مجلة دراسات اقتصادية ISSN 1112 -7988 / E-ISSN 8627-2710
المجلد: 23 العدد: 01 السنة: 2023 ص ص: 276–299

واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA

The reality of the Statutory Auditor profession under the Algerian auditing standards NAA

بوحفص رواني*، مخبر الدراسات التطبيقية في المالية والمحاسبة، جامعة غرداية (الجزائر)

rouani.bouhafs@univ-ghardaia.dz

تاريخ الارسال:.2023/04/02	تاريخ القبول: 2023/06/14	تاريخ النشر: 2023/06/19	المؤلف المرسل: بوحفص رواني

الملخص:

يهدف هذا المقال إلى دراسة واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA وكذلك الإشارة إلى معايير تقارير محافظ الحسابات NRCAC وقياسها مع معايير التدقيق الدولية ،توصلت الدراسة إلى أن معايير التدقيق الجزائرية NAA هي نسخة طبق الأصل لمعايير التدقيق الدولية وهي معايير إرشادية يستدل بها محافظو الحسابات لحل مختلف المشاكل التي تعاني منها مهنة التدقيق القانوني في الجزائر ، رغم أنه تم إعدادها دون وجود تحليل معمق للبيئة المحاسبية الجزائرية ، كما تؤكد هذه النتائج على ضرورة إعداد دليل إرشادي متكامل لمعايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير تقارير محافظي الحسابات NRCAC وخصوصا عن تدقيق الشركات الكبرى مثل سوناطراك حتى يتم استدراك مختلف الفجوات وتصحيحها .

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات ؛ معايير تقارير محافظ الحسابات ؛ التدقيق ؛ معايير التدقيق الجزائرية ؛ جودة التدقيق .

Abstract:

This article aims study The profession of Statutory Auditor in light of the Algerian auditing standards NAA as well as the reference to the standards of the reports of the accountant NRCAC and its measurement with the international auditing standards Including the profession of Statutory auditing in Algeria .

Although it was prepared without an in-depth analysis of the Algerian accounting environment, these results also confirm the need to prepare an integrated guide to the Algerian auditing standards NAA and the NRCAC auditors' reporting standards, especially for the auditing of large companies such as Sonatrach, so that the various gaps are rectified and corrected.

Keywords: Statutory Auditor; Criteria for Auditor's Reports; Auditing ; Algerian Auditing Standards ; Audit Quality.

* **المؤلف المرسل : رواني بوحفص**

1. مقدمة

عرفت الجزائر إصدار العديد من التشريعات والقوانين في مجال مهنة محافظ الحسابات والتدقيق، ولعل من أهمها قانون المهنة 91-08 ثم القانون 10-01، هذا الأخير الذي يعتبر الإطار المرجعي الحالي لمهنة تدقيق الحسابات، سواءً التدقيق التعاقدي الذي يمارسه الخبير المحاسبي، أو التدقيق القانوني الذي يمارسه محافظ الحسابات، إلا أن هذا القانون جاء مجرد في 84 مادة دون ذكر التفاصيل التي يحتاجوها المدققين أثناء مزاولتهم لمهامهم، الأمر الذي استدعى إصدار العديد من المراسيم التنفيذية والمقررات الوزارية لتوضيح الكثير من الأمور، فرغم أن النظام المحاسبي والمالي الجزائري معروف عليه أنه لا يتماشى مع المعايير الدولية سواء في المجال المحاسبي أو في مجال التدقيق، إلا أنه أفصح لأول مرة عن ما يسمى بمعايير تقارير محافظ الحسابات والتي تضمنت أكثر من 15 معيار لشرح آليات وطرق إعداد التقارير في ظل معايير **GAAS**، ولم تتوقف رغبة لجنة التقييس التابعة للمجلس الوطني المحاسبي **CNC** عند هذا الحد بل تم إضافة **16** معيار خاصة بالتدقيق والتي هي إسقاط لمعايير التدقيق الدولية **ISA** مما جعل الجزائر تتأثر بعولمة التدقيق رغم المعوقات التي ستحول دون تطبيق هذه المعايير بشكل فعال، وهو ما عبرت عليه التطبيقات الأولية لهذه المعايير من طرف محافظي الحسابات خصوصا في الشركات الكبرى مثل شركة سوناطراك .

وإنطلاقا مما سبق، يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

1.1 طرح الإشكالية :

على ضوء الأهمية التي يتضمنها الموضوع تم طرح الإشكالية الرئيسية الآتية : **ما هو واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل اعتماد معايير التدقيق الجزائرية NAA وكيف تم تطبيقها في تقارير محافظي الحسابات لشركة سوناطراك؟**

2.1. التساؤلات الفرعية: وتتفرع تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

-ما مدى تكييف معايير التدقيق الجزائرية **NAA** ومعايير تقارير محافظي الحسابات**NRCAC** مع معايير التدقيق الدولية **ISA** ؟

-هل تم إعداد معايير التدقيق الجزائرية **NAA** ومعايير تقارير محافظي الحسابات **NRCAC** بناءا على تحليل معمق للبيئة المحاسبية الجزائرية؟

-هل اللجوء إلى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية **NAA** ومعايير تقارير محافظي الحسابات **NRCAC** سيؤدي إلى تحسين مهنة محافظي الحسابات في الجزائر؟

-هل معايير التدقيق الجزائرية **NAA** التي تم إصدارها كافية أم يجب تبني مجموعة أخرى من معايير التدقيق الدولية؟

- هل يوجد تطبيق لمعايير التدقيق الجزائرية **NAA** ومعايير محافظي الحسابات**NRCAC** في تقارير محافظي الحسابات لشركة سوناطراك؟

3.1. الفرضيات:

للإحاطة بكل جوانب الموضوع والإجابة على الإشكالية، يمكن اعتماد الفرضيات الآتية :

– معايير التدقيق الجزائرية **NAA** هي نسخة طبق الأصل لمعايير التدقيق الدولية وهي معايير إرشادية أما معايير تقارير محافظي الحسابات **NRCAC** لا تتوافق مع معايير **GAAS**؟

لم يتم التحليل المعمق للبيئة المحاسبية الجزائرية عند إعداد معايير التدقيق الجزائرية **NAA** ومعايير تقارير محافظي الحسابات **NRCAC**

–يؤدي تطبيق كل من: معايير التدقيق الجزائرية **NAA** ومعايير تقارير محافظي الحسابات **NRCAC** إلى تحسين مهنة محافظي الحسابات في الجزائر؟

–معايير التدقيق الجزائرية **NAA** التي تم إصدارها كافية ولا يجب إصدار مجموعة أخرى من معايير التدقيق الدولية ؟

– لا يوجد تطبيق لمعايير التدقيق الجزائرية ومعايير محافظي الحسابات في تقارير محافظي الحسابات لشركة سوناطراك .

