مكنت أصحاب رؤوس الأموال فيها من تحقيق أرباح كبيرة كما مكنت الجزائر من إمكانيات إنتاجية كبيرة و من وفرات مالية ضخمة من خلال التحصيلات الضريبية. إذ قام المجمع بإعداد مدونة إجراءات عمل صارمة و دقيقة في إطار القانون التجاري الجزائري و متطلبات النظام المحاسبي المالي، بداية من تحديد المواعيد المهمة لتحضير إعداد القوائم المالية المجمعة ثم تليها تحديد مواعيد مراقبة دقة أرصدة مختلف الحسابات إلى غاية الشروع في تجميع الحسابات المماثلة و إعداد الميزانية المحاسبية و الجبائية بقوائمها المختلفة و تدقيقها من قبل محافظ الحسابات.

حاولنا من خلال دراستنا لموضوع تدقيق القوائم المالية لمجمعات الشركات وفق النظام المحاسبي المالي، معالجة الإشكالية التي كانت تدور حول كيفية إتمام عملية تدقيق القوائم المالية المجمعة في ظل الإصلاحات الجديدة لمهنة التدقيق في الجزائر ؟

و من خلال فصول الدراسة الأربعة و انطلاقا من الفرضيات الأساسية، يمكن عرض نتائج اختبار الفرضيات، النتائج النهائية للدراسة، التوصيات المقدمة و آفاق البحث كما يلي:

1. اختبار الفرضيات:

بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع، توصلنا إلى النتائج التالية:

بخصوص الفرضية الأولى: المتعلقة بكون المجمعات تكمن في أنها مجموعة شركات لكل واحدة منها شخصيتها القانونية المستقلة تجمع فيما بينها روابط مختلفة، فقد تم تأكيد صحتها، فهي مجموعة من الشركات المرتبطة فيما بينها اقتصاديا و المستقلة عن بعضها البعض بحيث تتمتع كل منها بشخصية معنوية مستقلة، تكون شركات المجمع تحت إدارة و سيطرة الشركة الأم، من خلال تملك هذه الأخيرة مساهمات في باقي الشركات تمكنها من فرض سياستها المالية و الاقتصادية على الشركات التابعة لها، و عليه يستوجب على الشركة الأم إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا لقواعد و إجراءات تنظم هذه العملية.

بخصوص الفرضية الثانية: المتعلقة بمدى تطابق طرق و إجراءات التجميع المعتمدة في المعايير المحاسبية الدولية مع النظام المحاسبي المالي في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة؛ فقد تم تأكيدها، لأن الطرق المحاسبية للتجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي هي الإدماج الكلي أو الشامل و الطريقة المعادلة وهي موافقة للمعايير المحاسبية الدولية، أي أن المشرع الجزائري كان الأول في عدم تبني طريقة الإدماج النسبي التي أحلت محلها الطريقة المعادلة في المعايير الدولية و لكنه مختلف معها في تسجيلها محاسبيا. فالنظام المحاسبي المالي يعتمد تسجيلها محاسبيا في إطار العمليات المشتركة و لا يظهرها في القوائم المالية المجمعة، بينما في المعايير الدولية المعدلة تظهر من خلال الطريقة المعادلة.

بخصوص الفرضية الثالثة: المتعلقة بتحقيق التفاعل و التطبيق السليم للتدقيق من خلال مختلف قواعده و آلياته و إجراءاته بما يتوافق مع متطلبات جميع الفئات المستفيدة منه ينعكس أثره على تحسين جودة أداء خدمات التدقيق ، تم تأكيد صحتها، حيث تعتبر معايير رقابة الجودة على أعمال التدقيق الخطوة الأولى للرقابة على جودة أعمال التدقيق، كما أن هذه المعايير تعتبر شرطا هاما لتحقيق جودة التدقيق، حيث أن سمعة مكتب التدقيق شهرته، علاقاته مع عملائه يؤثر إيجابا على جودة التدقيق كما أن سمعة و مكانة المكتب يجعلها أكثر حرصا على توظيف مدققين ذوي كفاءة و خبرة ليعزز مكانتها بين مكاتب التدقيق الأخرى، كما أن التأهيل العلمي و العملي لتدقيق الحسابات و إلمام المدقق بمعايير التدقيق المتعارف عليها من المؤثرات الهامة على جودة التدقيق.

