الجمهوريـــة الجزائريـــة الديمقراطيـة الشعبيـــة
وزارة التعليـــــم العالـــي والبـــحث العلمـــي
جامـــعة محمد خيضر –بسكرة–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
تخصص: محاسبة وتدقيق

دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في الكشوف المالية
دراسة حالة لدى مكتب محافظ حسابات

من إعداد
– بن رحمون سامية
– أيوبي كريم

تحت إشراف:
أ.د/ أحمد قايد نور الدين

لجنـة المناقشة		
أ.د / بلحسن محمد علي	جامعة بسكرة	رئيسا
أ.د/ أحمد قايد نور الدين	جامعة بسكرة	مقررا
أ.د/ لهلايلي إسلام	جامعة بسكرة	مناقشا

السنة الجامعية: 2023–2024

{اقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ ❶ خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ ❷ اقْرَأْ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ ❸ الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ ❹ عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ❺}

[سورة العلق: 1- 5]

الجمهوريـــة الجزائريـــة الديمقراطيـة الشعبيـــة
وزارة التعليـــــم العالـــي والبـــحث العلمـــي
جامـــعة محمد خيضر –بسكرة–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
تخصص: محاسبة وتدقيق

دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في الكشوف المالية
دراسة حالة لدى مكتب محافظ حسابات

من إعداد
– بن رحمون سامية
– أيوبي كريم

تحت إشراف:
أ.د/ أحمد قايد نور الدين

لجنـة المناقشة		
أ.د / بلحسن محمد علي	جامعة بسكرة	رئيسا
أ.د/ أحمد قايد نور الدين	جامعة بسكرة	مقررا
أ.د/ لهلايلي إسلام	جامعة بسكرة	مناقشا

السنة الجامعية: 2023–2024

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله عز وجل أولا وقبل كل شيء على تيسيره وتوفيقه لنا في إنجاز هذا العمل

يسعدنا أن نتقدم بالشكر وخالص التقدير والاحترام إلى الأستاذ الفاضل الدكتور: "أحمد قايد نور الدين"

الذي أشرف علينا طيلة إنجاز هذا البحث بنصائحه وإرشاداته القيمة.

ونشكر كل أساتذتي الكرام في قسم إدارة العلوم التجارية وإلى أساتذة لجنة المناقشة الذين سيتكبدون عناء قراءة هذا البحث وتقييمه.

ونشكر كل من أعاننا على إنجاز هذا البحث.

الإهداء 1

إلى هبة الرب وكمال الود وصفاء الروح

إلى رفيقة عمري وصديقة دربي.... أمي الغالية

إلى صنديد الحياة ومهون الصعاب

الذي علمني أن أكون أنا لا غير .... أبي العزيز

إلى أستاذي الفاضل الذي كان لي منارة و سندا، الأستاذ الدكتور: أحمد قايد نور الدين

إلى أخواتي من الألف إلى الياء، وأخص بالذكر حبيبتي وصديقتي الصغيرة فريال.

إلى الملائكة الصغار أبناء أخواتي: يقين – عبيد الله – سراج – سجود – غفران – طه.

إليكم جميعا ثمرة هذا الجهد المتواضع.

سامية

الإهداء 2

إلى والديّ الغاليين، الذين لم يبخلوا علي بدعمهم المستمر، وتشجيعهم الذي لا ينضب. لولاكم، لما كنت هنا اليوم

إلى زوجتي، التي كانت لي السند والمأمن طيلة هذا المشوار

إلى جميع أبنائي الذين أضاءوا حياتي وجعلوا لها معنى

إلى زملائي الأعزاء، الذين كانوا دائمًا بجانبي، يقاسمونني اللحظات الجميلة، ويساندونني في الأوقات العصيبة.

إلى أستاذي الفاضل الدكتور أحمد قايد نور الدين الذي كان لنا قائدا ومصباحا منيرا في مسيرتنا لإعداد هذا البحث

إلى كل من آمن بي ودعمني، أهديكم هذا العمل تعبيرًا عن امتناني وشكري العميق.

كريم

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تحسين مصداقية المعلومة المحاسبية في الكشوف المالية وبشكل خاص مع الجودة العالية، وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للشركة. لأن جودة المعلومات المحاسبية، التي تعتبر جوهر الإفصاح المحاسبي، تلعب دورًا كبيرًا في مجال اتخاذ القرارات. وحتى تؤدي الدور المنوط بها، يجب أن تتسم بالجودة التي تعني جملة الخصائص التي تتصف بها المعلومات المحاسبية، وكذلك القواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية. وانطلاقًا من أهمية الكشوف المالية كمخرجات للنظام المحاسبي القائم في المنشأة، يتوجب إعداد هذه القوائم على أسس تتفق مع الجودة العالمية لها. إن أي تضليل في المعلومات المتضمنة في هذه القوائم من شأنه أن يفقدها أهميتها. وقد توصلت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور فعال في تعزيز جودة ومصداقية القوائم المالية وذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات أو عدم المصادقة عليها، وبذلك يبرز هذا الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات – المصداقية – القوائم والتقارير المالية

Abstract :

This study aims to understand the role of the auditor in improving the credibility of accounting information in financial statements, particularly with high quality, and ensuring it reflects the true state of the company. The quality of accounting information, which is the essence of accounting disclosure, plays a significant role in decision-making. To fulfill its intended role, it must be characterized by quality, which includes the attributes of accounting information and the standards used to evaluate the quality of accounting information. Given the importance of financial statements as outputs of the existing accounting system in the organization, these statements must be prepared on bases that align with global quality standards. Any misrepresentation in the information contained in these statements can render them meaningless. The study has concluded that the auditor plays an effective role in enhancing the quality and credibility of financial statements by either certifying or not certifying these accounts, thus highlighting the important role of the auditor.

Keywords: auditor - credibility - financial statements and reports

قائمة المحتويات:

كلمة شكر وتقدير

الإهداء 1

الإهداء 2

الملخص

قائمة الجداول: I

قائمة الأشكال: II

مقدمة عامة ..... أ

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر 6

تمهيد الفصل الأول: 6

المبحث الأول: مراحل تطور المراقبة القانونية للحسابات في الجزائر 7

المطلب الأول: المرحلة الأولى (من الاستقلال إلى 1980) *7*

المطلب الثاني: المرحلة الثانية (الفترة من 1988 إلى 2009) *8*

المطلب الثالث: المرحلة الثالثة (الفترة من جوان 2010 إلى غاية اليوم) *10*

المبحث الثاني: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات وفق قانون 2010 14

المطلب الأول : مفهوم وخصائص مهنة محافظ الحسابات وشروط ممارستها ***14***

المطلب الثاني: الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات وكيفية تعيينه ***21***

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات ***25***

المبحث الثالث: كيفية إعداد تقارير محافظ الحسابات 33

المطلب الأول: معيار تقدير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية: ***33***

المطلب الثاني: التقارير الخاصة الدورية ***37***

المطلب الثالث: التقارير الخاصة الطرفية ***46***

خلاصة الفصل الأول 52

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية والكشوف المالية 54

تمهيد الفصل الثاني: 54

المبحث الأول: ماهية جودة المعلومة المحاسبية ومعاييرها ومحددات استخدامها 55

المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية 55

المطلب الثاني : مفهوم جودة المعلومة المحاسبية 58

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وفقSCF 62

المبحث الثاني: شكل ومحتوى الكشوف المالية وفق SFC 76

المطلب الأول: شكل ومعنى الكشوف المالية 76

المطلب الثاني: شكل ومحتوى جدول سيولة الخزينة وقائمة تغير الأموال الخاصة: 87

المطلب الثالث: شكل ومحتوى الميزانية وحساب النتائج 93

المبحث الثالث: علاقة محافظ الحسابات بالمعلومة المحاسبية في الكشوف المالية: 105

المطلب الأول: كيفية تعيين محافظ الحسابات وقبول المهمة وأهم نماذج تقارير محافظ الحسابات 105

المطلب الثاني: نماذج التقارير العامة لمحافظ الحسابات: 109

المطلب الثالث: إجراءات تنفيذ المهمة 113

الفرع الأول: الالتزامات القانونية 113

خلاصة الفصل الثاني: 121

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات 123

تمهيد: 123

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية 124

المطلب الأول– التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي: 124

المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها المكتب 127

المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات 128

المبحث الثاني: إعداد التقارير النهائية لمحافظ الحسابات 130

المطلب الأول – تقارير المصادقة وتقارير خاصة: 130

المطلب الثاني–تقديم الكشوف المالية: 136

خلاصة الفصل الثالث 143

خاتمة عامة 145

قائمة المصادر والمراجع 149

قائمة الملاحق 154

قائمة الجداول:

الجدول رقم I-1 العقوبات المتعلقة بالمسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات.....32

جدول رقم: II-2 خصائص المعلومات المفيدة: 60

الجدول رقم II-3 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب النظمات الدولية.....64

الجدول رقم: II-4 بعض العوامل المؤثرة على المعلومة المحاسبية:.....66

جدول رقم: II-5 سيولة الخزينة (طريقة مباشرة) 90

جدول رقم: II-6 سيولة الخزينة (طريقة غير مباشرة).....91

جدول رقم: II-7 تغير الأموال الخاصة: 93

جدول رقم: II-8 حساب ميزانية الأصول 95

جدول رقم: II-9 حساب الخصوم.....99

جدول رقم: II-10 حساب النتائج:.....103

جدول رقم III-11 تغيير الأجور حسب المنصب 135

جدول رقم III-12 الأرباح وحصص الأسهم من سنة 2016 إلى غاية 2020 136

جدول رقم III-13 نموذج أصول الميزانية الموجود على مستوى المكتب.....137

جدول رقمIII-14 نموذج خصوم الميزانية الموجود على مستوى المكتب 139

الجدول رقم III-15 نموذج جدول حسابات النتائج الموجود على مستوى المكتب.....140

قائمة الأشكال:

شكل بياني رقم II-1 المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية.....56

شكل بياني رقم II-2 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كم قدمها FASB.....65

شكل بياني رقم II-3 معرفة عامة حول المؤسسة.....115

شكل بياني رقم II-4 تقييم الرقابة الداخلية.....116

شكل بياني رقم II-5 التدقيق في الحسابات.....117

شكل بياني رقم II-6 تأثير التحقيقات على تقرير التدقيق.....120

الشكل III-7 يمثل الهيكل التنظيمي للمكتب محل الدراسة الميدانية.....125

مقدمة عامة

في ظل المتغيرات العالمية والاقتصادية، أصبحت مهنة المراجعة تكتسي أهمية كبيرة وتلعب دورًا استراتيجيًا في إضفاء الثقة والموثوقية على التقارير والقوائم المالية التي تنتجها المؤسسات من نظم معلوماتها. وعليه، يجب على المراجع القيام بتخطيط عملية المراجعة وتنفيذ إجراءاتها وتقويم نتائجها بطريقة سليمة بما يكفل له استخلاص نتائج ذات ثقة ومصداقية بما يمكنه أن يكون على أساسها رأيه الفني المحايد بشأن القوائم والتقارير المالية.

تمتع المعلومة المحاسبية بخاصية الجودة والمصداقية يتطلب فرض أدوات رقابية على النظام المحاسبي، وهذا ما توفره المراجعة الخارجية التي تحاول أن تقدم ضمانات لجودة مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية. وهنا، وفي ظل تمتع محافظ الحسابات بصفات ذاتية وموضوعية، تتم عملية المراقبة وتقييم جميع الجوانب المالية والمحاسبية وحتى الإدارية التي يقوم بها مجلس الإدارة من أجل الحفاظ على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة.

وبالتالي، أصبحت جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية كمخرجات للنظام الإداري تعتمد على مدى تبني هذا النظام لمراجعة الحسابات الخارجية المستقلة ومدى اطلاع المراجعين بالمؤسسة على هذا العلم وعلى مختلف المعايير التي تحكمها وتنظم ممارستها المهنية.

1- مشكلة الدراسة:

في هذا السياق تبرز معالم إشكالية الدراسة والتي تتمحور حول التساؤل عن:

"ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحسين مصداقية المعلومة المحاسبية في الكشوف المالية؟"

لكي نستطيع الإجابة عن الإشكالية الرئيسة سنحاول تجزئتها إلى عدة أسئلة فرعية كما يلي:

- ما هي المهام والمسؤوليات التي تضبط الممارسة المهنية لمحافظ الحسابات حتى يتوصل لإبداء رأي فني محايد ومستقل؟
- كيف تساهم التقارير والقوائم المالية في إنتاج المعلومة المحاسبية؟
- هل تساعد المراجعة الخارجية المؤسسات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية الخاصة بها؟

2- فرضيات الدراسة:

- اتباع محافظ الحسابات منهجية واضحة تمكنه من تعزيز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومات المحاسبية.

-لمحافظ الحسابات دور في تأكيد الثقة في المعلومة المحاسبية التي ينتجها.

-يرتبط تحسن المعلومة المحاسبية وجودتها باتخاذ المؤسسة الإرشادات وملاحظات محافظ الحسابات المذكورة في تقريره.

-إن لمحافظ الحسابات معايير يتصف بها ومهام يقوم بها.

3- مبررات اختيار الموضوع:

-ملائمة الموضوع لمجال التخصص – محاسبة وتدقيق.

-الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات.

-تعتبر مهنة محافظ الحسابات موضوعًا حديثًا يتعلق بأحداث اليوم ويجب تجديده باستمرار.

- اعتماد المراجعة الخارجية الفعالة للنظام المحاسبي يجعلها تولد معلومات ذات جودة مناسبة لأهلية اتخاذ القرار.

- تتبر مهنة محافظة الحسابات موضوع حديث يتعلق بأحداث اليوم ويجب تجديده باستمرار.

4- أهداف الدراسة:

1. بيان مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.
2. التعرف على تقرير محافظ الحسابات ومهامه ودوره.
3. التعرف على مدى استقلالية محافظ الحسابات في مراجعة حسابات الشركات.
4. دراسة أهمية المراجعة الخارجية والدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في النهوض بجودة المعلومة المحاسبية.

5 .تبيان قدرة محافظ الحسابات في الحفاظ على موثوقية وشفافية القوائم المالية ومخرجاتها المحاسبية.

5- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في تسليط الضوء على التقرير الذي يقدمه محافظ الحسابات للجهات المختلفة من أجل معرفة درجة الالتزام بالتشريعات والأحكام المعمول بها.

6- حدود الدراسة:

يمكن تقسيم حدود الدراسة إلى حدود مكانية، زمانية، وبشرية تمثلت فيما يلي:

- الحدود المكانية: ترتبط هذه الدراسة بواقع مهنة محافظ الحسابات في ظل مدى قدرتها على تحسين مصداقية المعلومة المحاسبية على مستوى الكشوف المالية في الجزائر.

- الحدود الزمانية: تمت الدراسة الميدانية لهذا الموضوع بداية من شهر فيفري 2024 إلى غاية نهاية شهر ماي 2024.

- الحدود البشرية: اقتصرت هذه الدراسة على محافظي الحسابات المدرجين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- إبراز دور جودة المعلومات المحاسبية وموثوقيتها في التوسع في الإفصاح في القوائم المالية.

- ما مدى فعالية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة؟

- تتجلى أهمية الدراسة من خلال إبراز الدور الهام الذي تلعبه المراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا من خلال الخدمة التي تسديها المعلومة المحاسبية لمستخدميها؟

7- منهجية البحث:

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، والإجابة على إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات وتماشيًا مع المناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية، سوف نعتمد على المنهج الاستنباطي، وذلك باتباع الأسلوب الوصفي التحليلي، بهدف وصف وتحليل مختلف جوانب الموضوع والوصول إلى النتائج المرادة من البحث، حيث استعملنا الأسلوب الوصفي في معالجة الفصل الأول، من خلال تطور مهنة محافظ الحسابات وشروط ممارستها ومهام محافظ الحسابات وكيفية إعداد التقارير بكافة أنواعها، وكذا الفصل الثاني والخاص بمدى جودة المعلومة المحاسبية وشكل ومحتوى الكشوف المالية وعلاقتهما بمحافظ الحسابات. أما الفصل الثالث فقد اعتمدنا منهج دراسة حالة لدى مكتب محافظ الحسابات.

أما فيما يخص نمط البحث وجمع المعلومات، فقد اعتمدنا على أسلوب المسح المكتبي وذلك بهدف التعرف على المراجع والبحوث والدراسات التي لها صلة بالموضوع، بالإضافة إلى البحوث العلمية المقدمة في رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه وكذلك الدراسات والبحوث المنشورة على شبكة الإنترنت.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

تمهيد الفصل الأول:

تسعى الجزائر للخروج من عزلتها والاندماج مع الاقتصاد العالمي في ظل مفهوم العولمة، حيث قامت باعتماد الشراكة الأورومتوسطية وتسعى جاهدة إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والتواجد فيها بصورة دائمة وهذا التوجه كان لا بد منه ومن خلاله قامت بالعديد من الإصلاحات.

وتشهد مهنة محافظ الحسابات خلال مراحل تطورها مجموعة من التغييرات إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل والآليات المستخدمة وإثر ازدياد دور الشركات في تعزيز الاقتصاد القومي، فكان ميلاد مهنة محافظي الحسابات بمثابة قفزة نحو تطوير الشركة وضمان حقوق المتعاملين معها، حيث يقوم بإعداد وتحرير تقارير حول مدى مصداقية وجود وشرعية الحسابات وانتظامها بالنسبة للمؤسسة والمصادقة على تلك التقارير وإعلام الجهات المعنية وسنتناول في هذا الفصل الأول ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: التطور التاريخي للمهنة والتعريف بمهنة محافظ الحسابات وشروط الانضمام إلى المهنة.
- المبحث الثاني: الهيئات المشرفة على المهنة والنصوص القانونية المنظمة لها في الجزائر.
- المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات.

المبحث الأول: مراحل تطور المراقبة القانونية للحسابات في الجزائر

عرفت مهنة مراقبة الحسابات في الجزائر تطورات هامة ابتداءً من سنة 1969 إلى يومنا هذا، غير أنها عرفت تطورات كبيرة حتى سنة 1988. بعد 1988، شهدت المهنة تنظيمًا معمقًا، ومع تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي زاد الاهتمام بالمهنة أكثر، وأصدرت عدة قوانين ومراسيم لتنظيمها. فيما يلي سنتناول مختلف التطورات التي عرفتها المهنة والهيئات المشرفة عليها كما سنتطرق أيضًا إلى ممارسي مراقبة الحسابات في الجزائر ومسؤولياتهم.

المطلب الأول: المرحلة الأولى (من الاستقلال إلى 1980)

إثر القرار 69-107 المؤرخ في 1963/12/13 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، والذي نص في المادة 39 على ما يلي: "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم. ويجوز له أيضًا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها." (القرار 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المكمل لقانون المالية لسنة 1970) .

وأدرجت مراجعة الحسابات لأول مرة في المؤسسات العمومية الجزائرية ذات الطابع الاقتصادي.

ولقد حُددت مهام والتزامات مراجعي الحسابات فيما بعد في المرسوم 70-173 المؤرخ في 1973/11/01، حيث جعل هذا النص محافظة الحسابات مثل المراجعة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية والمختلطة وأعطى عملها لموظفين لدى الدولة يكونون: مراقبين عامين للمالية، مفتشين ماليين، أو موظفين مؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية. واعتُبر محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة.. (صديقي مسعود 2004، ص245)

إن إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات، منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية، والذي أُنشئ بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 والذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 79-107 وضمنيًا المرسوم الخاص بمراجعة الحسابات (غوالي محمد البشير 2011، ص: 219).

حيث أعطى القانون 80-05 المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني . والتي تنص على:

"مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، حيث تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها". (سهام محمد السويدي 2009، ص: 61)

كل ما يمكن قوله أن محافظة الحسابات خلال هذه الفترة شهدت تذبذبًا نتيجة لغياب سياسة لتكوين محافظي الحسابات وأيضًا لوجود الثغرات في تعريف القانون نفسه لهذه المهنة.

المطلب الثاني: المرحلة الثانية (الفترة من 1988 إلى 2009)

قسمنا هذه المرحلة إلى مرحلتين:

أولاً – من 1988 إلى 2001:

بدأت هذه المرحلة بصدور القانون 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 المتضمن قانون توجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية. اتخذت مراجعة الحسابات خلال هذه المرحلة منحى جديدًا من خلال إعادة هيكلة وتنظيم مهامها ومبادئها الأساسية. حيث حرر هذا القانون المؤسسات العمومية الاقتصادية من جميع العوائق الإدارية والبيروقراطية.

وقد تم تخصيص قانون مراجعة الحسابات لمهمتين جديدتين:

- ممارسة هذه المهنة من طرف مهنيين مستقلين للمراجعة القانونية.

- عدم التدخل في التسيير.

إن إعادة الاعتبار لمراجعة الحسابات كان السبب في اتخاذ عدة تدابير قانونية في التنظيم وتأطير المهنة. وقد تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين، وقد ضم المعنيين الثلاثة في نظام واحد (خليفة أحمد 2011، ص07).

ثانياً – من 1991 إلى 2009:

خلال هذه الفترة، صدرت مجموعة من النصوص التشريعية والقانونية التي تضمنت ضبط مهنة مراجعة الحسابات، منها:

- القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27:حدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13: حدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وضبط اختصاصه وقواعد عمله.

- قرار مؤرخ في 1994/11/07: يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، وقد حدد هذا القرار نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية الموكلة إليهم طبقًا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

- مقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 1994/02/02: يتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، حيث يعرف ويثبت الاجتهادات المهنية لمراجعي الحسابات في إطار المهام المنوطة بهم طبقًا للتشريع والقانون الساري المفعول.

- مرسوم تنفيذي136/96 المؤرخ في 1996/04/15: يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذين يدعون في صلب النص " عضو النقابة أو المهني:

- مرسوم تنفيذي رقم 96-431 يتعلق بكيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذلك المؤسسات العمومية غير المستقلة.

-مرسوم تنفيذي رقم 27-257 المؤرخ في 1997/01/12 يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 والمتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- مرسوم تنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1997/12/1 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13-01-1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.

– مقرر في 1999/03/24 يتضمن الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذلك شروط الخبرة المهنية في الميدانين المحاسبي والمالي، والذي يخول الحق في ممارسة مهنة" الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي حددتها اللجنة الخاصة. تدان هذه القوانين والمراسيم بتغطية كل الجوانب الفنية والمهنية المتعلقة بمراجعة الحسابات في الجزائر، وذلك بتوضيح شروط وظيفيات ممارسة هذه المهنة، وكيفية تعيين مراجعي الحسابات والإجازات والشعارات وتحديد أتعابهم وأيضًا أخلاقيات المهنة وغيرها كل ما يمكن قوله أن القوانين السابقة قد أعطت الأبعاد الحقيقية لمراجعة الحسابات والصورة الشاملة لها.

المطلب الثالث: المرحلة الثالثة (الفترة من جوان 2010 إلى غاية اليوم)

صدور عدة قوانين وقرارات أهمها ما صدر في الآونة الأخيرة والمتعلق بإعادة المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية ولعل هذه القرارات والقوانين ما يلي:

– القانون 10-01 مؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: حيث حدد هذا القانون شروط ممارسة المهنة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.(القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، المادة:01)

والذي جاء كمسايرة لتبني الجزائر عديد من الإصلاحات المتعلقة بالمحيط الاقتصادي، ومنها تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال استصدار قانون النظام المحاسبي المالي، الذي تم استحداثه بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 وتجدر الإشارة إلى أن القانون رقم 10-01 الذي ألغى العمل بالقانون 91-08، جاء بالعديد من التغييرات نذكر منها: إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، الذي يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، وإنشاء اللجان التالية:

– لجنة تقيس الممارسات المحاسبية؛

– الوجبات المهنية؛

– لجنة الاعتماد؛

– لجنة التكوين؛

– لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية لدى نفس المجلس وتكون متساوية الأعضاء؛

– كما تم إنشاء الغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات التي تتمتع بالشخصية المعنوية وتنظم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة المهنة وتعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية.؛

– كما نص هذا القانون أيضًا على أنه يتعين على مراجعي الحسابات إعلام وكيل الجمهورية في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة خلال سنتين متتاليتين، وأنه لا يمكن لأي مراجع حسابات أن يُسجل في جدول المهنيين ما لم يكن له عنوان خاص. كما أن الأتعاب وفقًا لهذا القانون تحدد بالتفاوض بين الشركة أو الهيئة مع مراجع الحسابات فيما يعرف بالمناقصة؛

كما تم الفصل بين المهام الثلاثة بإنشاء ثلاثة منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي:

–المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛

–الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

–المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ومن أجل تفسير وشرح محتوى القانون وتدعيمه أصدر المشرع منوعة من المراسيم التنفيذية وهي:

– المرسوم التنفيذي رقم 11–24 المؤرخ في 2011/01/27 والذي يعدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛ –المرسوم التنفيذي رقم 11–25 المؤرخ في 2011/01/27 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وصلاحياته وقواعد سيره؛

–المرسوم التنفيذي رقم 11–26 المؤرخ في 2011/01/27 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛

–المرسوم التنفيذي 11–28 المؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصفى الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين وصلاحياتها؛

-المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 2011/01/27 يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصفى الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات والغرفة الوطنية للمحاسبين والمعتمدين وصلاحياتهم؛

-المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 2011/01/27 يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

-المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 2011/01/27 يتعلق بتعيين محافظ الحسابات؛

- المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 2011/02/16 والذي يعدل لما عدد للشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهمة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 2011/02/16 والمحدد لكيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات حيث يتعين على محافظي الحسابات المتضامنين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة، حيث يعبرون فيها عن أرائهم في حالة الاختلاف. (سايح فايز 2011، ص:05).

- المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 2011/02/16 الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم امتحان نهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسبي؛

- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 2013/01/13 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

- القرار المؤرخ في 2014/01/12 المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، حيث حدد هذا القرار مدة تسليم محافظ الحسابات لتقرير والمحدد بـ(15) يومًا قبل انعقاد الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة. يجب تسليم التقرير بمقر الكيان موضوع المراجعة مقابل وصل استلام، وتوضع الوثائق الضرورية لإعداد التقرير تحت تصرف محافظ الحسابات قبل (45) يومًا على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة (القرار المؤرخ في 2014/01/12 المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 24، الصادر بتاريخ 2014/04/30)؛

– المقرر 002 المؤرخ في 2016/02/04 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة، وقد تضمن هذا القرار أربعة معايير وهي:

– معيار 210 اتفاق حول أحكام مهمة المراجعة؛

– معيار 505 التأكيدات الخارجية؛

– معيار 560 الأحداث اللاحقة: 5؛

– معيار 580 التصريحات الكتابية.

– المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة، وقد تضمن هذا القرار ثلاثة معايير وهي:

– معيار 500 العناصر المقنعة؛

– معيار 300 التخطيط لتدقيق القوائم المالية؛

– معيار 510 مهام المراجعة الأولية "الأرصدة الافتتاحية"؛

– معيار 700 تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشوف المالية.

– المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/17 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة وقد تضمن هذا القرار ثلاثة معايير وهي:

– معيار 520 الإجراءات التحليلية"؛

– معيار 570 استمرارية الاستغلال؛

– معيار 610 استخدام أعمال المراجعين الداخليين؛

– معيار 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف مراجع.

المبحث الثاني: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات وفق قانون 2010

في ضوء التشريعات المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر فإن الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين خول لهم القانون حق ممارسة مهنة مراجعة الحسابات من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنى بين في شكل شركات فإنهم يكونون معرضين لتحمل مسؤوليات ناجمة عن أداء وظيفتهم.

المطلب الأول : مفهوم وخصائص مهنة محافظ الحسابات وشروط ممارستها

الفرع الأول– مفهوم مهنة محافظ الحسابات:

إن محافظ الحسابات يمثل تدقيق خارجي قانونية ولقد تم تعريفه حسب المادة 2 من قانون رقم: 10-01 المؤرخ في : 29 جوان 2010 إنه بمفعول هذا القانون: "يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات الهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"(القانون 10-01 المؤرخ في 2010/10/29.).

وهكذا فقد فرض المشرع على معظم الشركات الاقتصادية قانونية مستقلة مكلفة أساسا بالتصديق على صحة ودقة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات الموجودة في تقار التسيير لمجلس الإدارة دون التدخل في تسيير المؤسسة.(أحمد قايد نور الدين 2009، ص-ص: 83-84) وبناء على ذلك تقوم الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة حسب المادة 278 من القانون التجاري بتعيين محافظ الحسابات لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مع إمكانية تجديد مدة توكيل المدقق مرة واحدة .

الفرع الثاني– خصائص مهمة محافظ الحسابات

2-1– الاستقلالية والموضوعية

حتى يتسنى للمدقق من إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ التدقيق أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم، وباختصار يكفي أن نشير إلى منع محافظ الحسابات حسب المادة 24 من قانون رقم : 10-01 من المهمات التالية :

- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.

- كل عمل مأجور يقتضي القيام صلة الخضوع القانوني.

- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية. المنصوص عليها في القانون التجاري غير المنصوص عليها في المادة 42 من هذا القانون.

- الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

- كل عهدة برلمانية.

- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة (أحمد قايد نور الدين، ص: 83 – 84).

2-2- الكفاءة المهنية:

إن تدقيق الحسابات تستدعي من المدقق تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة بهدف إنشاء أساس متين الإصدار الحكم والقرار النهائي للتدقيق، وحتى يتمكن المدقق من ممارسة مهمته.

- "محافظ الحسابات" لا بد أن يقوم على:

- شهادات يعرضها القانون لتبرير كفاءاته؛

- التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إضافة إلى ذلك ينص القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات؛

وبهذه الكفاءات يتحمل المدقق كل المسؤولية في أعماله وتصريحاته التي تستند طبعا على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛

2-3- سر المهنة : إن الاحتفاظ بسر المسة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يطلع ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة، الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معلومات سرية للمؤسسة لذا فهو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها إلا إذا ألزم القانون إفشاء سر المهنة كما تنص عليه المادة 72 من القانون رقم: 10-01:

لا يتقيد محافظ الحسابات بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون ولا سيما:

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛

- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛

- بناء على إرادة موكليهم؛

- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 3 من نفس القانون؛

كما يجب على المدققين المهنيين السهر على مراعاة ضرورة احترام سر المهنة

من قبل المستخدمين أو المتربصين لديهم. (أحمد قايد نور الدين ، ص ص: 84 – 85)

الفرع الثالث– الشروط العامة لممارسة مهنة محافظ الحسابات:

لممارسة مهنة محافظ الحسابات، يجب أن تتوفر في المترشح الشروط التالية:

أولا– أن يكون جزائري الجنسية؛

ثانيا– أن يحوز شهادة لممارسة المهنة.؛

"بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، يجب أن يكون حائزًا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفًا بمعادلتها" وطلب الاعتماد لممارسة المهنة من المجلس الوطني للمحاسبة.

ثالثا–أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

رابعا– أن لا يكون قد صدر بشأنه حكم لارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بشرف المهنة؛

خامسا– أن يكون معتمدًا من الوزير المكلف بالمالية ومسجلاً في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حسب الشروط التي ينص عليها القانون؛

سادسا– أداء اليمين في المجلس القضائي المختص إقليميًا بمحل تواجد مكتب محافظ الحسابات بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية الخاصة بهم وقبل الشروع في الممارسة، وتقدم المحكمة شهادة بذلك حسب الشكل القانوني المعتمد ويتم أداء اليمين بالعبارات الآتية: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأن أخلص في تأدية

وظيفتي وأن أكتم سر المهنة. وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد." يحرر محضر بذلك طبقًا للأحكام السارية المفعول.

الفرع الرابع– متطلبات الحصول على شهادة محافظ الحسابات:

4–1– الالتحاق بالمعهد:

يتم الالتحاق بالمعهد المتخصص في مهنة المحاسبة للحصول على شهادة محافظ الحسابات عن طريق مسابقة على أساس الاختبار (كتابي وشفوي). يسمح بالترشح لها الحاصلون على الشهادات الآتية:

– الشهادات المتحصل عليها من الخارج والمعترف بمعادلتها، والتي تم الحصول عليها على الأقل ببكالوريا + 3 سنوات في التخصصات: المحاسبة، المحاسبة والمالية، المالية، التدقيق.

– شهادات ليسانس النظام الكلاسيكي في التخصصات الآتية:

– ليسانس علوم تجارية تخصص محاسبة، مالية، محاسبة ومالية؛

– ليسانس علوم اقتصادية تخصص علوم مالية وتخصص اقتصاد مالي؛

– شهادات ليسانس نظام LMD : ليسانس علوم تجارية تخصص: محاسبة وتدقيق، محاسبة ومالية، محاسبة وجباية.

4–2– التكوين النظري:

بعد النجاح في مسابقة الالتحاق بالمعهد، يتابع الطلبة في مرحلة التكوين النظري دورة تكوينية متخصصة لمدة سنتين تتوج بنيل شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق بعد الحصول على مجمل المواد المطلوبة.

4–3– التربص المهني: بعد مرحلة التكوين النظري، يلزم الطلبة بمتابعة تربص مهني نظامي، ويتم ذلك وفق المتطلبات الآتية:

– التسجيل في التربص المهني: يلزم المترشحون للتربص المهني لمحافظ الحسابات بإرسال طلب التسجيل في التربص إلى المجلس الوطني للمحاسبة. في حالة رفض التسجيل في التربص المهني، يلتزم المجلس الوطني للمحاسبة بتبرير قراره وتبليغه

إلى المعني بواسطة رسالة موصى عليها في أجل خمسة عشر يومًا. تحدد مدة التربص المهني بسنتين، ويمكن تمديد المدة بناءً على رأي لجنة التكوين التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة؛

– توجيه المتربصين: يجري التربص المهني لمحافظ الحسابات لدى مهني أو شركة مهنيين يعينهما المجلس الوطني للمحاسبة. يلتزم المعنيون وشركات المعنيين بضمان التكوين التطبيقي للمتربصين الموجهين لهم من قبل المجلس. وأن توجيه المتربصين وعددهم بالأخذ بعين الاعتبار الإمكانيات المتوفرة ودفتر شروط المكتب ومقر إقامة المتربص وتوفر المشرفين على التربص ومراقبي التربص ويحدد العدد الأقصى للمتربصين بخمسة متربصين لكل مشرف، ولا يضمن التكوين للمتربصين إلا المعنيون المسجلون في الجدول والمعتمدون منذ سنتين على الأقل والذين يكونون قد مارسوا فيها بصفة مستقلة أو بصفة شريك منذ سنتين على الأقل؛

– تأطير التربص: بعد صدور قرار توجيه المتربص، يتم إبرام عقد عمل بين المشرف على التربص والمتربص تعادل مدته فترة التربص. يُجدد عقد العمل هذا الذي يمنح للمتربص صفة الأجير، ويتضمن حقوق والتزامات كل الأطراف والعلاقات بين المشرف على التربص والمتربص؛

– تقييم التربص: يقوم المجلس الوطني للمحاسبة عند نهاية التربص بتقييم طريقة أداء المتربص لالتزاماته ويقرر:

– تسليم شهادة نهاية التربص التي تسمح بقبول المتربص في اختبارات امتحان محافظ الحسابات.

– أو رفض تسليم شهادة نهاية التربص بالنسبة للفترة الإجمالية للتربص أو لمدة محددة من التربص، اعتبارًا من عدم الانضباط أو عدم انتظام العمل المنجز أو المعرفة غير الكافية المكتسبة خلال التربص.

– أو تقرير فترة تريح جديدة لمدة سنة واحدة يستدعي خلالها المتربص إلى تحسين معارفه التقنية والمهنية وتعميقها.

4–4– إجراء الامتحان النهائي:

يقبل لإجراء الامتحان النهائي للحصول على شهادة محافظ الحسابات الطلبة الذين أتموا بنجاح التكوين النظري المتخصص والحاصلون على شهادة نهاية التربص المهني التي يسلمها المجلس الوطني للمحاسبة. يتضمن الامتحان النهائي اختبارات كتابية وشفوية، وينجح في هذا الامتحان الطلبة الذين تحصلوا على معدل عام 20/10 على أن لا تقل أي من النقطتين على 20/08.

الفرع الخامس– متطلبات الاعتماد والتسجيل في الجدول:

5–1– الحصول على الاعتماد:

يتم الحصول على الاعتماد في صفة محافظ الحسابات بتقديم طلب إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يدرس هذا الطلب ويتحقق من مطابقته للأحكام القانونية ويقدر مدى صلاحية شهادات وإجازات كل مترشح يطلب الاعتماد.

ويبلغ المجلس طالب الاعتماد قرار الاعتماد أو الرفض مسببًا في أجل أربعة أشهر.

في حالة غياب الرد من المجلس بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم الطعن القضائي طبقًا للإجراءات القانونية المعمول بها. ويعدد المجلس الوطني للمحاسبة في أول جانفي من كل سنة المعنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفقًا للأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية.

5–2– التسجيل في الجدول:

يلزم القانون الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المترشحين لممارسة مهنة محافظ الحسابات بعد حصولهم على الاعتماد التسجيل في جدول محافظي الحسابات، بإرسال الوثائق الآتية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة:(

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد؛
- نسخة من الجنسية الجزائرية؛
- مستخرج من شهادة الميلاد رقم 12؛
- نسخة مصادق عليها مطابقة للشهادة التي تمنع الحق في ممارسة المهنة.؛
- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني (تنص المادة 12 من قانون 01/10 بأن هناك إمكانية منح ترخيص من طرف وزير المالية بفتح فروع لبعض المكاتب)؛
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة؛

– نسخة مصادق عليها عن شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقديمها خلال شهرين بعد التسجيل في الجدول؛

– نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين؛

– ست (6) صور شمسية على خلفية بيضا؛.

– تصريح شرفي بعدم تقاضي أجر تحت أية صفة كانت؛

– وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة المهنة.

ب– بالنسبة للأشخاص المعنويين:

– نسخة مصادق عليها من اعتماد الشركة؛

– نسخة من الاعتماد (الفردي) لكل شريك يفرض اعتماده؛

– نسخة من التصريح بالاكتتاب ودفع رأسمال الشركة قيد التكوين؛

– نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعده الموثق المكلف بتحرير العقد؛

– نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول؛

– النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة؛

– نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين لكل شريك؛

– ست (6) صور شمسية على خلفية بيضاء لكل شري؛.

– نسخة مصادق عليها من مستخرج السجل التجاري بالنسبة للشركات التجارية الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛

– نسخة مصادق عليها من بطاقة القيد الجبائي والرقم التعريفي الإحصائي الواجب تقديمها خلال شهرين بعد التسجيل في الجدول؛

– وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء.

5-3-الشروط المرتبطة بالمحل المهني :

يشترط أن يكون المحل المهني بالنسبة للشخص الطبيعي أو المعنوي ملكًا أو مستأجرًا على أن لا تقل فترة الإيجار عن سنة، وأن تتوفر فيه شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي تسمح للمهني بتنفيذ مهامه في أحسن الظروف حسبما تقتضيه العهدات المسؤول عنها، ويخضع كل تغيير في العنوان المهني لنفس الشروط السابقة. (المرسوم التنفيذي رقم 31/11 المؤرخ في 2011/01/27)

المطلب الثاني: الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات وكيفية تعيينه

الفرع الأول– الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات:

أولًا – المجلس الوطني للمحاسبة: يعمل المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويقوم بمهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية. يضم المجلس 3 أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل. ويتكون هذا المجلس من اللجان الآتية:

1-1– لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الممارسات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛

- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الرأي فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من قبل المنظمات الدولية في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها، والاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

1-2- لجنة الاعتماد: تقوم لجنة الاعتماد بالمهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- تحضير ملف الاعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

1-3 لجنة التكوين: تتكفل هذه اللجنة بالمهام التالية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛
- توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
- تسليم شهادات نهاية التربص؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛

- وضع بنك معطيات المعايير الدولية الخاصة بتكوين المعنيين بالمحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

1-4 – لجنة الانضباط والتحكيم: تتولى المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية والأخلاقية المرتكبة خلال تأدية مهامهم؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

1-5 – لجنة مراقبة النوعية: تتولى المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة؛
- إعداد التدابير التي تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بمراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المعنيين من أجل مهام مراقبة النوعية؛
- تنظيم الملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات؛
- إعداد التصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

ثانيا: معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب:

أنشئ هذا المعهد بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288/12 المؤرخ في 2012/07/21، وهو مؤسسة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة والاستقلال المالي، ويعمل تحت وصاية وزير المالية ويتولى على الخصوص المهام الآتية: (المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 288/12 المؤرخ في 2012/07/21، المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة وتنظيمه وسيره. الجريدة الرسمية، العدد 43، 2012)

- تنفيذ برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي؛
- ضمان التكوين المتواصل الموجه للمعنيين بالمحاسبة؛
- المساهمة في تطوير البحث في مجال المحاسبة والجباية والمالية والتدقيق والإعلام الآلي للتسيير؛
- إنجاز الدراسات والمنشورات المتعلقة بمهامه؛
- المشاركة في تعميم التقنيات العصرية لهندسة التكوين في المحاسبة والتدقيق والإعلام الآلي للتسيير؛
- إقامة علاقات تبادل وتعاون مع الهيئات الوطنية أو الدولية التي تنشط في نفس المجال؛
- إمكانية ضمان دورات تكوين متواصل تدخل في إطار مهامه لفائدة المستخدمين القادمين من قطاعات إدارية أو هيئات عمومية أو خاصة وذلك حسب الكيفيات المحددة ضمن الاتفاقيات.

ثالثا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تعد الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات هيئة مهنية تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها هذا القانون. يديرها مجلس وطني ينتخبه المعنيون ويكلف في إطار القانون بما يأتي: (القانون رقم 01/10، المواد 15، 17)

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- إعداد النظام الداخلي الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية؛

- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛

- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها؛

- المساهمة في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بالمهنة؛

- تمثيل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات:

تتمثل مهام محافظ الحسابات في:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً 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 للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

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

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات 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 أطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير. (القانون رقم 01/10، المادة 23)

يقدر شروط إبرام الاتفاقات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

– الرقابة على صحة تأسيس المؤسسة ويقوم بهذه المهمة حالما يُعين، والتحقق من مدى احترام مبدأ المساواة بين المساهمين. (القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4)

– القيام ببعض المهام التدقيقية الخاصة ذات الصلة ببعض الأحداث والوضعيات التي قد تحدث في المؤسسة ويلزم القانون المدقق على فحصها وإعداد تقرير خاص عنها. من هذه الأحداث ما يأتي:

- عمليات رفع أو تخفيض رأس المال؛
- عمليات إصدار قيم منقولة أخرى؛
- عمليات اندماج أو انقسام الشركة؛
- تغيير الشكل القانوني للشركة؛
- عمليات إعادة تقييم الأصول.

يقوم بالإبلاغ عن الأحداث الجنحية، فبالإضافة إلى الإشارة إلى المخالفات والأحداث الجنحية التي اكتشفها خلال تنفيذه لمهمته بالمؤسسة في التقرير العام لمحافظ الحسابات والتقرير الموجه إلى مجلس الإدارة، فإنه عليه تقديم تبليغ إلى وكيل الجمهورية ويتعلق بالأفعال الجنحية الخاصة بالشركات التجارية الواردة في مواد أو أية نصوص قانونية أخرى (القانون التجاري، المادة 715 مكرر 13)، على أن يتم التبليغ بعد أن يتأكد محافظ الحسابات من مدى أهمية الأفعال المكتشفة وما ينتج عنها من متابعات قضائية تجاه المؤسسة أو مسيريها بسبب:

– التغيير الكبير الذي تحدثه في الوضعية الصافية للمؤسسة.

– التفسير الخاطئ لاتجاهات نتائج المؤسسة.

– الأضرار التي تسببها للشركة أو للآخرين وعليه إيداع التبليغ قبل تقديم التقرير العام، على أن يتضمن التبليغ النقاط الآتية (Décision No : 103/SPM/94):

- تذكير بمواد القانون التجاري التي تنص على وجوب قيام محافظ الحسابات بالإبلاغ عن الأحداث الجنحية.

- تحديد المؤسسة المعنية بالتبليغ.
- شرح تفصيلي للأفعال المكتشفة مع الإشارة إلى المواد التي تمنعها.
- تحديد المسؤولين عنها.

زيادة على الالتزامات السابقة، يتعين على محافظ الحسابات في حالة تعيينه للمصادقة على حسابات بنك أو مؤسسة مالية أن يُعلم محافظ بنك الجزائر بكل مخالفة ترتكبها المؤسسة الخاضعة لمراقبتهم (المادة 101 من الأمر رقم 11/03 المتعلق بالنقد والقرض، الجريدة الرسمية، العدد 52، 2003).

ثانيا– مسؤوليات محافظ الحسابات:

أثناء تأدية محافظ الحسابات لوظيفتهم يكون معرضًا لنشوء مسؤوليات قد تكون مسؤوليات مدنية تجاه عملائهم أو الجزائية أو تأديبية.

الفرع الثاني– المسؤولية المدنية:

حسب نص المادة 61 من القانون 10-01 فإنه يعد محافظ الحسابات مسؤولًا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته لمهامه. ويعد متضامناً تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت بأنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه أبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.(القانون 10-01، المادة 61)

هذا وتعرف المسؤولية المدنية بأنها الالتزام بتعويض الضرر، وحسب المادة 682 من القانون التجاري الجزائري والمعدل بالمرسوم رقم 93/08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 وكانت محررة على النحو التالي تحدد مدى وآثار مسؤولية المندوبين نحو الشركة حسب القواعد العامة للوكالة.

(Selomi DADUDI, Khedoudja Basudi – AMMOUR, 1992, p : 359)

وبطبيعتها المدنية فإن مسؤولية مراجع الحسابات تأخذ شكلين اثنين، الشكل التعاقدي والشكل التقصيري.

وللمسؤولية المدنية وفقًا للمبادئ العامة أركان ثلاثة: خطأ، ضرر، والعلاقة السببية بين الخطأ والضرر بمعنى أن الضرر الذي لحق بالمضرور نشأ مباشرة عن الخطأ الذي ارتكبه المسؤول.

الفرع الثالث– الخطأ:

يعد المراجع الخارجي مسؤولًا عن الأخطاء الشخصية التي يرتكبها سواء كان ممارسًا بصفة فردية أو بصفة جماعية ولا يعد مسؤولًا عن الأخطاء التي يرتكبها القائمون عن الإدارة والمسيرون

(Nacer-Eddine Sadi, Ali Mazouz, 2003, p71)

ويمكن أن توضح أهم الصور المختلفة لما قد يرتكبه مراجع الحسابات من أخطاء وهي:

- الخطأ في الرقابة؛
- الخطأ في نتائج الرقابة.

الفرع الرابع– الضرر:

لا تتحقق المسؤولية المدنية للمراجع إلا في حالة وقوع ضرر للمؤسسة أو للغير طبقًا للمادة 02/610 من القانون 01/10 المتعلق بالمهن الثلاث الجديدة، ويقع على عاتق طالب التعويض إثبات الضرر الذي يجب أن يكون فعليًا وقابلًا للتقييم إضافة لكونه مباشرًا وشخصيًا وأكيدًا يمس حقًا للمؤسسة أو للغير وبصفة عامة له صفة مادية بحيث يترتب عنه خسارة مالية للمؤسسة أو للغير الذي يتعامل معها.

(J. Moneger, T. Grazier, 1995, p145)

الفرع الخامس– العلاقة السببية:

وهي وجود رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع (شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات "دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 / 2012، ص 96.).

– **المصدر**: تم إعداد الجدول استنادًا إلى النصوص الآتية:

- **المواد** 825، 829، 830، 837 من القانون التجاري.
- **المادة** 301 من قانون العقوبات.
- **المادة** 73 من القانون 01/10 الذي ينظم المهن المحاسبية.

الفرع السادس– المسؤولية التأديبية:

إضافة إلى المسؤوليات السابقة التي يتحملها محافظ الحسابات، يمكنه أن يتحمل مسؤولية تأديبية عن بعض الأعمال أو التصرفات التي يقوم بها وهي لا تُقصي المسؤوليات الأخرى إذ أن الإجراء التأديبي المتعلق بها مستقل عن دعوى المسؤولية المدنية أو الجزائية.

وتعد لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة ويمكن أن تأخذ العقوبات التأديبية تصنيفًا بترتيب تصاعدي حسب خطورتها كما يلي: (القانون 10-01، المادة 63)

- خطأ من الدرجة الأولى: الإنذار؛
- خطأ من الدرجة الثانية: التوبيخ؛
- خطأ من الدرجة الثالثة: التوقيف المؤقت لمدة أقصاها سنة (6) أشهر؛
- خطأ من الدرجة الرابعة: الشطب من الجدول.

ولكي تنعقد المسؤولية التأديبية لمراجعي الحسابات يجب أن يتوفر أحد الأخطاء المهنية التالية:

-تعد من الدرجة الأولى الأخطاء المهنية الآتية : (مرسوم تنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 2013/01/13، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف خبير محاسب ومحافظ حسابات ويُصنّف العقوبات التي تقابلها. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، صادرة بتاريخ 2013/01/16)

- تصريح بمراجع كاذبة؛
- تصريح بالانتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارسة وظيفتهم؛
- الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المعني كتابيًا أو شفهيًا أو بأي شكل آخر بعرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم، نقص الاحترام تجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.

– تعد من الدرجة الثانية الأخطاء المهنية الآتية:

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛

– رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة طبقًا للمادتين 5 و6 من المرسوم التنفيذي رقم 88-393 المؤرخ في سنة 1988 والمذكور أعلاه؛

– فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛

– الغياب المهني عن حضور اجتماعين (2) متتاليين للجمعيات والانتخابات أو عدم تمثيله؛

– عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والتي قام بحضورها.

– تعد من الدرجة الثالثة الأخطاء المهنية الآتية:

– في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية؛

– خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف؛

– استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛

– عدم دفع الاشتراك المهني؛

– عدم اكتتاب تأمين مهني؛

– مقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

– استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي يمنحه المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

– تعد من الدرجة الرابعة الأخطاء المهنية الآتية:

– في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثالثة؛

– إفشاء السر المهني؛

- إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها؛
- تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛
- ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف؛
- ممارسة المهنة دون مكتب مهني.

يفرض الشطب تسليم المجلس الوطني للمحاسبة الختم الرطب وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية بعد أن يقوم هذا المجلس بتبليغ قرار التوقيف المؤقت.

– المسؤولية الجزائية:

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية في حالة ارتكابه لجرائم يعاقب عليها القانون منها:

- الجريمة الخاصة بالموانع، يقصد بها قبول المهمة وأدائها رغم الوقوع في إحدى حالات الموانع التي ينص عليها القانون.
- إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة عن المؤسسة محل المراجعة؛
- عدم الإبلاغ عن الأحداث الجنحية؛
- الممارسة غير الشرعية للمهنة: إذ يعد ممارس غير شرعي لمهنة محافظ الحسابات (المادة 74، القانون 01/10):

- كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في القانون المتعلق بالمهنة، وكل من ينتحل صفة محافظ حسابات أو تسميات شركة محافظة الحسابات أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات؛
- كشف السر المهني؛
- المشاركة في جرائم يرتكبها الغير وخاصة القائمين على إدارة المؤسسة محل المراقبة.