4.1. أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة الحالية من اهمية موضوع التدقيق القانوني الذي يقوم به محافظ الحسابات وهذا من خلال دراسة واقع المهنة في ظل معايير التدقيق **NRCAC** ومعايير **NAA**؛ كما جاءت الدراسة ايضا استجابة للتوجه الحديث نحو نظام المعايرة في المحاسبة والتدقيق وإتجاه المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر إلى التماشي والتطورات الحديثة في مجال المحاسبة والتدقيق ،كما يساهم في معرفة مدى تطبيق هذه المعايير في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية الكبرى مثل سونطراك. .

5.1. أهداف الدراسة:

يهدف البحث إلى :

–التطرق إلى بنود القانون 10-01 ؛

–التعرف على معايير تقارير محافظي الحسابات **NRCAC** والتي هي مستوحاة من معايير التدقيق المتعارف عليها **GAAS**؛

–التعرف على معايير التدقيق الجزائرية **NAA** والتي هي مستوحاة من معايير الدولية**ISA**؛

– إضافة مرجع يعتمد عليه الأكاديميين والمهنين في مجال التدقيق الخارجي القانوني؛

– تسليط الضوء على واقع مهنة محافظي الحسابات في الجزائر ؛

–دراسة واقع تطبيق معايير التدقيق في تقارير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

6.1. منهجية الدراسة:

تستدعي طبيعة الدراسة استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال تقديم وعرض الإطار المفاهيمي المتعلق بالموضوع، بالإضافة إلى اما الجانب التطبيقي تم إستخدام دراسة الحالة لقياس معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية ومدى إستخدامها في تقارير محافظي الحسابات لشركة سونطراك الجزائرية لسنتي 2021-2022 .

7.1. الدراسات السابقة:

-دراسة حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد (2022): "**المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات.**"، مقال في مجلة دفاتر بوادكس **POIDEX**، تصدر عن مخبر السياسة الصناعية وتنمية المبادلات الخارجية – كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير – جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم ، الجزائر. المجلد 11، العدد 02 حيث تمحورت الإشكالية إلى كيف يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في إرساء مبادئ حوكمة الشركات بالجزائر ؟ وتوصلت إلى أن المعايير الجزائرية للتدقيق ومبادئ الحوكمة كلاهما يسعيان إلى تحقيق نفس الهدف وهو ضبط عمل المدقق بما يتوافق وتحقيق الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات على مستوى المؤسسات و محاربة الغش والفساد بشتى أنواعه وضمان حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.

.دراسة بن يحي علي، 2020: "**دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقاً للمعايير المطبقة في الجزائر.** "، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2019-2020 من خلال هذه الدراسة تم التعرف على الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية من خلال تقديم أهم المفاهيم والأسس النظرية لها، وكل ما يتعلق بمهنة المراجعة في الجزائر، والمعلومات المالية التي تشكل قاعدة أساسية لمهمة المراجعة، إضافة إلى المعايير المتعلقة بالمراجعة وتسليط الضوء على أهم الإجراءات والمنهجية المتبعة في ممارسة المراجعة الخارجية ، وقد عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: فيما يتمثل دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ظل النصوص القانونية والتنظيمية وفقاً للمعايير المحلية للتدقيق؟ وقد هدف الباحث في هذه الدراسة إلى دراسة دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ظل تطبيق المعايير المتعلقة بالمراجعة في الجزائر والتي توصلت إلى إن إلمام وتطبيق المدققين الخارجيين للمعايير المحلية للتدقيق لا يرقى إلى المستوى المطلوب، وهذا ناتج عن نقص التكوين، مما يؤثر على جودة أداء مهمة المراجعة بصفة عامة.

دراسة لبوز نوح، نوح بوعلاق (2019) : " **تأثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات – دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة 2018** ."، مقال في مجلة دفاتر إقتصادية ، تصدر عن–كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير – جامعة غرداية ، الجزائر. المجلد 03 ،العدد 02 حيث تمحورت الإشكالية ما مدى تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة تقارير محافظ الحسابات ؟. كما اعتبرت هذه الدراسة أن محافظ الحسابات هو عين المالكين في الشركة، ونظرا لأن المعايير الجزائرية لم تأخذ في الحسبان البيئة القانونية للمراجعة ولم تعط محافظ الحسابات وزنه القانوني في اكتشاف الأخطاء أو فساد مالي والتبليغ عنها في حالة الشك المبرر، مع إستخدام الباحثين المنهج الوصفي الاستقرائي من خلال أسئلة مقابلة على مجموعة من محافظي الحسابات وهيئات لها علاقة بإعداد واستخدام المعايير الجزائرية للتدقيق وأبرزت هذه الدراسة أن الإلتزام بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في البيئة المحاسبية الجزائرية مازالت تحتاج إلى تطوير لتتوافق بشكل كامل مع واقع بيئة الأعمال الجزائرية.

8.1. خطة الدراسة:

لمعالجة هذ الموضوع بطريقة تسمح بالإلمام بجميع الجوانب المهمة المرتبطة به وكذا بلوغ الأهداف التي تم صياغتها في بداية الدراسة والإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، تم تقسيم المقال إلى ثلاثة محاور كما يلي:

المحور الأول: تناول الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01 من خلال التعرف على بنود القانون والإصلاحات التي جاء بها؛

المحور الثاني: مهنة محافظ الحسابات بين معايير **NRCAC**ومعايير**NAA** من خلال التطرق إلى معايير التدقيق بشكلها القانوني والإرشادي وأهم المعايير الموجودة؛

المحور الثالث: واقع مهنة محافظي الحسابات في الجزائر مع الإشارة إلى تقارير محافظي الحسابات في شركة سونطراك (2021-2022):.

2. مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01:

1.2. تعريف محافظ الحسابات: تم تعريف مهنة محافظ الحسابات في المواد 2 و 22 من القانون 10-01 :بأنه كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

2.2. القانون 10-01 وأسباب إصداره: صدر القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في 29 جوان 2010 يحتوي هذا القانون على 84 مادة و 12 فصل ،وتمثلت أسباب صدور القانون 10-01 في النقاط التالية:

-فشل مهنة التدقيق **Audit Failure** في الجزائر ؛

-ظهور مخاطر للتدقيق **Audit Risk** في الجزائر بمختلف أنواعها؛

-ضعف المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في تسيير شؤون المهنة؛

-رغبة وزارة المالية في مراقبة تكوين واعتماد المدققين؛

-تداخل الصلاحيات بين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين؛

-صدور القانون 07-11و المتعلق بالنظام المحاسبي والمالي؛

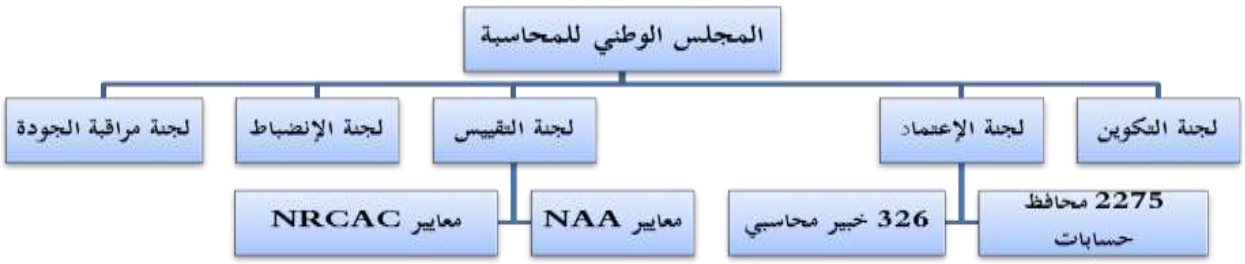
-إصلاح المؤسسات العمومية الإقتصادية وتنامي تزايد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمؤسسات الناشئة.

