ـــة الجزائريـــــــة الديمقراطيـــــــة الشـــــــعب
ـــــليـــــم العالـــــي و البحـــــث العـــــلم
ـــــــــــة باجـــــــــــي مختـــــــــــار
عنابـــــــــــة

كلية العلوم الاقتصادية و التسييـــر
المالية

قسم العلوم

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير

بعنوان

توحيـــــد القوائـــم الماليـــــة و تدقيقـهـــــــا

دراســة حالــة شركـــة تسييـــر مساهمات الدولـة للغرب SGP EL OUEST

إعداد الطالب:
الدكتور:
سوسة بدر الدين

إشراف
جاوحدو رضا

لجنة المناقشة

الدكتور هوام جمعة	أستاذ محاضر درجة أ	جامعة باجي مختار–عنابة	رئيساً
الدكتور جاوحدو رضا	أستاذ محاضر درجة أ	جامعة باجي مختار–عنابة	مقرراً
الدكتور بن أعمارة منصور	أستاذ محاضر درجة أ	جامعة باجي مختار–عنابة	عضواً
الدكتور بوقلقول الهادي	أستاذ محاضر درجة أ	جامعة باجي مختار–عنابة	عضواً

السنة الجامعية 2011 -2012

بسم الله الرحمـٰن
الرحيم

" فأما الزبد فيذهب جفاء
و أما ما ينفع الناس
فيمكث في الأرض كذلك
يضرب اللّٰه الأمثال "

صدق اللّٰه العظيم

ملخص

من أهم ميزات الإقتصاد الحديث إنتشار المجمعات و الشركات المتعددة الجنسيات التي تعبر الحدود الجغرافية للدول بطرق شتى و تحت أشكال متباينة.

إن هذا النوع من الشركات له من الخصوصيات ما يجعل كل من محاسبتها التي تقوم أساسا على توحيد القوائم المالية، و تدقيقها موضوع إهتمام التشريعات و المعايير المحلية و المعايير الدولية.

و في هذا الإطار حاولت الجزائر التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بإصدار النظام المحاسبي المالي، كما قامت بوضع قانون جديد ينظم مهنة التدقيق ينص على صدور معايير تدقيق مستقبلا.

و قد شملت هذه الدراسة:

- توحيد القوائم الماليـــــة
- تدقيق القوائم الماليـــــة
- تدقيق القوائم الماليـــــة الموحدة
- دراسة ميدانيـــــة

الكلمات الدالة :

توحيد القوائم الماليـــــة، المجمعات، تدقيق القوائم الماليـــــة، المعايير المحاسبية الدولية، معايير التدقيق الدولية.

Résumé

L'économie moderne se caractérise principalement par les groupes et les sociétés multinationales qui traversent les frontières des pays avec de multiples méthodes et sous diverses formes.

Les spécificités de ce genre de sociétés ont conduit les gouvernements à réglementer leur comptabilité, fondée essentiellement sur la consolidation des états financiers et de réglementer aussi leur audit.

De même, des normes comptables internationales et des normes internationales d'audit spécifiques ont été dédiées à la consolidation.

Dans ce contexte, l'Algérie à tenté de rendre le SCF compatibles avec les normes comptables internationales et à promulgué une nouvelle loi pour réglementé la profession de commissaire aux comptes devant être complété par des normes d'Audit.

Ainsi, par soucis de traitement des aspects cité supra, notre étude s'est axé sur :

- Consolidation des états financiers
- Audit des états financiers
- Audit des états financiers consolidés
- Etude de cas

Mots clés

Consolidation des états financiers, groupes, Audit des états financiers, normes comptables internationales, normes internationales d'audit.

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى والدتي الكريمة

إلى والدي رحمه الله

كما أهديه إلى زوجتي و إبنتي و أخواتي

إلى كل أقاربي و أصدقائي

الشكر

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه ذو الجلال و الإكرام،

أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ جاوحدو رضا على إشرافه على هذا البحث و على كل ما بذله من جهد في توجيهه،

كما أتقدم بالشكر إلى الأستاذة هوام جمعة على كل ما بذلته من مجهودات من أجل إخراج أول دفعة تخصص محاسبة ما بعد التدرج من جامعة باجي مختار عنابة،

أشكر كل الأساتذة الذين درسوا دفعة ماجستير محاسبة،

أشكرهم على ما بذلوه من مجهودات جبارة لإيصال أحدث المعلومات، وعلى رأسهم الأساتذة الأفاضل بن عمارة منصور، بومزايد، فارح زهوة.

و الله من وراء القصد.

قائمة المختصرات

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
APB	Acconnting Principal Board
APB	Accounting Principals Board
ARB	Acconnting Research Bulletins
FAF	Financial Accounting Foundation
FASAC	Financial Accounting Standards Advisory Council
FASB	Financial Accounting Standards Board
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
GASAC	Gouvernementals Accounting Standards Advisory Council
GASB	Gouvernementals Accounting Standards Board
ISA	International Standards Auditing
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IASB	International Acconting Standard Board
IASC	International Acconting Standard Commitee
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Commitee
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISAE	International Standards on Assurance Engagements
ISRE	International Standard on Review Engagements
ISRS	International Standard on Related Services
PCN	Plan Comptable National
SAC	Standards Accounting Commitee
SAS	Statements on Auditing Standards
SCF	Système Comptable Financier
SEC	Securities and Exchange Commission

SGP	Société de Gestion des Participations de l'Etat
SQCS	Statement on Quality Control Standards
SSAP	Statements of Standards Accounting Practice

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	رقم الصفحة
01	نمط التوحيد المباشر	22
02	نمط التوحيد بالتدرج	23
03	أعمال التوحيد على مستوى الفروع	25
04	الضرائب على الأرباح	39
05	تنظيم IFAC	65
06	مراحل تدقيق القوائم المالية الموحدة	116
07	مراقبة توحيد القوائم المالية	122

08	تنظيم شركة مساهمات الدولة SGP EL OUEST	137
09	الشركات التي تدخل في نطاق التوحيد	148

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	رقم الصفحة
01	يوضح التطور التاريخي لأهداف التدقيق	56
02	جدول زمني تقديري لبرنامج العمل	155
03	الشركات التي تدخل مجال التوحيد	159

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان
01	القانون التجاري، المواد 729 إلى 732
02	الأمر 96-31 ممضى في 30 ديسمبر 1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد85، مؤرخة في 31 ديسمبر 1996، المواد 13، 14، 15 و 24.
03	القرار الممضى في 2008/07/26 المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، المادة -132 -5 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 19 المؤرخة في 25 مارس 2009، المواد 131-1 إلى 131-4 و 132-1 إلى 132-18 و 134-1 و 134-2.
04	قانون رقم 10-01 ممضي في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 42، مؤرخة في 11 جويلية 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد 04، 05، 23، 24 و 25.
05	المرسوم التنفيذي رقم 11-26 ممضي في 27 جانفي 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، عدد7، مؤرخة في 02 فبراير 2011، المواد 3 و 4.
06	القانون 07-11 ممضى بتاريخ 25 نوفبر2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 74، مؤرخة في 25 نوفمبر 2007، المواد 31، 32، 33، 34 و 36.
07	Bilans actif, passif et TR au 01.01.2010 avant retraitements
08	Opérations de retraitements au 01.01.2010 du consolidé
09	Bilans actif, passif et TR au 01.01.2010 après retraitements
10	Bilans actif, passif et TR au 31.12.2010 avant retraitements

Opérations de retraitements du consolidé au 31.12.2010	11
Bilans actif, passif et TR au 31.12.2010 après retraitements	12

مقدمـــة عامـــة

1. مقدمة عامة وطرح الإشكالية

إننا اليوم ونحن نخوض بدايات القرن الجديد نعيش عبر العالم وبدرجات متفاوتة، تحرر للاقتصاديات من القيود السياسية و الاجتماعية والاقتصادية. إن هذا التطور أدى إلى نمو المؤسسات الاقتصادية وتكتلها وتجمعها في أشكال عدة و ذلك من أجل الحصول على ميزات تنافسية أكثر فأكثر دون الاكتراث بالحدود الجغرافية، فتواجد هذه المجمعات أو فروعها عبر كل دول العالم يعتبر تجسيد لمفهوم العولمة بمختلف أبعادها.

إن هذا التطور الكبير و المتسارع لهذه المجمعات الاقتصادية عبر مختلف دول العالم أجبر المحاسبة على غرار باقي علوم التسيير أن تتطور لتواكب هذه التحولات فأصبحت لا تقوم على ميكانيزمات أو تقنيات بسيطة فقط بل تقوم كذلك على فلسفة متكاملة تستند إلى منطق عميق.

ففي هذا الصدد استرجعت المحاسبة شيئا فشيء شرعيتها المفقودة، حيث حافظت على وظيفتها التاريخية التي تخص التسجيل اليومي للعمليات الاقتصادية من جهة، وتطورت لتصبح أداة فعالة للاتصال يستحيل التخلي عنها من جهة أخرى.

ففي هذا الإطار جاءت المعايير المحاسبية الدولية تهدف إلى إيجاد لغة موحدة ومشتركة بين مختلف الشركات مهما كان موطنها أو مكان تواجدها، و أصبحت المحاسبة لا تكتفي فقط بتسجيل العمليات والتدفقات النقدية والمادية بل تتعدى ذلك إلى التقييم المستمر لأداء المؤسسات بصفة عامة.

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 وكفاءة عاليتين تسهر على التأكد من صنع قوائم مالية ذات جودة عالية ومصداقية كبيرة لهذه التجمعات.

في هذا الإطار فان الجزائر على غرار باقي دول العالم تحاول أن توفق بين جلب و تشجيع الاستثمار و حماية مؤسساتها و اقتصادها، فقامت خلال السنوات الخمسة الأخيرة بإصلاحات عميقة وجذرية لمنظوماتها المحاسبية و الرقابية من خلال إصدار قانون جديد ينظم المحاسبة من خلال النظام المحاسبي و المالي الجديد، و قانون أخر ينظم التدقيق القانوني و مهنة محافظ الحسابات.

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

كيف يتم توحيد عدة قوائم مالية لشركات مختلفة في قائمة مالية واحدة ؟ و كيف يتم تدقيقها؟

و للإجابة على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي المجمعات ؟ ما التوحيد ؟ و فيما تكمن أهميته ؟ و ما هي تقنياته ؟
- هل تعبر القوائم المالية الموحدة على حقيقة ثروة كل المؤسسات التي تدخل في نطاق التوحيد ؟
- ما هو التدقيق ؟ ما أهميته ؟ و ما هي أهدافه و أنواعه ؟
- ما هو المنظور الدولي للتدقيق ؟- المعايير الدولية للتدقيق و الهيئات التي تصدرها -
- ما هو واقع التدقيق في الجزائر ؟ و كيف نظمت مهنة التدقيق الجزائر؟
- ما هي الشركات الملزمة بإصدار قوائم مالية موحدة في الجزائر ؟
- كيف يتم تدقيق القوائم المالية الموحدة ؟

2. الفرضيات

يمكن وضع الفرضيات التالية كإجابة أولية على الأسئلة المطروحة :

- هناك تقنيات معقدة لتوحيد القوائم المالية.
- توجد علاقات اقتصادية، قانونية وإدارية بين مختلف فروع المجمعات فيما بينها من جهة وبينهم وبين المؤسسة الأم من جهة أخرى.
- تهدف القوائم المالية الموحدة إلى التعبير الصادق على الثروة الحقيقية والمركز المالي الحقيقي لمجموعة المؤسسات التي تكون المجمع.
- المعايير الدولية والتشريع الجزائري يضبطان بصفة دقيقة الشركات المعنية بإصدار قوائم موحدة.
- تدقيق القوائم الموحدة في الجزائر يرتكز على قوانين خاصة.

3. أسباب اختيار موضوع البحث

تم اختيار هذا الموضوع لمجموعة من الأسباب أهمها:

- نقص المكتبة الجزائرية وحتى الأجنبية بمراجع حول الموضوع.
- تزايد الحاجة إلى البحث في هذا الموضوع لتزايد عدد المجمعات على الصعيد الوطني والدولي.
- نقص التحكم في آليات وتقنيات التوحيد.

- تشعب وتعقد تقنيات التوحيد.
- عدم وجود دراية كافية بتدقيق المجمعات.
- ميول ذاتية لدى الباحث و رغبة في التحكم في هذا الموضوع.

4. أهداف البحث

يهدف البحث إلى:

- تسليط الضوء على كل العمليات التي تخص عملية التوحيد.
- توضيح الإجراءات العامة التي تمكن من القيام بعمليات التوحيد.
- محاولة وضع مجموعة من الإجراءات للتحكم في عملية التوحيد.
- التعريف بكافة التقنيات الخاصة بالتوحيد .
- التعريف بمختلف أنواع المؤسسات التي تخص البحث.
- معرفة البعد القانوني لعملية تدقيق المجمعات.
- وأخيرا محاولة بعث تفكير عام حول المجمعات وعملية التوحيد كمفاهيم محاسبية ذات أبعاد اقتصادية و قانونية و جبائية و حتى إجتماعية.

5. أهمية البحث

إن أهمية هذا البحث تكمن أساسا في تسليط الضوء على كل الجوانب المتعلقة بالمجمعات، النظرية منها و التقنية و القانونية و الجبائية و معرفة التطورات التي تعرفها الجزائر في هذا الميدان و ما ينبغي لها أن تفعله في هذا الإطار.

6. حدود البحث

الحدود المكانية: تخص هذه الدراسة الواقع الجزائري، مع الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق و المحاسبة و التي تخص ممارسات التوحيد على المستوى الدولي. و تم بعد ذلك إسقاط الدراسة النظرية على الواقع العملي الميداني و ذلك بدراسة حالة شركة تسيير مساهمات الدولة للغرب SGP EL OUEST .

الحدود الزمانية : لقد تطرقنا من خلال الدراسة النظرية إلى تاريخ كل من التدقيق و التوحيد و حاولنا التطرق إلى أهم التطورات التاريخية و حتى الوصول إلى يومنا هذا، أما الدراسة التطبيقية فقد تمت على شركة تسيير مساهمات الدولة للغرب SGP EL OUEST على النشاط الممتد من 2010.01.01 إلى غاية 2010.12.31.

7. مناهج البحث

تم إتباع المنهج الوصفي في بعض أجزاء هذا البحث المتعلقة بالتأصيل العلمي للتدقيق و إجراءات التوحيد و تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في بعض الأجزاء حيث حاولنا وصف الظواهر قيد البحث وصفا دقيقا دون التدخل أو التأثير عليها ، كما تم إتباع المنهج التاريخي في أجزاء أخرى و المتعلقة بتطور كل من التوحيد و التدقيق و كذا المتعلقة بتاريخ إنشاء الشركة موضوع البحث.

8. الدراسات السابقة

على حد علم الباحث لا توجد دراسات تهتم بموضوعي البحث؛ توحيد القوائم المالية و تدقيقها في نفس البحث، إلا أنه توجد بعض الدراسات التي تهتم بأحد الموضوعين وأهمها:

– دراسة حولي محمد مذكرة ماجيستير بعنوان المراجعة المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الحديد و الفوسفات "فرفوس" حيث تناولت هذه الدراسة الجانب العلمي للمراجعة و الخطوات التقنية و إنتهت بدراسة ميدانية و خلصت إلى أهمية المراجعة في الجزائر لحماية المستثمرين و توصية تتمثل في ضرورة إنشاء لجنة خاصة تابعة للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين تهتم بإعداد و نشر معايير للمراجعة تتلائم مع الواقع المهني.

– دراسة حكيمة مناعي مذكرة ماجيستير بعنوان تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، حيث تطرقت إلى الجانب النظري و الجانب التطبيقي للمراجعة و الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية و الـــSCF ومدى تأثيرهما على تقارير المراجعة الخارجية في إطار دراسة ميدانية و قد خلصت هذه الدراسة أنه على الرغم من التحديد الواضح لأشكال تقارير المراجعة الخارجية من قبل المعايير الدولية إلا أنها تبقى تعاني من إختلافات شكلية وجوهرية في الجزائر يجب تجاوزها من خلال تبن المعايير الدولية.

– دراسة لقليطي لخضر مذكرة ماجيستير بعنوان مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر، دراسة حالة من خلال الإستبيان فتضمنت هذه الدراسة الجانب النظري للمراجعة مع التطرق لمعايير المراجعة الدولية و الخطوات و الإجراءات العملية للمراجعة ثم دراسة مهنة المراجعة في الجزائر و تطورها مع التطرق إلى مختلف مسؤوليات المراجع ثم إنتهت إلى دراسة حالة الممارسة المهنية في الجزائر من خلال الإستبيان و خلصت الدراسة إلى ضرورة إعادة النظر في الترسانة القانونية التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر.

9. تقسيمات البحث

لقد تم تقسيم البحث " توحيد القوائم المالية و تدقيقها – دراسة حالة شركة تسيير مساهمات الدولة للغرب SGP EL OUEST " إلى أربعة فصول:

يتناول الفصل الأول توحيد القوائم المالية حيث أستهل بمحاولة الإلمام بماهية المجمعات و تاريخ إنشائها ثم تطرقنا في نفس السياق إلى توحيد القوائم المالية بالتطرق إلى تاريخها و إطارها ألمفاهيمي و التقني الذي درسنا فيه أنواع و مسارات و أنظمة و أنماط و طرق و مراحل التوحيد.

أما الفصل الثاني فقد خصص لدراسة تدقيق القوائم المالية بصفة عامة أي تدقيق القوائم المالية الفردية فأستهل بالتطرق إلى تاريخ التدقيق و إطاره ألمفاهيمي ثم تطرقنا إلى أهميته و أهداف و أنواعه و إنتقلنا إلى دراسة المعايير الدولية للتدقيق بداية بمعايير التدقيق المقبولة عموما GAAS الصادرة عن AICPA ثم المعايير الدولية للتدقيق – ISA– الصادرة عن IFAC وبعد ذلك ألت الدراسة إلى الإجراءات المتبعة في عملية التدقيق في ظل المعايير الدولية للتدقيق لينتهي الفصل بدراسة التدقيق في الجزائر و تطوره و القوانين التي تحكمه.

و خص الفصل الثالث دراسة أدق لتدقيق القوائم المالية الموحدة إنطلاقاً من الإطار القانوني لتدقيق القوائم المالية الموحدة في الجزائر لنصل إلى مراحل تدقيق القوائم المالية الموحدة.

أما الفصل الرابع فتناول دراسة ميدانية لشركة تسيير مساهمات الدولة للغرب SGP EL OUEST للإسقاط الجانب النظري على التطبيقي. فتناولنا إنشاء الشركة و التعريف بها ثم كيفية القيام بالتوحيد لننتهي عند تدقيق القوائم المالية الموحدة و تقارير محافظ الحسابات.

لتنتهي الدراسة بخاتمة عامة حول الموضوع تتضمن نتائج البحث و التوصيات المقترحة.

الفصـــــل الأول

توحيد القوائـم الماليـــة

تمهيـــــــــد

قد يخطر للقارئ تساؤلاً حول جدوى دراسة تختص بالتجمعات، حيث يرى أنها مجرد مجموعة من المؤسسات أو الشركات تربطها علاقات مضبوطة في إطار القانون التجاري.

فتحديد هده العلاقات يؤدي إلى تنظيم العمليات الناتجة عن تفاعل هذه المؤسسات مما يجعلها مجرد عمليات تجارية.

إن هذا الطرح ذو البعد القانوني ليس بخاطئ ولكن الواقع المعاش يبين أن الحقيقة أكثر تعقيدا من ذلك .

فيمكن أن نشبه المجمع بالعائلة التي نعرفها كلنا وندرك أبعادها و حتى القوانين التى تضبطها و تحكمها ولكن لا احد منا يعرف حدودها – أين تبدأ و أين تنتهي ؟ – و كذلك الكل يدرك أن لكل عائلة علاقات مع الخارج وكل واحدة تنظم هذا الجانب بما يتماشى وعاداتها و توجهاتها وأعرافها، ذلك الشيء نفسه بالنسبة للمجمعات لكل واحد عاداته و أعرافه و ممارساته و توجهاته.

ومن جهة أخرى و على الصعيد الدولي علينا أن ندرك أن التداخل الاقتصادي الذي نعيشه اليوم، و الذي يعتبر من تبعيات العولمة، لا يقتصر فقط على كثافة التبادلات السلعية والخدمية فقط ولا حتى على حركة الأشخاص ورؤوس الأموال بل يتعدى ذلك للإحداث طفرة في طرق تنظيم وتسيير المؤسسات والتجمعات بكل أنواعها.

و عليه يجب علينا التحكم في الأدوار التفاعلية لمختلف القائمين على المجمعات الاقتصادية بالمفهوم الواسع (مسئولو الإنتاج، التسويق، المسيرين، المستثمرين، والمحاسبين....الخ) مما من شانه أن يساعد على فهم دقيق للإحتياجات المتزايدة والمتعددة لمستعملي القوائم المالية خلال تسيير المؤسسات والمجمعات أو عند القيام بعمليات الشراء أو التنازل على الفروع.

إن هذا الفهم سيؤدي حتما إلى صنع قوائم مالية ذات جودة عالية ومصداقية كبيرة لهذه المجمعات.

المبحث الأول : ماهيـــــــــة المجمعـــــات

المطلب الأول: لمحـــة تاريخية عن المجمعات

إن تكوين أول المجمعات في التاريخ يعود إلى القرن السابع عشر أين أدت الحروب الصليبية إلى التوسع الأوروبي نحو المشرق حيث تطورت النشاطات التجارية والمالية بشكل واسع خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر، و شهدت تلك الفترة بدايات الرأسمالية أين كانت كل من ايطاليا ودول البلطيق تهيمنان على التجارة الأوروبية وذلك منذ العصور الوسطى.
ولقد عرفت تلك الفترة هيمنة البندقية على البحر الأبيض المتوسط وعلى المعاملات التجارية مع الشرق الأوسط وعلى المنتجات القادمة من الشام والمحيط الهندي عن طريق البحر والقوافل مما أدى إلى زيادة الهيمنة على أسواق أوربا.

وخلال تلك الفترة بدأ ظهور إهتمام الهولنديين بالهند والأسواق المجاورة وقاموا بعدة محاولات لدخول هذه الأسواق.

وفي تاريخ العشرين من شهر مارس عام 1602 اجتمعت كافة الشركات التي ترغب في فتح مجال المحيط الهندي للهولنديين في مجمع كبير يدعى الشركة المتحدة للهند الشرقية مشكلين بذلك أول مجمع في التاريخ.

فبالإضافة إلى الأهداف الاقتصادية لتكوين هذا المجمع كانت هناك أهداف إستراتيجية متمثلة في مساندة دول الأراضي المنخفضة في حروبها ضد اسبانيا والبرتغال .

وقد كان يسير هذا المجمع بواسطة ستة (6) غرف تمثل كل غرفة المساهمين المنتمين إلى مدينة بضواحيها (أمستردام، زلاندة ، روتردام ، دالف ، هورن، إنكويزن و هي كلها من الأراضي المنخفضة) وكانت كل غرفة تتمتع بحرية في إصدار القرارات.

رغم التخوف الذي كان يسود آنذاك من هيمنة أمستردام توحدت هذه الغرف من خلال جمعية عامة ، و تم منح إدارة شؤون الشركة المتحدة للهند الشرقية إلى مجلس يتكون من سبعة عشرة (17) عضو ممثل للغرف بما يتناسب ومساهمة كل طرف.

وتم تأسيس الشركة المتحدة للهند الشرقية برأس مال يعادل 6.5 مليون فلورين حيث أصبحت تمثل اكبر شركة في التاريخ آنذاك ، حيث كانت عبارة على شركة خفية ذات أسهم متداولة في البورصة .

وكان تنظيم هذه الشركة بدائي، حيث كانت لا تتوفر على محاسبة منتظمة وكانت لا تعد قوائم مالية رسمية وكانت النتائج المحاسبية المعروضة سنويا تقتصر على الموجودات والأرصدة المالية والديون المستحقة في أوروبا مع إغفال الديون المستحقة في الهند وعدم الاعتراف بها.

وكانت الشركة تمسك نوعين من المحاسبة الأولى في أمستردام ، والثانية في أندونيسيا (باتافيا). و كانت محاسبة أمستردام تعترف بالعمليات التي تقوم بها الغرف الستة أم المحاسبة الأخرى فهي تعترف بالعمليات التي تقوم بها في أسيا فقط وكان يعاب على محاسبة هذه الشركة أنها لا تعترف بالنواتج الاستثنائية المهمة كما لا تعترف في أصولها وحتى خصومها بالمباني والبواخر والمبالغ التي تبعث إلى أسيا.

وبذلك كانت هده المحاسبة الموحدة لا تعكس الوضعية الحقيقية للشركة مما جعلها موضع العديد من الانتقادات في تلك الفترة .

وقد عرف نهاية القرن السابع عشر محاولة لإصلاح النظام المحاسبي للشركة من قبل رئيس المجلس باءت بالفشل نظرا لتضارب المصالح والتوجهات بين المساهمين والمسيرين، حيث كان المساهمون يتهمون المديرين بإخفاء الربح الحقيقي للشركة من اجل التقليل من الأرباح الموزعة وكانت كلمة الفصل ترجع دائما للمديرين الذين ظلوا يتمسكون بمحاسبة غامضة إلى غاية حل الشركة في سنة 1799.

المطلب الثاني : تعريـــف المجمعـــــات

إنه لمن الصعب جدا إعطاء تعريف شامل وموحد للتجمعات نظرا لتطورها السريع وتشعب العلاقات بين المؤسسات المكونة لها و اختلاف المجمعات في حد ذاتها.

فالمجمعات أصبحت اليوم تحيط بنا على الصعيد الوطني مثل مجمعات سوناطراك، فرفوس، الرياض، سيدار.....الخ، وعلى الصعيد الدولي مثل مجمع فيفندي، مجمع فولكسفاكن، مجمع رونو، مجمع أوراسكوم....الخ.

فالملاحظة الأولية لهذه المجمعات تبين استحالة التفريق بين ما هو وطني و ما هو دولي، فاكبر فرع للمجمع الوطني سيدار مملوك بأكبر نسبة من طرف مجمع دولي أرسلور، و المجمع الأجنبي رونو نكاد نراه في كل مناطق القطر الوطني.

و من أكثر التعريفات تداولا للتجمعات التعريف التالي " المجمع عبارة عن مجموعة من الشركات لكل منها شخصية معنوية وقانونية مستقلة ومرتبطة يبعضها البعض بمساهمات في رأس المال بموجبها تدعى إحداها المؤسسة الأم التي تمارس نفوذها وتخضع لها باقي الشركات. ومع هذا فان التجمعات لا تتمتع بالشخصية المعنوية حيث كل شركة مسؤولة بمفردها ولا يعترف بالمجمع إلا في حالات خاصة" [1]

إن هذا التعريف البسيط لا يشمل كل الحالات و لا ينطبق على كافة دول العالم و لا ينطبق على كل أنواع المجمعات داخل دولة واحدة أو منطقة موحدة.

فتعريف المجمعات يختلف حسب المدخل ، فهناك العديد من المداخل و أهمها:

1. المدخل الاقتصادي
2. المدخل القانوني
3. المدخل الجبائي
4. تعريف المعايير المحاسبية الدولية

1. المدخل الاقتصادي

[1] C.BONNIER, P. DELVAILLE et Autres: Comptabilité financière des groupes, Paris, collection Business, Gualino éditeur, 2006, p70.

إن المدخل الاقتصادي يرتكز أساسا على الهدف الاقتصادي الأساسي للمؤسسة المتمثل في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تعظيم الربح بأقل تكلفة ، والذي من اجله تتكتل جهود مجموعة من الشركات بصفة عمودية أو أفقية أو مختلطة لتحقيق أو تثمين ميزات تنافسية.
فالمجمعات الاقتصادية تقوم على استراتجيات مالية و صناعية و تكنولوجيا متكاملة تضعها المؤسسة الأم وتطبقها على مختلف المؤسسات داخل المجمع رغم استقلالية الذمة المعنوية لكل منها.

المجمع الاقتصادي إذاً 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.

2. المدخل القانوني

رغم التواجد الكثيف للمجمعات ككيانات اقتصادية كبرى إلا انه لا يعترف بها قانونياً نظراً لافتقارها للشخصية المعنوية.

فتقوم كل دولة بسّن قوانين تنظم هدا 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 تطّرق إليها من خلال المادة 729 التي تنص على ما يلي " إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى.

تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى ، إذا كان جزء الرأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها" .[1] (أنظر الملحق رقم 01)

كما تنص المادة 730 على انه " لا يمكن لشركة المساهمة أن تملك أسهما في شركة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تملك مباشرة جزءا من رأسمالها يزيد عن 10%"[2]. (أنظر الملحق رقم 01)

[1] القانون التجاري، الأمانة العامة للحكومة، جوان 2010 ص 220 على الموقع http://www.joradp.dz

[2] مرجع سابق، ص 220.

و تنص المادة 731 على انه " تعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى قصد تطبيق أحكام هذا القسم :

– 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 تملكها، في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة.

تعتبر ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت ، ولا يحوز أي شريك أو مساهم أخر 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".[1] (أنظر الملحق رقم 01)

و تنص المادة 732 على انه " تعتبر أية مساهمة ، حتى ولو كانت اقل من 10% ، تحوزها شركة مراقبة ، بأنها محيزة بصفة غير مباشرة من طرف الشركة التي تراقبها".[2] (أنظر الملحق رقم 01)

و تنص المادة 732 مكرر على انه "عندما تراقب شركة مساهمة شركة أخرى ، بصفة غير مباشرة ، لا يجوز لهذه الأخيرة امتلاك أكثر من 50% من رأسمال الشركة الأولى"[3] (أنظر الملحق رقم 01)

من شأن هذه النصوص القانونية تحديد مفهوم المجمع و حدوده بشكل دقيق و ذلك حسب القانون التجاري.

3. المدخل الجبائي

[1] القانون التجاري، الأمانة العامة للحكومة، جوان 2010 ص 220 على الموقع http://www.joradp.dz

[2] نفس المصدر ، ص221.

[3] نفس المصدر ، ص 222.

لم يعترف التشريع الجبائي الجزائري بالمجمع إلا بصدور قانون المالية لسنة 1997 حيث عرّفت 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 لـــ 90 % أو أكثر من الرأس المال الاجتماعي، و الذي لا يكون الرأس المال كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركة أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم".[1](أنظر الملحق رقم 02)

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".[2]
(أنظر الملحق رقم 02)

فبالإضافة إلى هذه المزية تنص المادة 15 من نفس القانون على تطبيق النسبة المخفضة على أرباح الشركات المساهمة في اقتناء أسهم أو حصص في شركات أو قيم منقولة أخرى تسمح بالمشاركة بنسبة 90% في رأس مال الشركات الأخرى من نفس المجمع .

كما تنص المادة 24 من نفس القانون على انه:" تستفيد العمليات المحققة بين الشركات الأعضاء في المجمع على تخفيض بنسبة 50% من رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني"[3].(أنظر الملحق رقم 02)

كما وضعت المادة 14 من نفس القانون مجموعة من الشروط من أجل الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة للمجمعات – و هذا باستثناء الشركات البترولية – وهذه الشروط تتمثل في:

- 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 مسيرا أساسا بأحكام القانون الجبائي.
- لا يمكن أن تخضع للنظام الجبائي الخاص بالشركات إلا الشركات التي حققت نتائج ايجابية في السنتين الماليتين الأخيرتين.

[1] الأمر 96-31 ممضى في 30 ديسمبر 1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997،المادة 14، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد85، مؤرخة في 31 ديسمبر 1996، ص 07.
[2] نفس المصدر ص 06.
[3] نفس المصدر ص 09.

- الشركات التي تتوقف عن استفاء الشروط المبينة أعلاه أو تحقق عجزين متتاليين أثناء تطبيق النظام المذكور أعلاه تقصى تلقائيا من تجمع الشركات بالمفهوم الجبائي.

رغم الاعتراف بالمجمع جبائيا و منحه مجموعة من الامتيازات الجبائية إلا أنه لوحظ عدم إقبال المتعاملين الاقتصاديين على تكوين مجمعات أو الانخراط في المجمعات الموجودة.

و لقد دام هذا الحال مدة عشر (10) سنوات حتى صدور قانون المالية لسنة 2007 و الذي جاء بمجموعة من التدابير تهدف إلى إعادة بعث المجمعات.

و من المزايا التي نص عليها قانون المالية لسنة 2007 الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة TVAعلى العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجمع.

كما حذفت المادة السابعة (07) من قانون المالية لسنة 2008 إلزامية حصول الفروع الراغبة في دخول المجمع على نتائج ايجابية لسنتين متتاليتين.

كما نصت المادة الثامنة عشر (18) من قانون المالية لسنة 2009 على انه يحق للمكلفين بالضريبة الدين يقومون بتجميع حساباتهم وفق المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بإسترجاع الرسم على القيمة المضافة المطبق على المواد و الخدمات و ذلك بالنسبة للمؤسسات داخل المجمع.

و في الأخير نصت المادة الثالثة (03) من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 على انه في حالة خضوع فروع المجمع إلى معدلات مختلفة بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات يتم تطبيق معدل 19% و ذلك في حالة كون هذا المعدل هو الذي يمثل اكبر حصة، و في حالة العكس يتم ترجيح المعدل حسب حصة رقم الأعمال المحقق ضمن كل نسبة.

4. تعريف المعايير المحاسبية الدولية

لقد كان المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 – البيانات المالية المجمعة والفردية – المطبق سابقا على شركة أم والشركات التابعة من مجموعة مسيطر عليها من قبل الشركة الأم، يحدد السيطرة على أنها القدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية لمؤسسة للحصول على منافع من نشاطاتها.

و تعتبر السيطرة موجودة عند توفر العناصر التالية إلى جانب عناصر أخرى :

- الملكية : تملك الأم (بشكل مباشر أو غير مباشر بواسطة شركاتها التابعة) أكثر من 50% من حقوق التصويت في مؤسسة.
- حق التصويت : سيطرة على أكثر من 50% من حقوق التصويت استنادا ً إلى اتفاق مع مستثمرين آخرين.
- سياسية : قدرة على تحديد السياسات المالية والتشغيلية لمؤسسة بموجب نظامها الداخلي أو إتفاقية.
- مجلس الإدارة : قدرة على تعيين أو صرف أغلبية أعضاء مجلس الإدارة.
- حقوق تصويت أعضاء مجلس الإدارة : قدرة على تجميع أكثرية حقوق التصويت في اجتماعات مجلس الإدارة.

كما يطبق المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 – المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة – على كل مشاركة في مؤسسة والمؤسسة المشاركة هي المؤسسة التي للمستثمر فيها تأثير مهما ً. وهي ليست شركة تابعة ولا مشروع مشترك .

التأثير الهام هو القدرة على المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسة المالية والمستقبلية للشركة دون أن يكون هناك تحكم بهذه السياسات.

إن وجود التأثير الهام يظهر من خلال المؤشرات التالية :

- سيطرة (مباشرة أو غير مباشرة) على 20% أو أكثر من حقوق التصويت في المؤسسة.
- تمثيل في الأجهزة الإدارية.
- مشاركة في عملية رسم السياسات.
- معاملات قيمة بين المستثمر والشركة.
- تبادل موظفين قياديين.
- تبادل معلومات تقنية أساسية.

و بتاريخ 12 ماي 2011 صدر معيار التقرير المحاسبي الدولي IFRS 10 – قوائم مالية موحدة – [1] ظهر تعريف موحد لمفهوم الرقابة يخدم مستلزمات إعداد القوائم المالية الموحدة و هي:

- ممارسة السلطة على منشأة أخرى،
- الحصول على حقوق متغيرة و متناسبة مع المردودية مقابل ممارسة السلطة،
- القدرة على التحكم في هذه المردودية.

[1] www.iasb.org

و لقد عوض هذا المعيار جزء من IFRS 27 و الذي أصبح يسمى – قوائم مالية فردية –

أما IFRS 11 – إتفاقيات و شراكة – يعطي توضيح أحسن لأولوية البعد الإقتصادي على البعد القانوني، بالإضافة إلى أنه يصرح إستعمال طريقة التوحيد بالوضع للمعادلة عند تسجيل المساهمات في الشركات الزميلة و يعوض هذا المعيار IAS 31.

أما IFRS 12 – معلومات يجب أن يفصح عنها – فهو يخص المساهمات في شركات أخرى.
و يجدر الإشارة أن العمل بالمعايير IFRS11 وIFRS12 وIFRS13 سيبدأ في 01 جانفي 2013 مع إمكانية تطبيقهم مبكراً.

المطلب الثالث: أهـــم العمليـــات التي تقوم بها المجمعات

إن الهدف الأساسي لكل مجمع هو تعظيم الربح، فلكل واحد إستراتجيته. فبعض المجمعات تقوم بتنويع نشاطاتها وذلك بضم أو إقتناء فروع متخصصة في نشاطات إقتصادية مختلفة و ذلك تحت أشكال متنوعة.

فيعتبر التنوع من ضمن نقاط قوة أي مجمع فإذا مس الكساد نشاط معين من النشاطات التي ينشط فيها المجمع تبقى النشاطات الأخرى في منئي عن ذلك.

فبعض المجمعات تقوم بعمليات تمركز عمودي و المتمثل في حيازة شركات بعض الموردين أو العملاء و بالتالي تتطور العلاقة مع هؤلاء المتعاملين من مجرد علاقات تجارية إلى علاقات أكثر تكامل يمكن التحكم فيها و إدراجها في الموازنات التقديرية.

و تقوم مجمعات أخرى بعمليات تمركز أفقي و هو عبارة عن حيازة شركات أخرى تنشط في نفس المجال مما يؤدي إلى رفع القدرات التنافسية للمجمع في حالة حيازة شركات تصنع أو تسوق نفس المنتوج، و قد تؤدي إلى تخفيض التكاليف في بعض الحالات كحيازة شركات تصنع أو تسوق منتوج مكمل أو مشابه (و ليس منافس) لمنتجاتها فتكاليف التوزيع في هذه الحالة مثلا تبقى ثابتة.

و يمكن تلخيص أهم العمليات التي يقوم بها المجمع في هذا الإطار:

قد تشتري شركة أصول أو أصول و خصوم شركة أخرى بمقابل نقدي أو بمقابل أصول أو أسهم أو الجمع بين أحد وسائل الدفع السابقة و بعد هذه العملية يتم حل الشركة المشتراة و تسمى هذه العملية بالاندماج عن طريق شراء الأصول.

قد تشتري إحدى الشركات كل حقوق الملكية أو أسهم رأس المال لشركة أخرى بمقابل نقدي أو مقابل تبادل أسهم الشركة المشتراة مع أسهم الشركة المشترية، و بهذه الطريقة يتم نقل أصول و خصوم الشركة المصفاة (المشتراة) إلى سجلات الشركة المشترية.

و تختلف هذه الحالة عن الأولى كونها تتم عن طريق شراء أسهم (دخول في رأس المال) بدلا من شراء الأصول.

و في بعض الحالات تتفق شركتان أو أكثر على تحويل أصولهما و خصومهما و حقوق الملكية إلى شركة جديدة تماما، ثم تتم تصفية هاتين الشركتين كوحدتين قانونيتين مستقلتين. ففي هذا النوع من الاندماج يتم إلغاء أسهم الشركات المندمجة و استبدالها بأسهم جديدة تماما خاصة بالشركة الجديدة.

كما يمكن أن تشتري شركة ما كل أو نسبة كبيرة(أكثر من 50 %) من الأسهم التي لها حق التصويت لشركة أخرى تمكنها من تحقيق السيطرة القانونية الكاملة عليها.

و تتميز هذه الطريقة على سابقاتها أن كلا من الشركة المشتراة و المشترية تبقيا تنشطان دون تصفية حفاظا على الاسم التجاري و الشهرة مكونتان بذلك علاقة شركة أم و شركة تابعة.

المبحث الثاني : توحيـد القوائـم الماليـــة

المطلب الأول: لمحة تاريخيـــــــة

يعود تكوين أول المجمعات في التاريخ إلى القرن السابع عشر، بينما نشرت أول القوائم المالية الموحدة في الولايات الأمريكية المتحدة سنة 1892.

و في سنة 1905 تم عقد أول مؤتمر دولي حول الحسابات الموحدة في الولايات المتحدة الأمريكية كذلك.

أما نشر أول القوائم المالية الموحدة في بريطانيا فكان سنة 1922، و في فرنسا تم ذلك في سنة 1966.

و أصبح إرفاق القوائم المالية مع تقرير التسيير إجباري في سنة 1934 في الولايات المتحدة الأمريكية.

و في ما يلي أهم المحطات التي مر بها تطور التوحيد في كل من الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا و فرنسا.

" **في الولايات المتحدة الأمريكية:**

1892: نشر أول قوائم مالية موحدة National Lead.

1905: مؤتمر دولي حول توحيد القوائم المالية.

1910: إدراج القوائم المالية ضمن التقارير السنوية.

1934: إجبارية إرفاق القوائم المالية الموحدة مع التقارير السنوية.

1959: إصدار معيار حول القوائم المالية الموحدة.
ARB51(Acconnting Research Bulletins)

1971: إصدار معيار حول الوضع للمكافئة.
APB18(Acconnting Principal Board)

في بريطانيا:

1922: نشر أول قوائم مالية موحدة.

1944: إصدار أول معيار حول القوائم المالية الموحدة.
SSAP14(Statements of Standards Accounting Practice)

1948: إجبارية توحيد القوائم المالية من طرف شركة (Compagnie Act).