أما العقوبات التي تنتج عن ارتكاب الجرائم السابقة فتكون في أغلب الأحيان غرامات أو السجن أو كلتا العقوبتين وقد حددها القانون كما هو وارد في الجدول الآتي:

الجدول رقم I–1 العقوبات المتعلقة بالمسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات

العقوبات		المواد التي تنص عليها	الأفعال المرتكبة
الغرامة	السجن	المادة 73 من القانون 01/10 الذي ينظم المهنة	الممارسة غير المشروعة للمهنة
من 20.000دج إلى 200.000دج	من ستة أشهر إلى سنتين	المادة 825 من القانون التجاري	– عدم الغشارة في التقرير إلى مساهمة الشركة محل المراقبة أو حيازتها لنصف رأس مال شركة لها مقر على التراب الوطني
من 20.000دج إلى 200.000دج	من شهرين إلى ستة أشهر	المادة 829 من القانون التجاري	– قبول مهمة أو الاحتفاظ رغم الوقوع في حالة الموانع المنصوص عليها في القانون.
من 500دج إلى 5000دج	من شهر إلى ستة أشهر	المادة 830 من القانون التجاري المادة 301 من قانون العقوبات	كشف السر المهني

المبحث الثالث: كيفية إعداد تقارير محافظ الحسابات

المطلب الأول: معيار تقدير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:

الفرع الأول– الاعتبارات العامة لإعداد تقرير التعبير:

1 – يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يبين فيه أداء مهمته، ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية؛

2 – يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبررة؛

3 – من خلال رأيه، يعبر محافظ الحسابات عن أداء مهمة الرقابة المسندة إليه وعن تحصله على ضمان كافٍ بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية؛

4 – يقوم محافظ الحسابات بتحديد ما إذا كانت الحسابات السنوية قد عدت طبقًا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القنون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص المتعلقة به؛

5 – تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق (القرار المؤرخ في 2013/06/24، المتعلق بتحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات: الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية العدد 24 الصادر بتاريخ 2014/04/30، ص13).

يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهة التسيير المؤهل. وتتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات، وتتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى للتعرف على القوائم المالية المدققة.

6- لا يسري رأي محافظ الحسابات إلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى وإن كانت تتضمن الإشارة إلى رقم السنة المالية السابقة بالنسبة لكل قسم، كما نص عليه القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المالي.

– يؤدي محافظ الحسابات مسؤوليته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقرير العام المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره خمسة وأربعين (45) يومًا ابتداءً من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل؛

– يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة؛

– إذا تعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات، يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات، أو الشركاء، أو المساهمين، أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير؛

– يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي. في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين؛

في حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك. (القرار المؤرخ في 2013/05/24، ص14 – ص15)

الفرع الثاني: مكونات التقرير العام للتعبير عن الرأي في القوائم المالية:

– يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:

– اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول؛

– عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

– **الجزء الأول**: التقرير العام للتعبير عن الرأي.

– **الجزء الثاني**: المراجعات والمعلومات الخاصة.

ثالثاً: أقسام وأجزاء التقرير العام للتعبير عن الرأي في القوائم المالية:

1– أقسام الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي:

أ– فقرة المقدمة: في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات بـ:

– التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه؛

– التعريف بالكيان المعني؛

- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية؛
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل للكيان؛
- التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية؛
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية؛
- تحديد ما إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.(القرار المؤرخ في 2013/06/24، ص13، ص14)

ب– فقرة الرأي حول القوائم المالية: يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

– يشير إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة مع توضيح أن الأعمال التي أنجزها قد تمت طبقًا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتغيير في رأيه حول الحسابات السنوية؛

– يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة:

- **رأي بالقبول:**

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقًا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية السنة المالية.

– تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة لتفسيرها؛

– يمكن هذا الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي موجهة إلى تنوير قارئي الحسابات السنوية.

- **رأي بتحفظ (أو بتحفظات):**

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ أو بتحفظات من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وتقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية. وعلى محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي التحفظات المعبر عنها، مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها في النتيجة والوضعية المالية للكيان (القرار المؤرخ في 2013/06/24، ص14).

- **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 المعتبرة وفقًا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول. يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك / قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

ج- فقرة الملاحظات:

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي / ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه وفي حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط خلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية (القرار المؤرخ في 2013/06/24، ص14).

- من الحالات التي يمكن أن تؤدي بمحافظ الحسابات إلى إدراج فقرة ملاحظات في التقرير ما يأتي:

- تغيير ذو أثر جوهري في السياسات المحاسبية المطبقة خلال الدورة. إذا كان هناك أمر يثير الشك في استمرارية المؤسسة وأن الإدارة قد استجابت لطلب الإفصاح السليم عنه، وفي حالة عدم كفاية الإفصاح فادن محافظ الحسابات يدرج ذلك كتحفظ؛
- تغييرات في التقديرات المحاسبية ذات أثر جوهري (نجوى عبد الصمد، 2021، ص64).

2 **-أقسام الجزء الثاني:** المراجعات والمعلومات الخاصة

- يتمحور هذا الجزء المعنون بالمراجعات والمعلومات الخاصة حول الفقرات الثلاث المنفصلة:
  - الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة؛
  - المخالفات والشكاوى التي لا تؤثر في الحسابات السنوية؛
  - المعلومات التي يجب على محافظ الحسابات الإشارة إليها (القرار المؤرخ في 2013/06/24، ص15).

– **من أمثلة المراجعات الخاصة:** التحقق من مصداقية المعلومات في تقارير التسيير أو الوثائق المتعلقة بالوضعية المالية للمؤسسة المقدمة من قبل المسيرين إلى المساهمين، الشركاء، أو حاملي الحصص ومدى مطابقتها مع الحسابات السنوية (نجوى عبد الصمد، 2021، ص:66).

المطلب الثاني: التقارير الخاصة الدورية

الفرع الأول– معيار التقرير عن التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:

– يهدف معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليه في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

– تطبق أحكام المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري والنقاط 2.1، 3.1، 4.1، 5.1، 6.1 و7.1 والمذكورة أعلاه على إجراء التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.

– يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي (مفصل) محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية.

–لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة عن التقرير العام في جزئه الأول إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.

– يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية وتقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة.

أولا: معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

– يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات. (القرار المؤرخ في 2013/06/24، ص 15)

– يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين في الشركة، لا سيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري.

ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

– تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية والمبرمة في ظروف عادية، على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط بين الشركة والأشخاص المعنيين الآتين:

- رئيس مجلس إدارتها؛
- رئيسها مديرها العام؛
- أحد أعضاء مجلس إدارتها؛
- عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة؛
- ممثلون عن الأشخاص المعنويين أعضاء مجلس الإدارة؛
- الأشخاص المعنويون أعضاء مجلس الإدارة؛ (القرار المؤرخ في 2013/06/24، ص 16 – ص16)
- المسيرون والمسيرون المتضامنون؛
- المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

– يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالاتفاقيات المنظمة بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف إلى ضمان اطلاع المساهمين والمشاركين والغير على الوقائع والوضعيات والمعلومات التي تجب الإشارة إليها بغية فهم الوضعية المالية بصورة أفضل.

– بعد التبليغ الإجباري من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة في الشركة وإلى محافظ الحسابات بقائمة وموضوع الاتفاقيات المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية، يكون محافظ الحسابات مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء، تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جارٍ ظاهريًا، بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان وأنشطته.

– عند دراسة المعلومات المقدمة من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبطة والعمليات المنجزة معها، يمكن لمحافظ الحسابات أيضًا أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنيين ويمكنه تشكيل اتفاقيات منظمة، كما يقوم بالمقاربات التي يعتبرها مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له.

– إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها، يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص، طبقًا لا سيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري أو القوانين الأساسية وهي:

- عدّ الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل.
- أسماء أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين العامين المعنيين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، أو المسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص المعنيين الآخرين المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية؛
- طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات؛
- ظروف إبرام هذه الاتفاقيات لا سيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة والرسوم والعمولات المقدمة، وأجال الدفع الممنوحة، والفوائد المشترطة، والضمانات الممنوحة، وعند الاقتضاء، المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين والشركاء أو المنخرطين بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تم تحليلها؛

– يقدم محافظ الحسابات تقريرًا خاصًا حول الاتفاقيات المنظمة، موجهًا لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعاؤه للموافقة أو الفصل في تعزيز، طبقًا لا سيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري والأنظمة الأساسية (القرار: 2013/06/24، ص 16).

يتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه.

لا يقدم محافظ الحسابات في تقريره الخاص، بأي حال من الأحوال أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملاءمة الاتفاقيات.

– يجب على محافظ الحسابات أن يذكر في تقريره الخاص وجود الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من قبل الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، والتي لا زالت سارية المفعول، وذلك بناءً على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التعبير المؤهل.

إذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية، فإنه يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية.

– يشير محافظ الحسابات في تقريره الخاص، إذا تم إبلاغه باتفاقية غير مرخصة من قبل جهاز التسيير المؤهل، الذي يقرر عرضها على الجمعية أو الجهاز التداولي المؤهل لضمان إلغائها، إلى الظروف التي كانت العامل الرئيسي في عدم تطبيق إجراء الترخيص.

يعرض محافظ الحسابات التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من قبل المسيرين في الشركة، ضمن تقريره.

– عندما يكتشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء أداء مهمته، يقوم بتقدير طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية، بغرض تحديد ما إذا تعلق الأمر باتفاقية منظمة أو لا.

في حالة ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة، فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة، ضمن احترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص، حسب ما تنص عليه لا سيما أحكام المادة 628 من القانون التجاري، كما يقوم بإعداد التقرير الخاص نتيجة لذلك يرسل إلى الجمعية العامة العادية (القرار المؤرخ في 2013/06/24، ص16).

ثانيا: معيار تقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة10) تعويضات:

– يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

– يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (5) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرًا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

– ويتضمن هذا الكشف:

– التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة مهما كان شكلها وصفتها باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية؛

– التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية دائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.

– يتأكد محافظ الحسابات من أنّ المبلغ المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقًا، ويعتمد على هذا الأساس التقرير الخاص بالمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية المذكورة أعلاه.

ثالثًا: معيار تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

– يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات. (القرار 2013/06/24، ص17)

– يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بإبداء الرأي حول الحسابات السنوية وتطبيق للوجبات المهنية.

– تتمثل الامتيازات الخاصة، النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة. يعد الكيان كشفًا سنويًا اسميًا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات استنادًا إلى المعلومات المقدمة وتلك التي عمل على ربطها خلال مهمته.

– عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان، يحصل محافظ الحسابات من الجهة المسيرة للكيان على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.

رابعا: معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم:

– طبقا لأحكام المادة 678 (فقرة6) من القانون التجاري، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة. للسنوات الخمس (5) الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (5) ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات (القرار 2012/06/24، ص17).

– يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص، نتيجة الوجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة.

– يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاح للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص نتيجة الوجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة.

– يتم إعداد تطور النتيجة في شكل جدول على مدى السنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية:

– النتيجة قبل الضريبة؛

– الضريبة على الأرباح؛

– النتيجة الصافية؛

– عدم الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس المال؛

– النتيجة حسب السهم أو حسب حصة الشركة؛

– مساهمات العمال في النتيجة.

خامسا: معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفية التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذلك محتوى تقريره الخاص.

يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته العامة، على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذلك الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذلك عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية المحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص به يصدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل استنادا للأشغال المنجزة من طرفه. (القرار المؤرخ في 2013/06/24، ص17 – ص18)

– يتضمن هذا التقرير تقييمه لصحة المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

– يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة.

– عنوان التقرير والمرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته، فقرة تتضمن وصفا للوجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

سادسًا: معيار التقرير 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 من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذلك محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

– يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات من طرف المديرية، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمذكور أعلاه وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

– يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أوكل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي الشاؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لا سيما:

1- مؤشرات ذات طبيعة مالية:

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية؛

- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق (القرار المؤرخ في 2013/06/24، ص18)؛

- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها حقيقي للتجديد أو إمكانية التسديد؛

- اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل؛

- مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين؛

- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي أو المستمر؛

- النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية؛

- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال ؛

- توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم ؛

-عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.

2- مؤشرات ذات طبيعة عملية:

- مغادرة المستخدمين الرئيسين دون استخلافهم؛

- خسارة صفقة مهمة أو إعفاء، أو رخصة أو ممول رئيسي؛

- نزاعات اجتماعية خطيرة؛

- نقص دائم في المواد الأولية الضرورية (القرار المؤرخ في 2013/06/24، ص18 – ص19.).

3-مؤشرات أخرى:

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأسمال الشركة أو التزامات قانونية أساسية أخرى.

– الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها

يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية

بها، والتى يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقسيمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الإستغلال.

– عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، فإن محافظ الحسابات:

– يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة ، بهدف متابعة الشغلات – يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال.

– يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل – يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه لا سيما في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات. بناء على حكمة الخاص ، شكا بليغاً حول استمرارية الاستغلال .

– عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخرا معتبرا وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية ، لا سيما عند تطبيق أحكام المادة 676% من القانون التجارب التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة ، التي تبت بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية والجهاز التداولي المؤهل ، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك . (القرار المؤرخ في 24-2013/06، ص19 – ص22)

سابعا: معيار التقرير المتحلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة :

– يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والد والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 208 والمذكور أعلاه، والعمليات المرتبطة بها ، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي المذكور أعلاه.

– يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقرير العام للتعبير عن الرأي تقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأسمال الشركة، خلال السنة المالية ، وذلك بإبراز ما يأتي على الخصوص: (القرار المؤرخ في 2013/06/24،ص22)

– الإسم ومقر الشركة؛

- رأسمال الشركة؛
- الحصة المكتسبة من رأسمال الكيان؛
- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية ، وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

المطلب الثالث: التقارير الخاصة الطرفية

الفرع الأول: معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفية التطبيق التي تخص نقل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

- يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم مع سهم على الأقل 20% من رأسمال الشركة وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء، إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.

- لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله، إلا عندما يستشعر اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة. يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمنيا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.

- عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك حسب الحالة،

- يحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة. تطبيقا لأحكام المادة 660 من القانون التجاري على الخصوص. يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء إلى المخالفة في شكل في أقرب اجتماع الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل (القرار المؤرخ في 2013/06/24، ص19).

– لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كلياً أو بالأغلبية من حيازة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

الفرع الثاني: معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

– يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لا سيما في أحكام المادة 700 (الفقرة 3) من القانون التجاري عند رفع رأسمال الشركة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

– يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأسمال، تشمل على الخصوص:

– مبلغ وأسباب رفع رأسمال المفتوح؛

– أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب؛

– كيفيات تحديد سعر الإصدار؛

– يتضمن تقدير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، على الخصوص المعلومات الآتية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المنطقة؛
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولا سيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب؛
- خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال (القرار المؤرخ في 2013/06/24، ص19–ص20).

الفرع الثالث: معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها على الخصوص في المادة 72 الفقرة (3) من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال وكذا

محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات. يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقدر تستند إلى القانون ويتأكد على الخصوص:

– أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى؛

– احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين؛

– احترام مجموع الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة؛

– يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال، على الخصوص المعلومات الآتية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة؛
- خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال؛
- لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملاءمة عملية تخفيض رأس المال؛
- عندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر، يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل (القرار المؤرخ في 2013/06/24، ص20)؛

– في حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.

– في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المقتناة تبعًا لنقل الذمة المالية بصفة شاملة أو تبعًا لقرار قضائي، يعدد محافظ الحسابات ضمن تقرير أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.

الفرع الرابع: معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

– إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أنّ المعلومات الضرورية والكافية قد أُدرجت 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؛

– يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا (القرار المؤرخ في 2013/06/24، ص20)؛

– يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل المستدعى لبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة؛

– يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصاً حول أسباب الإصدار، وعند الاقتضاء، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها؛

– يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين؛

– يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم الجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات الآتية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة؛

- إشارة تبين أن الوجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير؛
- استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية الإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار (القرار المؤرخ في 2013/06/24، ص20 – ص21)؛

– يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص؛

– يقدم ملاحظات لا سيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

– عند الانتهاء من العملية، يحرر محافظ الحسابات تقريرًا تكميليًا من خلاله:

- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة؛
- يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها؛
- يدلي برأيه بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

الفرع الخامس: معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:

– يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

– يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر الاحتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها.

– يحرر محافظ الحسابات عند إعداد تقرير بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم، يتضمن على الخصوص البيانات الآتية:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات.

- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات.
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.
- ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير (القرار المؤرخ في 2013/06/24، ص21).

الفرع السادس: معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:

– يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات؛

– إذا تمت عملية التحويل خلال السنة المالية، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات؛

– يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم يقدم إلى الجمعية العامة غير العادية، يتضمن على الخصوص المعلومات الآتية:

- فقرة حول الواجبات المنجزة؛
- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأسمال الشركة المطلوب للشكل الجديد للشركة. (القرار المؤرخ في 2013/06/24، ص22)

خلاصة الفصل الأول

انفرد هذا الفصل بدراسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، حيث تم من خلاله عرض التطور التاريخي للمهنة ومدى تطورها حتى الوقت الراهن، وكذلك شروط الانضمام إلى المهنة ومهام ومسؤوليات محافظ الحسابات. وتم أيضًا عرض المنظمات التي تحكم المهنة ومدى جدارتها في تنظيمها، وفي الأخير تطرق إلى دراسة تقرير محافظ الحسابات أو بالمعنى الأصح مختلف التقارير بمختلف مقاييسها والقوانين التي تحكمها. وتعتبر هذه التقارير بمثابة كشف عن نتائج العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال فترة معينة، ويقدمها لمن يهمه الأمر وبصفة خاصة ملاك المشروع.

والملاحظ من خلال هذا الفصل، أن الجزائر تأخرت في تنظيم مهنة محافظ الحسابات حتى جاء القانون 01/10 الذي قام بتعديل التشريعات والقوانين السابقة وصدور تشريعات وأحكام أخرى تنظم المهنة.

الفصل الثاني:

الإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية والكشوف المالية

تمهيد الفصل الثاني:

تمثل المعلومات المحاسبية الأداة المحركة لإدارة أي مشروع اقتصادي، كما تعد عنصر ربط وتنسيق بين المؤسسات وفروعها، وكوسيلة اتصال بين الفعاليات والأحداث الاقتصادية التي تمارسها المؤسسة ومستخدمي المعلومات عند عملية اتخاذ القرارات. إذ أن جودة أي قرار يتم اتخاذه يعتمد على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة من خلال التقارير المالية، من معالجة الأحداث المالية داخل المنشأة وتدقيقها كمخرجات لنظام المعلومات المحاسبي، وتقديمها للجهات المستفيدة منها سواء كان ذلك داخليًا أو خارجيًا.

إن المعلومات المحاسبية الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة وصلاحية في مجال ترشيد القرارات. لكن مستوى جودة المعلومات والاستفادة منها لا يعتمد فقط على الخصائص النوعية المتوفرة، بل يعتمد أيضًا على خصائص تتعلق بالمستفيدين منها أو متخذ القرار نفسه، أي مقدرتهم على تحليل المعلومات ومستوى الفهم والإدراك المتوفرة لديهم.

وعليه فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث يعنى المبحث الأول بجودة المعلومة المحاسبية. المبحث الثاني متعلق بشكل ومحتوى الكشوف المالية. المبحث الثالث يوضح العلاقة بين محافظ الحسابات والمعلومة المحاسبية تحديدًا في الكشوف المالية.

المبحث الأول: ماهية جودة المعلومة المحاسبية ومعاييرها ومحددات استخدامها

المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية

قبل التطرق إلى جودة المعلومة المحاسبية، يجب أن نتعرف على معنى المعلومة المحاسبية وما هو تركيبها والأساس الذي تعتمد عليه.

الفرع الأول – تعريف المعلومة المحاسبية:

توجد مفاهيم محاسبية تتعلق بقياس قيمة المعلومات المحاسبية ولكن منذ بداية السبعينات والباحثون في المحاسبة يشيرون إلى مفهوم التكلفة والعائد للنظام المحاسبي. وفي حين أن التكلفة يمكن قياسها، إلا أنه من الصعوبة بمكان قياس العائد من النظام المحاسبي كمياً. وقد يرجع السبب في ذلك إلى أن المفاهيم لم يتم تطويرها أساساً لتحكم إنتاج المعلومات المحاسبية في تقارير وقوائم مالية عامة (حكمت أحمد الراوي: 1999، ص:40).

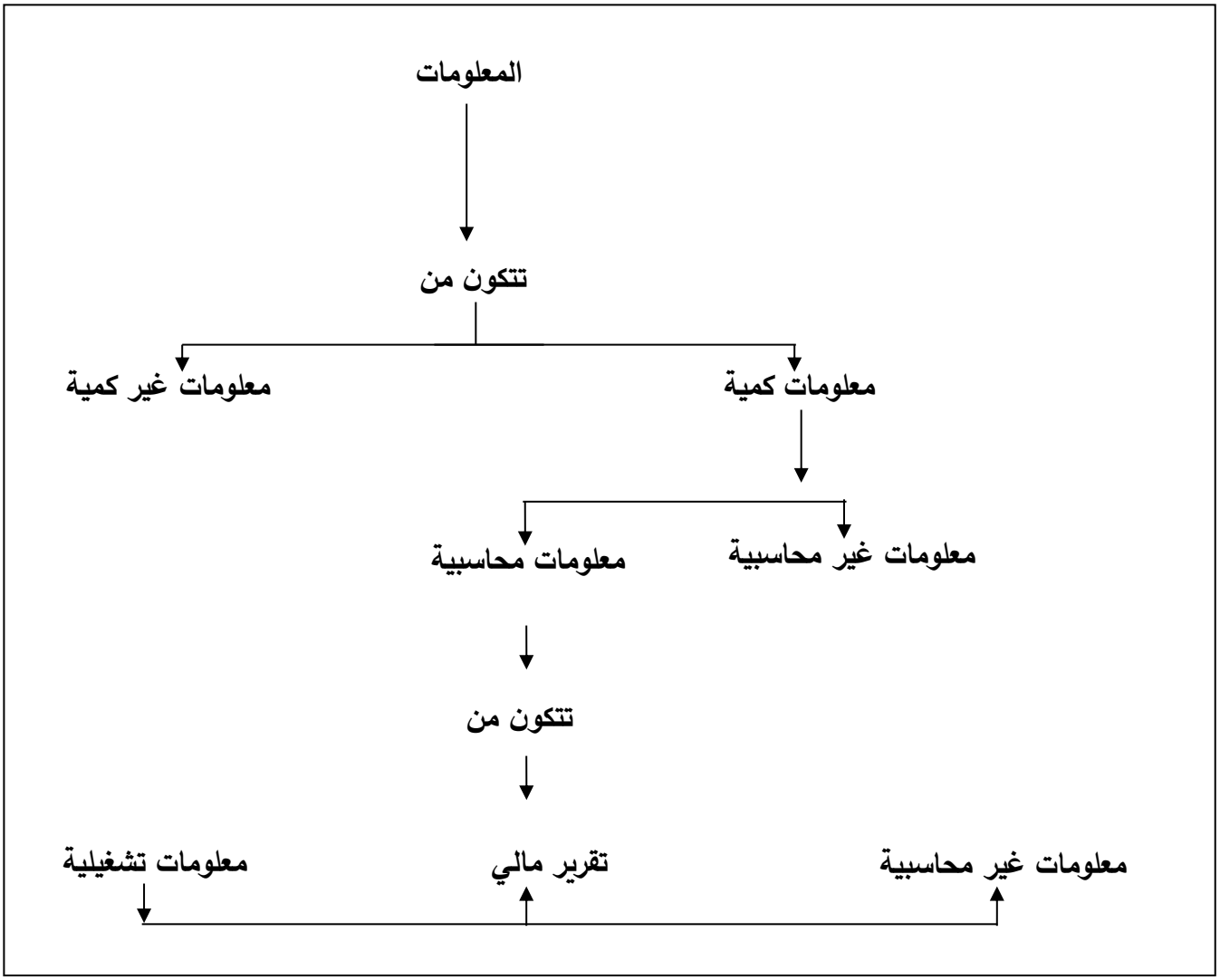
إن نظرية المعلومات تقوم على أساس أن إنتاج المعلومات يجب أن يتم في ضوء تحليل الموازنة بين التكلفة والعائد، والتي في ضوئها تقاس العوائد الناتجة عن عرض المعلومات ومقارنتها بتكاليف إنتاجها. (أمين السيد أحمد لطفي:2006، ص: 46)

ويستخدم النظام المحاسبي بيانات كمية عددية لإنتاج معلومات كمية عددية. وعلى الرغم من ذلك، ليست كل البيانات والمعلومات الكمية محاسبية (عطية عبد الحي مرعي وآخرون، 2001، ص:12).

إذن مما سبق، نجد أن المعلومات المحاسبية تمثل المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبية بعد تغذيته بالبيانات لمعالجتها وإخراجها في شكل تقارير مالية تؤدي إلى زيادة المعرفة العلمية والعملية التي يستند إليها المستخدمون المختلفون عند عملية اتخاذ القرار.

- إن المحاسبة هي أحد أنواع المعلومات كما يتضح من الشكل البياني رقم (1) التالي:

شكل بياني رقم II-1 المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية



(المصدر: حكمت أحمد الراوي (1999)، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، ص:101)

وتعد المعلومات المحاسبية الحجر الأساس في أي مؤسسة اقتصادية، فهي تعد عنصر ربط وتنسيق بين تنظيمات وفروع المؤسسة، وتعد بمثابة وسيلة اتصال بين مجريات عمل المؤسسة والمستفيدين من عملية اتخاذ القرارات. إذ أن جودة أي قرار تعتمد أصلاً على جودة المعلومات المقدمة، ومن جهة أخرى فإن المعلومات المحاسبية هي حلقة الوصل بين المنشأة والمستفيد الخارجي.

الفرع الثاني– أهمية الحصول على المعلومات المحاسبية:

الحصول على المعلومات أساس لاتخاذ القرارات وتحسين الأداء من خلال مقارنة أداء المنشأة سواء كان ذلك داخل الوحدة الاقتصادية أو ضمن المؤسسات المماثلة باعتبار المؤسسة تنشط في محيط تنافسي، إضافة إلى ذلك فهي تمثل: (ناصر محمد علي المجميلي: 2009، ص:08)

– المنتج الذي يرفع من درجة اليقين في نوعية القرارات ومستوى تحقيق النتائج المنتظرة .

