

أثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على القوائم المالية المجمعة

دراسة حالة مجمع الشركة الوطنية للكهرباء والغاز

The impact of applying the Algerian standards for auditing on the consolidated financial statements A case study of The National Electricity and Gas Company

أمنية كحلوش*، مخبر مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات، جامعة بومرداس، الجزائر.

am.kahlouche@univ-boumerdes.dz

أ.د. نصيرة يحيياوي، مخبر مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات، جامعة بومرداس، الجزائر

nacira.yahiaoui@yahoo.fr

تاريخ التسليم: (2020/10/17)، تاريخ المراجعة: (2021/03/02)، تاريخ القبول: (2021/04/19)

Abstract :

ملخص :

Through this research, we aim to clarify how the audit process is performed at the level of company complexes in light of the application of the Algerian standards for auditing, and to clarify the role of the account governor as the one in charge of this process, especially in light of the reforms that Algeria has known of the audit profession.

It was concluded that the auditing of the consolidated financial statements is carried out by relying on the reports of the accounts' governors of the collector companies, and this is what dictates that the financial statements of each branch are prepared in accordance with the accounting principles and methods of evaluation and disclosure adopted by the collector.

Key words: Audit of consolidated financial statements, Algerian Auditing Standards, Auditor.

نهدف من خلال هذا البحث إلى تبين الكيفية التي يتم بها أداء عملية التدقيق على مستوى مجمعات الشركات في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، وإيضاح دور محافظ الحسابات كونه القائم بهذه العملية، خاصة في ظل ما عرفتته الجزائر من إصلاحات لمهنة التدقيق. وتم التوصل إلى أن تدقيق القوائم المالية المجمعة تتم بالاعتماد على تقارير محافظي حسابات شركات المجمع وهذا ما يفرض أن تكون القوائم المالية لكل فرع معدة وفق المبادئ المحاسبية وطرق التقييم والإفصاح المتبناة من طرف المجمع. الكلمات المفتاحية: تدقيق القوائم المالية المجمعة، المعايير الجزائرية للتدقيق، محافظ الحسابات.

* المؤلف المراسل: أمينة كحلوش، الإيميل: am.kahlouche@univ-boumerdes.dz

مقدمة:

إن التطور الذي يشهده العالم في شتى المجالات دفع الجزائر إلى القيام بمجموعة من الإصلاحات في مجالي المحاسبة والتدقيق وذلك بالاعتماد على المعايير الدولية، ولقد مست هذه الإصلاحات مختلف المؤسسات ومن ضمنها مجمعات الشركات والتي تقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة تعبر عن أدائها ووضعها المالي باعتبارها وحدة واحدة، إلا أن التأكد من صحة ومصداقية المعلومات الواردة في هذه القوائم لا يتم إلا من خلال القيام بعملية التدقيق المناسبة لطبيعة المجمعات والتي تسهم في تفعيل إجراءات الحوكمة داخلها.

الإشكالية: ماهي آثار تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على المجمعات الشركات ؟

فرضيات البحث:

- تدقيق القوائم المالية المجمعة في الجزائر يرتكز على قوانين خاصة تسمح بوجود أساس فعال وقوي الذي يعمل على تشجيع الشفافية والمصداقية عند عرض القوائم المالية للمجمعات.
- يطبق مجمع الشركة الوطنية للكهرباء والغاز جميع الإجراءات القانونية والمحاسبية حسب القوانين والمعايير المنصوص عليها عند إعداد القوائم المالية المجمعة وتدقيقها.

أهداف البحث: نهدف من خلال هذه البحث إلى:

- إلقاء الضوء على أهمية ما قامت به الجزائر من إصلاحات من خلال إصدارها لقوانين من شأنها تحسين أداء الشركات والرقابة عليها ورفع مستوى الشفافية فيها؛
- عرض أهم ما جاء به القانون 10-01 و 11-202 حول تنظيم ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر؛
- تحديد الإجراءات العملية التي تمكن من القيام بعملية التدقيق على مستوى المجمعات وإيضاح دور محافظ الحسابات كونه القائم بهذه العملية؛
- الخروج بنتائج واقتراحات تساهم في تحسين أداء عملية التدقيق القوائم المالية المجمعة على ضوء مرجعية المعايير الجزائرية للتدقيق.