في ألمانيا:

1965: إجبارية إعداد قوائم مالية موحدة بالنسبة لشركات الأموال.

1969: إجبارية إعداد قوائم مالية موحدة بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة.

في فرنسا:

1966: نشر أول قوائم مالية موحدة.

1968: إصدار أول معيار: توصية المجلس الوطني للمحاسبة.

1978: مشروع تقرير المجلس الوطني للمحاسبة حول توحيد القوائم المالية.

1985: إصدار قانون يتضمن توحيد القوائم المالية: إجبارية نشر القوائم المالية الموحدة بالنسبة للمجمعات الغير مدرجة في البورصة.

1998: رأي رقم 10-98 المؤرخ في 17 ديسمبر 1998 حول القوائم المالية الموحدة.

1999: نظام 99-02 المؤرخ في 29 أفريل 1999.

في المجموعة الاقتصادية الأوروبية:

1983: تبني سابع توجيه أوروبي حول القوائم المالية الموحدة.

2002: تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بالنسبة للشركات المدرجة في البورصة و تطبيقها بداية من 01 جانفي 2005".[1]

في الجزائر:

1996: أمر رقم 27/96 مؤرخ في 09 ديسمبر 1996: إجبارية إعداد قوائم مالية موحدة و نشرها بالنسبة للشركات القابضة التي تلجأ للادخار العلني أو المدرجة في البورصة. المادة 732 مكرر 3 من القانون التجاري.

1997: أمر 96-31 مؤرخ في 30 ديسمبر 1996 يتضمن قانون المالية لسنة 1996 المتضمن بدوره تدابير جبائية تخص المجمعات.

1999: قرار مؤرخ في 09 أكتوبر 1999 يحدد تبني المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة و إعداد القوائم المالية الموحدة للمجمع.

2007: قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي – إجبارية إعداد و نشر قوائم مالية سنوية موحدة للمجمع إذا كان مقر الشركة الأم في الجزائر.

2008: مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 (المواد 39-41).

2009: قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها.

[1] François COLINET et Simon PAOLI, Pratique des comptes consolidés, 5ème édition, Paris, DUNOD, 2008, page 1.

المطلب الثاني : الإطار ألمفاهيمي لتوحيـد القوائم المالية

1- تعريف التوحيد

يعرّف التوحيد على أنه إعداد قوائم مالية لمجموعة من الشركات كما لو كانت شركة واحدة و يهدف إلى إظهار ثروة هذه المجموعة بالاستناد إلى مبادئ و تقنيات معينة.

" يعرف التوحيد على أنه خلاصة محاسبية لحسابات شركات مترابطة في ما بينها على الصعيد المالي"[1]

و ترتكز عملية التوحيد أساسا على تجميع القوائم المالية للمؤسسة الأم و باقي الفروع و ذلك بعد القيام بمجموعة من التعديلات التي سنتطرق إليها لاحقا، حيث يتم إحلال قيمة سندات المساهمة المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة الأم بمجموع أصول و خصوم الفروع.

و يعرف التوحيد كذلك على انه مجموعة من الإجراءات و التقنيات التي تهدف إلى إعداد حسابات جامعة لنشطات عدة شركات تمثل فروع المجمع .

و لكي نحدد مفهوم التوحيد بدقة يجب أن نتطرق إلى مفهومين آخرين هما:

[1] Josette et Max Peyrard, Dictionnaire de la finance 2eme édition, paris, librairie Vuibert, Novembre 2001, p 65.

- تراكم الحسابات.
- جمع الحسابات.

و ذلك نظراً للإلتباس الذي يقع عادة بين هذه المفاهيم.

1.تراكم الحسابات

الحسابات المتراكمة هي عملية جمع قوائم مالية مجموعة بمجموعة لكل الوحدات التي تكون نفس المؤسسة الاقتصادية و يتم تسجيل العمليات بين الوحدات في حسابات الارتباطات التي يتم حذفها لاحقا خلال إعداد القوائم المالية المتراكمة.

2.جمع الحسابات

تتمثل هذه العملية في جمع العديد من القوائم المالية مجموعة بمجموعة لمؤسسات من نفس القطاع أو النشاط.

المطلب الثالث: أهمية توحيد القوائم المالية

إن القوائم المالية الفردية للشركة الأم تظهر في أصولها سندات مساهمة في شركات أخرى تابعة لها، و كل من هذه الأسهم يعبر عن رأس مال شركة تابعة، فالمركز المالي لهذه الشركات لا يمكن التعبير عنه بصفة شاملة بواسطة هذه الأسهم بمفردها.

أما الحسابات الموحدة فتعطي معلومات أكثر دقة و أكثر شمولية على مجموع شركات المجمع حيث تتضمن هذه القوائم المالية الموحدة معلومات حول ثروة الشركات ومركزها المالي و نتائج نشاطاتها. و في ما يلي المعلومات التي يمكن أن تقدمها القوائم المالية الموحدة:

1.الممتلكات

إن القوائم المالية الموحدة تعطي معلومات حول الممتلكات التي يسيرها المجمع، و يمكن أن تكون هذه الممتلكات مصانع، عقارات، معدات أو أصول مالية فهذه المعلومات لا يمكن الإفصاح عنها بواسطة القوائم المالية للشركة الأم التي تتضمن سندات المساهمة المسجلة بتكلفة الدخول.

2.الوضعية المالية

إن القوائم المالية الفردية للشركة الأم تتضمن كافة الديون و الحسابات المدينة تجاه الغير من خارج المجمع. كما يتم الإفصاح بنفس الطريقة على الديون و الحسابات المدينة تجاه فروع المجمع.

أما القوائم المالية الموحدة فلا تظهر إلا الديون و الحسابات المدينة الحقيقية تجاه الغير لأنه تم إلغاء الديون و الحسابات المدينة تجاه الفروع.

إن هذه الطريقة في الإفصاح عن القوائم المالية الموحدة أكثر وضوح حيث أنها تعطي للمستثمرين و المقرضين صورة أوضح عن الوضعية المالية للمجمع ذلك أن الوضعية المالية للمؤسسة الأم يمكن أن تكون جيدة بالرغم من أن درجة الاستدانة للمجمع تكون كبيرة، و على عكس ذلك يمكن أن تكون الوضعية المالية للمؤسسة الأم سيئة، أما الوضعية المالية للمجمع مقبولة.

3.نتائج النشاطات

إن القوائم المالية الموحدة تظهر إجمالي رقم الأعمال و النتائج المحققة من طرف المجمع مع الإفصاح على مساهمة كل شركة في هذه النتائج سواء كانت خسارة، أرباح موزعة أو محتفظ بها في الاحتياطات.
إن القوائم المالية للشركة الأم لا تفصح إلا على:

- النتيجة الصافية لنشاطها.
- أرباح الفروع (نتائج السنوات الفارطة)
- مئونات تدني قيمة الفروع الخاسرة.

من جهة أخرى يمكن للمجمع شراء أسهم شركات أخرى من اجل الحصول على السيطرة بالأغلبية فإذا كان سعر الشراء مرتفع و يفوق حصة المجمع في رأس مال هذه الشركات فالقوائم المالية الموحدة ستبين ما إذا كان استثمار المجمع في شراء هذه الأسهم يتوافق مع القدرات المالية للمجمع و نتائجه.

و أخيرا فان التنازل على عناصر أصول بين شركات نفس المجمع يمكنه أن يحقق فوائض قيمة أرباح لا يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية الموحدة.

فالإفصاح عن بعض هذه المعلومات و عدم الإفصاح عن البعض الآخر في القوائم المالية الموحدة يسمح بقياس أداء المجمع و التنبؤ بالمستقبل كما يسمح بقياس أداء كل فرع مع

إظهار مؤشرات التسيير للفروع و ذلك من وجهة نظر المجمع. كما تمكّن القوائم المالية الموحدة من إظهار توجهات المجمع.

4.النمو الخارجي

يكون سالب:

- يمكن للشركة الأم أن تحقق تطور معتبر و ذلك عن طريق شراء أسهم شركات جديدة.
- إذا كان سعر شراء هذه الأسهم مرتفع جدا فان الهامش الإجمالي للتمويل الذاتي للمجمع يجب إن يمكن من تسديد القروض التي مكنت من شراء هذه الأسهم.
- أما إذا كانت نتائج المجمع غير كافية فذلك يؤدي إلى عدم القدرة على تسديد الديون.

و يكون موجب:

- إذا تمكن المجمع من شراء أسهم شركات في وضعية سيئة تنشط في مجال معين يتحكم فيه المجمع بصفة جيدة.
- فإذا نجح المجمع في إعادة هيكلة هذه الشركة فيمكن تحقيق أرباح عن طريق النمو الخارجي.

5.النمو الداخلي

إن النمو الداخلي يكون نتيجة نمو جميع شركات المجمع و ليس من طرف الشركة الأم بمفردها فيكون هذا النمو ناتج عن عمليات مع أطراف خارجة عن المجمع.

المطلب الرابع : الإطار التقني لتوحيـــد القوائم المالية

قبل الخوض في عملية التوحيد من الضروري القيام بتشخيص وضعية المجمع و مختلف فروعه و ذلك بمعرفة إستراتجيته ، أهدافه، و إمكانياته من اجل تحديد مسار و طرق و أنماط التوحيد المناسبة.

1. مسارات التوحيد

يحدد مسار التوحيد المعلومات المحاسبية اللازمة و المراحل الواجب إتباعها.
و يوجد نوعان من المسارات و هما:

- التوحيد عن طريق الأرصدة
- التوحيد عن طريق التدفقات

1.1. مسار التوحيد عن طريق الأرصدة

يعتمد هذا المسار على المعلومات المتوفرة في ميزان المراجعة و الحسابات الختامية لكل شركة من فروع المجمع (القوائم المالية الختامية)، فيتم جمع أرصدة هذه الحسابات ثم يتم إدخال مجموعة من التعديلات عليها (تصحيح، إعادة معالجة و حذف) أخذا بعين الاعتبار العناصر المتعلقة بالسنة الحالية و السنوات الفارطة.

و يمكن تلخيص مراحل هذا المسار في مايلي:

- تجميع أرصدة الأصول، الخصوم، الأعباء و النواتج للشركات الموحدة عن طريق الإدماج.
- تسجيل عمليات التوحيد (تصحيح، إعادة معالجة و حذف) مع الأخذ بعين الاعتبار عناصر السنة الحالية (النتائج) و عناصر السنوات الفارطة (الاحتياطات).
- ترحيل الحسابات.
- تقديم الحسابات الموحدة.

1.1.1. مزايا مسار التوحيد عن طريق الأرصدة

سهولة الحصول على القوائم المالية الفردية لكل فروع المجمع.

1.1. 2. عيوب مسار التوحيد عن طريق الأرصدة

يمكن حدوث إغفال بعض العمليات المتعلقة بالسنوات الفارطة فيمكن على سبيل المثال عدم التفطن لإعادة معالجة الأموال الخاصة للمجمع رغم إجراء هذه العملية خلال السنة الماضية.

2.1 . مسار التوحيد عن طريق التدفقات

يتبع هذا المسار نفس إجراءات إعداد القوائم المالية الفردية و ذلك بإقفال حسابات كل سنة و إعادة فتحها في السنة الموالية ثم تسجيل العمليات المحاسبية يوما بيوم.

و يمكن تلخيص مراحل هذا المسار في ما يلي:

- إعادة فتح أرصدة بداية السنة للحسابات الموحدة.
- تسجيل تدفقات حسابات الأصول، الخصوم، الأعباء و النواتج لكل الفروع عن طريق الإدماج.
- تسجيل عمليات التوحيد (تصحيح، إعادة معالجة و حذف) أخذا بعين الاعتبار عمليات السنة الحالية(تسجيلها في حسابات النتائج) و عمليات الشركات الموضوعة للمعادلة.
- ترحيل الحسابات.
- تقديم الحسابات الموحدة.

و يتطلب هذا المسار تحكم جيد في التدفقات المحاسبية لكل فروع المجمع.

1.2.1. مزايا التوحيد عن طريق التدفقات

المزية الأساسية لهذا النظام هي الدرجة العالية من التحكم في العمليات الخاصة بالسنوات الفارطة.

2.2.1. عيوب التوحيد عن طريق التدفقات

يحتاج هذا المسار إلى متابعة يومية للعمليات المحاسبية و تفقد مستمر للشركات التي تدخل أو تخرج من حيز التوحيد.

2. أنماط التوحيد

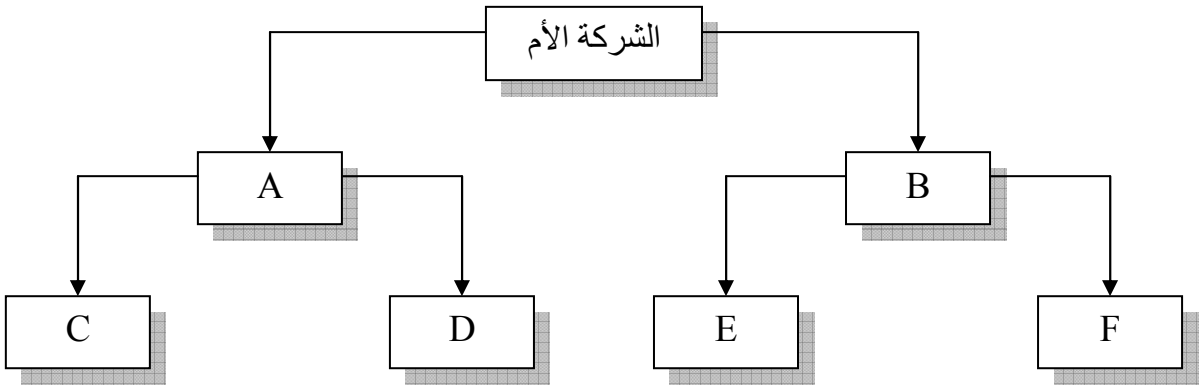
هناك عدة أنماط للتوحيد تختلف باختلاف طرق تسيير فروع المجمع، فهناك فروع تسير مباشرة من طرف الشركة القابضة أو الشركة الأم و هناك حالات أخرى تقوم فيها الشركة القابضة بإنشاء مجمعات صغيرة مقسمة حسب منطق معين (توزيع جغرافي، نوع النشاط...) يضم كل مجمع بدوره فروع أخرى حيث يخضع كل نوع من أنواع تنظيم المجمعات إلى إستراتيجية المجمع.

و أنماط التوحيد هي:

1.2. نمط التوحيد المباشر

يقوم هذا النمط على تحديد نسبة رأس المال التي يمتلكها المجمع في كل شركة تدخل ضمن نطاق التوحيد، و بالتالي يتم تحديد مساهمة كل شركة في نتيجة المجمع و احتياطاته.
و من أهم مزايا هذا النمط التحكم في توزيع رؤوس أموال كل شركة بين المجمع و فوائد الأقلية.

الشكل رقم(01): نمط التوحيد المباشر



المصدر:

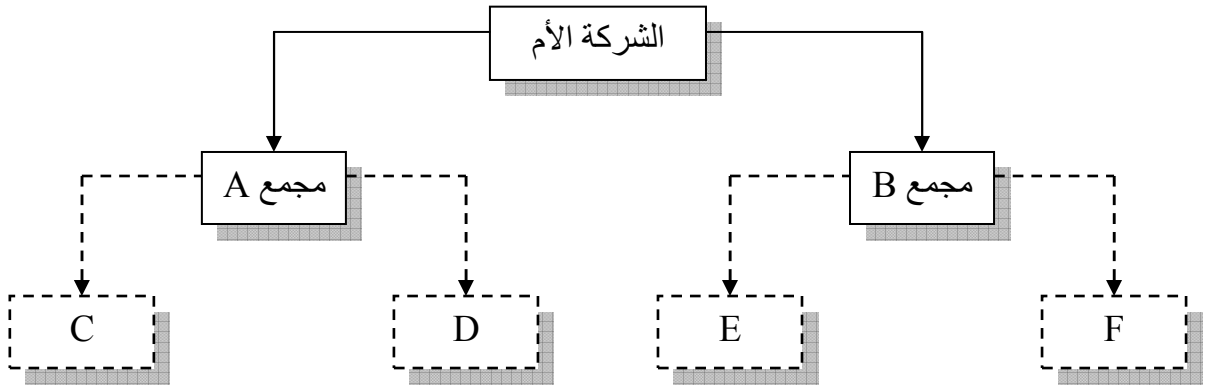
François COLINET et Simon PAOLI, Pratique des comptes consolidés, 5ème édition, Paris, DUNOD, 2008, page 33.

2.2. نمط التوحيد بالتدرج

يأخذ هذا النمط بعين الاعتبار المجمعات المملوكة من طرف مجمعات أخرى و التي تمتلك بدورها فروع ، فيتم أولا تجميع حسابات الفروع في المجمعات الصغرى ثم يتم بعد ذلك تجميع حسابات المجمعات الصغرى في المجمع الكبير.

يؤدي انتهاج هذا النمط أساسا إلى إظهار فوائد الأقلية في الشركات المدمجة جزئيا أو الموضوعة للمعادلة.

الشكل رقم(02): نمط التوحيد بالتدرج



المصدر:

François COLINET et Simon PAOLI, Pratique des comptes consolidés, 5ème édition, Paris, DUNOD, 2008, page 34.

3.2 .نمط التوحيد المجزأ

يعتمد هذا النمط على:

- توزيع رأس مال كل شركة بين المجمع والأقليات.
- إلغاء أسهم شركات أخرى مملوكة لنفس الشركة حسب نسبة فائدة المجمع.
- الأخذ بعين الاعتبار فروق الاقتناء الموجبة و السالبة في القوائم المالية للشركات و ذلك حسب نسبة فائدة المجمع الذي يملكها.

لا يسمح هذا النمط بمعرفة نسبة رأس مال كل شركة في المجمع.

3. أنظمة التوحيد

بعد إختيار مسار و نمط توحيد القوائم المالية الأنسب للمجمع بما يتماشى وأهدافه و إستراتيجيته يتم تحديد مراحل العمل، و ذلك حسب نوعية النظام المتبع.

و هناك نوعان من الأنظمة المتبعة و هي:

- النظام المركزي.

- النظام اللامركزي.

1.3. النظام المركزي:

يعتمد النظام المركزي على إجراء كافة عمليات التوحيد بمختلف مراحلها من طرف جهة واحدة و المتمثلة عادة في المؤسسة الأم.

هذا النظام هو الأقدم و الأكثر شيوعا نظرا لقلة الكفاءات في الفروع واقتصار وجودها على فئة معينة و في بعض الأحيان على شخص واحد متواجد على مستوى الشركة الأم.

كما تقوم باستخدام هذا النظام مكاتب الخبرة التي يلجأ إليها المجمع.

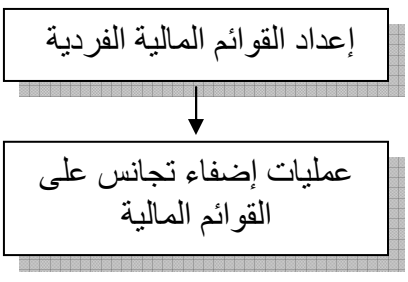
2.3. النظام اللامركزي:

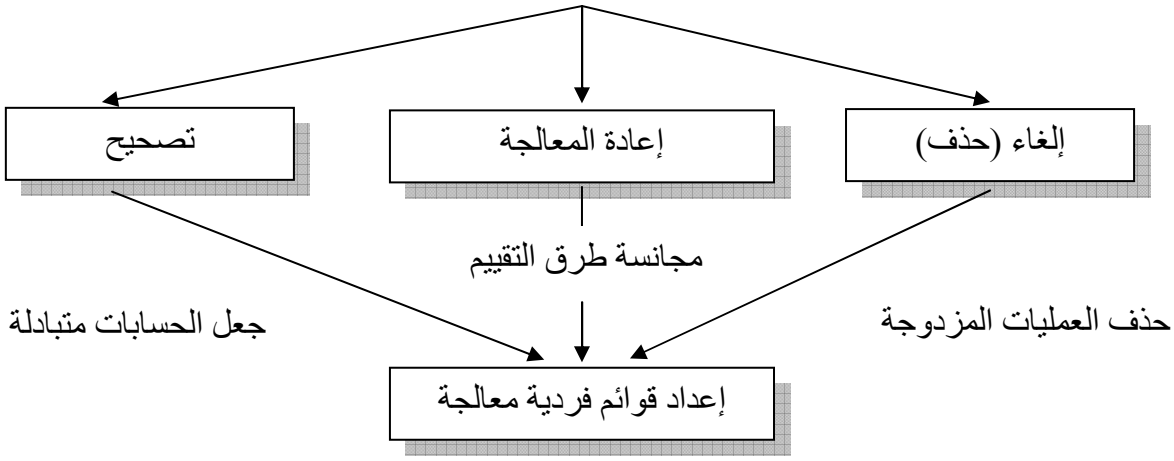
إن النظام اللامركزي يعطي مجالا أوسع لفروع المجمع، حيث تشارك كل شركة في عملية التوحيد و يتم تقسيم أعمال التوحيد بين المجمع و الفروع على النحو التالي:

1.2.3. الأعمال التي تتم على مستوى الفروع:

تقوم كل شركة بإعداد قوائمها المالية الفردية ثم تقوم بعد ذلك بإعادة معالجة هذه القوائم بما يتماشى و قواعد الإعداد و التقييم الخاصة بالمجمع و ترسل بعد ذلك هذه القوائم المالية من طرف الفروع التي تدخل في نطاق التوحيد إلى المجمع.

الشكل رقم(03): أعمال التوحيد على مستوى الفروع





المصدر:

François COLINET et Simon PAOLI, Pratique des comptes consolidés, 5ème édition, Paris, DUNOD, 2008, page 37.

2.2.3. الأعمال التي تتم على مستوى المجمع:

بعد استلام المجمع القوائم المالية المعدة من طرف الفروع يقوم هذا الاخير بالتأكد من صحة العمليات قبل أن يباشر عملية التوحيد.

و يفترض أن تقوم الهيئة المناط إليها عملية التوحيد داخل المجمع بإعلام و تكوين كافة محاسبي الفروع حول طرق إعداد و تقييم القوائم المالية فمن شأن هذا النظام تخفيف عبأ عملية التوحيد على الشركة الأم و تظهر أهمية هذا النظام في المجمعات الكبرى ذات الفروع المتعددة.

4. طرق التوحيد

إن تجميع القوائم المالية لفروع المجمع و الشركة الأم يهدف إلى تقديم معلومات كاملة لمستخدمي القوائم المالية عن نتائج العمليات و المركز المالي لشركات المجمع كما لو كانت شركة واحدة.

فبالرغم أن هذه الوحدات الاقتصادية لها شخصيتها القانونية المستقلة إلا أنها تكون معا وحدة اقتصادية واحدة لخضوع الشركات التابعة للسيطرة الاقتصادية الكاملة للشركة الأم.
و بالتالي فانه يفترض إن القوائم المالية الموحدة تقدم معلومات أكثر فائدة عن القوائم المالية المنفردة لكل شركة على حدا.

و كما سوف يتم التطرق إليه في المطلب التالي الذي يتضمن المرحلة الثانية من مراحل توحيد القوائم المالية و التي تخص إختيار طريقة التوحيد، فانه يتم إختيار واحدة من طرق التوحيد أو التوفيق بين أكثر من ذلك.

و تتمثل طرق التوحيد في:

- طريقة الإدماج الكلي.
- طريقة الإدماج الجزئي.
- طريقة الوضع للمعادلة.

1.4. طريقة الإدماج الكلي

تعتبر طريقة الإدماج الكلي القاعدة العامة في مجال توحيد القوائم المالية و تقوم هذه الطريق على شبه إمتصاص الفرع من طرف الشركة الأم.

يمكن أن تستعمل طريقة الإدماج الكلي في حالتين مختلفتين لكل واحدة منها خصائص معينة تفرقهما حيث يمكن إستخدام هذه الطريقة بشكلين مختلفين هما:

- إدماج كلي لفرع مملوك 100%.
- إدماج كلي لفرع مملوك أقل من 100%.

1.1.4. إدماج كلي لفرع مملوك 100%

يتم جمع كافة الحسابات المتماثلة إنطلاقاً من ميزان المراجعة للفروع مع إلغاء سندات المساهمة المملوكة للشركة الأم و الجزء المقابل من رأس مال الفرع.
و عليه يتم تعويض سندات المساهمة للفروع في القوائم الموحدة بإجمالي أصول و ديون الفرع. أما الفرق الذي يمكن أن يظهر بين القيمة المحاسبية للسندات و صافي الأصول الذي يرجع للمجمع فيتم تحميله على الأموال الخاصة.

2.1.4. إدماج كلي لفرع مملوك أقل من 100%.

يتم تعويض سندات المساهمة للفروع في القوائم الموحدة بإجمالي أصول وخصوم الفرع.
أما الفرق الذي يمكن أن يظهر بين القيمة المحاسبية للسندات و صافي الأصول الذي يرجع للمجمع فيتم تحميله على الأموال الخاصة.
أما الجزء من صافي الأصول الغير مملوك للمجمع و الذي يمثل حقوق الأقلية فيسجل ضمن خصوم القوائم المالية الموحدة، حيث يتم حصر حقوق الأقلية المتضمنة في نتائج الفروع و فصلها بين الأصول الصافية للفروع و رأس مال الشركة الأم.

2.4. طريقة الإدماج الجزئي

تقوم طريقة الإدماج الجزئي على"تعويض وهمي عيني لسندات المساهمة فعلى سبيل المثال إذا كانت الشركة الأم تملك ثلث رأس مال الفرع فإنها تحصل على ثلث عناصر ميزانيته" [1]
و تخضع طريقة الإدماج الجزئي لنفس قواعد طريقة الإدماج الكلي و الفرق الوحيد هو غياب حقوق الأقلية.

3.4. طريقة الوضع للمعادلة

"تتمثل هذه الطريقة في تقييم سندات المساهمة للفرع في القوائم المالية للمؤسسة الأم وفق القيمة الحقيقية الحالية المفترضة. حيث تمثل هذه الطريقة إعادة تقييم الأسهم المحتفظ بها"[2].

تقوم هذه الطريقة أساسا على إحلال حصة الفرع في رأس المال الشركة الأم بتكلفة حيازة الأسهم.

المطلب الخامس: مراحل توحيد القوائم المالية

[1] Pierre garnier, la comptabilité des sociétés, bordas 1er, 2ème édition, paris, DUNOD entreprise, 1981, page 323.
[2] نفس المصدر صفحة 324 .

إن عملية توحيد القوائم المالية عملية جد معقدة تهدف أساسا إلى جمع مجموعة القوائم المالية للفروع في قائمة مالية واحدة مع تفادي إظهار العمليات التي تتم بين مختلف الفروع.

فنجاح هذه العملية يحتاج إلى تنظيم محكم و منهجية واضحة بالإضافة إلى إمكانيات مادية و بشرية خاصة.

1. تنظيم عملية توحيد القوائم المالية

إن نجاح عملية توحيد القوائم المالية يتوقف على وضع نظام محكم بصفة مسبقة و يتم ذلك من خلال تشخيص حالة المجمع أولا، ثم تحديد أهدافه و تقييم إمكانياته و من ثم تنظيم عملية التوحيد و ذلك بإتباع الإجراءات التالية :

1.1. تقييـــم إمكانيات المجمع

تتمثل هذه العملية في تقييم إمكانيات المجمع و هي:

1.1. 1. تقييـــم الهيكل التنظيمي

يتم تقييم مدى قدرة نظام المجمع على توحيد القوائم المالية حيث و كما تم ذكره سابقا فإن عملية التوحيد تحتاج إلى تنظيم محكم لمختلف المراحل مع تحديد دقيق للمهام.

و يتم أساسا تقييم نظم المعلومات المحاسبية الموجودة على مستوى المجمع و الفروع حيث يتم تقييم مدى قدرتها على إنتاج معلومات موثوقة في ظروف حسنة و ذات مصداقية عالية و في أجال مقبولة، حيث يمكن اكتشاف انه :

- ♦ لا يمكن لبعض الفروع أن تزودنا بمعلومات موثوقة.
- ♦ لا يمكن لبعض الفروع أن تزودنا بمعلومات في الآجال المحددة.

و من ثمة يمكن اقتراح اتخاذ إجراءات تنظيمية من اجل تحسين أداء هذه الفروع في إنتاج المعلومات.

1.1. 2. تقييـــم تنظيم مصلحة التوحيد

إن مصلحة التوحيد تلعب دوراً مهما خلال كل مراحل هذه العملية و عليه يتعين على إدارة المجمع أن تعين مسئولا على هذه المصلحة مع تحديد مجالات تدخله و مسؤولياته.

و بمكن حصر مهام مصلحة التوحيد في :

- إعداد هيكل تنظيمي للمجمع.
- تحديد نطاق التوحيد.
- تحديد قواعد و مبادئ التوحيد و المخطط المحاسبي للمجمع.
- نشر كل الإجراءات (دليل إجراءات التوحيد).
- إعداد رزنامة دقيقة لعمليات التوحيد و متابعة تطبيقها من طرف الفروع.
- إعداد كشوف دورية (شهر، ثلاثي، سداسي، سنة) لتوحيد كل فرع ليقوم هذا الأخير بملئه و إرجاعه إلى إدارة المجمع خلال آجال محددة.

3.1.1. تقييـــم الموارد البشرية

تظهر الحاجة إلى تقييم الموارد البشرية كونها من أهم الركائز التي تقوم عليها عملية توحيد القوائم المالية لأن هذه العملية تتطلب مجموعة من المهارات و القدرات الذاتية و التحكم في الميكنزمات و التقنيات الخاصة بالتوحيد، و عليه يجب القيام بجرد كل المهارات الموجودة في المجمع.

إن خصوصية و تعقيد بعض العمليات المتعلقة بتوحيد القوائم المالية تمثل عوامل خطر مهمة تستوجب التأكد من أن التدخلات التي يقوم بها المحاسبين على مستوى الكيان تتم وفق المستوى المطلوب.

و يجب كذلك القيام بعمليات التكوين المستمر و التأكد من إيصال المعلومات الضرورية و في هذا الصدد يجب تكوين القائمين على ملئ مختلف الكشوفات و إعلامهم بالأهداف المسطرة. كما يجب تنظيم إجتماعات دورية تهدف إلى:

- التذكير بالقواعد المتبناة في توحيد القوائم المالية.
- التدرب على أمثلة.
- تقديم كشوفات التوحيد التي سيتم ملؤها.

4.1.1. تقييم الإمكانيات المادية

تشمل هذه العملية تقييم الإمكانيات المادية التي يتوفر عليها المجمع من أجهزة إعلام ألي و برامج معلوماتية قوية ذات كفاءة عالية.

و يتم خلال هذه المرحلة جرد دقيق لهذه الإمكانيات و تحديد نقاط الضعف من اجل تداركها حيث أن الهدف منها جمع كل الإمكانيات اللازمة من اجل عملية توحيد القوائم المالية و توفير أحسن الظروف لانجاز هذه العملية.
يجب تقييم القدرات على معالجة المعلومات و تقييم الإمكانيات، كما يجب تحديد الإمكانيات الواجب استخدامها من اجل جمع المعلومات و معالجتها بهدف إستعمالها خلال عملية التوحيد.

إن استخدام الإعلام الآلي خلال عملية التوحيد يؤدي حتما إلى الحصول على معلومات أكثر دقة و في اقرب الآجال خاصة إذا كان حجم المعلومات معتبراً.

2.1. إعداد دليل يتضمن إجراءات توحيد القوائم المالية

مهما كانت نوعية الإجراءات فإنها لا تكون ذات فعالية إن لم يتم تدوينها في دليل خاص بها يعتبر وثيقة عمل. يهدف هذا الدليل إلى وصف قواعد و تقنيات توحيد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الوطنية أو الدولية المعمول بها، فهو يتضمن كافة الإجراءات المتعلقة بالتوحيد و توزيع المهام.

كما يجب تحيين هذا الدليل بصفة دائمة ومستمرة.

1.2.1. مضمون دليل إجراءات التوحيد

يتضمن هذا الدليل الإجراءات التالية:

- وضع مخطط محاسبي للمجمع يحدد المبادئ و القواعد و طرق التقييم المتبعة من طرف المجمع و كذا السياسات المحاسبية المنتهجة والواجب إتباعها من طرف كافة فروع المجمع و التي يتم على أساسها إعادة معالجة بعض الحسابات.
- تعريف طرق التوحيد المستخدمة من طرف المجمع.
- إجراءات تحديد المعالجات الأولية (تنسيق المعلومات، حذف العمليات المتبادلة).
- تحضير كشوف التوحيد و المتمثلة في الملفات و الجداول الخاصة بكل شركة التي سيتم ملؤها وفق إجراءات التوحيد الخاصة بالمجمع و ذلك وفق شكل و مضمون معين و كذا تحديد طريقة ملؤها من طرف الفروع (حسابات متبادلة بين الفروع).
- إعداد شكل و مضمون كشوفات التوحيد.
- إعداد شكل و مضمون القوائم المالية الموحدة.
- إعداد قائمة مفصلة تتضمن كافة الشركات التي تقع في مجال التوحيد مع إرفاق بطاقة فنية مفصلة لكل شركة.

2. مراحل توحيد القوائم المالية

يمكن حصر مراحل التوحيد في خمسة مراحل أساسية، و يمكن أن تختلف هذه المراحل أو تزيد حسب مجموعة من العوامل كحجم المجمع و مدى تنظيمه و الكفاءات المتوفرة لديه و خبرتها. و تتمثل هذه المراحل في:

- المرحلة الأولى : تحديد نطاق التوحيد.
- المرحلة الثـــــانيـــة: إختيار طريقة توحيد كل فرع.
- المرحلة الثـــــالثـــة: عمليات ما قبل التوحيد.
- المرحلة الرابعـــة: عمليات التوحيد.
- المرحلة الخامسة: إعداد القوائم المالية.

1.2. المرحلة الأولى: تحديد نطاق التوحيد

خلال هذه المرحلة يتم تحديد الشركات التي سوف توحّد قوائمها المالية ما يعني إدراجها ضمن نطاق التوحيد.

يتضّمن مجال التوحيد مجموعة المؤسسات –فروع المجمع– التي يتم توحيد قوائمها المالية حيث انه لا يتم بالضرورة إدماج كل الفروع في هذا المجال.

لقد بين النظام المحاسبي المالي الشركات التي تدخل مجال التوحيد بدقة و كذلك الكيانات التي تُستثنى من هذا المجال.

حيث يتضمن مجال التوحيد حسب النظام المحاسبي المالي الشركات التي يمارس عليها سيطرة الشركة الأم و تعّرف المادة 132-5 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 السيطرة على أنها " ... سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته، و يفترض وجود المراقبة في الحالات التالية:

- التمتع بأغلبية حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بواسطة الفروع .
- السيطرة على أكثر من 50% من حقوق التصويت متحصل عليها في إطار اتفاقية مع باقي الشركات أو المساهمين.

- إمتلاك صلاحيات تعيين معظم مسيرين كيان آخر.
- القدرة على تحديد السياسات المالية و التشغيلية للكيان بموجب عقد أو قانون أساسي.
- القدرة على جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماع هيئات التسيير لكيان".[1] (أنظر الملحق رقم 03)

و يستثنى من مجال التوحيد مجموعة من المؤسسات محددة في نفس القرار السابق، حيث تنص المادة 132-6 منه على " تبقى خارج مجال تطبيق عملية الدمج الكيانات التي تواجه قيود صارمة و دائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المدمج.

و كذلك الأمر بالنسبة إلى الكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريب يبرر في ملحق الحسابات المدمجة كل إقصاء لدمج الكيانات يندرج في الفئات المنصوص عليها في هذه الفقرة".[2] (أنظر الملحق رقم 03)

تلكم هي الشركات التي تدخل مجال التوحيد و الكيانات التي تستثني من هذا المجال حسب منظور النظام المحاسبي المالي.

أما المعايير المحاسبية الدولية فتحدد حالة واحدة للإقصاء من مجال التوحيد حيث ينص المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 – البيانات المالية المجمعة والفردية – على أنه تُستثني من مجال التوحيد الكيانات التي تكون السيطرة عليها مؤقتة نظراً لكون حيازة أسهمها بهدف البيع في المستقبل القريب (التنازل على الشركة خلال 12 شهراً و البحث على مشتري بصفة جدية).

حيث تحدد السيطرة على أنها القدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية لمؤسسة للحصول على منافع من نشاطاتها.

تعتبر السيطرة موجودة عند توفر العناصر التالية إلى جانب عناصر أخرى :

- الملكية : تملك الأم (بشكل مباشر أو غير مباشر بواسطة شركاتها التابعة) أكثر من 50% من حقوق التصويت في مؤسسة.

[1] القرار الممضى في 2008/07/26 المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، المادة 132-5 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 19 المؤرخة في 25 مارس 2009، ص 16.

[2] نفس المرجع.

- حق التصويت : سيطرة على أكثر من 50% من حقوق التصويت استنادا ً إلى اتفاق مع مستثمرين آخرين.

- سياسية : قدرة على تحديد السياسات المالية والتشغيلية لمؤسسة بموجب نظامها الداخلي أو إتفاقية.

- مجلس الإدارة : قدرة على تعيين أو صرف أغلبية أعضاء مجلس الإدارة.

- حقوق تصويت أعضاء مجلس الإدارة: قدرة على تجميع أكثرية حقوق التصويت في إجتماعات مجلس الإدارة.

أما المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 – المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة – فيربط دخول الشركات إلى مجال التوحيد بالمشاركة في مؤسسة و التأثير الهام.

و تعرف المؤسسة المشاركة على أنها المؤسسة التي للمستثمر فيها تأثيراً مهماً. وهي ليست شركة تابعة ولا مشروع مشترك .

التأثير الهام هو القدرة على المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسة المالية والمستقبلية للشركة دون أن يكون هناك تحكم بهذه السياسات.

إن وجود التأثير الهام يظهر من خلال المؤشرات التالية :

- سيطرة (مباشرة أو غير مباشرة) على 20% أو أكثر من حقوق التصويت في المؤسسة،
- تمثيل في الأجهزة الإدارية،
- مشاركة في عملية رسم السياسات،
- معاملات قيمة بين المستثمر والشركة،
- تبادل موظفين قياديين،
- تبادل معلومات تقنية أساسية.

2.2. المرحلة الثـــــانيـــة: إختيار طريقة التوحيد بالنسبة لكل فرع

يتم خلال هذه المرحلة إختيار طريقة التوحيد الخاصة بكل شركة و ذلك على أساس عدة معايير.

1.2.2. المعيار القانوني

يتم في بعض الحالات وضع قواعد تنظيمية أو ضوابط قانونية تجبر المجمعات على إختيار طريقة معينة فمثلا تجبر المادة 41 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 على إتباع طريقتي الإدماج الكلي و الوضع للمعادلة.
أما المادة 132-7 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها فتنصّ على أن توحيد الكيانات المسيطر عليها يتم بطريقة الإدماج الكلي.

و تنص المادة 132-12 من القرار المذكور أعلاه على أن تسجيل السندات في الكيانات المشاركة يتم بطريقة الوضع للمعادلة.

2.2.2. نوع النشاط

يتم إختيار طرق التوحيد إنطلاقا من معايير المقارنة بين نشاط الفروع فإذا كانت نشاطاتها قابلة للمقارنة نستخدم طريقة الإدماج الكلي أما إذا كانت نشاطات الفروع مختلفة و غير قابلة للمقارنة تستخدم طريقة الوضع للمعاملة.

3.2.2. نسبة امتلاك رأس المال

يتم اختيار طرق التوحيد بالإعتماد على نسبة إمتلاك الشركة الأم رأس المال الفروع و يتم إسقاط هذه النسبة على السيطرة، حيث أنه إذا كانت هذه النسبة تفوق 5% يتم إستخدام طريقة الإدماج الكلي.

- ♦ أما إذا كانت هذه النسبة تساوي 50% يتم إستخدام طريقة الإدماج الجزئي.
- ♦ أما إذا كانت هذه النسبة < 50% يتم استخدام طريقة الوضع للمعادلة.

3.2. المرحلة الثـــالثـــة: عمليات ما قبل التوحيد

خلال هذه المرحلة يتم القيام بمجموعة من الأعمال تهدف إلى جعل المعطيات المحاسبية للشركات التي تدخل في نطاق التوحيد متجانسة و متناسقة، و تخص هذه الأعمال أساسا:

- معالجة الحسابات الفردية لفروع المجمع وفق مبادئ و طرق التوحيد المتبناة من طرف إدارة المجمع.
- تحويل عملة القوائم المالية وفق عملة الشركة الأم و ذلك بالنسبة للشركات الأجنبية.

1.3.2. جعل الحسابات متجانسة

" ترتكز مرجعية تقييم المركز المالي و نتائج الشركات التي تدخل في نطاق التوحيد على مبادئ محاسبية عامة، معالجات إجبارية و معالجات اختيارية ".[1]

1.3.2. 1. المبادئ المحاسبية العامة

إن المعيار المحاسبي الدولي IAS 27(القوائم المالية الموحدة الفردية) و IFRS 10 لا يشير صراحة إلى المبادئ المحاسبية المطبقة على القوائم المالية الموحدة، إلا أن الإطار ألمفاهيمي ل IASB يضم أربع (4) خصائص نوعية أساسية للقوائم المالية – الخصائص النوعية عبارة عن صفات تجعل المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين-.

فحسب الفقرة 24 من الإطار ألمفاهيمي هناك 4 خصائص نوعية أساسية هي قابلية الفهم، الملائمة، الموثوقية و قابلية المقارنة.