– تؤدي المعلومات المحاسبية وظيفة رفع الوعي المعرفي لمعرفة الفرص المتاحة والبديلة لمتخذي القرار قبل اختيارهم الفرصة الواحدة .

– تؤدي المعلومات المحاسبية وظيفة تقييمية لمستوى الأداء.

الفرع الثالث– مدخل إلى جودة المعلومة المحاسبة:

في ضوء اختلاف الدرسات واختلاف توقيتها والتي تجمع بين القديم والحديث ،وأيضا إختلاف مكان الدراسة إلا أنها أجمعت على أن جودة المعلومات المحاسبية تعنى تو افر مجموعة من الخصائص المختلفة هذه المعلومات حيث اتفقت الدراسات السابقة على استخدام خاصية الملاءمة لأحد الخصائص العامة لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية وذلك بنسبة (100%) في هذه الدراسات مما يشير إلى أهمية هذه الخاصية خاصة وأنها تعكس وجهة نظر مستخدمي هذه المعلومات وما تحدثه المعلومات من تغير في القرارات التي يتخذها هؤلاء المستخدمون وكذلك تأتي خاصية الثقة في المعلومات المحاسبية) إمكانية الإعتماد عليها) في نفس اهمية الملاءمة سواء من حيث استخدامها كأحد خصائص جودة المعلومات المحاسبية .

تعتبر المعلومات المحاسبية المفيدة هي الأكثر تأثيرًا في اتخاذ القرارات الرشيدة وتتصف المعلومات المحاسبية بالجودة بما تمتلكه من خصائص مفيدة تساعد المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبة وعند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات

التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة ، كما يمكن القول أن الدراسة التي بها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB والتي وردت في البيان رقم 02 لسنة 1980 بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، هي الدراسة الأكثر شمولية وأهمية على مجموعة الدارسات السابقة والتي يمكن على ضوئها التمييز بين المعلومات الأكثر منفعة والمعلومات الأقل منفعة لأغراض اتخاذ القرارات (رضوان حلوه حنان: 1988، ص67)، وما زالت تمثل المرجعية الأولية في تقيم وتطوير الممارسات المحاسبية.

المطلب الثاني : مفهوم جودة المعلومة المحاسبية

الفرع الأول– المفهوم الأول:

مصطلح الجودة بشكل عام يعني صلاحية" الشيء للغرض الذي أعد من أجله أو مطابقة السلعة أو الخدمة للمواصفات المطلوبة، كما أن جودة الخدمة تعني ملاءمتها للغرض الذي تحدمن أجله، وبذلك فالجودة مسألة نسبية وحدودها أن تكون الخدمة مقبولة من جانب العميل ومن حيث إشباعها لحاجته في المقابل الذي يتحمله (أحمد المولى الصباغ، 2003، ص2).

الفرع الثاني– المفهوم الثاني:

بأن مفهوم الجودة قد تطور عبر الزمن، فقد كان ينظر إليها البعض على أنها الكمال ولكن يعاب على هذا المفهوم أنه محدود الفائدة، وقد نظر إليها البعض الآخر على أنها شيء غير ملموس ومعنوي، يعاب على ذلك أنه مفهوم غامض وغير واقعي، في حين نظر إليها آخرون على أنها درجة الملاءمة للاستخدام.

– يتضح من ذلك أن مفهوم الجودة مرن ويتطور مع تطور العصور والأزمنة ويستجيب لمختلف المتغيرات ويتلاءم مع مجالات الاستخدام المختلفة، كما أنه يمكن أن يتضمن الكثير من المتغيرات التي تحقق الهدف من استخدامه.

وعليه مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من للمستخدمين، وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.

إلا أنه يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات المحاسبية على النحو التالي: (عبد الناصر نور، 2002، ص 306-305)

الفرع الثالث –معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية:

3-1- الدقة كقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تصف بها المعلومات، أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي، الحاضر، والمستقبل. ولا شك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات، فإنه لا يمكن تحقيقه تماماً، وذلك لكون المعلومات التي يبنى عليها القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من التوقع وعدم التأكد. لذا فإنه غالباً ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

3-2- المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها. ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الأشكال التالية:

أ- المنفعة الشكلية: وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات القرار كلما كانت قيمة المعلومات عالية.

ب- المنفعة الزمنية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة، ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلاً يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

جـ- المنفعة التقييمية والتصحيحية: وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

3-3- الفاعلية كمقياس جودة المعلومات المحاسبية: (أسعد سمير مرشد: 1988، ص 212)

تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشأة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، ومن ثم فإن الفاعلية في المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات المحاسبية.

جدول رقم: II–2 خصائص المعلومات المفيدة:

الخصائص	البيان
الملاءمة	المعلومات تكون ملائمة إذا عملت على تخفيض حالة عدم التأكد لدى متخذي القرارات.
الدقة	المعلومات تكون ذات قيمة إذا كانت خالية من الأخطاء والتحيز.
التكامل	المعلومات تكون متكاملة إذا لم تُفقد أو تُهمل مهمة أو الأحداث أو التفاصيل القابلة للقياس.
الوقت الملائم	المعلومات ذات الوقت الملائم إذا توزعت في الوقت الملائم، بحيث لا يضيع المتخذ القرار.
القابلية للفهم	المعلومات تكون مفهومة إذا تم تقديمها بشكل جيد.

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المكتسبات السابقة

3–4– التنبؤ كمقياس جودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات. ومن المؤكد أن جودة المعلومات إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد، وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات لنماذج الاختيار من بدائل القرارات الإدارية.

3–5– الكفاءة كمقياس جودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصاد على نظام المعلومات، والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد عن قيمة المعلومات. فالكفاءة تقاس بمدى توفير الموارد المادية والبشرية عند القيام بالعمليات والنشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف مقارنة بالمخرجات أو النتائج التي يتم تحقيقها.

وفي الأخير يمكن القول أن: توفير معايير عامة لقياس جودة المعلومات هو ذات أهمية كبيرة، لأن المعلومات بدون توفير هذه المعايير التي تحكم عملها وتجعلها مفيدة لعملية اتخاذ القرارات، فان هذه المعلومات تفقد أهميتها، ويعتبر المنتج النهائي لعملية اتخاذ القرارات الرشيدة.

الفرع الرابع– المشاكل والمحددات لاستخدام الخصائص النوعية

4–1– احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية (أي الملاءمة والموثوقية):

إذ لا يوجد توافق بين ملاءمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلا قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملاءمة ولكنها غير موثوق بها، أو أنها موثوق بها ولكنها غير ملاءمة ، فأرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة ، لأن تلك الأرقام أقل ارتباطا – أو تمثيلا– للواقع الفعلي (أحمد المخادمة: 2007، ص 253).

4–2–احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية:

كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب، ولكنها لا تملك قدرة تنبؤية عالية ، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية . كذلك فإن السرعة في إعداد المعلومات غالبًا ما تكون على حساب درجة الدقة والإكتمال وعدم التأكد.

4–3– ليست كل المعلومات الملاءمة والموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة: لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر (اختبار مستوى الأهمية) إن البند يعد مفيد او ذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه

أو الإفصاح عنها بطريقة معروفة تؤثر على متخذ القرار.

4–4– كذلك قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها (اختبار التكلفة/العائد):

فالمعلومات التي لا ترتبط ارتباطًا وثيقًا بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعتبر معلومات مهمة، وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها. إن القاعدة العامة فيما يتعلق باختبار محدد التكلفة والعائد هي أن المعلومات المحاسبية يجب عدم إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن كلفتها، وإلا فإن الشركة تتكبد خسارة عند التصريح عن تلك المعلومة، وذلك بسبب التصريح عن معلومات كلفتها تفوق منفعتها.

4-5- قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوق بها، إلا أنه يواجه مستخدموها صعوبة في فهمها وتحليلها واستخدامها في نموذج القرار الذي يواجهه: على الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة، وصفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح التي تتميز بها المعلومات المنشورة. ولكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة، وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة، مما يجعل من هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب.

لذلك يقع على عاتق المحاسب، باعتباره الجهة التي تعد التقارير المالية، مهمة التوفيق بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك التقارير.

4-6- بالرغم من أهمية المقارنة في عملية اتخاذ القرار: فإن ما يهتم به مستخدمو المعلومات المحاسبية مقارنة المعلومات الخاصة بشركة معينة مع شركات مشابهة أو منافسة أو مع القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه هذه الشركة، إلا أن عملية المقارنة سواء المكانية أو الزمانية قد لا تكون ذات جدوى عندما لا تلتزم الشركات او الشركة .. بسياسة التماثل أو الاتساق وعدم تغيير الطرق المحاسبية بمحرد الرغبة في التغيير وعند تغيير تلك الطرق فاله من الضروري الإفصاح عن هذا التغيير والأثار المترتبة نتيجة هذا التغيير على الوضع المالي ونتيجة النشاط للشركة ذات العلاقة (أحمد المخادمة، 2007، ص253).

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وفقSCF

تعددت الدراسات المرتبطة والمهتمة بتحديد خصائص **جودة المعلومات المحاسبية** الصادرة عن هيئات أو منظمات عالمية أو مهنية رسمية أو غير رسمية، والتي تسعى إلى محاولة إعادة الثقة لدى مستخدمي هذه المعلومات من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية في التقارير والقوائم المفصح عنها من قبل إدارة الوحدة، وبالتالي السعي نحو تحقيق

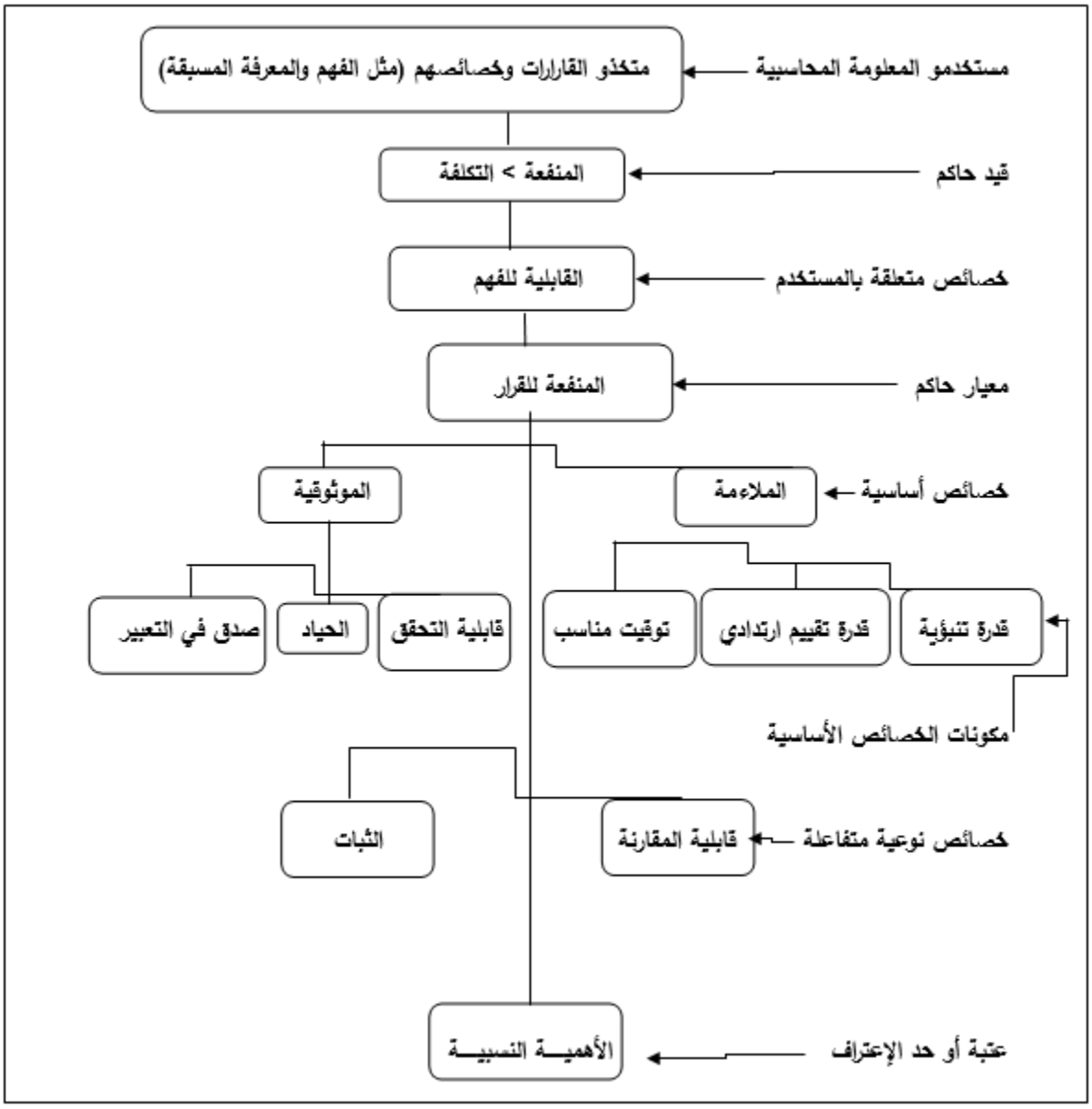
جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير. من خلال الجدول التالي، نعرض أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما وردت في منشورات المنظمات المهنية الرئيسية حول العالم:

الجدول رقم II–3 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب النظمات الدولية

الصفة	A.A.A 1966	AICPA		ICAWE CORPORATE	FASB SFAC N02 1980	IASC 1989
		APB N04 1970	True Blood 1973			
الملاءمة	X	X	X	X	X	X
القابلية للتحقق	X	X			X	X
الوضوح	X	X	X	X		
عدم التحيز	X	X	X		X	X
الموضوعية				X	X	X
التوقيت المناسب		X		X	X	X
الثبات			X		X	X
الاكتمال		X		X		X
المعقولية			X			
القابلية للمقارنة		X	X	X	X	X
الأهمية النسبية			X			X
الجوهر فوق الشكل			X	X		X
القيمة التنبؤية					X	
القيمة المرتجعة					X	
أمانة العرض (الموثوقية)	X			X	X	X

(المصدر: تيجاني بالرقي، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف، 2005–2006، ص69)

شكل بياني رقم II–2 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كم قدمها FASB



(المصدر: رضوان حلوه حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، 1998، ص67)

إن التمعن في الشكل السابق يتضح النقاط الأربع التالية : (رضوان حلوه حنان، 1988، ص69)

أ – خصائص تتعلق بمتخذي القرارات، أي مستخدمي المعلومات المحاسبية.

ب – خصائص ذاتية للمعلومات المحاسبية، وتنقسم إلى خاصيتين أساسيتين وهما خاصية ملاءمة المعلومات وخاصية موثوقية المعلومات ومصداقيتهما، وهما بدورهما ينقسمان إلى خصائص ثانوية.

ج – إن تفاعل أو تدخل الخاصيتين الأساسيتين ينتج أن المعلومات المحاسبية يجب أن تتصف بقابليتها للمقارنة وما يتطلبه ذلك من الثبات في تطبيق الطرائق والأساليب المحاسبية من دورة مالية إلى أخرى.

د – هناك قيدان رئيسيان لاستخدام الخصائص السابقة وهما :

- فيد حاكم أو متحكم، وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من كلفة إنتاجها وتوصيلها.
- الأهمية النسبية، حيث تعد نقطة الفصل العنبة في الاعتراف المحاسبي لبنود القوائم المالية.

كما تجدر الملاحظة أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية قابلة للتطبيق على جميع الوحدات المحاسبية بغض النظر عن طبيعة النشاط التي تقوم به الوحدة، وسواء أكانت وحدات أعمال تسعى لتحقيق الربح أم وحدات غير تجارية لا تهدف لتحقيق الربح. ويمكن صياغة وتحديد الخصائص الكيفية للمعلومات المحاسبية.

الجدول رقم: II–4 بعض العوامل المؤثرة على المعلومة المحاسبية:

العامل	الأثر على جودة المعلومات المحاسبية
تنظيم المهنة	التنظيمات المسؤولة عن وجود تطلعات مهنية متخصصة قوية في جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما تصدره من معايير وتعليمات وقواعد ولوائح ذات صلة.
دوافع الإدارة	الرغبة الذاتية لدى الإدارة لاختيار سياسات محاسبية ملائمة، وعمل الفترضيات المحاسبية، وطريقة العمليات لإنتاج معلومات تعكس البيئة المحيطة للوحدة المحاسبية، وقد تكون ذات قيمة إذا استخدمت استغلالها المحاسبي.

جودة عملية المراجعة	القيام بالمراجعة الدورية من خلال دراسات المراجعة الداخلية المستقلة والمراجعة الخارجية، وتوثيق النتائج والملاحظات وفقًا لمعايير المراجعة الدولية والآراء الشخصية.
الهيكل التنظيمي والمعلومات الإدارية	النتائج والآثار التي تفرزها الدراسات المحاسبية تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية

(المصدر: من إعداد الطالبين استنادا للمكتسبات السابقة)

الفرع الأول –خصائص تتعلق بمتخذي القرارات :

إن مستوى جودة المعلومات والاستفادة منها لا يعتمد فقط على الخصائص الذاتية (الملاءمة والموثوقية) والثانوية (قابلية المعلومات للمقارنة مع مراعاة الثبات) للمعلومات المتوفرة، بل يُعتمد أيضاً على خصائص تتعلق بالمستفيد منها أو متخذ القرار نفسه، أي مقدرته على تحليل المعلومات ومستوى الفهم والإدراك المتوفر لديه. وهذا ما يوضحه الشكل السابق الهرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، حيث يسبق مستوى فهم وإدراك المستخدم معيار فائدة المعلومات لاتخاذ القرارات. إن مفهوم المعلومات المحاسبية والإفصاح قد تطور مع تطور الفكر المحاسبي. رصد هذا التطور في أدبيات المحاسبة يوضح لنا اعتماد مهنة المحاسبة نوعين مختلفين من متخذي القرارات أو مستخدمي المعلومات المحاسبية:

أولا– متخذ القرارات مستثمر عادي:

لقد ساد في أدبيات المحاسبة افتراض المستثمر العادي منذ بداية الثلاثينات وحتى بداية السبعينيات، الذي يتمثل عادة في جمهور المساهمين، والذي لا تتوفر لديه القدرة على الحكم على غاية المؤسسة التي يقبل استثمار أمواله فيها، ولا يتمتع بثقافة محاسبية وتحليلية واقتصادية كافية، حيث يعتمد في اتخاذ قراراته على رأي مدقق الحسابات حول المركز المالي للمؤسسة. (عباس محمود الشيرازي، 2006، ص 195.)

ثانيا – يعتمد الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالي(FASB) : مفهوم المستثمر الحصيف الذي يتمتع باستيعاب جيد وفهم ومعرفة مسبقة، كما يتضح من خلال تربعه على أعلى هرم الخصائص في استخدام وتحليل المعلومات

المحاسبية، فهو مستثمر متخصص أو محلل مالي يتابع التطورات المالية والاقتصادية ويوازن بين البدائل الاستثمارية. (رضوان حلوة حنان، 1988، ص70).

الفرع الثاني: الخصائص النوعية الأساسية

تتمثل الخصائص الأساسية فيما يلي:

أولا– الملاءمة:

تكمن أهمية خاصية الملاءمة في أن القرار الذي ينوي مستخدم المعلومات المحاسبية اتخاذه له أهميته وخطورته، فنقطة البدء باتخاذ القرار هي مدى ملاءمة المعلومات التي توفرت له بالنسبة للقرار تحت الدراسة.

نورد فيما يلي بعض تعريفات خاصية الملاءمة:

- **تعريف 01**: "يقصد بالملاءمة وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة، أي بمعنى آخر قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه القرار". (عباس محمود الشيرازي: 2006، ص 200.)
- **تعريف 02**: "هي القدرة على خدمة اتخاذ قرار معين إما من خلال تخفيض حالة عدم المعرفة لدى متخذ القرار أو زيادة المعرفة لدى متخذ القرار بخصوص الموقف الذي يتخذ القرار بشأنه". (عضعت سيد أحمد عاشور: 2012، ص11)
- **تعريف 03**: "هي تلك المعلومات التي ستؤثر على سلوك متخذ القرار وتجعله يتخذ قراراً يختلف عن ذلك القرار الذي كان يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات". (أحمد حسين علي حسين: 2003، ص64)

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج أن خاصية الملاءمة للمعلومات يقصد بها ارتباطها بقرار معين ولها تأثير وانعكاس على هذا القرار. وتكمن أهمية المعلومات المحاسبية الملائمة في التالي:

أ. تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب عن الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية.

ب. تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات، وهذا يعني أن المعلومات الملائمة تؤدي إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة.

ج– تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية.

د- تقييم نتائج القرارات التي بُنيت على هذه القرارات.

إن مفهوم خاصية الملاءمة لن يكون ذا جدوى أو منفعة بالنسبة لمستخدمي المعلومات أو متخذي القرارات إلا إذا توفرت الخصائص الثانوية التالية:

1-1- التوقيت الملائم:

يقصد بالتوقيت الملائم وصول المعلومات المعدة إلى مستخدميها في الوقت المناسب. حيث أنه كلما كانت سرعة وصول المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها أعلى، كلما كان الاحتمال كبيراً في التأثير على قراراتهم المتنوعة. وكلما كان هناك تأخير في توصيل المعلومات، كلما كانت هذه المعلومات لا تعتبر ملائمة أو صحيحة. في هذا الصدد، يمكن التضحية بشيء من صحة المعلومات ودقتها لغرض زيادة توقيت المعلومات، لأن عملية اتخاذ القرار تكون دائماً محددة بفترة زمنية. إذن، يمكن القول إن المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تتوفر في الوقت المناسب، ولو كان ذلك على حساب الدقة في عملية القياس أو مدى التأكد من صحة المقاييس الناتجة.

(Hendrickson, Eldon, Breda, Michael: 1992, p123)

1-2 القدرة على التنبؤ:

تعتبر مقدرة المعلومات المحاسبية في تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بنتائج التوقعات المستقبلية في ضوء نتائج الماضي والحاضر إحدى الخصائص الفرعية للمعلومات الملائمة. والمعلومات الملائمة هي التي تساعد على التنبؤ بالعوائد المرتبطة بالنشاط المستقبلي.

معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون اهتمام بالمستقبل يعتبر عملاً غير هادف. وبمعنى آخر، تساعد القيمة التنبؤية للمعلومات مستخدميها في التنبؤ بالنتائج المتوقعة للأحداث المختلفة، وتؤكد توقعاتهم أو تساعدهم في تعديلها أو تصحيحها. (فداغ الفداغ: 2002، ص 26)

إن المعلومات التي يمكن أن تؤثر على عملية اتخاذ القرار هي المعلومات التي تكون لها قدرة تنبؤية لعمل اختبارات تنبؤية، كما تساعد المعلومات المحاسبية ذات القدرة التنبؤية على تخفيض درجة عدم اليقين حول النتائج المتوقعة في المستقبل التي تعتمد على نتائج الماضي. وفي هذا الصدد، نقول إن المعلومات المحاسبية ذات الصلة بعملية اتخاذ القرار تساعد مستخدميها على القيام بعملية التنبؤ بالنسبة للأحداث في الماضي والحاضر والمستقبل.

إن خاصية القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية لا يقصد بها أن تكون للمعلومات قدرة تنبؤية بحد ذاتها، بل إمكانية الاعتماد عليها كأساس لعمل التنبؤ في المستقبل من قبل متخذ القرار.

1-3- التغذية العكسية:

تملك المعلومات المحاسبية قيمة استرجاعية عندما يكون لها القدرة على تغيير أو تصحيح التوقعات الحالية أو المستقبلية. كما يطلق على هذه الخاصية القيمة الاسترجاعية للمعلومات وهي لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات. تساعد هذه الخاصية مستخدمي المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاتهم السابقة، وبالتالي يستخدمون المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي بُنيت على هذه التوقعات. (عباس محمود الشيرازي: 2006، ص 201)

كما تتميز المعلومات المحاسبية بالقدرة على التقويم الارتدادي لنتائج القرارات الماضية وقيمة تنبؤية عالية بالنسبة للمستقبل، والتي يتم عرضها في التقارير القطاعية، وبالتالي لها قيمة مزدوجة؛ الأولى تتمثل في قدرتها العالية على التنبؤ بالنسبة للمستقبل، والثانية في قدرتها على التغذية العكسية لنتائج القرارات الماضية، كما تؤدي إلى تخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار الصحيح. (عباس محمود الشيرازي، 2011، ص 201)

ويمكن القول إن خاصية التغذية العكسية للمعلومات المحاسبية تؤدي إلى تخفيض درجة عدم التأكد لمتخذي القرارات كما تؤدي إلى تعديل وتقييم وتصحيح توقعاتهم السابقة بالنسبة لنتائج القرارات الماضية.

ثانيا- الموثوقية:

تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، فمن البديهي أن الحسابات (المعلومات المحاسبية) المدققة يعول عليها أكثر من الحسابات غير المدققة حتى وإن كانت الأخيرة متطابقة شكلاً ومضموناً مع الحسابات المدققة.

ونورد فيما يلي بعض تعريفات خاصية الموثوقية كما يلي:

- **تعريف 01**: حسب البيان رقم 02 الصادر عنFASB " هي خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله." (رضوان حلوة حنان: 1988، ص 69)

- **تعريف 02**: "تشير إلى الخاصية التي تسمح لمستخدمي البيانات بالاعتماد عليها بثقة وعلى أساس أنها تمثل ما تدعي أنها تمثل." (أحمد بلقاوي: 2009، ص275)
- **تعريف 03**: "تعني إمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة، أي أن تجعل متخذ القرار يثق بها". (عباس محمود الشيرازي: 2006، ص201.)

إن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسًا واضحًا للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات، ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، ولذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية.

ولكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها يلزم أيضًا توافر ثلاث خصائص فرعية هي: الصدق في التمثيل، إمكانية التحقق والتثبت من المعلومات، وحيادية المعلومات.