منهج البحث: اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي في عرض الجزء النظري كما اعتمد على منهج دراسة حالة في الجزء التطبيقي.

تقسيمات البحث: للإجابة عن الإشكالية السابقة تم التطرق إلى النقاط التالية:

- معايير التدقيق في الجزائر؛
- معايير تقرير محافظ الحسابات؛
- الدراسة التطبيقية: دراسة حالة مجمع الشركة الوطنية للكهرباء والغاز (سونغاز).

1. معايير التدقيق في الجزائر

أصدرت الوزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة أربعة مقررات تتضمن معايير التدقيق الجزائرية، حيث تبنت الجزائر 16 معيار وطني وسنتاول في هذا المحور شروحات مختصرة لما جاء في المقررات الحاملة للمعايير الجزائرية للتدقيق، من خلال التطرق ما يعالجه كل معيار على حدى.

1.1 شرح مختصر للمقرر رقم (002) المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة الأولى:

طبقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن أول إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، ووفقا للمادة الأولى فقد تم وضع حيز التنفيذ 04 معايير، حيث تستهدف هذه المعايير الكشف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية، وتشمل:

جدول رقم 01: شرح مختصر للمقرر رقم 002 لمعايير التدقيق الجزائرية

المعيار الجزائري للتدقيق	شرح المعيار
المعيار الجزائري للتدقيق 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق (محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد) للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء معا لأشخاص القائمين على الحكم فيا لمؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق. أما هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها.
المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية	يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة. أما هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية.
المعيار الجزائري للتدقيق 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاهها لأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية. قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة: بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق، وبعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة.
المعيار الجزائري للتدقيق 580 التصريحات الكتابية	يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية. أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية.

المصدر: الوزارة المالية، المقرر رقم 002، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210-505-560-580)، المؤرخ في 04 فيفري 2016، المادة الأولى، ص ص 05-29.

2.1 شرح مختصر للمقرر رقم (150) المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة الثانية:

تضمن المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن ثاني إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق ووفق هذا المقرر فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية، وهي كالتالي:

جدول رقم 02: شرح مختصر للمقرر رقم 150 لمعايير التدقيق الجزائرية

المعيار الجزائري للتدقيق	شرح المعيار
المعيار الجزائري للتدقيق 500 العناصر المقتعة	يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقتعة" الذي يقصد بها كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن هذه العناصر المعلومات المتضمنة في المحاسبة مثل دفتر الأستاذ وكل الوثائق الثبوتية كالفواتير والعقود والتي تشكل مصدر مهما للعناصر المقتعة.
المعيار الجزائري للتدقيق 100 تخطيط تدقيق الكشوف المالية	يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية كما يخص التدقيقات المتكررة وليس عملية التدقيق الأولية التي تتطلب معالجتها على حدا. أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو تخطيط التدقيق حتى تتجز المهمة بفعالية .
المعيار الجزائري للتدقيق 510 مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية-	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية حيث هذه الأخيرة تنسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع التدقيق، أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق .
المعيار الجزائري للتدقيق 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية	يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل حيث هذا الأخير يعني ذلك الرأي الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق .

المصدر: الوزارة المالية، المقرر رقم 150، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700)، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المادة الأولى، ص ص 07-51.

3.1 شرح مختصر للمقرر رقم (23) المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة الثالثة:

وفق القرار رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أصدرت الجزائر المجموعة الثالثة من المعايير الجزائرية للتدقيق، و وفق المادة الأولى من هذا المقرر فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق، وهي:

جدول رقم 03: شرح مختصر للمقرر رقم 23 لمعايير التدقيق الجزائرية

المعيار الجزائري للتدقيق	شرح المعيار
المعيار الجزائري للتدقيق 520 الإجراءات التحليلية	يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة

مادية في جوهرها، وإلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تتأسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق .	
يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية .	المعيار الجزائري للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال
يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقاً لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته .	المعيار الجزائري للتدقيق 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين
يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير .	المعيار الجزائري للتدقيق 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

المصدر: الوزارة المالية، المقرر رقم 23، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620)، المؤرخ في 15 مارس 2017، المادة الأولى، ص ص 07-51.