فمن أجل الوصول إلى "قابلية المقارنة" يجب إستعمال طرق تقييم متناسقة و مستمرة على النسق و ذلك بالنسبة لشركة واحدة أو مجموعة من الشركات فتطبيق هذه القاعدة يجب أن يخص جميع فروع المجمع.

2.1.3.2. المعالجة الإجبارية

إن عمليات إعادة المعالجة الإجبارية سواء التي تقوم بها فروع المجمع أو مصلحة التوحيد لدى الشركة الأم يمكن تقسيمها إلى نوعان:

- عمليات المعالجة التنسيقية (دون أثر جبائي)،
- معالجات متعلقة بالإختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية.

أ-عمليات إعادة المعالجة تنسيقية

لا تطبق شركات المجمع نفس طرق التقييم أو سياسات الإهتلاك أو المئونات و ذلك للأسباب جبائية أو قانونية (فروع متواجدة في دول أجنبية).

و لذلك تقوم هذه الشركات بإعادة معالجة حساباتها من اجل جعلها متجانسة.

[1] C.BONNIER, P. DELVAILLE et Autres: Comptabilité financière des groupes, Paris, collection Business, Gualino éditeur, 2006, p135

و أهم المعالجات تهم العناصر التالية:

- التثبيتات (المادية و المعنوية) تكلفة الحيازة، طرق الإهتلاك و تدني القيمة، عقود التمويل بالإيجار.

- المخزونات: عناصر التكلفة، طرق الكراء، التقييم، تدني القيمة، المخزونات رهن الإنتاج في إطار العقود طويلة المدى.
- مدينون: تدني قيمة ديون على العملاء مشكوك فيها.

- مئونات على المعاشات.

- ديون مالية: عقود تمويل بالإيجار، تفريق بين أدوات الأموال الخاصة و أدوات الديون.

- خسارة أو ربح على معدلات الصرف.

فمثلا عند معالجة الإهتلاكات يتم تسجيل تدني قيمة التثبيتات الذي يجب أن يكون متجانس لكل شركات المجمع، إلا انه من الناحية العملية قد تظهر إختلافات في سياسات الإهتلاكات سواء كان إختلافا في الطرق أو المدة المعتمدة.

فيترتب على ذلك توحيد قيم محاسبية صافية و حصص إهتلاكات سنوية ذات مدلول إقتصادي مختلف.

مثال:

قام الفرع ف1 بحيازة إستثمار في بداية السنة تكلفته 100000 دج و يقوم باهلاكه خلال مدة 5 سنوات وفق طريقة الإهتلاك التنازلي إلا أن إجراءات المجمع تنص على إلزامية إتباع طريقة الإهتلاك الخطي (سوف يتم إغفال المعالجات الجبائية في هذا المثال).

الإهتلاكات التي يقوم باحتسابها الفرع تتمثل:

السنـــة ن : 100000×40 % = 40000 دج.
السنـــة ن+1 : 60000 ×40 % = 24000 دج.

و عند تطبيق الإجراءات الخاصة بالمجمع لا يتم بالاعتراف إلا ب 20000 دج كقسط أهتلاك سنوي (100000×20%) و عليه:

السنـــة ن : اهتلاك إضافي مقدر بـــ: 20000 دج (40000−2000).
السنـــة ن+1 : اهتلاك إضافي مقدر بـــ: 4000 دج (24000−20000).

بناءا على ذلك يتم تسجيل القيود المحاسبة الخاصة بمعالجة حسابات الفرع بالنسبة للسنوات ن و ن+1 كما يلي:

ميزانية 12/31/ن

أصول				خصوم	
تثبيتـــــــات	قيمة أصلية	اهتلاك	قيمة صافية	أموال خاصة	
قبل المعالجة	100.000دج	(40.000)دج	60.000 دج	نتيجة	
معالجة		20.000دج	20.000دج+	معالجة	20.000دج+
بعد المعالجة	100.000دج	(20.000) دج	80.000دج		

حساب النتيجة سنة ن

أعبـــــــــاء		نواتـــــــــج
حصص الاهتلاكات		
قبل المعالجة	40.000 دج	
معالجة	20.000 دج	
بعد المعالجة	20.000 دج	

أدت معالجة الحسابات إلى زيادة النتيجة (قبل الضريبة) بـــ 20.000 دج.

في السنة الموالية (ن+1) يقوم الفرع بـــ:

- معالجة الإهتلاكات المتراكمة (لاسيما تلك الخاصة بالسنوات الفارطة).
- معالجة حصة الإهتلاك لسنة الجارية.

ميزانية 12/31/ن+1

أصول				خصوم	
تثبيتـــــــات	قيمة أصلية	اهتلاك	قيمة صافية	أموال خاصة	
قبل المعالجة	100.000دج	(40.000)دج	60.000 دج	إحتياطات	
معالجة		24.000دج	24.000+دج	معالجة	20.000+دج
				نتيجة	
بعد المعالجة	100.000دج	(40.000)	60.000دج	معالجة	4000 دج

حساب النتيجة سنة ن+1

أعبـــــــــــاء		نواتـــــــــج
حصص الاهتلاكات		
قبل المعالجة	24.000 دج	
معالجة	(4.000) دج	
بعد المعالجة	20.000 دج	

بعد معالجة سنة ن+1 ارتفعت النتيجة المحاسبية(قبل الضريبة) بـــ 4.000 دج، كما ارتفعت الإحتياطات خلال السنة ن+1.

هذا المبلغ ينقل نتيجة سنة ن إلى الإحتياطات خلال سنة ن+1 .

ب- معالجات متعلقة بالاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية

إن قواعد تسجيل الضرائب على الأرباح يحكمها المعيار المحاسبي الدولي IAS27

فالإطار العام يقوم على فرضيتين أساسيتين متواجدتين في الإطار المفاهيمي: محاسبة الإستحقاق و إستمرارية الاستغلال.

فهو يتضمن تسجيل:

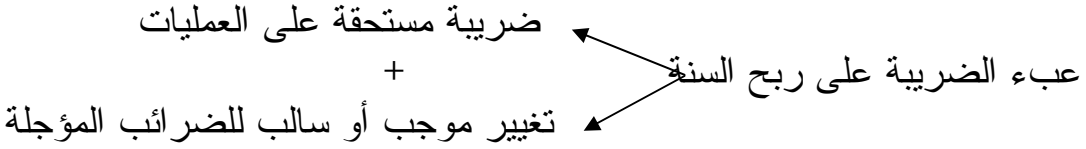
- أعباء السنة، مجموع تكلفة الضريبة محتسبة على أساس محاسبي يتضمن الضرائب المستحقة و الضرائب المؤجلة.
- في الميزانية الأصول و الخصوم الضريبية الجارية و المؤجلة.

ذلك أن التغيرات في ثروة المؤسسة (زيادة أو انخفاض الوضعية الصافية) تأتي من:

- أرباح أو خسائر مصدرها نشاط المؤسسة.
- زيادة أو انخفاض في القيم المحاسبية للأصول(مثال:إعادة تقييم استثمارات مادية) أو في الخصوم(مثال:تعديل مئونة معاشات).

حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 يجب على الضرائب المسجلة في المحاسبة(حسابات فردية أو موحدة) أن تتضمن هاذين النوعين من التغيرات فهذا المعيار يتضمن كيفية حساب و تسجيل الضرائب.
الضريبة المستحقة هي مبلغ الضريبة على الأرباح الواجب دفعها على أساس الربح المحقق خلال السنة و الذي يتم تحديده على أساس قواعد جبائية و الفروقات الوقتية تمثل فروقات بين القيمة المحاسبية للأصول أو الديون و تأسيسها الجبائي فيمكنها أن تكون موجبة أو سالبة فتكون بذلك مصدر ضريبة مؤجلة في الخصوم (ضريبة مستقبلية للدفع).

شكل رقم (04) الضرائب على الأرباح



المصدر:

François COLINET et Simon PAOLI, Pratique des comptes consolidés, 5ème édition, Paris, DUNOD, 2008, page 142.

و يتم الإعتراف محاسبيا بكل الضرائب المؤجلة ما عادا تلك المتعلقة بالشهرة (good will)
و عملاً بمبدأ الحيطة و الحذر لا يتم الإعتراف بأصول الضرائب المؤجلة إلا إذا كانت المؤسسة تتوقع تحقيق أرباح خاضعة للضرائب كافية لتحصيل تلك المبالغ.

مثال حول المعالجة المتعلقة بالخسارة الجبائية:

كما سبق ذكره فالقوائم المالية الفردية لا تعترف بوجود دين على عاتق الدولة تجاه المؤسسة في حالة وجود خسارة جبائية.

فالشرط الأساسي و الوحيد لضمان تحصيل الدين المشار إليه سالفا هو توقع المؤسسة تحقيق أرباح خلال السنوات القادمة من شانها امتصاص تلك الضرائب المؤجلة في الأصول و يترتب على ذلك معالجة الحسابات الموحدة من أجل الإعتراف بالضريبة المؤجلة في حسابات الأصول.

مثال:

تكبدت الشركة س في السنة ن خسارة مقدرة بـــ100.000 دج يمكن ترحيلها إلى العشر سنوات القادمة.

معدل الضريبة على الأرباح يبلغ 35 % و كما تتوقع الشركة تحقيق أرباح في المستقبل.
و عليه تعترف الشركة س في القوائم لـــ12/31/ن بقرض ضريبي (Crédit d'impôts) متعلق بهذا الربح.

فالحساب المدين الذي قدره 100.000 دج × 35 % =35.000 دج يظهر في أصول القوائم المالية الموحدة.

الميزانية

أصول		خصوم	
ضرائب مؤجلة معالجة	35.000		

حساب النتيجة

أعباء		نواتج	
ضرائب مؤجلة معالجة	-35.000		

مثال عن معالجة الاهتلاكات

خلال المثال المشار إليه سابقا فان معالجة المجانسة لحصص الإهتلاكات للفرع ف قد تمت دون أخذ الأثر الجبائي بعين الإعتبار.

لكن في الواقع يجب حساب و تسجيل ضريبة مؤجلة في الخصوم و التي تسمى أيضا "مئونة الضريبة المؤجلة " و التي تساوي فرضا نسبة 33,33 % من معالجة الإهتلاكات المتراكمة.

12/31/ن : 20.000دج ×33,33 % = 6667 دج
12/31/ن+1: 24.000دج ×33,33 % = 8000 دج

و الحسابات المقابلة لهذه الخصوم:

12/31/ن:انخفاض النتيجة الصافية بـــ6667 دج(تنخفض من 20.000دج إلى13,333دج)
12/31/ن+1: انخفاض الاحتياطات بـــ6667 دج و انخفاض النتيجة الصافية بـــ(8000دج−6667دج) :1,333دج و التي تمثل4000دج×33,33% أي مبلغ معالجة حصة الاهتلاكات.

و فيما يلي بيان أثر القيود المحاسبية لعملية التوحيد على الميزانية و حساب النتيجة.

ميزانية 12/31/ن

أصول				خصوم	
تثبيتـــــــات	قيمة اجمالية	اهتلاك	قيمة صافية	أموال خاصة	
قبل المعالجة	100.000دج	(40.000)دج	60.000 دج	نتيجة صافية	
معالجة		20.000دج	20.000+دج	معالجة	13,333دج+
				ديون	
				ضرائب مؤجلة	6.667دج+
بعد المعالجة	100.000دج	(20.000)	80.000دج	معالجة	

حساب النتيجة سنة ن

أعباء		نواتج	
حصص الاهتلاك			
قبل المعالجة	40.000دج		
معالجة			

بعد المعالجة ضرائب مؤجلة معالجة	(20.000)دج 20.000دج 6,667دج		

إن إنخفاض أعباء الاهتلاك يؤدي إلى ارتفاع النتيجة قبل الضريبة بـــ20.000دج هذا من جهة، أعباء ضريبي إضافي مقدر بـــ33,33 % من المبلغ السابق 6,667دج.

و بالتالي يقدر الأثر على النتيجة الصافية بـــ20.000دج-6667دج=1,333دج

ميزانية12/31/ن+1

أصول				خصوم	
تثبيتـــــــات	قيمة اجمالية	اهتلاك	قيمة صافية	أموال خاصة	
				إحتياطات	13,333دج+
				نتيجة صافية	
قبل المعالجة	100.000دج	(64.000)دج	36.000 دج	معالجة	2,670دج+
معالجة		24.000دج	24.000+دج	ديون	
	100.000دج	(40.000)دج	60.000دج	ضرائب مؤجلة	
بعد المعالجة				معالجة	8.000دج+
				6667+13,333	

مجموع التعديلات في خصوم القوائم المالية الموحدة:

13,333+2,670دج+8000دج=24.000دج
يساوي مجموع التعديلات التي أجريت على الإهتلاكات في حسابات الأصول.

الأثر على النتيجة الصافية يساوي 2670دج+ أي انخفاض بـــ4000دج من أعباء الإهتلاكات و إرتفاع 1,333دج من أعباء الضريبة (المؤجلة).

حساب النتيجة ن+1

أعباء		نواتج	
حصص الاهتلاك قبل المعالجة	24.000دج		

معالجة بعد المعالجة ضرائب مؤجلة معالجة	(4.000)دج 20.000دج 1,333دج		

معالجة القيود المحاسبية الجبائية:

تمت التسجيلات المحاسبية في القوائم المالية الفردية وفق التنظيم الجبائي.
و في حالة تعارض هذه التسجيلات مع المبادئ المحاسبية للمجمع فيجب إلغاء أثر هذا التعارض.

2.3.2. تحويل عملة القوائم المالية وفق عملة الشركة الأم (بالنسبة للشركات الأجنبية)

من الضروري إستخدام عملة واحدة خلال عملية التوحيد و تكون عادة عملة المؤسسة الأم.

و ينص المعيار المحاسبي الدولي IAS21 على وجوب تحديد العملة المستخدمة من طرف الشركات التي تدخل في نطاق التوحيد و تدعى العملة الوظيفية و التي يتم إعداد القوائم المالية بها، كما تستخدم للتعامل مع المحيط الاقتصادي.

و تتم ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية بإستعمال طريقة معدل صرف الإقفال أو تتمثل هذه الطريقة في صرف العملة بالنسبة لـــ:

- الأصول و الخصوم وفق معدل صرف يوم إقفال القوائم المالية القوائم المالية.
- الأعباء و النواتج وفق معدل صرف يوم إجراء العملية أو المعدل المتوسط إذا كان الفارق معقولا.

إن الفرق الناتج عن إستعمال معدلات صرف مختلفة بالنسبة لعناصر الأصول و الخصوم من جهة و عناصر الأعباء و النواتج من جهة أخرى يتم تسجيله مباشرة في الأموال الخاصة.

معالجة ترجمة القوائم المالية إلى العملة الوطنية حسب النظام المحاسبي المالي

تنص الفقرة 132-8 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 على ما يلي:

" يتم تحويل القوائم المالية الأجنبية إلى العملة الوطنية كما يلي:

- الأصول و الخصوم وفق معدل صرف يوم إقفال القوائم المالية القوائم المالية.

- الأعباء و النواتج وفق معدل صرف يوم إجراء العملية، و من اجل تبسيط العملية يرخص استخدام معدل صرف متوسط أو تقريبي.

و يتم تسجيل الفارق الناتج عن هذه المعالجات في الأموال الخاصة الموحدة و ذلك إلى غاية خروج الإستثمار الصافي".[1] (أنظر الملحق رقم 03)

مثال:

لنفرض وجود فرع أجنبي ف4 والذي يمسك حساباته بالليرة و هو مملوك 100% من طرف شركة أوروبية "م" و التي تمسك حسابات بالأورو.

حيث أن الميزانية الختامية في تاريخ12/31/ن كانت كما يلي:

ميزانية ف4 (الوحدة: مليون ليرة)

أصول		خصوم	
تثبيتات	500	رأس المال	100
مدينون	300	احتياطات	200
نقديات	150	نتيجـــــــــة	50
	950		950

يتم تحويل عناصر الميزانية وفق معدل صرف تاريخ الإقفال و ذلك باستثناء الأموال الخاصة (خارج نتيجة السنة) و التي يتم تحويلها وفق معدل الصرف التاريخي.

إن نتيجة السنة توافق تحويل الأعباء و النواتج وفق معدل الصرف المتوسط لكل المدة.
و نسلم بالفرضيات التالية:

- الليرة هي عملة الفرع ف4.
- تم إنشاء الشركة ف4في تاريخ 12/31/ن-2.
- مصدر الإحتياطات التي تظهر في الميزانية هو نتيجة السنة ن-1.
- معدل الصرف نهاية السنوات الثلاث هو:

12/31/ن-2: 1000 ليرة = 1,5 أورو.
12/31/ن-1: 1000 ليرة = 1,7 أورو.
12/31/ن : 1000 ليرة = 2 اورو.

[1] القرار الممضى في 2008/07/26 المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، المادة 132.8 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 19 المؤرخة في 25 مارس 2009، ص 16

ميزانية ف4 (الوحدة: ألف ليرة)

أصول		خصوم	
تثبيتات 500×2	1000	رأس المال 100×1,5	150
مدينون 300×2	600	احتياطات 200×1,7	340
نقديات 150×2	300	نتيجـــــــــة 50×1,8	90
		فارق الصرف (1)	120
		ديون 600×2	1200
	1900		1900

(1)تم حسابه بالفرق بين الأصول الصافية بمعدل صرف الإقفال (950−600)×2 = 700 و الأموال الخاصة بمعدل الصرف التاريخي(150+340+90)=580 أي700-580=120.

الفارق في التحويل يتم تسجيله في "أموال خاصة أخرى".

4.2. المرحلة الرابعـــة: عمليات التوحيد

إن عملية التوحيد تقوم على مجموعة من الإجراءات المحددة و التي يجب إتباعها بدقة و يمكن تلخيص هذه الإجراءات فيما يلي:

1.4.2. إعداد ميزان مراجعة موحد

تعتمد هذه المرحلة على إعداد ميزان مراجعة متراكم يتكون من الحسابات المعالجة.

2.4.2. إلغاء العمليات الداخلية

تهدف هذه المرحلة إلى حذف العمليات التي تتم بين فروع المجمع و الإبقاء على العمليات التي تتم مع الغير و يتم إلغاء نوعين من العمليات:

2.4.2. 1. إلغاءات دون أثر على الوضعية الصافية أو النتيجة

أ- إلغاء حسابات الميزانية

يتم إلغاء حسابات الديون، المدينون، العملاء، الموردين، السلفيات و القروض التي تتم بين فروع المجمع أي فيما بينها.

ب- جدول حسابات النتائج

يتم حذف حسابات الأعباء و النواتج و المشتريات و المبيعات التي تتم بين فروع المجمع.

2.4.2. 2. إلغاءات مع أثر على الوضعية الصافية أو النتيجة

و تمس إلغاء حسابات المئونات، تدني القيمة و المئونات لمواجهة أعباء و أخطار محتملة، أرباح على المخزونات، فوائض قيمة على تنازلات داخلية على الاستثمارات.

3.4.2. إلغاء سندات المساهمة

يجب كذلك إلغاء سندات المساهمة في شركات المجمع و تقسيم الإحتياطات و نتيجة كل شركة بين المجمع و الفوائد خارج المجمع (فوائد الأقلية).

5.2. المرحلة الخامسة: إعداد القوائم المالية.

إنطلاقا من ميزان المراجعة الموحد و بعد القيام بكافة المعالجات يتم إعداد القوائم المالية الموحدة و المتكونة من:

- قائمة الميزانية – الأصول و الخصوم– الموحدة.
- قائمة حسابات النتائج الموحدة.
- جدول تدفقات الخزينة الموحدة.
- جدول تغيرات رؤوس الأموال الموحدة.
- جدول الملاحق الموحدة.

المطلب السادس : حـــــدود التـــوحيـــد

رغم أن توحيد القوائم المالية يشكل الوسيلة المثلى لكل الأطراف المستخدمة لها (مالكين، مستثمرين، مسيرين، مقرضين...) من أجل تحليل المجمع ماليا و إقتصاديا، إلا أنه له بعض الحدود ناتجة أساسا عن:

- التغيرات المستمرة التي قد تطرأ على نطاق التوحيد و التي يشار إليها عادة في الملاحق، حيث يمكن أن يتطور نطاق التوحيد بدخول أو خروج الشركات و بالتالي قد يصعب مقارنة القوائم المالية من سنة إلى أخرى كما أنه يمكن أن تكون فروع أكثر تأثيراً من أخرى مما يعقد أكثر عملية المقارنة.

- خصوصيات كل مجمع و مدى تنوع و إختلاف نشاطات فروعه، فالقوائم المالية الموحدة تعطي نظرة أكثر شمولية من القوائم المالية الفردية و في نفس الوقت فإنها تظم مجموعة من الشركات لكل منها نشاط مختلف و خصوصيات قد تجعل عملية تحليل القوائم المالية معقدة.

خلاصة الفصل

لقد رأينا في هذا الفصل بأن توحيد القوائم المالية يهدف أساسا إلى تقديم معلومات كاملة لمستخدمي هذه القوائم عن نتائج العمليات و المركز المالي للشركة الأم و التي تدعى أحيانا الشركة القابضة و الشركات التابعة لها و التي تكوّن فروع المجمع كما لو كانت شركة واحدة.

ففي هذه الحالة يكون الإهتمام منصب على المحتوى الإقتصادي للقوائم المالية أكثر من شكلها.

فرغم أن هذه الفروع تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة قانونا إلا أنها تكوّن معا وحدة إقتصادية واحدة و ذلك نظراً لخضوع الفروع كشركات تابعة للسيطرة الإقتصادية الكاملة للشركة الأم و بالتالي فان كل من الشركة الأم و الفروع التابعة لها تظهر في القوائم المالية الموحدة كما لو كانت أقسام أو وحدات لشركة واحدة.

فيفترض أن تقدم القوائم المالية الموحدة معلومات أكثر فائدة عن القوائم المالية الفردية لكل شركة على حدا.

و قد أصبح توحيد القوائم المالية محاسبياً في الجزائر إجبارياً حسب الـــSCF ولكن توحيدها جبائياً يبقى إختياري.

و لكن إذا كان تدقيق القوائم المالية الفردية قد تطور إلى نفس مستوى إعداد هذه القوائم فان دراستنا هذه تجرنا حتما إلى التفكير في مدى مواكبة التدقيق لتوحيد القوائم المالية نظرا لما تكتسي هذه القوائم من خصوصيات، إذ أن المجمعات أصبحت تحتاج اليوم أكثر من أي وقت مضى إلى هيئات رقابية ذات مصداقية وكفاءة عاليتين تسهر على التأكد من صنع قوائم مالية ذات جودة عالية ومصداقية كبيرة.

الفصل الثانـــــــــي

تدقيق القوائـــم المالـيـــــــة

تمهيـــــــــــد

تهدف القوائم المالية، فردية كانت أو موحدة إلى إعطاء معلومات كاملة لمستخدميها المتعددين من مستثمرين و ملاك و مسيرين و مقرضين...

و مع تطور المؤسسات الإقتصادية و نموها و كبر حجمها أصبحت القرارات المتخذة تتحكم أكثر فأكثر في مستقبل هذه الشركات و تؤثر عليها بصفة عميقة و عادة غير قابلة للتراجع.

و بما أن هذه القرارات تُتخذ عادة بالإستناد إلى القوائم المالية بات من الضروري الإهتمام بالأدوات الرقابية التي تستخدم من أجل التأكد من مصداقية هذه القوائم.

لقد أستخدم التدقيق منذ القديم كأداة رقابية تُمكّن من الوثوق بالقوائم المالية و تعطي مستعمليها المزيد من الثقة في هذه القوائم حيث تمكنهم من التأكد من صحتها و مدى تطابقها مع الواقع و حقيقة النتائج المحققة من طرف الشركة.

ولقد حاولت الجزائر منذ الإستقلال تنظيم مهنة التدقيق حيث واكبت هذه المهنة التطورات الاقتصادية لبلادنا و عرفت عدة تحولات ومراحل سندرسها لاحقا.

المبحث الأول: ماهية التدقيق

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق

إن ظهور التدقيق مرتبط بظهور المحاسبة و التي تعود نشأتها إلى الحضارات القديمة و ذلك ما تبين من خلال الآثار القديمة و الحفريات التي تدل على ظهور معاملات تجارية و مالية تعود إلى أكثر من 3500 سنة قبل الميلاد مثل الحضارة الأشورية التي أظهرت أقدم عمليات التسجيل المالي و تتمثل في ما يدفعه الملوك لجنودهم من رواتب في شكل حيوانات أو محاصيل زراعية كما أظهرت الحفريات كذلك أن الكهنة السومايين ساهموا في تطوير المحاسبة و المراجعة نظراً لتحكمهم في الحياة الإقتصادية و الإجتماعية آنذاك كما أظهرت الآثار البابلية وجود سجلات محاسبية في شكل ألواح من الطوب.

أما شرائع حمو رابي فقد أظهرت مواد تتعلق بالمعاملات التجارية و المالية تبين الأرباح و الخسائر خلال الفترة البابلية.

"يشير التاريخ القديم إلى إن قدماء المصريين و الرومان و الإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققها للتأكد من صحتها و كانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة إستماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع و بعد الجلسة يقدم المدققون تقاريرهم"[1]

و هنا يظهر جلياً أن التدقيق جاء نتيجة الحاجة الماسة لبسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو المجتمعات أو أصحاب المال و الحكومات على اللذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع، والاحتفاظ بالمواد في المخازن نيابة عنهم.

و بحلول عصر النهضة ظهر تطوراً كبير للمشاريع الفردية التي تحولت إلى مشاريع كبرى تشترك فيها رؤوس أموال عدة أشخاص في إطار شركات الأشخاص حيث ظهرت فئة المديرين من جهة و الشركاء البعيدين عن الإدارة من جهة أخرى وكانت تلك أول بدايات ظهور نظرية الوكالة حيث كان أصحاب رؤوس الأموال يطمحون إلى التأكد من صحة القوائم المالية فلجئوا إلى خدمات المدققين.

لكن التطور الحقيقي للتدقيق بدأ بانطلاق الثورة الصناعية و إنفصال الملكية عن الإدارة و خاصة بظهور قانون الشركات في بريطانيا سنة 1862 الذي أقر ضرورة استعمال مدققين

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث ، عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، 2005 ص 6.

لشركات المساهمة أما في فرنسا فقد "أقر قانون 24 جويلية 1867 ضرورة تعيين محافظ حسابات أو أكثر بالنسبة للشركات التجارية أين كان يعين لمدة سنة واحدة"[1]

و قد تطورت بعد ذلك مهنة التدقيق لتصبح عملية منظمة تخضع لمعايير محلية و دولية.

المطلب الثاني: الإطار ألمفاهيمي للتدقيق

1. تعريف التدقيق

" التدقيق هو فحص و مراجعة حسابات مؤسسة أو مجموعة أو منظمة، و يجب أن يتضمن فحص الممارسات المحاسبية و طرق التقييم المتبعة في إعداد القوائم المالية[2] "

تعريف قاموس Larousse: التدقيق باللغة الفرنسية Auditهي إجراءات مراقبة المحاسبة و التسيير لمؤسسة ما و مدى بلوغها لأهدافها [3]

و تستمد هذه الكلمة من المصطلح اللاتيني Audire والتي تعني الاستماع. و قد استخدم الرومان هذا المصطلح للإشارة إلى الرقابة التي تتم باسم الملك على أراضيه.

تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA: "التدقيق عملية نظامية تنطوي على إتباع منهج موضوعي في الحصول على أدلة عن معلومات مقدمة حول أحداث و تصرفات اقتصادية تهدف إلى التحقق من درجة التوافق (أو التطابق) بين هذه المعلومات المقدمة و معايير محددة، و توصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات ذوي الاهتمام"[4]

أما أحمد حلمي جمعة فقد عرّف التدقيق بمعناه المهني : "عملية فحص مستندات و دفاتر و سجلات المنشأة فحصاً فنياً إنتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات و إبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك على قوة و متانة نظام الرقابة الداخلية"[5]

و يمكن أن نستخلص من التعاريف السابقة مجموعة من الخصائص لعملية التدقيق:

- التدقيق عملية منظمة و منهجية و ذلك يعني أن التدقيق يقوم على فحص و إختبار المعلومات وفق برنامج مسطر مسبقا في إطار عملية تخطيط فالتدقيق ليس عملية عشوائية بل هو بناء فكري منطقي.

---

[1] Robert OBERT et Marie- pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, paris, DUNOD, 2009, p 400.

[2] Josette et Max Peyrard, Dictionnaire de la finance 2ème édition, paris, librairie Vuibert, Novembre 2001, p 20.

[3] Le petit Larousse illustré, Paris, Larousse , 2003, p 98.

[4] كمال خليفة أبو زيد و آخرون، دراسة في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، 2008، ص 17.

[5] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، 2005 ص 7.

• الإعتماد على أدلة الإثبات، إذ أن أدلة الإثبات هي أي بيان أو وثيقة أو مستند أو أي دليل
ملموس يدل على أحداث اقتصادية.

و تختلف الأدلة من حيث المصدر فمنها ما يحصل عليه من داخل المؤسسة كفواتير البيع، وصولات التسليم أو العقود، و منها ما يحصل عليه من خارج المؤسسة كفواتير الشراء.
كما تختلف الأدلة من حيث طريقة وصولها إلى المدقق فمنها ما يصل إليه من خلال المؤسسة كفواتير الموردين و الكشوفات البنكية و منها ما يصل إليه من الغير مثل مصادقة العملاء على أرصدتهم التي يرسلونها مباشرة إلى المدقق.

• يمثل الحكم الشخصي للمدقق دوراً أساسياً في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص و المعايير الموضوعة، و تحديد الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.

• يعد تقرير المدقق أهم مخرجات عملية التدقيق لأنه يعتبر همزة الوصل بين الهيئة موضوع التدقيق و مستخدمي القوائم المالية كما أن النتائج التي يظهرها رأي المدقق لها تأثير كبير في سلوك مستخدمي المعلومات من حيث ترشيد أحكامهم و قراراتهم.

و تجّدر الإشارة إلى أنه هناك العديد من المصطلحات المستعملة للتعبير عن التدقيق فهناك من يستعمل مصطلح المراجعة، وهناك من يستعمل مصطلح مراقبة الحسابات إلى غيرها من المصطلحات.

ولكن مهما تعددّت المصطلحات و التعاريف فإنها في مجملها تظمّ مجموعة المفاهيم الأساسية للتدقيق و التي تكوّن نظرية التدقيق.

" و اليوم تشير الاتجاهات البحثية إلى أن التدقيق أصبح له إطاراً نظرياً يتضمن مجموعة من المفاهيم الرقابية، و الفروض و المبادئ، كما أن له إطاراً تطبيقياً" [1]

2. فروض التدقيق

يجب أن تتوفر مجموعة من الفروض لكي يكون التدقيق مقبول و ممكن، حيث ينطوي التدقيق على عمل يقوم به الفرد(المدقق) لصالح طرف ثاني (العميل–المنشأة التي تدقق قوائمها المالية) و يستفيد من التدقيق طرف ثالث يتضمن مجموعة من الفئات

[1] أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث، عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، 2005 ص 31.

(المساهمين–الجمهور بصفة عامة) و تبرر هذه الفروض عملية التدقيق من حيث ضرورتها و إمكانيتها و فعالياتها و تشمل الفروض ما يلي :

• إمكانية التحقق من معلومات القوائم المالية: فمن خصائص المعلومات المحاسبية قابلية التحقق، و إذا لم تكن كذلك تفقد صفاتها هذه. و تنصب عملية التدقيق على القوائم المالية، و لهاذ يفترض أنها قابلة للتحقق منها.

• يلتزم المدقق بمعايير التدقيق المتعارف عليها و التي تحددها المهنة بالإضافة إلى ما تفرضه التشريعات و القواعد المهنية.

• لا يوجد تعارض في المصالح بين المدقق، و منتجي المعلومات المالية إدارة المشروع و ينطوي هذا الفرض على حقيقة أنه من الممكن تحقيق التعاون في انجاز عملية التدقيق مع الالتزام بمعاييره.

• توجد علاقة بين جودة نظام المراقبة الداخلية و إمكانية الإعتماد على هذا النظام و يعتبر هذا في مجال تحديد حجم عمل المدقق و تقييمه المبدئي للمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي في المنشأة.

• تمثل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أساسياً رئيسياً بعمل المدقق و يحدد مدى الالتزام بها درجة الصدق و العدالة في القوائم المالية.

• إذا كانت المحاسبة تفترض إستمرار المشروع فان التدقيق يفترض أيضاً أن دورات النشاط و الأحداث التي واجهتها في السنة السابقة سوف تتكرر و ذلك ما يعطي مغزى لجميع التقارير التي تتضمنها القوائم المالية.

• المدقق خبير مهني يؤدي عمله في التدقيق ملتزما بهذه الحدود فهو لا يتحمل مسؤولية عن الإدارة و لا يخضع (ويجب أن لا يخضع) لأي ضغوط تحد من درجة استقلاله كما أنه لا ينبغي له أن يدخل في أعمال الإدارة (لا يقوم مثلا بتقييم الرقابة الإدارية بينما يقوم فعلا بتقييم الرقابة الداخلية المحاسبية).

3. مفاهيم التدقيق

تنطوي المفاهيم على آراء أساسية أو أسّس للتفكير أو ما يمكن تعميمه بصورة يقبلها العقل.و في مجال التدقيق تعبر المفاهيم عن أراء عريضة يمكن تعميمها وقد تم إشتقاق هذه المفاهيم من الفروض الخاصة بنظرية التدقيق كما تعتبر هذه المفاهيم أساساً تقوم عليه المعايير و تحدد وفقا له الإجراءات. وبذلك ينظر إلى مفاهيم التدقيق على أنها احد

المستويات في البنيان الهيكلي لنظرية التدقيق. و يمكن أن نحصر العديد من مفاهيم التدقيق، و لكننا سوف نعرض مجموعة منها:

- الإستقلال: و يعني هذا المفهوم أنه لا يكون المدقق متحيزا للعميل، فهو يمارس مهنة عامة، و يؤدي التحيز إلى عدم الثقة فيما يقدم من أراء و لو كان أداؤه الفني ممتازاً.

إن التزام المدقق بالعدالة لا يكون بالنسبة للإدارة أو ملاك المشروع فقط و لكن بالنسبة للطرف الثالث الذي يشمل كل من يعتمد على تقرير المدقق.

- العناية المهنية الواجبة: يفترض أن يؤدي المدقق المستقل عمله بالعناية اللازمة التي يتطلبها هذا العمل و تفرض العناية المهنية مسؤولية على كل شخص يقوم التدقيق حيث يلاحظ تطبيق معايير العمل الميداني و معايير إعداد التقرير و يتطلب التأكد من الالتزام بها دراسة كل مستوى إشرافي على العمل المنجز و الأحكام الشخصية التي يقوم بها المشاركون في عملية التدقيق.

المبحث الثاني: أهمية، أهداف و أنواع التدقيق

المطلب الأول: أهمية التدقيق

إن المهمة الأساسية للتدقيق تتمثل في إضفاء المصداقية على القوائم المالية التي تقع مسؤولية إعدادها على الإدارة، أما مسؤولية التدقيق فتنحصر في مهمته الأساسية المذكورة سالفا و هي إضفاء المصداقية على القوائم المالية. فبالإضافة إلى تعزيز قيمة القوائم المالية فإن التدقيق يزيد من نفعية القوائم المالية و حتى مصداقية المعلومات الأخرى التي تنشرها الإدارة و إن لم تدخل في نطاق التدقيق.

و كما تم التطرق إليه في الجزء الخاص بتاريخ التدقيق فان نشأته مرتبطة بظهور الحاجة إلى التأكد من صحة المعلومات المالية المقدمة من طرف الإدارة وذلك خوفا من تضارب المصالح بين معدي القوائم المالية الذين يحرصون على تحسين صورة المنشأة و بالتالي الزيادة في المكافآت التي يحصلون عليها و مستعملي تلك القوائم الذين تنصب اهتماماتهم على البحث عن المعلومات التي من شأنها أن تساعدهم على إتخاذ أحسن القرارات التي تمكنهم من زيادة ثرواتهم، و من هنا ظهرت الحاجة إلى مدققين مستقلين مهنيين يقومون بالتأكد من مصداقية القوائم المالية المعدة.

و مع تطور الشركات و تعقد العلاقات المالية و التجارية و تشعبها تضاعفت احتمالات تسجيل الأخطاء أو التلاعب و الغش من طرف الإدارة أو حتى القائمين على إعداد القوائم المالية، فزادت الحاجة إلى التدقيق و إخضاع المعلومات المُفصح عنها من طرف الإدارة للرقابة حتى يمكن الإعتماد عليها.

و مما سبق يمكن أن نستخلص أهم الأسباب التي قد تؤدي إلى إنخفاض درجة الوثوق بالقوائم المالية و بالتالي تؤدي حتما إلى إخضاعها إلى التدقيق:

أ- صعوبة التوصل المباشر إلى المعلومات المالية و المحاسبية التي تعبر عن الأحداث بصفة نقدية مما يستوجب الإعتماد على المعلومات التي يقدمها الآخرون مما يزيد إحتمال وجود تحريف بقصد أو بغير قصد.

ب- وجود عنصر الذاتية و التحيز الشخصي لدى معدي القوائم المالية.

ج- زيادة حجم المعاملات و بالتالي حجم البيانات و تعقدها (كثرة الأدوات المالية المشتقة) و بالتالي صعوبة التحكم فيها.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق

" تمكن مهمة التدقيق مستعملي القوائم المالية، المستثمرين، المساهمين، العمال،الدائنين و الأطراف الأخرى من الحصول على معلومة موثوقة قريبة من تلك المتوفرة لدى المسيرين. فتمكن بذلك من تقليص الفجوة في المعلومات المتوفرة لدى المتعاملين الاقتصاديين"[1].

و لقد تطورت أهداف التدقيق منذ ظهوره إلى يومنا هذا و ذلك بتطور البيئة التي يوجد فيها و المتمثلة أساساً في مستعملي القوائم المالية.

و في ما يلي جدول تفصيلي يبين أهم الفترات التاريخية التي مر بها التدقيق من منظور أهدافه.

الجدول رقم(01) يوضح التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف	المميزات
قبل سنة 1900	إكتشاف التلاعب و الاختلاس و الأخطاء.	التدقيق تفصيلي و لا وجود لنظام الرقابة الداخلية.
1905- 1940	تحديد مدى سلامة المركز المالي و صحته بالإضافة إلى إكتشاف التلاعب و الأخطاء.	بداية الإهتمام بالرقابة الداخلية.
1940- 1960	تحديد مدى سلامة و صحة المركز	التحول نحو التدقيق

[1] Robert OBERT et Marie- pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, paris, DUNOD, 2009, p 403 .

	المالي.	الاختباري الذي يعتمد على متانة و قوة نظام الرقابة الداخلية.
1960- 1990	التأكد من مدى إحترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية.
من 1990 إلى يومنا هذا	الشهادة الصورة الصادقة لكل من الحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية	وجود معايير دولية تضبط كل من إعداد القوائم المالية و التدقيق في حد ذاته

المصدر: من إعداد الباحث

إنطلاقاً مما سبق ذكره يمكننا القول بان أهداف التدقيق تكمن في إبداء رأي فني محايد عن مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية و عن صدق و مصداقية و صراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

هناك عدة تصنيفات للتدقيق و كل تصنيف تنطوي تحته أنواع مختلفة من التدقيق و قبل التطرق لها يجب الإشارة إلى أن الهدف من هذه التصنيفات هو دراسة أنواع التدقيق بمختلف أبعادها.

و يمكن حصر التصنيفات التالية للتدقيق :

"- من حيث الحدود، التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي.
- من حيث مدى الفحص، التدقيق التفصيلي والتدقيق الإختباري.
- من حيث التوقيت، التدقيق النهائي والتدقيق المستمر.
- من حيث الإستقلال، التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي.
- من حيث الإلزام، التدقيق الإلزامي و التدقيق الإختياري"[1].

1. تصنيف التدقيق من حيث الحدود

1.1. التدقيق الكامل

تشمل هذه العملية جميع الدورات داخل المنشأة محل التدقيق، و يوصف هذا النوع بالتدقيق الكامل لأنه يخص كل مستويات المؤسسة بدون إستثناء حيث يهدف إلى إبداء

[1] أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث، عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، 2005 ص 10.

رأي شامل على القوائم المالية و لا يعني على الإطلاق أن يشمل هذا النوع من التدقيق كل العمليات التي تمت دون إستثناء فللمدقق كل الحرية في إختيار طريقة العمل و إمتداد مجال تدخله.

2.1. التدقيق الجزئي

يختلف هذا النوع عن سابقه في تحديد مجال التدقيق، فالتدقيق الجزئي ليس تدقيقاً شاملاً بل هو موجه نحو دورة معينة أو مستوى معين داخل المؤسسة محل التدقيق، و من الأمثلة عن عمليات التدقيق الجزئي نذكر: تدقيق المشتريات أو تدقيق الموارد البشرية.

2. تصنيف التدقيق من حيث مدى الفحص

1.2. التدقيق التفصيلي

خلال هذا النوع من التدقيق يتم فحص جميع السجلات المحاسبية للمنشأة بما فيها كل القيود المحاسبية بدون إستثناء حيث يتم التأكد من وجود و صحة جميع الوثائق الثبوتية من فواتير و وصولات دخول و خروج ...الخ.

2.2. التدقيق الاختياري

إن هذا النوع من التدقيق يخضع لنفس مستلزمات النوع السابق إلا أنه يختلف عنه في نطاق التدخل حيث يتم إختيار عينة ليتم تدقيقها و لا يتم التطرق إلى كل العمليات المحاسبية.