3.2 بنود القانون 10_01 فيما يخص محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01 : ويمكن تفصيل هذه البنود وفق الآتي:

1.3.2. إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة: تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة لتسيير المهن الثلاثة طبقا للمواد 4 و5 من القانون 10-01 وقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تشكيلة المجلس الوطني

للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، والذي يتكون من 26 عضو ممثلة لعديد من الهيئات لمدة 6سنوات حيث يجدد 3/1 من أعضائه كل سنة ويتكون من 5 لجان والشكل التالي يوضح اللجان المكونة للمجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر:

الشكل رقم 01: يوضح اللجان المكونة للمجلس الوطني للمحاسبة



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على موقع www-cnc-dz

2-3-2-تحديد شروط ممارسة مهنة التدقيق القانوني: تم تحديد شروط ممارسة مهنة التدقيق القانوني في المادة 8 من القانون 10-01؛ بالإضافة إلى المرسوم تنفيذي رقم 11-30 ، والذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة محافظ الحسابات والتي ركزت على أن: يكون جزائري الجنسية وحائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها بالإضافة إلى تمتعه بجميع الحقوق المدنية والسياسية وأن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون مع تأدية اليمين المنصوص عليها.

2-3-3-إنشاء معهد متخصص لتكوين محافظي الحسابات: تم الترخيص لإنشاء معهد متخصص لتكوين محافظي الحسابات (أنظر المادة 8)؛ بالإضافة إلى صدور المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012 والذي يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

2-3-4-إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات: تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات للإشراف على مهنة التدقيق القانوني (أنظر المواد من 14 إلى 17)؛ بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 11-26 ممضي في 27 يناير 2011، والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

2-3-5-تحديد مهام محافظ الحسابات: مهام محافظ الحسابات حددت في عدة قوانين نذكر منها:

أولا تحديد مهام محافظ الحسابات في قانون المهنة 10-01: تم تحديد مهام محافظ الحسابات (أنظر المادة 23 و24) من قانون المهنة 10-01 حيث حددت كالآتي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

-يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهم ين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

-يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة له أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

-يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة ؛

-في حالة الشركات القابضة والمجمعة يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة المدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ثانيا تحديد مهام محافظ الحسابات في القانون التجاري: وقد حددت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري أيضا مهام محافظ الحسابات والتي تتمثل في:

- التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة؛
- التأكد من مدى صحة المعلومات المالية المقدمة في تقرير مجلس الإدارة إلى جمعية المساهمين؛
- المصادقة على حسابات الشركة والميزانية وانتظام الجرد؛.

ثالثا تحديد مهام محافظ الحسابات في قانون النقد والقرض: تم تحديد مهام إضافية لمحافظ الحسابات في البنوك(أنظر المادة 101 من قانون النقد والقرض 03-11 حيث أن هذه المهام تعتبر إضافية للمواد 23 و24 من القانون 10-01 والمادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري .

رابعا تحديد مهام محافظ الحسابات في قانون الجمعيات: تم تحديد مهام أخرى لمحافظ الحسابات في حالة تدقيق الإعانات الممنوحة من طرف الدولة للجمعيات وذلك في المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 01-351 والصادر في 10 نوفمبر 2001.

خامسا تحديد مهام محافظ الحسابات في قانون المالية: تم تحديد مهام كذلك لمحافظ الحسابات في حالة تدقيق الشركات ذات المسؤولية المحدودة و ذلك في المادة 4 في المرسوم التنفيذي رقم 06-354.

2-3-7-تحديد آليات تعيين محافظ الحسابات وأتعابه محافظ الحسابات: تم تحديد آليات تعيين محافظ الحسابات وأتعابه (أنظر المواد 26-40)؛ بالإضافة إلى المرسوم تنفيذي رقم 11-32 ممضي في 27 يناير 2011 والمتعلق بتعيين محافظي الحسابات حيث تم الانتقال من نظام السلم إلى نظام الموازنة ودفتر الشروط .

2-3-8-إقتراح نموذج لشركات لمحافظة الحسابات: تم إقتراح نموذج لشركات لمحافظة الحسابات في كل من :(أنظر المواد من 46 إلى 58)؛بالإضافة إلى المرسوم تنفيذي رقم 11-31 والذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب محافظ الحسابات. والمرسوم تنفيذي رقم 11-73 الذي يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات.

2-3-9-تحديد المسؤوليات الثلاثة لمحافظ الحسابات: تم تحديد المسؤوليات الثلاثة لمحافظ الحسابات في المواد 59إلى 63 والمواد من 71 إلى 75 بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 13- 10 ممضي في 13 يناير 2013، والذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف محافظ الحسابات خلال ممارسة وظيفته وكذا العقوبات التي تقابله.

2-3-10-تحديد حالات التنافي والموانع لمحافظ الحسابات: تم تحديد حالات التنافي والموانع لمحافظ الحسابات وهذا في المواد 64 إلى المواد 70.

أ-حالات التنافي:

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من القانون 10-01؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية حيث يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1). من تاريخ مباشرة عهدته ويتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته طبقا لأحكام المادة 76 من نفس القانون .
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة .

ب-حالات الموانع : يمنع محافظ الحسابات من :

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة ؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها ؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها ؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته؛
- القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

– السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصه القانوني؛

– البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور؛

– يمنع من إفشاء السر المهني إلا في الحالات التالية: بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، أو اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، أو كذلك بناء على إرادة موكليهم، أو في حالة استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة .

2-3-11-تحديد آليات التربص المهني لمحافظ الحسابات: تم تحديد آليات التربص المهني لمحافظ الحسابات. (أنظر المواد 77إلى المواد 78)؛ بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 11-393 ممضي في 24 نوفمبر2011 والذي يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر محافظي الحسابات المتربصين.

3- مهنة محافظ الحسابات ومعايير التدقيق NRCAC وNAA :

سيتم التطرق في هذه المحور إلى واقع المهنة في ظل وجود نوعين من المعايير في البيئة المحاسبية الجزائرية

3-1- مهنة محافظ الحسابات ومعايير NRCAC: قبل التفصيل في معايير تقارير محافظي الحسابات والتي هي المعايير المستوحاة من المجموعة الثالثة من معايير التدقيق المتعارف عليها نتطرق إلى :

3-1-1-تحديد أشكال التقارير ومعايير التي يصدرها محافظ الحسابات: تم تحديد أشكال التقارير ومعايير التي يصدرها محافظ الحسابات (أنظر المواد 24 و25 من القانون 10-01)؛ بالإضافة إلى المرسوم تنفيذي رقم 11-202 الممضى في 26 مايو 2011، والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، وهناك قرارين وزاريين كذلك هما:

-قرار وزارة المالية المؤرخ في 24 يونيو سنة 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ...