بخصوص الفرضية الرابعة: المتعلقة تدقيق القوائم المالية المجمعة في الجزائر يرتكز على منهج خاص تسمح بوجود أساس فعال و قوي لحوكمة الشركات التي تعمل على تشجيع الشفافية و المصادقية عند عرض القوائم المالية للمجمعات. تدقيق القوائم المالية المجمعة في الجزائر يرتكز على منهج خاص، فالمشرع الجزائري لم يفرق بين تدقيق القوائم الفردية و المجموعة حيث تدقيق القوائم المالية المجمعة يعتبر امتدادا لتدقيق القوائم المالية الفردية، و يعتمد محافظ الحسابات على نتائج تدقيق القوائم المالية الفردية للفروع من أجل القيام بعملية التدقيق و التي الهدف منها أساسا هو التأكد من أنها صحيحة، و موثوق بها و تعكس الصورة الصادقة، و يفرض هذا الهدف أن تكون القوائم المالية لكل فرع معدة وفق المبادئ المحاسبية و طرق التقييم و الإفصاح المتبناة من طرف المجمع. و بالتالي تسعى عملية التدقيق إلى إضفاء الثقة والمصادقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم و هو ما يقودنا إلى قبول الفرضية الرابعة.

بخصوص الفرضية الخامسة: التي تنص على أن مجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية يطبق جميع الإجراءات القانونية و المحاسبية حسب القوانين و المعايير المنصوص عليها عند إعدادها للقوائم المالية المجمعة و تدقيقها. تم تأكيد صحتها، و خاصة أن الدراسة الميدانية بينت بشكل واضح أن المجمع SNVI يخضع للمواد القانونية الواردة في القانون التجاري و المرتبطة بالقوائم المالية المجمعة، كما أن النظام المحاسبي المالي خصص مجموعة من الفقرات لمعالجة القوائم المالية المجمعة من حيث إجراءات و خطوات و طرق إعدادها و تحت مسؤولية من يقع إعدادها، حيث يعتمد المجمع على مدونة إجراءات عمل داخلية مستمدة من التشريعات القانونية و المحاسبية ذات الصلة بمحاسبة المجمعات و هو ما ساهم في إعداد قوائم المالية مجمعة قانونية و صادقة في نفس الوقت.

2. نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة نستخلص النتائج التالية:

- رغم التواجد للمجمعات ككيانات اقتصادية كبرى إلا أنه لا يعترف بها قانونيا نظرا لافتقارها للشخصية المعنوية، و عليه تقوم كل دولة بسن قوانين تنظم الجوانب الاقتصادية و القانونية و الإدارية و الجبائية و تحدد العلاقات المختلفة بين المؤسسة الأم و الفروع و الفروع فيما بينها؛
- يعتبر التجميع تقنية محاسبية تهدف لإعطاء صورة أكثر شمولية عن المركز المالي للمجمع، فالتجميع يقوم على مجموعة من التقنيات تضبطها معايير دولية يتم تحيينها بصفة مستمرة و يقوم