4.1 شرح مختصر للمقرر رقم (77) المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة الرابعة:

وفق القرار رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أصدرت الجزائر المجموعة الرابعة من المعايير الجزائرية للتدقيق، و وفق المادة الأولى من هذا المقرر فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق، وهي:

جدول رقم 04: شرح مختصر للمقرر رقم 77 لمعايير التدقيق الجزائرية

شرح المعيار	المعيار الجزائري للتدقيق
يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق (ملفات العمل) أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، و تتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة و النتائج التي توصل إليها، و قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير إلكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة و واضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف.	المعيار الجزائري للتدقيق 230 و ثائق التدقيق
يتطرق هذا المعيار إلى مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية و مناسبة وفقاً للمعايير الجزائرية و هذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات و القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان و المعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.	المعيار الجزائري للتدقيق 501 العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة-
يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لانجاز إجراءات التدقيق. يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي و الغير إحصائي لتحديد و اختيار عينة ما، و وضع فحوص لإجراءات الاختيار و مراجعات تفصيلية و تقييم نتائج السبر.	المعيار الجزائري للتدقيق 530 السبر في التدقيق
يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية و	المعيار الجزائري للتدقيق 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها

التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها	تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية، الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقتنة و الكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية المدرجة في الكشف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة، معقولة، و المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة.
--	--

المصدر: الوزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77، المتضمن المعايير الجزائية للتدقيق (230-501-530-540)، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المادة الأولى، ص ص 05-29.

2. معايير تقارير محافظ الحسابات:

حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26/05/2011 معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه، وورد محتواها في ملحق القرار المؤرخ في 24/06/2013 حيث يتعين على محافظ الحسابات إعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يترجم به مهمته الرئيسية كما ينجز ثلاثة عشر (13) تقريراً خاصاً على الأكثر يترجم بها مهامه الثانوية (المادة 02، الجريدة الرسمية العدد 30، ص 19).

1.2 معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية: يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يبين فيه أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية (سفاحلو رشيد، 2017، ص 205)، يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة:

1.1.2 رأي بالقبول: يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة صادقة للوضعية المالية ووضعية الذمة وخزينة الكيان عند نهاية الدورة.

2.1.2 رأي بتحفظ (أو تحفظات): يتم التعبير عن الرأي بتحفظ من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية (فايز سايج، 2011، ص 39).

3.1.2 رأي بالرفض: يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول. يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تعميمها إذا أمكن ذلك قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان.

2.2 التقارير الخاصة: يترتب على مهمة محافظ الحسابات زيادة على إعداد تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية إعداد ثلاثة عشر (13) تقريراً خاصاً نتطرق إلى معيار كل تقرير خاص باختصار من حيث الهدف والمتطلبات.

جدول رقم 05: شرح معايير التقارير الخاصة

التقرير الخاص	شرح التقرير
معيار التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة	يهدف هذا المعيار إلى التعاريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفية التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص.
معيار التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات	يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفية التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أشخاص الأعلى أجراً الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.
معيار التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين	يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفية التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
معيار التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم	يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفية التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحالة في الشركة للسنوات الخمس (05) الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (05) و يهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.
معيار التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية	يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفية التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.
معيار التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال	يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفية التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها إعداد الحسابات بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
معيار التقرير الخاص المتعلق بحيازة أسهم الضمان	يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفية التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة

معيار التقرير الخاص المتعلقة بعملية رفع رأس المال	لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.
معيار التقرير الخاص المتعلقة بعملية تخفيض رأس المال	يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخّص رفع رأس المال لاسيما المعلومات التالية:التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة حول كفاءات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي لاكتتاب؛ استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال.
معيار تقرير خاص متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى	يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة ، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.
معيار التقرير الخاص متعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم	يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم تظهر احتياطات ونتاج صافية قابلة للتوزيع كما هو محدد في القانون و تكفي للسماح بتوزيعها.
معيار التقرير الخاص متعلق بتحويل الشركات ذات أسهم	إذا تم عملية التحويل خلال الدورة يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.
معيار التقرير الخاص متعلق بالفروع و المساهمات والشركات المراقبة	يلزم محافظ الحسابات بالحق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال للشركة خلال الدورة وذلك لاسيما بإبراز: الاسم والمقر الاجتماعي، الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان، رأس المال الاجتماعي، تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

المصدر: الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 30، قانون رقم 11-202 المحدد لمعايير تقارير محافظ

الحسابات، أشكالها، آجال و إرسالها، المؤرخ في 26/05/2011، المادة 02، ص 19.