2-1- الصدق في التمثيل:

ويعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها، وبعبارة أخرى إعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر (صدق تمثيل الظواهر والأحداث)، فالعبرة هنا بصدق تمثيل الجوهر وليس الشكل.

ولكي تكون المعلومات معبرة عنها بصدق ينبغي مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز وهما:

1- تحيز في عملية القياس: أي دقة القياس سواء كانت توصل إلى نتائج موضوعية أم لا.

2- تحيز القائم بعملية القياس: وهذا النوع يقسم إلى التحيز المقصود والتحيز غير المقصود.

إن التحرر من التحيز يتطلب أن تكون المعلومات على أكبر قدر ممكن من الاكتمال، أي التأكد من أنه لم يُستثن من الاعتبار أي من الظواهر الهامة عند إعداد التقارير المالية من ناحية، وهناك اعتبارات الأهمية النسبية وما تستلزمه من وجوب دراسة جدوى المعلومة قبل قياسها والإفصاح عنها من ناحية أخرى.

2-2- إمكانية التحقق والتثبت من المعلومات:

وتعني في المفهوم المحاسبي توفر شرط الموضوعية في أي قياس علمي، وهذه الخاصية تعني أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح ويستطيع أن يتوصل إليها آخر باستخدام نفس الأساليب، أما مكاتبة التثبت من المعلومات فهي خاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية، أي ينبغي التفرقة بين القدرة على التثبت من المقاييس ذاتها وبين القدرة على التثبت من صحة التطبيق لطريقة القياس.

2-3- حيادية المعلومات (عدم التحيز):

وتعني تقديم حقائق صادقة دون حذف و انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين، وتعتبر هذه الخاصية ذات أهمية على مستويين:

1- مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع السياسة المحاسبية.

2- مستوى المسؤولين عن إعداد التقارير المالية.

وحيادية المعلومات يقصد بها تجنب النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين.

وقد عرفت أيضا هيئة معايير المحاسبة المالية FASB التحيز في عملية القياس على النحو التالي:

هو ميل للقياس بأن يحدث ما يعبر عنه على جانب أكثر من جانب آخر بدلا من أن يكون الحدوث متساوي الاحتمال في كلا الجانبين، وهكذا فان الخلو من التحيز يمثل قدرة إجراء قياس على تقديم وصف دقيق للخاصية المعنية. (رضوان حلوة حنا: 1988، ص 184)

إذن، المعلومات المتحيزة لا يمكن اعتبارها معلومات أمينة، ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات.

ثالثا- العلاقة بين خاصيتي الملاءمة والموثوقية:

تعتبر الملاءمة والموثوقية خاصيتين أساسيتين في تقييم نوعية المعلومات المدققة في التقارير المالية بغرض استخدامها في اتخاذ القرار (ناصر محمد علي المجملي (2009)، ص ص: 55 -56).

ذلك أن أي تحسين في إحداهما يؤدي إلى تحسين في الأخرى. ذلك لا يحدث دومًا، والسبب هو أن كثيرًا من الاختيارات المحاسبية تستدعي التضحية بمقدار من الموثوقية في سبيل تحقيق الملاءمة والعكس صحيح.

هناك احتمال التعارض بين خاصيتي الملاءمة والموثوقية ناتج من تطبيق بعض الطرق والسياسات المحاسبية مثل تطبيق أساس التكلفة التاريخية (عباس محمود الشيرازي: 2006، ص 205).

ومن المعروف أن التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الموثوقية، إلا أنها بالمقابل أقل ارتباطًا بطبيعة المعلومات التي يحتاجها المستخدم للتقارير المالية، وبالتالي تتمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة. وعلى العكس من ذلك، نجد أن استخدام أساس التكلفة الجارية أكثر ملاءمة لعملية اتخاذ القرارات، إلا أنه أقل موثوقية من حيث إمكانية الاعتماد عليها.

ونتيجة لهذا التعارض بين خاصيتي الملاءمة والموثوقية، فإنه من الممكن التضحية بمقدار من الملاءمة في مقابل المزيد من الموثوقية، والعكس فقد نقلل الموثوقية في المعلومات المحاسبية مقابل المزيد من الملاءمة للمعلومات.

وهكذا نجد أن العلاقة بين الخاصيتين هي علاقة عكسية، حيث إنه كلما زادت جودة إحداهما انخفضت جودة الأخرى، ويصبح من الضروري التضحية.

بقدر من الملاءمة مقابل مزيد من الموثوقية أو العكس. وكما أكد الموقف التقليدي للمحاسب والمراجع الخارجي، فإن الاعتبار الأول الذي يجب أن نعطي له أهمية قصوى في المعلومات التي توفرها التقارير المالية الأساسية هو اعتبار الموثوقية، والعكس صحيح بالنسبة للقوائم المالية الأخرى أو التكميلية والإيضاحات الملحقة بالقوائم المالية الأساسية التي تتطلب الملاءمة للمعلومات.

رابعا: الخصائص النوعية الثانوية:

وتضم الخصائص التالية:

1 –القابلية للفهم: (ناصر محمد المجملي: 2009، ص 59)

إن قابلية المعلومات المحاسبية للفهم تعتبر شرطًا هاما للحكم على خلاصة استخدام المعلومات المالية والاستفادة منها، ويعتمد ذلك على مؤشرين مهمين هما:

4-1-درجة الوضوح والبساطة:

البساطة لا تعني التخلي عن الجوهر والاهتمام بالشكل لأن البساطة في التعبير هدف يسهل الفهم للشخص في المستوى المتوسط، ويؤدي التعقيد إلى عدم نجاح المعلومات في إيصال جوهرها، وبالتالي انعدام فائدتها. وحتى يتم الفهم للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية يجب أن تكون موضوعية في وضعها للأحداث والعمليات الاقتصادية للمنشأة ويتم الإفصاح عنها بالشكل الذي يسهل للمستخدم تلقيها وفهمها.

4-2- مستوى الفهم والإدراك لدى مستخدمي المعلومات:

يعكس هذا الشرط إمكانية مستخدم المعلومات في فهمها بصورة معقولة دون الحاجة لبذل جهود غير اعتيادية أو ذات طبيعة مخصصة، وبالمقابل يشترط أن يكون الشخص ذو معرفة معقولة بطبيعة المعلومات. إن مستوى الفهم للمعلومات يعتبر همزة وصل بين المعلومات التي يجب أن تكون مفيدة وبين المستخدمين الذين ينبغي أن يتوفر لديهم حد أدنى من المعرفة بفحوى المعلومة لكي يتمكنوا من الاستفادة منها.

4-3- الثبات في إتباع النسق الواحد: (رضوان حلوة حنان: 2006، ص ص 216-217)

يعني الثبات في اتباع النسق الواحد أن تُسجل الأحداث الاقتصادية ويُقرر عنها بطريقة موحدة من دورة إلى دورة.

إن الثبات في إتباع النسق الواحد يتضمن:

أ- تطبيق نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية.

ب- تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث المتماثلة في المشروع الواحد عبر الزمن من دورة إلى أخرى.

ج- خاصية الثبات لا يقصد بها الثبات المطلق في تطبيق نفس السياسات والطرائق والإجراءات المحاسبية، بل يقصد بها الثبات النسبي الذي يسمح بإدخال التغييرات أو التعديلات إذا ما دعت الظروف لذلك. ففي هذه الحالة يتطلب مبدأ الإدراك التام تحديد أثر التعديلات بوضوح حتى يستطيع مستخدمو المعلومات المحاسبية مراعاة هذه التعديلات عند تحليل القوائم واتخاذ القرارات.

4-4- خاصية التماثل وقابلية المقارنة: (رضوان حلوة حنان: 2017، ص ص 218-219)

يقصد بالتماثل استخدام نفس الإجراءات بين المنشآت المختلفة، وهدف التماثل هو جعل المعلومات المحاسبية أو القوائم المالية الصادرة عن المنشآت المختلفة قابلة للمقارنة، وذلك عن طريق تخفيض التنوع الكبير الناشئ عن محاسبة مختلفة في منشآت متنوعة.

أما قابلية المقارنة فيكون بمقارنة نتائج فترة زمنية معينة لشركتين أو أكثر مع بعضهم البعض وهذا ما يدعى بالمقارنة في حالة السكون، أو مقارنة معلومات نفس الشركة لعدة فترات زمنية، وهذا ما يدعى بالمقارنة في حالة الحركة.

4-5- الشمول:

يقصد بالشمول أن تكون المعلومات الضرورية الحالية والمستقبلية متاحة أمام المستخدمين، كما يجب أن تكون المعلومات المحاسبية لها علاقة ببعضها البعض في شكل مجموعة من التقارير المالية الملائمة التي تفيد في تحقيق فاعلية النظام الإداري بالأهداف. وبالتالي، لا ينبغي أن نغفل أي حقيقة جوهرية تهم الأطراف المعنية، وذلك بما يتماشى مع اعتبارات الأهمية النسبية، ولتوفير المعلومات الكافية واللازمة في التقارير المالية. (ناصر محمد علي المجهلي، 2009، ص58)

المبحث الثاني: شكل ومحتوى الكشوف المالية وفق SFC

المطلب الأول: شكل ومعنى الكشوف المالية

الفرع الأول– تعريف الكشوف المالية:

كل كيان يلتزم في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويًا إعداد كشوف مالية.

والكشوف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشتمل على: (القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008، ويُحدد ذلك قواعد التقييم والمحاسبة، ويتضمن الكشوف المالية وعرضها، وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 12، الصادرة بتاريخ: 25 مارس 2009م، ص22)

–ميزانية.

–جدول سيولة الخزينة.

–جدول تغيير الأموال الخاصة.

–ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستخدمة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج.

1–1– اعتبارات إعداد وتقديم الكشوف المالية:

– تنتج لاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم الكشوف المالية في إطار تصوري لنظام المحاسبة.

– الكشوف المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأغراض التبسيط والتلخيص والهيكلة.

وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها، وهيكلتها من خلال عملية تجميع تُعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع. ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى انسجام عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن بين:

– المنافع الموفرة للمستخدمين بواسطة انتشار اعلام مفصل؛

التكاليف المحتملة سواء الإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله.

1-2- كيفية ضبط الكشوف المالية ونوعية المعلومات المقدمة:

– تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان. ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية تاريخ انتهاء السنة المالية. ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن ينشرها الكيان؛

– يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوف المالية، ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة؛

– طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة)؛

تاريخ الإقفال؛

– العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور؛

وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان. عنوان مقر الشركة – الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه.

–الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة؛ (القرار المؤرخ في 26 يونيو 2013، ص 23)

–إسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء؛

–معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

– توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة من خلال أن:

- كل فصل من فصول الميزانية حساب النتائج، وجدول سيولة الأموال يتضمن بيانًا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة لجعل عملية المقارنة أمرا ممكنا. (القرار المؤرخ في 26 يونيو 2013، ص 23)

وعدم توافر المقارنة بفعل وجود مدة للسنة المالية مختلفة أولاي سبب آخر فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب أو التعديلات على المعلومات الرقمية التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق (القرار المؤرخ في 26 يونيو 2013، ص 23).

2 – ملحق الكشوف المالية: يشمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية : متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية.

– القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة).

– مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.

– المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.

– المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

وهناك قائمة بالمعلومات التي يجب ذكرها في الملحق مقترحة في الملحق 2(نموذج الكشوف المالية) (القرار المؤرخ في 26 يونيو 2013، ص 27).

– تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم وكل فصل أو باب من أبواب الميزانية حساب النتائج وجدول سيولة الخزينة ، وجدول تغير الأموال الخاصة يعيل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقة.

– إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية ، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإفعال ، فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح (تقويم (غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملحق إذا كانت هيات أهمية بحيث يمكن أن يؤثر عقالها في القرارات التي يتخذها مستعملوا الكشوف المالية ، وحينئذٍ فاءن

الإعلام يبين ما يأتي:

- **طبيعة الحادث :**

– تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل التأثير المالي لا يمكن تقديره :

تقدم الكيانات التي تستعين بالإدخار العمومي الذي يوفر المعلومات الخصوصية الضرورية لمستعملي الكشوف المالية من أجل:

– فهم النجاعة الماضية:

– تقييم الأخطار ومردودية الكيان:

وفي هذا الإطار، تقدم على الخصوص، استنادا إلى كشوفها المالية المدمجة معلومات تخص:

– مختلف أنماط المنتوجات والخدمات التابعة لنشاطها؛

– مختلف المناطق الجغرافية التي تحمل فيها.

– يتعين على البيانات الملزمة بنشر الكشوف مالية وسيطة أن تحترم في إعداد هذه الكشوف ، نفس طريقة التقديم في شكل مختصر عند الاقتضاء ونفس المضمون ونفس الطرق المحاسبية المقررة للكشوف الأخر السنة المالية (القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، ص 270).

الفرع الثاني– محتوى ملحق الكشوف المالية:

– الملحق وثيقة تلخيصية يعد جزءًا من الكشوف المالية ويوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج، ويتمم كلما اقتضت الحاجة / المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات؛

– تعد عناصر الإعلام الرقمية للملحق حسب نفس المبادئ وحسب نفس الشروط التي تظهر في الوثائق الأخرى للكشوف المالية؛

– يشتمل الملحق على معلومات تضمين النقاط الآنية، متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

1– القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد كشوف مالية؛

2– مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية، وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛

3– المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والفروع أو الشركة الأم، وكذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيريها؛

4– المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية؛

- هناك معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملحق:

*الطابع الملائم للإعلام؛

*أهميته النسبية.

وفعلاً فإن الملحق يجب ألا يشتمل إلا على المعلومات الهامة، الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي تُرسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها (القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013 ص38).

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية.

- يشتمل الملحق على المعلومات الآنية حول القواعد والطرق المحاسبية متى كانت هامة:

أ) مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير، كل مخالفة لهذه المعايير يجب تفسيرها وتبريرها.

ب) بيان أنماط التقديم المطبقة على مختلف فصول الكشوف المالية ولا سيما:

-في مجال تقييم اهتلاكات العناصر العينية والعناصر المعنوية الواردة في الميزانية.

-في مجال تقييم اهتلاكات العناصر العينية والعناصر المعنوية.

-في مجال تقييم سندات المساهمة المناسبة لاختيارات ما لا يقل عن 20% من رأس المال.

-في مجال تقييم الأرصدة.

-في مجال تقييم ومتابعة المخزونات.

-في مجال تقييم الأصول والخصوم في حالة مخالفة طريقة التقييم بالتكلفة التاريخية.

ج) الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختيارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما.

د) تفسيرات لعدم إدراج الحسابات في المحاسبة أو عمليات إعادة الترتيب والتعديلات للمعلومات المرقمة الخاصة بالسنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة (القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، ص 38).

هـ) التأثير في نتيجة التدابير الإعفائية الممارسة من أجل الحصول على تخفيفات جبائية.

و) تفسيرات حول وضع تغيير الطريقة والتنظيم موضع التنفيذ: تبرير هذه التغييرات، التأثير في النتائج ورؤوس الأموال الخاصة في السنة المالية الحاضرة والسنوات المالية السابقة، طريقة الإدراج في المحاسبة.

ز) بيان ما يحتمل وقوعه من أخطاء هامة مصححة خلال السنة المالية: طبيعتها، وتأثيرها في حسابات السنة المالية، وطريقة الإدراج في الحسابات، وإعادة معالجة المعلومات القابلة للمقارنة والخاصة بالسنة المالية السابقة (حساب نموذج) (القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، ص 38).

2-1- مكملات ملحق الكشوف المالية:

يشتمل الملحق على مكملات الإعلام الآتية المتعلقة بالنتيجة وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة

أ) بيان الأصل المثبت مبينًا بالنسبة إلى كل باب:

للمخزونات والمدخولات والتحويلات من فصل إلى فصل.

ب) بيان الاهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة، والمخصصات والاستئنافات التي تمت خلال السنة المالية.

ج) ذكر ما يتعلق بالالتزامات المتخذة في مجال القرض الإيجاري: طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية، الاستحقاق والمبالغ.

د) توضيحات حول طبيعة الديون الخاصة غير محددة المدى ومبلغها ومعالجتها المحاسبية.

هـ) بيان المؤونات مع ذكر الطبيعة البحتة لكل مؤونة وتطورها.

و) في حالة احتساب القيم المعاد تقييمها:

- التغير خلال السنة المالية وتقسيم الفارق الناتج عن إعادة التقييم (القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، ص 39)؛

– الإشارة إلى حصة رأس المال المناسبة لإلحاق فارق إعادة التقييم في الحساب؛

– ذكر المعلومات من حيث التكاليف التاريخية بالنسبة إلى التثبيتات المعاد تقييمها، وذلك بإبراز مكملات القيمة والاهتلاكات الإضافية ذات الصلة بها؛

ل) مبلغ الفوائد والمصاريف الملحقة المندرجة عند الاقتضاء في تكلفة إنتاج التثبيتات والمخزونات من السلع التي صنعتها المؤسسة.

ن) بيان آجال استحقاق الحسابات الدائنة والديون في تاريخ وقف الحسابات، مع تمييز العناصر التي يقل أجل استحقاقها عن عام واحد، والتي يتراوح أجل استحقاقها بين عام واحد وخمسة أعوام، والتي يفوق خمس سنوات.

ع) طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وطريقة معالجة تغيرات القيمة السوقية بالنسبة إلى التوظيفات المدرجة في الحسابات بقيمة السوق.

ص) القيام فيما يخص كل فصل من فصول العناصر القابلة للاستهلاك من الأصول المتداولة (مخزونات، سندات التوظيف، أدوات مالية مشتقة) ببيان الفرق عندما يكون هذا الفرق ذا مبلغ هام بين:

–تقييمها حسب الطريقة المتبعة من قبل؛

–تقييمها على أساس سعرها الأخير في السوق المعروف عند إقفال الحسابات من جهة أخرى.

ف) تقديم توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبلغها، وتطوراتها أو الاهتلاكات والمعالجة المحاسبية بما يأتي (القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، ص 39):

– الأموال التجارية أو Goodwil:

* فوارق التحويل إلى العملة الوطنية للعناصر الرقمية بالعملات الأجنبية.

* المنتوجات المطلوب تحصيلها والأعباء المطلوب دفعها بمقتضى السنة المالية.

* المنتوجات والأعباء القابلة للانتساب إلى سنة مالية أخرى (الأعباء والمنتوجات المثبتة مسبقًا)

* العناصر غير العادية.

* الديون والحسابات الدائنة والضرائب المؤجلة.

* المؤونات للالتزام بالمعاش والتعويضات المماثلة.

* تخصيص النتيجة عن عمليات تمت بصورة مشتركة.

س) تقسيم رقم الأعمال:

-حسب فئات الأنشطة.

-حسب الأسواق الجغرافية.

ع) طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات الواردة في رؤوس الأموال.

ق) وصف المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي، والتي تلزم، بفعل أهميتها أو طبيعتها، القيام بإبرازها لشرح نجاعة الكيان بالنسبة إلى الفترة مثل:

*تكلفة إعادة الهيكلة.

*خسارة القيمة الاستثنائية للمخزونات (القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، ص 39).

*التخلي جزئيًا عن النشاط

*التنازل عن التدابير.

*تسوية النزاعات.

2-2- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمعاملات التي تمت مع هذه الكيانات أو مسيريها:

أ) فيما يتعلق بالكيانات الحائزة على نسبة تفوق 20% أو التي تمارس المؤسسة نفوذًا ملحوظًا عليها: يُبين اسم الكيان وموقعه ومبلغ رؤوس أمواله الخاصة في السنة المالية الأخيرة المقفلة، والكسر المحتار من رأسماله.

ب) فيما يخص أعضاء الأجهزة الإدارية والقيادية أو المراقبة، يُبين المبلغ الإجمالي لكل فئة منهم:

*التسبيقات والقروض المخصصة مع بيان الشروط الممنوحة والتسديدات التي تمت أثناء السنة المالية، كذلك مبلغ الالتزامات المأخوذ لحسابهم.

*الأجور الإجمالية الشاملة المخصصة لهم بمقتضى السنة المالية.

*مبالغ الالتزامات المبرمة لمعاشات التقاعد لفائدتهم.

*المخزونات الخيارية.

ج) بيان كسر التثبيتات المالية والحسابات الدائنة والديون وكذلك الأعباء والمنتوجات المالية التي تخص:

*الكيان الأم.

*الفروع التابعة لها.

*الكيانات المشاركة للمجمع

*الأطراف الأخرى المرتبطة بها (مساهمين، مسيرين....). (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، ص 40)

د) طبيعة العلاقات، أنماط المعاملات ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بالمعاملات التي تمت خلال السنة المالية مع الكيانات المشاركة أو مسيريها.

في إطار الحسابات المدمجة:

هـ) توضيحات حول الكيانات المتروكة خارج مجال تطبيق الإدماج:

*الكيانات التي تتسبب تقييدات صارمة ودائمة في إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي تمارسه عليها الكيان المدمج.

*الكيانات التي لا تحوز أسهمها أو حصصها إلا بقصد التنازل عنها.

*الوضعية المالية لهذه الكيانات، تبرير عدم الإدماج، طريقة إدراج السندات في الحسابات.

و) المعلومات ذات الطابع الهام التي تسمح بتقدير محيط ممتلكاتها ووضعيتها المالية ونتيجة المجموع الذي تتألف منه الكيانات المندرجة ضمن الإدماج الذي يبين التغيرات التي أثرت في هذا المحيط بفعل تغير النسبة المئوية لمراقبة الكيانات التي سبق تجميدها، وبفعل عمليات اقتناء سندات أو بيعها كذلك.

ي) تخصيص فوارق الإدماج الأول وطريقة اهتلاك فوارق الاقتناء الإيجابي أو(goodwill) .

2-3-المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة:

أ) في إطار شركات رؤوس أموال، وبالنسبة إلى كل فئة من فئات الأسهم:

*عدد الأسهم المرخص بها، التي صدرت ولم تسدد بكاملها.

*القيمة الاسمية للأسهم (أو بيان غياب القيمة الاسمية).

*تطور عدد الأسهم بين بداية السنة المالية ونهايتها.

*عدد الأسهم التي تحوزها المؤسسة، وفروعها أو الكيانات المشاركة لها، المحتفظ بها لإصدارها في إطار خيارات أو عقود بيع. (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، ص40)

* الحقوق والامتيازات والقيود المحتملة التي تعني بعض الأسهم. مبلغ توزيع الحصص المقترحة ومبلغ الحصص ذات الامتياز غير المدرجة في الحسابات (عن السنة المالية أو المجمعة). وصف الالتزامات المالية الأخرى إزاء بعض المساهمين الواجب دفعها أو استلامها (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، ص 40).

* بيان الأقساط الرائجة والسندات القابلة للتحويل أو القابلة للمبادلة وقسائم الاكتتاب، والسندات المماثلة التي أصدرتها الشركة مع بيان فئتها، عددها، قيمتها الاسمية وامتداد الحقوق التي تخولها.

* متوسط عدد المستخدمين الموظفين أثناء السنة المالية (مقسمين حسب كل فئة)، والمقصود من متوسط عدد المستخدمين هو من يقاضون أجرًا من جهة، والذين يوضعون تحت تصرف الكيان أثناء السنة المالية من جهة أخرى.

* تحليل العناصر ذات الأهمية القطاعية حسب كل قطاع نشاط وحسب كل قطاع جغرافي.

* مبلغ الالتزامات المالية غير المسجلة في الميزانية.

* المقرونة بضمانات حقيقية.

* التي تعني سندات التجارة وأشباهها المحسومة غير المستحقة.

* الناتجة عن عمليات أو عقود النقل.

* الممنوحة بصورة اشتراطية.

* مبلغ الالتزامات الملتزم بها في مجال المعاشات ومكملات التقاعد والتعويضات المماثلة غير المدرجة في الحسابات عند إقفال السنة المالية.

* معلومات حول مجموع المعاملات التي تمت خلال السنة المالية في أسواق منتوجات مشتقة متى كانت تمثل أهمية.

* مخاطر وخسائر غير قابلة للقياس في تاريخ إعداد الكشوف المالية، ولم تكن موضوع مؤونة (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، ص 41).

* حوادث حصلت بعد إقفال السنة المالية، ولا تؤثر في وضعية أصول أو خصوم الفترة السابقة للإقفال، ولكنها كفيلة بحكم أهميتها وتأثيرها المحتمل في الممتلكات وفي الوضعية المالية أو في نشاط الكيان بأن تؤثر في حكم المستعملين للكشوف المالية.

* مساعدات عمومية غير مدرجة في الحسابات بفعل طبيعتها ولكنها تكتسي طابعًا هامًا:

مثلا: تدابير اتخذتها الدولة موجهة لتوفير منفعة اقتصادية خصوصية ومحددة جيدًا لكيان أو لفئة من الكيانات: منح ضمانات، وضع دراسات تحت تصرفها، منح قروض بفوائد مخففة، شراء ترمي إلى دعم المبيعات.

الفرع الثالث– نماذج لجداول يمكن إيرادها في الملحق:

أولا– جدول تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية:

وقد وردت عنه ملاحظات بخصوص نموذج جدول تطور التثبيتات.

ملاحظة 01: يجب أن يفصل كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل.

ملاحظة 02: يسمح عمود ملاحظة ببيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق عن طريق الإحالة إليها والتي تخص عنوان التقييم.

ملاحظة 03: يجب تجزئة عمود الارتفاع (الزيادة) عند الضرورة إلى اقتناءات، إسهامات، إنشاءات.

ملاحظة 04: يجب تجزئة عمود الانخفاض عند اللزوم إلى "عمليات بيع"، "عمليات انفصال"، "عمليات الوضع خارج الخدمة" (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، ص41).

ثانيا– جدول الاهتلاكات: وقد وردت عله ملاحظات بخصوص نموذج جدول الاهتلاكات.

– ملاحظة 01: يجب كل فصل على الأقل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية.

– ملاحظة 02: يسمح عمود "ملاحظات" بأن تبين عن طريق الإحالة المعلومات المكملة المذكورة في الملحق والتي تخص عنوان مدة حوام المنفعة أو نسبة الاهتلاك المستعملة تعديلنسبة الإهتلاك ...) (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، ص42)

بالإضافة إلى نموذج جدول خسائر القيمة في تثبيتات الأصول الأخرى غير الجارية.

بالإضافة إلى جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة) وجدول المؤونات وكذا كشف استحقاقات نموذج الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية.

المطلب الثاني: شكل ومحتوى جدول سيولة الخزينة وقائمة تغير الأموال الخاصة:

الفرع الأول– تعريف جدول سيولة الخزينة:

هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسًا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية. كما يقدم جدول سيولة الخزينة مداخل ومكان الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها).

الفرع الثاني– أنواع التدفقات في جدول سيولة الخزينة:

أ– التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية: وتتمثل في الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار ولا بالتمويل.

ب– التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار: وتتمثل في (عمليات سحب الأموال عن استثمارات، وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل).

ج – التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل: وتتمثل في (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).

د – تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم: تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى أخرى في الأنشطة العملياتية والاستثمار والتمويل (القرار المؤرخ في 2 يوليو 2008 ص 26).

– تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في:

– تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صافٍ. تعريب هذا الدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

والطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

* آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، الغير، الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين، ...)

* التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة).

* التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة...) وهذه التدفقات تقدم كلًا على حدى.

الفرع الثالث– الموجودات المالية هي:

– السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الاطلاع (بما في ذلك المكشوفات المصرفية القابلة بناء على الطلب وغير ذلك من تسهيلات الصندوق).

–شبه السيولات المحتفظ بها قصد الوفاء بالالتزامات ذات الأجل القصير (التوظيفات المالية ذات الأجل القصير والبالغة السيولة السهلة لتحويل إلى سيولات الخاضعة لخطر بتغيير قيمتها) (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 ص 26).

- يمكن تقديم التدفقات المالية الآتية على أنها مبلغ صافٍ:

* السيولات أو شبه السيولات المعتادة لحساب الزبائن.

* العناصر سريعة

* وتيرة الدورات

* المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة.

جدول رقم: II–5 سيولة الخزينة (طريقة مباشرة)

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (جـ)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقارنة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 35)

جدول رقم: II–6 سيولة الخزينة (طريقة غير مباشرة)

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل:			
-الاهتلاكات و الأرصدة			
-تغير الضرائب المؤجلة			
- تغير المخزونات			
-تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
- تغير الموردين والديون الأخرى			
-نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ +ب + ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

لا يستعمل الا في تقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر: (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 36)

الفرع الرابع–جدول تغير الأموال الخاصة :

– يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تعليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

– المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تشمل الحركات المرتبطة بما يأتي:

* النتيجة الصافية للسنة المالية.

* تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.

* المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، ص 26).

* عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد)، توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، ص 27).

جدول رقم: II–7 تغير الأموال الخاصة:

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الاصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبرN-2						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر: (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 37)

المطلب الثالث: شكل ومحتوى الميزانية وحساب النتائج

الفرع الأول– شكل ومحتوى الميزانية:

تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول.

أ – في الأصول:

* التثبيات المعنوية؛

* التثبيات العينية؛

* الاهتلاكات؛

* الأصول المالية؛

* المخزونات؛

* أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛

* الزبائن، والمدينين الآخرين، والأصول الأخرى المماثلة للأعباء المثبتة مسبقًا؛

* خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

جدول رقم: II–8 حساب ميزانية الأصول

السنة المالية المقفلة في .....

الأصل	الملاحظة	N الاجمالي	N الاهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية فارق بين الاقتناء -المنتوج الإيجابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراض مبان تثبيتات عينية أخرى تثبيتات نوح امتيازها تثبيتات يجري إنجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات تماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات تماثلة الموجودات وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر: (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 28)

ب – في الخصوم:

* رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عند تاريخ الإقفال مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛

* الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛

* الموردون والدائنون الآخرون؛

* خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، ص 23).

* المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقًا). خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

ج– في حالة الميزانية المدمجة:

* المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة.

* الفوائد ذات الأقلية.

* يبرز عرض الأصول والخصوم في الميزانية التمييز بين عناصر جارية وعناصر غير جارية.

* معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق:

* وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات.

* حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة.

* مبالغ للدفع والاستلام.

* الشركة الأم.

* الفروع.

* الكيانات المساهمة في المجمع.

* جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين...).

* في إطار شركات رؤوس الأموال، ومن أجل كل فئة أسهم (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، ص23).

* عدد الأسهم المرخصة، الصادرة، غير محررة كليًا.

* القيمة الاسمية للأسهم.

* عدد الأسهم والقيمة الاسمية الفعلية إذا لم تكن للأخيرة قيمة اسمية.

* تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية.

* الأسهم التي يملكها الكيان، فروعه، والكيانات المشاركة.

* حقوق وامتيازات وتخفيضات الإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، ص 24).

* حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم. مبلغ توزيعات الحصص المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية وفي المجموع)، وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستسلام.

* تجمع ميزانية البنوك والمؤسسات المالية المماثلة الأصول والخصوم من حيث الطبيعة وتقدمها في ترتيب مواقف لسيولتها واستحقاقاتها النسبية. أكثر من ذلك، المعلومات المذكورة في النقاط السابقة والخاصة بالتنظيمات الخصوصية المتعلقة ببعض القطاعات من النشاط تظهر على الأقل ما يلي:

– في الأصول:

–وصفية سندات الخزينة تجاه البنك المركزي.

–مبالغ سندات الخزينة والآثار الأخرى الممكن تثبيتها تجاه البنك المركزي.

–سندات الدولة وسندات أخرى ممتلكة بعنوان التوظيف.

-التوظيفات لدى البنوك الأخرى، القروض والتسبيقات الممنوحة للبنوك الأخرى.

-التوظيفات المالية الأخرى.

-سندات التوظيف.

- في الخصوم:

-الودائع المستلمة من البنوك الأخرى.

-الودائع المستلمة الأخرى للسوق النقدية.

-المبالغ المستحقة من المودعين الآخرين.

-شهادات إثبات الودائع.

-السندات لأمر السفنجة، والخصوم الأخرى المثبتة في الملف.

-أموال أخرى مقترضة (القرار المؤرخ في 26 يونيو 2008، ص 24).

ليس هناك من مقاصة ممكنة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز عناصر أصول وخصوم متزامنة أو على أساس واضح. وهكذا، فإن أصلًا وخصمًا تم مقاصتهما والرصيد المتبقي الصافي يقدم في الميزانية عندما يكون الكيان:

- يمتلك حقًا نافذًا من الوجهة القانونية بإجراء مقاصة المبالغ المدرجة في الحسابات.

- يعتزم إما إخمادها على أساس واضح وإما إنجاز الأصل وإخماد الخصم المالي في آن واحد.

جدول رقم: II–9 حساب الخصوم

السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات -احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة السلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

المصدر: (الجريدة الرسمية العدد19 ، 2009، صفحة 29)

ج. حساب النتائج:

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح). المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الآتية:

-تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميعها الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.

-منتجات الأنشطة العادية.

-المنتوجات المالية والأعباء المالية.

-أعباء المستخدمين (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، ص 24).

- الضرائب والرسوم والتشديدات المماثلة.

- المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.

- المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.

- نتيجة الأنشطة العادية.

- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء) (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، ص 24).

- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.

- النتيجة الصافية لكل سهم.

في حالة حساب النتائج المدمجة:

- حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية؛

- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

المعلومات الدنيا الأخرى المقدمة إما في حساب النتائج، وإما في الملحق المكمل لحساب النتائج هي الآتية:

– تحليل منتجات الأنشطة العادية؛

– مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو المقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، ص 25).

وللكيانات أيضًا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق، فتستعمل إذن زيادة على مدونة حسابات الأعباء والمنتوجات حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجها.

تقدم المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والتي يكون حجمها وطبيعتها وتأثيرها بحيث يكون من الضروري إبرازها لتوضيح نجاعة الكيان خلال الفترة، وتقدم تحت فصول خصوصية في حساب النتائج (مثل تكلفة إعادة الهيكلة، تناقص استثنائي للمخزونات، التكاليف الناجمة عن التخلي الجزئي عن النشاط).

– تتأتى النتيجة غير العادية من منتوجات وأعباء ناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التميز عن النشاط العادي للكيان وتمثل طابعًا استثنائيًا مثل نزع الملكية والكارثة الطبيعية وغير المتوقعة.

– يضم حساب نتيجة البنوك والمؤسسات المالية المماثلة منتوجات وأعباء حسب النوع والطبيعة ويبين مبالغ أبرز أنماط المنتوجات والأعباء. وبصرف النظر عن التنظيمات الخاصة المتعلقة بذاك القطاع من النشاط، فإن حساب النتائج والملحق بهذه الكيانات يمثل ما يأتي:

– منتوجات الفوائد وما شابهها.

– أعباء الفوائد وما شابهها.

– الحصص المستلمة.

– الأتعاب والعمولات المقبوضة.

– الأتعاب والعمولات المدفوعة (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 ص 25).

– المنتوجات الصافية الناجمة عن التنازل عن سندات، حسب كل فئة منها.

- الأعباء والمنتوجات المتعلقة بعمليات الصرف، منتوجات الاستغلال الأخرى.

- خسائر القروض والتسبيقات الممنوحة وغير القابلة للاسترداد.

- أعباء الإدارة العامة.

- أعباء الاستغلال الأخرى.

- تتم المقاصة بين عناصر المنتوجات والأعباء، ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتائج إذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل المقاصة طبقًا لأحكام النقطة 220-5.

- إذا كانت ناتجة عن مجموع معاملات أو حوادث متجانسة أو مماثلة وكانت أهميتها وطبيعتها أو تأثيرها لا يتطلب إعلامًا منفصلًا (مثل: الأرباح والخسائر الناتجة عن أدوات مالية محتفظ بها في محفظة معاملات تجارية).

- إذا كانت مثل تلك المقاصة يفرضها التنظيم أو يأذن بها مثل أرباح وخسائر ناتجة عن خروج أصول غير جارية طبقًا للنقطة 121 - 12 أو عمليات تغطية الصرف كما هو منصوص عليه في النقطة 137-5.

- تحتسب النتيجة من الأعباء أو المنتوجات التي نشأت خلال السنة المالية حتى ولو كانت معروفة بين تاريخ إقفال السنة المالية وتاريخ إعداد الكشوف المالية.

جدول رقم: II–10 حساب النتائج:

الفترة من .....الى.....

رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1-إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
2-استهلاك السنة المالية			
3-القيمة المضافة للاستغلال (1 – 2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4-الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
-5النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
-6النتيجة المالية			
-7النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
-8النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية -المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية -الأعباء (يطلب بيانها)			
-9النتيجة غير العادية			
-10النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
-11النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 19، 2009، ص30)

وهكذا، فإن الحوادث التي تطرأ بعد تاريخ الإقفال والتي لها صلة بالظروف القائمة في تاريخ الإقفال تترتب عليها تصحيحات إذا كانت تساهم في تقديم معلومات تسمح بتقدير أفضل للأصول أو الخصوم القائمة عند إقفال السنة المالية (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، ص 25).

المبحث الثالث: علاقة محافظ الحسابات بالمعلومة المحاسبية في الكشوف المالية:

المطلب الأول: كيفية تعيين محافظ الحسابات وقبول المهمة وأهم نماذج تقارير محافظ الحسابات

الفرع الأول- شروط تعيين محافظ الحسابات

حسب المادة 30 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية، حسب الشروط المنصوص عليها في هذا القانون، وكذا المادة 38. تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن بعد وكالتين تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد ثلاث سنوات وحسب المادة 32، عندما تعين شركة محافظة حسابات كمحافظ حسابات لدى مؤسسة أو شركة أو هيئة، يتم تعيين من بين أعضائها المسجلين في جدول المنظمة الوطنية محافظًا أو محافظي حسابات يعملون باسمها. ولا يمكن لهؤلاء الأشخاص أن يمارسوا مهنتهم بصفة شريك أو مشترك أو أجير إلا في شركة واحدة، مثلما هو منصوص عليه في المادتين 12 و 13 (القانون رقم 10 المؤرخ في 1991/04/27 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 20، 1991، ص 655.).

حيث حسب المادة 12: يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يُسوقوا فيما بينهم شركات مدنية لممارسة مهنتهم حسب الشروط الآتية:

-أن يكون الشركاء مسجلين فرديًا في جدول المنظمة الوطنية.

-أن تنشأ المدينة حسب الأشكال القانونية.

-أن يكون لكل الشركاء موطن في الجزائر أو يقرون موطنًا فيها.

-أن يكون كل الشركاء مسؤولين شخصيًا وبالتضامن.

-يمكن أن يكون الشركاء غير المسجلين في جدول المنظمة الوطنية الحقوقيين والاقتصاديين وكل شخص له شهادة تعليم عالي ويمكن أن يساعد بحسب اختصاصه في تحقيق هدف الشركة المدنية في حدود ربع عدد الشركاء.

يخضع تنظيم هذه الشركات المدنية وسيرها للقانون المدني. كما يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن ينشؤوا فيما بينهم شركات ذات أشكال قانونية أخرى طبقًا للقانون التجاري لممارسة مهنتهم حسب الشروط المنصوص عليها في هذه المادة.

وحسب المادة 13 يمكن إنشاء كل مؤسسة عمومية اقتصادية حسب الشكل القانوني المنصوص عليه، ويكون هدفها الاجتماعي ممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد، ضمن احترام أحكام هذا القانون وشرط أن يكون المتدخلون الموقعون للعقود والوثائق الثبوتية تجاه القانون مسجلين في جدول المنظمة في كل من أصنافهم (القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 العدد 20، 1991، ص653).

الفرع الثاني- حالات التنافي لمحافظ الحسابات:

حسب المادة 33 علاوة على حالات التناقض المنصوص عليها في القانون التجاري، لا يمكن للأشخاص الذين تلقوا من شركة أو هيئة خلال السنوات الثلاث الأخيرة أجورًا أو أتعابا وامتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض وتسبيقات أو ضمانات، أن يعينوا محافظ حسابات في نفس الشركة أو الهيئة نفسها.

وحسب المادة 34، يمنع محافظ الحسابات مما يأتي:

1- أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات.

2- أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة تراقب حساباتها.

3- أن يشغل منصبًا مأجورًا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات من تاريخ وكالته.

4- تمت حالات التنافي في هذه والحالات المنصوص عليها في المادة 33 أعلاه إلى أعضاء شركات محافظي الحسابات. (القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27، العدد 20، 1991، ص655)

يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوي. عند الاستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة، يجب على محافظ الحسابات أن يمتنع من إبداء قبوله بسهولة، وهذا قبل أن يضع مسبقًا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي:

- تجنب الوقوع تحت طائلة الشافي والممنوعات الشرعية والقانونية، التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما من الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه.

– التأكد من أن التوكيل لا ينشأ عنه مخالفات ومن ثم تجنب الشركة المراقبة، وتفادي أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين.

الفرع الثالث- قبول التوكيل (المهمة):

يجب على محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية: (مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، 2002، ص71)

1- يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية المنصوص عليها، لا سيما في المواد 715 مكرر 14 و 715 مكرر 15 من المرسوم رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن القانون التجاري في المواد 34 و 47 من القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

2- يطالب المحافظ القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للشركة المراقبة والشركات المنسوبة وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية.

3- وفي حالة استشعار تبديل محافظ الحسابات معزول، عليه أن يتأكد أمام الشركة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيًا.

4- وفي حالة ما إذا خلف عضوًا آخر للمنظمة عليه بالاستعلام لدى الشركة بأسباب ذهاب سلفه.

5- وفي حالة ما خلف محافظ حسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر للاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله.

6- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة.

7- كما يجب عليه أيضًا أن يتأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية خاصةً إزاء مسيري الشركة.

الفرع الرابع- الدخول إلى الوظيفة:

– بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل: (مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، 2002، ص71)

8- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو مجلس التأسيسي، وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة. إما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي، يمضي المحضر مع الملاحظة قبول التوكيل، وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للشركة كتابيًا.

9- في كل أشكال التعبين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل الإعلان كتابيًا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية.

10 - يجب على محافظ الحسابات، أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الاستلام المنظمة الوطنية بتعيينه في ظرف 15 يومًا التالية لقبوله التوكيل.

11 - كما يذكر مسيري الشركة المراقبة إجراءات الإشعار القانونية المكلفين بها لا سيما:

* إعلام مجلس المنظمة الوطنية بتعيين محافظ في ظرف 15 يومًا التالية عن طريق رسالة.

* نشر تعيين محافظ أو تجديد توكيل في جريدة الإعلانات الشرعية.

12- قبل البداية في تنفيذ التوكيل، يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات.

هذه الرسالة تشير إلى ما يلي: (مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، 2002، ص71)

- مسؤولية المهمة.
- المتدخلون.
- طرق العمل المستعملة.
- فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها.
- الآجال القانونية لإيداع التقارير
- الأتعاب.

13- عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثًا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية.

14- يجب على محافظ الحسابات المغادر أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملاً بمبدأ التضامن بين الزملاء.

15- وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء – احترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف لمفرده.

الفرع الخامس– إجراءات خاصة في حالة رفض القبول

16 – إذا تم استشعارهم حافظ الحسابات بالتكفل بتوكيل أو يحاط علمًا بتعيينه رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية عليه بإعلام الشركة بعدم إكسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يومًا من تاريخ علمه بهذا الأمر.

17 – إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي، يرفض قبول التوكيل عليه باتباع الإجراء المنصوص عليه في الفقرة 16 المشار إليها أعلاه.

18 – وإذا سبق وإن قامت الشركة بجمع الإجراءات الإشهار القانونية والتنظيمية عليه أيضًا أن يطلب في رسالة رفضه، نشر رفضه لقبول التوكيل.

المطلب الثاني: نماذج التقارير العامة لمحافظ الحسابات:

الفرع الأول– شهادة بدون تحفظ

تطبيقاً للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة بـ ..... يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من .... إلى ..... .

أولا– تقرير حول المراقبة والشهادة :

أ- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لشركتكم لهذا النشاط:

ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية التي لا تعارض الشهادة.

ب- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة"

ج - نظرًا للإجتهادات التي قمت بها وفقاً لتوصيات المهنة / بإمكاني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات .... لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط.

II- معلومات :

طبقاً للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

تم في .....

يوم .....

الإمضاء .....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

ثانيا-شهادة تحفظ

طبقًا للمهمة التي كُلِفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة بتا يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المعطى للفترة من .... إلى .... .

I- تقرير المراقبة والشهادة:

أ- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لشركتكم لهذا النشاط.

ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة.

ب – قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة".

ج- يجب علي أن أبدي تحفظات حول النقاط الآتية:

تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظرًا للاجتهادات التي أديتها طبقًا لتوصيات المهنة، أقدر أنه بإمكاني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات ... لهذا التقرير منتظمة وصادقة ومصداقية، وتعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط السابق، أيضًا الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط.

II – معلومات:

طبقًا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

تم في .....

يوم .....

الإمضاء: .....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

ثالثا– رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية:

طبقاً للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة بـ يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المعني للفترة من ..... إلى .....:

I– تقرير المراقبة والشهادة:

أ- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لشركتكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضان الشهادة ".

تضمن فحصي المراقبات التي اعتبرتها لازمة نظرًا لتوصيات المهنة.

أثناء قيامي بعمليات المراقبة قمت بانتقاء الملاحظات التالية:

"الإشارة ووصف عدم الدقة والشرعية ومصداقية الحسابات السنوية، كما هي مقدمة في الصفحات ..... لهذا التقرير، والتي لا تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط السابق، وأيضاً الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط.

ب- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى حملة الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات.

II- معلومات:

طبقاً للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

الجزائر في: .....

يوم: .....

الإمضاء: .....

ملاحظة: يجب تدقيق الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

رابعا- رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة تنفيذ المهنة:

تنفيذ المهنة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة بـ .....، يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المغطي للفترة من ..... إلى ..... .

I- تقرير المراقبة والشهادة:

أ- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لشركتكم لهذا النشاط.

ملاحظات وتصريحات عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين واللتين لا تعارضان الشهادة.

تضمن فحصي المراقبات التي اعتبرتها ضرورية نظرًا لتوصيات المهنة ما عدا النقاط الآتية:

* وصف حدود النشاط المهمة التي تعارض الشهادة. إن الأسباب المعروضة أعلاه، تؤدي بي إلى رفض الشهادة على شرعية ومصداقية الصورة الوفية للحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات ..... لهذا التقرير.

ب- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وحالة الحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى حملة الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات.

II- معلومات:

طبقًا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

يوم: .....

الإمضاء: .....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من طرف محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المطلب الثالث: إجراءات تنفيذ المهمة

الفرع الأول: الالتزامات القانونية

إن مهمة محافظ الحسابات تدور حول ثلاث التزامات قانونية وهي:

- الالتزام بمراقبة صحة ومصداقية وكذا الصورة الحقيقية للحسابات؛

- الالتزام بالتأكد من احترام الإجراءات الأمنية والقانونية المعتمدة عليها في المؤسسة المراقبة؛

- الالتزام بإصدار الرأي عن طريق إعداد تقرير للتدقيق وتقديمه للمؤسسة؛

وعلى محافظ الحسابات التخطيط لعملية التدقيق لأنه يخضع لتوقيت خاص وقانوني لإجراء الفحوص والتدقيق، وهو محدد في بداية التوكيل من طرف المؤسسة بالاتفاق مع محافظ الحسابات حسب تعريفة السلطات العمومية المختصة وبمشاركة المنظمة الوطنية في إطار القوانين المعتمدة. غير أن عدم كفاية الأوقات المحددة مقارنة بامتداد المهنة لا يعني ذلك بأي حال من الأحوال عدم احترام الإجراءات المهنية.

وعند تخطيط المدقق لعملية التدقيق، تستند هذه المنهجية أساساً على ما يلي: (أحمد قايد نور الدين: 2009، ص 85)

- معرفة عامة حول المؤسسة التي هي بصدد التدقيق؛
- تقييم واختبار نظام التدقيق الداخلي؛
- التدقيق في الحسابات (تنفيذ مهمة التدقيق)؛
- إعداد التقرير النهائي (إبداء رأي التدقيق) ؛

الفرع الثاني: منهجية تنفيذ التدقيق

قبل دراسة المنهجية، يجب العلم أنه أثناء كل مرحلة من مراحل المهمة على محافظ الحسابات أن يستدل أو يستخدم مستندات رئيسية وأساسية لتحقيق إجراءات المهمة، وهي نوعان:

- ملف دائم.
- ملف سنوي جاري.

فمسك مثل هذه الملفات يسمح لمحافظ الحسابات بـ:

أ- تنظيم وتنسيق عملية التدقيق.

ب- امتلاك مصدر دائم للمعلومات حول المؤسسة طيلة فترة توكيل المدقق.

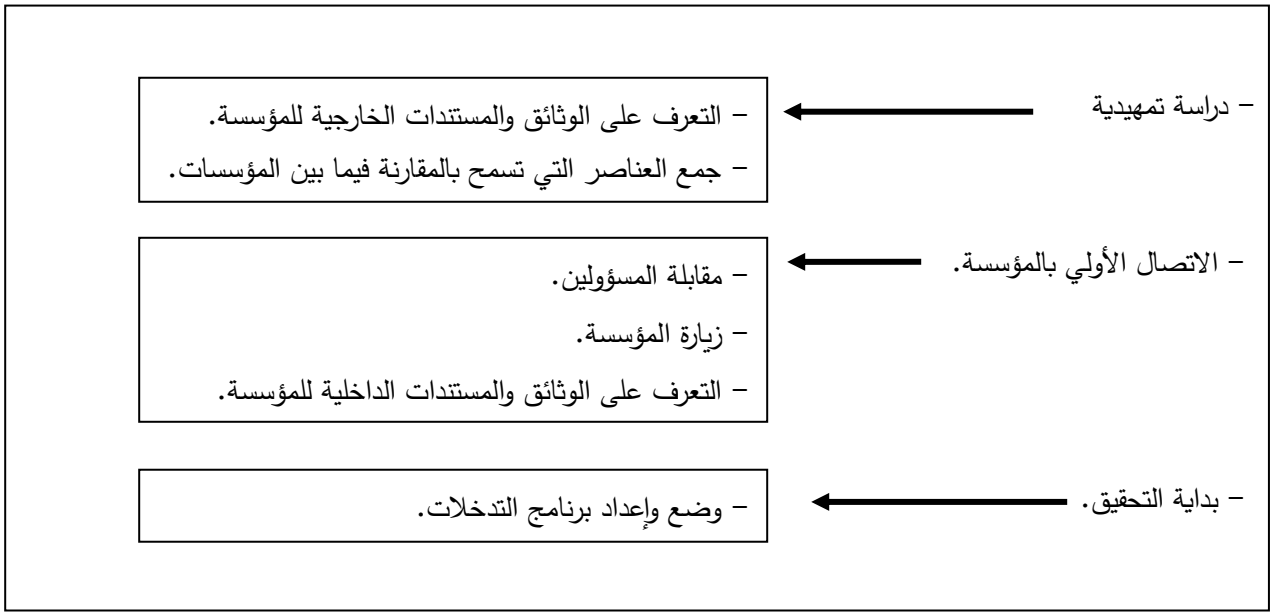
ج- تدعيم رأيه في حالة الحاجة للقرائن والأدلة على الأعمال المنجزة في المؤسسة.

د- جهة قانونية كدليل إثبات أمام القضاء إذا ما تعرض المدقق للمساءلة.

هـ- أساس لتدقيقات قادمة.