و يتم إختيار العينات بإستخدام طرق رياضية إحصائية أو بطرق عشوائية و ذلك حسب خطة عمل المدقق و خبراته الذاتية.

3. تصنيف التدقيق من حيث التوقيت

1.3. التدقيق النهائي

يتم في هذا النوع تدقيق القوائم المالية الختامية، فبداية مهمة التدقيق في هذه الحالة مقرونة بإقفال القوائم المالية في نهاية كل دورة.

2.3. التدقيق المستمر

يتمثل هذا التدقيق في زيارات مختلفة و مفاجئة خلال كل الدورة المحاسبية، فلا يتم انتظار إقفال القوائم المالية و إنما هو خاضع لسيرورة مستمرة تهدف أساساً إلى التصدي لكل محاولات الغش و التلاعب.

4. تصنيف التدقيق من حيث الاستقلال

1.4. التدقيق الداخلي

يقوم بهذه العملية مدقق داخلي أي من أحد مستخدمي المؤسسة أو مستخدمي الشركة الأم في حالة المجمعات. و يوجد عادة مدققين داخليين في المؤسسات الكبيرة. حيث تتوفر هذه المؤسسات على مصالح و حتى مديريات للتدقيق تعمل تحت إشراف الإدارة العامة و في بعض الأحيان يتم إدراجها تحت مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق لضمان حيادها.
و تتم هذه العمليات في إطار برنامج عمل سنوي يتم وضعه سنويا حيث يتم تنفيذه بعد الموافقة عليه من طرف مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.

2.4. التدقيق الخارجي

و هو التدقيق الذي يقوم به مهني محترف مستقل من خارج المؤسسة تختلف تسميته من دولة إلى أخرى؛ محافظ حسابات، مراقب حسابات، محاسب قانوني.

فبالرغم من إختلاف هذا النوع عن سابقه إلا أنه يعتمد عليه و يكمله.
و هناك نوعين من التدقيق الخارجي فهناك تدقيق خارجي قانوني أو إلزامي يتم تنفيذه تطبيقا لنص قانوني يجبر المؤسسة على تعيين مدقق، و تدقيق خارجي إختياري أو تعاقدي حيث تقوم المؤسسة بتعيين مدقق بصفة إرادية (بقرار إداري) من أجل التأكد من صحة القوائم المالية دون وجود نص قانوني يلزمها بذلك.

5. تصنيف التدقيق من حيث الإلزام

1.5. التدقيق الإلزامي

إن التدقيق الإلزامي هو تدقيق منبثق من وجوب تعيين مدقق أو أكثر و ذلك بناءاً على نص قانوني صريح يجبر المؤسسة على ذلك، مثل القانون التجاري، أو شرط تم الاتفاق عليه و وضعه في القانون الأساسي للشركة يجب التقيد به حيث لا يجوز التغاضي عليه.

2.5. التدقيق الإختياري

إن التدقيق الإختياري كما يدل إسمه هو تدقيق تلجأ إليه الإدارة أو المساهمين طوعاً دون وجود ما يجبرهم على ذلك و يتم اللجوء إليه إما من اجل التأكد من صحة القوائم المالية و البيانات المفصح عنها أو من اجل إضفاء مصداقية على المنشأة.

المبحث الثالث: المعايير الدولية للتدقيق

إن تطور التدقيق إرتبط بتطور المحاسبة حيث إستغرق ذلك عدة قرون. ولم يتطورا إلا بظهور هيئات وطنية ثم دولية متخصصة تهتم بهما وتحاول إيجاد حلول للمشاكل المطروحة.

و مع ظهور العولمة أصبحت هذه الهيئات تحاول توحيد المفاهيم و المصطلحات و حتى الممارسات على مستوى جميع دول العالم وذلك مهما كانت الفروق البيئية و التقاليد الإقتصادية و ذلك بإصدار معايير دولية خاصة بكل من المحاسبة و التدقيق.

المطلب الأول: الهيئات التي تقوم بإصدار المعايير الدولية للمحاسبة

أهم الهيئات الدولية التي تعمل على إصدار هذه المعايير الدولية هي:

1. مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB
International Acconting Standard Board

من أهم الهيئات المحاسبية الدولية في العالم المعاصر مجلس معايير المحاسبة IASC (International Acconting Standard Commitee) التي تم إنشاءها بتاريخ 29 جوان 1973 و التي تتمثل أهدافها في:

أ- إعداد و نشر معايير محاسبية ذات نوعية عالية و قابلة للفهم و التطبيق في العالم بأسره.

ب- توفير معلومات ذات نوعية شفافة و قابلة للمقارنة في القوائم المالية.

ج- الحث على الإستعمال و التطبيق الدقيقين و الصارمين لهذه المعايير.

و في 01 أفريل 2001 تم إعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB كبديل للجنة IASC و منذ ذلك الوقت أصبحت المعايير الصادرة من طرف المجلس تسمى المعايير الدولية للتقرير الماليIFRS بدل من المعايير المحاسبية IAS التي كانت تصدرها IASC .

يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من خمسة عشرة عضواً يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء و المؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، و ذلك على النحو التالي:

يجب أن يكون ما لا يقل عن 5 أعضاء لديهم خلفية كمراجعين ممارسين للمهنة.
يجب أن يكون ما لا يقل عن 3 أعضاء لديهم خلفية في إعداد القوائم المالية.
يجب أن يكون ما لا يقل عن 3 أعضاء لديهم خلفية في استخدام القوائم المالية.
يجب أن يكون ما لا يقل عن عضو واحد لديهم خلفية أكادمية في القوائم المالية.
يجب أن يكون 7 من الأعضاء المتفرغين لديهم مسؤوليات إرتباط رسمية مع واضعي المعايير الوطنيين بهدف تشجيع التقارب بين المعايير الوطنية و الدولية.

و تتمثل مهام مجلس المعايير المحاسبة الدوليةIASB في :

أ- إصدار و تطوير المعايير المحاسبية IFRS عالمية موحدة ذات نوعية راقية تساعد القوائم المالية
على إنتاج معلومات شفافة قابلة للمقارنة .

ب- العمل على ضمان حسن استخدام المعايير المحاسبية الدولية.

ج- القيام بإتصالات مع الهيئات المحاسبية الوطنية (كل دولة على حدا) المكلفة بإعداد المعايير المحاسبية من اجل تقليص فجوة الخلاف المحاسبي دولياً.

أما هياكل IASB فتتمثل في:

أ- مجلس استشاري لمعايير المحاسبة الدولية SAC

يجتمع عادة ثلاث مرات في السنة في إجتماعات مفتوحة للجمهور يوجه في أعمال IASB المتعلقة بالقرارات و الأعمال ذات الأولوية و يطلعه على إنعكاسات المعايير المفتوحة على معدي ومستخدمي القوائم المالية.

ب- لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي IFRIC

و تهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة و إعداد و نشر مشاريع تفسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير.

2. هيئة معايير المحاسبة المالية FASB
Financial Accounting Standards Board

مؤسسة مسؤولة عن إنشاء و تطوير معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية فهي جدُ مهمة بالنسبة للإقتصاد الأمريكي. و حلّت عام 1973 محل هيئة المبادئ المحاسبية APB.[1]

تم الإعتراف رسمياً بالمعايير الصادرة عن الـــFASB و إعطاءها طابع الإلزامية من طرف لجنة Securities and Exchange Commission SEC .

المهمة الرئيسية للـــ FASB هي إعداد و تطوير معايير المحاسبة المالية تساهم في إعداد قوائم مالية تتضمن كل المعلومات المهمة التي يحتاجها المستثمرون و مستعملي القوائم المالية.
و يتم إعداد المعايير المحاسبية وفق إجراءات شاملة و مستقلة تضمن مشاركة واسعة أين تعتبر أراء كل المتدخلين موضوعية و ذلك على النحو التالي:

1. يقوم المجلس بتحديد مسألة معينة متعلقة بالمعلومة المالية و ذلك على أساس طلب أو اقتراح من احد المتدخلين أو أية وسيلة أخرى.
2. و لا يمكن لرئيس الـــ FASB أن يضيف مشروع معين إلى جدول الأعمال إلا بعد التشاور مع بقية الأعضاء.
3. يقوم المجلس بطرح المسائل، بعد تحليلها من طرف الموظفين، في إجتماعات علنية.
4. يقوم المجلس بصبر الآراء حيث يتلقى تعليقات الأطراف المهتمة (في بعض الحالات تصدر اللجنة وثيقة عمل كمرحلة أولى للمشروع).
5. يمكن للمجلس أن يعقد اجتماع علني من اجل طرح الآراء التي تم إبداءها حول المشروع.
6. كما يمكن للمجلس مناقشة الآراء و الانطباعات و التعليقات في عدة اجتماعات علنية.

[1] رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، عمان، دار العلمية الدولية للنشر و التوزيع، دار الثقافة للنشر و التوزيع،2001، ص 60.

7. يتم إصدار أو تحيين المعايير المحاسبية.

إعتمدت الـــ FASB منذ إنشاءها بصورة أكثر من الهيئات و اللجان السابقة مدخلاً علمياً استنباطياً إستقرائياً.

إن الـــFASB جزء من هيئة مستقلة تتكون من خمسة (05) منظمات هي:

- مؤسسة المحاسبة المالية **FAF** Financial Accounting Foundation
- هيئة معايير المحاسبة المالية **FASB**
  Financial Accounting Standards Board
- المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية **FASAC**
  Financial Accounting Standards Advisory Council
- مجلس معايير المحاسبة الحكومية **GASB**
  Gouvernemental Accounting Standards Board
- المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الحكومية**GASAC**
  Gouvernementals Accounting Standards Advisory Council

المطلب الثاني : الهيئات التي تقوم بإصدار المعايير الدولية للتدقيق

1. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين: AICPA
American Institute of Certified Public Accountants

" تأسس AICPA عام 1887 و يعتبر من أكبر الجمعيات المحاسبية المهنية في العالم و يضم حوالي 377000 عضواً من 128 دولة. و يضم AICPA أعضاء من كافة المجالات

المحاسبية كالمؤسسات و القطاعات الصناعية و الحكومية و التعليمية كما تفتح العضوية إلى طلبة المحاسبة.

إن الهدف الأساسي للـــ AICPA ليس تحقيق الربح و إنما إصدار معايير أخلاقية لمهنة المحاسبة و معايير التدقيق للمؤسسات الأمريكية الخاصة و الحكومية"[1].

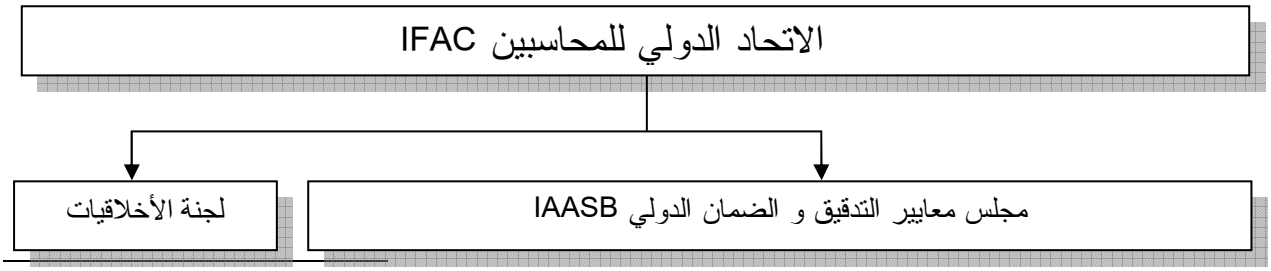
2.الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants IFAC

" بتاريخ 07 أكتوبر 1977 تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC (International Federation of Accountants) من طرف 63 منظمة مهنية تمثل 49 دولة . الهدف الأساسي لـــ IFAC تطوير مهنة المحاسبة و جعلها متجانسة تعتمد على معايير متناسقة. تتكون IFAC حاليا من أكثر من مليون عضو ينتمون إلى أكثر من 160 منظمة مهنية تمثل أكثر من 120 دولة. يقع مقرIFAC في نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية (على عكس مقر IASB الذي يقع في لندن)"[2].

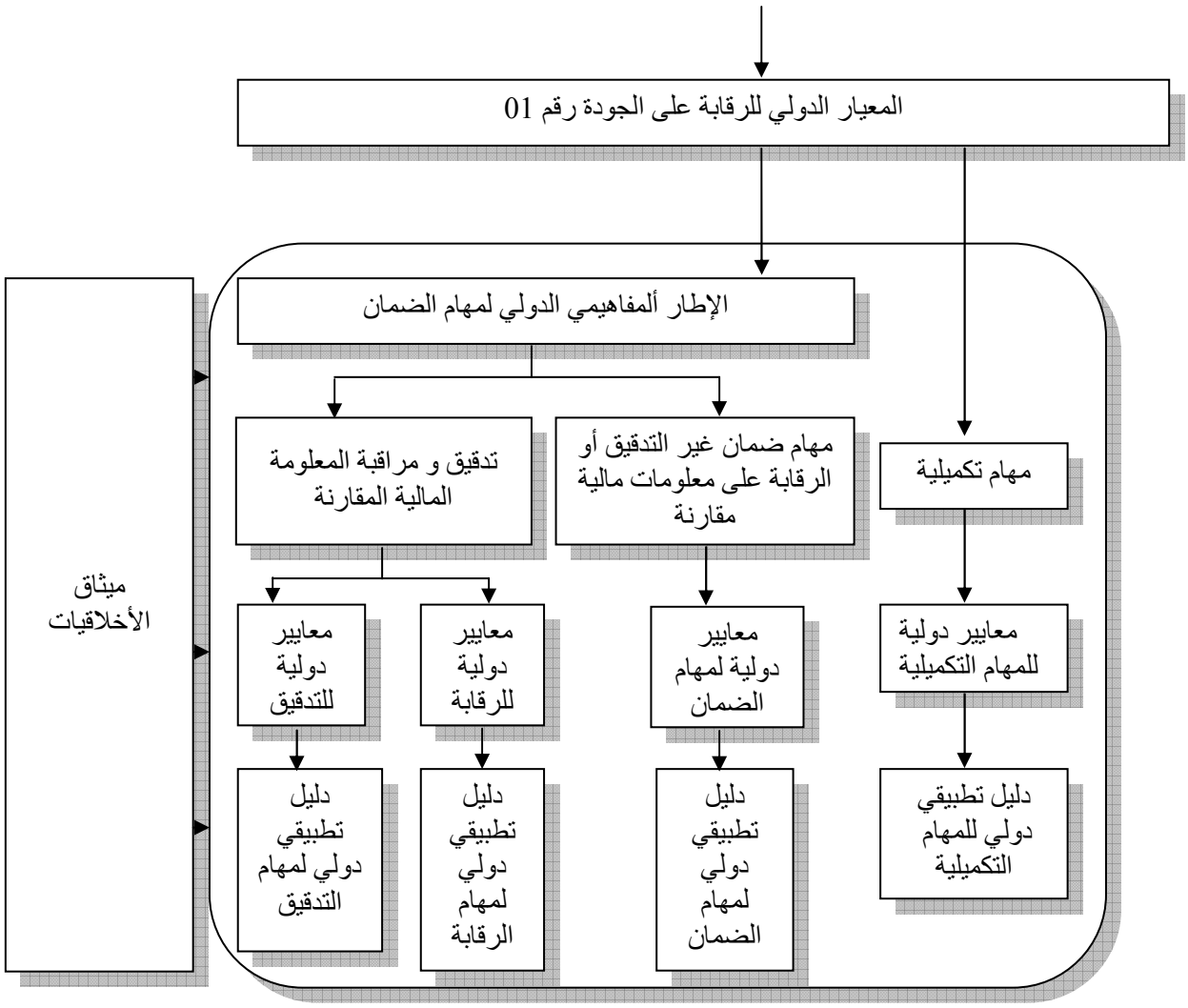
و من اجل بلوغ أهدافها قامت IFAC بتشكيل مجلس معايير التدقيق و الضمان الدولي IAASB (The International Auditing and Assurance Standards Board).

و تهدف IAASB إلى تحسين معايير التدقيق و رفع جودة الممارسات المحاسبية عبر العالم و جعلها متجانسة مما يؤدي إلى زيادة الثقة في مهنة المحاسبة على الصعيد الدولي من اجل المصلحة العامة.

شكل رقم (05): تنظيم IFAC



[1] www.aicpa.org
[2] Robert OBERT et Marie- pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, paris, DUNOD, 2009, p 404.



المصدر:

JEAN MICHIN, Formation des formateurs sur les normes internationales de l'Audit, Alger, Chambre nationale des commissaires aux comptes, 2006

من خلال الشكل البياني السابق يمكن أن نلاحظ أن IAASB تعمل تحت إشراف IFAC و بالموازاة مع لجنة الأخلاقيات. كما يلاحظ أيضا أن IAASB تعمل وفق المعيار الدولي للرقابة على الجودة رقم 01.
و يلاحظ كذلك أن إصدار المعايير الدولية للتدقيق يتم داخل الإطار ألمفاهيمي الدولي لمهام الضمان و الذي يتضمن كل من:

- تدقيق و مراقبة المعلومة المالية المقارنة.
- مهام ضمان غير التدقيق أو الرقابة على المعلومات المالية المقارنة.

ومن ثم يتم إصدار المعايير الدولية للرقابة، التدقيق و معايير أخرى لمهام الضمان.

كما يتم إصدار معايير دولية للمهام التكميلية و التي لا تدخل ضمن الإطار ألمفاهيمي الدولي لمهام الضمان.

و تجدر الإشارة إلى أن إصدار المعايير الدولية يؤدي إلى تكوين رصيد وثائقي غني و مهم يشكّل دليل تطبيقي دولي لمهام الرقابة، التدقيق و الضمان.

أما الميثاق الدولي للأخلاقيات فيبقى مرجع أساسي ومهم يتم اللجوء إليه كل ما لزم الأمر.

المطلب الثالث: المعايير الدولية للتدقيق

1. معايير التدقيق المقبولة عموما GAAS الصادرة عن AICPA
Generally Accepted Auditing Standards

"يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين AICPA أول من وضع معايير تنضم و تحكم عملية التدقيق في كتاب صدر عام 1954م يحمل عنوان معايير المراجعة المتعارف عليها.

ولقد قسم هذا الكتاب معايير التدقيق إلى ثلاثة مجموعات و هي:

- المعايير الشخصية.
- معايير العمل الميداني.
- معايير التقرير".[1]

و يصدر مجلس معايير المراجعة التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين نشرات رأي حول معايير المراجعة Statements on Auditing Standards SASتحمل تفسيرات و إيضاحات لمعايير المراجعة المقبولة عموماً.

كما يصدر تفسيرات المراجعة Auditing Interpretation و تعتبر أقل إلزاما من نشرات الرأي و لا تكون جزء خاضعا لدستور أخلاقيات المهنة.

أما لجنة معايير الجودة التابعة لـــAICPA تصدر نشرات رأي حول معايير جودة المراجعة Statement on Quality Control Standards SQCS و تلتزم كل منشأة تقدم خدمات محاسبة أو مراجعة بأن تعد نظاما لرقابة الجودة.

و قد عمل AICPA على وضع دستور أخلاقيات مهنة التدقيق Code of Professional Ethics يقدم لأعضاء المهنة التوجيهات المرشدة لسلوكهم في أداء المهنة، كما يقدم للجمهور تأكيداً بأن المهنة تتجه نحو المحافظة على معايير عالية للأداء و يحفز الأعضاء على الالتزام بهذه المعايير.

1.1. المعايير الشخصية

هذه المعايير تهتم بالعمل الميداني و التقرير و توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق، و تتضمن ثلاث معايير تبين الصفات الشخصية للمدقق و هي:

1.1.1. المعيار الشخصي الأول

[1] أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث، عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، 2005، ص 25.

يجب أن يتم أداء التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب و تتوفر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدقق أو كمدققين. و ينقسم هذا المعيار إلى:

أ- التأهيل العلمي أو الدراسي.
ب- التأهيل العملي و الخبرة المهنية.
ت- الربط بين التأهيل العلمي و العملي و متطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء جداول تتضمن:

- جدول محاسبين و مدققين تحت التمرين.
- جدول المحاسبين و المدققين.
- جدول مساعدي المحاسبين و المدققين.

2.1.1. المعيار الشخصي الثاني

يجب أن تتوفر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل العمل الإستقلال في الإتجاه الذهني و يتضمن هذا المعيار الأبعاد الثلاث التالية:

أ- إعداد برنامج التدقيق.
ب- الفحص.
ت- إعداد التقرير.

3.1.1. المعيار الشخصي الثالث

يجب ممارسة العناية المعتادة عند القيام بالتدقيق و إعداد التقرير.

2.1. معايير العمل الميداني

و ترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق و الإجراءات التقنية، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية، و من ثم تحديد حجم الاختبارات.

"قبل أن يُكوّن رأياً في القوائم المالية، يجب أن يكون المراجع مقتنعا بعدالة هذه القوائم. و تقدم معايير العمل الميداني للمراجع أساساً للحكم على جودة القوائم المالية"[1]

[1] كمال خليفة أبو زيد و آخرون، دراسة في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، 2008، ص 69.

وهناك ثلاث معايير هي:

1.2.1. معيار العمل الميداني الأول

يجب أن يتم تخطيط العمل و توزيع المهام على المساعدين و الإشراف عليهم على نحو ملائم. و يرتكز هذا المعيار عموماً على عنصر الوقت من حيث:

أ- توقيت تعيين المدقق الخارجي.
ب- توقيت القيام بعملية التدقيق.
ت- توقيت تنفيذ إجراءات التدقيق.

2.2.1. معيار العمل الميداني الثاني

ينُصّ هذا المعيار على وجوب فهم كافي للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة و توقيت و مدى الإختبارات التي يجب القيام بها. و يمكن للمدقق دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المنشاءة بالوسائل التالية :

أ. الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية.
ب. استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية.
ت. إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

و بعد إتمام الدراسة السابقة يقوم المدقق باعداد ورقة عمل تتضمن :

أ. نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية.
ب. نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية.
ت. التوصيات المقترحة.

3.2.1. معيار العمل الميداني الثالث

يجب الحصول على أدلة قوية و كافية خلال الفحص و الملاحظة و الإستعلام و المصادقات لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية.

من ضمن تعاريف التدقيق أنه عملية تجميع و تقييم الأدلة. و يتطلب هذا المعيار أن يجمع المراجع أدلة كافية و قوية تُشكّل أساساً لتكوين خلاصة و نتائج حول مصداقية القوائم المالية.

3.1. معايير التقرير

إن الوصول إلى صياغة تقرير المدقق من أهم المراحل حيث أن الأفكار و الخلاصات و التوصيات و النتائج تكون منقوصة و مبتورة و مجردة إن لم تصل إلى العميل أو تصله ناقصة أو محرفة.

و لذلك نجد أن المعايير الأربعة الخاصة بالتقرير محددة بدرجة أكبر من الستة معايير الأخرى.

1.3.1. معيار التقرير الأول

يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أُعِدتْ وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
ويمكن تبويب هذه المبادئ في ثلاث مجموعات رئيسية هي:

1.1.3.1. المبادئ العامة: و هي

- مبدأ الحيطة و الحذر.
- مبدأ الثبات على النسق.
- مبدأ الشمول.
- مبدأ الأهمية النسبية.
- مبدأ الإفصاح.

و مع التطور التكنولوجي الكبير و ظهور ثورة المعلوماتية و إعتماد بعض المنشآت على الشبكة العنكابوتية في تسويق منتجاتها يمكن إضافة مبدأ أمن المعلومات.

2.1.3.1. المبادئ العلمية المرتبطة بالربح

- مبدأ تحقق الإيراد.
- مبدأ التكلفة في قياس النفقة.
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

3.1.3.1. المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي

- مبدأ التكلفة التاريخية.

- مبدأ القيمة المُنتظر تحقيقها مستقبلاً.

2.3.1. معيار التقرير الثاني

يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً المطبقة في الفترة الحالية هي نفسها التي طبقت في الفترة السابقة، أو لوحظ وجود حالات عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ.

3.3.1. معيار التقرير الثالث

يُنْظَر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كافي بدرجة معقولة ما لم يوضح التقرير غير ذلك.

4.3.1. معيار التقرير الرابع

يجب أن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه على بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي.

و عندما لا يمكن التعبير على الرأي في القوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يتضمن التقرير طبيعة عمل المدقق و درجة مسؤوليته بشكل قاطع.

و تمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث الضوابط و المقاييس التي يجب أن يلتزم بها المدقق.

2. المعايير الدولية للتدقيق International Standards Auditing - ISA- الصادرة عن IFAC

إن إصدار المعايير الدولية للتدقيق من طرف IFAC يخضع لمنهجية دقيقة و ضوابط صارمة وفق معايير ضمان الجودة و ذلك في إطار قانون أخلاقيات دولي يسمح بالتأقلم مع خصوصيات كل دولة، " إن مجهودات IFAC قد توجهت نحو تطوير إرشادات فنية و أخلاقية و تعليمية دولية للمراجعين "[1]

[1] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007، ص 23.

1.2. الميثاق الدولي للأخلاقيات

1.1.2. تعريف الميثاق الدولي للأخلاقيات

تُعَرّف IFAC الأخلاقيات على أنها فن تسيير و توجيه تصرف فرد في ظروف معينة كما تعرف ميثاق الشرف على أنه مجموعة الواجبات التي يجب أن يؤديها المهنيون أثناء مزاولة نشاطهم.

2.1.2. مضمون الميثاق الدولي للأخلاقيات

قامت IFAC بوضع ميثاق دولي لأخلاقيات مهنة المحاسبة يتضمن المبادئ الأساسية، و نظراً للإختلافات الثقافية، اللغوية، القانونية و الإجتماعية بين الدول، جُعِلت مسؤولية وضّع ميثاق شرف مفصّل على عاتق أعضاء كل دولة.

"و في حالة تعارض هذا الميثاق مع قيد محلي فإن هذا القيد المحلي هو الأجدر بالاحترام"[1].

بإستثناء القيود المفروضة على سبيل الحصر فان الأهداف و المبادئ الأساسية للميثاق تطبق على كل مهنيي المحاسبة في القطاع العمومي، الصناعي، التجاري و حتى قطاع التعليم.

1.2.1.2. القسم أ من الميثاق الدولي للأخلاقيات – موجه إلى مهنيي المحاسبة–

المبادئ الأساسية التي نصّ عليها هذا القسم من الميثاق الدولي للأخلاقيات خصّت المجالات التالية:

- النزاهة و الموضوعية.
- تضارب المصالح.
- الكفاءة المهنية.
- السرية .

[1] www.ifac.org

- الممارسات الجبائية.
- نشاطات دولية.
- الإشهار و الاتصال.

2.2.1.2. القسم ب من الميثاق الدولي للأخلاقيات – موجه إلى الخبراء المحاسبين و المدققين–

المبادئ الأساسية التي نصّ عليها هذا القسم من الميثاق الدولي للأخلاقيات خصّت المجالات التالية:

- الإستقلالية.
- التفويض و المناولة.
- الأتعاب.
- نشاطات تتنافى مع مزاولة المهنة.
- التعاون بين المهنيين.
- الإشهار و الترويج.

3.2.1.2. القسم ج من الميثاق الدولي للأخلاقيات – موجه إلى المحاسبين الأجراء داخل المؤسسات–

المبادئ الأساسية التي نصّ عليها هذا القسم من الميثاق الدولي للأخلاقيات خصّت المجالات التالية:

- الأمانة.
- التعاون.
- الكفاءة المهنية.
- تقديم المعلومة.

2.2. المعايير الدولية للتدقيق ISA

1.2.2. المعايير الدولية للتدقيق 299-200 ISA المبادئ العامة و المسؤوليات

أ. المعيار الدولي للتدقيق200 ISA : أهداف و مبادئ عامة حول تدقيق القوائم المالية

ينصّ هذا المعيار على إبداء رأي حول ما إذا تم إعداد القوام المالية وفق المعايير المحاسبية المطبقة و ذلك من جميع الجوانب ذات دلالة.

ب. المعيار الدولي للتدقيق ISA 210: شروط مهمة التدقيق

ينص هذا المعيار على ضرورة تحديد جميع الشروط المتعلقة بأداء مهمة التدقيق بين كل من المدقق و العميل، كما يجب أن تتضمن هذه الشروط المعايير المطبقة.

ت. المعيار الدولي للتدقيق ISA 220: رقابة الجودة على مهام تدقيق المعلومات المالية التاريخية

يجب تطبيق القواعد الأخلاقية و الاستقلالية و التأكد من الجودة خلال كل مهمة تدقيق.

ث. المعيار الدولي للتدقيق ISA 230: التوثيق و أوراق العمل

كل الوثائق و المعلومات التي تم التطرق إليها خلال مهمة التدقيق يجب أن تُجمع في ملف خاص بالمهمة.

ج. المعيار الدولي للتدقيق ISA 240: مسؤولية المدقق في إكتشاف عمليات الغش في إعداد القوائم المالية

خلال إعداد برنامج العمل على المدقق أن يضع في الحسبان خطر حدوث عمليات غِشّ عند إعداد القوائم المالية.

ح. المعيار الدولي للتدقيق ISA 250: أخذ النصوص القانونية و التنظيمية بعين الاعتبار

على المدقق أن يسهر على تطبيق النصوص القانونية و التنظيمية السارية المفعول من طرف المنشأة محل التدقيق.

خ. المعيار الدولي للتدقيق ISA 260: إطلاع مسئولي المنشأة على الجوانب التي تم التطرق إليها خلال مهمة التدقيق

على المدقق أن يُطلع المسئولين في المنشأة على الجوانب و المسائل التي تم التطرق إليها خِلال مهمة تدقيق القوائم المالية و التي من شأنها أن تكون محل إهتمام هؤلاء المسئولين أثناء تأديتهم لمهامهم.

2.2.2. المعايير الدولية للتدقيق ISA300-499: تحليل المخاطر

أ. المعيار الدولي للتدقيق ISA 300: تخطيط مهمة تدقيق القوائم المالية

يجب على المدقق إعداد خطة عمل تتضمن إستراتيجية عامة تتماشى مع مهمة التدقيق كما يجب عليه تطوير برنامج عمل متكامل.

ب. المعيار الدولي للتدقيق ISA 315: معرفة المنشأة و محيطها و تقدير خطر وجود عيوب معتبرة

يجب أن تكون لدى المدقق معرفة بالمنشأة و محيطها و نظام الرقابة الداخلي.

ت. المعيار الدولي للتدقيق ISA 320: الأهمية النسبية في التدقيق

يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية لكل العناصر موضوع التدقيق و علاقتها بخطر التدقيق الذي يقبله المدقق رغم علمه به.

ث. المعيار الدولي للتدقيق ISA 330: الإجراءات التي يضعها المدقق حسب تقييمه للخطر

على المدقق وضع إجراءات تدقيق إضافية و إتباعها و ذلك حسب المخاطر المكتشفة من أجل تقليص خطر التدقيق إلى درجة مقبولة.

ج. المعيار الدولي للتدقيق ISA 402: عوامل يجب أخذها بعين الاعتبار من طرف المنشآت التي تلجأ إلى خدمات مكاتب التدقيق

يجب على المدقق فحص مدى تأثير خدمات المكتب على الرقابة الداخلية، فإذا إعتمد المدقق على تقرير المكتب ففي هذه الحالة لا ينبغي له الإشارة إليه.

3.2.2. المعايير الدولية للتدقيق ISA500-599: الحصول على أدلة الإثبات

أ. المعيار الدولي للتدقيق ISA 500: أدلة الإثبات

يجب على المدقق أن يجمع قدر كافي من أدلة الإثبات من أجل الوصول إلي خلاصة معقولة يمكن أن يبني عليها رأيه.

ب. المعيار الدولي للتدقيق501 ISA: أدلة الإثبات – إعتبارات إضافية حول الجوانب الخاصة

بإستثناء الإستحالة أو عدم وجود أهمية، يجب أن يكون الحصول على أدلة الإثبات من خلال حضور إجراء عملية الجرد المادي، أو عن طريق معاينة محاضر و منازعات خاصة بالمؤسسة أو عن طريق فحص تقييم المساهمات على المدى البعيد و فحص معلومات تخص هذه المشاركات أو عن طريق فحص معلومات قطاعية يتم الإفصاح عنها من خلال القوائم المالية.

ت. المعيار الدولي للتدقيق505 ISA: المصادقات الخارجية

يجب على المدقق أن يحدد ما إذا كان إستخدام إجراء المصادقات الخارجية ضروري من أجل الحصول على أدلة إثبات كافية و مناسبة.

ث. المعيار الدولي للتدقيق510 ISA: مهام أولى– الأرصدة الافتتاحية

يجب على المدقق أن يستخدم إجراءات تحليلية من أجل تقييم الأخطار و ذلك للحصول على معرفة بالمنشأة و محيطها، و كذلك من اجل التأكد من تناسق مجموع القوائم المالية عند نهاية مهمة التدقيق.

ج. المعيار الدولي للتدقيق520 ISA: إجراءات تحليلية

يجب على المدقق أن يعتمد على إجراءات تحليلية كإجراءات تقييميه للمخاطر و ذلك من أجل معرفة المنشأة و محيطها و التأكد من تناسق القوائم المالية في نهاية المهمة.

ح. المعيار الدولي للتدقيق530 ISA: الإعتماد على العينات و أنماط أخرى لإختيار العناصر من أجل إجراء اختبارات

عند تحديد إجراءات التدقيق، يجب على المدقق إختيار الطرق الأنسب في إختيار العناصر من أجل إختبارها و ذلك بهدف الوصول إلى أدلة إثبات كافية و مناسبة.

خ. المعيار الدولي للتدقيق540 ISA: تدقيق التقديرات المحاسبية

يجب على المدقق أن يجمع أدلة إثبات كافية و مناسبة حول التقديرات المحاسبية و من أجل ذلك، يتعين عليه إتباع عدة مقاربات:

- مراجعة و إختبار الإجراء المتبع من طرف المنشأة عند إجراء تقديرات.
- إستعمال تقدير مستقل و مقارنته بذلك المتبع من طرف المنشأة.
- مراجعة الأحداث التي وقعت بعد تاريخ إقفال القوائم المالية و التي من شأنها أن تحمل أدلة إثبات حول التقديرات و تكون معقولة.

د. المعيار الدولي للتدقيق545 ISA: تدقيق تقديرات القيمة العادلة و المعلومات المفصح عنها

يجب على المدقق أن يجمع أدلة إثبات كافية و مناسبة من أجل التوصل إلى أن تقديرات القيمة العادلة و المعلومات المفصح عنها قد تم إعدادها وفق المعايير المطبقة.
كما يتعين عليه مراجعة سياسات و إجراءات الرقابة، و تقييم ثبات الطرق المتّبعة، و تحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى خبير، تقييم أثر الأحداث اللاحقة، الحصول إذا لزم ذلك على تصريحات مكتوبة من الإدارة حول ما إذا كانت معظم فرضيات طرق التقييم معقولة.

ذ. المعيار الدولي للتدقيق550 ISA: أطراف لها علاقة بالمنشأة

على المدقق أن يتبع إجراءات تدقيق من أجل الحصول على أدلة إثبات كافية و مناسبة حول معرفة الإدارة بالأطراف التي يجب أن تعطي معلومات عنها، بالإضافة إلى أثر المعاملات بين الأطراف المرتبطة و التي لها تأثير معتبر على القوائم المالية.

ر. المعيار الدولي للتدقيق560 ISA: أحداث بعد تاريخ الإقفال

على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية و تأثيرها على تقريره.

ز. المعيار الدولي للتدقيق570 ISA: إستمرارية الإستغلال

على المدقق أن يحدد مدى تطبيق مبدأ استمرارية الإستغلال حين إعداد القوائم المالية.

س. المعيار الدولي للتدقيق580 ISA: تصريحات الإدارة

على المدقق أن يحصل من الإدارة على كل التصريحات التي يراها ضرورية.(رسالة تأكيد)

4.2.2. المعايير الدولية للتدقيق ISA600-699: إستخدام عمل مهنيين آخرين

أ- المعيار الدولي للتدقيق ISA 600: إستخدام عمل مدقق أخر

عندما يستخدم المدقق أعمال مدقق أخر يستوجب عليه تحديد أثرها على تدقيقه، أخذاً بعين الإعتبار كفاءة هذا الأخير و الأعمال التي قام بها و الاستنتاجات التي توصل إليها.

و في حالة تقسيم المسؤوليات يتعين على المدقق تحديد أقسام القوائم المالية المدققة من طرف المدقق الأخر.

ب- المعيار الدولي للتدقيق ISA 610: الإعتماد على أعمال التدقيق الداخلي

على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الإعتبار أعمال التدقيق الداخلي و تأثيرها على إجراءات التدقيق الخارجي.
كما يتعين عليه تقييم وظيفة التدقيق الداخلي حينما يرى أنها مهمة لتقييمه للمخاطر، و فحص الأعمال التي تم القيام بها لمعرفة مدى تطابقها مع اهدافه.

ت- المعيار الدولي للتدقيق ISA 620: إستخدام أعمال خبير

عندما يستخدم المدقق أعمال خبير عليه أن يقيم كفاءته المهنية، موضوعيته و مجال أعماله.

5.2.2. المعايير الدولية للتدقيق ISA700-799: إستنتاجات التدقيق والتقارير

أ- المعيار الدولي للتدقيق ISA 700: تقرير المدقق(المستقل) حول القوائم المالية

يجب أن يتضمن تقرير المدقق رأي واضح حول القوائم المالية، و العناصر التي أسّس عليها رأيه و المرجع المحاسبي المطبق.

ب- المعيار الدولي للتدقيق ISA 701:تغييرات في مضمون تقرير المدقق (المستقل)

على المدقق أن يُضيف فقرة ملاحظة في حالة عدم التأكد ناتجة عن إحتمال وقوع أحداث مستقبلية من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية.

يمكن للمدقق أن يبدي رأي بتحفظ، استحالة إبداء رأي أو إبداء رفض.

ت- المعيار الدولي للتدقيق710 ISA: معطيات مقارنة

على المدقق أن يحدد ما إذا تم الإفصاح على كل المعلومات المقارنة و مدى تطابقها مع المعايير المحاسبية المطبقة على القوائم المالية موضوع التدقيق.

ث- المعيار الدولي للتدقيق720 ISA: معلومات أخرى مفصح عنها من خلال وثائق تتضمن قوائم مالية مدققة

على المدقق أن يكون على علم بالمعلومات الأخرى المنشورة من طرف الإدارة و ذلك من أجل معرفة ما إذا كان هناك تباين مع القوائم المالية المدققة.

6.2.2. المعايير الدولية للتدقيق ISA800-999: مجالات مُتَخَصِصَة

أ- المعيار الدولي للتدقيق800 ISA: تقرير المدقق(المستقل) عن مهام تدقيق خاصة

يمكن أن تكون مهام التدقيق الخاص متعلقة بقوائم مالية معدة وفق مرجع محاسبي أخر غير ذلك المستخدم عادة، أو تدقيق عنصر من القوائم المالية أو فحص مدى إحترام بنود إتفاقية ما أو مهمة حول ملخص قوائم مالية.
يجب أن يتضمن التقرير إبداء رأي مكتوب و واضح.

7.2.2. المعايير الدولية للتدقيق ISRE2000-2699: معايير فحص محدود لمعلومات مالية تاريخية

أ- المعيار الدولي للتدقيق2400 ISRE: مهمة فحص محدود لقوائم مالية- المعيار الدولي للتدقيق 910 ISA سابقاً

إن هدف مهمة التدقيق المحدودة هو السماح للمدقق إبداء رأي على أساس إجراءات لا تستلزم إستخدام كافة الإجتهادات اللازمة، مع عدم وجود أي حدث ذو أهمية معتبرة من شأنه أن يجعله يَضُن أن إعداد القوائم المالية بكل جوانبها الهمة لم يتم وفق مرجع محاسبي معروف (ضمان سلبي).
يجب على كل من المدقق و العميل الإتفاق على مهام و شروط مهمة التدقيق.

ب- المعيار الدولي للتدقيقISRE 2410: مهمة فحص محدود لقوائم مالية وسيطة

بدأ تطبيق هذا المعيار منذ 01 جانفي 2005.

8.2.2. المعايير الدولية للتدقيق3699-3000 ISAE: معايير فحص معلومات غير مالية

أ- المعيار الدولي للتدقيق ISAE 3000: مهمة ضمان غير مهام تدقيق أو فحص محدود لمعلومات مالية تاريخية-معيار مطبق منذ 01 جانفي 2005

بدأ تطبيق هذا المعيار منذ 01 جانفي 2005.

ب- المعيار الدولي للتدقيق ISAE 3400: مهمة فحص لمعلومات مالية تقديرية – المعيار ISA 810 سابقا

يجب على المدقق أن يجمع أدلة إثبات كافية و مناسبة تمكنه من مراقبة الفرضيات المتبناة من طرف الإدارة، تحضير المعلومات المالية التقديرية على أساس هذه الفرضيات، الإفصاح على هذه المعلومات و مدى إنسجامها مع القوائم المالية التاريخية.

9.2.2. المعايير الدولية للتدقيق4699-4000 ISRS: معايير خدمات تابعة أخرى

أ- المعيار الدولي للتدقيقISRE 4400: مهمة فحص على أساس إجراءات تعاقدية – المعيار ISA 920 سابقا

إن الهدف الأساسي بالنسبة للمدقق عند القيام بمهمة فحص على أساس إجراءات تم الاتفاق عليها بين المدقق، المنشأة و الأطراف المعنية الأخرى هو إتباع إجراءات تتطلب تقنيات التدقيق و تسليم المعاينات الناجمة عن هذه الأعمال.