لقد تطرق القانون المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر إلى إلزامية تدقيق القوائم المالية المجمعة 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 فان 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 " (المادة 24، الجريدة الرسمية العدد 42، ص 07).

و بما أن المشرع الجزائري لم يفرق بين تدقيق القوائم المالية الفردية و تدقيق القوائم المالية المجمعة فإن محافظ الحسابات ملزم بإعداد نفس التقارير القانونية و التي تنص عليها المادة 25 من نفس القانون (المادة 25، الجريدة الرسمية العدد 42، ص 07).

2. الدراسة التطبيقية

1.3 الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز (SONELGAZ): يعتبر مجمع سونلغاز من أهم المجمعات الصناعية في الجزائر، وتعود هذه الأهمية للنشاط الحيوي الذي يقوم به، إذ أنه ينشط في مجال إنتاج، نقل وتوزيع الكهرباء بالإضافة إلى نقل وتوزيع الغاز، ويحتل مجمع سونلغاز وضعية احتكارية في هذا المجال على المستوى الوطني، وذلك من خلال شركاته المتعددة التي يصل عددها إلى 40 شركة تابعة (يملك كل رأس مالها) موزعة في مختلف أنحاء التراب الوطني، وتعتبر هذه الشركات مستقلة قانونيا مع تبعية للشركة الأم، بالإضافة إلى 06 شركات يملك فيها المجمع مساهمات بنسب مختلفة سنة 2017 (محل الدراسة).

2.3 إجراءات تدقيق القوائم المالية المجمعة: يوجد محافظا حسابات اثنين (السيد أحمد لابانجي و السيد محمد وندلوس) على مستوى الشركة الأم لمجمع سونلغاز، والذان يقومان بإصدار التقرير السنوي العام لعملية التدقيق في المجمع، كما يوجد محافظ حسابات على مستوى كل شركة من الشركات التابعة للمجمع، حيث يقوم محافظا حسابات المجمع بمجموعة من الإجراءات من أجل تنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية للمجمع (التقرير لمحافظة الحسابات الخاصة بالحسابات المجمعة المقفلة بتاريخ 2017/12/31)

1.2.3 التأكد من الالتزام بالمبادئ والمعايير: أكد محافظا الحسابات في تقريرهما أن القوائم المالية المعدة من طرف المجمع تتطابق مع المعايير المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، وبالتالي لا يوجد تجاوزات. تحرص كل شركة من شركات مجمع سونلغاز على احترام جميع المبادئ المحاسبية المنصوص عليها، عند إعداد قوائمها المالية، حيث أنه وعلى مستوى عملية التجميع المحاسبي، تسمح عملية إعداد جداول التجميع la liasse comptable بإعادة معالجة القوائم المالية لشركات المجمع حسب المبادئ والطرق المعتمدة في المجمع.

2.2.3 تغيير الطرق أو السياسات المحاسبية: لم يقم المجمع بأي تغيير في الطرق أو السياسات المحاسبية بالنسبة للسنة المالية 2017 .

3.3 تدقيق عملية التجميع المحاسبي:

1.3.3 التأكد من صحة محيط التجميع: قام محافظا حسابات المجمع بالتأكد من أن جميع الشركات التي تم إدراجها في محيط التجميع للسنة المالية 2017 هي فعلا تستوفي جميع الشروط والتي تم تحديدها على أساس نسبة الرقابة المطبقة على شركات المجمع.