- كذلك على قوانين محلية، فكل من المعايير المحاسبية و النظام المحاسبي متفقان حسب آخر إصداراتهما فيما يتعلق بطرق التجميع المسموح بها لإعداد القوائم المالية المجمعة؛
- عدم مواكبة المجمعات الجزائرية و حتى النظام المحاسبي المالي للتغيرات الحاصلة التي طرأت في المعايير الدولية، من خلال فرض طريقة الإدماج الكلي أو الشامل و بالتالي فإنه لا يترك المجال أمام المستثمرين؛
 - بيئة عمل المجمعات الجزائرية العمومية مازالت و كأنها في الاقتصاد الموجه باعتبارها مجمعات تابعة لوزارات وصية ملزمة بتطبيق المخططات الحكومية عكس المعايير الدولية التي أعدت في إطار اقتصاد السوق؛
 - إن اعتماد أنظمة و معايير مهنية لرقابة جودة التدقيق لها دور فعال في تحسين مستوى أداء المراجعين كما يدعم جودة خدمات التدقيق، حيث توفر هذه معايير المستويات المثلى للأداء التي يسعى المراجع إلى تحقيقها، في حين أنه في ظل غيابها يعتمد على القوانين و التشريعات التي تحكم أدائه و تحدد فقط المستويات الأدنى للأداء التي يلتزم بها المراجع؛
 - إن أعمال التدقيق بدأ يشوبها الشك و ظهر أن هناك نقصاً متنامياً في الوثوق بشهادة المراجع لدى فئة كبيرة من المستفيدين من خدمات التدقيق محلياً و دولياً، و هذا ما أدى إلى إحداث تغيرات كبيرة في تدقيق الحسابات بإطارها النظري و ممارستها المهنية، و أدى هذا إلى الطلب المتزايد على خدمات التدقيق مع تزايد مسؤوليات المراجعين، و قد تطلبت هذه التغيرات تفهما شاملاً و موسعاً من الباحثين و المهنيين الممارسين للتدقيق في ظل التركيز على مفاهيم الرقابة على جودة خدماتها، و رقابتها النوعية على مستوى شركات التدقيق و فهم و توسيع مسؤوليات المراجع؛
 - شهدت الجزائر إصلاحات على مستوى مهنة التدقيق و المنظمات المشرفة عليها، حيث عرفت إعادة تنظيم و هيكلة جديدة منذ سنة 2010 ، كما تم إصدار 16 معيار تضمنت إرشادات و توجيهات و معايير أداء عمل محافظ الحسابات و ذلك بهدف تحسين ممارسة المهنة في الجزائر؛
 - إن عملية تدقيق القوائم المالية المجمعة تخضع لنفس منهج تدقيق القوائم المالية الفردية، إلا أنه يتمتع بنوع من الخصوصية فهو يعتبر امتداداً لتدقيق القوائم المالية الفردية، حيث يعتمد محافظ حسابات المجمع على نتائج تدقيق الشركات التابعة مع وجوب تقييمه لهذه الأعمال؛

- تعتمد عملية تدقيق القوائم المالية المجمعة على منهج خاص تتم فيه تدقيق جميع المراحل الخاصة بعملية التجميع، فمحافظ الحسابات المجمع بعد اطلاعه على تقارير محافظي حسابات الشركات التابعة يقوم بمهمة التدقيق مع التركيز على تدقيق عملية التجميع، ليقوم أخيرا بإصدار تقرير حول مدى صحة و عدالة القوائم المالية للمجمع و الذي يكون بمثابة قيمة مضافة لجميع الأطراف؛
- بما أن محافظ حسابات المجمع يعتمد بالأساس على تقارير محافظي حسابات الفروع فإن التساؤل عن من يتحمل المسؤولية في حالة الغش أو الخطأ يبقى محل تساؤل؛
- يطبق مجمع المؤسسة الوطنية للمؤسسات الصناعية كل المواد القانونية الواردة في القانون التجاري و المنظمة للمجمعات؛
- يقوم المجمع بتجميع مختلف عناصر القوائم المماثلة تطبيقا لمبدأ التجانس؛
- قام المجمع بتوحيد السياسات و الطرق المحاسبية التي تسمح بالتقييم الموثوق فيه خاصة من خلال اعتماد طريقة اهتلاك واحدة؛
- إن عملية التجميع المحاسبي على مستوى المجمع غالبا لا تتم في الوقت المحدد نظرا لتأخر الشركات التابعة في إرسال المعلومات اللازمة لإتمام هذه العملية؛
- يسعى المجمع إلى تطبيق مفهوم الرقابة، و هو ما يتجلى في كثير من توجهاته و كذا إستراتيجيته الرامية للوصول إلى الجودة المطلوبة؛

3. التوصيات:

- بناء على النتائج التي تم التوصل إليها ضمن هذه الدراسة ما يلي أهم التوصيات التي يمكن تقديمها:
- ضرورة تفعيل البورصة الجزائرية باعتبارها العنصر الفعال لتنشيط عملية اندماج الشركات؛
 - ضرورة تعميم الممارسة المحاسبية للقوائم المالية المجمعة من خلال النشرات و الدوريات المحاسبية؛
 - جذب المجمعات الأجنبية للاستثمار في الجزائر مما يسمح للمجمعات المحلية من الاقتراب منها أكثر و الاحتكاك بها؛
 - ضرورة حيابة المجمعات الجزائرية لأنظمة معلومات متطورة لتقييم عملية التجميع و الحرص على تغطية جميع أنواع الفروقات و السهر على المراجعة الدورية لهذه الأنظمة؛
 - يجب على مكاتب محافظي الحسابات أو مكاتب التدقيق بإنشاء قسم خاص بمراقبة جودة التدقيق؛

- ضرورة تشجيع محافظي الحسابات على مكاتب تدقيق جماعية، و ذلك بسبب وجود عدد كبير من مكاتب من نوع فردي؛
- إجراء دراسات أخرى حول موضوع جودة التقارير وصولاً إلى صياغة نموذج كمي يقيس مستوى الجودة؛

4. آفاق البحث:

تقوم آفاق البحث على محاولة استكمال الدراسة بالتطرق إلى بعض المواضيع المهمة، تتمثل فيما يلي:

- الدور الاقتصادي و المالي للبورصة في تنشيط و تحفيز التجمعات الاقتصادية؛
- الآليات الرقابية للحكومة كوسيلة لتحسين أداء مجتمعات الشركات؛
- أثر نظام المعلومات في تجميع الحسابات.

قائمة

المراجع

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية

• الكتب:

1. العكيلي عزيز، الوسيط في الشركات التجارية دراسة فقهية قضائية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006.
2. الياس ناصف، موسوعة الشركات التجارية، الجزء الثالث، دار المستقبل، بيروت، لبنان، 2008.
3. أمينة بن بو تلجة، محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2011.
4. أحمد محمد محرز، اندماج الشركات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1999.
5. أحمد بسيوني شحاته، كمال الدين الدهراوي، المحاسبة المتقدمة، الدار الجامعية، مصر، 2008.
6. أمين السيد احمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2008.
7. أحمد نور و آخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
8. أحمد الخطيب، إدارة الجودة الشاملة، الطبعة الثانية، عالم الكتب الحديث للنشر و التوزيع، عمان 2006.
9. أحمد حلمي جمعة، دراسات و بحوث في التدقيق، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2009.
10. توماس وليم وهنلي أمرسون، المراجعة بين النظرية و التطبيق، ترجمة حامد أحمد حجاج و أمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1989.
11. جورج دانيال غالي، طرق ومشاكل المحاسبة عن اندماج الشركات ، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
12. حامد طلبة أبو هيبه، أصول المراجعة، زمزم للنشر و التوزيع، الأردن، 2011.
13. حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009.
14. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة "الإطار النظري و الإجراءات العملية"، الطبعة الأولى، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2009.

15. خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة المتقدمة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009.
16. خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 2005.
17. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2001.
18. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005.
19. زهرة توفيق السواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، 2009.
20. زهير الحردب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2010.
21. سونيا محمد البكري، إدارة الجودة الكلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
22. طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
23. طارق عبد العال حماد، اندماج و خصخصة البنوك، الدار الجامعية ، القاهرة، مصر، 1999.
24. عبد الوهاب علي، شحاتة السيد، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية مصر، 2007.
25. عبد الفتاح الصحن، أحمد عبيد، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2009.
26. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر "الناحية النظرية"، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2009.
27. كمال الدين الدهراوي، مناهج البحث في مجال المحاسبة، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2002.
28. مبروك حسين، القانون التجاري الجزائري و النصوص التطبيقية و الاجتهاد القضائي، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2004.

29. محمد شريف توفيق، المحاسبة المالية المتقدمة، الاندماج و القوائم المالية المجمعة للشركات المساهمة، مكتبة المدينة، مصر، 2007.
30. محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، مصر، 2008.
31. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.
32. محمود ابراهيم عبد السلام، المحاسبة المتقدمة، مكتبة القاهرة الحديثة، القاهرة، مصر، 2000.
33. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998.
34. محمد طارق يوسف، حوكمة الشركات بين النظرية و التدقيق، جمعية المحاسبين و المراجعين المصريين، مصر، 2012.
35. محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة و المراجعة المهنية و دور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، دار الجيل، بيروت، لبنان، 2008.
36. محمد سامي رضا، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 2011.
37. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، عمان، 2009.
38. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات - من النظرية إلى التطبيق-، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
39. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات - الإطار النظري و الممارسة التطبيقية-، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
40. محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، الطبعة الرابعة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014.
41. محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر، الإسكندرية، مصر، 2011.

42. هادي عباس التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
43. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الناحية النظرية و العملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
44. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002.
45. يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2002.
46. يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الوراق للنشر ، الأردن ، 2007.

● الأطروحات و المذكرات:

1. أحمد محمد صالح، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.
2. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2008.
3. خليدة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016.
4. ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2017.
5. سفاحلو رشيد، أهمية تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق و المراجعة في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2017.
6. سايج فايز، أهمية تبني معايير التدقيق الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة البليدة 2، 2015.

7. علي عمر أحمد سويس، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011.
8. عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2013.
9. غوالي محمد بشير، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة و ضغوط المحيط، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011.
10. فاتح سردوك، تطوير مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، تضيق فجوة التوقعات و دعم الرقابة على جودة المراجعة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014.
11. مداني بن بغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2004.
12. مقراني عبد الكريم، انسجام معايير المراجعة، أطروحة دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2011.
13. أمال فريال أوماطة، تقنية تجميع الحسابات " حالة الشركة القابضة سوناطراك"، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2002.
14. أحمد مقدمي، النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات، دراسة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2006.
15. أحمد زياد جمال إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت الفرق، الأردن، 2002.
16. أية جار الله نعمان، مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة و تعزيز موضوعيته و استقلاليته، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.

17. بدر الدين سوسة، توحيد القوائم المالية و تدقيقها، مذكرة ماجستير، كلية العلوم التجارية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2012.
18. رائدة ابراهيم أبو عطوي، أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل المدقق الخارجي، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.
19. سامر دواره، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، جامعة حلب، سوريا، 2014.
20. شوقي طارق، أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.
21. عبد السلام سليمان قاسم الاهل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008.
22. منير سلامي، القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2010.
23. مرشد عبد المنصر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014.
24. محمد مفلح محمد الجعافرة، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي لشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008.

● مقالات، تقارير، دراسات و ملتقيات:

1. إيمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة و أثره على جودة الأداء المهني- دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية-، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد و الإدارة، المجلد 20، العدد 1، جدة، السعودية، 2006.
2. حميد عبد الرحمن بن إبراهيم، خصائص جودة المراجعة المالية، دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 3، الرياض، السعودية، 2000.

3. حميداتو صالح، بوقفة علاء، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل الإصلاح النظام المحاسبي، الملتقى الوطني حول واقع و أفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمى لخضر، الوادي، الجزائر، 2013.
4. حمزة شنوف و اخرون، مداخلة بعنوان معايير التقارير المالية الدولية لتوحيد الحسابات، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.
5. رولى نعيم دهمش، رقابة الجودة في تدقيق الحسابات مفهومها و أهميتها، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 95، عمان، الأردن، 2000.
6. زوهري جليلة، صالح الياس، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية و معايير التدقيق الدولية، مجلة الابتكار و التسويق، العدد 2 ، جامعة الجبالي ليايس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016.
7. سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 45، العدد 2 ، الإسكندرية، مصر، 2008.
8. سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 2، الإسكندرية، مصر، 2008.
9. سعيد زهير، معايير إعداد التقرير في الجزائر و مدي تطابقها مع معايير التدقيق الدولية، دراسة نظرية تحليلية، مجلة أفاق الدراسات الاقتصادية، العدد 3، جامعة العربي تبسي، تبسة، الجزائر، 2017.
10. ظاهر القشي، انهيار بعض الشركات العالمية و أثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلد 25، العدد 2، القاهرة، مصر، 2005.
11. عطاء الله خليل، العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 2، دمشق، سوريا، 2000.
12. عبد الله بن صالح، مداخلة حول دراسة تحليلية تقييمية لواقع إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر و مدى توافقها مع المعايير المراجعة الدولية، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة

الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 2013.

13. عفاف إسحاق، الرقابة على أداء المحاسبين القانونيين، مجلة المدقق، العدد 83، لبنان، 2010.

14. فايز سايج، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية و مهنة محافظة الحسابات، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية و المعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2011.

15. قطاف نبيل، العمري أصيلة، تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، دراسة تحليلية لأراء عينة من محافظي الحسابات بولاية بسكرة، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة ، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، الجزائر، 2013.

16. محمد عبد الله آل عباس، أثر المعلومات عن جودة المراجعة و سمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية - دراسة اختبارية لكفاءة السوق-، ورقة عمل مقدمة إلى ندوة: دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2006.

17. محمد جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية و تحديات القرن الحادي و العشرين، جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية، 2010.

18. مصطفى صادق حامد، تحليل كفاءة و فعالية عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش الإدارة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد و التجارة، المجلد 15، العدد 1، الرياض، السعودية، 2001.

19. محمد حسين الصديق، دور المراجعة في عن المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الجودة الشاملة، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد 2، السودان، 2012.

20. مصطفى طبشي و آخرون، مداخله بعنوان إعداد و عرض القوائم المالية الموحدة وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-

- IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.
21. منصور بن اعمارة، محمد حولي، مداخللة بعنوان معايير المراجعة الدولية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية IAS/IFRS و المعايير الدولية للمراجعة ISA جامعة سعد دحلب، البليدة، 2011.
22. نور ساعد الجدعاني، حسام عبد المحسن العنقري، تأثير حجم و سمعة مكاتب المراجعة و طبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد و الإدارة، المجلد 23، العدد 2، الرياض، السعودية، 2009.

• أوامر، موثائق، مراسيم و قرارات:

1. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، قانون رقم 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجزائر، المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007.
2. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، قانون 08-156، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 جويلية 2008.
3. قانون التجاري الجزائري، الأمر رقم 75-59 المعدل و المتمم، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975.
4. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 85، قانون رقم 96-31، يتضمن قانون المالية لسنة 1997، المؤرخ في 31 ديسمبر 1996.
5. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 48، الأمر رقم 95-25، المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، المؤرخ في 25 سبتمبر 1995.
6. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 77، قانون رقم 96-27، المعدل و المتمم للأمر 75-59، المتضمن القانون التجاري الجزائري، المؤرخ في 09 ديسمبر 1996.
7. قانون التسجيل لسنة 2016.
8. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2016.
9. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 87، قانون 99-05، المحدد لكيفيات إعداد و تجميع حسابات المجمع، المؤرخ في 09 أكتوبر 1999.

10. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، قانون 08-156، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، المؤرخ في 26 جويلية 2008.
11. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، قانون 11-24 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره، المؤرخ في 27 جانفي 2011.
12. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، قانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 29 ماي 2010.
13. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، قانون 11-25 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره، المؤرخ في 27 جانفي 2011.
14. الوزارة المالية، المقرر رقم 002، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210-505-560-580)، المؤرخ في 04 فيفري 2016.
15. الوزارة المالية، المقرر رقم 150، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700)، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.
16. الوزارة المالية، المقرر رقم 23، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620)، المؤرخ في 15 مارس 2017.
17. الوزارة المالية، المقرر رقم 77، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230-501-530-540)، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.
18. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، القانون رقم 11-30، يحدد شروط و كفايات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 27 جانفي 2011.
19. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، القانون رقم 11-31 الذي يتعلق بالشروط و المعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 27 جانفي 2011.
20. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، قانون رقم 11-32، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، المؤرخ في 27 جانفي 2011.

21. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 30، قانون رقم 11 - 202، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات، أشكالها، آجال و إرسالها، المؤرخ في 26 ماي 2011.

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الفرنسية

● الكتب:

1. A.Hamini, **L'Audit Comptable et Financier**, Berti édition, 1^{er} Ed, Alger, 2010 .
2. Antoine Mercier, Philippe Merle, **Mémento Pratique Audit et Commissariat aux Comptes**, Francis Lefebvre, Paris, France, 2011.
3. Benoit Lebrun, **Les Comptes Consolidés**, Edition démos, France, 2006.
4. Beatrice et Francis Guillot, **La Consolidation Des Comptes**, 3^{eme} Edition, Gualino, Paris, France, 2002.
5. Bruno Bachy, Michel Sion, **Analyse Financière des Comptes Consolides Normes IAS/IFRS**, Dunod, Paris, France, 2009.
6. Christine Colette, **Incitation a La Gestion Fiscale Des Entreprises**, Edition Eyrolles, France, 2004.
7. Christian Raulet, **Comptabilité Des Sociétés Commerciales**, 13^{eme} Editions, Dunod, France, 2001.
8. C.Bonnier, P.Delvaille, **Comptabilité Financière Des Groupes** Collection Business, Gualino éditeur, Paris, France, 2006.
9. Eric Robert, Gilbert Gelard, **Nouvelle Pratique Des Comptes Consolidés**, Edition Gualino, France, 2000.