ت- المعيار الدولي للتدقيقISRE 44100: مهمة مشتركة- المعيار ISA 930 سابقا

إن الهدف من المهمة المشتركة بالنسبة للمحاسب هو إستخدام مهاراته المحاسبية و ليس تلك المتعلقة بالتدقيق و ذلك من أجل تحصيل، تبويب و إستخلاص المعلومات المالية.

يجب أن يشير التقرير إلى أن الإدارة هي المسؤولة عن جمع المعلومات المالية من طرف المحاسب.

المبحث الرابع: الإجراءات المتبعة في عملية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية

لقد تطرقنا سابقاً إلى أنواع التدقيق، فلكل نوع خصوصياته و إجراءاته. و سنخُص في دراستنا هذه التدقيق الخارجي كونه من أهم أنواع التدقيق فهو التدقيق الذي يقوم به مهني محترف مستقل من خارج المؤسسة و الذي تختلف تسميته من دولة إلى أخرى؛ محافظ حسابات، مراقب حسابات، محاسب قانوني... الخ.

فمحافظ الحسابات يرافق المؤسسة في كل مراحل حياتها، حيث تمر المؤسسة بعدة أحداث أهما:

- إنشاء المؤسسة.
- إقفال الحسابات.
- رفع رأس المال.
- خفض رأس المال.
- إصدار سندات أو أسهم.
- تحويل الشكل القانوني للشركة.
- توزيع الأرباح.

- الإندماج.
- دخول البورصة.
- الخطر.

المطلب الأول : مهام المدقق الخارجي

يمكن أن يسند للمدقق الخارجي عدة مهام أهمها:

- التدقيق القانوني.
- فحص محدود للحسابات.
- مهام محددة بإتفاقية.
- تحققات و معلومات خاصة.
- تدخلات منصوص عليها في القانون أو النظام.
- مهام إستثنائية.

1. التدقيق القانوني

تعود مرجعية هذا النوع من التدقيق إلى القانون التجاري بالدرجة الأولى الذي ينظم هذا الجانب بالنسبة لشركات المساهمة، المسؤولية المحدودة، التضامن، التوصية البسيطة و المحاصة.

كما نجد هذه المرجعية كذلك في قانون تنظيم مهنة التدقيق و القوانين الخاصة الأخرى كقانون الجمعيات.

2. فحص محدود للحسابات

يمكن أن تسند لمحافظ الحسابات مهمة تدقيق بعض الحسابات أو كل الحسابات لفترة زمنية معينة سواء في إطار تدقيق قانوني أو حتى تدقيق تعاقدي.

3. مهام محددة باتفاقية (تدقيق تعاقدي)

تتم مهام التدقيق التعاقدي بطلب من المؤسسة أو طرف أخر.

1.3. مهمة التدقيق بطلب من المؤسسة

تتمثل مهام التدقيق التعاقدي الأكثر طلب من طرف المؤسسة في[1] :

- حاجة المؤسسة إلى معلومة مالية موثوقة يراد تقديمها للغير،
- تقييم تنظيم المؤسسة الحالي من أجل تحسينه،
- تفادي عمليات غش أو سرقة.

2.3. مهمة التدقيق بطلب من طرف أخر

يمكن لأطراف أخرى أن تطلب تدقيق معين و في بعض الأحيان تجبر المؤسسة إلى اللجوء إلى مدققين معينين مثل ما هو الحال بالنسبة لبعض البنوك من أجل منح قروض.

4. تحققات و معلومات خاصة

يمكن للمؤسسة أن تلجأ للتدقيق من أجل التحقق من معلومة موجودة لديها.

5. تدخلات منصوص عليها في القانون أو النظام

إن النصوص القانونية تُلزم في بعض الأحيان المؤسسات اللجوء إلى تدقيق بعض العناصر مثل إلزامية تدقيق الجرد السنوي.

6. مهام إستثنائية

[1] Robert OBERT et Marie- pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, paris, DUNOD, 2009, p 407.

إن المهام الإستثنائية مرتبطة بالأحداث الإستثنائية مثل رفع أو خفض رأس المال.

المطلب الثاني : أنواع التدقيق الخارجي

1. تدقيق قانوني دوري

تتمثل المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات في إبداء رأي حول القوائم المالية حيث يقوم بتدقيق الحسابات بإستعمال تقنيات مختلفة و ذلك من أجل الوصول إلى إبداء رأي حول هذه الحسابات. كما يقوم محافظ الحسابات بمجموعة من الفحوصات الخاصة و التي ينص عليها القانون.

2. تدقيق قانوني غير دوري

1.2. مهام مقررة من طرف المؤسسة

يمكن أن تُسند لمحافظ الحسابات مهام تُقرر من طرف مجلس إدارة المؤسسة كعمليات تدقيق بعض عناصر القوائم المالية (مثل تدقيق النقديات)، أو عمليات محددة (مثل عملية إقتناء إستثمارات مهمة).

2.2. مهام مسندة إثر أحداث طارئة على المؤسسة

يمكن إسناد بعض المهام الخاصة إلى محافظ الحسابات إثر ظهور بعض الأحداث داخل المؤسسة كرفع أو خفض رأس المال أو عمليات إندماج مع مؤسسات أخرى يقوم إثرها محافظ الحسابات بإعداد تقارير خاصة يحدد شكلها و مظمونها من قِبل القانون.

3. تدقيق تعاقدي

يمكن أن تسند إلى محافظ الحسابات مهام غير محددة بقواعد قانونية أو تشريعية و نابعة من إحتياجات خاصة للمؤسسة كالحاجة إلى تدقيق دورة معينة أو وظيفة معينة كوظيفة الموارد البشرية مثلاً، فتلجأ المؤسسة إلى محافظ الحسابات لما لديه من خبرة و كفاءة مهنيتين.
فيمكن أن يكون محتوى هذا النوع من المهام متنوع جداً و لكن طريقة إعداد التقرير تكون أكثر مرونة من النوعين السابقين حيث أنه لا يخضع لشروط خاصة أو تقديم معين كما هو الحال بالنسبة للنوعين السابقين من التدقيق القانوني.

خلال تأدية محافظ الحسابات للمهام المسندة إليه فإنه يستند إلى رصيد معرفي و كفاءة شخصية، تستوجب التطوير الدائم و المستمر من أجل تحسين الأداء و مواكبة كل من التطورات السريعة للحياة الاقتصادية و التشريعات و أثار العولمة التي تستحضر عمليات اقتصادية جديدة أكثر تعقيدا و مهارات اكبر.

المطلب الثالث : كفاءة محافظ الحسابات و محيطه

عندما يؤدي محافظ الحسابات مهامه العادية المتعلقة بالتدقيق القانوني فإنه يعتمد على خبرته الشخصية و ينمي في نفس الوقت هذه الخبرة و يزيد في قدراته الذاتية.

فمحافظ الحسابات خلال تأديته لمهمته يرافق منشآت لكل منها خبرة معتبرة في ميدان نشاطها بالإضافة إلى الخبرة التي يمتلكها موظفوها في مختلف مجالات التسيير الأخرى.

كما يحتك محافظ الحسابات بمهنيين آخرين لهم رصيد معرفي مهم من شأنه أن يزيد في قدراته و خبراته.

أما عندما يقوم محافظ الحسابات بتنفيذ مهام تعاقدية فإنه سيعتاد بصفة تدريجية على تحليل المشاكل التي يتناولها كما أنه يتحكم من خلال ذلك في تقنيات التقييم.

بالإضافة إلى ذلك فإن للمهام التعاقدية من الخصوصيات ما يُمكن محافظ الحسابات من التفتح على مجالات أخرى متصلة بالتدقيق كالجباية و الشؤون القانونية و تسيير الموارد البشرية.

1. الخصائص الأساسية لمحيط محافظ الحسابات

لقد أصبحت بيئة محافظ الحسابات تتميز بالخصائص التالية:

- تدويل المبادلات.
- حركة رؤوس الأموال.
- اللجوء المتزايد إلى الأسواق المالية من أجل الحصول على رؤوس الأموال.
- بحث العملاء على مرجعية موحدة و مشتركة من أجل التواصل.

مما يُحتِم على المدقق التحكم في هذه اللغة الدولية و فهمها و التي تتمثل في مجموع المعايير الدولية و القيم الأخلاقية.

فمن أجل أن يصل محافظ الحسابات إلى أهدافه في ظل البيئة الحالية يجب عليه أن يختار طريقة عمل منظمة تخضع لإجراءات دقيقة تتماشى و هذه المعطيات.

المطلب الرابع : إجراءات عملية التدقيق

يمكن حصر الإجراءات العملية لمهمة التدقيق في الخطوات أو المراحل التالية :

- المرحلة التحضيرية،
- فحص نظام الرقابة الداخلية (و فحص القوائم المالية الفردية) ،
- إختبارات القيمة،
- إعداد التقرير النهائي.

1. المرحلة التحضيرية

تتم هذه المرحلة عادة بعد إعطاء العهدة لمحافظ الحسابات الذي يباشر المهمة بعقد إجتماع مع الإدارة يتم خلاله التعارف بين المدقق و الأطراف الأخرى محل التدقيق.

و يستحسن أن يتم تعيين محافظ الحسابات في وقت مبكر مما لذلك من مزايا:[1]

- يمكن المراجع من تخطيط عمله بيسر كما يمكنه من تحديد المدى الذي يستطيع أن يعمل خلاله قبل تاريخ الميزانية.
- بالنسبة للعميل فإنه سيضمن قيام المراجع بأداء فحصه بطريقة أكثر كفاية وفي وقت مبكر بعد نهاية السنة المالية.
- ويسمح التعيين المبكر بدراسة المشاكل المحاسبية التي تؤثر على القوائم المالية و بذلك يمكن تعديل الإجراءات المحاسبية.
- و يساعد أيضا على وضع الخطة السليمة للرقابة على المخزون السلعي.
- يسمح التعيين المبكر بإنتشار العمل على مدار السنة، و بذلك نضمن تحديدا سليما للإختصاصات المساعدين مما يترتب عليه تخفيض العمل الإضافي إلى حده الأدنى و بالتالي رفع الروح المعنوية للمساعدين.

1.1. أهداف المرحلة

- **فهم المنشأة:** خلال هذه المرحلة يقوم محافظ الحسابات بالتعرف على المنشأة و نمط تنظيمها وطبيعة نشاطها و محيطها و خصوصياتها، فقبل البدء في العمل يتعين على محافظ الحسابات القيام بجولة إستطلاعية لمكاتب المنشأة و مختلف المصالح و الورشات و المخازن.

- **تحديد المخاطر:** و يقصد بالمخاطر المراد تحديدها كل من المخاطر المتعلقة بالتدقيق و المخاطر التي تحيط بالمنشأة و ممتلكاتها و إستمرارها.

- **تحديد الاتجاه العام للمهمة:** بعد الإلمام بالعناصر السابق ذكرها يتم تحديد كل من:

  - خطة المهمة
  - الميزانية التقديرية للمهمة

[1] كمال خليفة أبو زيد و آخرون، دراسة في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، 2008، ص 97.

- عتبة القبول ؛ و هي الحد الذي يتم عنده قبول نتائج عملية التدقيق و إعتبارها معبرة على كافة عمليات المنشأة

2.1. الوثائق المستخدمة خلال هذه المرحلة

خلال هذه المرحلة يتم إعداد وثيقة عمل على شكل بطاقة فنية تتضمن خطة المهمة و جدول زمني ملائم.

3.1. المعايير الدولية المطبقة خلال هذه المرحلة: يتم تطبيق معايير التدقيق الدولية خلال كل عملية من هذه المرحلة كما يلي:

1.3.1. قبول المهمة

أ. المعيار الدولي للتدقيق200 ISA : أهداف و مبادئ عامة حول تدقيق القوائم المالية
ب. المعيار الدولي للتدقيق 210 ISA: شروط مهمة التدقيق
ت. المعيار الدولي للتدقيق 220 ISA: رقابة الجودة على مهام تدقيق المعلومات المالية التاريخية.

2.3.1. العمليات التحضيرية

أ. المعيار الدولي للتدقيق 240 ISA: مسؤولية المدقق في إكتشاف عمليات الغش في إعداد القوائم المالية
ب. المعيار الدولي للتدقيق 300 ISA: تخطيط مهمة تدقيق القوائم المالية
ت. المعيار الدولي للتدقيق 315 ISA: معرفة المنشأة و محيطها و تقدير خطر وجود عيوب معتبرة
ث. المعيار الدولي للتدقيق 320 ISA: الأهمية النسبية في التدقيق

2. فحص نظام الرقابة الداخلية (فحص القوائم المالية الدورية)

خلال هذه المرحلة يتم عقد إجتماع بين محافظ الحسابات و إدارة المنشأة و تتوج هذه المرحلة بإعداد تقرير موجه إلى المنشأة يتضمن مجموعة من النصائح و المعلومات حول النقائص المسجلة.

ينص المعيار الدولي للتدقيق ISA 315 – التعرف على المنشأة و محيطها و تقييم خطر الأخطاء ذات مدلول – يجب على المدقق أن يتعرف على المنشأة و محيطها بما في ذلك نظام رقابتها الداخلي.

يمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها تلك السيرورة التي تضعها الإدارة و المستخدمين و التي تمكن من تحقيق أهداف المنشأة. و تمكن الرقابة الداخلية من :

- مساعدة المنشاة على بلوغ أهدافها،
- المساهمة في ضمان مصداقية المعلومات المالية،
- إعطاء ضمان معقول بأن المنشأة تحترم القوانين و التنظيمات.

إن معرفة عناصر الرقابة الداخلية تمكن المدقق من تحديد نوعية الأخطاء الممكن حدوثها، و من ثم أخذها بعين الإعتبار أثناء المهمة." إن الفهم الجيد للرقابة الداخلية يعتبر مطلوبا للتقييم الملائم لمخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية"[1]

1.2. أهداف المرحلة

- **فهم نظام المعلومات:** يجب على محافظ الحسابات أن يفحص نظام معلومات المنشأة بكل مكوناته.

- **تحديد نقاط القوة و الضعف :** إن فحص نظام معلومات و فهمه يؤدي إلى تحديد كل من نقاط القوة و الضعف في هذا النظام.

- **تعديل أعمال التدقيق:** في النهاية يقوم محافظ الحسابات بإدخال التعديلات اللازمة على خطة العمل وجعل طريقة العمل تتلاءم و خصوصيات المنشأة.

2.2. الوثائق المستخدمة خلال هذه المرحلة

يتم خلال هذه المرحلة الإعتماد على ملف عمل يحتوي على كافة المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمنشأة، أين يقوم محافظ الحسابات ببعض إختبارات المطابقة، ثم ينتهي إلى إعداد خطة العمل النهائية.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007، ص 236.

3.2. المعايير الدولية المطبقة خلال هذه المرحلة

أ. المعيار الدولي للتدقيق ISA 230: التوثيق و أوراق العمل.
ب. المعيار الدولي للتدقيق ISA 330: الإجراءات التي يضعها المدقق حسب تقييمه للخطر.
ت. المعيار الدولي للتدقيق ISA 402: عوامل يجب أخذها بعين الاعتبار من طرف المنشآت التي تلجأ إلى خدمات مكاتب التدقيق.

3. إختبارات القيمة

1.3. أهداف المرحلة

- **تدقيق الحسابات:** يعتبر تدقيق الحسابات من أهم العمليات خلال مهمة محافظة الحسابات حيث يتم فحص حسابات المنشأة بصفة عامة مع التعمق في بعض الحسابات المهمة و التي تمثل مواطن خطر.

- **فحوصات خاصة:** و هي عبارة عن مجموعة من الفحوصات و التحقيقات التي يقوم بها محافظ الحسابات بناءاً على نصوص قانونية إلزامية تنظم هذه العملية و تحتم على محافظ الحسابات صياغة تقارير خاصة كتقرير خاص حول أحسن أجور تم دفعها خلال السنة و تقرير خاص حول تقييم نظام الرقابة الداخلي.

2.3. الوثائق المستخدمة خلال هذه المرحلة

يتم خلال هذه المرحلة استعمال كم هائل من السندات الكتابية أو غيرها من اجل تدوين الملاحظات و الاستنتاجات المتوصل إليها أثناء القيام بالتدقيق.

3.3. المعايير الدولية المطبقة خلال هذه المرحلة

أ. المعيار الدولي للتدقيق ISA 250: أخذ النصوص القانونية و التنظيمية بعين الإعتبار.
ب. المعيار الدولي للتدقيق ISA 260: إطلاع مسئولي المنشأة على الجوانب التي تم التطرق إليها خلال مهمة التدقيق.
ت. المعيار الدولي للتدقيقISA 500: أدلة الإثبات.
ث. المعيار الدولي للتدقيقISA 501: أدلة الإثبات – إعتبارات إضافية حول الجوانب الخاصة.

ج. المعيار الدولي للتدقيق505 ISA: المصادقات الخارجية.
ح. المعيار الدولي للتدقيق510 ISA: مهام أولى- الأرصدة الافتتاحية.
خ. المعيار الدولي للتدقيق520 ISA: إجراءات تحليلية.
د. المعيار الدولي للتدقيق530 ISA: الاعتماد على العيينات و أنماط أخرى لاختيار
العناصر من اجل إجراء اختبارات.
ذ. المعيار الدولي للتدقيق540 ISA: تدقيق التقديرات المحاسبية.
ر. المعيار الدولي للتدقيق545 ISA: تدقيق تقديرات القيمة العادلة و المعلومات و المعلومات المفصح عنها.
ز. المعيار الدولي للتدقيق550 ISA: أطراف لها علاقة بالمنشأة.
س. المعيار الدولي للتدقيق560 ISA: أحداث بعد تاريخ الإقفال.
ش. المعيار الدولي للتدقيق570 ISA: استمرارية الاستغلال.
ص. المعيار الدولي للتدقيق580 ISA: تصريحات الإدارة.

4. إعداد التقرير النهائي

1.4. أهداف المرحلة

تهدف هذه المرحلة إلى تدوين الملاحظات و الإستنتاجات و سردها في تقرير عام و تقارير خاصة تخضع إلى شكل نضامي معين محدد بمعايير خاصة تنضمه.

2.4. الوثائق المستخدمة خلال هذه المرحلة

يتم في هذه المرحلة الإعتماد على ملف نهائي يتضمن مجموعة الخلاصات التي إهتدى إليها محافظ الحسابات كما يمكن أن يقوم خلال هذه المرحلة بملاء إستمارات تحمل خلاصات نهائية.

3.4. المعايير الدولية المطبقة خلال هذه المرحلة

أ- المعيار الدولي للتدقيق700 ISA: تقرير المدقق(المستقل) حول القوائم المالية.
ب- المعيار الدولي للتدقيق701 ISA:تغييرات في مضمون تقرير المدقق (المستقل).
ت- المعيار الدولي للتدقيق710 ISA: معطيات مقارنة.
ث- المعيار الدولي للتدقيق720 ISA: معلومات أخرى مفصح عنها من خلال وثائق تتضمن قوائم مالية مدققة.

ملاحظة هامة

هناك معايير تدقيق دولية لا تخص مرحلة بذاتها بل يتم العمل بها خلال كل المراحل و تدعى عادة بالمعايير المتداخلة أو الأفقية (Normes transversales) و هي:

أ. قانون أخلاقيات المهنة

ب. المعيار الدولي للتدقيق ISA 240: مسؤولية المدقق في اكتشاف عمليات الغش في إعداد القوائم المالية.

ت. المعيار الدولي للتدقيق ISA 320: الأهمية النسبية في التدقيق.

ث. المعيار الدولي للتدقيق ISA 230: التوثيق و أوراق العمل.

ج. المعيار الدولي للتدقيقISA 570: إستمرارية الاستغلال.

ح. المعيار الدولي للتدقيق ISA 220: رقابة الجودة على مهام تدقيق المعلومات المالية التاريخية.

المطلب الخامس : تنظيم مهمة التدقيق

1. خطة التدقيق

تعتبر خطة أو برنامج التدقيق من أهم الأدوات التي يستعملها محافظ الحسابات لتنظيم المهمة.

فلا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم ببعض المهام بمفرده و خاصة المهام المتعلقة بالمؤسسات الكبرى ذات التنظيمات المعقدة حيث يستعين في تنفيذها بمساعدين يكونون عادة من موظفي مكتبه اللذين يتلقون التعليمات منه.

و تعتبر خطة التدقيق بمثابة برنامج عمل يتضمن خطة تفصيلية لتسيير العمل بطريقة منطقية مرتبة تظهر العلاقة بين مختلف الإجراءات المتبعة، فيقوم محافظ الحسابات أو مساعديه بالتوقيع على العمل الذي تم مع ذكر الزمان والمكان الذي تمت فيه العملية.

" يجب تعديل الخطة العامة و برنامج المراجعة في حالة تغير الظروف أو ظهور نتائج غير متوقعة أثناء تنفيذ العمل و في هذه الحالة يجب تسجيل التغييرات الجوهرية كتابة" [1]

و تتضمن خطة التدقيق العناصر التالية:

1.1. قبول أو متابعة المهمة

و تتم هذه العملية بعد إقفال الحسابات الخاصة بالسنة الماضية و تدقيقها و عقد إجتماع الجمعية العامة و تكون عادة خلال شهر جوان.

حيث يقبل خلال هذه الفترة محافظ الحسابات المهمة الموكلة إليه على شكل قبول وكالة أو عهدة و ذلك خلفاً لمحافظ الحسابات الذي سبقه و في حالة ما إذا كان محافظ الحسابات هو نفسه الذي قام بالمهمة خلال السنة الماضية و لم تنتهي عهدته يباشر إكمال المهمة.

2.1. تخطيط و توجيه الأشغال

و تتم هذه العملية عادة عند بدايات شهر أكتوبر و تتضمن الإجراءات التالية:

[1] سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق المعايير الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2011/2010، ص 50.

- إعادة النظر في جميع نظم المنشأة و المقصود هنا مجموع النظم التي تتناول المعلومات؛ فيجب فهمها فهماً دقيقاً و تحديد المخاطر التي من شأنها التأثير على هذه النظم و بالتالي التأثير على جودة المعلومات التي تصدر عنها، فيجب فحص و تتبع مراكز إصدار و عبور المعلومات إلى غاية وصولها للمحاسبة، ومن ثم تحديد نقاط القوة و نقاط الضعف و إختبار نقاط القوة.

- فحص نظام الرقابة الداخلي:

  - مع تحديد مجال أو نطاق التدقيق،
  - و إختيار طرق الفحص.

- الحصول على أدلة إثبات و قرائن.

3.1. تدقيق حسابات القوائم المالية

الفترة التي تتم فيها تدقيق حسابات القوائم المالية تمتد من شهر أكتوبر من السنة المعنية بالتدقيق إلى غاية شهر مارس من السنة الموالية. فكلما ابتدأت هذه العملية مبكراً كلما سمح ذلك بالوصول إلى نتائج أكثر مصداقية.

و تتضمن هذه العملية الإجراءات التالية:

- تدخلات مبكرة،
- فحص العمليات الإستثنائية و التي من شانها أن تلفت إنتباه المدقق،
- فحص القوائم المالية النهائية مع إدراج الفترة المتبقية و التي لم يتم تدقيقها.

4.1 . تجميع نتائج التدقيق

و تتم هذه العملية عادة في بداية شهر أفريل أين يتم تجميع كل الوثائق و التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات و المساعدين و ذلك من اجل إعادة ترتيبها و إبداء رأي نهائي محايد.

5.1. تسليم التقارير النهائية

و تتم هذه العملية عادة خلال شهر أفريل و دون أن تتعدى شهر ماي و تتضمن إصدار تقارير قانونية على شكل :

- تقرير عام،
- و تقارير خاصة.

و يكتسي هذا الإجراء أهمية قصوى " يمثل تقرير المراجع محصلة عملية المراجعة الذي يعبر فيه عن رأيه لمستخدمي القوائم المالية ، إذ يعطي لهم انطباعا أن القوائم المالية قد خضعت للفحص و التحقيق من طرف مراجع خارجي مستقل" [1] .

2. الإشراف على عمل المساعدين

يعتبر التنظيم المحكم لمهمة التدقيق من أهم مقومات نجاح المهمة فهو يؤدي بالإضافة إلى رسم الخطوات و إحكامها إلى ضبط العلاقات بين محافظ الحسابات و مساعديه من تقاسم للمهام و حصر للمسئوليات. و يتكون فريق عمل محافظ الحسابات من:

1.2. محافظ الحسابات: و تتمثل مهامه في ؛

- مسؤولية إبداء رأي حول الحسابات السنوية،
- إمضاء التقارير،
- تكوين العلاقات الأولية مع العملاء: عرض الخدمات، تحديد الأسعار.

2.2. مدير المهمة: و تتمثل مهامه في ؛

- تحديد الإتجاهات العامة للمهمة،
- تخطيط الملفات مع تقدير الأولوية،
- تحديد فرص التطوير،

3.2. مسؤول المهمة: و تتمثل مهامه في ؛

- المشاركة في تحديد الاتجاهات العامة للمهمة،
- تحيين الأشغال المعقدة،
- الرقابة على إحترام التوقيت،
- الرقابة على فريق العمل.

4.2. مساعد (أو أكثر): و تتمثل مهامه(م) في تنفيذ عمليات التدقيق.

[1] السيد احمد السقا و مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، جامعة طنطا، دون ذكر سنة النشر، ص 133.

3. أدوات و تقنيات التدقيق

يستخدم محافظ الحسابات مجموعة كبيرة من أدوات و تقنيات التدقيق ومن أهم هذه الأدوات:

1.3. الأمر بالمهمة

يعتبر الأمر بالمهمة بمثابة العهدة التي من خلالها يتسنى لمحافظ الحسابات مباشرة مهمته و الصفة الأساسية التي يجب أن يتحلى بها الأمر بالمهمة هي الوضوح.

أما العناصر الأساسية التي يجب أن تتوفر في الأمر بالمهمة هي:

- التذكير بإطار المهمة و أهدافها،
- طريقة العمل و الأعمال المناط بها لمحافظ الحسابات،
- التنظيم الفعلي و الأتعاب.

2.3. البطاقة الوصفية

يتم إعداد البطاقات الوصفية خلال المرحلة التحضيرية حيث يتم إعداد بطاقة لكل ملف تساعد المدقق على التحكم في المعلومات المتعلقة بالمنشأة حيث تساعد على :

- فهم نشاط المنشأة،
- تحديد موقع المنشأة بالنسبة لمحيطها،
- إحصاء الخصائص المحاسبية، الجبائية، القانونية و الاجتماعية،
- تحديد نمط تنظيم و تسيير المنشأة.

3.3. خطة المهمة

كما تم التطرق إليه سابقا تعرف خطة التدقيق طريقة التدقيق التي تتناسب مع خصائص كل ملف و تتضمن:

- إستراتيجية التدقيق،
- توجيه الأشغال،
- تنظيم المهمة.

4.3. الخلاصة العامة

تعتبر الخلاصة العامة بمثابة السند الذي يرتكز عليه محافظ الحسابات في اتخاذ قرار إبداء رأيه حول الحسابات و تتضمن الخلاصة النقاط التالية:

- الأحداث الهامة،
- الخيارات المحاسبية الجديدة المتخذة خلال السنة،
- تكوين النتيجة،
- أهم التطورات التي حدثت في الميزانية،
- الأحداث ما بعد الإغلاق،
- الأفاق المستقبلية،
- ملخص الصعوبات المواجهة و الحلول الممكنة،
- التعديلات المسجلة محاسبياً و الغير مسجلة،
- ملخص الأحداث المهمة.

5.3. أدلة الإثبات

يقوم محافظ الحسابات بجمع أدلة و قرائن الإثبات خلال كل مهمة التدقيق لتكون مناسبة و كافية لكي يبني عليها رأيه، و لكن من الصعب تحديد المقدار الذي يتوقف عنده و يعتبره كافيا ليحقق قناعة راسخة لديه بأن القوائم المالية قد أعدت وفق معايير معينة و تعتبر صادقة و تكشف عن حقيقة المركز المالي للمنشأة.

ينص المعيار الدولي للتدقيق ISA 500 – أدلة الإثبات – على أنه يجب على المدقق أن يجمع أدلة إثبات كافية و مناسبة من اجل الوصول إلى خلاصات معقولة يبني عليها رأيه.

يخص المعيار الدولي للتدقيق ISA 501 – أدلة الإثبات – إعتبارات إضافية حول الجوانب الخاصة.

يتم الحصول على أدلة و قرائن الإثبات و جمعها باستعمال الوسائل الأتي ذكرها، مع إهمال الأدلة التي لا تحمل دلالة.

- حضور عمليات الجرد،
- التعرف على المنازعات و القضايا العالقة أمام العدالة،
- فحص تقييم المساهمات على المدى الطويل و المعلومات المتعلقة بها،
- فحص المعلومات القطاعية التي تم الإفصاح عليها.

" إن الهدف النهائي للتدقيق لا ينحصر في مجرد الحصول على قرائن الإثبات في حد ذاتها و لا بد أن يمتد وأن يصل إلى إيجاد نتيجة مقبولة بخصوص إثبات صحة الإدعاءات الأولية أو صحة الافتراضات المسبقة محل البحث"[1].

6.3. الأحداث التي تلي الإقفال

ينص المعيار الدولي للتدقيقISA 560:- أحداث بعد تاريخ الإقفال- على وجوب دراسة أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية و على تقرير المراجع.

و هناك نوعين من الأحداث التي تلي عملية الإقفال:

- أحداث تأتي بين تاريخ إقفال القوائم المالية و تاريخ إصدار تقرير محافظ الحسابات،
- أحداث تأتي بعد إصدار تقرير محافظ الحسابات.

1.6.3. أحداث تأتي بين تاريخ إقفال القوائم المالية و تاريخ إصدار تقرير محافظ الحسابات

قد يحصل محافظ الحسابات على معلومات حول أحداث وقعت بعد تاريخ إقفال القوائم المالية و لها تأثير على الوضعية المالية للمنشأة و بالتالي على مركزها المالي ، قبل إصدار تقريره، فإنه يقوم بتقييم أثر هذه الأحداث على القوائم المالية، و إنطلاقاً من تقييمه يقرر ما إذا إستلزم ذلك تعديل في القوائم المالية أو مجرد إفصاح على المعلومة في الملاحق.

2.6.3. أحداث تأتي بعد إصدار تقرير محافظ الحسابات

[1] أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث، عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، 2005، ص 160.

أما إذا حصل محافظ الحسابات على معلومات حول أحداث وقعت بعد تاريخ إقفال القوائم المالية و لها تأثير على الوضعية المالية للمنشأة بعد إصدار تقريره فإنه يقوم كذلك بتقييم أثر هذه الأحداث على القوائم المالية.

و بعد ذلك يقرر محافظ الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية تستلزم تعديل أو إفصاح على المعلومة في الملاحق. ففي حالة ما إذا كانت القوائم المالية قد تم نشرها يستوجب على محافظ الحسابات التأكد من وصول القوائم المالية المصححة أو الإفصاح على المعلومة إلى مستعملي القوائم المالية.

7.3. تقرير محافظ الحسابات

يختص المعيار الدولي للتدقيق ISA 700 بتقرير المدقق(المستقل) حول القوائم المالية.

و يتم في هذا الإطار صياغة نوعين من التقارير و هما :

1.7.3. النوع الأول

يخص هذا النوع من التقارير تدقيق القوائم المالية حسب معايير التدقيق الدولية ISA.

2.7.3. النوع الثاني

يخص هذا النوع من التقارير تدقيق القوائم المالية حسب كل من معايير التدقيق الدولية ISA و معايير التدقيق الخاصة بالدولة التي تتواجد بها المنشأة محل التدقيق.

المبحث الخامس: التدقيق في الجزائر

المطلب الأول : تطور التدقيق في الجزائر

لقد تطور الإطار القانوني و التنظيمي للتدقيق في الجزائر منذ الإستقلال إلى يومنا هذا مواكباً في ذلك التطورات الإقتصادية التي تعيشها بلادنا.

لقد مر تطور التدقيق في الجزائر بعدة فترات يمكن ترتيبها كما يلي :

1. الفترة ما بين 1962 و 1988

لقد صرح القانون رقم 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 المتعلق بإستمرار العمل بالتشريع الساري المفعول في 31 ديسمبر 1962 تبني القوانين السارية المفعول إبان الفترة الاستعمارية نظراً لعدم قدرة المجلس التأسيسي آنذاك على سن كل القوانين في وقت وجيز و ذلك لتفادي وجود فراغات قانونية.

فأول نص قانوني يتضمن مهنة محافظ الحسابات منذ الإستقلال هو المرسوم المؤرخ في 30 أفريل 1969 و المتعلق بتوزيع صلاحيات وزير الدولة المكلف بالمالية و التخطيط في ما يخص الرقابة المالية، حيث ينص على أن مهمة الرقابة المستمرة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري تقع على عاتق المراقب المالي للدولة الذي يتحمل مهمة محافظة حسابات الشركات الوطنية و الرقابة على نتائجها.

و ينص هذا المرسوم على أن الرقابة الدائمة التي يتولاها محافظي الحسابات يجب أن تتم وفق متطلبات الشركات الوطنية و ذلك على النحو التالي:

- تدقيق الدفاتر المحاسبية، الخزينة و محفظة كل شركة.

- مراقبة التنظيم المحاسبي و مدى صحة تسجيل العمليات و تقييم بعض عناصر الميزانية.
- المصادقة على عملية الجرد و حساب الإستغلال العام و حسابات الأرباح و الخسائر.

وفي نفس السياق نصت المادة 38 من الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 و المتضمن قانون المالية لسنة 1970 على أنه "يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين محافظي حسابات للمؤسسات العمومية و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و في المؤسسات التي تملك فيها الدولة حصصاً من رأسمالها و ذلك بقصد التأكد من سلامة و مصداقية الحسابات و تحليل الوضعية المالية للأصول و الخصوم"[1].

و نصت المادة 27 من قانون المالية لسنة 1971 أنه "يتعين على الأشخاص الذين يزاولون تحت أي شكل مهنة المحاسب أو خبير محاسب أو مستشار جبائي لحسابهم الخاص سواء بطريقة فردية أو في إطار شركة، تقديم طلب رخصة مؤقتة لمزاولة المهنة لوزارة المالية (مديرية الضرائب) وذلك قبل تاريخ 31 مارس 1971".[2]

كما نصت نفس المادة على أن متابعة مزاولة النشاط بدون رخصة مؤقتة تعرض صاحبها إلى متابعات قضائية في إطار المادة 243 من قانون العقوبات و ذلك ابتداء من 30 سبتمبر 1971.

و لقد نظم المرسوم رقم 71- 82 المؤرخ في 21 ديسمبر 1971 مهنة المحاسب و الخبير المحاسب، حيث نصت المادة 47 من هذا المرسوم على أنه يتم تعيين محافظي حسابات الشركات الخاصة و الخبراء المحاسبين من ضمن الخبراء المحاسبين أو المحاسبين المعتمدين.
و نصت المادة 48 من نفس المرسوم على انه يمنع من أداء وظيفة محافظ حسابات للشركات الخاصة الخبراء المحاسبين أو المحاسبين الذين قاموا بمسك المحاسبة لحساب هذه الشركات.
كما نصت المادة 60 من نفس المرسوم على إلغاء كل التدابير التي تتنافى مع هذا المرسوم لاسيما :

- المرسوم رقم 45-2138 المؤرخ في 19 سبتمبر 1945 المتعلق بإنشاء مصف الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين،

[1] أمر رقم 69-107 ممضي في 01 ديسمبر 1969، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 110، مؤرخة في 31 ديسمبر 1969، يتضمن قانون المالية لسنة 1970، المادة 38 ص 1805.
2 أمر رقم 70-93 ممضي في 31 ديسمبر 1970،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 109، مؤرخة في 31 ديسمبر 1970، الصفحة 1690، يتضمن قانون المالية لسنة 1971، المادة 27 ،ص 1692.

- و المادة 27 من المرسوم رقم 70-93 المؤرخ في 31 ديسمبر 1970 و المتضمن قانون المالية لسنة 1971.

و نصت المادة 11 من المرسوم 71-75 المؤرخ في 16 نوفمبر 1971 على أن المكتب النقابي للوحدة أو المؤسسة يدرس و يقترح كل إجراء من شأنه أن يرفع الإنتاج و يحسن المردودية، كما يمكن له أن يستدعي محافظي الحسابات من أجل الحصول على كل الشروحات حول الوضعية المالية للمؤسسة.

و نص نفس المرسوم على أن محافظ الحسابات هو المراقب الدائم للمؤسسات العمومية و وضح أن محافظ الحسابات هو موظف لدى الدولة و يمكن أن يكون المراقب المالي أو مفتش أ و مراقب مالي عام.

كما وضحت المادة الأولى من المرسوم رقم 72-84 المؤرخ في 18 أفريل 1972 كيفية الحصول على شهادة الخبير المحاسب التي ينص عليها المرسوم رقم 71- 82 المؤرخ في 21 ديسمبر 1971، و أجازت المادة 18 بصفة إستثنائية إجراء الإختبارات وفق المرسوم رقم 56-505 المؤرخ في 24 ماي 1956.

و في تاريخ 5 جويلية 1973 تم إصدار قانون يحمل رقم 73-29 يتضمن إلغاء تمديد العمل بالقوانين السارية المفعول إبان الفترة الاستعمارية.

و الملاحظ أن هذه الفترة عرفت غياب تام لمحافظ الحسابات كمدقق مستقل يعطي مصداقية للقوائم المالية، حيث ظهر محافظ الحسابات في القطاع العام الذي يمثل شبه غالبية الإقتصاد الوطني آنذاك على أنه موظف عمومي بما يتنافى مع متطلبات المهنة من إستقلالية و حياد.
فقد تميزت هذه الفترة بنمط التسيير الإشتراكي للمؤسسات الإقتصادية و سيطرة القطاع العام على الحياة الإقتصادية و تدخل الدولة في تسيير هذه المؤسسات الذي يتنافى مع كل متطلبات التسيير العقلاني المتطور، حيث أن محافظ الحسابات كان موظف عمومي لا يحتكم إلى أية معايير علمية و لا عملية و لا يتمتع بأية إستقلالية.

و رغم صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 الذي سمح بإلغاء المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 و منع إحتكار محافظة حسابات المؤسسات العمومية من طرف مجلس المحاسبة، إلا أن التناقضات و الغموض الكثيرة التي شابت هذه القوانين من حيث :

- كيفية تعيين محافظ الحسابات.
- تحديد أتعابه.
- كيفية تكوينه.

- مسؤولياته.
- مهامه

و بقي الوضع على حاله حتى مع صدور قانون المالية لسنة 1985 و الذي نصت مادته 196 على أنه "يتم تعيين محافظي حسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية و المؤسسات التي تملك فيها الدولة حصصا من رأس المال"[1].

" هذه النصوص تفرض نفسها لتتجاوز إطار هذه المرحلة من خلال إعادة الإعتبار لمراجعة مستقلة للحسابات " [2]. و هذا يدل على وجوب إجراء إصلاحات حقيقية آنذاك.

2. الفترة ما بين 1988 و 2010

بدأت الإصلاحات الإقتصادية في الجزائر بصدور القانون 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 و المتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الإقتصادية و الذي تنص المادة 40 منه على وجوب إنشأ هيئات تدقيق داخلي في المؤسسات الإقتصادية.
و قد تطرقت المواد 17 ، 27 و 36 من القانون 88-04 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المعدل للقانون التجاري فيما يتعلق بالقواعد المطبقة على المؤسسات العمومية الإقتصادية إلى علاقة الجمعية العامة بمحافظ الحسابات في ما يتعلق بالتعيين و تقديم التقارير.

و نصت المواد 162 و 163 من القانون 90-10 المؤرخ في 14 أفريل 1990 و المتعلق بالقرض و النقد على و جوب تعيين محافظين حسابات لكل مؤسسة بنكية أو مصرفية مع تحديد واجباتهما.

و يعتبر القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد أول قانون ينظم المهنة في ظل اقتصاد السوق حيث تضمن هذا القانون بعض الإجراءات التي من شأنها ضمان إستقلالية المهنة و الذي سوف نتطرق إليها لاحقا.

فلقد حددت المادة 06 من هذا القانون الشروط الواجب توفرها في محافظ الحسابات وهي:[3]

---

1 قانون رقم 84-21 ممضي في 24 ديسمبر 1984، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 72، مؤرخة في 31 ديسمبر 1984، يتضمن قانون المالية لسنة 1985،المادة 196، ص 2575.

[2] سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق المعايير الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2011/2010 ص 112.

3 قانون رقم 91-08 ممضي في 27 أبريل 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 20، مؤرخة في 01 مايو 1991 ، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المادة 6، ص 652.

- الجنسية الجزائرية،
- التمتع بكل الحقوق المدنية،
- أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف لا سيما الجنايات و الجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به و المتعلق بالمنع من ممارسة حق التسيير و الإدارة،
- توفر الإجازات و الشهادات المشترطة قانوناً،
- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين،
- تأدية اليمين القانونية.

و لقد حددت المادة 03 من مقرر وزير المالية المؤرخ في 24 مارس 1999 الشهادات و شروط الخبرة المهنية التي تمكن من مزاولة مهنة محافظ الحسابات.