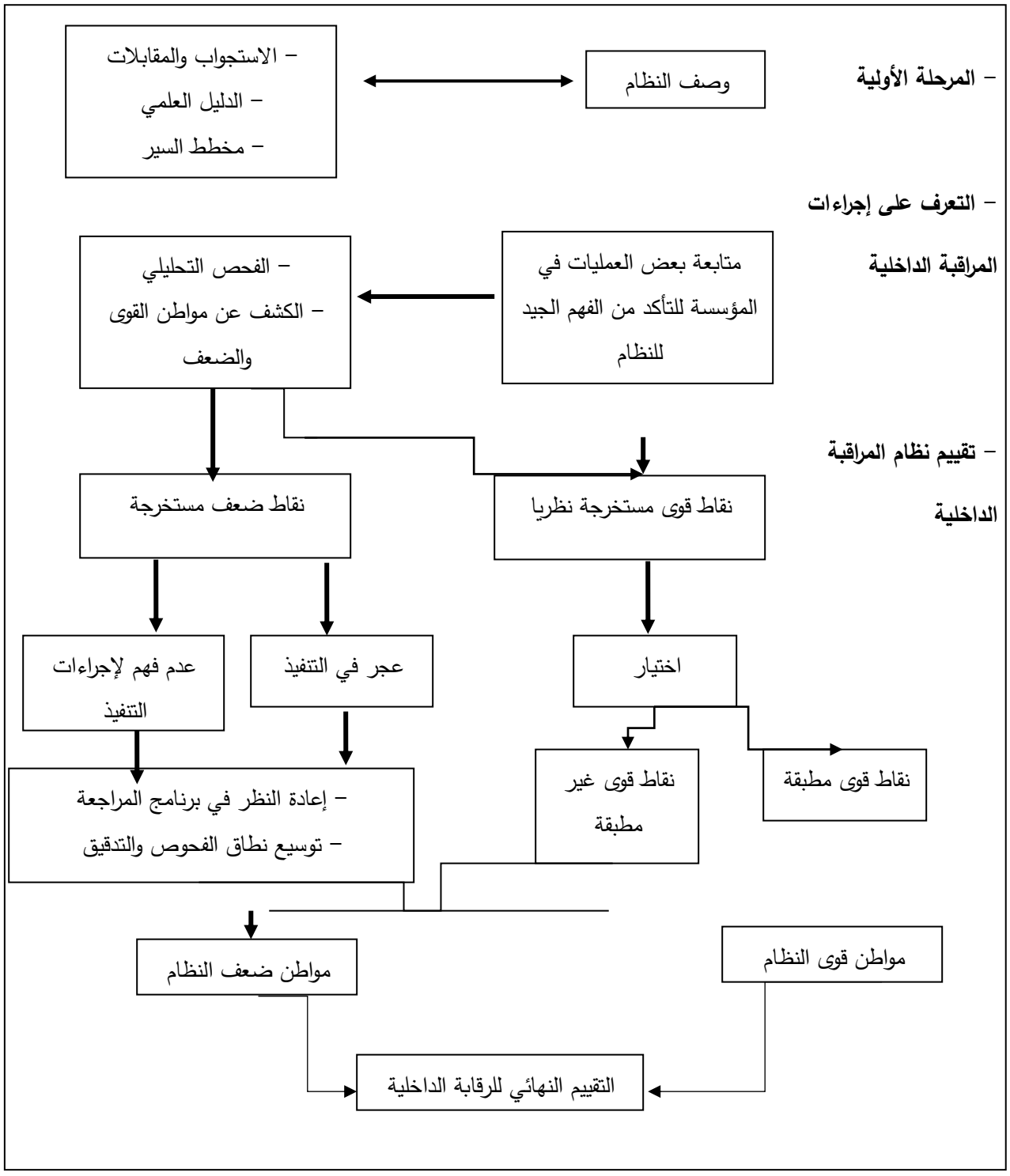
وفيما يلي مجموعة من المخططات التي تبين باختصار الخطوات والمنهجية المتبعة من قبل محافظ الحسابات:

شكل بياني رقم II-3 معرفة عامة حول المؤسسة



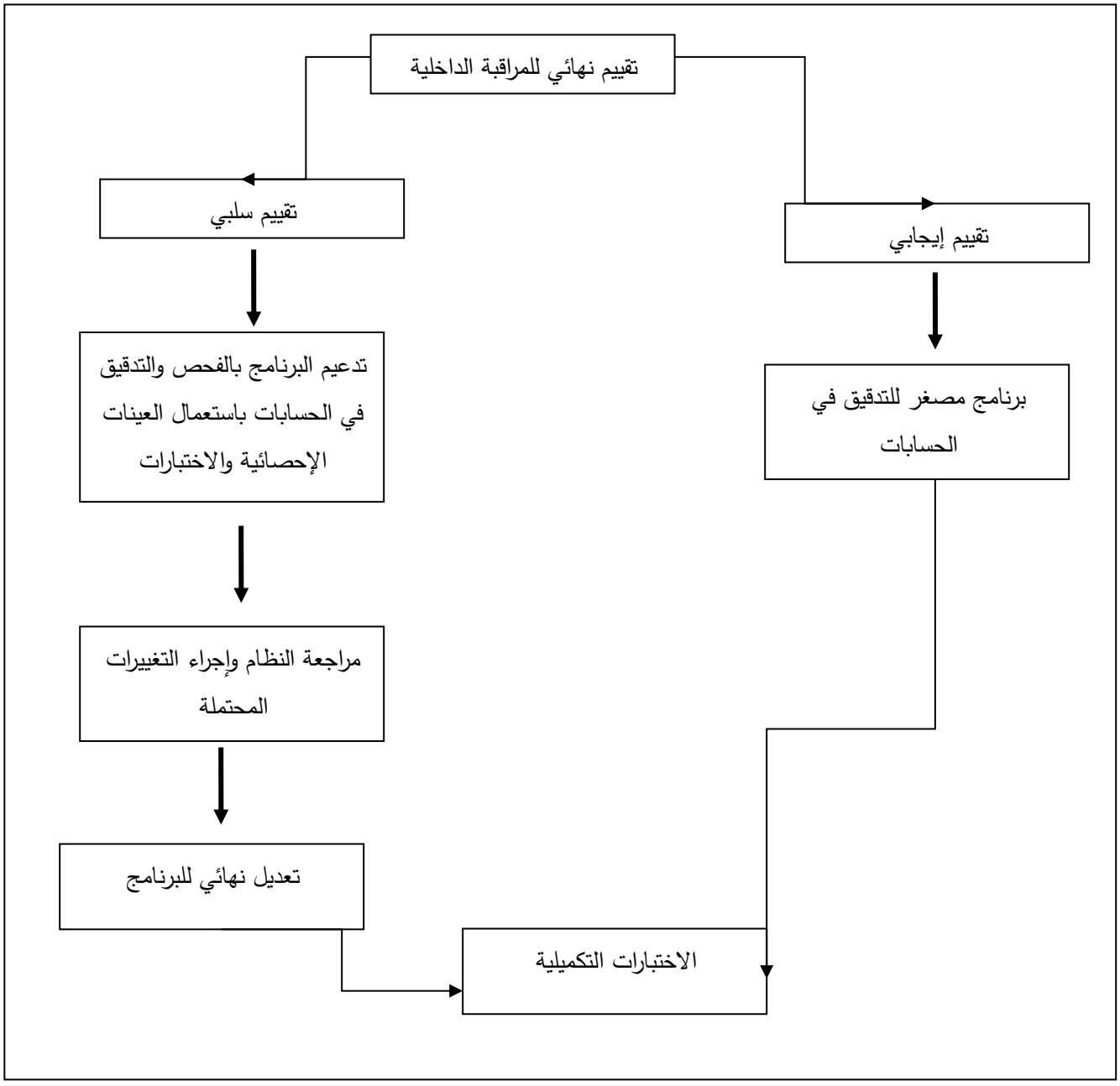
(المصدر: أحمد قايد نور الدين 2009، ص: 102)

شكل بياني رقم II–4 تقييم الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على المكتسبات السابقة

شكل بياني رقم II–5 التدقيق في الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على المكتسبات السابقة

الفرع الثالث: إعداد التقرير

محافظ الحسابات ملزم بفعل القانون بإعداد ثلاثة أنواع من التقارير وهي:

– **التقرير العام:** تنتهي المهمة بإعداد تقرير يسمح بالتصديق بوجوب أو بدون تحفظات على صحة ومصداقية الوثائق والمستندات السنوية للمؤسسة، وقد يمتنع المدقق مع توضيح الأسباب.

فتقرير محافظ الحسابات لا بد أن يعبر بوضوح وبدون التباس أو غموض عن رأيه في القوائم المالية بأكملها (الميزانيات، الجداول المالية، إلخ).

– **التقرير الخاص:** بمقتضى نص القانون، يلتزم محافظ الحسابات بإعداد وتقديم تقرير خاص بالمعاهدات والعقود المبرمة من إدارة المؤسسة أثناء الدورة. هذا وللإشارة، فإن التقرير العام مرفق بالتقرير الخاص إلى الجمعية العامة ليتم تقديمه للمساهمين.

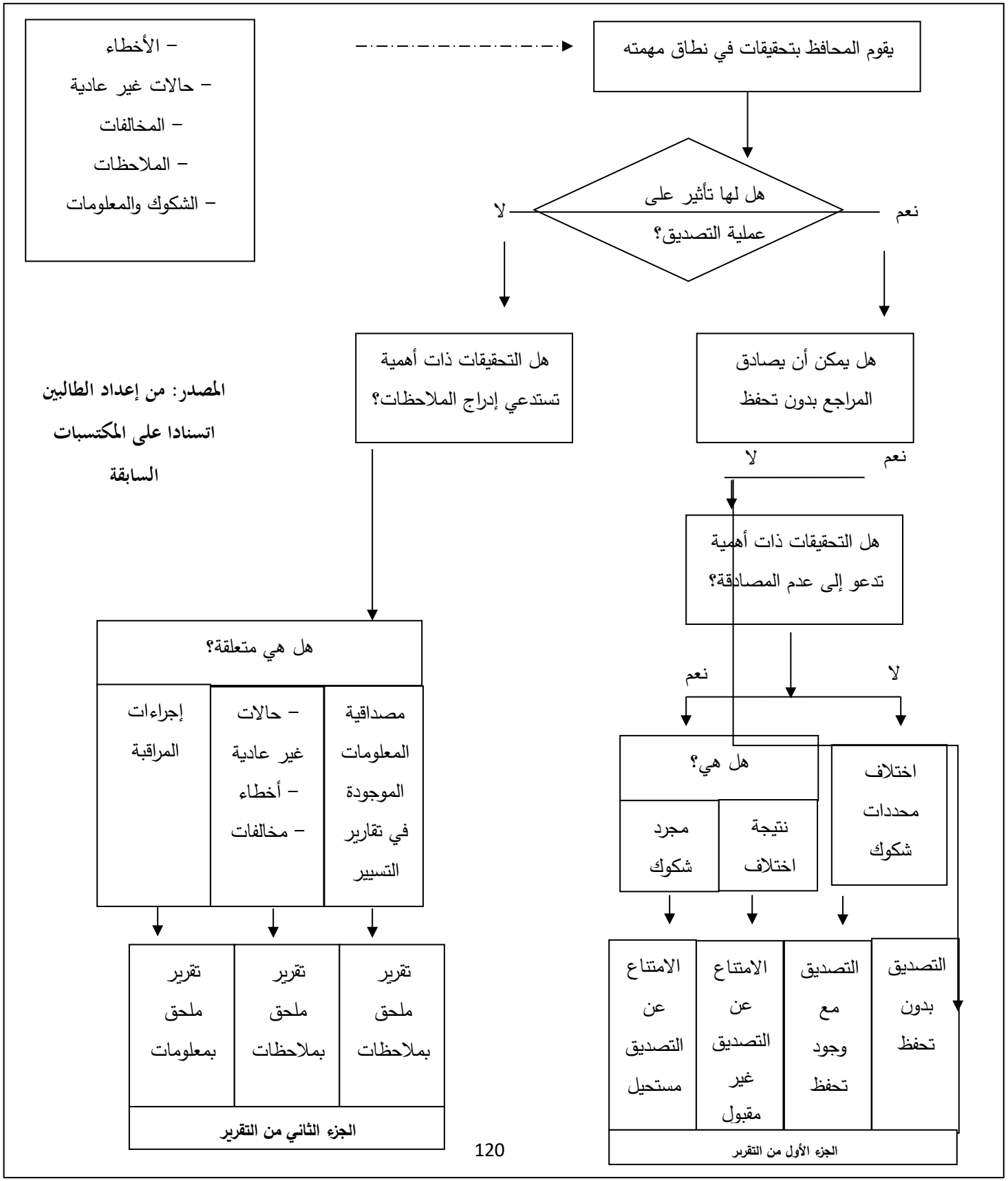
– **إبلاغ مجلس الإدارة:** على محافظ الحسابات أن ينظم اجتماعًا مع مجلس الإدارة أو المحافظ الذي يهتم بحسابات السنة المالية، ومن خلال هذا الاجتماع يدلي محافظ الحسابات بتصريحاته وبإجراء التدقيق المحقق في المؤسسة وكذا التجاوزات المسجلة عند تقييم نظام المراقبة الداخلية أو عند تدقيق الحسابات. ورغم أن القانون لم يفصل شكل هذا الإبلاغ، إلا أنه من المستحسن تدوينه كتابياً في تقرير التدقيق (أحمد قايد نور الدين: 2009، ص ص 88، 89).

والحصيلة التي نصل إليها من خلال ما سبق يستنتج أن كل مهمة تدقيق محافظ الحسابات تنتهي بإعداد تقرير، حيث يكشف هذا الأخير عن كل التحقيقات والأدلة التي يتحصل عليها المدقق أثناء التدقيق في الحالة المالية للمؤسسة، بمصرف تقييم النظام والإيجابيات والسلبيات التي من خلالها يصدر المدقق رأيه بالمصادقة على صحة ومصداقية المعلومات المالية. لأنه لا يوجد أي إثبات قطعي يضمن الصحة والمصداقية في حسابات المؤسسة، التصديق الذي يمثل نتيجة أعمال محافظ الحسابات ما هو إلا تعبير عن الاعتقاد ورأي شخصي للمدقق حسب المنظمة الفرنسية لمحافظي الحسابات سنة 1981

مما سبق ذكره نخلص إلى أن التدقيق عملية فحص لمجموعة من المعلومات بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية، وذلك وفقًا لمجموعة من المعايير الموضوعة، وينتهي الشخص بتقديم تقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية لمساعدتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك

القوائم، حيث أن رأي المدقق يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية. وهذا ليس لكونه خبيرًا في المحاسبة والتدقيق فحسب، بل لكونه مستقلاً ومؤهلاً ومحايدًا ويتحمل المسؤولية المهنية تجاه العمل الذي يقوم به (أحمد قايد نور الدين: 2009، ص ص 90-91).

شكل بياني رقم II–6 تأثير التحقيقات على تقرير التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبين اتسنادا على المكتسبات السابقة

خلاصة الفصل الثاني:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة مفتاحًا أساسيًا لنجاح أو فشل الأنشطة التي تمارسها المؤسسة، وذلك من خلال مساهمته في تدعيم عمليات التنسيق والدعم المعلوماتي للعمليات في جميع المستويات التنظيمية. بالإضافة إلى أنه وسيلة اتصال بين أطراف المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى دوره في تزويد البيئة المحيطة بالمؤسسة بالمعلومات المحاسبية المفيدة.

إن جودة المعلومات المحاسبية، التي تعتبر كمخرجات لنظام المعلومات المحاسبي بعد تغذية البيانات ومعالجتها، تعتمد بشكل أساسي على جودة وكفاءة تصميم نظام المعلومات المحاسبي. مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية وأثر كفاءة تصميم نظام المعلومات في تعزيز وتحسين قدرتها على اتخاذ القرارات تعتبر من الأمور الأساسية.

بالإضافة إلى ذلك، هناك أهمية كبيرة لتحديد أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وهي الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم والتقارير المالية مفيدة للمستخدمين الداخليين والخارجيين. هذه الخصائص يمكن تحديدها في مجموعتين رئيسيتين:

1 -الخصائص النوعية الأساسية: الملاءمة، والموثوقية.

2 -الخصائص النوعية الثانوية: الثبات، والقابلية للمقارنة.

بالإضافة إلى مجموعة من المحددات مثل التكلفة، الفائدة، والأهمية النسبية.

تعتبر القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي، حيث أنها الوسيلة الرئيسية التي توصل المعلومات إلى الأطراف المعنية، وتزودهم بمعلومات ضرورية وملائمة لأغراض التقرير المالي، مما يساعدهم في اتخاذ وترشيد القرارات الاقتصادية.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية بمكتب محافظ حسابات

تمهيد:

بعد التطرق للجوانب النظرية لكل من محافظ الحسابات وتطوره التاريخي في الجزائر، القانون 10-01 المتعلق بتقارير محافظ الحسابات، مرورًا بالإطار المفاهيمي للمعلومة المحاسبية وجودتها ومدى تأثيرها على الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومحتوى الكشوف المالية وتوابعها وفق النظام المحاسبي المالي، كان لا بد ولزوماً من إسقاط الجانب النظري على الجانب العملي التطبيقي. وهذا من خلال التربص عند محافظ الحسابات الأستاذ جودي عبد الرحمان.

الذي قام بتقييم المعلومات الخاصة بالمؤسسة، حيث قام بمراجعة حساباتها والتقارير الخاصة بالمؤسسة ومدى المصداقية والفعالية فيها وتحسين جودة المعلومة المحاسبية للكشوف المالية التي نجدها في مختلف تقارير محافظ الحسابات.

حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة.

المبحث الثاني: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى التعرف على المكتب محل الدراسة لدى محافظ الحسابات، عن طريق التطرق إليه والتعرف عليه بواسطة التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي، والخدمات التي يقدمها المكتب، والإجراءات المتعلقة بطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات.

المطلب الأول- التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي.

المطلب الثاني- الخدمات التي يقدمها المكتب.

المطلب الثالث- الإجراءات المتعلقة بطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات.

المطلب الأول- التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي:

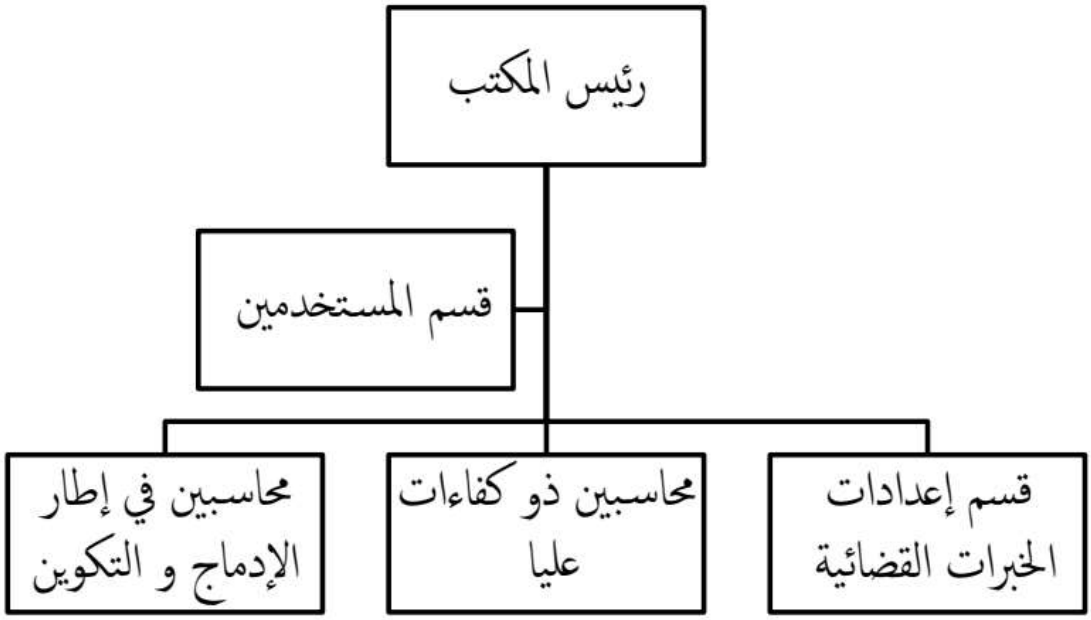
إن المكتب محل الدراسة هو مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد للسيد جودي عبد الرحمان، الكائن مقره في شارع خراشي إبراهيم رأس القرية - بسكرة.

-تم الترخيص ببداية نشاطه في سنة _____ تحت رقم اعتماد _____.

-الأستاذ جودي عبد الرحمن متحصل على شهادة _____ لسنة _____ ومتربص في_____ .

-اشتغل سنة._____ .

الشكل III–7 يمثل الهيكل التنظيمي للمكتب محل الدراسة الميدانية



المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على معلومات المكتب

الفرع الأول: التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة:

قبل البدء في تدقيق الحسابات يجب على محافظ الحسابات فهم الحقائق القانونية الاقتصادية والمالية والمحاسبية للمؤسسة المدققة، والغرض من هذه المرحلة هو اكتساب المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة المراجعة:

– تحديد الأخطار المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المعنية التي بإمكانها التأثير على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة.

– على محافظ الحسابات أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية: طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكلة المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي، والاطلاع على القانون الأساسي.

– تقديم المؤسسة بصفة عامة: التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكلة العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص الذين يتصل بهم في المؤسسة.

الفرع الثاني: فحص وتقييم المراقبة الداخلية:

إن قدرة محافظ الحسابات محدودة ماديًا بسبب الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، يجب أن يتحقق مسبقًا من كفاءات الجهاز المحاسبي للمؤسسة المراقبة وقدرتها على القيام بعمليات مالية موفقة وناجحة. للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي أو منظمات محاسبية وإدارية فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات، من واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية: احترام الأشكال الشرعية والقانونية، مستوى نوعية المراقبة الداخلية.

الفرع الثالث: مراقبة الحسابات:

– إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية.

– إن امتداد طبيعة المراجعات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين: المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

– يجب على برنامج مراجعة الحسابات أن يكون مخففًا أو ممتدًا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى آلة المحاسبة، والأنظمة والإجراءات المعمول بها.

– يمكن تحرير برنامج المراجعة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي: قائمة المراجعات للإنجاز، يجب أن تكون هذه المراجعات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدون من تنفيذها، امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم، الإشارة إلى إنجاز المراقبة، مرجع في ورقة العمل أين يتم إسناده إلى المراجعة، المشاكل المتعرض لها، الإشارة إليها ضرورية أثناء المراقبة.

– يجب أن تسمح مراجعة الحسابات من التأكد على أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها.

– حتى يتمكن من إبداء رأيه، يجب على محافظ الحسابات التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة وأنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مخلصة لنشاطه، خلاصته ومعرفته بالمؤسسة، وحالته المالية.

– إن الميزانية، حسابات النتيجة والمرافقة تتطابق مع معطيات المحاسبة، وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبة والقانون الساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء النشاط.

المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها المكتب

باعتبار أن نشاط المكتب يتعلق بالجانب المالي والمحاسبي، فإنه يقوم بتقديم الخدمات التالية:

– خدماته بصفته محافظ حسابات.

– مسك المحاسبة والتصريحات الجبائية الشهرية.

– إعداد الميزانيات الختامية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.

– تدقيق الحسابات للعملاء وإصدار تقارير في نهاية كل عملية تدقيق.

– يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة، وهذا بناء على حكم قضائي صادر من المحكمة يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.

– تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية.

– تقديم خدمات تتمثل في تصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إدارياً أو لأسباب أخرى.

خدماته بصفته محاسب معتمد:

– يمسك ويمركز ويفتح ويضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات وغيرهم. يعرض المحاسب المعتمد على مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه قيود محاسبية وكذلك تطور عناصر ممتلكات التاجر أو الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك حساباتها.

– يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجنائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كُلف بها.

– يساعد زبائنه لدى مختلف الإدارات المعنية.

– يقوم بمهام المساعدة في إعداد الكشوفات المالية.

المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات

الفرع الأول: إجراءات تماسك العمل:

– قبل أن يقرر محافظ الحسابات القبول بأي توكيل المراجعة الخارجية لأحد العملاء، لابد على هذا الأخير المرور على الشروط التالية:

– التطرق في الحديث مع العميل حول الأتعاب والمستحقات التي يطلبها محافظ الحسابات حسب طبيعة المهمة الموكلة إليه.

– على العميل تقديم مختلف السجلات والوثائق والدفاتر المحاسبية المتعلقة بنشاطه.

– تقديم سجله التجاري الذي يبرر نشاطه.

– تقديم تصريح بالوجود ويقصد به تصريح بنشاط العميل وممتلكاته.

– على العميل أن يقدم كذلك البطاقة الجبائية الخاصة به حتى يتسنى لمحافظ الحسابات المعرفة بظروف الضريبة المتعلقة به.

الفرع الثاني– إجراءات العمل في المكتب:

تتمحور مهام محافظي الحسابات حول:

– مراقبة انتظام ومصداقية الحسابات السنوية.

– التأكد من احترام الإجراءات الشرعية والقانونية التي تسير حياة المؤسسة محل المراجعة.

– لبلوغ الأهداف المسطرة على محافظ الحسابات أن يتعرف ويقدر في أجل محدود جداً الكتلة المعلوماتية التي يجدها مهمة ومختلفة.

– حجم وتعقد كتلة المعلومات، وضيق الوقت المحدد لها، كنتيجة لذلك يلزم المهنيين الحذرين وينذر باتخاذ طريقة عقلانية، والتي تسمح له بجمع أكبر عدد ممكن من الأدلة اللازمة للتعبير عن رأيه.

الفرع الثالث– الإجراءات المختلفة التي يتبعها محافظ الحسابات

وتتركز على الآتي:

1. التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة.

2. فحص وتقييم المراقبة الداخلية.

3. مراقبة الحسابات.

المبحث الثاني: إعداد التقارير النهائية لمحافظ الحسابات

سنقوم بتنفيذ الإجراءات في هذه المرحلة بعد أن ننتهي من الإجراء القانوني الذي يتبعه محافظ الحسابات، حيث نقوم بتنفيذ تقاريرنا وإجراءاتنا المكتوبة مسبقًا حتى نبدي الرأي على صحة ومصداقية تقارير الكشوف المالية ويتضمن تقديم تقرير وتدقيق محافظ الحسابات. لذلك تحتوي التقارير على ما يلي:

المطلب الأول: تقارير المصادقة وتقارير خاصة.

المطلب الثاني: تقديم الكشوف المالية للمؤسسة.