2.3.3 التأكد من صحة طرق التجميع المحاسبي

- **التجميع بطريقة الإدماج الكلي:** قام المجمع بجمع حسابات الأصول والخصوم، حساب النتائج، وجدول التدفقات النقدية، وذلك بالنسبة للشركات التي تطبق عليها الشركة الأم رقابة مطلقة؛ كما قام بإلغاء مساهمات كل شركة بما يعادل رؤوس الأموال الخاصة التي تملكها؛ وأخيرا قام المجمع بحساب حقوق الأقلية في حالة عدم تملك مجمع سونلغاز لجميع أسهم .
- **التجميع بطريقة الوضع في التكافؤ:** بالنسبة للشركات التي يمارس عليها مجمع سونلغاز تأثير بارز يتم إعادة تقييم المساهمات حسب طريقة الوضع في التكافؤ، والتي تنص على استبدال القيمة المحاسبية للأسهم المملوكة بحصة رؤوس الأموال الخاصة التي تكافؤها بالإضافة إلى النتيجة الصافية للسنة المالية.

3.3.3 التأكد من إلغاء الحسابات والعمليات المتبادلة: تهدف هذه العملية إلى إعطاء صورة وفيّة

وصادقة عن المجمع، حيث لا تحتوي الحسابات المجمعة إلا على الحسابات التي تظهر الصفقات التجارية والعمليات و النتائج المحققة مع أطراف خارج المجمع. حيث قام محافظا حسابات المجمع من التأكد في ما يتعلق بإلغاء رأس المال الاجتماعي لجميع الشركات التابعة للمجمع، حيث تعتبر هذه العملية معقدة كونها تمس جميع العمليات التي قامت بها الشركات فيما بينها، وتلك التي تمت بين الشركة الأم وبين هذه الشركات، وبالتالي فالبيانات والمعلومات تعد كبيرة ومتداخلة. من أجل احترام قواعد التجميع المحاسبي تم إلغاء الديون والقروض المتبادلة بين شركات مجمع سونلغاز بمبلغ 1 405 165 426 000 دج.

كما تم إلغاء النفقات والنتائج المتبادلة بمبلغ 384 605 263 000 دج ، إلا انه لم يتم إلغاء النتيجة الخاصة بالعمليات المتبادلة مع الشركات التي تم تجميعها بطريقة الوضع في التكافؤ. بالنسبة لإعادة معالجة حصص الأرباح المرسلّة من طرف شركات المجمع، فقد تم التأكد من أنه تم إعدادها عموما وفقا لقواعد التجميع المحاسبي الموضوعية، بالنسبة للشركات التي يملك المجمع جزء من رأس مالها الاجتماعي ، خلال عملية التجميع المحاسبي تم إلغاء المساهمات الخاصة بهذه الشركات، كما تم حساب الحصة التي تمثل حقوق المجمع، والحصة التي تمثل حقوق الأقلية كما يلي :

حصة المجمع قدرت بـ 1 250 مليار دج في سنة 2017 مقارنة بمبلغ 878 مليار دج في سنة 2016

حصة حقوق الأقلية قدرت بـ 77 مليار دج في سنة 2017 مقارنة بمبلغ 74 مليار دج في سنة 2016.

4.3.3 التقرير السنوي للحسابات المجمعة لسنة 2017: بعد الانتهاء من التأكد من جميع العناصر

الخاصة بالقوائم المالية المجمعة، والاطلاع على تقارير محافظي حسابات الشركات التابعة للمجمع والداخلية في محيط التجميع، قام محافظا حسابات المجمع السيد احمد لابانجي و السيد محمد وندلوس، بتقديم تقرير سنوي حول مدى صحة القوائم المالية المجمعة التي تعدّها إدارة مجمع سونلغاز ، حيث جاء هذا التقرير على الشكل الموالي:

سيدي الرئيس، سادتي:

في إطار مهمة محافظة الحسابات الموكلة إلينا من طرف الجمعية العامة لمؤسستكم، للفترة مابين سنة 2015 إلى 2017 ، قمنا بفحص القوائم المالية المبيعة المعدة من طرف مجمع سونلغاز إلى غاية تاريخ 2017/12/31 والمرفقة بهذا التقرير، ولقد شمل هذا الفحص:

-تدقيق مدى تطبيق قواعد وإجراءات التجميع المحاسبي وإعادة المعالجة.

-تدقيق الحسابات المبيعة لمجمع سونلغاز.

من خلال الاجتماع السنوي لمجلس إدارة للشركة الوطنية للكهرباء والغاز سونلغاز (الشركة الأم)،

والمنعقد بتاريخ 01 جوان 2018 ، وبناءا على ما ورد في القوائم المالية المعدة وفقا للقوانين والتنظيمات المنصوص عليها، فقد بلغ مجموع الميزانية (أصول/خصوم)

4.068.313.682.923,69 دج ، كما بلغت النتيجة الصافية والتي كانت خسارة بمقدار

4.547.979.137,97 دج.