تميزت هذه الفترة بالعديد من الإصلاحات الإقتصادية و التي طالت مهنة محافظ الحسابات كونه يمثل حلقة أساسية في المنظومة الاقتصادية. و لقد عرف تطبيق القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد عدة نقائص متمخضة أساسا على الغياب التام للدولة في منح الإعتمادات و الرقابة على أداء محافظي الحسابات و ذلك على الصعيد الوطني، أما على الصعيد الدولي فقد لاقت مهنة محافظ الحسابات العديد من الإتهامات المتعلقة أساسا بفضائح اقتصادية كبرى كقضية أندرسون، مما أدى بالسلطات العمومية الجزائرية على غرار باقي الحكومات إلى التوجه نحو التحكم أكثر في هذه المهنة، وذلك ما تم خلال المرحلة المقبلة.

3. الفترة من سنة 2010 إلى يومنا

بدأت هذه المرحلة بصدور القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، حيث وضّحت المادة 23 من هذا القانون مهام محافظ الحسابات و هي:[1] (أنظر الملحق رقم 04)

- المصادقة على صحة و صدق الحسابات السنوية،
- التأكد من صحة المعلومات المقدمة في تقرير مسيري الشركة و مطابقتها للقوائم المالية،

1 قانون رقم 10-01 ممضي في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 42، مؤرخة في 11 جويلية 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 23، ص 7.

- إبداء رأي في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المتبناة من طرف مجلس الإدارة، مجلس المديرين أو المسير،
- التأكد من شروط إبرام اتفاقيات بين المؤسسة موضوع التدقيق و المؤسسات و الهيئات الأخرى التي تجمعها إرتباطات خاصة بهم أو التي يكون للمسيرين أو المديرين فوائد مباشرة أو غير مباشرة فيها،
- إخطار المسيرين و الجمعية العامة أو الهيئة المداولة بكل أخطار من شأنها تهديد إستمرارية الإستغلال في الشركة.

كما نصت نفس المادة على أنه لا يجوز لمحافظ الحسابات التدخل في تسيير المؤسسة موضوع التدقيق.

و نصت المادة 25 من ذات القانون على التقارير القانونية الإلزامية التي يصدرها محافظ الحسابات و هي:[1]

- تقرير مصادقة بتحفظ أو دون تحفظ أو رفض المصادقة حول صحة و صدق الوثائق السنوية،
- تقرير مصادقة على الحسابات الموحدة أو المركبة إن وجدت،
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المقننة،
- تقرير خاص حول الأجور الخمس المرتفعة،
- تقرير خاص حول مزايا الممنوحة للعمال،
- 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 أخطار تهدد إستمرارية الإستغلال.

و قد نصت هذه المادة على أن معايير التقرير و كيفية و آجال تسليمه إلى الجمعية العامة و الأطراف الأخرى سوف يتم تحديدها عن طريق نص قانوني أخر لم يصدر بعد.

و قد تميزت هذه الفترة باستعادة الدولة لصلاحيات منح إعتماد محافظ الحسابات، تحديد معايير و شروط و الرقابة على أداءه. و يجدر الإشارة إلى عدم استكمال وضع هذه المعايير.

1 نفس المصدر، المادة 25، ص 7.

المطلب الثاني: الهيئات المنظمة للتدقيق في الجزائر

تضمّن القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في مادته الخامسة إنشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين " يتمتع بالشخصية المدنية و يجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب و محافظ حسابات و محاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون"[1].

و بصدور القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد إنتقلت مهام ألمصف إلى وزارة المالية، حيث ينص هذا القانون في مادته 04 على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت وصاية وزير المالية يقوم بمنح الإعتمادات و وضع معايير المحاسبة و يقوم بتنظيمها.

و لقد نصت المادة 05 من هذا القانون على تنصيب الجان التالية تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة :[2]

[1] قانون رقم 91-08 ممضي في 27 أبريل 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 20، مؤرخة في 01 مايو 1991 ، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المادة 5، ص 652.

[2] قانون رقم 10-01 ممضي في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 42، مؤرخة في 11 جويلية 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 5، ص 4.

- لجنة إصدار المعايير و الممارسات المحاسبية و التدقيق،
- لجنة منح الإعتمادات،
- لجنة التكوين،
- لجنة التأديب و التحكيم،
- لجنة الرقابة على الجودة.

وقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تشكيل و صلاحيات و قواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

كما تنص المادة 03 من هذا المرسوم على أن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تتكون من 9 أعضاء يتم إنتخابهم من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و يتم تعيين 03 أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية و بإقتراح من طرف رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

وتحدد المادة 04 من هذا المرسوم مهام المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كما يلي :[1] (أنظر الملحق رقم 05)

- إدارة و تسيير الممتلكات العقارية و المنقولة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،
- إعداد الحسابات السنوية في نهاية كل نشاط و تقديمها للجمعية العامة السنوية مرفق بالموازنة التقديرية للسنة الماضية و مشروع السنة المقبلة،
- تحصيل الإشتراكات السنوية المقررة من طرف الجمعية العامة،
- تأمين نشر و توزيع نتائج الأعمال المتعلقة بالمهنة،
- تنظيم ملتقيات تكوينية ذات علاقة بالمهنة،
- الإنخراط في المنظمات الجهوية و الدولية التي تمثل المهنة و ذلك بعد الحصول على تصريح من الوزير المكلف بالمالية،
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أمام السلطات العمومية و الغير،
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أمام المنظمات المهنية الدولية المماثلة،
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-26 ممضي في 27 جانفي 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، عدد7، مؤرخة في 02 فبراير 2011، المادة 4، ص 11.

المطلب الثالث: معايير العمل الميداني لمحافظ الحسابات في الجزائر

لقد نصت المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد على أن معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات و كيفية و آجال تسليمه إلى الجمعية العامة و الأطراف الأخرى سوف يتم تحديدها عن طريق نص قانوني أخر لم يصدر بعد.

و عليه مازال العمل بمقرر وزير الاقتصاد المؤرخ في 02 فيفري 1994 و الذي يحمل رقم SPM/94/ 103 و الذي يتضمن كافة الإجتهادات المهنية و طرق العمل المثلى و شكل التقارير ساري المفعول.

و يتضمن هذا المقرر ستة (06) توصيات إلزامية هي:

التوصية 01 :الإجتهادات الدنيا عند قبول التوكيل و الدخول إلى الوظيفة.
التوصية 02 : الإجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل.
التوصية 03 :الإجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات.

التوصية 04 :الإجراءات الدنيا حول التصريح بالأعمال الإجرامية.
التوصية 05 :الإجراءات المتعلقة بطريقة عمل محافظ الحسابات.
التوصية 06 :الإجتهادات الدنيا الخاصة بتدقيق الحسابات.

1. التوصية 01 :الإجتهادات الدنيا عند قبول التوكيل و الدخول إلى الوظيفة

تتكون هذه التوصية من عرض للأسباب يحث على ضرورة تحلي محافظ الحسابات بمنهجية عمل و التريث قبل قبول الوكالة لتفادي الوقوع في حالات تنافي شرعية و قانونية و التأكد من توفر الإمكانيات المادية و البشرية اللازمة لأداء المهمة كما ينبغي.

و تتضمن هذه التوصية إجراءات قبول الوكالة و الوثائق التي يطلبها محافظ الحسابات و حالات رفض الوكالة و كيفية تنظيمه.

2. التوصية 02 : الإجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل

تتكون هذه التوصية من عرض للأسباب يبين أهمية مسك الملف الدائم و الملف السنوي خاصة في ما يتعلق بالوثائق الثبوتية و الوسائل المستعملة لإبداء الرأي.

و يلاحظ أن هذه التوصية تتوافق بل و تنص على أن تكون طريقة العمل مطابقة للمعايير المهنية على الصعيد الوطني و الدولي.

و تضم هذه التوصية شكل و مضمون كل من الملف الدائم و السنوي و مدة الإحتفاظ بهما و كيفية تنفيذ مهمة التدقيق في حالة تعدد محافظي الحسابات.

3. التوصية 03 :الإجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات

تتضمن هذه التوصية مجموع التقارير القانونية التي يصدرها محافظ الحسابات و شكلها و المرجع القانوني لكل منها كما تتضمن ستة (06) ملاحق مفصلة كما يلي:

- نموذج تقرير يتضمن المصادقة بدون تحفظ،
- نموذج تقرير يتضمن المصادقة بتحفظ،
- نموذج تقرير يتضمن رفض المصادقة لعدم الدقة و الشرعية،
- نموذج تقرير يتضمن رفض المصادقة بسبب عائق خلال المهمة،
- نموذج تقرير حول غياب إتفاقيات مقننة،
- نموذج تقرير حول وجود إتفاقيات مقننة،

4. التوصية 04 :الإجراءات الدنيا حول التصريح بالأعمال الإجرامية

تتكون هذه التوصية من عرض للأسباب يشدد على دور "مساعد العدالة " الذي يلعبه محافظ الحسابات حيث يجبر على التصريح بكل عمل إجرامي علم به أثناء تأدية مهمته إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا.

كما تتضمن هذه التوصية إجراءات إخطار وكيل الجمهورية و كذا آجال و شكل التقرير و العقوبات.

5. التوصية 05 :الإجراءات المتعلقة بطريقة عمل محافظ الحسابات

تتكون هذه التوصية من عرض للأسباب يتضمن الواجبات الشرعية الأساسية لمحافظ الحسابات و هي:

- مراقبة صحة و مصداقية الحسابات السنوية،
- التأكد من إحترام الإجراءات الشرعية و القانونية التي تسير حياة الشركة المراقبة،
- المهام الخاصة بالتعريف برأيه و ملاحظاته لأجهزة الشركة المراقبة (المسيرين، أصحاب الأسهم) و في بعض الأحيان للسلطات المعنية.

و تتضمن هذه التوصية الإجراءات التالية:

- إجراءات الدخول إلى المهمة،
- التعرف على الشركة محل التدقيق،
- فحص و تقييم الرقابة الداخلية،
- مراقبة الحسابات.

6. التوصية 06 :الإجتهادات الدنيا الخاصة بتدقيق الحسابات

تتضمن هذه التوصية إجراءات التدقيق الخاصة المتعلقة بكل عنصر من عناصر القوائم المالية بصفة معمقة.

خلاصة الفصل

لقد رأينا من خلال هذا الفصل أن التدقيق تطور من مجرد آلية تهدف إلى التأكد من صحة البيانات المالية لحساب الملاك إلى أن أصبح عملية منظمة تخضع لمنهجية معينة و تحكمها معايير محلية تخص كل دولة و معايير دولية تسهر المنظمات الدولية على إصدارها أخذة بعين الإعتبار هذه المعايير المحلية و ذلك من اجل إيجاد لغة مشتركة و توحيد الممارسات المهنية على المستوى الدولي خدمة لمصلحة المستثمرين.

كما رأينا أن هناك إطاراً نظرياً للتدقيق يتضمن مجموعة من المفاهيم و المبادئ و الفروض و إطاراً تطبيقياً عملياً يتضمن مجموعة الإجراءات و الخطوات و المراحل و المعايير التي يعتمد عليها المدقق، مشكلين بذلك محاولات من الهيئات العلمية و المهنية للإيجاد نظرية للتدقيق.

و قد عرف التدقيق في الجزائر على غرار باقي دول العالم تطوراً كبيراً منذ الإستقلال متماشيا مع المتطلبات الإقتصادية لكل فترة و ذلك إلى غاية 2010 تاريخ صدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد أين إنتقلت مهام ألمصف الوطني إلى وزارة المالية مبينا حرص الدولة على تنظيم المهنة لما لها من أهمية على الصعيد الوطني و الدولي.

و من جهة أخرى، تبين أن تدقيق القوائم الفردية لا يلبي بمفرده مستلزمات المرحلة الراهنة التي تتميز بالعولمة و نمو و إنتشار الشركات المتعددة الجنسيات و التي تصدر بالإضافة إلى القوائم المالية الفردية قوائم مالية موحدة تحتاج إلى عمليات تدقيق خاصة بها و ذلك ما سيتم التطرق إليه خلال الفصل المقبل.

الفصل الثـــالث

تدقيق القوائم المالية الموحـــدة

تمهيـــــــد

يهدف توحيد القوائم المالية أساساً إلى تقديم معلومات كاملة لمستخدمي هذه القوائم عن نتائج العمليات و المركز المالي للشركة الأم و الشركات التابعة لها كما لو كانت شركة واحدة.

تتم عملية التوحيد وفق سيرورة يتم خلالها جمع و معالجة المعلومات المالية، و يجب على الإجراءات المتعلقة بهذه السيرورة أن تضمن التحكم التام في المعلومات المحاسبية من جهة و إحترام قواعد الإفصاح و تقديم القوائم المالية من جهة أخرى.

وبما أن تدقيق القوائم المالية الموحدة هو تدقيق كغيره، بات من الضروري دراسته و البحث عن وجود خصوصيات تفرقه عن تدقيق القوائم المالية الفردية.

المبحث الأول : الإطار القانوني لتدقيق القوائم المالية الموحدة في الجزائر

لقد تطرق المشرع الجزائري إلى إلزامية تدقيق القوائم المالية و ذلك من خلال القانون التجاري، القانون المحاسبي و القانون المنظم لمهنة التدقيق.

المطلب الأول: القانون التجاري

نصت المادة 732 مكرر1 على أنه "عندما تأخذ شركة، خلال سنة مالية، مساهمة في شركة يوجد مركزها بالجزائر، أو تحصلت على أكثر من نصف رأسمال هذه الشركة، يذكر ذلك في التقرير الذي يقدم للشركاء والمتعلق بالعمليات التي تم إجراؤها خلال السنة المالية، وعند الاقتضاء، في تقرير محافظي الحسابات..." [1]. (أنظر ملحق رقم 01)

كما نصت المادة 732 مكرر2 على أنه " يقوم محافظان للحسابات على الأقل بمراقبة حسابات الشركة القابضة "[2].

و نصت المادة 732 مكرر 4 على أنه " يقصد بالحسابات الموحدة، تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة
وتخضع لنفس قواعد التقديم والمراقبة والمصادقة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية.
تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة، عند الاقتضاء، عن طريق التنظيم"[3]

و لم يحدد القانون التجاري حدود تدقيق كل من الفرع و المجمع و لم يوضح شروط و ظروف إعداد تقارير محافظي الحسابات كل من الفرع و المجمع و مسؤوليات كل منهما مما أضفى نوع من التداخل في المسؤوليات.

[1] القانون التجاري، الأمانة العامة للحكومة، جوان 2010 ص 220 على الموقع http://www.joradp.dz

[2] نفس المصدر.
[3] نفس المصدر، ص 222.

المطلب الثاني : القانون المحاسبي

لقد تطرق النظام المحاسبي المالي إلى هذه الإلزامية من خلال المادة 31 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتعلق بالـ SCF و التي تنص على أنه: " كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني و يشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد و ينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات"[1]. (أنظر الملحق رقم 06)

كما نصت المادة 32 من نفس القانون على أن: "... يهدف دمج الحسابات إلى عرض الوضعية المالية و نتيجة مجموعة الكيانات على أنها كيان وحيد"[2].(أنظر الملحق رقم 06)

كما بينت المادة 33 من نفس القانون كيفية نشر القوائم المالية الموحدة.

و لقد نظمت المواد من 132-01 إلى 132-18 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها شروط و كيفية توحيد القوائم المالية. (أنظر الملحق رقم 03)

و نصت المادة 132-9 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها على أنه: " إذا كان تاريخ إقفال السنة المالية لكيان يشمله الإدماج سابقا بأكثر من ثلاثة أشهر لتاريخ إقفال السنة المالية للإدماج، فان الكشوف المالية المدمجة على أساسا حسابات وسيطة تعد في تاريخ الإدماج و يراقبها محافظ حسابات الكيان المدمج، و عند تعذر ذلك، من طرف مهني مكلف بمراقبة الحسابات" [3].

[1] القانون 07-11 ممضى بتاريخ 25 نوفبر2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 74، مؤرخة في 25 نوفمبر 2007المادة 31، ص 06.

[2] نفس المصدر.

[3] القرار الممضى في 2008/07/26 المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 19 المؤرخة في 25 مارس 2009، المادة 132-9 ، ص 16.

المطلب الثالث : القانون المنظم لمهنة التدقيق

لقد تطرق القانون المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر إلى إلزامية تدقيق القوائم المالية الموحدة و ذلك من خلال المادة 24 من القانون 10-01 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 الموحدة فان محافظ الحسابات ملزم بإعداد نفس التقارير القانونية و التي تنص عليها المادة 25 من نفس القانون و هي: [2] (ملحق رقم 04)

- تقرير مصادقة بتحفظ أو دون تحفظ أو رفض المصادقة حول صحة و صدق الوثائق السنوية،
- تقرير مصادقة على الحسابات الموحدة أو المركبة إن وجدت،
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المقننة،
- تقرير خاص حول الأجور الخمس المرتفعة،
- تقرير خاص حول مزايا الممنوحة للعمال،
- 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 أخطار تهدد إستمرارية الإستغلال.

و قد نصت هذه المادة على أن معايير التقرير و كيفية و آجال تسليمه إلى الجمعية العامة و الأطراف الأخرى سوف يتم تحديدها عن طريق نص قانوني أخر لم يصدر بعد.

[1] قانون رقم 10-01 ممضي في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 42، مؤرخة في 11 جويلية 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 24، ص 7.

[2] نفس المصدر.

و قد حدد هذا القانون كيفية إعداد تقارير محافظ حسابات المجمع حيث نص صراحة على أنه يعتمد على تقرير محافظي حسابات الفروع مما يستبعد قيام محافظ حسابات المجمع بتدقيق حسابات الفروع، و لكن لم يوضح هذا القانون بعد العمليات التي يجب أن يقوم بها محافظ حسابات المجمع خلال عملية التدقيق.

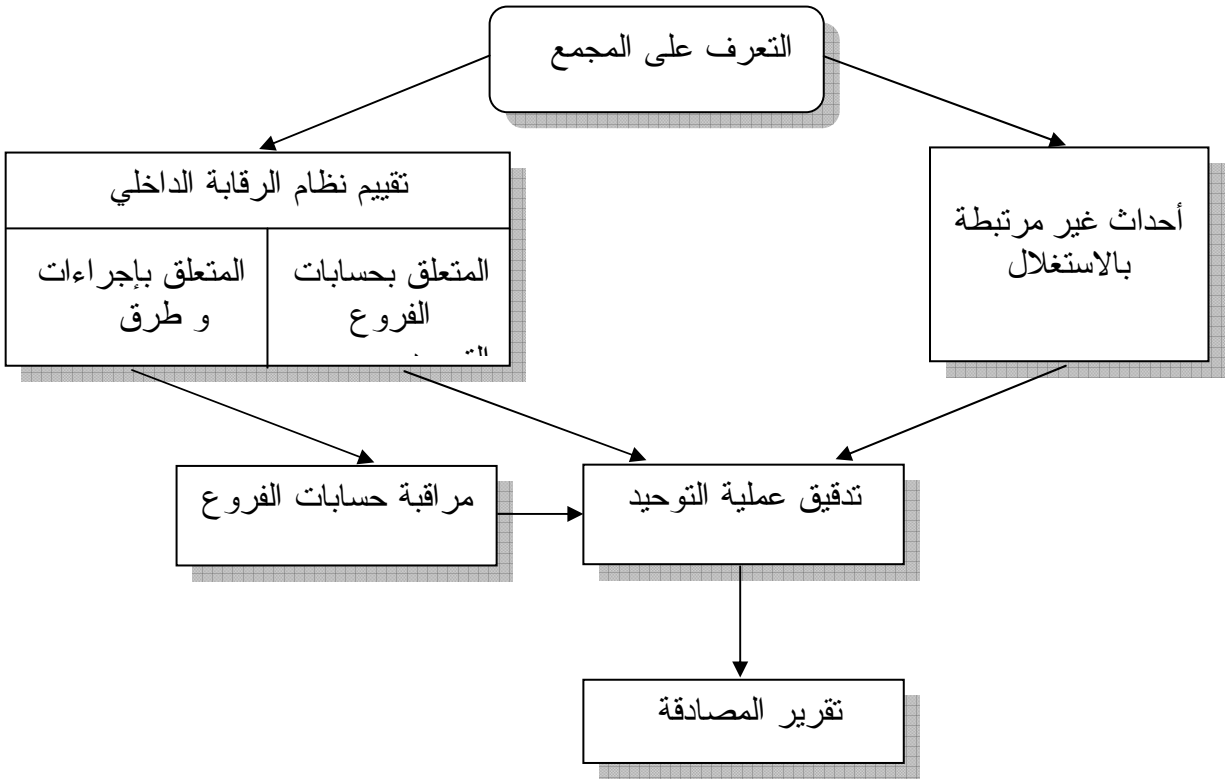
و عليه سوف نتطرق في المبحث القادم إلى كيفية تدقيق القوائم المالية الموحدة من طرف محافظ الحسابات.

المبحث الثاني : مراحل تدقيق القوائم المالية الموحدة

تعتمد عملية تدقيق القوائم المالية الموحدة على منهجية محكمة و إجراءات واضحة كونها تعتبر من ضمن عمليات التدقيق رغم وجود خصوصيات تزيد عملية تدقيق القوائم المالية الموحدة تعقيدا مقارنة بعملية تدقيق القوائم المالية الفردية.

و يمكن تلخيص مراحل تدقيق القوائم المالية الموحدة في الشكل البياني التالي:

شكل رقم (06): مراحل تدقيق القوائم المالية الموحدة



المصدر:

François COLINET et Simon PAOLI, Pratique des comptes consolidés, 5ème édition, Paris, DUNOD, 2008, page 533.

و بالتالي يمكن إتباع المراحل التالية في مهمة تدقيق القوائم المالية الموحدة:

- التعرف على المجمع،
- تقييم نظام الرقابة الداخلي،
- مراقبة حسابات الفروع،
- تدقيق عملية التوحيد،
- 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 هياكله 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:

- إعداد الملف الدائم للتوحيد،
- معرفة الأحداث و الظروف التي يمكن أن يكون لها أهمية نسبية على القوائم المالية الموحدة،
- توجيه، تخطيط المهمة و إختيار 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 وذلك بصفة دائمة و مستمرة.

1. محتوى الملف الدائم

يتضمن الملف الدائم خلال تدقيق القوائم المالية الموحدة نفس العناصر التي يتضمنها الملف الدائم الخاص بتوحيد 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 الموحدة،
- تنظيم المهمة،
- إعداد خطة العمل.

و يمكن تبويب المعلومات المستقاة حسب إحتياجات و خصوصيات المهمة.

1.1. المعطيات الاقتصادية

- الهيكل التنظيمي للمجمع،
- هيكل المجمع و نسبة كل فرع ضمن القوائم المالية الموحدة،
- مجالات أنشطة الفروع،
- طبيعة و أهمية التدفقات داخل المجمع،
- موقع المجمع بالنسبة لقطاع نشاطه.

2.1. المعطيات المحاسبية

- المخطط المحاسبي للمجمع،
- القوائم المالية الموحدة للسنوات السابقة،
- دليل إجراءات التوحيد،
- الوثائق الثبوتية لبعض عناصر القوائم المالية.

3.1. الإجراءات

- دليل إجراءات التوحيد،
- قواعد التقييم المختار،
- قواعد التوحيد،
- قواعد الإفصاح،
- قواعد معالجة الحسابات الداخلية للمجمع،
- رزنامة إعداد العمليات.

4.1. تنظيم المجمع

- الهيكل التنظيمي لمصلحة التوحيد،
- إختيار كيفية معالجة معطيات التوحيد،
- المعالجة المعلوماتية المختارة،
- العلاقات مع مسئولي الفروع،
- الإطلاع على تقارير التدقيق الداخلي.

5.1. تنظيم المهمة

- خطة العمل،
- الموازنة التقديرية للوقت اللازم و الأتعاب،
- متابعة مدى إحترام الرزنامة الموضوعة،
- الفحص التحليلي،
- أوراق العمل الخاصة،
- تقارير المصادقة،
- تقارير التدقيق،
- تقارير محاضر الاجتماعات،
- المراسلات.

2. الوسائل المستخدمة

1.2. جمع المعلومات

يجب جمع قدر كافي من المعلومات المهمة و التي تخص:

- الإتصالات مع مسيري الفروع و المسئولين الماليين،
- المحتوى التفصيلي للحسابات الموحدة 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.

2.2. تحليل المعطيات الغير متعلقة بالاستغلال

هناك بعض الأحداث التي لا تتعلق بالاستغلال لكن لها تأثير على القوائم المالية الموحدة:

- التغير في نطاق التوحيد: بيع أو شراء أسهم الشركات محل التوحيد، عمليات إعادة الهيكلة (ضم ،تقديم جزئي،...)، رفع رأس المال،
- التغيرات في معدل الصرف بالنسبة للفروع الأجنبية،
- العمليات الغير إعتيادية: التغيير في طرق التقييم أو التقديم أو الإفصاح، إعادة الهيكلة الداخلية أو الخارجية، تغيير القواعد الجبائية، التنازل على أصول داخل المجمع.

3.2. تنظيم المهمة و خطة العمل

تهدف هذه المرحلة إلى الوصول لـــ:

- 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 نقاط 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 و صفة كل المتدخلين في المهمة كما يجب أن تأخذ بعين الاعتبار أعمال محافظو حسابات المجمع بالإضافة إلى الأعمال المناطة إلى محافظو حسابات الفروع.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلي

1. تقييم نظام الرقابة الداخلي للفروع

يمكن أن يُسند تقييم نظام الرقابة الداخلي للفروع لمحافظي حسابات هذه الفروع مما من شأنه تحديد مدى الوثوق بهذا النظام.
في هذه الحالة يتعين على محافظ حسابات المجمع أن يقيم ما إذا كان الحجم الساعي الذي قضاه زملاءه في هذه المهمة يعتبر كافياً لإبداء رأيه.

2. تحليل إجراءات المجمع

يجب على محافظ حسابات المجمع أن يطلع على دليل إجراءات التوحيد و يتأكد من مدى إحترامه للنصوص القانونية و التنظيمية المتعلقة أساسا بـــ:

- معايير تحديد نطاق التوحيد،
- إختيار طرق التوحيد،
- جمع المعلومات،
- تسيير الحسابات بين فروع المجمع،
- ترجمة العملات الأجنبية بالنسبة للفروع الأجنبية،
- معالجة فروقات نطاق التوحيد،
- طرق التقييم المستعملة،
- الجباية،

- التأثيرات المحاسبية لحقوق الأقلية.

يعتبر غياب دليل إجراءات التوحيد 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 التوحيد و هي:

- معلومات كل الأطراف المشاركة في عملية التوحيد،
- رزنامة العمليات،
- مراقبة المعطيات مدخلات النظام المحاسبي،
- كيفية إدراجها،
- القيود المحاسبية الخاصة بعملية التوحيد،
- الرقابة الداخلية على كل هذه المجالات.

إذا ظهر ضعف في إجراءات هذه المرحلة يتعين على محافظ الحسابات توجيه عملية تدقيق القوائم المالية الموحدة من جهة و إصدار ملاحظات و تحفظات و حتى رفض المصادقة من جهة أخرى.

المطلب الثالث: مراقبة حسابات الفروع

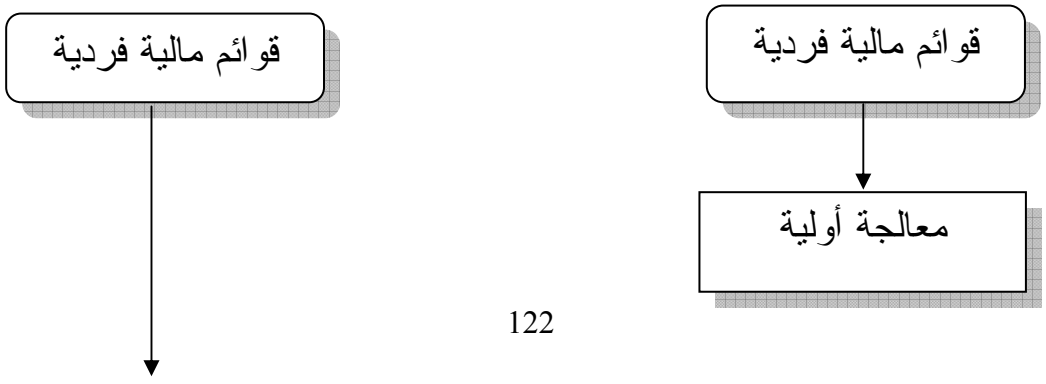
1. أهداف المراقبة

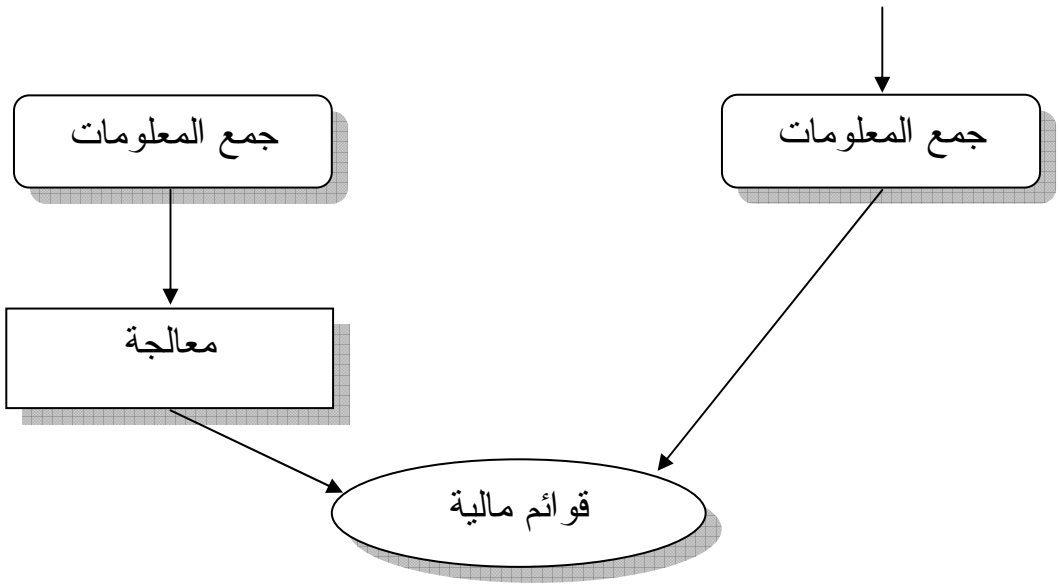
تهدف عملية تدقيق القوائم المالية الموحدة للمجمع أساساً إلى التأكد من أنها صحيحة، و موثوق بها و تعكس الصورة الصادقة.

و يفرض هذا الهدف أن تكون القوائم المالية لكل فرع معدة وفق المبادئ المحاسبية و طرق التقييم و الإفصاح المتبناة من طرف المجمع.

إن تنظيم الوظيفة المحاسبية في المجمع من شأنه ضمان إعداد حسابات متجانسة عبر كل فروع المجمع.

شكل رقم (07): مراقبة توحيد القوائم المالية





المصدر:

François COLINET et Simon PAOLI, Pratique des comptes consolidés, 5ème édition, Paris, DUNOD, 2008, page 538.

2. الاعتماد على تدقيق محافظي حسابات الفروع

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.

3. الإتصالات الابتدائية

يجب على محافظ حسابات المجمع إجراء إتصالات مع محافظي حسابات الفروع و ذلك بهدف:

- ضبط قائمة الفروع التي تدخل في نطاق التوحيد مع تعيين حجم أعمال التدقيق المنجزة و الواجب إنجازها، شكل و نوع التقارير المطلوبة، هوية الأشخاص القائمين بالمهمة،
- قواعد التوحيد: قوائم التوحيد 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.

1.3. فحص كيفية تنفيذ المهمة

و يتم هذا من خلال إطِلاع محافظ حسابات المجمع على تقارير و تصريحات زملائه و يهدف ذلك إلى مراقبة مدى:

- توافق الوسائل المستعملة مع الأهداف المسطرة،
- إستغلال تقارير تقييم الرقابة الداخلية.

بالإضافة إلى خلاصة مدقق كل فرع.

2.3. الإجتماعات

إذا إستتدعى الأمر يجب تنظيم إجتماعات تضم إدارة المجمع و مدققي الفروع مع مدقق المجمع من أجل توضيح الأمور و تخطي الصعوبات.

3.3. الإستمارات

إن إعداد إستمارات يتم ملئها من طرف مدققي الفروع من شأنه أن يساهم في فهم خصوصيات كل فرع و بالتالي في إيجاد حلول مناسبة.

4.3. فحص أعمال مدققي الفروع

إن الفروع المهمة نسبياً من حيث حجمها تمثل خطر من أخطار التدقيق و عليه يتعين أن تحظى براقبة خاصة في إطار إجراءات تلقائية تهدف إلى فحص معمق لهذه الفروع يُمَكِن من الحصول على إبداء رأي قبل نهاية المهمة.

5.3. خلاصة أعمال التدقيق

إن الوصول إلى إبداء الرأي من طرف محافظ حسابات المجمع مرتبط بآراء محافظو حسابات الفروع، حيث يمكن أن تكون ثلاثة أسباب رئيسة تعلل رأي محافظ حسابات المجمع بإبداء تحفظات أو رفض المصادقة و هي:

- ضعف أو نقص في إجراءات التدقيق،
- تباين في المبادئ المحاسبية المطبقة،
- إنعدام الوثوق في القوائم المالية.

و إذا طرأت أحداث مهمة على حسابات الفروع بعد إصدار تقارير محافظي الحسابات فإنه يجب إدخال التغيرات اللازمة على القوائم المالية الموحدة.

المطلب الرابع: تدقيق عملية التوحيد

تهدف هذه العملية أساسا إلى التأكد من أن عمليات التوحيد مطابقة و صحيحة و تعكس الصورة الصادقة للمجمع و يمكن أن يكون هذا التدقيق معمق إلى غاية إعادة عملية التوحيد و مطابقة نتائجها مع تلك التي حصل عليها المجمع. و يمثل عدد الفروع العائق الوحيد لهذه العملية.

إن إجراءات التدقيق خلال هذه المرحلة مرتبطة إرتباطا وثيقا بإجراءات التوحيد فكل مرحلة تولِد الأهداف الخاصة للتدقيق.

1.نطاق التوحيد

1.1. أهداف التدقيق

يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن النصوص القانونية الخاصة بالشركات التجارية قد تم تطبيقها في تحديد المؤسسات التي تدخل في نطاق التوحيد و إختيار طرق التوحيد المطبقة.

1.1.1. الجانب القانوني

- هل تستوفي الشركات خصائص الرقابة التي تنص عليها النصوص القانونية؟
- هل طرق التوحيد المتبعة تتماشى مع هذه النصوص؟
- هل تم تبرير إقصاء شركات من نطاق التوحيد بواسطة الملحقات؟

2.1.1. الشمولية

هل تم إدراج كل الشركات المراقبة بصفة مباشرة أو غير مباشرة بنسبة 20% على الأقل ضمن نطاق التوحيد؟

3.1.1. الوسائل المستخدمة

- تحليل محفظة كل شركة فرع (سندات المساهمة)،
- حساب نسبة رقابة المجمع، فائدة المجمع و نسبة الإدماج،
- التأكد من الثبات على النسق في حساب نطاق التوحيد،
- تبرير مدى صحة الإقصاء من نطاق التوحيد و الإفصاح على ذلك من خلال الملاحق،
- تحليل الرقابة الذاتية.

يجب على المدقق خلال هذه المرحلة التأكد من كل النقاط السابق ذكرها و ذلك مهما كان حجم المجمع.

2. جمع المعلومات

خلال هذه المرحلة يتم التأكد من أن كل المعلومات الموجودة في جداول التوحيد قد تم جمعها بطريقة صحيحة و خاصة منها المعلومات الرقمية الموجودة في ميزان المراجعة.

1.2. أهداف التدقيق

- التأكد من صحة المعلومات المدخلة و الموجودة في جداول التوحيد،
- التأكد من أن هذه المعلومات قد تم تدقيقها من طرف محافظي حسابات الفروع،

- التأكد من صحة تسجيلات معلومات الفروع الأجنبية.

2.2. التقنيات المستعملة

- إعادة التأكد من صحة العمليات الحسابية الخاصة بإدخال المعلومات،
- التأكد بإستعمال القصاصات مع الحسابات السنوية للفروع.

و يمكن خلال هذه المرحلة إستعمال تقنية العينات من الفروع المراد تدقيقها. و يتم إختيار العيينات على أساس عدد و حجم الفروع.

3. تسيير الحسابات بين الفروع

1.3. أهداف التدقيق

- هل تم إلغاء كل الحسابات بين الفروع؟
- هل تم مقابلة الحسابات بين الفروع بصفة صحيحة؟

2.3. عمليات الرقابة الممكنة

- التأكد من صحة الحسابات المتقابلة في قائمتي الدخل و المركز المالي،
- التأكد من كيفية إلغاء الحسابات المتقابلة تجاه الفروع الموحدة بطريقة الإدماج الجزئي،
- مراقبة التعديلات التي مكنت من مقابلة الحسابات،
- تحليل تأكيد الحسابات المتقابلة.

3.3. التقنيات المستعملة

- القصاصات،
- تأكيد الحسابات،
- مراقبة العمليات الحسابية،
- المراقبة بإستعمال تقنية العينات.

4. مجانسة الحسابات

يتم خلال هذه المرحلة التأكد من تجانس و تناسق طرق التقييم في المجمع.

1.4. أهداف التدقيق

- 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 إحترمت التشريعات الجبائية و مبدأ الثبات على النسق،
- التأكد من تسجيل كل عمليات المعالجة ذات مدلول.

2.4. عمليات الرقابة الممكنة

- التأكد من الأخذ بعين الإعتبار العمليات المتعلقة بالسنوات الماضية،
- مراقبة الأثر الضريبي في حالة تغيير معدل الضريبة،
- مراقبة المعالجات المتعلقة بالفروع الأجنبية،
- مراقبة الأثر على المجمع و فوائد الأقلية.

5. عمليات الإلغاء

تهدف هذه العملية أساسا إلى حذف العمليات المتكررة:

- إلغاء الحسابات المتقابلة بين الفروع،
- إلغاء الحسابات الداخلية للمجمع،
- إلغاء المئونات المكونة من طرف الفروع،
- إلغاء حسابات سندات المساهمة.

1.5. أهداف التدقيق

- التأكد من أن عمليات الإلغاء قد تمت وفق إجراءات المجمع و بإحترام القوانين،
- التأكد من الإفصاح على كل الإلغاءات،
- التأكد من أن الإلغاءات المسجلة قد أخذت بعين الإعتبار الآثار المتعلقة بالسنوات الفارطة.

2.5. عمليات الرقابة الممكنة

- التأكد من إكتشاف 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،
- التأكد من إلغاء مئونات الفروع،
- مراقبة كيفية إلغاء أسهم الفروع خاصة فرق إعادة التقييم، الشهرة(good will)، توزيع رأس المال و الإحتياطات بين المجمع و الأقلية و توزيع النتيجة،
- تحليل الحالات الخاصة للمشاركات الدائرية و المتشابكة.

6. الجباية

1.6. أهداف التدقيق

- التأكد من أن المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة تتوافق مع النصوص التشريعية،
- التأكد من أن طرق معالجة الضرائب المؤجلة ثابتة على النسق،
- التأكد من إحترام مبدءا الحيطة و الحذر،
- التأكد من أن الإفصاح على المعلومات المتعلقة بالضرائب من خلال الملاحق كافي،

2.6. عمليات الرقابة الممكنة

- التأكد من تطبيق طريقة إعادة تحميل الضرائب خلال المعالجة، الإلغاءات، التعديلات والخسارة الجبائية الممكن تداركها،
- التأكد من صحة معدل الضريبة المطبقة على كل فرع،
- التأكد من صحة معالجة الضرائب المؤجلة في الفروع الأجنبية،
- مراقبة الآثار الجبائية على توزيع الأرباح،
- التأكد من أن معالجة الخسارة الضريبية المنقولة إلى السنة الموالية ثابتة على النسق،
- مراقبة تداعيات تغير معدل الضريبة،
- مراقبة الوضعية الجبائية للفروع و مدى إحترامها لمبداء الحيطة و الحذر،
- مراقبة تداعيات الأنظمة الجبائية الخاصة،
- التأكد من شمولية و ثبات المعلومات الجبائية المفصح عليها في الملاحق.

7. التغير في نطاق التوحيد

تختص هذه المرحلة بتغير المساهمات داخل المجمع من سنة إلى أخرى أي شراء و بيع أسهم الفروع (التي تدخل في نطاق التوحيد بطبيعة الحال). تستوجب هذه المرحلة متابعة متمعنة.

1.7. أهداف التدقيق

- التأكد من إحترام النصوص القانونية عند شراء و بيع أسهم الفروع،
- التأكد من شمولية المعالجة المحاسبية لهذه العمليات.

2.7. عمليات الرقابة الممكنة

1.2.7. مدة و سياسة إهتلاك فروقات الحيازة – الشهرة – good will

- التأكد من أن مدة الإهتلاك تتوافق مع الأهداف المسطرة،
- التأكد من أن سوء نتائج بعض الفروع لا يبرر إهتلاكات إستثنائية مُبَالغٌ فيها.

2.2.7. شراء أو إكتتاب

- مراقبة أثار الحيازة الجزئية أو الكلية بالنظر إلى فروقات الحيازة،
- التأكد من أن تسجيل فروقات الحيازة قد تم وفق طرق تقييم تتوافق مع طبيعة الأصول،
- مراقبة مدة إهتلاك فروقات الحيازة.