-قرار وزارة المالية المؤرخ في 12 يناير سنة 2014 والذي يحدّد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات .

3-1-2 -:شروط تسليم التقارير: حددت وزارة المالية العديد من الشروط التي تنظم تسليم التقرير:

-يجب أن يؤرخ تقرير محافظ الحسابات (**Commissaire Aux Comptes**) عند نهاية أشغال المراقبة، ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة. (أنظر المادة 03 من المرسوم التنفيذي 11-202).

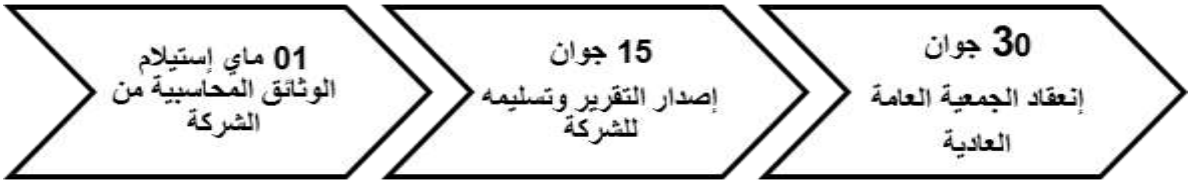
-يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات(**Commissaire Aux Comptes**) رقم اعتماده ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وعنوانه وإمضاءه وختمه.

-يجب أن يبدي محافظ الحسابات (**Commissaire Aux Comptes**) رأيه في أجل قدره خمسة وأربعون (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل. (أنظر الفصل 1من القرار الوزاري الصادر بتاريخ 24 جوان 2013))

-يجب أن يسلّم محافظ الحسابات (**Commissaire Aux Comptes**) التقارير على الأقل قبل خمسة عشر (15) يوما انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة وذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة مقابل وصل استلام (أنظر المادة 02 من القرار الوزاري الصادر بتاريخ 12 جانفي 2014) مع العلم أن الجمعية العامة للمؤسسة تجتمع في الدورة العادية 6 أشهر بعد قفل السنة المالية (أنظر المادة 676 من القانون التجاري).

- يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات (**Commissaire Aux Comptes**) تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة وأربع (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة (أنظر المادة 03 من القرار الوزاري الصادر بتاريخ 12 جانفي 2014) والشكل التالي يوضح مراحل إصدار تقرير محافظ الحسابات في الجزائر:

الشكل رقم 02: يوضح مراحل إصدار تقرير محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الباحث

3-1-3 أنواع التقارير: حسب المجلس الوطني للمحاسبة يوجد في الجزائر نوعين من التقارير:

أولا –التقارير العامة: هناك تقريرين عامين وهما:

-تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛

-تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛

ثانيا–التقارير الخاصة: هناك 13 تقرير خاص حول:

-التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة؛

-التقرير الخاص حول المبلغ الاجمالي لأعلى خمسة أو 10تعويضات (أشخاص أعلى أجر) ؛

-التقرير حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين.؛

-التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة؛

-التقرير الخاص حول اجراءات الرقابة الداخلية؛

-التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال؛

-التقرير الخاص المتعلق بحيازة أسهم الضمان؛

-التقرير الخاص المتعلق بعملية رفع رأس المال؛

-التقرير الخاص المتعلق بعملية تخفيض رأس المال؛

-التقرير الخاص المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛

-التقرير الخاص المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛

التقرير الخاص بتحويل قرارات المساهمة؛

-التقرير الخاص المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

3-1-4 – معايير تقارير محافظ الحساباتNRCAC: أصدرت لجنة التقييس التابعة للمجلس الوطني 15 معيار متعلقة بتقارير محافظ الحسابات وهي معايير إرشادية تساعد محافظي الحسابات على أداء مهامهم بشكل أمثل ،هذه المعايير يمكن تحديدها كالآتي :

– معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن الرأي حول القوائم المالية في حال الحسابات الفردية NRCAC01؛

– معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجةNRCAC02 ؛

– معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة من طرف الشركة NRCAC03 ؛

- معيار التقرير حول المبلغ الاجمالي لأعلى خمسة أو 10 تعويضات (أشخاص أعلى أجر) NRCAC04؛

– معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمينNRCAC05 ؛

– معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة بمختلف أنواعها :حسب السهم ....NRCAC06 ؛

– معيار التقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية NRCAC07؛

– معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال NRCAC08؛

– معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال NRCAC10؛

– معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال NRCAC11؛

– معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرىNRCAC12 ؛

– معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم NRCAC13؛

– معيار التقرير بتحويل قرارات المساهمةNRCAC14؛

– معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبةNRCAC15 .

3-2- محافظ الحسابات و معايير التدقيق الجزائرية :

أصدرت الجزائر عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة حتى الثلاثي الأول من سنة 2018 16 معيار تدقيق جزائري وهي معايير إرشادية تساعد محافظ الحسابات على أداء مهنته بشكل أمثل، حيث يرى العديد من الخبراء والباحثين أن هذه المعايير مستمدة من **ISA** ولكن غير كافية .وقد تم إصدراها وفق دفعات وفي شكل قرارات وزارية (القرار الوزاري لوزارة المالية أكتوبر 2016، القرار الوزاري فيفري 2016، المقرر الوزاري لوزارة المالية مارس 2017، المقرر الوزاري رقم 77 سبتمبر 2018) وتمثلت هذه المعايير في:

- معيار الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق NAA210؛

-معيار تخطيط تدقيق الكشوف المالية NAA300؛

-معيار العناصر المقنعةNAA500؛

-معيار التأكيدات الخارجيةNAA505؛

-معيار مهام التدقيق الأولية NAA510؛

-معيار الإجراءات التحليليةNAA520؛

-معيار الأحداث اللاحقةNAA560؛

-معيار إستمرارية الإستغلالNAA570؛

-معيار التصريحات الكتابيةNAA580؛

-معيار إستخدام عمل المدققين الآخرين NAA610؛

-معيار إستخدام عمل خبير معين من طرف المدقق NAA620 ؛

-معيار تأسيس الرأي و تقرير التقرير على الكشوف المالية NAA700؛

-معيار وثائق التدقيق NAA230؛

-معيار خصائص أدلة الإثباتNAA 501؛

-معيار العناصر المقنعة NAA500؛

-سبر الآراء في التدقيق NAA 530 .

4- واقع مهنة محافظي الحسابات في الجزائر مع الإشارة إلى تقارير محافظي الحسابات في سونطراك (2021-2022):

شهدت الجزائر نمو غير مسبوق في عدد المهنيين في مجال التدقيق حيث بلغ عدد محافظي الحسابات حتى سنة 2022 :2275 محافظ حسابات بالإضافة إلى 326 خبير محاسبي وهو عدد لا يغطي احتياجات السوق المحلية في هذا المجال .

