1. مفهوم التدقيق المالي والمحاسبي

التدقيق المالي والمحاسبي هو بدون شك وبدون منازع نوع من التدقيق الأكثر معرفة وأقدمهم حيث تطور بالتوازي مع تطور المحاسبة، في الأصل كان هدفه هو البحث عن الأخطاء والغش، وبداية من القرن الماضي وجه نحو إعطاء رأي حول صحة ومصداقية وشرعية القوائم المالية، وظهر في إيطاليا خلال القرن السادس عشر وعرف تطورا كبيرا في كل الدول الأنجلوساكسونية في القرن العشرين.

وهناك عدة منظمات مهنية على المستوى العالمي أعطت له تعاريف ومنها:

مجلس خبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين عرفه بأنه: " هو الفحص examen الذي يقوم به مهني professionnel كفء compétant ومستقل indépendant من أجل أن يعطي رأيا معللا avis motive حول قانونية (شرعية أو تنظيمية) régularité ومصداقية sincérité النتيجة bilan (الميزانية) وحسابات النتائج c.de résultat للمؤسسة "

أما مجمع الفيدرالية الدولية للمحاسبين عرفته بأنه: " مراقبه المعلومة المالية الخاصة بكيان قانوني Entité juridique مدقق Auditée، من أجل إعطاء رأي معلل على هذه المعلومة ".

أما المجلس الوطني لمحافظي الحسابات الفرنسي، أعطى له التعريف التالي: " التدقيق المحاسبي، يعني إعطاء عن طريق الإستبيان Sondage، للعناصر المقنعة (المبرهنة) Probant للمعطيات الموجودة بالحسابات، وتشمل كذلك تمييز Apprécier نوع مبادئ

المحاسبة المتبعة والتقييمات المهمة المتوصل إليها لإقفال الحسابات وكيفية عرضها كليا "، هذا المفهوم يتماشى مع طبيعة ونمط التدقيق في الجزائر.

إذن فمهمة التدقيق المالي والمحاسبي هي مهام خصوصية للتدقيق، فأهدافها العامة هي ضمان أن كل الوثائق المالية والمحاسبية تترجم حقيقة الوضعية الإقتصادية والنشاط للمؤسسة المدروسة، فالوثائق يجب أن تعطي صورة صادقة للمؤسسة، فالنشاط الإقتصادي للمؤسسة يجب ان يترجم في الوثائق المالية، وتكون هذه الترجمة حقيقية إذا كان إعداد الوثائق المالية مطابقا للقواعد وعرف المحاسبة، وعلية نستنتج فرضية تتضمن أن قواعد المحاسبة تسمح لنا بترجمة الحقيقة الاقتصادية، هذه الفرضية هي كذلك قابلة كثيرا للنقد، لأن كل دولة تطور قواعد المحاسبة الخاصة بها، كذلك تدوين النشاط الإقتصادي يأخذ أشكالا مختلفة وفقا للإطار المفروض عليها.

للتدقيق المالي والمحاسبي هدفين اساسيين:

- إعطاء رأي حول مصداقية وشرعية (قانونية) الوثائق المالية والمحاسبية
- ضمان الحقوق الأساسية للمستثمرين وذوي الحقوق (خاصة الحقوق المعلقة بالإعلام الموضوعي).

2.أنواع التدقيق المالي والمحاسبي

- **الدقيق الداخلي Audit interne:**

التدقيق الداخلي هو هيكل من هياكل المؤسسة يهدف إلى ضمان سلامة العمليات، الممتلكات، الأفراد، الرفع من فعالية ونوعية الخدمات، يضمن حماية وتوزيع إعلام شفاف وجاهز بسرعة، ضمان احترام الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة، فمن المهم أن المؤسسة تنظر إلى ما بداخلها من أجل ضمان أن الكل يسير وفقا للمخططات والمبادئ المقررة.

وكما عرفه المعهد الأمريكي للتدقيق الداخلي IIA، بأنه " نشاط مستقل وموضوعي يسمح بإعطاء المنظمة ضمانا حول درجة التحكم في عملياتها (نشاطاتها) Operations، ويعطي توجيهات من أجل تحسينها ويساهم في تكوين قيمة مضافة ويساعد المنظمة على تحقيق أهدافها المسطرة، وهذا بواسطة مقاربة منظمة Systematique، ومنهجية، ومع سيروراته Processus الخاصة بإدارة Management المخاطر والرقابة مع إعطاء اقتراحات لتدعيم فعالياتها.فهو يسمح للمنظمات الكبرى من التحقق بان وحداتها جد متطابقة مع استراتجية المجموعة.

التدقيق الداخلي يضمن من طرف مصلحة من مصالح المؤسسة التي تستوفي على الأقل شرط الإستقلالية في الحكم، فلا نستطيع أن نقوم بعملية التدقيق إذا كان المدقق هو الحكم والخصم في آن واحد.

- **استقلالية التدقيق الداخلي**

حتى تؤدي مصالح التدقيق الداخلي دورها بالكامل، لابد أن تكون لها استقلالية هيكلية بالنسبة للإدارة العامة والتي تستوفي شرط الإستقلالية في الحكم من أجل أن تسمح له بالتقييم المستقل لنشاطات التسيير والإدارة والمستخدمين، وكذلك استقلالية تحديد أهداف وظيفة وإجراءات مخطط التدقيق الداخلي، الإستقلالية في الإدارة: تعني تعيين وتسريح مستخدميه، الموارد والميزانية، حق الإتصال، الإتصال المباشر مع لجان التدقيق ومجلس الإدارة، عقد اجتماع على الأقل مرة في السنة وبدن حضور ملاحظ من الإدارة، فعلى الرغم من أن إطارات التدقيق الداخلي ينتمون إلى المؤسسة ويأخذون أجورهم منها، فهو هيكل مكلف بمراقبة نشاط المدير العام والفرقة المسيرة، أي بمعنى أن هيكل التدقيق الداخلي يعين من طرف مجلس الإدارة، ولضمان استقلاليته، فإن أغلب مدراء التدقيق الداخلي يتبعون إلى رئس لجنة التدقيق ولاتنتهي مهامه إلا بالإتفاق مع رئيس اللجنة، فمدراء التدقيق الداخلي ليسوا مسئولين عن تسيير المؤسسة، ولكنهم يرشدون الإدارة ومجلس الإدارة والأجهزة المكلفة بالرقابة من أجل القيام بمهامها.

فالتدقيق الداخلي يقوم بوظائف التقييم، مراقبة المطابقة والمراجعة، وهو مستمر لأنه يضمن من طرف هيكل دائم داخل المؤسسة.

- **التدقيق الخارجي**

التدقيق المالي والمحاسبي الخارجي، يمارس عن طريق هيئات من خارج المؤسسة (مكاتب التدقيق في الدول الأنجلوساكسونية أو محافظ حسابات والخبير المحاسبي في الدول

الفرنكوفونية)، ويمكن أن يعرف كتقنية تصنيف للقوائم المالية وللعمليات خلال الدورة من أجل تحديد مطابقتها مع المبادئ العامة للمحاسبة المعروفة وتوجيهات الإدارة والقوانين السارية المفعول.

ومن وجهة نظر التدقيق المالي والمحاسبي الخارجي، هو الفحص التقني للقوائم المالية ووثائق الإثبات والسجلات المحاسبية من أجل السماح بإعطاء رأي حول شرعيتها ومصداقيتها مقارنة مع المبادئ المحاسبية المعروفة والمطبقة بصفة مستمرة.وهذا لإعداد وضعية مالية مجسدة بواسطة ثلاث وثائق أساسية وهي: النتيجة Bilan أو جرد ممتلكات المؤسسة عند تاريخ معين، حساب النتيجة الذي يوضح الربح أو الخسارة عند تاريخ معين، تحليل التدفقات المالية التي توضح موارد واستعمالات الخزينة خلال هذه الفترة، هذه القوائم المالية تهم على الأقل سبعة مجموعات لها علاقة بالمؤسسة:

- إدارة المؤسسة
- المساهمين أو ملاك المؤسسة
- المستخدمين
- دائنو المؤسسة
- الهيئات الإدارية
- الجمهور والمجتمع
- الشركاء المستقبليين

3.المقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي.

التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
يقوم به فرد من المؤسسة	يقوم به مهني مستقل عن المؤسسة
بطبيعته هو في خدمة المديرية العامة للمؤسسة	هدفه تلبية حاجات الأطراف الأخرى فيما يتعلق بالثقة التي يعطيها للوثائق المالية
فحص العمليات والمراقبة الداخلية تتم من أجل إدخال تحسينات والسعي إلى التطبيق الصارم للسياسات والإجراءات المعمول بها داخل المؤسسة.	التدقيق على العمليات والرقابة الداخلية، يتم في الأساس لتحديد نطاق الرقابة وشفافية الوثائق المالية.
عمل التدقيق مقسم طبقا لمختلف المصالح العملية تبعا لتنظيم المؤسسة.	العمل مقسم تبعا لفصول الميزانية وحسابات النتائج.
المدقق معني مباشرة باكتشاف الأخطاء والوقاية من المخاطر المحتملة.	المدقق معني باكتشاف الأخطاء وما إذا كانت بالوثائق المحاسبية أضرارا مهمة.
المدقق مستقلا عن الخزينة ورئس مصلحة المحاسبة، لكنه خاضع إلى احتياجات وطلبات مسئولي المؤسسة.	المدقق مستقلا عن الإدارة على مستوى التبعية الداخلية ومواقفه ووضعيته.
تدقيق نشاطات المؤسسة مستمر.	التدقيق دوري، عامة يكون مرة في السنة.

وللتدقيق الخارجي نوعان، التدقيق التعاقدي والتدقيق القانوني (الإلزامي).

- **التدقيق التعاقدي Audit Contractuel:**

هو مهمة تنجز من طرف مدقق خارجي مختص تطلب من طرف مسيري المؤسسة أومن طرف آخرين الذين لهم مصلحة في المؤسسة، مثل البنوك، الدائنون، زبائن المؤسسة الأوفياء، مجال التدخل ممكن أن يكون محدودا على وظيفة أو مشكل معين، مثل التدقيق على سعر التكلفة لمنتوج ما، أو حساب مبلغ أو موجودات أو ممتلكات من أجل الكشف عن الغش أو الإختلاسات، في هذه الحالة عملية التدقيق تكون محصورة وشاملة للمشكل، وتكون عامة إذا طلب من المدقق تحليل ومتابعة تطور الحسابات خلال السنة، ثم التعليق عليها في تقرير مفصل، وغالبا ما يقوم بهذه العملية على المستوى العالمي أصحاب مكاتب مختصة أو الخبراء المحاسبين.

- **التدقيق القانوني Audit legal**

هو مهمة تنجزمن طرف مدقق خارجي عن المؤسسة يفرضها المشرع على مفوضي المساهمين، ويسمى محافظ حسابات، مهمته ليست فقط الشهادة على مصداقية وشرعية (قانونية أو نظامية) القوائم المالية في نهاية السنة، ولكن كذلك مراجعة مصداقية المعلومات الموجودة في تقرير الهيئة المديرة حول الوضعية المالية للمؤسسة.

- ✓ **محافظ الحسابات Commissaire aux comptes**

حسب المشرع الجزائري " يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسئوليته مهمة الشهادة certification على صحة Sincérité حسابات الشركات والهيئات وانتظامها Régularité ومطابقتها Image fidele لأحكام التشريع المعمول به.

✓ **كيف يمارس محافظي الحسابات مهامهم**

وفقا للمشرع الجزائري، " يمكن لمحافظي الحسابات أن يمارسوا مهامهم فرادى أو من خلال إنشاء شركات مدنية على أن يكون الشركاء مسئولين شخصيا وبالتضامن، أومن خلال شركات طبقا للقانون التجاري، او بإنشاء مؤسسة اقتصادية هدفها ممارسة مهنة محافظ حسابات، على أن تنجز الأعمال تحت اسمهم الخاص وتحت مسئوليتهم ولو كانوا منضمين في شركة ".

✓ **كيفية تعيين محافظ الحسابات**

تعين الجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المكلف بالمداولات محافظا للحسابات أو أكثر بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات (الإجراء عدل بموجب قانون المالية لسنة 2011 وأصبح التعين على أساس دفتر أعباء)، وهذا لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن بعد وكالتين تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد ثلاث سنوات من انتهاء وكالته الأخيرة، وإذا لم تعين الجمعية العامة محافظا للحسابات أوحالة وجود مانع أورفض واحد أو أكثر من طرف

محافظي الحسابات المعينين، يتم تعيينهم أو استبدالهم بموجب قرار من طرف رئيس المحكمة التابع لها مقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة.

✓ **الهيئات والمؤسسات المعنية بتعين محافظ حسابات**

الهيئات والمؤسسات (سواء كانت عمومية أو خاصة) المعنية بتعين محافظ حسابات هي:

الشركات ذات الأسهم (ش.ذ.أ) Sociétés par actions(SPA)

المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسئولية المحدودة (م.ش.و.ذ.م.م)

Entreprises uni personnelles a responsabilité limitée(EURL)

الشركات ذات المسئولية المحدودة (ش.ذ.م.م) Sociétés à responsabilité limitée(SARL)

شركات التضامن (ش.ت) Sociétés en nom collective(SNC)

شركات التوصية البسيطة او ذمت الأسهم Sociétés en commandite simple(SCS) ou par action

البنوك والمؤسسات المالية وكذلك فروع البنوك الأجنبية المقيدة بالسجل التجاري.

الجمعيات Associations

التعاضديات الإجتماعية Mutualités sociales

النقابات Syndicats

✓ **مهام محافظ الحسابات**

تبعا للتشريع الجزائري، فإن محافظي الحسابات المعينون بالشركات والهيئات، يقومون بالمهام التالية:

– يقوم محافظ أو محافظي الحسابات بأداء الرقابة الدائمة، ويصدرون أراءهم حول صحة وشرعية الحسابات والوضعية المالية والمادية للهيئات الموكلون بها.

– يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء.

– يقرر إبرام إتفاقيات.

– يعد تقرير المصادقة على حسابات السنة المعنية.

– يعد تقريرا خاصا حول حصص المساهمين وفروع الشركات.

– يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيأة المداولة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.

– يعد تقريرا خاصا بالأجر والإمتيازات النقدية والعينية الممنوحة للمسير ولمساعد المسير والإطارات الرئيسية الخمسة.

– يرسل محافظ أومحافظي الحسابات التقرير العام والتقرير الخاص إلى أعضاء جمعية الشركاء في الآجال المحددة وفقا للتشريع المعمول به.

– يرفع محافظ الحسابات إلى وكيل الجمهورية لدى محكمة مقر الشركة كل فعل جنائي اطلع عليه في إطار مهمته الدائمة، وهذه المهام هي عبارة عن فحص قيم لوثائق الشركة أو الهيأة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير.

✓ **المهام التي تتنافى مع وظيفة محافظ الحسابات**

هناك مهام حددها المشرع تتنافى مع وظيفة محافظ أو محافظي الحسابات أثناء أداء مهامهم بالمؤسسات أو الهيئات الموكلون بها ومنها:

– لا يمكن للأشخاص الذين تلقوا من شركة أو هيأة خلال السنوات الأخيرة أجورا أو أتعابا وامتيازات أخرى لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات أن يعينوا كمحافظي حسابات في الشركة أو الهيأة نفسها.

– لا يقوم بمراقبة شركة يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات.

– يمنع أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهنة خبير قضائي لدى هياة أو شركة يراقب حساباتها.

– كما يمنع أن يشغل منصبا مأجورا في هيأة أو شركة راقبها قبل اقل من ثلاث سنوات بعد وكالته.

حالات التنافي هذه تمتد إلى أعضاء شركات محافظي الحسابات.

✓ **حقوق محافظي الحسابات**

لمحافظي الحسابات المعينين بالشركات أوالهيئات الحقوق التالية:

– لهم الحق في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة.

– يمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة والأعوان المأمورين في الشركة أو الهيأة كل التوضيحات والمعلومات.

– يقومون بكل التفتيشات التي يرونها ضرورية ولازمة.

– يمكن لهم أن يطلبوا من القائمين على الإدارة الإحتفاظ في مقر الشركة بالمعلومات المتعلقة بمؤسسات توجد معها علاقات مساهمة.

– يقدم لهم القائمون بالإدارة في الشركة في كل سداسي على الأقل جدولا للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

– يحدد بكل حرية كيفيات ومدى مهمته في الرقابة مع مراعاة الإلتزام بمقاييس التدقيق والواجبات المهنية.

– يستدعى إلى اجتماع مجلس الإدارة أو الرقابة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة 45 يوم على الأكثر قبل انعقاده، كما يستدعى إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء.

– كما يمكن تعينهم كمحافظي للحصص.

– يمكن لهم أثناء ممارسة مهامهم وعلى حسابهم الخاص وتحت مسئوليتهم الاستعانة بكل خبير مهني آخر.

– يحضر الجمعيات العامة عندما تنعقد للمداولة على التقرير الذي أعده محافظو الحسابات، ولهم الحق في تناول الكلمة في الجمعية ارتباطا بتأدية مهمتهم.

– تحدد الجمعية العامة للمساهمين بالإتفاق مع محافظي الحسابات اتعابهم طبقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات في إطار التشريع، ولايمكن لهم أن يتلقوا أي امتياز أو أجر تحت أي شكل كان.

– يمكن لهم أن يستقيلوا، مع احترام إشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر، ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

– لايمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم أثناء وكالته بأعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الإشراك أو إحلال محل مسيرين، أو بمهام وظيفة الرقابة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة، ولا يقوم بمهام التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.

- ✓ **مسئوليات محافظي الحسابات**

حسب التشريع الساري المفعول، فإن محافظي الحسابات مسئولون عن التالي:

– يعد محافظو الحسابات مسئولون اتجاه الشركة أو الهيأة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء أداء مهامهم ويتحملون بالتضامن الأضرار الناجمة عن مخالفة القانون، ولا يتبرؤون من مسئولياتهم فيما يخص المخالفات التي لم يشتركوا فيها، إلا إذا برهنوا على أنهم قاموا بالمتطلبات العادية لمهمتهم، وأنهم أعلنوا وأدانوا هذه المخالفات في مجلس الإدارة، ولم يتم معالجة ذلك بصفة ملائمة في الجمعية العامة الأقرب انعقادا بعد إعلامهم.

– كما يتحملون العناية بمهامهم ويلتزمون بتوفير الوسائل.

– يعدون مسئولون مدنيا اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.

– يمارسون نشاطهم في كل التراب الوطني.

– يتحملون المسئولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية اتجاه كل تقصير في القيام بالإلتزام القانوني.

– يمكن أن يترتب عليهم المسئولية الإنضباطية اتجاه المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية.

3.هيئات وهياكل التدقيق المالي والمحاسبي بالمؤسسة

وظيفة التدقيق المالي والمحاسبي في المنظمات تمارس بواسطة هياكل وهيئات للتدقيق، وهي التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، لجان التدقيق، وهناك نوعان من المؤسسات تنشط في المجتمع، مؤسسات اقتصادية ومؤسسات إدارية وكل واحدة تخضع إلى هيئات وهياكل تدقيق معينة.

- **المؤسسات الاقتصادية**

هذا النمط من المؤسسات يخضع إلى هياكل وهيئات التدقيق التالية:

- **الدقيق الداخلي Audit interne** (موضحة في الجزء اعلاه)
- **التدقيق المالي والمحاسبي الخارجي**(موضحة في الجزء اعلاه)
- **لجان التدقيق**

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التي بادرت بتشكيل لجان التدقيق، وخاصة بعد زعزعت الثقة المولاة من طرف الملاك الكبار لنظام التدقيق الداخلي وفي عقلية مسيري المؤسسات الكبرى مثل الفضائح التي ظهرت في صناديق التوفير الأمريكية، فتم الإعلان عن نظام لجان من طرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)،

وإثر تنظيم ملقى دولي حول لجان التدقيق في أمريكا من قبل المعهد الأمريكي للمدققين الداخلين وبمشاركة لجنة عمليات البورصة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسي، فتقرر إنشاء مجموعة عمل مكلفة بدراسة إمكانية تأسيس لجان تدقيق بفرنسا مشابهة لنظيرتها الأمريكية.

وتعرف لجان التدقيق هي " مجموعة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة الغير تنفيذيين يمثلون الوساطة بين الإدارة والمدققين الخارجين والمدقق الداخلي في تنظيم أعمال كل منهم والعلاقة فيما بينهم، فضلا عن دراسة واقتراح كل ما من شأنه أن يؤدي إلى إعطاء الصورة الصادقة حول مدى تمثيل المعلومات للواقع الفعلي للمؤسسة ".

كما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، بأنها " لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة الغير تنفيذيين وذلك لإختيار المدققين الخارجين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة فيما يتعلق بفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية ".

علاقة لجنة التدقيق مع هذه الهياكل تتمثل في توفير البيئة الملائمة لأداء أنشطتها المتعلقة بتقدير المخاطر، تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية وتفعيل وتعزيز العلاقة بين أطراف المؤسسة، وحسب كل هيكل تتجسد كما التالي:

- ✓ **العلاقة مع الإدارة**: علاقتها مع الإدارة بصفة عامة كل العمليات التي تخدم مصالح المساهمين، وعلى الخصوص العناصر التالية:

نظام الرقابة الداخلية: تتشاور لجان التدقيق مع المدققين الخارجين والمدقق الداخلي لإبداء رأيهما بخصوص كفاية نظام الرقابة الداخلية ومدى إستجابة الإدارة لها.

نظام إدارة المخاطر: تتشاور كذلك لجان التدقيق مع المدققين الخارجين والمدقق الداخلي لإبداء رأيهما بخصوص كفاية نظام إدارة المخاطر، ويجب أن تضمن لجان التدقيق وجود نظام فعال لإدارة المخاطر بالمؤسسة وأنه يدعم نظام الرقابة الداخلية، وتضمن أن إدارة المخاطر تتم بالاتفاق والطرق المهنية السليمة وأنها متكاملة مع الممارسات العملية ومتماشية مع آليات إتخاذ القرارات.

القوائم والتقارير المالية: تناقش لجان التدقيق القوائم المالية مع الإدارة العليا وضمان موافقة مجلس الإدارة عليها، والنظر فيما إذا كان هناك مجالا للتحريف في التقارير المالية.

السياسات المحاسبية: تتطرق لجان التدقيق إلى السياسات المحاسبية وتقدير المجالات التي استخدمت فيها.

- ✓ **العلاقة مع المدقق الخارجي**: علاقة لجان التدقيق مع المدققين الخارجيين تتمحور أساسا حول العناصر التالية:

تعيين وإنهاء مهام المدققين الخارجين وتحديد أتعابهم.

النظر في خطط وبرامج عملهم.

التأكد من استقلالية المدققين الخارجين، وأن كل الأمور التي تفسد هذه الإستقلالية يتم معالجتها.

- ✓ **العلاقة مع المدقق الداخلي**: تعمل لجان التدقيق جاهدة على توفير العوامل التالية للمدقق الداخلي:

التأهيل البشري والتدعيم المادي لوظيفة التدقيق الداخلي.

تدعيم استقلالية المدقق الداخلي والتنسيق بينه وبين المدقق الخارجي.

فحص برنامج التدقيق الداخلي والموافقة عليه.

توجيه خطة التدقيق الداخلي بما يخدم الأهداف الكلية للتدقيق داخل المؤسسة.

لجنة التدقيق تصادق وتقوم بالتدقيق المستمر لوظيفة التدقيق وتوثيق الموافقات الإدارية والتي تبين أهداف وصلاحيات التدقيق الداخلي ومسئولياتهم للتأكد من قيام المدققين الداخليين بالقيام بمسئولياتهم.

تقوم لجنة التدقيق بتدقيق سنوي لغايات وأهداف مصالح التدقيق الداخلي وجداول التدقيق، وخطط التوظيف والميزانيات والوسائل المادية.

- **المؤسسات الإدارية**

المؤسسات الإدارية تخضع إلى أجهزة تدقيق أخرى ومن أهم هذه الأجهزة مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية في نفس الوقت هذه الأجهزة تمارس الرقابة على الشركات والمؤسسات والهيئات الإقتصادية التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الشركات أوالهيئات العمومية الأخرى بصفة مشتركة أو فردية، مساهمة بأغلبية في رأس المال أوسلطة قرار مهيمنة.

- **مجلس المحاسبة La cour des comptes**

مجلس المحاسبة هو هيئة وطنية مستقلة للرقابة المالية اللاحقة يعمل بتفويض من الدولة وفقا لأحكام الدستور، وبهذه الصفة يدقق في شروط استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية من طرف الهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه ويتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

تهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة من خلال النتائج التي يتوصل إليها، إلى تشجيع الاستعمال المنتظم والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية.

ويساهم في مجال إختصاصه ومن خلال ممارسة صلاحياته، في تعزيز الوقاية ومكافحة جميع أشكال الغش والممارسات الغير قانونية أو غير الشرعية التي تشكل تقصيرا في الأخلاقيات وفي واجب النزاهة أو الضارة بالأملاك والأموال العمومية.

✓ **الهيئات والمؤسسات الإدارية الخاضعة لتدقيق مجلس المحاسبة**

الهيئات والمؤسسات الإدارية العمومية الخاضعة لتدقيق مجلس المحاسبة والغير خاضعة لهيئات التدقيق الأخرى المكلفة بالمؤسسات هي:

- الهيئات المركزية (مصالح الرئاسة، الحكومة، الوزارات، المديريات العامة..الخ
- الجماعات الإقليمية (الولايات، الدوائر، البلديات...الخ)
- المرافق العمومية مثل (الجامعات، مراكز التكوين، المستشفيات...الخ)

حيث يمارس الرقابة اللاحقة عن السنة المنصرمة معتمدا في ذلك على الحسابات (حساب التسيير والحساب الإداري)، السجلات والوثائق التي يمسكها بشكل نظامي الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، كما يمكن أن يفحص السنوات المالية السابقة دون أن يتجاوز عشر سنوات.

✓ **قواعد رقابة مجلس المحاسبة وأهدافها**: القواعد والأهداف التي يرتكز عليها مجلس المحاسبة في مهمة تدقيقه على المؤسسات تتمثل في التالي:

- التأكد من الإمتثال لقوانين المالية وقواعد الميزانية، وخاصة شرعية العمليات والترخيص بها، وتبرير الإيرادات والنفقات العمومية والإلتزامات الخاصة بها، وكل عمل يتعلق بتسيير الأملاك العمومية.

- رقابة شرعية الحسابات الخاصة بالعمليات المتعلقة بأملاك الدولة والجماعات الإقليمية ومطابقتها ومسك جرد عام عنها.

- رقابة صحة الحسابات وانتظامها ودقتها

- رقابة استعمال المساعدات التي تمنحها الدولة طبقا للغاية المرجوة منها.

- يعلم السلطات بكل تسيير حسن للنفقات العمومية وبكل تقصير أو عدم الإلتزام بأحكام أو مبادئ المحاسبة العمومية المطلوبة قانونا.

- لاتتدخل في إدارة وتسيير المصالح والهيئات التي تخضع لرقابتها.

- يعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا يلخص فيه نتائج مراقبته ويستعرض فيه مجموع المعلومات والملاحظات الخاصة بحالة تسيير المصالح العمومية التي راقبها ويرفعه إلى رئيس الجمهورية وآخر إلى المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة.

✓ **كيفيات التدقيق الذي يمارسه مجلس المحاسبة على الهيئات والمؤسسات**

التدقيق على تسيير الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين يشمل الجوانب التالية:

- تشمل الفحوصات اللاحقة، التدقيق والتحقق من الحسابات أو من السنوات المالية المنصرمة ومستندات الإثبات التي يقدمها الآمرون بالصرف والمحاسبون إلى مجلس المحاسبة، وهذا حسب الآجال والأشكال وأنواع المستندات وفقا للتنظيم، ويحفظ المسيرون بالمستندات التي تثبت الحسابات.

- تكون الرقابة على مستوى مجلس المحاسبة أو في الغرف الجهوية أو في عين المكان (بالهيأة) بطريقة مباغتة أو بعد إشعار.

- يقومون بفحص مستندات الإثبات، ويمكنهم طلب كل المعلومات وتسليمهم كل الوثائق الخاصة والتي يرونها ضرورية لتعميق التدقيق الخاص بالسنة المالية المعنية.

- يحق لهم في حدود صلاحياتهم الدخول إلى المكاتب أو المحلات الخاصة للهيأة المراقبة.

- يقدم المسئولون والأعوان إلى مجلس المحاسبة كل المعلومات بدون الإلتزام باحترام السلم الإداري أو السر المهني، ماعدا إذا كانت الأمور عبارة عن وثائق أو معلومات يمكن أن يؤدي إفشاؤها إلى المساس بالأمن الوطني، فتتخذ كل الإحتياطات اللازمة حتى يضمن الطابع السري المرتبط بهذه الوثائق والمعلومات وكذا نتائج التحقيقات وتتم في ظروف خاصة.

- يدون المقررون نتائج عمليات الفحص أو التحقيق كتابة، ويبلغ إلى الآمر بالصرف والمحاسب العمومي فور الإنتهاء من المهمة للرد عليه في آجال شهرين ويمكن أن تمدد من طرف رئيس مجلس المحاسبة إلى شهرين آخرين على الأكثر، كما يعلم مجلس المحاسبة السلطات السلمية للهيأة المراقبة لتقديم إجابتها، ويعلم وزير المالية فورا في حالة الإثباتات التي لها أهمية كبرى.

- في حالة التأكد من نظامية ودقة كتابة الآمرون بالصرف، يقدم لهم مخالصة، وإبراء للمحاسب العمومي إذا اتضح أن مسك الحسابات منتظم، صحيح ومطابق.

- إذا لاحظ نقائص أو تأخر يمكن أن يأمر المحاسب باستكمال هذه الأعمال ويحدد له أجالا.

- يمكن أن يستدعي أي خبرة في مجال المحاسبة العمومية قصد تسوية المحاسبة أو إكمالها.

- في حالة حدوث تأخر في تسليم الحسابات وسندات الإثبات أو عدم إتمام الأعمال المطلوبة منهم وبعد إنذار أو إبلاغ وزير المالية، يمكن القيام بالإجراءات الجزائية ضد الآمرين بالصرف.

- التسيير الفعلي La gestion des faites يخضع لنفس شروط الرقابة.

- يسجل مجلس المحاسبة في أرائه وملاحظاته الموجه إلى السلطات المختصة الأخطاء التي يرتكبها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون عندما يتبين أن هذه الأخطاء:

- تشكل مخالفة صريحة للقواعد ذات الصبغة القانونية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية والمحاسبية وتسيير الأموال العمومية للدولة.
- ألحقت ضررا بالخزينة العامة.

- يشرع في المتابعات الجزائية، طبقا للقانون ضد مرتكبي الأفعال التالية:

- الإلتزام بالدفع، أو دفع مصاريف سددت من خلال تجاوز رخص الميزانية أو مخالفة القواعد المطبقة في مجال الرقابة القبلية للنفقات العمومية.
- الخصم غير القانوني للمصاريف بغرض الإخفاء إما تجاوزا للإعتمادات أو تغيير التخصيص الأصلي للإعتمادات أو المساعدات من الميزانية.
- رفض التأشيرة من دون مبرر من أجهزة الرقابة.
- تأشيرة قبول النفقات العمومية الممنوحة حسب شروط غير قانونية من أجهزة الرقابة و\أو المحاسبين العموميين المعينين لهذه المهمة.
- الإستعمال السيئ وبغير الإستناد إلى قاعدة قانونية أو تنظيمية لدفع نفقة من المحاسبين العموميين.
- تنفيذ عمليات الإنفاق الخارجة عن موضوع أو مهمة الهيأة العمومية.
- كل تهاون نتج عن عدم دفع حاصل الإيرادات الجبائية أو شبه الضريبية التي تم الإقتطاع منه أصلا ضمن الآجال والشروط المحددة في التشريع.

- إذا اكتشف التحقيق أعمالا إجرامية مضرة بالخزينة العمومية، تعلم السلطات المعنية، ويبلغ النائب العام المختص محليا ويرسل إليه الملف.

- يتمتع أعضاء مجلس المحاسبة بالحماية من التهديدات،الإهانات، الإعتداءات ومن مختلف كل أشكال الضغوطات والتدخلات التي من شأنها أن تعرقل القيام بمهامهم، كما يتمتعون بالإستقلالية والحياد.

- يمكن لرئيس الجمهورية أن يحضر مجلس المحاسبة بكل ملف أو مسألة ذات أهمية وطنية تدخل في نطاق اختصاصات المجلس، وفي هذا الغرض، يطلع مجلس المحاسبة رئيس الجمهورية بالتفصيل اللازم عن ذلك

- يطلع مجلس المحاسبة رئيس الجمهورية بأية مسألة تكتسي أهمية خاصة، وتدخل في نطاق اختصاصه، كلما رأى ذلك مفيدا.

- يستشار مجلس المحاسبة في المشاريع التمهيدية السنوية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية، وترسل الحكومة التقارير التقييمية التي يعدها مجلس المحاسبة لهذا الغرض بعنوان السنة المالية المعنية إلى الهيأة التشريعية مرفقة بمشروع القانون الخاص بها.

- تهدف توصيات مجلس المحاسبة إلى تدعيم آليات حماية الأموال والأملاك العمومية ومكافحة كل أشكال الغش والضرر بالخزينة العمومية أو بمصالح الهيئات العمومية الخاضعة للرقابة.

- إذا لاحظ مجلس المحاسبة أثناء ممارسة رقابته وقائع من شأنها أن تبرر دعوى تأديبية ضد مسئول أوعون تابع لهيئة عمومية خاضعة لرقابته إستنادا للوضع القانوني لهذا الأخير، فإنه يبلغ الهيئة ذات الصلة التأديبية ضد المسئول أو العون المعني بهذه الوقائع، وتعلم الهيئة ذات السلطة التأديبية مجلس المحاسبة بالردود المتعلقة بهذا الإخطار.

- تخصص غرفة للتكفل بملفات الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية التي ترد إليها، وتقوم في إطار التحقيق في الملفات التي تخطر بها بكل الأعمال التي تراها ضرورية.

- تكلف الغرف ذات الإختصاص الإقليمي، في إطار إختصاصها الجغرافي، برقابة الحسابات وتسيير الجماعات الإقليمية والهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة التابعة لها.

- **المفتشية العامة للمالية Inspection générale des finances**

هي جهاز دائم للرقابة، تابع للوزير المكلف بالمالية، ويضبط برنامجها السنوي بقرار من الوزير المكلف بالمالية حسب الأهداف وتبعا لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات أو المؤسسات المؤهلة.

✓ **الهيئات الخاضعة لرقابة المفتشية العامة للمالية:** هذه الهيئات هي:

- الهيئات المركزية (مصالح الرئاسة، الحكومة، الوزارات، المديريات العامة..الخ

- الجماعات الإقليمية (الولايات، الدوائر، البلديات...الخ)

- الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية المرافق العمومية مثل (الجامعات، خزينة الولاية، مراكز التكوين، المستشفيات...الخ)

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي (الغرف الفلاحية، حرفية، الإتصالات، الدواوين، وكالات...الخ).

- المستثمرات الفلاحية العمومية.

- هيئات الضمان الإجتماعي، الهيئات ذات الصبغة الإجتماعية والثقافية التي تستفيد من مساعدات الدولة أو الهيئات العمومية، وكل من يستفيد من مساعدات الدولة سواء كان شخصا أو هيئة أو جماعة.

✓ **القواعد العامة لتنفيذ تدخلات المفتشية العامة للمالية**: تنفيذ تدخلاتها يكون في وثائق وفي عين المكان (أي على مستوى الهيئة المدققة)، بعد إشعار قبلي أو بصفة فجائية، وتتمثل هذه التدخلات في مهام التدقيق والتحقيق بما يلي:

- شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي والأحكام القانونية أو التنظيمية التي لها أثر مالي مباشر.
- تسيير المصالح والهيئات المعنية ووضعيتها المالية.
- صحة المحاسبة وصدقها وانتظامها.
- مطابقة الإنجازات للوثائق التقديرية.
- شروط إستعمال الإعتمادات ووسائل المصالح والهياكل وتسييرها.
- سير الرقابة الداخلية في المصالح والهيئات.
- مراقبة تسيير الصناديق ومراجعة الأموال والقيم والسندات والمواد على اختلاف أنواعها التي يحوزها المسيرون والمحاسبون.
- طلب تقديم كل وثيقة أو ورقة ثبوتية تكون لازمة لمراجعتها.
- طلب كل المعلومات من الهيئة المدققة كتابيا أو شفويا.
- القيام بأي بحث أو تحقيق في عين المكان بغية مراقبة الأعمال أو المعطيات والمعلومات المبينة في المحاسبة.
- القيام بأي تدقيق في عين المكان للتأكد من أن أعمال التسيير ذات الأثر المالي قد تم تسجيلها المحاسبي على أسس صحيحة وكاملة، وإثبات حقيقة الخدمة المنتهية عند الحاجة، أي مراجعة كل العمليات التي قام بها المحاسبون العموميون والهيئات، إلا الحسابات التي تمت تصفيتها نهائيا.

✓ **شروط ممارسة مهام المفتشية العامة للمالية:**

تتم ممارسة مهمة التدقيق على الهيئات من طرف أعضاء المفتشية العامة للمالية وفقا للشروط التالية:

- اجتناب أي تدخل في التسيير.
- الحفاظ على السر المهني مهما تكن الظروف.
- القيام بمهمتهم بكل موضوعية وبناء ملاحظاتهم على وقائع ثابتة.
- يعمل مسئولو الهيئات والمصالح المعنية بالتدقيق على توفير ظروف العمل اللازمة لأداء مهام أفراد المفتشية العامة للمالية.
- كما يجب على المسئولين بالهيئات المراقبة تقديم الأموال، القيم، السجلات، الأوراق، الإثباتات والوثائق التي يحوزونها إلى المفتشين.
- الإجابة على المعلومات المطلوبة من المفتشين بدون تأخر.
- يتخلص مسئولو المصالح والأفراد والهيئات من احترام السلم الإداري والسير المهني أو الطابع السري للوثائق المطلوب الإطلاع عليها أو العمليات المراقبة، إلا الملفات التي يكتنفها سر الدفاع الوطني، فالتحريات تتم وفقا لتعليمات مشتركة بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالدفاع الوطني، وكل رفض لطلباتهم تتخذ الإجراءات ضد المعنيين وفقا للقانون.
- في حالة إثبات مخالفة تعلم السلطة السلمية أو الوصية بذلك فورا قصد إتخاذ الإجراءات الضرورية لحماية مصالح المؤسسة المعنية.
- يحرر المفتشون في نهاية كل مهمة من تدخلاتهم تقريرا يسجلون فيه ملاحظاتهم ومعاينتهم التي جمعوها بشأن فعالية تسيير الهيئة المراقبة، حيث يحتوي هذا التقرير على اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن تنظيم المصالح والهيئات موضوع الرقابة، وتسييرها ونتائجها، كما يمكن أن يحتوي على أي اقتراح من طبيعته أن يحسن الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تطبق عليها، ويرسل إلى مسيري المصالح والهيئات المعنية، على أن يجيبوا عليه في مدة شهرين ويمكن أن تمدد إستثناء لمدة شهرين من طرف الوزير المكلف بالمالية، وبعد نهاية المدة يبلغ للسلطة السلمية أو الوصية، وهذه الأخيرة عند الإقتضاء تعلم المفتشية العامة للمالية بالتدابير التي اتخذت، كما تعد المفتشية العامة للمالية تقريرا سنويا

عن حصيلة عملها وتلخيصا لمعايناتها والإقتراحات التي تراها ذات المغزى العام، قصد تكييف التشريع والتنظيم المطبقين في مجال تدخلها أو تحسينها، وهذا التقرير يقدم إلى الوزير المكلف بالمالية في غضون الفصل الأول من السنة المالية الموالية للسنة التي أعد التقرير بشأنها.

ملاحظـــة

ممكن أن تخضع مؤسسة ما إلى مهمة التدقيق والرقابة من طرف كل هيئات التدقيق التي سبق ذكرها (تدقيق داخلي، محافظ الحسابات، مجلس المحاسبة، المفتشية العامة للمالية مثل شركة سوناطراك، سونالقاز، مواصلات الجزائر، الجمعيات الرياضية...الخ).