3.2.7. بيع الأسهم

التأكد من أن فوائض و نواقص القيمة الناتجة عن بيع الأسهم قد تم تسجيلها بصفة صحيحة و الإفصاح عليها ضمن القوائم المالية الموحدة.

4.2.7. الإدماج والتقديم الجزئي للأصول

التأكد من حذف إعادة التقييم الناتجة عن الإندماجات الداخلية.

5.2.7. التنازلات الداخلية عن أسهم الفروع

التأكد من أن نتائج هذه العمليات قد تم تسجيلها بصفة صحيحة و الإفصاح عليها ضمن القوائم المالية الموحدة.

6.2.7. أحداث ما بعد شراء الأسهم

- التأكد من أن فروقات الحيازة قد حافظت على قيمتها خلال السنوات التي تلت الحيازة،
- التأكد من أن فوائض و نواقص القيمة لا تؤثر على فروقات التقييم خلال السنوات التي تلت الحيازة،

8. تحليل الأموال الخاصة

1.8. أهداف التدقيق

إن تحليل تغيرات رؤوس الأموال من سنة إلى أخرى بالنسبة للفروع الموحدة من شأنه أن يضمن موثوقية الأموال الخاصة الموحدة.

2.8. الوسائل المستخدمة

- التأكد من صحة الأموال الخاصة المفصح عليها في القوائم الفردية،
- مقارنة هذه القوائم مع تلك المتعلقة بالسنة الماضية،
- مراقبة قوائم تغيرات رأس المال الفردية و مقارنتها بالقوائم المالية الفردية.

9. إعداد و تقديم القوائم المالية الموحدة

1.9. أهداف التدقيق

- التأكد من صحة عملية التوحيد،
- التأكد من أن القوائم المالية الموحدة مطابقة لقواعد الإفصاح المعمول بها،
- التأكد من عدم إغفال أية معلومات،
- تقييم أثر هذه العناصر على المصادقة.

2.9. عمليات الرقابة الممكنة

1.2.9. التوحيد (جمع المعلومات)

- إختبار الصحة،
- التأكد من صحة العمليات الحسابية.

2.2.9. الإفصاح

- إختبار القصاصات،
- إختبار المطابقة،
- فحص تحليلي للعناصر المهمة و مقارنتها بالسنة الماضية،
- مراقبة مبادئ الإفصاح و الثبات على النسق.

المطلب الخامس: الخلاصة و التقارير

1. الخلاصة

1.1. أهداف التدقيق

التأكد من أن القوائم المالية الموحدة تتضمن كافة المعلومات المستقات.

2.1. عمليات الرقابة الممكنة

- تلخيص كافة الأحداث التي تم إكتشافها و المتعلقة بتغيير الطرق، الأخطاء الممكن تقييمها كميا، حالات عدم التأكد، حالات الحذف خطأ من القوائم المالية الموحدة 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.

2. التقارير

1.2. تقرير المصادقة

يمكن أن يتضمن هذا التقرير:

- المصادقة على القوائم المالية الموحدة مع إبداء ملاحظات أم لا،
- المصادقة على القوائم المالية الموحدة بتحفظات،
- عدم المصادقة على القوائم المالية الموحدة،

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.

2.2. تقرير التدقيق

يتضمن تقرير التدقيق بالتفصيل كل الملاحظات و التحفظات و العيوب التي تم إكتشافها خلال عملية تدقيق القوائم المالية الموحدة.

خلاصة الفصل

إن تدقيق القوائم المالية الموحدة يعتبر أحد أنواع أو فروع التدقيق. فتدقيق القوائم المالية الموحدة يخضع لنفس منهج و منطق تدقيق القوائم المالية الفردية، إلا أن تدقيق القوائم المالية الموحدة له من الخصوصيات التي تجعله يختلف عن تدقيق القوائم المالية الفردية.

فتدقيق القوائم المالية الموحدة يعتبر إمتداداً لتدقيق القوائم المالية الفردية حيث يعتمد مدقق القوائم المالية الموحدة على نتائج تدقيق الفروع مع وجوب تقييمه لهذه الأعمال، كما يتقيد مدقق القوائم المالية الموحدة بنفس منهج تدقيق القوائم الفردية عند تدقيق عملية التوحيد أو حتى الشركة الأم.

أما تجسيد هذه العمليات على الواقع العملي فهو موضوع الفصل العملي التالي.

الفصل الرابـــــــــع

دراسة ميدانيـــــــــة
لشركة تسيير
مساهمات الدولة للغرب
SGP EL OUEST

تمهيد

قمنا فيما سبق بدراسة نظرية لعمليات التوحيد بمختلف أنواعه و تقنياته، ثم إنتقلنا إلى دراسة التدقيق بصفة عامة كونه عملية مهمة في حياة كل مؤسسة لا يمكن الإستغناء عنها، و درسنا بصفة خاصة تدقيق القوائم المالية الموحدة لما له من أهمية على الصعيد الوطني و الدولي نظرا للإنتشار الواسع للمجمعات و الشركات المتعددة الجنسيات.

و من أجل محاولة تطبيق المعلومات النظرية محل الدراسة على أرض الواقع قمنا بدراسة ميدانية لعملية توحيد حسابات شركة تسيير مساهمات الدولة للغرب كما تطرقنا لدراسة عملية تدقيق القوائم المالية الموحدة لهذه الشركة.

فقمنا بدراسة شركة تسيير مساهمات الدولة للغرب كمؤسسة أم لها كيانها القانوني المستقل و الشركات التي تدخل في نطاق التوحيد و التي تتمتع كذلك بإستقلالية الذمة المالية و الشخصية القانونية رغم أنها تتبع إقتصاديا للشركة الأم.

المبحث الأول: تقديم عام لشركة تسيير مساهمات الدولة للغرب SGP EL OUEST

المطلب الأول: الشركة الأم – شركة تسيير مساهمات الدولة للغرب

1. تقديم الشركة

1.1. إنشاء الشركة

شركة تسيير مساهمات الدولة **Société de Gestion des Participations de l'Etat** بإختصار **SGP EL OUEST** هي شركة عمومية إقتصادية، شركة ذات أسهم، أنشأت في إطار الأمر رقم 01-04 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الإقتصادية و تسييرها و خوصصتها، و المرسوم التنفيذي 01-283 المؤرخ في 24 سبتمبر 2001 المتضمن الشكل الخاص لهيئة إدارة تسيير المؤسسات العمومية الإقتصادية.

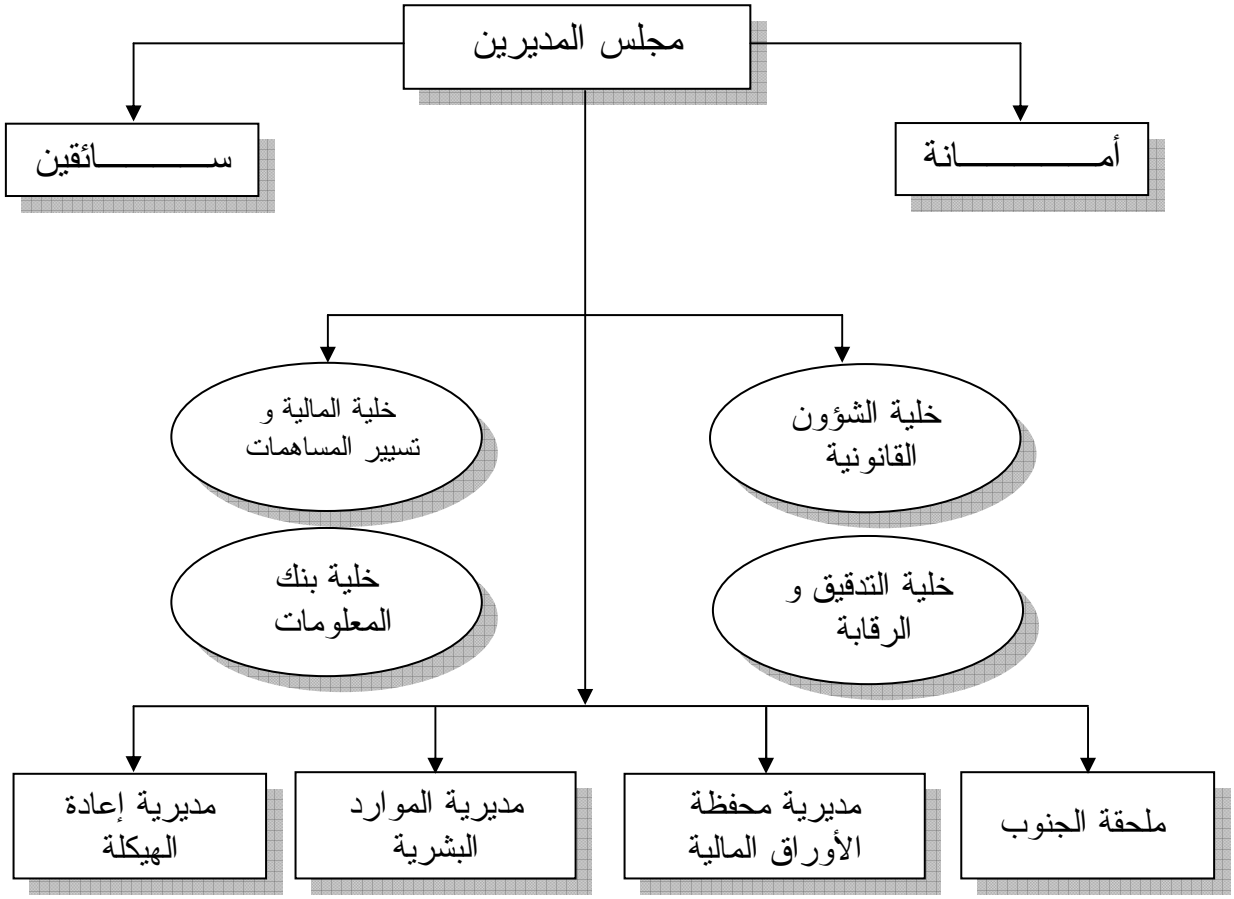
وقد تم إنشاء SGP EL OUEST بتاريخ 17 فيفري 2002 بموجب تكليف بمهمة غير عادية منح إلى أحد الأعضاء المؤسسين بتاريخ 16 أكتوبر 2001 ممضى من طرف رئيس الحكومة.

و قد تم صياغة القانون الأساسي لـــ SGP EL OUEST من طرف الأستاذ "معاصمي محمد" موثق بوهران بتاريخ 19 فيفري 2002.

يقع مقر شركة SGP EL OUEST في وهران، حي أسامة، شارع فرح الحاج رقم 04، و تبلغ قيمة رأس مالها مائة مليون دينار جزائري (000 000 100دج) مقسمة إلى ألف (1000) سهم بقيمة مائة ألف دينار جزائري (000 100 دج) للسهم الواحد مملوكة بأكملها للدولة .

2.1. تنظيم الشركة

شكل رقم (08): تنظيم شركة مساهمات الدولة SGP EL OUEST



المصدر: محضر إجتماع مجلس المديرين رقم 2003/04 المؤرخ في 22 فيفري 2003

لقد تم إعداد الهيكل التنظيمي لـــ SGP EL OUEST على مستويين مختلفين:

- مستوى قرارات إستراتيجية،
- مستوى عملي.

1.2.1. المستوى الإستراتيجي

يختص بهذا المستوى من التسيير مجلس المديرين الذي يضع إستراتيجية المجمع و ذلك على أساس المعلومات و التحاليل التي يحصل عليها بواسطة مجموعة من الوظائف الإستشارية التي يقوم بها إطارات من داخل الشركة.

و تتمثل هذه الوظائف في:

- الوظيفة المالية و تسيير المساهمات،
- وظيفة بنك المعلومات و التحاليل،
- الوظيفة القانونية،
- وظيفة الموارد البشرية.

إن هذه الوظائف ذات الطابع الإستشاري تعتبر في الحقيقة أدوات تسيير يستعملها مجلس المديرين من أجل إتخاذ القرارات.

2.2.1. المستوى العملي

يتمحور المستوى العملي حول مهمتين:

- تسيير المحفظة،
- إعادة الهيكلة.

أ- تسيير المحفظة

تقوم هيئة مركزية في SGP EL OUEST تحت مسؤولية إطار مسير و مجموعة من المكلفين بالدراسات بمهمة تسيير محفظة المساهمات و تجمع هذه الهيئة ثلاثة (03) أنشطة مترابطة:

- متابعة عمل هيئات تسيير الشركات التابعة،
- متابعة الشركات ومدى تطبيق إجراءات التطهير المالي و تحسين الأداء،
- متابعة عملية تسوية الممتلكات العقارية.

ب- إعادة الهيكلة

تقوم كذلك هيئة مركزية تحت مسؤولية إطار مسير و مجموعة من المكلفين بالدراسات بمهمة إعادة الهيكلة و المتمثلة في:

- تنفيذ برامج فتح رؤوس أموال الشركات و الشراكة،
- تسيير عمليات حل الشركات الغير مجدية،
- متابعة تسيير عمليات تصفية الشركات و التنازل على الأصول لصالح الأجراء.

أما المهام المتعلقة بالتسيير الداخلي لـــSGP EL OUEST كشركة أم فهي تتم تحت إشراف رئيس مجلس المديرين و يقوم بها كل من مسؤول وظيفة الموارد البشرية في ما يتعلق بتسيير الموظفين و الوسائل العامة، و مسؤول وظيفة المالية و تسيير المساهمات في يتعلق بالتسيير المحاسبي و المالي.

2. موضوع الشركة

قدم مجلس مساهمات الدولة تفويضاً لشركة تسيير المساهمات قصد الحيازة و التسيير لحساب الدول للأموال المكونة من :

حافظة الأسهم و القيم المنقولة الصادرة الأخرى تمثيلاً لـــ:

- رأس المال الإجتماعي للمؤسسات العمومية الإقتصادية المكتتب من قبل الدولة و المسماة بإختصار "م.ع.إ".
- ديون الدولة المعينة المقدار التي بذمتها.
- أصول من طبيعات مختلفة كسيولات الخزينة و الديون المعينة المقدار الأخرى المتأتية إما من دعم الدولة كمساهم أو من الموارد أو العائدات المتأتية من حيازة هذه الأموال لصالح الدولة.

و تتكون الأموال الموكلة لشركة تسيير المساهمات من:

أ- الأصول

تتكون من مجموع السندات المحازة و المسيرة لحساب الدولة و التي يمكن أن تشمل بكيفية ثانوية أو عرضية أو منظمة سيولات الخزينة و الديون معينة المقدار سواء بإعتبارها من الدولة كمساهم أو عائدات متأتية من الحيازة و التسيير للحساب.

ب- الخصوم

و هي مقابل الأصول من نفس القيمة الحسابية المدونة في دفاتر المحاسبة المالية للشركة كالإستدانة على المدى الطويل أو المتوسط أو القصير و المجسدة في شكل سندات إستحقاقية صاردة عن الشركة لصالح الخزينة أو تحت شكل حسابات جارية للشركات.

و يمكن أن تطرأ على هذه الأصول أو الخصوم تطورات أو تعديلات بكيفية متزامنة و بنفس القيمة المسجلة في دفاتر المحاسبة و المالية للشركة حسب قواعد و أعراف المحاسبة الملائمة.

على أن تحدد مستقبلاً كيفيات وضع قيد العمل هذه الأشكال المالية و المحاسبية المترتبة عليها.

3. مهام الشركة

طبقا لإستراتجية و سياسة المساهمة و الخوصصة المحددة من قبل مجلس مساهمة الدولة تضطلع شركة تسيير المساهمات بالمهام الأساسية التالية:

أ- ترجمة و وضع قيد العمل في الأشكال التجارية الملائمة لمخططات التقويم و إعادة الإعتبار و تنمية المؤسسات العمومية الإقتصادية.

ب- ترجمة و وضع قيد العمل في الأشكال التجارية الملائمة لبرامج إعادة الهيكلة و الخوصصة للمؤسسات العمومية و الإقتصادية و على وجه الخصوص إعداد و وضع قيد العمل لكل التركيبات القانونية و المالية الملائمة كعملية الدمج و الإنفصال و التقديمات الجزئية للأصول و إحالة الأصول المادية و المالية.

ت- ضمان التسيير و المراقبة الإستراتيجية و العملية لحافظات الأسهم و القيم المنقولة الأخرى ضمن ضوابط الفعالية و المردودية الدنيا المطلوبة.

ث- ممارسة صلاحيات الجمعيات العامة للمؤسسات الإقتصادية العمومية ضمن الحدود المرسومة بموجب تفويض التسيير و كذا قرارات الجمعية العامة.

المطلب الثاني: فروع شركة تسيير مساهمات الدولة للغرب

تضم شركة SGP EL OUEST تسعة و سبعون (79) شركة تابعة، و في ما يلي أسماء هذه الشركات و ولايات تواجدها و رأس مال كل شركة:

• EINAGWA	أدرار	2 000 000,00دج
• EMEGMA	أدرار	2 000 000,00 دج
• Ferme Pilote Sbaa	أدرار	100 000,00 دج
• ECOTRAM	شلف	2 000 000,00 دج
• EDIMCO	شلف	244 000 000,00 دج
• SERIWE	شلف	2 000 000,00 دج
• SOGERWEL	شلف	51 000 000,00 دج
• GTEL/SORELEC	شلف	10 000 000,00 دج
• SOTRACOB	شلف	1 000 000,00 دج
• SOCOLECH	شلف	17 000 000,00 دج
• SOTRAMEL	شلف	1 000 000,00 دج
• EDIPAL	شلف	13 000 000,00 دج
• SITR	بشار	2 000 000,00 دج
• UCGC	بشار	1 000 000,00 دج
• Ferme Pilote Houari	بشار	100 000,00 دج
• BATIWIT	تلمسان	5 000 000,00 دج
• EDIMCO	تلمسان	7 000 000,00 دج
• EDIPAL	تلمسان	30 000 000,00 دج
• EGMG	تلمسان	464 000 000,00 دج
• EIT Beni Ouarsous	تلمسان	1 000 000,00 دج
• EITRA Fillaoucène	تلمسان	2 000 000,00 دج
• EMACO	تلمسان	11 600 000,00 دج

• SERELEC	تلمسان	10 000 000,00 دج
• SERIWIT	تلمسان	5 000 000,00 دج
• SOREPEC	تلمسان	3 000 000,00 دج
• UPACOT	تلمسان	1 000 000,00 دج
• UCM Maghnia	تلمسان	1 000 000,00 دج
• EDIMMA	تيارت	1 000 000,00 دج
• SOAVIT	تيارت	1 000 000,00 دج
• SORELEC	تيارت	3 000 000,00 دج
• BEWIT	تيارت	1 000 000,00 دج
• EBM	تيارت	13 000 000,00 دج
• ECOMET	سعيدة	55 000 000,00 دج
• EREIR	سعيدة	36 000 000,00 دج
• SOGERWIS	سعيدة	35 000 000,00 دج
• EDIMCO	سيدي بلعباس	16 000 000,00 دج
• EMIFOR	سيدي بلعباس	2 000 000,00 دج
• EPCEREP	سيدي بلعباس	1 000 000,00 دج
• SOTHER	سيدي بلعباس	2 000 000,00 دج
• SOTRELGAZ	سيدي بلعباس	1 000 000,00 دج
• SPISME	سيدي بلعباس	4 640 000,00 دج
• EDIMCO	مستغانم	100 000 000,00 دج
• ETRHV	مستغانم	10 800 000,00 دج
• ECBM	مستغانم	2 000 000,00 دج
• EPIT Sidi-Ali	مستغانم	10 000 000,00 دج
• ECOTRAP Sidi Kada	معسكر	1 000 000,00 دج
• EDIPAL	معسكر	14 000 000,00 دج
• ETEM	معسكر	48 400 000,00 دج
• BEMAS	معسكر	1 000 000,00 دج
• ECM Oued Abtal	معسكر	7 000 000,00 دج
• ECTPO Oggaz	معسكر	2 000 000,00 دج
• BEWO	وهران	2 000 000,00 دج
• ECOVERT	وهران	1 000 000,00 دج
• EDIED	وهران	2 000 000,00 دج
• EDIMCO	وهران	15 000 000,00 دج
• EDIPAL	وهران	14 000 000,00 دج
• EPCGIC	وهران	5 000 000,00 دج
• EPCMG	وهران	1 000 000,00 دج
• EPCTO	وهران	1 000 000,00 دج

• SOCOTRAB	وهران	15 000 000,00 دج
• SOPAWO	وهران	1 000 000,00 دج
• UFCG Bougtob	البيض	1 000 000,00 دج
• UAB	البيض	6 000 000,00 دج
• EDIPAL	إليزي	1 000 000,00 دج
• EDIMCO	تندوف	1 000 000,00 دج
• EDIMCO	تيسمسيلت	8 000 000,00 دج
• ECOMEGE	النعامة	21 000 000,00 دج
• EDIPAL	النعامة	3 000 000,00 دج
• EIRT	النعامة	2 000 000,00 دج
• ETPBN	النعامة	14 000 000,00 دج
• EDIMCO	عين تموشنت	8 000 000,00 دج
• EDIMMA	عين تموشنت	1 000 000,00 دج
• EPCT Terga	عين تموشنت	100 000 000,00 دج
• BEWR	غليزان	1 000 000,00 دج
• EDIMMA	غليزان	1 000 000,00 دج
• EDIPAL	غليزان	10 000 000,00 دج
• EIT Mazouna	غليزان	6 000 000,00 دج
• EGGR	غليزان	68 900 000,00 دج
• EWTR	غليزان	1 000 000,00 دج

المبحث الثاني: دراسة ميدانية لعملية توحيد القوائم المالية

إختصت الدراسة الحالية سنة 2010 أي الحسابات الخاصة بالفترة الممتدة من 01 جانفي 2010 إلى 31 ديسمبر 2010 و تجدر الإشارة إلى أن هذه الفترة تميزت ببداية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر و ذلك وفقا للقانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

و نظرا لخصوصية الظرف و تعقد المهمة و إستلزامها مهارات عالية إرتأت شركة تسيير مؤسسات الدولة SGP EL OUEST أن توكل عملية التوحيد إلى مكتب خبرة محاسبية خارجي.

و عليه قامت شركة تسيير مساهمات الدولة بإستشارة محدودة لعدد من مكاتب الخبرة المحاسبية المشهود لهم بالكفاءة على الصعيد الوطني.

و بعد تقييم العروض تم إختيار مكتب خبير محاسب كائن مقر مكتبه بـــ11 شارع الصومام وهران – الجزائر- ، نظرا لكونه أحسن عرض من الناحيتين التقنية (وضوح منهجية العمل) و المالية.

المطلب الأول: الإنتقال من نظام PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF

إن الإنتقال من نظام المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF قد تم بإعداد ميزان مراجعة موحد و قوائم مالية موحدة بتاريخ 2010/01/01 بالإستناد إلى ذات الوثائق بتاريخ 2009/12/31 و التي تم إقفالها بنظام المخطط المحاسبي الوطني.

1. النصوص القانونية المرجعية للإنتقال من نظام PCN إلى نظام SCF

- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها.
- مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11.
- تعليمة رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 لوزير المالية و المتضمنة المعالجات المحاسبية للإنتقال من PCN إلىSCF.
- تعليمة منهجية رقم 341 للمجلس الوطني للمحاسبة المؤرخة في 19 أكتوبر 2010 تتضمن كيفية تطبيق التعليمة رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 لوزير المالية.

2. عملية الإنتقال

لقد تم إعداد قوائم مالية موحدة إفتتاحية بتاريخ 2010/01/01 و ذلك وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF و ذلك بإحترام المبادئ التالية:

- مبادئ توحيد القوائم للمجمعات،
- مبدأ تطابق الحسابات الإفتتاحية مع الحسابات الختامية،
- مبادئ معالجة الحسابات المقفلة في تاريخ 2009/12/31 حسب PCN لتصبح مطابقة لـــ SCF و ذلك حسب مختلف تعليمات المجلس الوطني للمحاسبة،
- مبادئ طريقة توحيد القوائم المالية،
- و على أساس تقارير محافظي الحسابات لمختلف الشركات المعنية بالإنتقال من PCN إلى SCF.

1.2. مبدأ تطابق الحسابات الإفتتاحية مع الحسابات الختامية

تم التأكد من إحترام مبدأ تطابق الحسابات الإفتتاحية مع الحسابات الختامية بالإعتماد على تساوي الأرصدة وأرقام الحسابات، حيث أفضت هذه العملية إلى إعداد جدول توافق SCF/PCN و الذي يدل على وجود توافق في الحسابات دون تطابق مباشر و ذلك نظراً للتغير في إستعمال الطرق.

فالهدف المراد هنا هو فتح الحسابات بتاريخ 2010/01/01 حسب SCF و التي أقفلت بتاريخ 2009/12/31 حسب PCN.

فهذه الطريقة تسمح بإحترام القانون الذي يلزم الإنتقال إلى SCF من جهة، و إحترام مبدأ تطابق الحسابات الإفتتاحية مع الحسابات الختامية في نفس الوقت من جهة أخرى.

و في هذا الإطار فإن تقارير محافظي الحسابات لكل الفروع و الخاصة بالإنتقال من PCN إلى SCF أكدت إحترام مبدأ تطابق الحسابات الإفتتاحية مع الحسابات الختامية.

2.2. المعالجات المطبقة على الحسابات الإفتتاحية SCF بتاريخ 2010/01/01

تهدف هذه العملية إلى معالجة أرصدة حسابات الأصول و الخصوم و الأعباء و النواتج حسب قواعد التسجيل و التقييم و الإفصاح المتضمنة في النظام المحاسبي المالي.

و قد تم إجراء عمليات معالجة للقوائم المالية الموحدة لـــSGP EL OUEST على أساس التقرير الخاص لمحافظ حساباتها.

و قد تمت معالجة حسابات الأصول، الخصوم و حسابات النتائج.

تجدر الإشارة إلى أنه هناك بعض الشركات التي تدخل في نطاق التوحيد قامت بتغيير نتيجة سنة 2009 من جراء عمليات المعالجة.

3.2. أثر عملية معالجة الحسابات الموحدة الإفتتاحية SCF بتاريخ 2010/01/01 على الأموال الخاصة

إن عمليات المعالجة التي تمت على الحسابات الموحدة الإفتتاحية أثرت إيجابا و سلبا على الأموال الخاصة و ذلك نظرا لتغيير طرق التسجيل. تم تسجيل هذه التغيرات في الحساب 11 " الترحيل من جديد".

المطلب الثاني: توحيد القوائم المالية

1. توحيد القوائم المالية الإفتتاحية (بتاريخ 2010/01/01)

إن توحيد القوائم المالية الإفتتاحية قد تم بتراكم كل عناصر قائمتي الدخل و المركز المالي لكل الشركات التي تدخل في نطاق التوحيد و الشركة الأم SGP EL OUEST.

و إرتكز توحيد القوائم المالية الإفتتاحية على مجموع العمليات التالية:

- ضم حسابات الشركات التي تدخل في نطاق التوحيد إلى حسابات الشركة الأم و ذلك بعد معالجتها لكل من قائمتي الدخل و المركز المالي،
- إلغاء العمليات و الحسابات الداخلية،
- تقسيم الأموال الخاصة و النتائج بين الشركات.

(القوائم المالية الإفتتاحية الموحدة قبل المعالجة ملحق رقم 07، عمليات المعالجة ملحق رقم 08 و القوائم المالية الإفتتاحية الموحدة بعد المعالجة ملحق رقم 09).

2. توحيد القوائم المالية الختامية (بتاريخ 2010/12/31)

بما أن عملية توحيد القوائم المالية تهدف إلى الإفصاح على وضعية الثروة الحقيقية للمجمع و نتائجه و ذلك بالنظر إلى علاقات المؤسسة الأم بالشركات التابعة لها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة فإن القوائم المالية الموحدة يجب أن تكون صحيحة و صادقة و تحترم المبادئ المحاسبية الأساسية المتعلقة بالإفصاح و إعداد القوائم المالية.

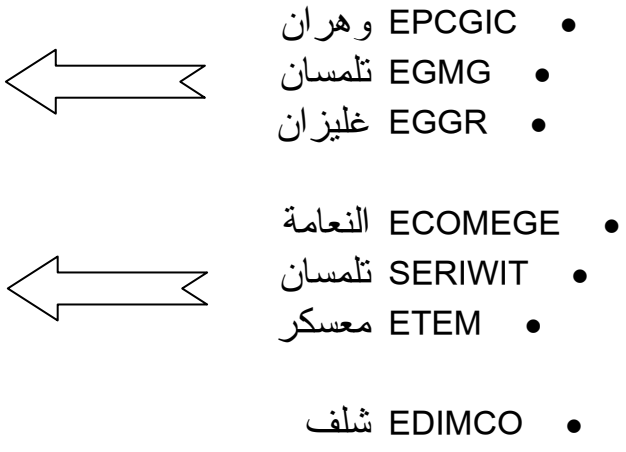
1.2. تحديد نطاق التوحيد

إن شركة SGP EL OUEST تضم تسعة و سبعون (79) شركة تابعة لها مقسمة كما يلي:

- إحدى عشرة (11) شركة تنشط إلى غاية 2010/12/31،
- تسعة (09) شركات في حالة تسوية قضائية،
- سبعة و خمسون (57) شركة في حالة تصفية،
- شركتين (02) غير خاضعتين لرقابة SGP EL OUEST.

و عليه لم يتم إدراج سوى الإحدى عشرة (11) شركة التي تنشط إلى غاية 2010/12/31 في نطاق التوحيد وهي مرتبة في الشكل الموالي حسب مجال نشاط كل منها.
و تم إقصاء الشركات التي في حالة تسوية قضائية، تصفية، و التي لا تخضع لرقابة SGP
. EL OUEST

الشكل رقم (08): الشركات التي تدخل في نطاق التوحيد



- EDIMCO مستغانم ⟸ توزيع
- EMACO تلمسان
- EPCT Terga عين تموشنت ⟸ بناء و أشغال عمومية
- ECOMET سعيدة

المصدر:
من إعداد الباحث بناءاً على المعلومات المتوفرة في تقرير الوحيد

وبالتالي تم إدماج إحدى عشرة (11) شركة في نطاق التوحيد بالإضافة إلى الشركة الأم لتصبح مجموع القوائم المالية الموحدة إثنتي عشرة (12) قائمة.

أما الشركات التي تم إقصاؤها من نطاق التوحيد فهي مفصلة كما يلي:

1.1.2. تسعة (09) شركات في حالة تسوية قضائية

- SITR بشار
- BATIWIT تلمسان
- SOREPEC تلمسان
- SOPAWO وهران
- EDIPAL إليزي
- EDIPAL النعامة
- BEWR غليزان
- EIT Mazouna غليزان
- EWTR غليزان

2.1.2. سبعة و خمسون (57) شركة في حالة تصفية

- SOTRACOB Boukadir شلف
- GTEL Ténès شلف
- SOGERWEL شلف
- ECOTRAM Ain Merane شلف
- EDIPAL تلمسان
- EITRA Fillaoucene تلمسان
- EIT Beni Oursous تلمسان

• SERELEC	تلمسان
• SOAVIT	تيارت
• SOGERWIS	سعيدة
• EREIR	سعيدة
• SOTRELGAZ	سيدي بلعباس
• SPISME	سيدي بلعباس
• ECOTRAP	معسكر
• EDIPAL	معسكر
• EDIED	وهران
• EPCMG	وهران
• EDIMCO	وهران
• EDIPAL	وهران
• BEWO	وهران
• EPCTO	وهران
• ECOVERT	وهران
• ETPB	النعامة
• EIRT	النعامة
• EDIMCO	عين تموشنت
• EDIMA	عين تموشنت
• EDIMMA	غليزان
• ETRHV	مستغانم
• SOTHER	سيدي بلعباس
• SORELEC	تيارت
• EPIT Sidi Ali	مستغانم
• ECBM	مستغانم
• BEMAS	معسكر
• ECM Oued Abtal	معسكر
• UAB	البيض
• EDIMCO	تندوف
• EMEGMA	أدرار
• ENAGWA	أدرار
• SOCOLECH	شلف
• SOTRAMEL	شلف
• UCGC	بشار
• BEWIT	تيارت
• SOCOTRAB	وهران
• EDIPAL	شلف

• EBM	تيارت
• EDIMCO	تيسمسيلت
• ECM	تلمسان
• ECTP OGGAZ	معسكر
• UPACOT	تلمسان
• EDIMCO	تلمسان
• EDIMA	تيارت
• EPCEREP	سيدي بلعباس
• EMIFOR	سيدي بلعباس
• EDIMCO	سيدي بلعباس
• UFCG	البيض
• SERIWE	شلف
• EDIPAL	غليزان

3.1.2. شركتين (02) غير خاضعتين لرقابة SGP Ouest

• Ferme Pilote Sbaa	أدرار
• Ferme Pilote Houari	بشار

2.2. إختيار طريقة التوحيد

إن طريقة التوحيد المتبعة في إعداد القوائم المالية الموحدة لـــ SGP EL OUEST هي الإدماج الكلي نظرا لكون الشركة الأم تملك الرقابة الكلية على الشركات التي تدخل في نطاق التوحيد.

وقد قامت هذه المقاربة على تجميع كل عناصر قائمتي الدخل و المركز المالي للشركات التابعة و الشركة الأم.

تمت متابعة عملية التوحيد بإتباع الإجراءات التالية:

- إدماج عناصر قائمتي الدخل و المركز المالي لكل شركة من الشركات التابعة في قائمتي الدخل و المركز المالي للشركة الأم و ذلك بعد معالجتها،
- إلغاء العمليات و الحسابات الداخلية،
- توزيع الأموال الخاصة و النتائج بين الفوائد و الشركات.

3.2. عمليات المعالجة

1.3.2. معالجة عناصر الأصول

1.1.3.2. الأصول الثابتة

لقد تمت معالجة التثبيتات المالية بمبلغ إجمالي مقدر بـــ 1.128.225.148,11 دج يتعلق بالحساب " مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها " و هو الحساب المستعمل لتسجيل قيمة إسهم الشركات التابعة في القوائم المالية للشركة الأم.

و تضمنت هذه العملية المعالجات التالية:

أ. إلغاء سندات المساهمة في الشركات

• EDIMCO	شلف	244 000 000,00 دج
• EGMG	تلمسان	464 000 000,00 دج
• EMACO	تلمسان	11 600 000,00 دج
• SERIWIT	تلمسان	5 000 000,00 دج
• ECOMET	سعيدة	55 000 000,00 دج
• EDIMCO	مستغانم	100 000 000,00 دج
• ETEM	معسكر	48 400 000,00 دج
• EPCGIC	وهران	5 000 000,00 دج
• ECOMEGE	النعامة	21 000 000,00 دج
• EPCT Terga	عين تموشنت	100 000 000,00 دج
• EGGR	غليزان	68 900 000,00 دج
	المجموع	**1122 900 000,00 دج**

ب. إلغاء الحسابات المدينة بين الشركة الأم و الشركات التابعة

تم إلغاء الحسابات المدينة بين الشركة الأم و الشركات التابعة بمبلغ مقدر بـــ 5.325.148,11 دج مفصل كما يلي:

• ETEM	معسكر	4 733 164,50 دج
• EPCGIC	وهران	591 983,61 دج
	المجموع	**5 325 148,11 دج**

نظرا لوجود تباين بالنسبة لهذا الرصيد بين الشركة الأم و الشركات التابعة فإنه تم تعديله و ذلك من أجل مستلزمات عملية التوحيد.

2.3.2. معالجة عناصر الخصوم

1.2.3.2. الأموال الخاصة

لقد تمت معالجة الأموال الخاصة على النحو التالي:

أ. إلغاء المساهمات

لقد تم إلغاء رأس المال الإجتماعي لكل شركة تدخل في نطاق التوحيد، و بلغ إجمالي هذه المعالجة 1.122.900.000 دج، مفصلة كما يلي:

• EDIMCO	شلف	244 000 000,00 دج
• EGMG	تلمسان	464 000 000,00 دج
• EMACO	تلمسان	11 600 000,00 دج
• SERIWIT	تلمسان	5 000 000,00 دج
• ECOMET	سعيدة	55 000 000,00 دج
• EDIMCO	مستغانم	100 000 000,00 دج
• ETEM	معسكر	48 400 000,00 دج
• EPCGIC	وهران	5 000 000,00 دج
• ECOMEGE	النعامة	21 000 000,00 دج
• EPCT Terga	عين تموشنت	100 000 000,00 دج
• EGGR	غليزان	68 900 000,00 دج
	المجموع	**1122 900 000,00 دج**

ب. إلغاء الإحتياطات

لقد تم إلغاء الإحتياطات المسجلة في القوائم المالية للشركات التابعة نظرا لكون هذه المعالجة إجبارية خلال عملية التوحيد، و بلغ رصيد هذه المعالجة 472.387.108،56 دج مفصلة كما يلي:

• EDIMCO	شلف	90 362 609،57 دج
• EGMG	تلمسان	4 870 514،70 دج
• SERIWIT	تلمسان	4 427 163،52 دج
• ECOMET	سعيدة	43 106 108،21 دج
• EDIMCO	مستغانم	174 143 818،98 دج
• ETEM	معسكر	44 020 530،77 دج
• EPCGIC	وهران	8 649 292،52 دج
• ECOMEGE	النعامة	4 784 142،38 دج
• EPCT Terga	عين تموشنت	98 022 927،91 دج
	المجموع	**472 387 108،56 دج**

ث. إسترجاع الإحتياطات

لقد تم إسترجاع الإحتياطات في حساب فرق المعادلة بمبلغ إجمالي قدره 472 387 108،56.

بالنسبة للأصول الجارية و الغير جارية الأخرى فإنها لم تخضع لأية معالجة، و الشيء نفسه بالنسبة لحسابات النتائج الموحدة.

(القوائم المالية الختامية الموحدة قبل المعالجة ملحق رقم 10، عمليات المعالجة ملحق رقم 11، القوائم المالية الختامية الموحدة بعد المعالجة ملحق رقم 12)

المبحث الثاني: دراسة ميدانية لعملية تدقيق القوائم المالية الموحدة

المطلب الأول: التعرف على المجمع

تنطلق هذه المرحلة بالنسبة لشركة SGP EL OUEST بصفة إعتيادية متأخرة حيث إنطلقت في شهر ديسمبر 2010 و هو تاريخ عقد الجمعية العامة العادية لحسابات 2009 و ذلك بناءا على قرار رئيس المحكمة و المتضمن رخصة تمديد أجال عقد الجمعية العامة وفق أحكام القانون التجاري.

و لقد رأينا في الجانب النظري أن الإنطلاق المتأخر لعملية التدقيق ليس في صالح المؤسسة و يستحسن بداية مهمة التدقيق مبكرا.

1. الأحداث الهامة التي طرأت على شركة SGP EL OUEST

لقد لوحظ عقد جمعيات عادية إستثنائية خلال سنة 2010 تتضمن نقل الرقابة على مجموعة من شركة تسيير مساهمات الدولة SGP EL OUEST إلى شركات تسيير مساهمات أخرى و ذلك حسب التوجهات الجديدة للسلطات العمومية.

حيث تم نقل كل من الشركتين التاليتين إلى شركة تسيير مساهمات الدولة ERGTHY SGP و ذلك حسب اللائحة رقم 03 من الدورة 101 المنعقدة بتاريخ 15 مارس 2010 لمجلس مساهمات الدولة، و التعليمة رقم 66 المؤرخة في 28 جانفي 2009 للوزير الأول و إجتماع مجلس المديرين رقم 2009 المؤرخ في 31 ماي 2010.

- SOGERWHIT تلمسان برأسمال قدره 393.000.000 دج.
- EGRUT تيارت برأسمال قدره 1.480.000 دج.

كما تم نقل كل من الشركات الأتية إلى شركة تسيير مساهمات الدولة SGP SINTRA و ذلك حسب اللائحة رقم 07 من الدورة 103 المنعقدة بتاريخ 07 جوان 2010 لمجلس مساهمات الدولة، و التعليمة رقم 66 المؤرخة في 28 جانفي 2009 للوزير الأول و إجتماع مجلس المديرين رقم 2009 المؤرخ في 31 ماي 2010.

- EMIFOR شلف برأسمال قدره 142.000.000 دج.
- STARR تلمسان برأسمال قدره 1.630.000.000 دج.
- ETGR معسكر برأسمال قدره 155.000.000 دج
- EPTRO وهران برأسمال قدره 30.000.000 دج.

إن هذه الأحداث من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية الموحدة و نطاق التوحيد.
كما شهدت سنة 2010 الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (سبق التطرق إليه في المطلب الأول من هذا الفصل).

2. تحيين الملف الدائم

لقد تم تحيين الملف الدائم و ذلك بـــ:

- حذف الشركات التي تحولت رقابتها إلى شركات أخرى،
- تغيير النظام المعلوماتي المستعمل (Logiciel)،
- تغيير المخطط المحاسبي نظرا لصدور قائمة حسابات جديدة SCF.

أما باقي عناصر الملف الدائم فقد بقيت دون تغيير.

3. تحديد الجدول الزمني التقديري

بما أن عهدة محافظ حسابات شركةSGP EL OUEST قد بدأت سنة 2008 فيفترض معرفته معرفة جيدة بالشركة و بالتالي لا يحتاج إلى مرحلة خاصة بالتعرف على الشركة و إكتشافها، حيث قام بإعداد جدول زمني إنطلاقا من خبرته و معرفته بالشركة يتضمن تواريخ التنقل و مدة كل عملية دون الحاجة إلى مساعدين في تنفيذ المهمة، و فما يلي ملخص برنامج العمل التقديري.