الجدول رقم 01 : يوضح تطور محافظي الحسابات في الجزائر للفترة من 2014-2022

السنوات	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
العدد	1708	1875	1904	2093	2225	2379	2379	2379	2275

المصدر :من إعداد الباحث بناءا على موقع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات www.cn-cncc.dz

الملاحظ من الجدول ثبات الإحصائيات لسنوات 2019، 2020، 2021، وهذا لقيام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بمراجعة شاملة للمسجلين في الجدول ومدى التزامهم بالاشتراكات وفي سنة 2022 تم الضبط النهائي للقائمة وهي منشورة على موقع الغرفة، ومن أجل التعرف على أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات يتطلب التعرف عليها من خلال تقسيمات مجموعات المعايير الدولية .

4-1 أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات:

لمعرفة أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات يجب التطرق إليهم من عدة جوانب منها ما هو متعلق المبادئ والمسؤوليات العامة وعمليات تخطيط المهنة ومنها ما هو متعلق بأدلة الإثبات وأدوات التدقيق .

4-1 -1 أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال المبادئ والمسؤوليات العامة وعمليات تخطيط المهنة:

المبادئ والمسؤوليات العامة متطلبات أساسية لأي مهنة مهما كان نوعها وقد أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية العديد من المعايير التي تغطي هذا الجانب .

الجدول رقم 02: يوضح أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال المبادئ والمسؤوليات العامة:

معايير التدقيق الجزائرية	معايير التدقيق الدولية	الأثر على مهنة محافظ الحسابات
NAA210 معيار الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	**ISA210** الموافقة على شروط عملية التدقيق	تنظيم المهنة من خلال : رسالة المهمة رسالة التوكيد وذلك بتنظيم مرحلة ارتباط محافظ الحسابات بالمؤسسة محل التدقيق
NAA 230 وثائق التدقيق	**ISA230** توثيق التدقيق	تحديد أوراق عمل محافظ الحسابات : الملف الدائم الملف الجاري كذلك تنظيم مرحلة التعرف على المؤسسة محل التدقيق
NAA300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية	**ISA300** التخطيط لتدقيق البيانات المالية	تحديد برنامج التدقيق ومدى كفاية التخطيط والإشراف بالإضافة إلى تقدير موازنة التدقيق

المصدر: من إعداد الباحث

ليكون هناك أثر إيجابي لمعايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال المبادئ والمسؤوليات العامة يجب على لجنة التقييس اعتماد المعايير الدولية للتدقيق المكملة لهذه المعايير والتي من بينها :

-معيار التدقيق الدولي رقم 200 والخاص بالأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراءات عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية؛

-معيار التدقيق الدولي رقم241 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش في إعداد القوائم المالية؛

-معيار التدقيق الدولي رقم 320 الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق؛

-معيار التدقيق الدولي رقم 330 إستجابة المدقق للمخاطر؛

هذه كلها معايير يحتاجها اليوم محافظ الحسابات في الجزائر لأداء مهنته بشكل أمثل .

4-1-2 أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال أدلة الإثبات:

أدلة الإثبات ضرورية من أجل إعداد التقرير وتتطلب حصافة وكفاءة من طرف محافظ الحسابات من أجل تجميعها وتوثيقها وهي التي تساعده في إبداء رأيه إيجابي أو سلبي ولها علاقة عكسية مع نظام الرقابة الداخلية وقد أصدرت الجزائر مجموعة من المعايير في هذا الجانب ،والجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم 03: يوضح أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال أدلة الإثبات

معايير التدقيق الجزائرية	معايير التدقيق الدولية	الأثر على مهنة محافظ الحسابات
NAA500 العناصر المقنعة	**ISA500** أدلة الإثبات	ضبط أدلة الإثبات وتحيد علاقتها بقرائن الإثبات
NAA 501خصائص أدلة الإثبات	**ISA510** اعتبارات خاصة بأدلة الإثبات	من خلال كفاية الأدلة: وهو عدد الأدلة التي يتم الحصول عليها وكفاءة الأدلة: أي جودة الدليل أو صحته.
NAA505 التأكيدات الخارجية	**ISA 505** التأكيدات الخارجية	هذا المعيار يسمح لمحافظ الحسابات بجمع أدلة تدقيق كافية من خلال احترام قواعد وشروط التعامل مع هذا النوع من الأدلة.

المصدر :من إعداد الباحث

في هذا الجانب قام المجلس الوطني للمحاسبة بتغطية كل الجوانب المتعلقة بأدلة التدقيق لكن يبقى تقدير قرائن الإثبات وربطها بالدلة إشكاليات كبية تواجه محافظي الحسابات بالإضافة إلى إشكالية أدلة الإثبات الإلكترونية مع الاتجاه نحو المعاملات الإلكترونية واستخدام وسائل الدفع الإلكترونية .

4-1-3 أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال أدوات التدقيق : يقوم محافظ الحسابات باستخدام العديد من الأدوات للقيام بمهنة التدقيق القانوني بشكل أمثل .

الجدول رقم 04: يوضح أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال أدوات التدقيق

معايير التدقيق الجزائرية	معايير التدقيق الدولية	الأثر على مهنة محافظ الحسابات
NAA510 مهام التدقيق الأولية	**ISA 510** عمليات مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية	يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق تجاه الأرصدة الافتتاحية في حالة التدقيق الأولي لأول مرة،
NAA520 الإجراءات التحليلية	**ISA 520** الإجراءات التحليلية	هنا يسمح لمحافظ الحسابات استخدام كل من: التحليل الإحصائي للبيانات المالية تحليل الاستغلال ،التحليل المالي، التحليل الاجتماعي .
NAA 530سبر الآراء في التدقيق	**ISA 530** تدقيق العينات	هنا يسمح لمحافظ الحسابات باستخدام كل من : المعاينة الإحصائية في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية .

NAA 540 مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات محاسبة القيمة العادلة والمعلومات المقدمة عنها	**ISA 540** مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات محاسبة القيمة العادلة والمعلومات المقدمة عنها	هنا يترتب على محافظ الحسابات الإلمام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بالإضافة إلى معايير التقارير المالية الدولية ومنها المعيار **IFRS 13**
NAA560 الأحداث اللاحقة	**ISA 560** الأحداث اللاحقة	يعطي هذا المعيار لمحافظ الحسابات طرق إرشادية في كيفية التعامل مع الاحداث اللاحقة للميزانية والمسائل المتعلقة بمسؤوليات المدقق تجاه المعلومات تم الحصول عليها بعد تاريخ تقريره،
NAA570 استمرارية الاستغلال	**ISA 570**استمرارية الاستغلال	هذا المعيار إرشادي يوضح للمدقق تقنيات التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة وكيفية التعامل معه

المصدر :من إعداد الباحث

في هذا الجانب هناك العديد من الإشكاليات التي توجه محافظي الحسابات على غرار مدى قانونية نظام المصادقات بالإضافة إلى استخدام نماذج تقييم نظام الرقابة الداخلية مثل نموذج **COSO** و نموذج **SOX** نموذج **COBIT** وهي نماذج مساعدة وأدوات مهمة في عمليات التدقيق .