المطلب الأول – تقارير المصادقة وتقارير خاصة:

الفرع الأول– تقارير المصادقة المختتمة للسنة المالية المختتمة:

أولا– تذكير بالمهمة:

إن القوائم المالية التي خضعت لمراجعتي قد تم إيقافها تحت مسؤولية المسيرين وفقًا لأحكام القانون التجاري الجزائري ومتطلبات المادة 27 من القانون رقم: 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 والمتعلق بالنظام المالي والمحاسبي.

مسؤوليتي هي التعبير عن الرأي طبقًا لأعمال المراجعة والتحقق التي قمت بتنفيذها.

التعبير عن الرأي فيما يتعلق بالقوائم المالية والمحاسبية الخاضعة لمراجعتي والخاصة بالحصيلة السنوية وحسابات النتائج كما هي ملحقة بهذا التقرير.

ثانيا– مجال وكيفية العمل:

لقد قام محافظ الحسابات بالفحص حسب القواعد المهنية وطبقًا للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها وخاصة:

– تقييم الإجراءات المتبعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في أهم الجوانب المتعلقة بالمحاسبة.

فحص الأدلة التي تدعم ملاءمة مبالغ الأرصدة وعناصر المعلومات الأخرى التي توفرها الحسابات.

تقييم درجة تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام والتقديرات الهامة المستخدمة في عملية المحاسبة في 31/12/2020 حسابات الحصيلة السنوية ووضعية حسابات النتائج التسييرية وكذا العرض العام للبيانات المالية.

ثالثا– للقيام بالمهمة يجب الحصول على الوثائق التالية:

يجب على المؤسسة أن تعطي لمحافظ الحسابات مجموعة من الوثائق لمساعدته في إتمام مهامه على أكمل وجه. لذلك يحتاج إلى الوثائق التالية:

1- البيانات المالية (حصيلة الأصول والخصوم، حسابات النتائج بطبيعتها، بيانات تدفقات النقدية).

2- إجراءات الرقابة الداخلية.

3- الاتفاقيات المنظمة.

4- أعلى (05) تعويضات للمستخدمين.

5- تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة وحصة كل سهم.

6- القدرة على استمرارية النشاط.

7- الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.

د- طرق وتقنيات الرقابة المستعملة:

لقد شرعت في إطار مهمة محافظ الحسابات التي كلفتموني بها في التحقق من هذه الحسابات من خلال تطبيق الإجراءات التي اعتبرها ضرورية وفقًا لقواعد المهنة ومع مراعاة خصوصية نشاط شركتكم. تضمنت أعمال التحقق التي تم إجراؤها الأساليب وتقنيات التحقق المقبولة عمومًا في مسائل التدقيق المحاسبي والتي بدت لي أنها الأكثر ملاءمة لخصوصيات وحجم نشاط شركتكم. هذه الإجراءات تتمثل في:

1- عرض تحليلي.

2- رقابة وتحليل المؤشرات المالية.

ثالثا- المراجعة المستندية عن طريق التحقق من العمليات على الوثائق والمستندات.

رابعا- التحقق من المعلومات التي تم جمعها.

ذ- نظرة محافظ الحسابات يجب أن تعتمد على وضع ضوابط تجعل من الممكن التأكد من أن القيود المحاسبية المسجلة تلبي على وجه الخصوص:

1- المعايير العامة للتدقيق المالي.

2- المواد القانونية المنصوص عليها في القانون التجاري والقانون رقم: 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتعلق بالنظام المالي المحاسبي والمطبق منذ يناير 2010.

3- مبادئ المحاسبة الأساسية المقبولة عمومًا في قانون المحاسبة وعدم قابلية تغيير الأرصدة وإعادة فتحها بعد الإغلاق، ثم الفصل واستقلالية السنوات المالية، الحذر والانتباه والاستمرارية في أساليب التقييم وكيفية عرض الحسابات السنوية، الخ.

ر- نتائج المهمة التي قمت بها:

هنا يعبر محافظ الحسابات عن أن مهمة المراقبة التي تم تنفيذها لم تلحظ أي تجاوزات أو أخطاء محاسبية أو جبائية مؤثرة.

1- إبداء الرأي في القوائم المالية والمحاسبية:

نظراً للعناية الفائقة التي قمت بها وفقًا لمعايير الرقابة المقبولة عمومًا في هذا المجال، أعتقد جازمًا في رأيي أن الحسابات السنوية كما هي معروضة في هذا التقرير:

بحصيلة إجمالية (أصول/خصوم) تساوي: ثلاث مئة وستة وأربعون مليون وثمانمائة أحد عشر ألف ومائتين وخمسة وثلاثون دينار جزائري (346.811.235.00)، وبنتيجة سنوية صافية (ربح) تساوي: واحد وثلاثون مليون وسبعة مئة وستة عشر ألف ومائة وثلاثة وعشرون دينار جزائري (31.716.123.00) دج

منتظمة، قانونية وصادقة وتعطي صورة صحيحة عن نتائج العمليات للسنة المالية المنصرمة، وكذلك الوضع المالي لأصول شركتكم في نهاية السنة المالية 2020.

2- مراجعة ومعلومات خاصة:

يحتوي هذا العنصر على تقريرين هما:

– التقرير الأدبي:

لقد فحصت محتوى التقرير الأدبي وليس لدي أي ملاحظة خاصة لإبداء صدقية وتطابق البيانات المالية والمحاسبية المقدمة لكم في هذا التقرير.

– مدى احترام القواعد القانونية والتنظيمية:

دفتر اليومية العامة موقع ومؤشر عليه من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميًا وهو مكتمل لغاية: 2020/12/31.

دفتر الجرد كذلك موقع ومؤشر عليه من طرف نفس الجهة والذي يهدف إلى إضفاء طابع الصدقية والتطابق التام مع الحصيلة السنوية وحسابات النتائج والمصادق عليه من طرف الجمعية العامة العادية وهو أيضًا مكتمل لغاية: 2020/12/31.

– تقارير خاصة:

– إجراءات الرقابة الداخلية:

يجب على محافظ الحسابات من أجل وضع أساس نظام فعال للرقابة الداخلية تنفيذ الإجراءات المثالية على الأقل:

تقليص التسديد نقدًا إلى المصاريف البسيطة فقط وتحديد سقف مبالغ (صندوق المصاريف النقدية) وحجم (وصل التسليم) والتي ليس لها أي قيمة.

- تفضيل قدر الإمكان تسديد حقوق الموردين ومقدمي الخدمات عن طريق التحويلات البنكية.

– تقليل مخاطر إعادة تسديد المستندات المحاسبية (فواتير، بيان أتعاب، إلخ) عن طريق شطب جانبي للمستند (النسخة) بمجرد استلامها من طرف الشركة وحفظ الفواتير الأصلية وغيرها من المستندات المسددة عن طريق وضع ختم الطابع الرطب يحمل عبارة "مسددة".

– الاتفاقيات المنظمة:

يجب على المؤسسة تبليغ محافظ الحسابات بالاتفاقيات المنظمة من طرف المؤسسة بموجب المادة 628 من الأمر رقم: 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بالقانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 والمادة 25 الفقرة 03 من القانون رقم: 10-01 المؤرخ في: 29 يونيو 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

أعلمكم بأنه لم يتم إبلاغي بأي اتفاقية تدخل في هذا الإطار.

– أعلى التعويضات خلال السنة:

يجب إعطاء محافظ الحسابات كشف التعويضات لأعلى 05 أشخاص (أعلى أجر) لدى المؤسسة، وذلك بموجب المادة 680 الفقرة 03 والمادة 819 من المرسوم التنفيذي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم: 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بالقانون التجاري الجزائري والمادة 25 الفقرة: 03 من القانون 10-01 المؤرخ في: 29 يونيو 2010.

لقد فحصت أعلى خمس (05) تعويضات التي دفعتها شركتكم لمستخدميها خلال سنة 2020، وأن المبلغ الإجمالي المصادق عليه من طرفي هو دقيق (أجر المنصب) والمدفوع خلال سنة 2020 كالتالي:

لا يوجد أي تغيير في الأجور المذكورة خلال سنة 2020.

جدول رقم III-11 تغيير الأجور حسب المنصب

رقم	الاسم والقب	المنصب	اجر المنصب
01	.....	مدير العام	
02	.....	مدير الإدارة والمالية	
03	.....	رئيس مصلحة المستخدمين	
04	.....	مدير التسويق	
05	.....	مدير الإنتاج والصيانة	
		المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبين انطلاقا من المكتسبات السابقة

-مزايا خاصة ممنوحة مستخدمين:

حسب المعلومات المستقاة وعمليات الفحص التي قمت بها أعلمكم بأن شركتكم لم تمنح لمستخدميها أي مزايا خاصة نقدا أو عينا فقط ما يتعلق بالأجور والرواتب العادية مقابل الخدمات المقدمة.

-تطور نتائج الشركة لخمسة سنوات الأخيرة والنتائج حسب الأسهم:

هنا يقوم محافظ الحسابات بمراجعة تطور نتائج الشركة لخمسة سنوات على التوالي لوضع تقرير مفصل على الأرباح او خسائر بموجب المادة 678 الفقرة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 93-08 المؤرخ في 25 افريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بالقانون التجاري الجزائري والمادة 25 الفقرة:06 من القانون 10-01 المؤرخ في: 29 جوان 2010

أعلمكم بان شركتكم قد حققت نتائج (ربح) إجمالية وحسب كل سهم كالآتي:

جدول رقم III–12 الأرباح وحصص الأسهم من سنة 2016 إلى غاية 2020

السنة	خسائر	أرباح	عدد الاسهم	حصة كل سهم
2016	لا شيء	555.500.00	100	5.555.00
2017	لا شيء	666.600.00	100	6.666.00
2018	لا شيء	777.700.00	100	7.777.00
2019	لا شيء	888.800.00	100	8.888.00
2020	لا شيء	999.900.00	100	9.999.00
		.....	.....	.....

(المصدر: إيمان عبد القادر، المصادر المالية الأساسية، جامعة العربي التبسي تبسة، 2009، ص23)

– استمرارية النشاط للشركة:

يقوم محافظ الحسابات بفحص اجمالي ومكونات رؤوس الأموال الخاصة والنتائج التراكمية للشركة وتحليلها مقارنة بأصول الشركة.

لا يوجد أي تأكل لرؤوس الأموال للشركة باعتبارها تحقق أرباح سنوية منذ تأسيسها.

الشركة تفي بالتزاماتها المالية فيما يتعلق بالبنوك والموردون وتفي في المواعيد المحددة بالرواتب وجميع التزاماتها المتعلقة بالتصريحات والتسديد في الأمور الجبائية وشبه الجبائية.

–الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:

لا توجد حسابات مدعمة ولا مدمجة في وضعية شركتكم.

المطلب الثاني–تقديم الكشوف المالية:

الفرع الأول –تقديم الميزانية العامة للمؤسسة:

أولا: أصول الميزانية:

جدول رقم III-13 نموذج أصول الميزانية الموجود على مستوى المكتب

الأصول المالية	N اجمالي	اهتلاكات/ ارصدة
أصول غير جارية تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراض مبان تثبيتات عينية أخرى تثبيتاتنوح امتيازها تثبيتات يجري إنجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل		
مجموع الأصل غير الجاري		

أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة مجموع الأصول الجارية المجموع العام للأصول		

(المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات السابقة)

شملت التعليقات حول جانب الاصول منها الأصول الغير جارية وكل ما يخص الغير جارية لتنتهي بخزينة الاصول حيث ذكرت مجاميع هذه الحسابات والتغيرات التي طرأت عليها سواء كانت ايجابية أو سلبية.

والمراجعة التي قام بها محافظ الحسابات على مستوى جانب الاصول كان الهدف منها:

-محاولة التأكد من وجود الممتلكات بأشكالها وانواعها داخل المؤسسة ومطابقتها مع التسجيلات المحاسبية التي اعطتها المؤسسة للمحافظ الحسابات.

-التأكد من أي وضع تمر به المؤسسة من تدهور او نقصان أو زيادة في قيمة الأصول.

ان مختلف الاهتلاكات صحيحة ولا تضم أخطاء فيها.

الفرع الثاني: خصوم الميزانية

جدول رقمIII-14 نموذج خصوم الميزانية الموجود على مستوى المكتب

الخصوم	N
رؤوس الأموال الخاصة	
رأس مال تم إصداره	
رأس مال غير مستعان به	
علاوات واحتياطات -احتياطات مدمجة (1)	
فوارق إعادة التقييم	
فارق المعادلة (1)	
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))	
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	
حصة الشركة المدمجة (1)	
حصة ذوي الأقلية (1)	
المجموع 1	
الخصوم غير الجارية	
قروض وديون مالية	
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	
ديون أخرى غير جارية	
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	

الخصوم الجارية	
موردون وحسابات ملحقة	
ضرائب	
ديون أخرى	
خزينة السلبية	
مجموع الخصوم الجارية (3)	
مجموع عام للخصوم	

شملت التعليقات حول جانب الخصوم حيث يقوم المحافظ الحسابات بمراجعة الاموال الخاصة والخصوم الجارية والغير جارية ويجعل تقرير يتحدث فيه عن جدول الخصوم ومراجعته ومطابقته مع التسجيلات المحاسبية المعطاة من طرف المؤسسة.

الفرع الثالث–تقديم جدول حسابات النتائج للمؤسسة:

الجدول رقم III–15 نموذج جدول حسابات النتائج الموجود على مستوى المكتب

رقم الأعمال	
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	
الإنتاج المثبت	
إعانات الاستغلال	
1–إنتاج السنة المالية	
المشتريات المستهلكة	
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	
2–استهلاك السنة المالية	
3–القيمة المضافة للاستغلال (1 –2)	

أعباء المستخدمين	
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	
الفائض الإجمالي عن الاستغلال	
المنتجات العملياتية الأخرى	
الأعباء العملياتية الأخرى	
المخصصات للاهتلاكاتوالمؤونات	
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات	
5–النتيجة العملياتية	
المنتوجات المالية	
الأعباء المالية	
6–النتيجة المالية	
7–النتيجة النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	
مجموع منتجات الأنشطة العادية	
مجموع أعباء الأنشطة العادية	
8–النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
العناصر غير العادية –المنتوجات (يطلب بيانها)	
العناصر غير العادية –الأعباء (يطلب بيانها)	
9–النتيجة غير العادية	

10-النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية **11-النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)** ومنها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)	

شملت التعليقات حول جدول النتائج التي يقوم بها محافظ الحسابات ومراجعة الحسابات المحاسبية في جدول النتائج الذي يقوم به مراجعة انتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية والمنتجات التشغيلية ومطابقتها مع التسجيلات المحاسبية التي اعطتها المؤسسة للمحافظ الحسابات

خلاصة الفصل الثالث

من خلال الدراسة التطبيقية لاحظنا أن التدقيق المحاسبي في الجزائر يختلف عما هو معمول به حالياً، إلا أنه بإمكان الجزائر تحقيق التوافق مع الممارسات الدولية للتدقيق، ما قد يساعدها على التواصل مع الانفتاح الذي يشهده الاقتصاد الدولي دون إخفاء مستوى المدققين في الجزائر الذي قد يتطلب الالتزام بالمتطلبات الدولية للتعليم والخبرة.

كما خلصت دراستنا إلى أن ممارسة مهنة محافظ الحسابات تتحسن في ظل الظروف الراهنة بعد صدور القوانين والتشريعات التي تنظم المهنة. أهم هذه القوانين هو القانون 10-01 الذي صدر في سنة 2010.

وأهم ما لاحظناه من خلال هذه الدراسة هو السلوك المهني الشكل العام بأن محافظي الحسابات يتقيدون غالبا بقواعد السلوك المهني بشكل عام.

خاتمــة عامة

خاتمة

لقد سعت هذه الدراسة إلى بيان أهمية ودور محافظ الحسابات في تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية، إذ أن نظم المعلومات المحاسبية لها دور بارز الأهمية والتأثير في طريقة معالجة وعرض المعلومات المحاسبية في الكشوف المالية. تتوفر فيها مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الملبية لاحتياجات مستخدميها في اتخاذ القرارات.

المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والكشوف المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة، ويكون الغرض من القيام بإعداد التقرير وضع رأي معين على الكشوف المالية لتكون تحت تصرف مستخدميها.

-تتدرج مهمة محافظ الحسابات عبر مراحل، أولها التعرف على المؤسسة وتوجهها العام، أما فيما يخص الثانية فتتمثل في فحص ومراقبة الحسابات وكتابة التقرير.

- محافظ الحسابات لديه كل الكفاءة المهنية والاستقلالية التامة التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية الكشوف المالية. لا تتمحور مهنة محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات فقط، بل يعتبر جهازًا واقيًا ضد أي تلاعب قانوني أو اختلاس وطرفًا فعالًا في اكتشاف الأخطاء المحاسبية التي تساعد على استمرار الشركة وتحمي مستخدمي المعلومة المحاسبية.

- يقوم محافظ الحسابات بإعطاء مجموعة من المعلومات للأطراف المختلفة، لكن بعض الأطراف تنتظر خدمات أخرى من محافظي الحسابات والمتمثلة في الفرق بين ما تقدمه المراجعة من خدمات وما ينتظره منها مجمل المستفيدين من خدماتها.

- يساعد محافظ الحسابات في منح صورة تنبؤية للمعلومات المحاسبية وبالتالي يمكن المؤسسة من تجنب مختلف المشاكل المستقبلية.

إن نجاح محافظ الحسابات يعتمد على منهج أو طريقة عمله الذي يكمن في كونه مقياس الأداء الذي يقوم به في تنفيذ عملية المراجعة.

- ترتكز أهمية الإفصاح والشفافية على اكتشاف محافظ الحسابات للأخطاء والمخالفات والانحرافات الموجودة بالقوائم المالية وإبلاغها، ويجب أن يفصح عنها بكل إفصاح وشفافية في التقرير المقدم للشركة.

– إن مدى جودة المعلومات المحاسبية له تأثير كبير على القرارات المتخذة من قبل مستخدمي هذه المعلومات، حيث يوفر محافظ الحسابات في التقرير معلومات محاسبية خالية من التحيز وبكل حيادية، مما يزيد من ثقة مستخدمي التقارير المالية، وتعتبر كمرجع لهم ودليل على أساسه يتخذون القرار.

التوصيات:

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها تقترح ما يلي:

– إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية يكسبها مصداقية وموثوقية أكبر ويسمح بمقارنة نشاطها مع نشاط الدول التي تطبق هذه المعايير، لذلك يجب إلزام المؤسسات بإعداد القوائم المالية وفقاً للأسس والقواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية، وهي: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، الملاحظات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

– العمل على تفعيل دور محافظي الحسابات باتباع معايير المراجعة مما يؤدي إلى زيادة الملاءمة والموثوقية في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.

– ضرورة نشر تقارير إضافية للقوائم المالية الأساسية لزيادة ملاءمة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار، مثل التقارير القطاعية والقيمة المضافة.

– حتى تكون المعلومات أكثر ملاءمة لترشيد القرارات، يجب أن تُنشر على فترات دورية قصيرة (شهرية، ثلاثية، نصف سنوية، سنوية).

– ضرورة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب، وإلا ستفقد المعلومات مصداقيتها، وأن يتم الإفصاح عنها بطرق يسهل فهمها.

– على الشركة التقيد بتوجيهات محافظ الحسابات بعد تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

– توسيع وتطبيق محددات القانون وتشريع التخصص لممارسة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر. لا بد على مكاتب محافظي الحسابات توفير فرص لتنمية وتطوير المقبلين الجدد على المهنة، وهذا من خلال برامج التعليم المهني المستمر والمنظم من قبل الفرقة الوطنية لمحافظي الحسابات.

آفاق الدراسة:

إن التعرض لموضوع مدى مصداقية المعلومة المحاسبية في الكشوف المالية وصلتها بمحافظ الحسابات وكنية الجودة العالية للمعلومة المحاسبية لا يمكن إحاطته بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة. فهذه الدراسة تعتبر مساهمة بسيطة من الطالب وخطوة أولى بالنسبة للدراسات القادمة. فمن خلال بحثنا في هذا الموضوع تبين لنا أنه يمكن فتح الباب لعدة إشكاليات ودراسات مستقبلية تستحق الدراسة، وذلك بالتطرق إلى المواضيع التالية:

- دور النظام المحاسبي المالي الجديد في الكشوف المالية.
- مدى قدرة أنظمة المعلومات المحاسبية على التأقلم مع آليات الجودة العالية للمعلومة المحاسبية.
- دور القوائم المالية المرحلية في عملية اتخاذ القرار.
- مدى مراعاة محافظ الحسابات لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية.
- دور إجراءات محافظ الحسابات في مواجهة التهرب الضريبي في حال تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- أثر مصداقية محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- مدى مساهمة جودة المعلومات المالية في تطور ونجاعة المؤسسات الاقتصادية
- بشكل عام، أهمية التدقيق الخارجي للمساهمة في موثوقية المعلومات المحاسبية.

قائمة المراجع والمصادر

-النصوص والقوانين التشريعية:

1. الجريدة الرسمية العدد 19، 2009.
2. القانون 01/10 حول إمكانية منح ترخيص من طرف وزير المالية بفتح فروع لبعض المكاتب.
3. القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
4. القانون التجاري لسنة 2021.
5. القانون رقم 10 المؤرخ في 1991/04/27 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
6. القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 العدد 20، 1991
7. القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27، العدد 20، 1991.
8. القرار 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المكمل لقانون المالية لسنة 1970.
9. القرار المؤرخ في 2014/01/12 المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.
10. القرار المؤرخ في 2013/06/24، المتعلق بتحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
11. القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008، ويُحدد ذلك قواعد التقييم والمحاسبة، ويتضمن الكشوف المالية وعرضها.
12. مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، 2002.
13. المرسوم التنفيذي رقم 30/11.
14. المرسوم التنفيذي رقم 31/11 المؤرخ في 2011/01/27.
15. المرسوم التنفيذي رقم 288/12 المؤرخ في 2012/07/21.
16. مرسوم تنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 2013/01/13

-الكتب:

17. أحمد بلقاوي، تعريب رياض العبد الله – طلال الحجاوي، نظرية محاسبية، الجزء الأول، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة العربية، 2009.

18. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

19. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة: منظور التوافق الدولي، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

20. حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.

21. رضوان حلوة حنان النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة: 02، دار وائل للنشر والتوزيع – عمان، الأردن، 2017.

22. رضوان حلوه حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية الماحاسبة)، 1988.

23. سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

24. عبد الناصر نور، فقه المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2002.

25. عضعت سيد أحمد عاشور، دراسات في نظم المعلومات المحاسبية، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت، 2006.

26. عطية عبد الحي مرعي (وآخرون)، أساسيات المحاسبة المالية: منظور المعايير الدولية، الكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، الجزء الأول، الطبعة 1، 2006.

27. فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة: النظرية والتطبيق في القوائم المالية والأصول، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.

28. نجوى عبد الصمد، ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري الطبعة الأولى، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر 2021.

–مذكرات التخرج:

29. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر 2004.

30. غوالي محمد البشير، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2011.

31. ناصر محمد علي المجملي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009.

32. ناصر محمد علي المجميلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات – رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009.

–مجلات:

33. أحمد المخادمة، أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في إتخاذ القرارات الاستثمارية، دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية، مجلة المنار، جامعة مؤته، المجلد 13، العدد 22، 2007.

34. أسعد سمير مرشد، مفهوم الكفاءة والفاعلية في نظرية الإدارة العامة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد الأول، 1988.

35. شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات "دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 / 2012.

–مطبوعات جامعية:

36. أحمد المولى الصباغ، الإطار العام لرقابة جودة عملية المراجعة، ورقة بحثية مقدمة إلى مؤتمر: مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2003.

37. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2003.

38. خليفة أحمد، حسيني منال، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

39. سايح فايز، إنعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية ومحافظة الحسابات، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية ومحافظة الحسابات، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13و14 ديسمبر 2011.

-مصادر أجنبية:

40. Hendrickson, Eldon, Breda, Michael, Accounting Theory, Fifth Edition, Irwin, McGraw-Hill, 1992.

41. J. Moneger, T. Grazier, le commissaire aux comptes, Dalloz 1995.

42. Nacer-Eddine Sadi, Ali Mazouz, la pratique de commissaire aux comptes en Algérie: Tome of, Société National de comptabilité, 1993.

43. Selomi DADUDI ،Khedoudja Basudi - AMMOUR ،code de commerce ،tome II, 1ère Edition, 1992.

قائمة الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة):.....أبو سبع كريم.....

الصفة: .....طالب.....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 204947447.....

والصادرة بتاريخ: 16/09/2022.....

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: .....علوم مالية ومحاسبة.....

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنوانها:

مساهمة معايير المحاسبة والتدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في الكشوف المالية.....

.....

.....

.....

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 03 جوان 2024.....

توقيع المعني:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): بلارجموعة سامية

.....

الصفة: .....طالب.....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 209475560

.....

والصادرة بتاريخ: 2023/08/20

..... بلدية عين الناقة ولاية تبسة

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: .....علوم مالية ومحاسبة.....

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنوانها:

.....

.....

.....

.....

.....

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: .....23..... جوان 2023.....

توقيع المعني:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر-بسكرة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم .....

بسكرة في:.....

إذن بالطبع

أنا الممضي أسفله الأستاذ: أحمد فايد نور الدين

الرتبة: أستاذ

قسم الارتباط: علوم المالية والمحاسبة

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر-للطالب (ة): أبو بي كريم

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: ماستر محاسبة وتدقيق

بعنوان: مساهمة معايير المحاسبة في تحسين مصداقية المعلومة المحاسبية في الكشوف المالية

ارخص بطبع المذكرة المذكورة.

الاستاذ المشرف

رئيس القسم

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر-بسكرة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم .....

بسكرة في: .....

إذن بالطبع

أنا الممضي أسفله الأستاذ: أحمد فايد نور الدين

الرتبة: أستاذ

قسم الارتباط: علوم المالية والمحاسبة

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر-للطالب (ة): بن رحمون سامية

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: ماستر محاسبة وتدقيق

بعنوان: مساهمة حافظ احباث في تحسين ممارسة المعلومة المحاسبية في الكشوف المالية

ارخص بطبع المذكرة المذكورة.

الاستاذ المشرف

رئيس القسم