10. François Colinet, **Pratique Des Comptes Consolidés**, Edition Dunod, France, 2001.
11. Farid Makhlouf, **Comptabilité Des Sociétés Selon le SCF**, Edition pages blues, Alger, 2011.
12. Gerard Lejeune, Jean Pierre Emmerich, **Audit et Commissariat aux Comptes**, Gualino, Paris, 2007.
13. Hubert Bruslerie, **Analyse Financière Information Financière, Diagnostic et Evaluation**, 4^{ème} Edition, Dunod, Paris, France, 2010.
14. Jacques Richard, Christine Collette, **Comptabilité Général Système Français et Normes IFRS**, 8^{ème} Edition, Dunod, Paris, France, 2008.
15. J. Raffegau, P. Dufils, **Comptes Consolidés**, Edition Francis Lefebvre, France, 1999.
16. Jean Montier, **Technique De Consolidation**, Edition Economica, France, 2002.
17. Jean Corre, **Les Règles de La Consolidation Des Comptes**, Edition Bodas, France, 2004.
18. Jean Corre, **la consolidation**, Librairie Vuizort, France, 2003.
19. Med Zine Khafrabi, **Comptabilité des sociétés**, 4^{ème} édition, Berti, Alger, 2006.
20. Maggy Pariente, **Les Groupes Des Sociétés**, Edition Litec, Paris, France, 2000.
21. Mokhtar BELAIBOUD, **Pratique de l'Audit**, Berti édition, Alger, 2005.
22. Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz, **La Pratique du Commissariat Aux Comptes en Algérie**, Tome 1, édition Société Nationale de Comptabilité, Alger, 2011.

23. Pierre Conso, Farouk Hemici, **Gestion Financière de L'entreprise**, 9^{eme} Edition, Dunod, France, 2001.
24. Patrick Mykita, Chcherif Jacques Allali, **Comptabilité Des Sociétés**, Edition Berti, Alger, 2010.
25. Philipe Coste, Pascal Simon, **La Consolidation Des Comptes**, Edition d'organisation, France, 2008.
26. Pierre Vernimmen, **Finance d'Entreprise**, 5eme édition, Dalloz, Paris, France, 2002.
27. Robert Obert, Marie –pierre Mairesse, **Comptabilité et Audit Manuel et Applications DSCG4**, 2^{eme} Edition, Dunod, Paris, France, 2009.
28. Tayeb Zitoun, **Comptabilité Des Sociétés**, Edition Berti, Alger, 2003,
29. Tahar Hadj Sadok, **Rôle, Diligences et Responsabilités du Commissaire aux Comptes**, édition Dahlab, Alger, 2007.
30. Toulon Frédéric, **Vocabulaire Economique**, Edition bouchère, Alger, 2006.
31. Yves Guyon, **Droit Des Affaires**, 9^{eme} Edition, Economica, France, 2000.

● مقالات، تقارير، دراسات و ملتقيات:

1. Piot Charles, **Réputation de l'Auditeur et Modèle de Gouvernance : une comparaison France, Allemagne, canada**, 24^{eme} congres identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité, et le contrôle de gestion, 2003.
2. Riadh Manita, **Les Approches d'évaluation et les Indicateurs de Mesure de la qualité d'Audit – étude critique**, euro méditerranéen, economics and finance revue, n 3, Paris, 2008.

3. Robert Obert, **De Nouvelles Normes IFRS sur les Comptes Consolidés**,
Revue française de comptabilité, n 444, Paris ,2011.

● الأنترنت:

1. www.ifac.org
2. www.cnc.dz
3. www.Joradp.dz
4. www.mfdgi.gov.dz