4-1-4 أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال إعداد التقارير والاستعانة بالخبراء والمدققين الداخليين. لإعداد تقرير المدقق يتطلب توفر مجموعة من الظروف والعوامل المساعدة على إعداد التقرير بشكل أمثل يعطي صورة حقيقية واقعية على عمل المؤسسة ويضيق فجوة التوقعات والجدول التالي يوضح أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال إعداد التقارير والاستعانة بالخبراء والمدققين الداخليين.

الجدول رقم 05: يوضح أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال إعداد التقارير والاستعانة بالخبراء والمدققين الداخليين.

معايير التدقيق الجزائرية	معايير التدقيق الدولية	الأثر على مهنة محافظ الحسابات
NAA580 التصريحات الكتابية	**ISA 580**الإقرارات الكتابية	تناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في الحصول على تصريحات كتابية من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب الحالة، عند تدقيق القوائم المالية
NAA610 إستخدام عمل المدققين الآخرين	**ISA 610**إستخدام	يعالج هذا المعيار شروط انتفاع المدقق الخارجي

	عمل المدققين الداخليين	من أعمال التدقيق الداخلي وتحقيق اتكامل بينهما في إعداد التقرير.
NAA620 إستخدام عمل خبير معين من طرف المدقق	**NAA620** إستخدام عمل خبير التدقيق	يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة عند إستخدام خبير أو خبرة مضادة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لإعداد التقرير
NAA700 تأسيس الرأي وتقرير التقرير على الكشوف المالية	**NAA700** تكوين الرأي وإعداد التقرير حول البيانات المالية	يتناول هذا المعيار إرشادات حول شكل ومحتوى تقرير المدقق الصادر نتيجة لتدقيق القوائم المالية

المصدر :من إعداد الباحث

هذه المعايير غير كافية لإعداد التقرير بشكل أمثل ويتطلب الرجوع إلى معايير التدقيق الدولية مثل:

-معيار التدقيق الدولي رقم 711 والمتعلق بـــ: الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق؛

-معيار التدقيق الدولي رقم 705 والمتعلق بـــ: تعديلات الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل؛

-معيار التدقيق الدولي رقم 706 والمتعلق بـــ: فقرات التأكيد والفقرات الاخرى في تقرير المدقق المستقل؛

-معيار التدقيق الدولي رقم 710 والمتعلق بـــ: المعلومات المقارنة –مقارنة الأرقام والقوائم المالية المقابلة؛

-معيار التدقيق الدولي رقم 710 والمتعلق بـــ: مسؤوليات المدقق عن المعلومات الأخرى المفصح عنها في القوائم المالية.

4-2- دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات لشركة سوناطراك :

بإعتبار شركة سونطراك مجمع في هي تخضع لتدقيق 4 محافظي الحسابات مثل الشركات القابضة والبنوك وهذا لكونها مجمع ولها العديد من الفروع حيث لا يستطيع تدقيق حساباتها مدقق واحد وسنحاول في هذا الجزء التركيز على تقرير محافظي الحسابات لسنة 2021 وتقرير محافظ الحسابات لسنة 2022 وسنحول إختيار معيارين المعيار **NAA700** والمعيار **NRCAC 02** بإعتبار أن كل من المعيارين لهما تأثير كبير على إعداد التقرير ولهما أهمية نسبية في عملية التدقيق وقد قسمنا دراسة تطبيق كل من معيارين في :

-مدى تطبيق المعيار **NAA700** والمعيار **NRCAC 02** في تقرير محافظي الحسابات لشركة سوناطراك لسنة 2021

- مدى تطبيق المعيار **NAA700** والمعيار **NRCAC 02** في تقرير محافظي الحسابات لشركة سوناطراك لسنة 2022

الجدول رقم :06 يوضح مدى تطبيق المعيار NAA700 والمعيار NRCAC 02 في تقرير محافظي الحسابات لشركة سوناطراك لسنة 2021

البيان		مدى تطبيق المعايير
شكل ونوع التقرير	الكتابة	تم تطبيق بنود المعيار **NAA700** والمعيار **NRCAC 02** حيث قدم التقرير في وثيقة مكتوبة وبشكل مختصر مع إعداد التقرير بلغتين مختلفتين: اللغة العربية واللغة الفرنسية
	الصياغة	ألفاظ وعبرات التقرير سهلة وواضحة ولا تحمل أكثر من معنى ولا تدعو إلى اللبس والتأويل.
	التوجيه	التقرير موجه إلى مجموع المساهمين (الجمعية العامة للمساهمين) لأن الشركة شركة قابضة وهو ما تضمنه التقرير .
	مدة التدقيق	تضمن التقرير مدة التدقيق وهي السنة المالية السابقة لسنة 2020.
	التاريخ	تم تحديد تاريخ التقرير في 10 جوان 2021 أي 15 يوما من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية وهذا ما تضمنته لمادة 02 من القرار الوزاري الصادر بتاريخ 12 جانفي 2014 والمعيار **NRCAC 02**
	التوقيع	حمل التقرير توقيع محافظي الحسابات لكن لم يتضمن رقم قيدهم في الجدول
محتوى التقرير	التمهيد والقوانين المرجعية	لم يتم الإشارة إلى القوانين والمعايير المرجعية في مقدمة التقرير مثل : -القانون 07-11؛ -معايير التدقيق الجزائرية .
	الرأي	تم التعبير عن الراي بتحفظ ومعناه أن القوائم المالية منظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة مع تقدير تحفظات.
	الملاحظات	لم يتم تحديد التحفظات وهي التي يجب أن تبين في فقرة تسبق التعبير عن الرأي
	تميز القوائم المالية	لم يميز تمييز القوائم المالية على حدى، جدول حسابات النتائج، الميزانية، جدول التدفقات .

المصدر :من إعداد الباحث بناءا على تقرير محافظي الحسابات لشركة سونطراك 2021(أنظر الملحق رقم 01)

الملاحظ في هذا الجدول أن بنود كل المعيارين لم تطبق بشكل كلي واقتصر التطبيق على بعض البنود وقد يكون لكون هذا التقرير مختصر وهو الذي يوجه للإفصاح أما التقرير الإجمالي فهو الذي يتضمن القوائم المالية التفصيلية مع بعض الامور التي يتحفظ عليها محافظي الحسابات في إعدادهم للتقرير .

الجدول رقم07 : يوضح مدى تطبيق المعيار NAA700والمعيار NRCAC 02 **في تقرير محافظي الحسابات لشركة سوناطراك 2022**

البيان		مدى تطبيق المعايير
شكل ونوع التقرير	الكتابة	تم تطبيق بنود المعيار **NAA700** والمعيار **NRCAC 02** حيث قدم التقرير في وثيقة مكتوبة وبشكل مختصر مع إعداد التقرير بلغة واحدة فقط .
	الصياغة	ألفاظ وعبارات التقرير سهلة وواضحة ولا تحمل أكثر من معنى ولا تدعو إلى اللبس والتأويل
	التوجيه	التقرير موجه إلى مجموع المساهمين (الجمعية العامة للمساهمين) لان الشركة هي مجمع شركات وهو ما تضمنه التقرير.
	مدة التدقيق	تضمن التقرير مدة التدقيق وهي السنة المالية السابقة لسنة 2021
	التاريخ	تم تحديد تاريخ التقرير في 27 جوان 2021 وهو يخالف الإطار الزمني (15) يوما من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية وهذا ما تضمنته لمادة 02 من القرار الوزاري الصادر بتاريخ 12 جانفي 2014 والمعيار **NRCAC 02**
	التوقيع	حمل التقرير توقيع محافظي الحسابات وكذلك تضمن رقم قيدهم في الجدول
محتوى التقرير	التمهيد والقوانين المرجعية	لم يتم الإشارة إلى القوانين والمعايير المرجعية مثل: -القانون 07-11 ؛ -معايير التدقيق الجزائرية .
	الرأي	تم التعبير عن الراي إيجابي ومعناه أن القوائم المالية منظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة مع عدم وجود تحفظات.
	الملاحظات	لم يتم الإشارة إلى الملاحظات لأن التقرير إيجابي
	تميز القوائم المالية	لم يميز تمييز القوائم المالية على حدى، جدول حسابات النتائج، الميزانية، جدول التدفقات .

المصدر :من إعداد الباحث بناءا على تقرير محافظي الحسابات لشركة سونطراك 2022 (أنظر الملحق رقم 02)

الملاحظ في هذا الجدول أن هناك تحسن في تطبيق بعض البنود لكن لم يتم تطبيق المعيارين بشكل كلي، مع ملاحظة أن التقرير تضمن رأي إيجابي وهو نادر في عمليات التدقيق ويتطلب مسؤوليات إضافية من طرف محافظي الحسابات وخصوصا في شركة حسابتها قفلت بـ 590514570858.80 دينار جزائري.

5. خاتمة :

بعد دراستنا لموضوع مهنة محافظ الحسابات بين معايير **NRCAC** ومعايير التدقيق الجزائرية **NAA** وإختيار تقارير شركة سوناطراك كعينة للدراسة نرى أن محافظ الحسابات ملزم بإتباع هذه المعايير من أجل إعداد تقارير مالية ذات جودة عالية، ومن أجل التماشي مع المعايير الدولية رغم وجود العديد من النقائص على مستوى هذه المعايير والتي لا تتكامل مع النظام المحاسبي والمالي المعمول به الجزائر منذ 2010 .

1.5. إختبار الفرضيات:

في دراستنا لموضوع واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية **NAA** تم إثبات ونفي الفرضيات التالية:

- إن معايير التدقيق الجزائرية **NAA** هي نسخة طبق الأصل لمعايير التدقيق الدولية وهي معايير إرشادية يستدل بها محافظ الحسابات لحل الإشكاليات التي تواجههم أثناء أداء مهامهم أما معايير تقارير محافظي الحسابات **NRCAC** فهي معايير قانونية مستوحاة من معايير التدقيق المتعارف عليها **GAAS**؛
- لا يوجد تحليل معمق للبيئة المحاسبية الجزائرية عند إعداد معايير التدقيق الجزائرية **NAA** ومعايير تقارير محافظي الحسابات **NRCAC** وإنما تم الإعتماد على النسخة الفرنسية ؛
- إن تطبيق كل من: معايير التدقيق الجزائرية **NAA** ومعايير تقارير محافظي الحسابات **NRCAC** يؤدي إلى تحسين مهنة محافظي الحسابات في الجزائر ؛
- إن معايير التدقيق الجزائرية **NAA** التي تم إصدارها غير كافية ويجب تكملة المعايير الأخرى التي أصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية**IAASB** ؛
- يوجد تطبيق جزئي لمعايير التدقيق الجزائرية ومعايير محافظي الحسابات في تقارير محافظي الحسابات لشركة سوناطراك.

2.5. نتائج الدراسة :

- إن معايير التدقيق الدولية أصبحت ضرورة ملحة للتماشي والمستجدات الدولية في مجال المحاسبة والتدقيق؛
- إن القانون 10-01 جاء بالعديد من الإصلاحات الإيجابية والتي يمكن أن تعيد إعادة هندسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؛
- إن معايير تقارير محافظي الحسابات **NRCAC** وهي معايير تساعد في تنظيم وإعداد التقارير بمختلف أنواعها عامة وخاصة؛
- يساهم وضع معايير لتقارير محافظ الحسابات تحسين جودة تقارير التدقيق في الجزائر؛
- تحرص معايير التدقيق على تعزيز شفافية وحوكمة التدقيق من خلال الرفع من نزاهة المدقق الخارجي القانوني وتعزيز مسؤولياته؛

- إعتماد الجزائر لمعايير **NAA** هو بداية لتطبيق معايير التدقيق الدولية التي يصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية **IAASB**؛
- يحرص محافظي الحسابات في شركة سونطراك على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية **NAA** ومعايير تقارير محافظي الحسابات **NRCAC** مما سيؤدي حتما يؤدي إلى تحسين جودة التقرير في الشركة.

3.5. التوصيات :

في ظل النتائج المتوصل إليها نقترح مجموعة من التوصيات التي سوف تساعد على التطبيق الأمثل لمعايير التدقيق في الجزائر وتتمثل في :

- إعطاء أهمية أكثر لمعايير التدقيق الجزائرية من خلال تدعيمها بتشريعات قوانين لتفعيل تطبيقها على أرض الواقع؛
- التأكيد على ضرورة إعادة هندسة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر؛
- تفعيل لجنة التقييس التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة؛
- محاكاة تجارب الدول الرائدة في ميدان تطبيق المعايير بمختلف انواعها؛
- ضرورة وجود دليل خاص بالمعايير يساعد محافظي الحسابات على إعداد التقارير وفحص الحسابات؛
- العمل على إصدار معايير خاصة بتدقيق أنظمة المعلومات وتدقيق التجارة الإلكترونية؛
- يجب على محافظي الحسابات في شركة سونطراك العمل أكثر للتطبيق الامثل لمعايير التدقيق الجزائرية **NAA** ومعايير تقارير محافظي الحسابات **NRCAC** .

6. قائمة المراجع:

-بن يحي علي،(2020): "**دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقاً للمعايير المطبقة في الجزائر** . "أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر؛

-بن يحي علي، (2023): **التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي**، دار نزهة الألباب، غرداية، الجزائر؛

- حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد (**2022**): "**المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات**."، مجلة دفاتر بوادكس POIDEX، تصدر عن مخبر السياسة الصناعية وتنمية المبادلات الخارجية – كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير – جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم، الجزائر. المجلد 11 ،العدد 02؛

- لبوز نوح، نوح بوعلاق (2019): "**تأثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات – دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة 2018**"، مجلة دفاتر إقتصادية ، تصدر عن– كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير – جامعة غرداية، الجزائر. المجلد 03، العدد 02؛

-الامانة العامة للحكومة (2010)- قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 **المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**؛ الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42؛

–وزارة المالية (2011) المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 2011/11/27 **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره** ، الجريدة الرسمية ، العدد 07؛

- وزارة المالية (2011) المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 2011/11/27 **يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد** ، الجريدة الرسمية ، العدد 07 ؛

- وزارة المالية (2011) المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012 والذي **يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.**، الجريدة الرسمية ، العدد 43 ؛

- وزارة المالية (2017) القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7 مارس سنة 2017، **والذي يحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص في معهد تنظيم مهنة المحاسب على شهادة الخبير المحاسبي وشهادة محافظ الحسابات.** الجريدة الرسمية ، العدد 45 ؛

- وزارة المالية (2011) المرسوم التنفيذي رقم 11-26 ممضي في 27 يناير 2011، ،**والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره** ، الجريدة الرسمية ، العدد 07؛

- وزارة المالية (2012) قرار وزارة المالية الممضي في 03 مايو 2012 ، **والذي يحدد مبلغ المكافأة الممنوحة لممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.**، الجريدة الرسمية ، العدد 45 ؛

- وزارة المالية (2001) المرسوم التنفيذي رقم 01-351 الصادر في 10 نوفمبر 2001والذي يتضمن تطبيق أحكام المادة101 من القانون 99-01 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة **2000والمتعلقة بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات** ، الجريدة الرسمية ، العدد 67 ؛

- وزارة المالية (2011) المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/11/27 يتعلق **بتعيين محافظي الحسابات** ، الجريدة الرسمية ، العدد 07 ؛

- وزارة المالية (2013) المرسوم التنفيذي رقم 13- 10 ممضي في 13 يناير 2013، ، **والذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف محافظ الحسابات خلال ممارسة وظيفته وكذا العقوبات التي تقابله.**، الجريدة الرسمية ، العدد 03 ؛

-وزارة المالية (2011) المرسوم التنفيذي رقم 11-393 ممضي في 24 نوفمبر 2011 **والذي يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر محافظي الحسابات المتربصين** ، الجريدة الرسمية ، العدد 65 ؛

وزارة المالية (2011) المرسوم تنفيذي رقم 11-202 ممضي في 26 مايو 2011، **والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرساله.**، الجريدة الرسمية ، العدد 30 مؤرخة في 01 يونيو 2011؛

وزارة المالية (2013) قرار وزارة المالية المؤرخ في 24 يونيو سنة **2014 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات** ، الجريدة الرسمية ، العدد 24 ؛

بنك الجزائر (2012) -النظام 11-08 المؤرخ في 28 نوفمبر 2011 والمتعلق **بالرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية** ، الجريدة الرسمية ، العدد 47 ؛

- وزارة المالية (2016) المقرر الوزاري رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 والمتضمن **معايير التدقيق الجزائرية (210،505،580،560)** .

- وزارة المالية (2016) المقرر الوزاري رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 والمتضمن **معايير التدقيق الجزائرية (300،500،580،700)** .

-وزارة المالية (2017) المقرر الوزاري رقم 150 المؤرخ في 15 مارس 2017 والمتضمن **معايير التدقيق الجزائرية (520،570،610،620)** .

- وزارة المالية (2018) المقرر الوزاري رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 والمتضمن **معايير التدقيق الجزائرية (230،510،530،540)** .

6. ملاحق:

الملحق رقم 01 تقرير محافظ الحسابات لشركة سوناطراك 2021

سوناطراك

sonatrach

Certification des Commissaires Aux Comptes

Messieurs les membres de l'Assemblée Générale de SONATRACH,

Nous avons l'honneur de vous faire rapport de la mission de contrôle que nous avons effectuée en qualité de Commissaires Aux Comptes.

Nous avons examiné les états financiers, tels qu'arrêtés par le Conseil d'Administration de votre Société au titre de l'exercice 2020, avec un total bilan -actif/passif de douze mille cinquante-cinq milliards neuf millions deux cent cinquante-sept mille six cent un dinars et quatre-vingt-seize centimes (12 055 009 257 601,96 DA) et un résultat net bénéficiaire de vingt milliards cent soixante-deux millions deux cent trente-neuf mille sept cent trente-un dinars et soixante-dix-neuf centimes (20 162 239 731,79 DA).

Nos différents travaux de contrôle, réalisés essentiellement à base de sondages, de recoupements et de techniques qui nous sont apparus les plus appropriés, ont été accomplis conformément aux règles de diligence normale.

Compte tenu des résultats de ces travaux, nous certifions, sous réserve de prendre en charge les remarques et observations formulées, que les comptes annuels présentés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des activités, de la situation financière et patrimoniale de votre société au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2020.

Alger, le 10 juin 2021

Les Commissaires aux Comptes

MEGUELLATI Enchaellah

TERKMANE Rachid

OUZZANI Samir

EXPERT - COMPTABLE
COMMISSAIRE AUX COMPTES

BENKHLIFA Abdelhamid

المصدر: المديرية العامة لشركة سوناطراك

الملحق رقم 02 تقرير محافظ الحسابات لشركة سوناطراك 2022

سوناطراك
sonatrach

Certification des Commissaires Aux Comptes des comptes sociaux

Messieurs les membres de l'Assemblée Générale de SONATRACH,

Nous avons l'honneur de vous faire rapport de la mission de contrôle que nous avons effectuée en qualité de Commissaires Aux Comptes.

Nous avons examiné les états financiers individuels, tels qu'arrêtés par le Conseil d'Administration de votre Société au titre de l'exercice 2021, avec un total bilan actif/passif de douze mille six cent cinquante-quatre milliards cinq cent soixante-un millions quatre cent quarante-deux mille cinq cent vingt-huit dinars et cinquante-sept centimes (12 654 561 442 528.57 DA) et un résultat net bénéficiaire de cinq cent quatre-vingt-dix milliards cinq cent quatorze millions cinq cent soixante-dix mille huit cent cinquante-huit dinars et quatre-vingt centimes (590 514 570 858.80 DA).

Nos différents travaux de contrôle, réalisés essentiellement à base de sondages, de recoupements et de techniques qui nous sont apparus les plus appropriés, ont été accomplis conformément aux règles de diligence normale.

Compte tenu des résultats de ces travaux, nous certifions, sous réserve de prendre en charge les remarques et observations formulées, que les comptes annuels présentés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des activités, de la situation financière et patrimoniale de votre société au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2021.

Alger, le 27 juin 2022

Les Commissaires aux Comptes

MEGUELLATI Enchaellah

TERKMANE Rachid

QUEZZANI Samir

BENKHLIFA Abdelhamid

المصدر: المديرية العامة لشركة سوناطراك