جدول رقم (02): جدول زمني تقديري لبرنامج العمل

العمليـــــــــــــــة	المدة الزمنية اللازمة	تاريخ العملية
المرحلة التحضيرية	8 ساعات	خلال ديسمبر 2010
فحص نظام الرقابة الداخلية (و فحص القوائم المالية الفردية)	46 ساعة	فيفري 2011
إختبارات القيمة	65 ساعة	جويلية – سبتمبر 2011
إعداد التقرير النهائي	30 ساعة	أكتوبر 2011

المصدر:
من إعداد الباحث بناءاً على برنامج تدخل محافظ الحسابات

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلي

1. تقييم نظام الرقابة الداخلي للفروع

إن تقييم نظام الرقابة الداخلي للفروع يتم من طرف محافظي حساباتها، و لا يقوم محافظ حسابات المجمع إلا بتقييم ما إذا كان الحجم الساعي الذي قضاه زملاءه في هذه المهمة يعتبر كافيا.

و لوحظ عدم إنجاز هذه العملية من طرف محافظ حسابات شركة SGP EL OUEST.

2. تحليل إجراءات المجمع

بما أن مهمة عملية التوحيد قد أسندت على غرار السنوات الماضية إلى مكتب خبرة خارجي، فإن شركة SGP EL OUEST ليس لديها دليل إجراءات توحيد.

و رغم ذلك يعتبر غياب دليل إجراءات التوحيد خلل في الإجراءات من المفترض أن يؤدي إلى إصدار تحفظات.

المطلب الثالث: مراقبة حسابات الفروع

لقد تمت مراقبة حسابات الفروع بالإعتماد على تقارير محافظو حساباتهم و قد أفضى إستغلال هذه التقارير إلى الوصول إلى المعاينات التالية:

1. الشركات التي لم يصادق على حساباتها

لقد تضمن تقرير محافظ الحسابات لشركة ECOMET سعيدة رفض المصادقة على الحسابات، حيث أرجع سبب هذا الرفض إلى عدم رفع تحفظاته النتظمنة في تقاريره الخاصة بالسنوات الماضية.

2. الشركات التي صودق على حساباتها مع وجود تحفظات ذات دلالة

1.2. EMACO تلمسان

تمت المصادقة على حسابات هذه الشركة بتحفظ حيث أصدر محافظ حساباتها بالإضافة إلى تقرير المصادقة السنوي، تقرير يعلن من خلاله إحتمال إنقطاع الإستغلال لعدة أسباب أهمها قِدم التثبيتات المادية، التبعية لمورد واحد، إنقطاعات متكررة في التموين و كِبر كتلة الأجور التي تتعدى 73% من القيمة المضافة.

2.2. EDIMCO مستغانم

يُظْهِر محضر الجمعية العامة لهذه الشركة المؤرخ في 15 جوان 2011 أن نتيجة سنة 2010 قد تم إدراجها في حساب " نتائج رهن التخصيص " رغم أن هذا الحساب خاص بـــ PCN و لم يعد موجود في النظام الجديد SCF.

كما أن الجمعية العامة لهذه الشركة قد أغفلت تعيين محافظ حسابات رغم إنتهاء العهدة الثانية لمحافظ حساباتها.

3.2. EPEGIC وهران

إن الأصول الصافية لهذه الشركة أصبحت سالبة نظراً لتراكم الخسائر المتتالية.

3. تدقيق القوائم المالية للشركة الأم

بما أن القوائم المالية للشركة الأم هي قوائم مالية فردية فإنها تخضع لقواعد و معايير تدقيق القوائم المالية الفردية، إلا أن حجم و طبيعة نشاط الشركة الأم SGP EL OUEST يجعل نظامها المحاسبي بسيطا نظرا لعدم وجود نشاط إقتصادي ربحي داخلها، و يبقى تواجد النشاط الإقتصادي سواء كان صناعي أو تجاري مقتصر على الشركات التابعة، و عليه يظل النشاط المحاسبي العادي للشركة الأم متمثل في دفع مستحقات الأجور لإطارات و مختلف أعباء التسيير اليومية.

المطلب الرابع: تدقيق عملية التوحيد

1.نطاق التوحيد

تم التأكد من المؤسسات التي تدخل في نطاق التوحيد و هي المؤسسات التي مازالت تنشط و بقيت تابعة للـــSGP EL OUEST خلال سنة 2010 و في ما يلي جدول تفصيلي يتضمن أسماء هذه الشركات، مجال نشاطها، رأسمالها، المجموع الصافي لقائمة مركزها المالي و النتيجة المحققة.

جدول رقم (03): الشركات التي تدخل مجال التوحيد

الشركة	المقر	مجال النشاط	رأس المال دج	صافي المركز المالي دج	النتيجة الصافية دج
EPCGIC	وهران	خدمات	100.000.000	308 914 572,03	23 240 690,14
EGMG	تلمسان	خدمات	55.000.000	105 017 288,87	- 17 650 881,43
EGGR	غليزان	خدمات	244.000.000	344 345 485,09	8 163 276,34
ECOMEGE	النعامة	صناعة	100.000.000	818 970 416,05	62 288 435,79
SERIWIT	تلمسان	صناعة	48.400.000	136 939 858,90	- 48 704 742,95
ETEM	معسكر	صناعة	21.000.000	34 068 801,95	- 290 477,78
EDIMCO	شلف	توزيع	11.600.000	75 786 978,14	2 539 274,55
EDIMCO	مستغانم	توزيع	5.000.000	21 870 409,76	- 3 380 715,04
EMACO	تلمسان	صناعة	5.000.000	12 829 513,02	- 2 870 787,71
EPCT Terga	عين تموشنت	بناء و أشغال عمومية	68.900.000	82 952 411,34	2 127 360,54
ECOMET	سعيدة	بناء و أشغال عمومية	464.000.000	501 599 343,65	4 674 566,97

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

2. جمع المعلومات

لقد تم خلال هذه المرحلة تدوين و جمع القوائم المالية لكل الشركات التي تدخل في نطاق التوحيد حيث سمحت هذه العملية بإكتشاف العديد من الأخطاء الحسابية و الأخطاء المتعلقة بتقديم القوائم المالية، و تتلخص معظم الأخطاء في النقاط التالية:

- عدم تساوي الأصول و الخصوم،
- وجود تباين بين النتيجة المسجلة في قائمة المركز المالي و تلك المسجلة في قائمة الدخل،
- وجود أخطاء حسابية.

و قد تم تدارك كل هذه الأخطاء بعد إكتشافها بإرسالها من طرف إدارة SGP EL OUEST إلى إدارات الفروع التي قامت بإجراء التصحيحات اللازمة.

3. تسيير و مجانسة الحسابات بين الفروع

لقد تم عقد إجتماع يضم إدارة شركة SGP EL OUEST و مختلف مديري الشركات التابعة و المديرين الماليين و الخبير المكلف بإعداد عملية التوحيد و قد حضر هذا الإجتماع محافظ حسابات شركة SGP EL OUEST.

و تم خلال هذا الإجتماع تنسيق قائمة الحسابات و كيفية تقديم القوائم المالية و تسجيل بعض العمليات المحاسبية.

و قد تم خلال هذا الإجتماع المهم إكتشاف بعض نقاط التفاوت بين مختلف الشركات التابعة مثل تسجيل بعض الشركات للضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من الأجور في حساب 438 بينما تسجلها الشركات الأخرى في حساب 462.

4. عمليات الإلغاء

تم إلغاء سندات المساهمة في الشركات الأتية بمبلغ إجمالي قدره 000 900 122 1 دج.

- EDIMCO شلف
- EGMG تلمسان
- EMACO تلمسان
- SERIWIT تلمسان
- ECOMET سعيدة
- EDIMCO مستغانم
- ETEM معسكر

- EPCGIC وهران
- ECOMEGE النعامة
- EPCT Terga عين تموشنت
- EGGR غليزان

تم إلغاء الحسابات المدينة بين الشركة الأم و الشركات التابعة بمبلغ مقدر بـــ 5.325.148,11 دج مفصل كما يلي:

- ETEM معسكر
- EPCGIC وهران

نظرا لوجود تباين بالنسبة لهذا الرصيد بين الشركة الأم و الشركات التابعة فإنه تم تعديله و ذلك من أجل مستلزمات عملية التوحيد.
لقد تم إلغاء رأس المال الإجتماعي (المساهمات) لكل شركة تدخل في نطاق التوحيد، و بلغ إجمالي هذه المعالجة 1.122.900.000 دج، يخص الشركات التالية:

- EDIMCO شلف
- EGMG تلمسان
- EMACO تلمسان
- SERIWIT تلمسان
- ECOMET سعيدة
- EDIMCO مستغانم
- ETEM معسكر
- EPCGIC وهران
- ECOMEGE النعامة
- EPCT Terga عين تموشنت
- EGGR غليزان

كما تم إلغاء الإحتياطات المسجلة في القوائم المالية للشركات التابعة نظرا لكون هذه المعالجة إجبارية خلال عملية التوحيد، و بلغ رصيد هذه المعالجة 472.387.108،56 دج مفصلة كما يلي:

- EDIMCO شلف
- EGMG تلمسان
- SERIWIT تلمسان
- ECOMET سعيدة
- EDIMCO مستغانم

- ETEM معسكر
- EPCGIC وهران
- ECOMEGE النعامة
- EPCT Terga عين تموشنت

لقد تم إسترجاع الإحتياطات في حساب فرق المعادلة بمبلغ إجمالي قدره 108،56 387 472 دج.

5. الجباية

إن شركة تسيير مساهمات الدولة غير معنية بالتدابير الجبائية الخاصة بالمجمعات و بالتالي تقوم كل شركة تابعة بدفع الضرائب المستحقة على نشاطها بصفة إنفرادية، لكن هذا الإعفاء لا يعفيها من إلتزاماتها الخاصة بالتصريحات الجبائية.

6. التغير في نطاق التوحيد

لقد تغير نطاق التوحيد خلال سنة 2010 نظرا للأحداث التالية:

1.6. خروج من الرقابة

تم خلال سنة 2010 نقل الرقابة على مجموعة من شركة تسيير مساهمات الدولة SGP EL OUEST إلى كل من شركة تسيير مساهمات الدولة SGP ERGTHY و شركة تسيير مساهمات الدولة SGP SINTRA.

و يتعلق الأمر بالشركات التالية:

- SOGERWHIT تلمسان برأسمال قدره 393.000.000 دج.
- EGRUT تيارت برأسمال قدره 1.480.000 دج.
- EMIFOR شلف برأسمال قدره 142.000.000 دج.
- STARR تلمسان برأسمال قدره 1.630.000.000 دج.
- ETGR معسكر برأسمال قدره 155.000.000 دج
- EPTRO وهران برأسمال قدره 30.000.000 دج.

2.6. غلق التصفية

خلال سنة 2010 تم غلق تصفية EPICTAT وهران وفق الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 29 أوت 2010، و بالتالي تم إلغاء أسهم هذه الشركة.

7. تحليل الأموال الخاصة

لقد تم التأكد من حركة الأموال الخاصة و ذلك بمقارنة رصيدها في بداية السنة مع رصيدها في نهاية السنة بالنسبة لكل الشركات و تم تجميع هذه الأرصدة و مقارنتها بالقوائم المالية الموحدة.

8. إعداد و تقديم القوائم المالية الموحدة

لقد تم التأكد بأن القوائم المالية الموحدة قد خضعت لنفس قواعد التقديم و الإفصاح للقوائم المالية الفردية و قد تم التأكد كذلك من صحة العمليات الحسابية و ذلك بإدخال كافة القوائم المالية الفردية للشركات التابعة إلى البرنامج المعلوماتي Excel ثم إعداد المعادلات الحسابية لضمان تفادي كل الأخطاء الحسابية التي يمكن أن تحدث.

المطلب الخامس: الخلاصة و التقارير

لقد تضمن تقرير محافظ الحسابات جميع النقاط التي تم التطرق إليها سابقا و في ما يلي محتوى تقرير محافظ الحسابات لشركة SGP EL OUEST.

1. تقرير المصادقة

مكتب المراجعة و الإستشارة في التسيير و الإستثمار و المحاسبة
Cabinet d'Audit Conseil en Gestion & Investissements Commissariat aux Comptes - ACGCOM

عنابة في10 نوفمبر 2011

السادة أعضاء الجمعية العامة لشركة
SGP EL OUEST

الموضوع: محافظة الحسابات
النشاط المقفل بتاريخ 2010.12.31

السادة أعضاء الجمعية العامة،

تنفيذا للمهمة التي تفضلتم بإسنادها إلينا خلال الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 2008.12.22، يشرفنا أن نقدم لكم تقرير محافظة الحسابات حول القوائم المالية لشركة SGP EL OUEST الخاص بالنشاط المقفل بتاريخ 20010.12.31.

و يتكون هذا التقرير من ستة (06) أجزاء:

الجزء الأول: تقرير المصادقة
الجزء الثاني: التقارير الخاصة
الجزء الثالث: تقرير حول القوائم المالية الموحدة
الجزء الرابع: تحاليل و تعليقات حول عناصر القوائم المالية لـــ SGP EL OUEST
الجزء الخامس: القوائم المالية لـــ SGP EL OUEST المقفلة بتاريخ 20010.12.31
الجزء السادس: القوائم المالية الموحدة لـــ SGP EL OUEST المقفلة بتاريخ 20010.12.31

و نبقى تحت تصرفكم من أن أجل إعطائكم كل المعلومات التي تريدونها حول مضمون هذا التقرير.

تقبلوا فائق عبارات التقدير و الإحترام.
إمضاء محافظ الحسابات

السادة أعضاء الجمعية العامة لشركة

SGP EL OUEST

تقرير المصادقة

في إطار مهمة محافظ الحسابات قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة بهذا التقرير و الخاصة بشركة SGP EL OUEST و المتعلقة بالنشاط المقفل 2010.12.31 و التي تتضمن قوائم الدخل و المركز المالي و القوائم الأخرى التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

لقد قمنا بمهمتنا بناءاً على معايير التدقيق المقبولة و التي تنص على أن عملية التدقيق يجب أن تكون مبرمجة و منفذة من أجل الحصول على قناعة مقبولة بأن القوائم المالية لا تتضمن عيوب معتبرة، و بالتالي فقد تم فحص القوائم المالية من حيث التقديم و الإفصاح و كذا الوثائق المبررة. و لقد تضمنت هذه المهمة كذلك تقييم المبادئ المحاسبية المطبقة و التقديرات. و بالتالي فإننا نسلم بأن هذا التدقيق يمثل أساساً مقبولاً يمكن أن نبدي عليه رأينا.

و على أساس هذا التدقيق فإننا نسجل التحفظات و الملاحظات التالية:

1. التثبيتات المادية

لقد أظهرت المقاربة بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي فرق سالب إجمالي مقدر بـــ 410.304،49 دج مفصل كما يلي:

- فرق سالب خاص بسنة 2009: −244.930،00 دج
- فرق سالب خاص بسنة 2010: − 364.031،25 دج
- فرق موجب خاص بسنة 2010: +198.659،89 دج
- فرق غير محدد : −3،13 دج

المجموع −410.304،49 دج

لم يتم معالجة الفرق السالب الخاص بسنة 2009.

الفرق السالب الخاص بسنة 2010 و الذي يبلغ 364.031،25 دج مفصل كما يلي:

أ− سرقة عتاد من مركز الأرشيف بمبلغ 65.098،00 دج
ب− فروقات أخرى بمبلغ 298.933،25 دج

و عليه فإننا نوصي الشركة بتأمين ممتلكاتها ضد أخطار السرقة.

كما نسجل أيضا وجود فوارق إجابية أخرى غير مقيمة.

2. إلغاء حصص الأرباح الموزعة

لقد إلغاء أرباح من القوائم المالية خلال 2010 بمبلغ إجمالي مقدر بـــ60.000.000 دج وذلك نظراً لنقل الرقابة على بعض الشركات إلى شركات تسيير مساهمات أخرى.

هذا الإلغاء لم يتم معالجته خلال الجمعيات العامة لهذه الشركات و لم يتم تبليغه إلى شركات تسيير المساهمات الجديدة مما أدى إلى خطر عدم تحصيل هذه الأرباح.

الشركات التي تم إلغاء أرباحها هي:

- SOGERWHIT تلمسان برأسمال قدره 10.000.000 دج.

- STARR تلمسان برأسمال قدره 50.000.000 دج

3. متابعة تعهدات الشركات المخوصصة

لقد قامت شركة الأجراء SOTMAR شلف و التي إستفادت من خوصصة شركة SOTRAMET شلف بإرجاع التخفيض الذي حصلت عليه عند الإقتناء و المقدر بـــ 15%
من سعر التنازل و ذلك على إثر إعادة بيعها.

و قد تم تحميل الشخص الطبيعي الذي إستفاد من خوصصة EDIMMA وهران عقوبات التأخير.

و في الأخير تجدر الإشارة إلى الشركات التالية لم تحترم رزنامة تسديد الديون المتعلقة بخوصصتها:

- EMM MANSOURAH تلمسان
- EDIMCO غليزان
- SOTHAR غليزان
- EPCE وهران
- ETHYMA معسكر
- EMACO معسكر
- UPS النعامة
- BEPM مستغانم

و لم يتم متابعة قضائيا إلا EMACO و EPCE نظرا لعدم تسديد مستحقاتهم.

لم يتم العمل بتوصية السنة الماضية و المتعلقة بوجوب متابعة دقيقة لتحصيل الديون و تنفيذ التعهدات في إطار إجراءات عمل واضحة.

للتذكير نصت المادة 76 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 على"يمكن للدولة أن تستعيد أصول الشركات المخوصصة في حالة عدم إحترام التعهدات الواردة في إتفاقية الخوصصة".

4. تسديد المصاريف المتعلقة بتصفية الشركات

لقد قامت شركة SGP EL OUEST بدفع 40.000 دج لمصفي شركة EPIT مستغانم كأعباء متعلقة بتصفية الشركة و 1.660.586دج كسلفيات لصالح مصفين شركات أخرى من أجل دفع مصاريف التصفية.

من المفترض أن يتم دفع مصاريف التصفية من طرف مديرية أملاك الدولة و ليس من طرف شركة SGP EL OUEST، هذا وقد قامت هذه الأخيرة بتسجيل هذه المبالغ في حساب المدينين رغم عدم إمكانية تحصيلها.

5. حساب "تمويل الشركات" 1.735.756.575 دج

يتضمن هذا الحساب دفعات لصالح CNAT وهران مبلغ يقدر بـــ 4.270.500 دج و دفعات لصالح شركات أغلقت تصفيتها بمبلغ يقدر بـــ 328.075.261 دج و التمويل شركات تم تحويلها إلى شركة أخرى لتسيير مساهمات الدولة بمبلغ إجمالي يقدر بـــ 41.441.703 دج و تمويل شركات أخرى قيد التصفية بمبلغ إجمالي قدره 1.038.961.321 دج.

يجب أن تقدم الديون على الشركات التي أغلقت تصفيتها إلى الجمعية العامة من أجل تحصيلها و تلك التي تقع على عاتق الشركات قيد التصفية يجب أن تكون محل مقاربة مع المصفين من أجل تسديدها و تلك التي في ذمة شركات تم نقلها إلى شركات تسيير مساهمات الدولة الأخرى فيجب أن تسجل كأعباء.

6. حسابات عالقة منذ عدة سنوات

لقد لوحظ وجود عدد من الحسابات المدينة التي لم تحصل منذ عدة سنوات و هي:

- أموال مودعة لدى موثق 300.000 دج
- حساب بنكي BDL أدرار 235.283 دج
- سلفية لصالح مدير EDIMCO وهران 20.000 دج
- رصيد أجرة سالب 49.680 دج
- حسابات مدينة أخرى 338.777 دج

7. ملحقات القوائم المالية

حسب المادة 29 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي فإن الملحقات تتضمن معلومات مقارنة على شكل وصفي و رقمي. لم تقم شركة SGP EL OUEST بإعداد هذه الملحقات.

8. وجود نقائص في النظام المعلوماتي الجديد

يجب تدارك هذه النقائص و ذلك بطرحها على مصمم هذا النظام.

الخلاصة

تحت التحفظات المذكورة سابقا فإننا نصادق أن القوائم المالية لشركة SGP EL OUEST صادقة و منتظمة و تعكس الصورة الحقيقية لنشاطات الشركة و ممتلكاتها للنشاط المقفل بتاريخ 2010/12/31.

إمضاء محافظ الحسابات

2. تقرير خاص

السادة أعضاء الجمعية العامة لشركة
SGP EL OUEST

تقرير خاص

عملا بأحكام المواد 628 و 670 من المرسوم التنفيذي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المعدل و المكمل للأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 و المتضمن القانون التجاري فإنه:

"كل إتفاقية بين شركة و أحد أعضاء مجلس إدارتها أبرمت بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو بشخص وسيط يجب أن تحظى مسبقا بموافقة مجلس الإدارة و ذلك بعد تقرير محافظ الحسابات".

"و نفس الشيء بالنسبة للإتفاقيات بين شركة و شركة أخرى إذا كان أحد أعضاء مجلس إدارة الشركة الأولى شريك أو مالك أو مدير الشركة الثانية".

نعلمكم أننا لم نكتشف أية إتفاقيات من هذا النوع.

3. تقرير خاص

السادة أعضاء الجمعية العامة لشركة

SGP EL OUEST

تقرير خاص

لقد حصلنا بناءا على أحكام المواد 680 و 819 من المرسوم التنفيذي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المعدل و المكمل للأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 و المتضمن القانون التجاري على مبلغ أعلى خمسة (05) أجور في الشركة.

و عليه نصادق على هذا المبلغ المقدر بـــ 9.800.521 دج

4. تقرير خاص

السادة أعضاء الجمعية العامة لشركة

SGP EL OUEST

تقرير خاص

عملا بأحكام المادة 678 من القانون التجاري (المرسوم التنفيذي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المعدل و المكمل للأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975) المعدل للقانون التجاري فإننا نعلمكم بنتائج شركة SGP EL OUEST خلال السنوات الماضية و هي على النحو التالي:

نتيجة سنة 2004: -44.360.774 دج
نتيجة سنة 2005: -18.894.242 دج
نتيجة سنة 2006: -5.424.733 دج
نتيجة سنة 2007: 6.584.231 دج
نتيجة سنة 2008: نتيجة معدومة
نتيجة سنة 2009: نتيجة معدومة
نتيجة سنة 2010: -9.822.267 دج

5. تقرير مصادقة القوائم المالية الموحدة

السادة أعضاء الجمعية العامة لشركة

SGP EL OUEST

تقرير حول القوائم المالية الموحدة

1. نطاق التوحيد

إن الشركات التي تقع في نطاق التوحيد هي الشركات التي تنشط إلى غاية تاريخ 2010.12.31 ، هذا و قد تم إقصاء الشركات قيد التصفية و قيد التسوية القضائية من نطاق التوحيد.

الشركات التي في نطاق التوحيد هي :

الشركة	المقر	مجال النشاط
EPCGIC	وهران	خدمات
EGMG	تلمسان	خدمات
EGGR	غليزان	خدمات
ECOMEGE	النعامة	صناعة
SERIWIT	تلمسان	صناعة
ETEM	معسكر	صناعة
EDIMCO	شلف	توزيع
EDIMCO	مستغانم	توزيع
EMACO	تلمسان	صناعة
EPCT Terga	عين تموشنت	بناء و أشغال عمومية
ECOMET	سعيدة	بناء و أشغال عمومية

2. تطور نطاق التوحيد

لقد خرجت الشركات التالية من نطاق التوحيد :

- SOGERWHIT تلمسان
- EGRUT تيارت
- EMIFOR شلف

- STARR تلمسان
- ETGR معسكر
- EPTRO وهران

وقد تطورت محفظة الأسهم لشركة تسيير مساهمات الدولة SGP EL OUEST خلال 2010 كما يلي :

1.2. نقل الرقابة على شركتين إلى شركة تسيير مساهمات الدولة SGP ERGTHY

تم نقل كل من الشركتين التاليتين إلى شركة تسيير مساهمات الدولة SGP ERGTHY و ذلك حسب اللائحة رقم 03 من الدورة 101 المنعقدة بتاريخ 15 مارس 2010 لمجلس مساهمات الدولة، و التعليمة رقم 66 المؤرخة في 28 جانفي 2009 للوزير الأول و إجتماع مجلس المديرين رقم 2009 المؤرخ في 31 ماي 2010.

- SOGERWHIT تلمسان
- EGRUT تيارت

2.2. نقل الرقابة على 4 شركات إلى شركة تسيير مساهمات الدولة SGP SINTRA

كما تم نقل كل من الشركات الأتية إلى شركة تسيير مساهمات الدولة SGP SINTRA و ذلك حسب اللائحة رقم 07 من الدورة 103 المنعقدة بتاريخ 07 جوان 2010 لمجلس مساهمات الدولة، و التعليمة رقم 66 المؤرخة في 28 جانفي 2009 للوزير الأول و إجتماع مجلس المديرين رقم 2009 المؤرخ في 31 ماي 2010.

- EMIFOR شلف
- STARR تلمسان
- ETGR معسكر
- EPTRO وهران

3. غلق تصفية

لقد تم خلال 2010، غلق تصفية شركة EPICTAT وهران بناءا على محظر الجمعية العامة التي قامت بغلق التصفية و المؤرخة في 2010.08.29.

4. الخلاصة

الشركة	المقر	رأي محافظ الحسابات
EPCT TERGA	عين تيموشنت	مصادقة على الحسابات
EDIMCO	شلف	مصادقة على الحسابات
ETEM	معسكر	مصادقة على الحسابات
EDIMCO	مستغانم	مصادقة على الحسابات
ECOMEGE	النعامة	مصادقة على الحسابات
EPEGIC	وهران	مصادقة على الحسابات
EGGR	غليزان	مصادقة على الحسابات
ECOMET	سعيدة	رفض المصادقة على الحسابات
EMACO	تلمسان	مصادقة على الحسابات
SIREWIT	تلمسان	مصادقة على الحسابات
EGMG	تلمسان	مصادقة على الحسابات

بعد تدقيق عملية التوحيد و بعد الإطلاع على أراء محافظي حسابات الفروع و بعد التحفظ على القوائم المالية لشركة ECOMET سعيدة التي لم يتم المصادقة على حساباتها، فإن القوائم المالية الموحدة لشركة SGP EL OUEST منتظمة.

خلاصة الفصل

مما سبق نستنتج أن مسار التوحيد المتبع من طرف SGP EL OUEST هو التوحيد عن طريق الأرصدة نظرا لعدم تسجيل العمليات المحاسبية للشركات التي تدخل في نطاق التوحيد محاسبيا يوما بيوم في القوائم المالية الموحدة، أما نمط التوحيد المتبع فهو التوحيد المباشر نظرا لعدم وجود مجمعات بين الشركة الأم و الفروع، أما نظام التوحيد المتبع هو النظام المركزي نظرا لإعداد كل عمليات معالجة القوائم المالية للشركات التي تدخل في نطاق التوحيد من طرف المجمع، أما طريقة التوحيد المتبعة في إعداد القوائم المالية الموحدة هي الإدماج الكلي نظرا لكون الشركة الأم تملك الرقابة الكلية على الشركات التي تدخل في نطاق التوحيد.

أما عملية التدقيق فقد شملت كل من القوائم المالية الفردية و القوائم المالية الموحدة كما تنص عليه القوانين التي تنظم عملية التدقيق في الجزائر.

الخاتمـــــــــــــــــــــة

الخاتمة

من خلال هذا البحث درسنا توحيد القوائم المالية كما تطرقنا إلى ماهية المجمعات، و درسنا كذلك تدقيق القوائم المالية بصفة عامة و تدقيق القوائم المالية الموحدة بصفة خاصة، لننتهي بدراسة ميدانية لشركة تسيير مساهمات الدولة للغرب SGP EL OUEST كونها ملزمة بإعداد قوائم مالية موحدة، و ذلك للإسقاط الجانب النظري على الواقع العملي.

ولقد بينت الدراسة أن عملية توحيد القوائم المالية عملية محاسبية بالدرجة الأولى، لكنها ذات أبعاد إقتصادية، قانونية، جبائية و إجتماعية حيث يستوجب على محاسب المجمع الوطني أن يكون على دراية بجميع التشريعات والأنظمة التي تفرضها الحكومة في المجالات المختلفة التي يمسها التوحيد كما يستوجب على محاسب الشركة المتعددة الجنسيات (أو أحد فروعها) أن يكون على دراية بجميع التشريعات والأنظمة التي تفرضها الحكومات محل تواجد الشركة و ذلك فضلا عن تحكمه في مختلف تقنيات التوحيد.

أما التدقيق فقد عرف تطورا كبيرا إذ أصبح له إطارا نظريا يتضمن مجموعة من المفاهيم و المبادئ و الفروض و إطار تطبيقيا عمليا يتضمن مجموعة الإجراءات و الخطوات و معايير يعتمد عليها المدقق، مشكلين بذلك محاولات من الهيئات العلمية و المهنية للإيجاد نظرية للتدقيق فأصبح بذلك عملية منظمة تخضع لمنهجية علمية تحكمها معايير محلية تخص كل دولة و معايير دولية، حيث توجد منظمتين دوليتين تقومان بإصدار المعايير و هما منظمة AICPA التي تصدر معايير التدقيق المقبولة عموما GAAS و منظمة IFAC التي تصدر المعايير الدولية للتدقيق – ISA– و ذلك من اجل إيجاد لغة مشتركة و توحيد الممارسات المهنية على المستوى الدولي خدمة لمصلحة المستثمرين.

أما تدقيق القوائم المالية الموحدة فهو كتدقيق القوائم المالية الفردية إلا أنه يخضع لخصوصيات تتماشى و خصوصيات القوائم المالية الموحدة.

و لقد عرف التدقيق في الجزائر على غرار باقي دول العالم تطورا كبيرا متماشيا مع المتطلبات الإقتصادية، فبصدور القانون 10–01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد إنتقلت مهام ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين الذي أنشأ بموجب القانون 91–08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، إلى وزارة المالية مبينا إرادة الدولة تنظيم مهنة التدقيق لما لها من أهمية.

و لقد قمنا بدراسة ميدانية لتوحيد و تدقيق القوائم المالية لشركة تسيير مساهمات الدولة للغرب SGP EL OUEST حيث قمنا بتطبيق المعارف النظرية على أرض الواقع.

و بناءا على كل ما سبق دراسته توصلنا إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة؛

إن المجمعات ظاهرة إقتصادية قديمة تطورت بظهور العولمة و يمكن تعريفها على أنها مجموعة من الشركات المنفصلة قانونيا و المترابطة إقتصاديا تحت رقابة الشركة الأم. أما الوصول إلى شكل "مجمع" فهو مرتبط بنمط تنظيم و وجود سيطرة فعلية، أكثر منه بوضعية قانونية.

فرغم التواجد الكثيف للمجمعات ككيانات اقتصادية كبرى إلا أنه لا يعترف بها قانونيا نظراً لافتقارها للشخصية المعنوية، و عليه تقوم كل دولة بسّن قوانين تنظم الجوانب الإقتصادية و القانونية و الإدارية و الجبائية و تحدد العلاقات المختلفة بين المؤسسة الأم و الفروع و الفروع فيما بينها.

فالتوحيد يعتبر في ظاهره تقنية محاسبية تهدف لإعطاء صورة أكثر شمولية عن المركز المالي للمجمع و يعبر في باطنه عن عمليات إقتصادية و جبائية و مالية و حتى إجتماعية، فالتوحيد يقوم على مجموعة من التقنيات تضبطها معايير محاسبية دولية يتم تحيينها بصفة مستمرة من طرف الهيئات الدولية و يقوم كذلك على قوانين محلية و ذلك بالإضافة إلى المبادئ الأساسية المحاسبية العامة للتوحيد.

فكل من المعايير المحاسبية الدولية و القوانين المحلية تهدف إلى عدم إغفال عنصر من عناصر المركز المالي للفروع و تحاول أن تساهم في إضفاء طابع الشمولية على القوائم المالية الموحدة و مع ذلك فإن كل من التغيرات التي قد تطرأ على نطاق التوحيد، و إختلاف خصوصيات كل مجمع و تنوع نشاطات فروعه، يحدان من التعبير الصادق المطلق على حقيقة ثروة المجمع.

أما الشركات الملزمة بإعداد قوائم مالية موحدة حسب المعايير المحاسبية الدولية فكانت محددة بالمعيارين المحاسبيين الدوليين IAS 27 – البيانات المالية المجمعة والفردية – IAS 28 – المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة – و بصدور معيار التقرير المحاسبي الدولي IFRS 10 – قوائم مالية موحدة – ظهر تعريف أوضح و أشمل لمفهوم الرقابة حيث عوض هذا المعيار جزء من IFRS 27. و بذلك أصبحت المعايير IFRS10 وIFRS11 وIFRS12 تحكم هذا المجال حيث سيبدأ العمل بها في 01 جانفي 2013 مع إمكانية التطبيق المبكر.

أما في الجزائر فإن الشركات الملزمة بإعداد قوائم مالية موحدة فهي محددة بصفة حصرية في كل من القانون المحاسبي و التجاري و حتى الجبائي و ذلك بالنسبة للمجمعات التي ترغب في الخضوع المشترك للضريبة .

و يتم التوحيد في الجزائر باستعمال نفس الإجراءات المنتهجة في باقي دول العالم مع إلزامية إستعمال طريقة الإدماج الكلي بالنسبة للشركات التابعة و طريقة الوضع للمعادلة بالنسبة للشركات المشاركة و وجوب التقيد بتدابير القانون التجاري.

أما التدقيق فقد حظي بعناية خاصة من طرف الهيئات الدولية مما يدل على أهميته بالنسبة للحكومات حيث تقوم هذه الهيئات بإصدار و تحيين معايير دولية. و في نفس الإتجاه قامت الجرائر بإلغاء القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 الذي ينظم التدقيق و تعويضه بالقانون 10- 01 المؤرخ في 29 جوان 2010.

إختبار الفرضيات

فيما يخص إختبار الفرضيات فقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

بالنسبة للفرضية الأولى و القاضية بوجود تقنيات معقدة لتوحيد القوائم المالية، فهذه التقنيات منظمة وواضحة و تهدف أساسا إلى التحكم في عملية التوحيد و تنظيمها.

أما الفرضية الثانية و التي تسلم بوجود علاقات اقتصادية، قانونية وإدارية بين مختلف فروع المجمع من جهة، وبينهم وبين المؤسسة الأم من جهة أخرى، فهي فعلاً علاقات موجودة تقوم أساساً على الرقابة التي تستعملها المؤسسة الأم لإصدار توصيات إدارية تقوم من خلالها بتنفيذ إستراتيجية المجمع.

أما الفرضية الثالثة و التي مفادها أن هدف القوائم المالية الموحدة هو التعبير الصادق على الثروة الحقيقية والمركز المالي الحقيقي لمجموعة المؤسسات التي تكون المجمع فقد بينت الدراسة أن سندات المساهمة و الأسهم لا يمكن أن تعبر بمفردها عن المركز المالي لشركة تابعة و لا يمكن لها أن تعبر عنه بصفة شاملة. أما الحسابات الموحدة فتعطي معلومات أكثر دقة و أكثر شمولية على مجموع شركات المجمع حيث تتضمن هذه القوائم المالية الموحدة معلومات حول ثروة الشركات ومركزها المالي و نتائج نشاطاتها.

أما بالنسبة للفرضية الرابعة و التي تنص على أن المعايير الدولية والتشريع الجزائري يضبطان بصفة دقيقة الشركات المعنية بإصدار قوائم موحدة، فقد بينت الدراسة أن IFRS10قد أعطت تعريف جديد و موحد لمفهوم الرقابة يخدم مستلزمات إعداد القوائم المالية الموحدة و هي:

- ممارسة السلطة على الشركة،
- الحصول على حقوق متغيرة و متناسبة مع المردودية مقابل ممارسة السلطة،
- القدرة على التحكم في هذه المردودية.

كما بينت الدراسة أن المواد 729 إلى 732 من القانون التجاري قد بينت الشركات الملزمة بإعداد قوائم مالية موحدة و ذلك بالإضافة إلى النظام المحاسبي المالي.

و فيما يخص الفرضية الخامسة و القاضية بأن تدقيق القوائم الموحدة في الجزائر يرتكز على قوانين خاصة فإن الدراسة بينت أن المشرع الجزائري لم يفرق بين تدقيق القوائم المالية الفردية و تدقيق القوائم المالية الموحدة حيث يلزم محافظ الحسابات بإعداد نفس التقارير القانونية و التي ينص عليها القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

التوصيات المقترحة

- ضرورة التحكم في المجمعات من طرف الإطارات، المحاسبين و المهنيين لما لها من إمتدادات وطنية و دولية.
- ضرورة تكوين جميع الأطراف الفاعلة في مجال المجمعات من إطارات، محاسبين، إدارة، بنوك، ... من أجل التحكم في تقنيات التوحيد.
- الإستفادة من التجارب الأجنبية و خاصة الدول المجاورة كتونس في التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في ما يخص التوحيد و ذلك من أجل إثراء و تطوير القانون المحاسبي الجزائري.
- ضرورة فتح المؤسسة الجزائرية و خاصة المجمعات الكبرى للباحثين من أجل الوقوف على واقع التوحيد و التدقيق في الجزائر و إقتراح حلول للمشاكل الموجودة.
- تكوين محافظي الحسابات على المعايير الدولية للتدقيق.
- تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق.
- ضرورة تكريس إستقلالية محافظ الحسابات من أجل زيادة مصداقية شهادته على الصعيد الوطني و الدولي.

مشاكل الدراسة

لقد واجهنا في دراستنا هذه مجموعة من الصعوبات و على رأسها قلة المراجع المتعلقة بتوحيد القوائم المالية بالدرجة الأولى و تلك المتعلقة بالتدقيق حيث تتطرق معظم الراجع إلى معايير المراجعة المتفق عليها عموماً و قل ما يتطرق إلى المعايير الدولية للتدقيق.

أفاق البحث

إن المجمعات ظاهرة إقتصادية حديثة، فدراستها يجب أن تتعدى إطار قوائمها المالية و تدقيقها إلى محاولة فهم جميع عملياتها كونها ظاهرة عابرة للقارات يصعب على الدول و

الحكومات التحكم فيها و بالتالي فهي تمثل تحدي كبير يطرح نفسه على المستوى العالمي يستوجب دراسات أكثر تعمق و أكثر شمولية.

المـــــــراجـــــــــــــــع

أولا: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، 2005.

2. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007.

3. السيد احمد السقا و مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، جامعة طنطا، دون ذكر سنة النشر.

4. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، عمان، دار العلمية الدولية للنشر و التوزيع، دار الثقافة للنشر و التوزيع،2001.

5. كمال خليفة أبو زيد و آخرون، دراسة في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، 2008.

6. سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق المعايير الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2011/2010 .

ب- الرسائل و الأطروحات

1. حولي محمد، مذكرة ماجيستير بعنوان المراجعة المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية دراسة حالة مؤسسة الحديد و الفوسفات "فرفوس"جامعة الحاج لخضر باتنة 2008-2009.

2. حكيمة مناعي، مذكرة ماجيستير بعنوان تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، جامعة الحاج لخضر باتنة 2008-2009.

3. لقليطي لخضر، مذكرة ماجيستير بعنوان مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر، جامعة الحاج لخضر باتنة 2008-2009.

ج- النصوص القانونية

1. القانون التجاري، الأمانة العامة للحكومة، جوان 2010، على الموقع http://www.joradp.dz

2. أمر رقم 69-107 ممضي في 01 ديسمبر 1969، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 110، مؤرخة في 31 ديسمبر 1969، يتضمن قانون المالية لسنة 1970.

3. أمر رقم 70-93 ممضي في 31 ديسمبر 1970،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 109، مؤرخة في 31 ديسمبر 1970، الصفحة 1690، يتضمن قانون المالية لسنة 1971.

4. قانون رقم 84-21 ممضي في 24 ديسمبر 1984، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 72، مؤرخة في 31 ديسمبر 1984، يتضمن قانون المالية لسنة 1985.

5. قانون رقم 91-08 ممضي في 27 أبريل 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 20، مؤرخة في 01 مايو 1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

6. الأمر 96-31 ممضى في 30 ديسمبر 1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد85، مؤرخة في 31 ديسمبر 1996.

7. القانون 07-11 ممضى بتاريخ 25 نوفبر2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 74، مؤرخة في 25 نوفمبر 2007.

8. القرار الممضى في 2008/07/26 المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، المادة 132- 5- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 19 المؤرخة في 25 مارس 2009.

9. قانون رقم 10-01 ممضي في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 42، مؤرخة في 11 جويلية 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

10. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 ممضي في 27 جانفي 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، عدد7، مؤرخة في 02 فبراير 2011.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

A- Les ouvrages :

1.C.BONNIER, P.DELVAILLE et Autres : Comptabilité financière des groupes Gualino éditeur, Paris, 2006.

2. François COLINET et Simon PAOLI, Pratique des comptes consolidés, Dunod, Paris 2008.

3. Pierre garnier, la comptabilité des sociétés, DUNOD, bordas ,paris, 1981.

4. Robert OBERT et Marie- pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, DUNOD paris 2009.

5. Josette et Max Peyrard, Dictionnaire de la finance 2ème édition, paris, librairie Vuibert, Novembre 2001.

6. Le petit Larousse illustré, Larousse ,Paris 2003.

B. Divers

1. JEAN MICHIN, Formation des formateurs sur les normes internationales de l'Audit, Alger, Chambre nationale des commissaires aux comptes, 2006

ثالثا: مواقع الأنترنات

1. www.joradp.dz

2. www.aicpa.org

3. www.ifac.org

4. www.iasb.org

الملاحق