وبما أن مهمة محافظ الحسابات تتمثل أساسا في إبداء الرأي الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية، والتأكد انه قد تم إعدادها وفق ما تنص عليه القواعد المحاسبية المطبقة في الجزائر، إذ أن هذه القواعد تتطلب أن يتم تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بهدف الحصول على تأكيد معقول أن الحسابات لا تحتوي على أخطاء وانحرافات جوهرية. ومن أجل الوصول إلى أفضل نتيجة قام محافظي الحسابات بطلب الوثائق التالية :

_ القوائم المالية المبيعة المقفلة بتاريخ 31 ديسمبر 2017 ، والتي تضم كلا من الميزانية (أصول وخصوم)، حساب النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول التغيرات في الأموال الخاصة والملاحق.

_جداول عملية التجميع المحاسبي.

_الموازنة العامة للحسابات المبيعة.

_جدول إعادة المعالجة للتجميع المحاسبي.

_تقارير محافظي حسابات شركات المجمع الداخلة في محيط التجميع والتي يبلغ عددها 40 شركة تابعة، بالإضافة إلى الشركة الأم، و 06 شركات ذات مساهمات.

خاتمة:

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

النتائج: من خلال هذا البحث تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تدقيق القوائم المالية المجمعة في الجزائر يرتكز على قوانين خاصة، فالمشرع الجزائري لم يفرق بين تدقيق القوائم الفردية و المجموعة حيث تدقيق القوائم المالية المجمعة يعتبر امتدادا لتدقيق القوائم المالية الفردية، و يعتمد محافظ الحسابات على نتائج تدقيق القوائم المالية الفردية للفروع من أجل القيام بعملية التدقيق و التي الهدف منها أساسا هو التأكد من أنها صحيحة، و موثوق بها و تعكس الصورة الصادقة، و يفرض هذا الهدف أن تكون القوائم المالية لكل فرع معدة وفق المبادئ المحاسبية و طرق التقييم و الإفصاح المتبناة من طرف المجمع. و بالتالي تسعى عملية التدقيق إلى إضفاء الثقة والمصادقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم و هو ما يقودنا إلى صحة الفرضية الأولى.

- فعالية عملية التدقيق التي تتم على مستوى المجمع الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز لا تظهر بشكل كامل، كون هذا الأخير مملوكا بشكل كامل من طرف الدولة؛ و أن محافظ حسابات المجمع يعتمد بالأساس على تقارير محافظي حسابات الفروع فان التساؤل عن من يتحمل المسؤولية في حالة الغش أو الخطأ يبقى محل تساؤل؛

التوصيات: بالاعتماد على النتائج السابقة يمكن صياغة التوصيات التالية:

- ضرورة فتح المؤسسة الجزائرية وخاصة المجمعات الكبرى للباحثين من أجل الوقوف على واقع التجميع والتدقيق في الجزائر واقتراح حلول للمشاكل الموجودة؛
- ضرورة تكريس استقلالية محافظ الحسابات وتكوينهم على المعايير الدولية للتدقيق من أجل زيادة مصداقية وشفافية القوائم المالية المجمعة.

قائمة المراجع:

- الوزارة المالية، 2016، المقرر رقم 002، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(210-505-560-580)، المؤرخ في 04 فيفري 2016.
- الوزارة المالية، 2016، المقرر رقم 150، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(300-500-510-700)، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.
- الوزارة المالية، 2017، المقرر رقم 23، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(520-570-610-620)، المؤرخ في 15 مارس 2017.
- الوزارة المالية، 2018، المقرر رقم 77، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(230-501-530-540)، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.
- الجريدة الرسمية الجزائرية، 2011، العدد 30، قانون رقم 11-202، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات، أشكالها، آجال و إرسالها، المؤرخ في 26 ماي 2011.

- الجريدة الرسمية الرسمية، 2010، العدد 42، قانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 29 ماي 2010.
- سفاحلو رشيد، 2017، أهمية تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق و المراجعة في ظل تنبيه للمعايير الدولية للمحاسبة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر.
- فايز سايج، 2011، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية و مهنة محافظة الحسابات، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر.